

**T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI**

DOKTORA TEZİ

**İŞLETMELERDE BİR VERGİDEN KAÇINMA
YÖNTEMİ OLARAK VERGİ PLANLAMASI:
MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ VERGİ
PLANLAMASI İLE İLGİLİ ALGILARINA
YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA**

**İMREN PEKER KILIÇER
2502120220**

**TEZ DANIŞMANI
Doç. Dr. YASEMİN TAŞKIN**

İstanbul 2018



T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ



DOKTORA
TEZ ONAYI

ÖĞRENCİNİN;

Adı ve Soyadı : İMREN PEKER KILIÇER Numarası : 2502120220
Anabilim Dalı / Anasanat Dalı / Programı : MALİYE Danışmanı : DOÇ. DR. YASEMİN TAŞKIN
Tez Savunma Tarihi : 28.11.2018 Saati : 13.00
Tez Başlığı : İŞLETMELERDE BİR VERGİDEN KAÇINMA YÖNTEMİ OLARAK VERGİ PLANLAMASI: MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ VERGİ PLANLAMASI İLE İLGİLİ ALGILARINA YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

TEZ SAVUNMA SINAVI, İÜ Lisansüstü Eğitim-Öğretim Yönetmeliği'nin 50. Maddesi uyarınca yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin KABULÜNE OYBİRLİĞİ / OYÇOKLUCUĞUyla karar verilmiştir.

JÜRİ ÜYESİ	İMZA	KANAATİ (KABUL / RED / DÜZELTME)
1- PROF. DR. SALİM ATEŞ OKTAR		Kabul
2- PROF. DR. DİLEK YILMAZCAN		KABUL
3- DOÇ. DR. YASEMİN TAŞKIN		KABUL
4- DR. ÖĞR. ÜYESİ EZHAN DOĞRUSÖZ		Kabul
5- DR. ÖĞR.ÜYESİ Z. ERTUNÇ ŞİRİN		Kabul

YEDEK JÜRİ ÜYESİ	İMZA	KANAATİ (KABUL / RED / DÜZELTME)
1- PROF. DR. BİNHAN ELİF YILMAZ		
2- DR. ÖĞR. ÜYESİ İREM BERKSOY		

ÖZ

İŞLETMELERDE BİR VERGİDEN KAÇINMA YÖNTEMİ OLARAK VERGİ PLANLAMASI: MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ VERGİ PLANLAMASI İLE İLGİLİ ALGILARINA YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

İmren Peker Kılıçer

İşletmelerin vergilemeye karşı davranış biçimlerinden biri olan vergi planlaması, kanun lafzına uygun, ekonomik öze sahip olan, yapay nitelik taşımayan işlemlerle vergi yükünü azaltmaya yönelik uygulamalardır. Mükellefler açısından yasal bir hak olan vergi planlaması olanakları, hukuka uygun olarak gerçekleştirildiğinden herhangi bir sorun oluşturmamaktadır. Vergi planlamasının kötüye kullanım biçimi olan agresif vergi planlaması ise ilk görünüşte kanun lafzına uygun işlemler olsa da, vergi sistemi ya da vergi sistemleri arasındaki mevzuat uyumsuzluklarının ve yasal boşlukların ustalıkla kullanılması sonucu ülkelerin vergi matrahlarının aşınmasına yol açarak gelir kayıplarına sebebiyet vermesi bakımından vergi planlamasından farklılaşmaktadır.

Çalışmada; vergilemenin işletme davranışlarına etkileri, vergilemeye karşı giriştikleri yasal bir uygulama olan vergi planlamasının teorik yönü, amacı, özellikleri, ilkeleri, aşamaları, yöntemleri, yapılmasının gerekliliği, vergi planlaması yapmayı engelleyen durumlar, vergi planlamasının kötüye kullanım biçimi olan agresif vergi planlamasının ortaya çıkışı, sonuçları, ve agresif vergi planlaması ile mücadelede; ülkelerin tek ya da çok taraflı izleyebileceği yollar, OECD, AB gibi uluslararası kuruluşların agresif vergi planlamasına yönelik gerçekleştirdiği çalışmalar irdelenmiştir. Nihayetinde vergi planlaması ve kötüye kullanım şekli olan agresif vergi planlamasına ilişkin muhasebe meslek mensuplarının düşünceleri ortaya konulmaya çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: İşletme, Vergi planlaması, Vergiden kaçınma, Agresif vergi planlaması, Muhasebe meslek mensupları.

ABSTRACT

TAX PLANNING IN BUSINESSES AS A METHOD OF TAX AVOIDANCE: A RESEARCH ON THE PERCEPTIONS OF ACCOUNTING PROFESSIONAL MEMBERS ABOUT TAX PLANNING

İmren Peker Kılıçer

Tax planning which is a course of action of businesses towards taxation is an implementation that in accordance with the letter of law, has an economical self and aims to reduce the tax burden without cross trades. Facilities of tax planning which are legal rights in terms of taxpayers do not create any problem because they are done in accordance with the law. Aggressive tax planning which is a kind of abusing of tax planning is seemingly legal operation; though, it differs from tax planning in such a way that it benefits from legal gaps and disagreements between tax regulations or tax systems resulting in countries' erosion of tax bases and causing revenue loss.

In this study; the effects of taxation on business behavior, theoretical aspect of tax planning which is a legal implementation towards taxation, aims, features, principles, stages, methods, necessities, the situations that prevent tax planning, appearance of aggressive tax planning, a way of abusing of tax planning, its results, fighting against it, unilateral or lateral ways of countries' fighting against aggressive tax planning and studies of international institutions like EU, OECD against aggressive tax planning are examined. As a result, thoughts of accounting profession members are tried to put forward concerning tax planning and aggressive tax planning.

Keywords: Business, Tax planning, Tax avoidance, Aggressive tax planning, Accounting profession members.

ÖNSÖZ

Devletler açısından ekonomik ve sosyal amaçların gerçekleştirilebilmesinde en önemli finansman kaynağı olan vergilerin, bunların ödeyicisi konumundaki mükellefler açısından ise bir külfet ya da bir yük oluşturduğunu söylemek mümkündür. Bu durumda özellikle işletmeler, söz konusu bu yükten kurtulabilmek için çeşitli yollara başvurabilmektedirler. Bu bağlamda, vergi mevzuatındaki boşluklardan yararlanmak, vergiyi doğuran olaya sebebiyet vermemek, vergi kanunlarına aykırı davranmak, vergi kanunlarının lafzına uygun fakat ruhuna uygun olmayan hareketlerde bulunmak veya tamamen yasal sınırlar içerisinde kalarak vergi kanunlarının lafzı ve ruhu ile örtüşen faaliyetlerde bulunmak şeklinde vergi yükünden tamamen veya kısmen kurtulma çabası gösterebilmektedirler.

Her türlü işletme büyüklüğü için önem arz eden ve finansal planlamaları içinde önemli bir yer edinen vergi planlaması, yasalara uygun olarak vergi avantajı elde etmeye yönelik işlemlerdir. Etkin bir şekilde vergi planlaması yapan işletmeler, zayıf yönlerini böylelikle kapatabilmekte, tasarruf sağladıkları fonları tekrar yatırımlarına yönlendirebilmektedirler.

Günün değişen koşullarıyla beraber vergi mevzuatı ve uygulamaları sürekli olarak değişebilmektedir. Bu bakımdan dinamik bir yapı arz eden vergi planlaması uygulamalarının takip ve analiz edilebilmesinde vergi danışmanı konumundaki muhasebe meslek mensuplarına başvurulabilmektedir.

Bu çalışmanın amacı, işletmelerin vergilemeye karşı oluşturdukları yasal bir davranış şekli olan vergi planlamasını tüm yönleriyle ele almak, vergi planlamasının kötüye kullanım biçimi olarak agresif vergi planlaması uygulamalarının vergi sistemleri üzerinde ne gibi etkilere yol açtığını ortaya koymak ve ele alınan bu olguların muhasebe meslek mensuplarında oluşturduğu algının değerlendirmesini yapmaktır.

İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı'nda Doktora tezi olarak hazırladığım bu çalışmada; vergi planlamasının teorik

çerçevesinin ve kötüye kullanım biçimi olan agresif vergi planlamasının muhasebe meslek mensupları açısından algılanış biçimi ortaya konulacaktır.

Doktora eğitimi ve tez çalışmam süresi boyunca bilgi, görüş ve desteğini esirgemeyen yapıcı eleştirileriyle beni yönlendiren, hocam ve tez danışmanım, Doç. Dr. Yasemin TAŞKIN'a katkılarından dolayı teşekkürlerimi ve saygılarımı sunarım. Tez hazırlama sürecinde yardım ve desteklerini esirgemeyen doktora tez izleme komitesi üyesi hocalarım Sayın Prof. Dr. S. Ateş OKTAR ile Dr. Öğr. Üyesi Z. Ertunç ŞİRİN'e ayrıca teşekkür ederim. Tezimin ampirik kısmında önemli katkıları bulunan, bilgisini ve zamanını esirgemedi yardımcı olan değerli arkadaşım ve meslektaşım Dr. Öğr. Üyesi Hakan BEKTAŞ'a ayrıca teşekkür ederim. Bu süreçte sabır ve özveride bulunan, desteklerini esirgemeyen eşim ve aynı zamanda meslektaşım Dr. Öğr. Üyesi Erkan KILIÇER'e ve manevi destekleriyle bugüne geldiğim aileme şükranlarımı sunarım.

İmren PEKER KILIÇER
İSTANBUL, 2018

İÇİNDEKİLER

ÖZ.....	iii
ABSTRACT	iv
ÖNSÖZ.....	v
İÇİNDEKİLER	vii
TABLolar LİSTESİ.....	xv
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	xviii
KISALTMALAR LİSTESİ.....	xix
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİLEMENİN İŞLETME DAVRANIŞLARINA ETKİSİ VE İŞLETMELERİN VERGİLEMeye KARŞI OLUŞTURDUKLARI TEPKİ TÜRLERİ

1.1. İşletme Kavramı	5
1.2. İşletmenin Amaçları	6
1.2.1. Genel Amaçlar	6
1.2.2. Özel Amaçlar	9
1.3. İşletme ve Vergi Hukuku İlişkisi.....	10
1.4. Vergilemenin İşletme Davranışlarına Etkileri.....	11
1.4.1. Kuruluş Döneminde Vergilemenin İşletme Davranışlarına Etkileri.....	14
1.4.1.1. Yer Seçimi	16
1.4.1.1.1. Endüstri Bölgeleri.....	16
1.4.1.1.2. Teknoparklar.....	17
1.4.1.1.3. Organize Sanayi Bölgeleri.....	19
1.4.1.1.4. Serbest Bölgeler.....	19
1.4.1.2. Hukuki Şekil Seçimi.....	21
1.4.1.2.1. Şahıs Şirketleri ve Vergilendirme Rejimi.....	28
1.4.1.2.2. Sermaye Şirketleri ve Vergilendirme Rejimi	31
1.4.1.3. İşletmenin Büyüklüğü.....	32

1.4.1.4. İşletme Sermayesinin Yapısı	34
1.4.2. İşletmenin İşleyişi Döneminde Vergilemenin İşletme Davranışlarına Etkisi	35
1.4.2.1. Yatırım ve Finansman Kararları Üzerinde Vergilemenin Etkileri	36
1.4.2.2. Üretim Süreci Üzerinde Vergilemenin Etkileri	38
1.4.2.3. Pazarlama Politikaları Üzerinde Vergilemenin Etkileri	39
1.4.3. İşletmenin Sona Erme Döneminde Vergilemenin İşletme Davranışlarına Etkisi	40
1.4.3.1. Tasfiye	40
1.4.3.2. Birleşme	42
1.4.3.3. Devir	43
1.5. İşletmelerde Vergi Ödemeyi Etkileyen Vergilemeye İlişkin Faktörler	45
1.5.1. Vergi Ödeme Alışkanlığı	45
1.5.2. Vergi Afları	46
1.5.3. Vergi Yönetimi ve Mevzuatı	47
1.5.4. Cezalar ve Denetim Olasılığı	48
1.5.5. Vergi Yüğü	50
1.5.6. Vergi Mevzuatında Basitlik ve Anlaşılabilirlik	52
1.6. İşletmelerin Vergilemeye Karşı Oluşturdukları Tepki Türleri	54
1.6.1. Vergiye Gönüllü Uyum	55
1.6.1.1. Vergi Uyumunun Sağlanması Çeşitli Kuruluşların Çalışmaları	57
1.6.1.2. Vergi Uyumunun Oluşmasında İşletmelerin Beklentileri	62
1.6.2. Verginin Ödenmesi Halindeki Tepki Türleri	63
1.6.3. Vergi Borcunun Geç Ödenmesi	64
1.6.4. Karar Alma Birimlerini Yönlendirme	64
1.6.5. Vergiden Kaçınma	65
1.6.6. Vergi Kaçırma	71
1.6.7. Vergi Cennetlerine Göç	73
1.6.8. Verginin Reddi	74
1.6.9. Vergi İnzivası	75
1.6.10. Vergi Planlaması	76
1.6.11. Agresif Vergi Planlaması	77

İKİNCİ BÖLÜM
İŞLETMELERDE BİR VERGİDEN KAÇINMA YÖNTEMİ OLARAK VERGİ
PLANLAMASI VE TEORİK ÇERÇEVESİ

2.1. İşletme Davranışı Olarak Vergi Planlaması	80
2.1.1. Vergi Planlaması Kavramı ve Tanımı.....	81
2.1.2. Vergi Planlamasının Gelişimi.....	83
2.1.3. Vergi Planlamasının Amacı.....	86
2.1.4. Vergi Planlamasının Unsurları	88
2.2. Vergi Planlamasına Benzer Kavramlar ve Farklılıkları	89
2.2.1. Vergi Planı, Negatif Vergi Planlaması ve Vergi Planlaması Arasındaki Farklar	90
2.2.2. Muvazaa, Peçeleme ve Vergi Planlaması Arasındaki Farklar	91
2.2.3. Vergiden Kaçınma, Agresif Vergi Planlaması ve Vergi Planlaması Arasındaki Farklar	95
2.3. Vergi Planlamasının Sınıflandırılması.....	97
2.3.1. Bireysel Vergi Planlaması.....	97
2.3.2. Kurumsal Vergi Planlaması.....	97
2.3.3. Uluslararası Vergi Planlaması.....	98
2.4. Vergi Planlamasının Özellikleri	98
2.4.1. Ekonomik Özün Varlığı	99
2.4.2. Hakkın Kötüye Kullanılmaması.....	100
2.4.3. Hukuka Uygun Olması.....	102
2.4.4. Yasama Organının Amaç ve Niyetine Uygun Olması	103
2.4.5. Vergilemenin Ekonomik ve Sosyal Amacına Uygun Olması.....	104
2.4.6. Devletin Ekonomi Politikalarına Uygun Olması	105
2.5. Vergi Planlaması İlkeleri	105
2.5.1. Esneklik	105
2.5.2. Kişisellik	106
2.5.3. Profesyonellik.....	106
2.5.4. Zaman Yönelimi.....	108

2.5.5. Öngörülebilirlik.....	108
2.5.6. Özgürlük.....	109
2.6. Vergi Planlamasının Aşamaları	109
2.6.1. Vergileme Programının Planlanması	111
2.6.2. Planlanan Programın Uygulanması.....	114
2.6.3. Program Uygulaması Sonucu Ortaya Çıkacak Sonuçların Analizi.....	115
2.7. Vergi Planlaması Yöntemleri	116
2.7.1. Vergi Ötelemesi (Vergi Ertelemesi).....	116
2.7.2. Vergi Avantajlarını Kullanma.....	118
2.7.3. Gelir Aktarımı	120
2.7.4. Vergi Arbitraji.....	120
2.8. Vergi Planlamasının Yapılmasının Gerekliliği.....	121
2.9. Vergi Planlaması Stratejisi	124
2.10. Vergi Planlamasına Dâhil Olma Kararı ve Vergi Planlamasını Etkileyen Faktörler.....	130
2.11. Vergi Planlaması Araçlarının Sınıflandırılması ve Vergi Planlaması Araçlarına Uyum	132
2.12. Vergi Planlamasının İhlalinin Tespitinde Kullanılan Ölçütler	135
2.12.1. Hukuka Aykırılık.....	135
2.12.2. Hayatın Olağan Akışına ve Ekonomik, Ticari ve Teknik İcaplara Aykırılık	136
2.13. Vergi Planlamasına Sınırlama Getiren Uygulamalar	137
2.13.1. Ekonomik Yaklaşım İlkesi Uygulaması.....	137
2.13.2. Vergisel Teşvik ve Uygulamaların Birtakım Şartlara Bağlanması	138
2.13.3. Yer, Zaman ve Miktar Sınırlamaları	139
2.14. Vergi Planlaması Yapmayı Engelleleyen Faktörler	140
2.14.1. Hukuki Güvenlik İlkesinin Yıpratılması	141
2.14.2. Vergi Sisteminin Karmaşık Bir Yapıya Sahip Olması	143
2.14.3. Maliyetin Yüksek Oluşu.....	145
2.14.4. Diğer Faktörler	146
2.15. Vergi Planlamasının Bir Hak Olduğuna İlişkin Çeşitli Ülkelerdeki Yargı Kararları.....	146

2.16. Vergi Planlamasının Değerlendirilmesi.....	149

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ PLANLAMASININ ULUSLARARASI BOYUTU VE VERGİ PLANLAMASININ ULUSLARARASI BOYUTUNUN KÖTÜYE KULLANIM ŞEKLİ OLARAK AGRESİF VERGİ PLANLAMASI

3.1. Uluslararası Vergi Planlaması ve Ortaya Çıkış Süreci	152
3.1.1. Uluslararası Vergi Planlaması Kavramı	153
3.1.2. Uluslararası Vergi Planlamasının Kapsamı	154
3.1.3. Uluslararası Vergi Planlamasının Aktörleri Olarak Çok Uluslu Şirketler .	156
3.1.4. Uluslararası Vergi Planlamasının Aşamaları	158
3.2. Uluslararası Vergi Planlamasının Kötüye Kullanımı: Agresif Vergi Planlaması.....	161
3.2.1. Agresif Vergi Planlamasının Ortaya Çıkışı.....	162
3.2.2. Agresif Vergi Planlaması Stratejileri	164
3.2.2.1. Sözleşme Şekilleri	166
3.2.2.2. Şirket Faaliyetleri	167
3.2.2.3. Transfer Fiyatlandırması.....	168
3.2.2.4. Örtülü Sermaye.....	171
3.2.2.5. Vergi Cennetleri	174
3.2.2.6. Zararlı Vergi Rekabeti	176
3.2.2.7. Birden Fazla Gelir Türüne Girme Olasılığı Olan Finansal Düzenlemeler.....	178
3.2.2.8. Vergi Anlaşmaları.....	182
3.2.3. Agresif Vergi Planlamasının Sonuçları	186
3.3. Agresif Vergi Planlaması Kapsamında Yürütülen Uluslararası Çalışmalar....	189
3.3.1. OECD Düzenlemeleri Çerçevesinde Agresif Vergi Planlaması	190
3.3.1.1. OECD'nin Temel Yapısı	190
3.3.1.2. OECD Düzenlemeleri.....	191
3.3.1.3. OECD Tasarımı: Sınır Tanımayan Vergi Müfettişleri	199

3.3.2. Avrupa Birliği Düzenlemeleri Çerçevesinde Agresif Vergi Planlaması....	200
3.3.2.1. Avrupa Birliği'nin Temel Yapısı.....	200
3.3.2.2. Avrupa Birliği Düzenlemeleri	201
3.3.3. Birleşmiş Milletler Düzenlemeleri Çerçevesinde Agresif Vergi Planlaması	205
3.3.3.1. Birleşmiş Milletler'in Temel Yapısı.....	205
3.3.3.2. Birleşmiş Milletler Düzenlemeleri.....	206
3.4. Ülkelerin Agresif Vergi Planlamasına Yönelik Mücadele Yöntemleri.....	207
3.4.1. Ülkelerin Tek Taraflı Olarak Geliştirdikleri Kötüye Kullanma Karşısı Kurallar	208
3.4.2. Vergi Sistemleri Arasında Uyumlaştırma	209
3.4.3. Vergi Mükellefleri veya Üçüncü Kişiler Tarafından Yapılacak Bildirimler.....	210
3.4.4. Gelir İdarelerinin Yapacakları İncelemeler.....	212
3.4.5. Gelir İdarelerinin Karşılıklı İşbirliği İçinde Edinecekleri Bilgiler.....	214
3.4.5.1. Bilgi Paylaşımına İhtiyaç Duyulan Bilgiler ve Bilgi Paylaşım Türleri	216
3.4.5.2. Bilgi Paylaşımının Gerçekleşmesi İçin Aranılan Koşullar	216
3.4.6. Gelir İdarelerinin Yapacakları Veri Analizleri	217
3.5. Agresif Vergi Planlaması Kapsamında Yürütölen Uluslararası Çalışmaların Türk Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi	219
3.5.1. Matrah Aşındırılması ve Kâr Kaydırma Eylem Planı'nın Türkiye Açısından Değerlendirilmesi.....	219
3.5.2. Agresif Vergi Planlamasının Türkiye Açısından Değerlendirilmesi	222
3.6. Agresif Vergi Planlaması Faaliyetlerinde Bulunan Çok Uluslu Şirket Örnekleri	225
3.6.1. Starbucks ve Agresif Vergi Planlaması.....	226
3.6.2. Ikea ve Agresif Vergi Planlaması.....	227
3.6.3. Caterpillar Incorporated ve Agresif Vergi Planlaması.....	228
3.6.4. Sanofi-Aventis ve Agresif Vergi Planlaması	229

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ VERGİ PLANLAMASI ALGISI

4.1. Muhasebe Meslek Mensubu Mesleği	231
4.2. Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergisel Sorumluluğu	234
4.3. Agresif Vergi Planlamasının Muhasebe Meslek Mensupları Açısından Değerlendirilmesi	236
4.4. Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Planlaması Algısı	238
4.5. Araştırmanın Amacı ve Kapsamı	238
4.6. Araştırmanın Kısıtları	239
4.7. Araştırmanın Yöntemi ve Anket Çalışmasına İlişkin Bilgiler.....	239
4.8. Araştırma Bulguları	241
4.8.1. Tanımlayıcı İstatistiklere İlişkin Bulgular.....	241
4.8.1.1. Muhasebe Meslek Mensuplarının Cinsiyetlerine Göre Dağılımları....	241
4.8.1.2. Muhasebe Meslek Mensuplarının Yaş Gruplarına Göre Dağılımları..	242
4.8.1.3. Muhasebe Meslek Mensuplarının Eğitim Durumlarına Göre Dağılımları.....	242
4.8.1.4. Muhasebe Meslek Mensuplarının Unvanlarına Göre Dağılımları.....	243
4.8.1.5. Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Yıllarına Göre Dağılımı ..	243
4.8.1.6. Muhasebe Meslek Mensuplarının Mükellef Sayılarına Göre Dağılımları.....	244
4.8.1.7. Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Planlamasına İlişkin Eğitim ya da Derse Katılımlarına Göre Dağılımları	244
4.8.1.8. Muhasebe Meslek Mensuplarının Önerdiği Vergi Planlaması Stratejilerinin İşletmeler Tarafından Uygulanıp Uygulanmadığına İlişkin Dağılım	245
4.8.2. Geçerlilik ve Güvenilirlik Analizi.....	246
4.8.3. Araştırma ile İlgili Frekans Tabloları.....	252
4.8.4. Muhasebe Meslek Mensuplarının Çeşitli Özelliklerine Göre Elde Edilen Çapraz Tablo ve Ki-Kare Analizleri	262
4.8.5. Araştırma ile İlgili Diğer Bulgular	277

SONUÇ.....	282
KAYNAKÇA.....	295
EKLER.....	322
ÖZGEÇMİŞ.....	325



TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1.1: 1983-2017 Döneminde Her Yıl Yeni Kurulan Ortaklıkların Statüleri İtibariyle Dağılımı.....	25
Tablo 1.2: 1983-2017 Döneminde Her Yıl Kapanan Ortaklık Sayısı	27
Tablo 2.1: Vergi Avantajı Sağlayan ve Sağlamayan Durumlar	88
Tablo 2.2: Vergi Planlamasının Aşamaları	110
Tablo 2.3: Vergi Planlaması Araçları.....	133
Tablo 3.1: Uyum İlkesinin Sağlanmasına Yönelik Eylemler.....	196
Tablo 3.2: Özü Önceliği İlkesinin Sağlanmasına Yönelik Eylemler	196
Tablo 3.3: Şeffaflık İlkesinin Sağlanmasına Yönelik Eylemler.....	197
Tablo 4.1: Cinsiyete İlişkin Dağılım	242
Tablo 4.2: Yaş Gruplarına İlişkin Dağılım	242
Tablo 4.3: Eğitim Durumuna İlişkin Dağılım	243
Tablo 4.4: Mesleki Unvanlara İlişkin Dağılım.....	243
Tablo 4.5: Meslek Yıllarına İlişkin Dağılım	244
Tablo 4.6: Mükellef Sayısına İlişkin Dağılım.....	244
Tablo 4.7: Vergi Planlaması Eğitimi ya da Dersine Katılım Sayısına İlişkin Dağılım.....	245
Tablo 4.8: Meslek Mensuplarının Önerdiği Vergi Planlaması Stratejilerini İşletmelerin Uygulayıp Uygulamadığına İlişkin Dağılım.....	246
Tablo 4.9: KMO ve Barlett's Test Sonuçları	248
Tablo 4.10: Maddelerin Faktör Sayısının Belirlenmesi ve Açıklanan Varyans Yüzdeleri	249
Tablo 4.11: Faktör Analizi Sonuçları.....	250
Tablo 4.12: Vergilemenin İşletme Davranışlarına Etkisi ile İlgili Oluşturulan İfadelere Ankete Katılanların Katılım Düzeyleri	253
Tablo 4.13: Vergi Planlamasının Tanımlanmasıyla İlgili Oluşturulan İfadelere Ankete Katılanların Katılım Düzeyleri	254

Tablo 4.14: Vergi Planlamasının Olumlu Yönleriyle İlgili Oluşturulan İfadelere Ankete Katılanların Katılım Düzeyleri	255
Tablo 4.15: Vergi Planlamasının Olumsuz Yönleriyle İlgili Oluşturulan İfadelere Ankete Katılanların Katılım Düzeyleri	256
Tablo 4.16: Vergi Planlaması Yapma Eğilimini Artıracak Yöntemlerle İlgili Oluşturulan İfadelere Ankete Katılanların Katılım Düzeyleri	257
Tablo 4.17: Vergi Planlamasının Kötüye Kullanılmamasına İlişkin Alınacak Önlemlerle İlgili Oluşturulan İfadelere Ankete Katılanların Katılım Düzeyleri	259
Tablo 4.18: Vergi Planlaması Yapmayı Engelleyen Durumlarla İlgili Oluşturulan İfadelere Ankete Katılanların Katılım Düzeyleri	260
Tablo 4.19: Meslek Mensuplarının Cinsiyet ve Eğitim Durumuna Göre Dağılımı	263
Tablo 4.20: Meslek Mensuplarının Cinsiyet ile Yaş Gruplarına Göre Dağılımı	263
Tablo 4.21: Meslek Mensuplarının Cinsiyet ile Mesleki Tecrübe Yıllarına Göre Dağılımları	264
Tablo 4.22: Meslek Mensuplarının Mesleki Tecrübe Ve Mükellef Sayılarına Göre Durumu.....	264
Tablo 4.23: Meslek Mensuplarının Unvanlarına Göre Vergilemenin İşletmenin Yatırım Kararlarına Etkisine Bakışı	265
Tablo 4.24: Meslek Mensuplarının Unvanlarına Göre Vergi Planlamasının İşletmenin Verimliliğine Etkisine Bakışı	266
Tablo 4.25: Meslek Mensuplarının Unvanlarına Göre Vergi Planlamasının İşletmelerin Vergi Ödeme Alışkanlığına Etkisine Bakışı	267
Tablo 4.26: Meslek Mensuplarının Unvanlarına Göre Vergi Denetimlerinin Vergi Planlaması Yapma Eğilimine Etkisine Bakışı.....	268
Tablo 4.27: Meslek Mensuplarının Unvanlarına Göre Ödüllendirme Sisteminin Vergi Planlaması Yapma Eğilimine Etkisine Bakışı.....	269
Tablo 4.28: Meslek Mensuplarının Unvanlarına Göre Vergi Planlamasının Kötüye Kullanılmamasında Mükellef ile Gelir İdaresi Arasında İşbirliği Uyum Programları Uygulamasının Etkisine Bakışı	270
Tablo 4.29: Meslek Mensuplarının Unvanlarına Göre Vergi Planlamasının Kötüye Kullanılmamasında Ayrı Bir Grup Başkanlığı Kurulması Etkisine Bakışı.....	271

Tablo 4.30: Meslek Mensuplarının Unvanlarına Göre Vergi Mevzuatının Yeterince Açık Olmamasının Vergi Planlaması Yapmayı Engellemesine Etkisine Bakışı.....	272
Tablo 4.31: Meslek Mensuplarının Unvanlarına Göre Vergi Mevzuatının Basit ve Anlaşılır Olmamasının Vergi Planlaması Yapmayı Engellemesine Etkisine Bakışı.....	273
Tablo 4.32: Meslek Mensuplarının Mesleki Faaliyette Bulunma Yılı Aralığına Göre Vergi Denetimlerinin Vergi Planlaması Yapma Eğilimine Etkisine Bakışı.....	274
Tablo 4.33: Meslek Mensuplarının Mükellef Sayısı Aralığına Göre Vergi Planlaması İle Tasarruf Edilen Fonların İşletme Faaliyetlerinin Finansmanında Kullanılması İfadesine Bakışı	275
Tablo 4.34: Meslek Mensuplarının Mükellef Sayısı Aralığına Göre Vergi Planlamasının İşletmenin Kurumsallaşmasını Sağlaması İfadesine Bakışı.....	276
Tablo 4.35: Vergi Planlaması Eğitimine Katılanların Vergi Planlaması Faktörleri	278
Tablo 4.36: Meslek Mensubu Unvanlarının Vergi Planlaması Faktörleri	279
Tablo 4.37: Meslek Mensuplarının Yaş Aralığının Vergi Planlaması Faktörleri ...	279
Tablo 4.38: Sıra Ortalaması Tablosu.....	280
Tablo 4.39: Mesleki Faaliyette Bulunma Süresinin Vergi Planlaması Faktörleri...	281

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1.1: Avusturalya Gelir İdaresi'nin Vergi Uyum Modeli	58
Şekil 1.2: OECD Vergi Uyum Modeli	59
Şekil 2.1: Vergi Planlaması Yöntemlerinin Kullanımı ve Hesaplanan Vergi Arasındaki İlişki	128



KISALTMALAR LİSTESİ

A.e.	: Aynı eser
a.g.e.	: Adı Geçen Eser
a.g.m.	: Adı Geçen Makale
a.g.t.	: Adı Geçen Tez
AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika
AR-GE	: Araştırma- Geliştirme
ATO	: Avustralya Gelir İdaresi
BEPS	: Base Erosion and Profit Shifting (Matrah Aşındırma ve Kâr Kaydırma)
b.	: Baskı
Bkz	: Bakınız
BM	: Birleşmiş Milletler
C	: Cilt
ÇUŞ	: Çok Uluslu Şirket
G20	: Group of 20 (20 Grubu)
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
IRS	: Amerikan Gelir İdaresi
KDV	: Katma Değer Vergisi
KMO	: Kaiser-Meyer-Olkin
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
Md	: Madde
No	: Numara
OECD	: Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı
OEEC	: Avrupa Ekonomik İşbirliği Örgütü
ÖTV	: Özel Tüketim Vergisi
S	: Sayı
s	: sayfa
SM	: Serbest Muhasebeci

SMMM	: Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavir
ss	: Sayfa Sayıları
T.C.	: Türkiye Cumhuriyeti
TCMB	: Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası
TDK	: Türk Dil Kurumu
TÜRMÖB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
vb.	: ve benzeri
VUK	: Vergi Usul Kanunu
YMM	: Yeminli Mali Müşavir

GİRİŞ

İşletmeler, vergiyi en az ödeyecek biçimde davranışlarını ayarlamak ve vergilemenin işletme hesaplarında meydana getirdiği değişiklikleri dikkate almak isterler. Bu durumda, işletme veri vergi sisteminde daha az vergi ödeyeceği için, bir davranışı diğerine tercih edebilecektir. Vergi sistemlerindeki, vergi oranlarındaki ve vergi teşviklerindeki her değişiklik işletme davranışlarının değişmesine sebep olabilmektedir. Vergilerin varlığı sebebiyle, işletmeler için ortaya çıkan problemlerin tanımlanması ve analizi, vergilemenin işletmeler üzerindeki davranışlarını ortaya koymaktadır. Ödenmesi bakımından zorunlu nitelik taşıyan vergi ve zamanla değişebilme özelliği gösteren vergi düzenlemeleri; girişimcileri işyeri ve uğraş konusu seçiminde, yatırım ve finansman kararlarının verilmesinde, birleşme, devir ve sona erme işlemlerinde olduğu gibi statü seçiminde de etkileyebilmektedir. Vergilerin işletme davranışlarına etkileri; işletmelerin kuruluşu, işleyişi ve sona erme dönemlerinde olmak üzere üç başlık altında toplanabilmektedir. Yer seçimi, hukuki şekil seçimi, işletme büyüklüğü ve sermaye yapısı kuruluş dönemi içerisinde; yatırım ve finansman üzerindeki vergileme etkileri işleyiş döneminde; tasfiye, devir gibi durumlar da işletmenin sona erme dönemlerinde görülebilmektedir.

Tarihsel olarak bakıldığında, işletmelerin, kanun sınırları içerisinde kalarak vergisini azaltabildiği ve bunun da vergi planlaması olarak ifade edildiği bilinmekle birlikte, zamanla çeşitli kavramlar arasındaki sınırların belirlenmesindeki güçlüklerden dolayı, işletmelerin hangi davranışının meşru olduğu, hangisinin ise meşru olmadığı tartışılır duruma gelmiştir. Örneğin; vergiden kaçınma, vergiyi azaltmayı amaçlayan meşru ve meşru olmayan tüm çabaları kapsayacak şekilde ifade edilebildiği gibi, yalnızca meşru sayılan faaliyetleri kapsayacak şekilde de kullanılmaktadır.

Bu doğrultuda çalışmanın birinci bölümünde vergileme ve işletme, vergilemenin işletme davranışlarına etkileri, işletmelerde vergi ödemeyi etkileyen vergilemeye ilişkin faktörler ve işletmelerin vergiye karşı oluşturdukları tepki türleri teorik olarak incelenmektedir. Vergi, her türlü işletmeyi ilgilendiren önemli bir konu olduğundan, işletme yöneticileri için yönetim faaliyetlerinde önemli bir yer

tutmaktadır. İşletmelerin büyüklüğüne veya küçüklüğüne ya da faaliyet gösterdiği sektöre bakılmaksızın her işletme yöneticisinin vergi ve vergileme konusunda bazı temel bilgilere sahip olması gerekmektedir. Çünkü işletmeler açısından vergi önemli bir maliyet kalemidir. Vergi maliyetinin düşük tutulması yasal çerçevede vergi planlaması ile mümkündür. Elbette ki işletme yöneticileri vergi ile ilgili konularda ayrıntıya girmezler. Vergilemeye ilişkin işlemlerini dışarıdan bir SMMM ya da YMM hizmeti alarak yürütmektedirler. Bu bağlamda, SMMM veya YMM'ler işletmeler için vergi danışmanlığı görevini üstlenmektedir.

Çalışmanın ikinci bölümünde, vergi planlamasının teorik çerçevesi ele alınmaktadır. Bu bağlamda çalışmada; işletme davranışı olarak vergi planlaması kavramı ve amacı, benzer kavramlardan farklılıkları, özellikleri, ilkeleri, aşamaları, vergi planlamasının neden yapılmasının gerekliliği, vergi planlamasının ihlalinde kullanılan ölçütler, vergi planlamasına sınırlama getiren uygulamalar ve vergi planlaması yapmayı engelleyen durumlar izah edilmeye çalışılmıştır. Vergi planlaması özellikle işletmelerin, yasama organının vergisel yükümlülükleri azaltmak veya ertelemek doğrultusunda getirmiş olduğu birtakım düzenlemelere uyarak daha az vergi ödemesini ifade etmektedir. Bu açıdan bakıldığında, işletmeler vergi planlaması yaparak vergi yüklerini azaltmaya çalışırken, yasama organının öngörmediği sonuçlara ulaşmaya çalışmamakta, aksine yasama organının öngördüğü ve istediği sonuçlara ulaşma gayesini ön planda tutmaktadırlar. O halde, işletmelerin başvurduğu vergi planlaması uygulamalarının gerçek bir ekonomik yönü (ekonomik özü) bulunmaktadır.

Çalışmanın üçüncü bölümünde ise, vergi planlamasının kötüye kullanım şekli olarak agresif vergi planlaması ele alınmış, agresif vergi planlaması uygulamaları üzerinden ne şekilde vergisel avantaj elde edildiği incelenmiştir. Bu kapsamda, sözleşme şekilleri, şirket faaliyetleri, transfer fiyatlandırması, örtülü sermaye, vergi cennetleri, zararlı vergi rekabeti, vergi anlaşmaları ve birden fazla gelir türüne girme olasılığı olan finansal düzenlemeler ele alınmıştır. Bilindiği üzere, agresif vergi planlamasında mükelleflerin kullandığı araçlar görünüşte hukuka uygundur. Bir başka ifadeyle, mükellefin işlemleri yasanın lafzıyla uyumludur. Buraya kadarlık kısmı vergi planlaması ile aynıdır. Burada sorun aslında, yasanın lafzına uygun

olarak gerekleŖen mükellef iŖlemlerinin yasama organının niyet ve amacıyla eliŖmesi nedeniyle, meŖru olup olmadığı ile ilgilidir. Agresif vergi planlaması yasaların lafzıyla uyumlu olsa da meŖru kabul edilmemektedir. Ayrıca agresif vergi planlamasının ülkelerin gelir kayıplarıyla karŖılaŖmasına, vergi sistemine olan uyumun azalmasına, vergi yükünün dürüst mükellefler aleyhine aęırlaŖmasına sebebiyet verdiğinden, mücadele edilmesi gereken uygulamalardır. Bu açıdan, takip eden kısımda, agresif vergi planlamasının nlenmesine yönelik uluslararası düzenlemeler OECD, AB ve BM ıŖıęında ele alınmıŖ, ardından ülkelerin tek taraflı ve karŖılıklı olarak mücadele yöntemleri irdelenmiŖtir. Ülkelerin geliŖtirdikleri kötüye kullanma karŖıtı kuralları, vergi sistemleri arasında uyumlaŖtırma, vergi mükelleflerinin yapacağı bildirimler, gelir idarelerinin yapacakları incelemeler, karŖılıklı iŖbirlięi içinde edinecekleri bilgiler ve gelir idarelerinin yapacakları veri analizleri ülkelerin agresif vergi planlamasına karŖı yürüttükleri, karŖılıklı ya da tek taraflı uygulamalar olarak incelenmiŖtir. Bununla bağlantılı olarak, agresif vergi planlaması Türk Vergi Hukuku açısından irdelenmiŖ nihayetinde agresif vergi planlaması çok uluslu Ŗirket rnekleri ile açıklığa kavuŖturulmuŖtur.

alıŖmanın dördüncü ve son bölümünde ise, devlet ile mükellef arasında bir köprü görevi üstlenen YMM ile SMMM'lerin vergi planlaması algılarına yönelik anket alıŖması sonuçlarına yer verilmektedir. Mükelleflerin vergi planlaması algısının geliŖtirilmesinin sadece mükellef açısından ele alınması yeterli olmayabilir. Çünkü mükellefler vergilemeye iliŖkin ödevlerini yerine getirirken meslek mensuplarına ihtiyaç duymaktadırlar. Meslek mensupları, vergi mükelleflerinin hesaplarını incelemek ve mali tablolarını onaylamak Ŗeklinde önemli bir kamu hizmeti görmekte, muhasebe meslek mensupları, vergi planlaması bilincinin yerleŖmesinde önemli katkılar sağlamaktadır.

YMM ve SMMM'lerin özellikle, içerik ve doğruluk denetimi ile tasdik yetkisi bulunmaktadır. Bu meslek mensuplarının; iŖletmelerin hesaplarının sağlıklı ve güvenilir bir Ŗekilde iŖleyiŖini sağlamak, faaliyet sonuçlarını kontrol etmek, değerlendirmek, gerçek durumu ilgili kurumların yararlanmasına objektif bir biçimde sunmak gibi iŖlevleri bulunmaktadır. Ülkemiz uygulamasında da, bu meslek

mensuplarının, işletmelerin mali yönden denetimi, adil ve hukuka uygun bir vergilendirme sürecinin başlatılarak sonuçlandırılmasının sağlanması yönünde yetkileri bulunmaktadır. Böylelikle meslek mensuplarının, hem vergi idaresine hem de mükelleflere karşı, idare ve mükellef arasında işleyen çift yönlü görev ve sorumluluklarının olduğunu söylemek mümkündür.

Vergiye gönüllü uyum sürecinde vergi mükelleflerinin yükümlülükleri kadar hakları da olduğu göz ardı edilmemeli, uyum sürecinde vergi planlaması yapmayı engelleyen faktörler incelenmelidir. Bu bağlamda çalışmada amaçlanan, mükelleflerin vergi danışmanlığını üstlenen ve onlara yol gösteren muhasebe meslek mensuplarının vergi planlaması algısını ortaya koyabilmek, tutumlarını incelemek ve böylelikle vergi planlamasının artırılması ve vergi planlaması farkındalığı yaratılması için çeşitli önerilerde bulunabilmektir.

Vergi planlaması, vergi danışmanları için hala önemini koruyan ve gelecekte de koruyacak olan bir görev alanını oluşturmaktadır. Özellikle son yıllarda matrah aşındırma ve kâr kaydırma gelişmelerinde üzerinde durulan konulardan biri de agresif vergi planlamasıdır. Dolayısıyla şirketler, kontrol içinde olmak ve gereksiz riskleri almaktan kaçınmak isteyeceklerdir. Burada şirketin saygınlığının zarar görmesi korkusu da rol oynayabilecektir. Tüm bu nedenlerden dolayı şirketler uyum, risk yönetimi ve vergi teminatı ile ilgili danışmanlıklara gittikçe daha fazla değer vermeye başlayacaklardır. Vergi danışmanları, vergi mükelleflerinin karşılaşacakları vergisel riskler açısından yıllık kontrol beyanı hazırlamak için vergi kontrol yapısına yardımcı olmak, geliştirmek ve uygulamakta önemli roller üstlenmektedirler.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİLEMENİN İŞLETME DAVRANIŞLARINA ETKİSİ VE İŞLETMELERİN VERGİLEMESİ KARŞI OLUŞTURDUKLARI TEPKİ TÜRLERİ

1.1. İşletme Kavramı

Vergilerin işletmeler üzerindeki etkilerini ve önemini kavrayabilmek için, öncelikle işletme kavramı üzerinde durmak; ardından işletme ve vergileme ilişkisine değinmek faydalı olabilecektir.

Bir ülke ekonomisinin küçük birimi olan işletme, üretim faktörlerini bir araya getirerek, maksimum kâr elde etmek amacıyla, üretim faaliyetinde bulunulan ve bir faaliyet sonucunda katma değer yaratılan iktisadi bir ünedir¹. Bir başka tanıma göre işletme, insan ihtiyaçlarının tatmin edilebilmesi için elverişli iktisadi mal ve hizmet üreten ekonomik, teknik ve hukuki birimlerdir. İşletme tanımlarına bakıldığında genellikle Alfred İsaac'ın tanımı temel alınmaktadır. İsaac'a göre; üretim faaliyetlerini gerçekleştiren ve insan ihtiyaçlarının tatminine doğrudan veya dolaylı katılan her bir iktisadi üniteye işletme denilmektedir².

Görüleceği üzere, insanların ihtiyaçlarını karşılamak üzere bilgi, teknoloji, finansal kaynak ve üretim faktörlerini sistemli bir biçimde bir araya getirip kullanarak, mal ve hizmet üretilen bunları pazarlayan birimler işletme³ olarak tanımlanmaktadır.

¹ Lütfullah Tenker, **İşletme İktisadı**, Cilt:1, Ankara, Bilgi Basımevi, 1969, s. 5.

² Alfred Isaac, **İşletme İktisadı**, Çev. Orhan Tuna, Cilt:1, İstanbul, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Yayını, 1947, s. 4.

³ İşletme kavramı esas itibarıyla iktisat bilimine ait bir kavram olup, “iktisadi/ekonomik birliği” ifade etmekle birlikte, vergi kanunlarında bu kavram sık sık kullanılmakta; kanun koyucu hatta bazen aynı cümle içinde işletme ve teşebbüs ibarelerine birlikte ve aralarında herhangi bir anlam gözetmeksizin başvurmuştur (örneğin, Bkz. ticari kazançla ilişkin GVK md.38,39,40 ve 41, zirai kazançla ilişkin GVK 52-59. maddeler arası, kurumlar vergisi mükelleflerine ilişkin KVK md.1, md.4, md.5, md.6, defter tutmaya ilişkin VUK 193-196. maddeler arası). O halde işletme aynen gelir kavramı gibi vergi

Ülke ekonomilerinin vazgeçilmez unsurları olan işletmeler, insan ihtiyaçlarını tatmin ederek, faydalı mal ve hizmet üretmektedirler. İşletmeler tarafından üretilen mal ve hizmetler iktisadi mal ve hizmetler olup, ihtiyaçları giderme ve kıt olma özelliklerine sahiptir. Öyleyse söz konusu mal ve hizmetler hem faydalıdır hem de sınırlı olma özelliği taşımaktadır ⁴.

1.2. İşletmenin Amaçları

Amaç, ulaşılmak istenen sonucu ifade etmektedir. İşletmenin amacı ise, ulaşmaya çalıştığı en yüksek düzeydeki uzun dönemli genel sonuçlardır. Bir işletmenin amaçları, gelecekte ulaşmayı düşündüğü yeri tayin etmektedir. Dolayısıyla bir işletmenin amaçları, işletmenin yönetim felsefesi doğrultusunda saptanmaktadır⁵. Bu doğrultuda kâr elde etme, sosyal sorumluluk, varlığını sürdürme ve büyüme işletmenin genel amaçlarını oluştururken; tüketicilere daha kaliteli mal ve hizmet sunmak, ya da düşük bir maliyetle üretim yapıp ucuza satmak, işletme çalışanlarına tatmin edici ücretler ödemek, topluma hizmetin yanında devlete de hizmet etmek işletmenin özel amaçlarını oluşturmaktadır.

İşletmeler, kâr amacı ile varlığını devam ettirsin veya ettirmesin yukarıda ifade edilen genel ve özel birtakım amaçlar elde etmek için kurulmaktadır. Amaçların saptanmasında çok yönlü düşünülmesi ve bir amaç için diğerinden tamamıyla vazgeçilmemesi önem arz etmektedir⁶.

1.2.1. Genel Amaçlar

Kâr sağlamak, topluma hizmet ve işletmenin yaşamını sürekli kılmak işletmenin genel amaçlarını oluşturmaktadır. Özellikle işletmelerin hemen hepsinin,

kanunlarına aktarılacak artık bir vergi hukuku kavramı haline gelmiştir. Dolayısıyla içeriği, ticaret hukukundan da yararlanmak amacıyla vergi hukukunun kendine özgü amaçları dikkate alınarak belirlenecektir (Funda Başaran Yavaşlar, **Gelir Vergilendirmesinin Temelleri**, Ankara, Seçkin Kitabevi, 2011, s. 114).

⁴ Halil Can, Semra Güney, **Genel İşletme, İlkeler, Kavramlar ve Kurumlar**, Mayıs, 2007, s. 29.

⁵ Esin Ergin **İşletme Politikası**, İstanbul, Der Yayınları, 1992, s. 25-26.

⁶ Can ve Güney, **a.g.e.**, s. 30-31.

sahiplerine kâr sağlamak için kurulduğu görüşü genel kabul gören bir düşüncedir. Ancak son yıllarda öncelikle özel işletmelerin kâr amacı kavramı yerine, uzun sürede varlıklarını artırma amacını kullandıkları görülmektedir. Bu ifade psikolojik olarak kâr kavramını yumuşatsa da sonuçta her iki amacın da birbirine hizmet ettiğini söyleyebilmek mümkündür⁷.

Bir işletmenin faaliyetlerini sürdürebilmesinde kâr en önemli unsurdur. Kâr genel olarak, üretim faktörlerinden biri olan girişimcinin üretimden aldığı pay olarak tanımlanmaktadır⁸. Bir başka tanıma göre kâr, bir işletmenin belirli bir zaman dilimindeki gelirinin aynı zaman diliminde toplam giderlerinden fazla olan kısmı olarak ifade edilmektedir⁹. Bir başka ifadeye göre kâr, işletmenin hesap dönemi sonundaki özvarlığı ile hesap dönemi başındaki özvarlığı, yani işletmenin hesap dönemi içinde elde ettiği gelirler ile giderler arasındaki olumlu fark olarak belirtilmektedir. O halde işletmelerin dönem sonunda öz kaynaklarındaki azalmalar zararı göstermektedir¹⁰.

Tanımlamalardan yola çıkıldığında, bir işletmenin esas amacı, işletme faaliyetlerinin ölçümünde önemli bir gösterge olan kârı elde etmektir. Kâr, işletmenin etkinliğinin ölçülmesi, gelecekteki yatırım kararlarının alınması, yatırımların getirisi ve işletmenin varlığını devam ettirebilmesi durumlarında şirket ortakları ve diğer ilgililer açısından önem arz etmektedir.

İşletmelerde kârın hesaplanmasının ana nedenlerinden biri, devlete vergi ödemek, bu doğrultuda gelir vergisi ve kurumlar vergisini ödemek için bir temel sağlamak, ortaklara kâr payı dağıtımını gerçekleştirmek, işletmenin başarı durumunu değerlendirmek ve yönetim kararlarının tutarlı bir biçimde alınmasına yardım etmektir. Kararlar, ortaklara ne kadar kâr dağıtılacağını, tek şahıslı işletmelerde

⁷ Eyyüp Aktepe, **İşletmecilik Bilgileri**, İstanbul, Türk Dünyası Araştırmaları Vakfı Yayınları, 1988, s. 51.

⁸ Türk Dil Kurumu, (Çevrimiçi) <http://tdk.gov.tr/>, 12 Aralık 2015.

⁹ Bülent Şişman, **İşletmelerde Vergi Planlaması Yöntemleri**, Yaklaşım Yayıncılık, Nisan 2003, s. 24.

¹⁰ Ahmet Atik, Nazmi Karyağdı, “Limited Şirketlerde ve Anonim Şirketlerde Kâr Dağıtımı”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:188, Nisan 1997, s. 25.

işletme sahibi tarafından işletmeden ne kadar para çekileceğini hangi projelere devam edip, hangilerinden vazgeçileceğini kapsamaktadır¹¹.

Kârlılık, işletmelerin başarılı olup olmadığını değerlendirme, gelecek yatırımlarını yönlendirme ve işletmenin sürekliliğini sağlayabilme açısından kilit bir öneme sahip olmasının yanında, devlete olan vergi benzeri yükümlülüklerin yerine getirilmesi ya da pay sahiplerine dağıtılacak kâr paylarının belirlenmesinde önemli bir unsurdur¹².

Bir işletmenin elde ettiği kârın tatmin edici ve yeterli olup olmadığı durumlarının değerlendirilmesinde; ekonomideki gelişmeler, aynı işletme türünde çalışan benzer işletmelerin kârlılık durumları, işletmelerin kâr amaçları, geçmiş yıllardaki kârlılık gelişmeleri ve başka alanlarda kullanıldığında sermayenin getirisi gibi unsurlar göz önüne alınmaktadır¹³. Görüleceği üzere, işletmelerin bulunduğu çevrede gerçekleşen gelişmeleri takip edip kendini bu durumlara karşı değerlendirmesi, kârlılık durumunu yıllar itibarıyla izlemesi ve alternatif alanlardaki kullanımı ile elde edilecek gelirin ne olacağı ve bu değerlendirmenin sonucunda yatırımlara, stratejilerine ve yönetim tarzına yön verebilmesi söz konusu olacaktır.

Kâr elde etmenin yanında işletmeler, topluma hizmet etme bilinci ile sosyal sorumluluk fonksiyonlarını yerine getirmektedirler. İşletmeler, bireylerin ihtiyaçlarını karşılayarak topluma hizmet etme amacını gerçekleştirmiş olmaktadır. Bu bağlamda, işletmelerin kamu kurumlarına benzemesine neden olan işletmenin sosyal sorumluluğu, ortaklara adil kâr payı, personele yeterli ücret ve uygun çalışma koşulları, tüketicilere makul fiyat ve kaliteli mal, çevre halkına karşı çevreyi koruma ve devlete vergi ödeme gibi yer yer özellikle kısa vadede birbirleriyle çelişen çıkarları uzlaştırma görev ve sorumluluğunu yüklemektedir¹⁴.

¹¹ İsmet Mucuk, **Modern İşletmecilik**, 4.b., İstanbul, Der Yayınları, 1989, s. 27; Şişman, **a.g.e.**, s. 24.

¹² Can ve Güney, **a.g.e.**, s. 34.

¹³ Ömer Dinçer, **Stratejik Yönetim ve İşletme Politikası**, İstanbul, Beta Basım Yayın Dağıtım A.Ş., Şubat 2004, s. 177.

¹⁴ Mucuk, **a.g.e.**, s. 29.

İşletmenin varlığını devam ettirebilmesi ve büyüyebilmesi vazgeçilmez bir işletme amacıdır. İşletme, varlığını tehdit eden tehlikelerle iktisadi çevre oluşturan piyasa ortamında faaliyet gösterdiğinden, bu çevrenin büyük değişimler oluşturan şartlarına uyum sağlayarak varlığını devam ettirebilmesi gerekmektedir¹⁵.

1.2.2. Özel Amaçlar

Her işletme, piyasadaki varlığını devam ettirebilmesi için işletmelerin genel amaçlarına uymakla beraber, işletmeyi kuranlar ve yönetenler bu amaçların dışında, fakat söz konusu amaçlara çok fazla ters düşmeyecek şekilde kendi isteklerini de işletmeler aracılığı ile yerine getirmek isteyeceklerdir. Öyleyse bu amaçlar işletmelerin özel amaçlarını oluşturmaktadır¹⁶.

İşletmelerin özel amaçları; işletmenin türlerine, kuruluş amaçlarına, işletmeye sahip olanların hissedarlarının sayısına ve niteliklerine göre değişebilmektedir. Bu doğrultuda, işletmelerin kâr elde etme, topluma hizmet ve sürekliliği sağlama gibi genel amaçlarının yanında; devamlı bir biçimde tüketicilere iyi ve kaliteli mal ve hizmet sunmak, ya da ucuza üretip makul bir fiyata satmak, işletme çalışanlarına tatmin edici ücretler ödemek, topluma hizmetin yanında devlete de hizmet etmek ve işletmede istihdamı sürekli tutmak gibi özel amaçları söz konusudur. Söz konusu bu amaçlar şu şekilde ifade edilmektedir¹⁷:

- *Tüketicilere daha iyi, kaliteli mal veya hizmet sunmak, ya da düşük bir maliyetle üretip ucuza satmak:* bu tür faaliyetler kâr elde etmek için önem arz etmektedir. Bu sonucun yanında daha iyi mal veya hizmet esasen istenilen bir başarıdır.
- *İşletme çalışanlarına iyi ücret ödemek;* bazı işletme sahipleri, sadece insanî nedenlerle işletme çalışanlarına iyi ücret ödemekten hoşlansa da, işletmenin iyi ücret ödeme yeteneğine sahip olup olmadığına dikkat edilmeksizin bu amaca yönelme, işletmeyi iflasa sürükleyebilmektedir.

¹⁵ Mucuk, **a.g.e.**, s. 29.

¹⁶ Aktepe, **a.g.e.**, s. 56.

¹⁷ İlhan Cemalcılar, Doğan Bayar, C. İnal, Aşkun, Şan Öz Alp, **İşletmecilik Bilgisi**, Eskişehir, İşitme Özürlü Çocuklar Eğitim ve Araştırma Vakfı Yayını No:3, 1985, s. 13-14.

- *Toplumun yanında devlete hizmet etmek*; Hizmet toplumun bazı özel isteklerini tatmin etme şeklinde olmakla, bazen de örneğin savaş araçları üretimi şeklinde devlete hizmet şeklinde de olabilmektedir.
- *İşletmede istihdamı sürekli kılmak*; Bu durum iş görenler tarafından istenilen bir durumu oluşturmasının yanında, işletme maliyetlerinin en aza indirilmesini gerçekleştirebilmektedir. Aksi halde çalışanları az aralıklarla değiştirmek, eğitmek, işe uyar duruma getirmek oldukça maliyetli olabilmektedir.

1.3. İşletme ve Vergi Hukuku İlişkisi

İşletme ve vergi hukuku ilişkisine değinmeden önce, işletmenin hukuk ile ilişkisine değinmek yerinde olacaktır. İşletmelerin hukuk ile ilişkisine bakıldığında, belirli bir hukuki düzen içinde faaliyette bulunduklarını söyleyebilmek mümkündür. Düzenin sınırlarını hukuk tayin ettiğinden, işletmeler de bu sınırlar içerisinde faaliyetlerini sürdürmektedirler. Bir faaliyetin kapsamı, yasalar tarafından yasaklanmış ise, işletmeler hukukun koyduğu yasağı değiştiremeyeceklerinden, faaliyet konularını değiştirmeye uğraşabileceklerdir. İşletmeler hukuk ile çok yakın ilişki içerisinde olup, her türlü faaliyetlerinde hukukun koyduğu sorumlulukları yerine getirmek durumundadırlar¹⁸. Hukukun; işletmelerin toplumla, diğer işletmelerle ve devletle olan ilişkilerini düzenlemesi işletme ve hukuk ilişkisini ortaya koymaktadır. Devlet, işletmelerin işleyebilmesi, varlığını devam ettirebilmesi ve büyümesi için hukuki düzenlemelerde bulunmaktadır.

Devlet, işletmelerin faaliyetlerini sürdürdükleri ortamı düzenleyici kararlar alabilmekte, kanun ve yönetmelikler çıkararak bunları uygulamaktadır. Bu uygulamaların, işletmelerin faaliyetlerinin özendirilmesi veya sınırlandırılması şeklinde etkileri olabilmektedir. İşletmelerin kuruluş yerinin seçimi, çevre koruma ile ilgili olarak işletmenin alması gereken önlemler ve işletmenin çalışanlarına ödeyecekleri ücretler işletme faaliyetlerini yönlendirici ve düzenleyici bir işlevi

¹⁸ Mümin Ertürk, **İşletme Biliminin Temel İlkeleri**, 9. b., İstanbul, Beta Basım Yayıncılık, 2013, s. 27.

yerine getirmektedir. Ayrıca devlet, işletme ile ilgili tarafların çıkarlarını da korumak üzere işletme faaliyetlerini kısıtlayıcı etki yapabilmektedir¹⁹.

Devletin yasaklayıcı, sınırlandırıcı ve özendirici biçimlerinde koyduğu çeşitli kural ve düzenlemeler ekonomik hayatta çok büyük etkilere sahip olabilmektedir. Bu doğrultuda devlet, özellikle vergi kanunları ile iş hayatını sınırlayıcı veya yönlendirici bir rol üstlenmektedir. Örneğin, uygun teşvik mekanizmaları ile yatırımların, ihracatın ve belli bir sanayi dalının geliştirilmesi ya da finansal teşvikler, vergi iadeleri, vergi muafiyeti, indirimleri ve istisnaları ile birtakım araçları uygulamaya koyabilir. Ayrıca işletmeleri dış rekabete karşı koruyucu kotalar, gümrük vergileri gibi ithalat kısıtlamaları getirebilir. Devletin yabancı sermayeyi teşvik edici veya sınırlayıcı kanunları veya önlemleri de yerel işletmelerin faaliyetlerini sınırlayabilmekte veya teşvik edebilmektedir²⁰.

Vergi hukuku alanında çıkarılan kanunlara bakıldığında, zamanla toplumdaki değişimler göz önüne alınarak yeni durumlara uydurulabilir veya gerektiğinde yeni yasal düzenlemeler getirebilir. İşletmelerin de söz konusu bu düzenlemelere ayak uydurmaları gerekmektedir²¹. Örneğin; işletmenin uzun vadede varlığını devam ettirebilme amacına erişebilmesinde vergi kanunları ile getirilen olumlu vergi koşulları işletmelerin finansal üstünlüklerinden birisi olacaktır. Bu bağlamda işletmelerin ticaret, borçlar, şirketler, usul, icra, iflas, iş hukuku dallarının yanında vergi hukuku ile yakın ilişki içerisinde olduğunu söyleyebilmek mümkündür.

1.4. Vergilemenin İşletme Davranışlarına Etkileri

İşletmeler faaliyetlerini sürdürürken, temel hedefleri kârını en yüksek düzeye çıkarmaktır. Bunu başarabilmek için maliyetleri en aza indirmeye çalışmaktadırlar. Yaşanan teknolojik gelişmeler, sermaye ve işgücü hareketliliğinin de artması ile var olan rekabet ortamında işletmeler maliyet unsurlarına yol açan faktörlere oldukça duyarlı olmaktadır.

¹⁹ Ergin, **a.g.e.**, s. 50.

²⁰ Mucuk, **a.g.e.**, s. 23; Ergin, **a.g.e.**, s.50.

²¹ Aktepe, **a.g.e.**, s. 44.

İşletmeler faaliyetlerini sürdürürken, mal ve hizmetlerinin satış hasılatını maksimize etmek ve bu mal ve hizmetlere ilişkin maliyetleri minimize etmek uğraşı içerisinde olmaktadır. Bu uğraşlar neticesinde, işletmeler brüt satış kârları elde ederler. Brüt satış kârının üzerine diğer faaliyetlerden elde edilen gelirler eklenir ve aynı dönem içerisinde yapılmış olan diğer giderler de brüt satış kârından düşülerek dönem kârı bulunur. Ortaya çıkan bu kâr üzerinden devlet egemenlik gücüne dayanarak vergi alır²². Bu bağlamda, vergi işletme kârını azaltan, maliyet ve giderler gibi işletme açısından nakit çıkışına sebebiyet veren bir değerdir. Bu doğrultuda vergiler, işletmeler açısından bir maliyet unsuru oluşturmaktadır.

İşletmeler bir yandan sermaye oluşumuna zarar verdiği, güvenliğinin tehlike oluşturduğu savına dayanarak politik baskı yollarıyla vergilerin artışına tepki gösterirken; diğer yandan, veri vergi sisteminde davranışlarını ayarlamaktadırlar. Veri vergi sisteminde, işletmelerin kendileri için vergi tasarrufu sağlayıcı davranışlarda bulunmaları somut ve ölçülebilir bir durumdur. İşletmelerin modern vergi devletine tepkisi, davranışlarını vergiyi en az ödeyecek biçimde oluşturmaları ve vergilerin işletme hesaplarında oluşturduğu değişiklikleri takip etmeleri olmaktadır²³. Bu durumda da, işletme veri vergi sisteminde daha az vergi ödeyebilmek için, bir davranışı diğerine tercih edebilecektir.

Vergi sistemlerindeki, vergi oranlarındaki ve vergi teşviklerindeki her değişiklik işletme davranışlarının değişmesine sebep olabilmektedir. Vergilerin varlığı sebebiyle, işletmeler için ortaya çıkan problemlerin tanımlanması ve analizi vergilemenin işletmeler üzerindeki davranışlarını ortaya koymaktadır. Zorunlu nitelik taşıyan ve zamanla değişebilme özelliği gösteren vergi düzenlemeleri; girişimcileri işyeri ve uğraş konusu seçiminde, yatırım ve finansman kararlarının verilmesinde, birleşme, devir ve sona erme işlemlerinde olduğu gibi statü seçiminde de etkileyebilmektedir. Ayrıca enflasyona karşı koruyucu vergi düzenlemeleri de

²² Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, **Türk Vergi Sistemi**, Bursa, Ekin Basım Yayın, 2012, s. 19.

²³ Salih Şanver, “İşletme Vergiciliği”, **İstanbul Üniversitesi, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, No:17, 1968, s. 63.

girişimciler üzerinde etkili olabilmektedir. Tüm bunlar, dikkate alınması gereken önemli hususları oluřturmaktadır²⁴.

Vergilerin işletme davranışlarına etkileri; işletmelerin kuruluşu, işleyişi ve sona erme dönemlerinde olmak üzere üç başlık altında toplanabilmektedir. Yer ve hukuki şekil seçimi ve işletme büyüklüğü ve sermaye yapısı kuruluş dönemi içerisinde, yatırım ve finansman üzerindeki vergileme etkileri işleyiş döneminde ve tasfiye, devir gibi durumlar da işletmenin sona erme dönemlerinde grlebilmektedir²⁵. Görüleceği üzere, işletmelerin çeşitli konulardaki davranışları vergi neticesinde değişebilmektedir. İşletmeler, bir verginin varlığını hissettikleri anda kanunun vergiyi bağladığı olayın doğumuna engel olmak amacıyla vergi yükünden kısmen ya da tamamen kurtulmaya çalışabilmektedirler. Vergiden sonraki getiri çok düşük olacaksa, işletme gelir getirici faaliyetlerde bulunmayabilecek veya herhangi bir faaliyette bulunacaksa o faaliyete ilişkin istisna ve indirim hükümlerinden yararlanabilecektir.

Devlete yapılan zorunlu bir ödeme olan ve çeşitli konularda işletmeleri etkileyen vergi uygulamalarının, işletmeler üzerinde olumsuzluklara yol amaması için, benzer nitelikleri taşıyan ve benzer şartlara tabi olan girişimler eşit olmayan vergi yükü altında bırakılarak rekabet gleri kırılmamalıdır. Vergi oranları sermayeyi tehdit etmemeli ve girişimde bulunma isteğini kırmamalıdır. Girişimin devamı vergi uygulamasıyla imkânsız hale getirilmemelidir.

Genel olarak ifade edildiği üzere, vergiler, işletmeler üzerinde devamlı bir biçimde ve zaman içerisinde değişiklikler göstermesi suretiyle etkilerini sürdürmektedir. Bu bakımdan bir işletmenin vergi ile olan ilişkisi düzenlenmedikçe, finansman, üretim, pazarlama, muhasebe vb. gibi işletmelerin diğer bölümlerinin işleyebilmesi için gerekli imkânlar hazırlanmış sayılamaz. Bu nedenle, vergilerin

²⁴ Fatih Saraçoğlu, **İşletmelerin Vergilendirilmesi ve Kurumlaşma**, Ankara, Turhan Kitabevi, 2005, s. 27-28.

²⁵ şanver, **a.g.m.**, s. 72.

işletmeler üzerindeki olası etkileri göz önüne alınmalı ve karar alınırken söz konusu etkiler düşünülerek hareket edilmelidir²⁶.

1.4.1. Kuruluş Döneminde Vergilemenin İşletme Davranışlarına Etkileri

Oldukça karmaşık ve çok yönlü bir durum olan işletmenin kurulmasının ekonomik, teknik, finansal ve hukuki boyutları bulunmaktadır. Kuruluş yeri, işletmenin faaliyette bulunduğu yer olarak tanımlanabilmektedir. Kuruluş yeri, ülke içinde herhangi bir bölge, il veya çevrede olabileceği gibi; bir başka ülkede de seçilebilmektedir. Kuruluş yeri seçimi demek, işletmenin kurularak orada ekonomik faaliyet göstereceği yeri çeşitli alternatifler arasından amaçlarına en uygununu bularak kararlaştırmak demektir. Ekonomik amaçlara en uygun kuruluş yeri demek ise, işletme orada kurulduğunda üretim ve pazarlama maliyetlerinin en düşük olacağı yer olarak ifade edilmektedir. İşletmenin türüne, mahiyetine, ürettiği mal ve hizmet çeşidine göre faaliyet alanı da değişmektedir²⁷. Kuruluş yeri seçimi aşamasının önemi, kuruluş sürecinin diğer aşamalardan daha fazla değiştirilemez bir özelliğe sahip olmasından kaynaklanmaktadır.

Kuruluş yeri seçimi yapılırken, alternatif bölgeler çeşitli faktörler bakımından analiz edilmektedir. Bu faktörler işletmenin kuruluş yeri seçimine etki eden faktörleri oluşturmaktadır. Kuruluş yeri faktörlerini literatürde ilk kez Alman iktisatçı Alfred Weber tanımlamıştır. Weber'e göre kuruluş yeri faktörü, *“Bir ekonomik faaliyetin herhangi bir yerine belli bir noktada veya belli birkaç noktada tesir etmesi sonucu elde edilen avantajdır. Buna göre kuruluş yeri faktörleri masraftan sağlanan avantajlar”* olarak belirtilmektedir²⁸.

²⁶ Mehmet Gültekin, “Vergilerin İşletmeler Üzerindeki Etkileri”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 2, Ocak-Aralık 1979, s. 196-197.

²⁷ Cemalcılar vd., **a.g.e.**, s. 47.

²⁸ Alfred Weber, **Theory of the Location of Industries**, Çev. Carl Friedrich, The University of Chicago Press, 3rd Print, 1958, s. 25.

Kuruluş yeri seçimini etkileyen faktörler; pazara, hammadde su ve enerji kaynaklarına yakınlık, iklim koşulları, uygun nitelik ve miktarda işgücü sağlama imkânı, altyapı, ulaşım ve taşıma kolaylıkları, özendirici ya da sınırlandırıcı kamusal düzenlemeler olarak belirtilebilmektedir. Özendirici ve sınırlandırıcı kamusal düzenlemeler kapsamında yer alan vergiler, işletmelerin kuruluş yeri seçiminde ulusal ve uluslararası düzeyde rol oynayabilmektedir. Örneğin, indirimli kurumlar vergisinin bölgelere göre değişen oranları, ulusal düzeyde kuruluş yeri seçimini etkileyebilmekte, ülkelerin farklı vergi mevzuatları, uluslararası vergi anlaşmaları çerçevesinde tanınan vergi avantajları, vergi cennetleri ve bazı ülkeler tarafından uygulanan vergi rekabeti politikaları gibi uygulamalar, uluslararası düzeyde kuruluş yeri seçiminde rol oynayabilmektedir²⁹. Uluslararası işletmeler için en uygun ülkeler vergi oranları düşük, devlet teşviki olan ve aynı zamanda kendi ülkesi ile yatırım yapılan ülke arasında varılan anlaşma gereği iki kez vergi ödemek zorunda bırakmayan ülkelerdir³⁰.

Ülkeler, kanunlarla belli yatırımları teşvik edici tedbirlerle arzu edilen bölgelere kaydırma yollarını seçebilmektedirler. Örneğin, bazı geri kalmış bölgelerde ve belirli alanlarda yapılacak yatırımlar için vergi indirimi, muafiyetleri, gümrük indirimi, gümrüksüz ithal izinleri verilebilmekte ve bu yollarla yatırımlar bu bölgelere yönlendirilerek kalkınmanın sağlanması gerçekleştirilebilmektedir³¹. İşletmeler, başka tarafa kuracakları yatırım ve tesisleri, vergi teşvik tedbirleri sayesinde daha kârlı buldukları bu yerlerde kurma davranışı sergileyebileceklerdir. Bu bakımdan, işletmelerin az gelişmiş bölgelerde faaliyette bulunabilmesinde devletin sağlamış olduğu vergisel avantajlar, kuruluş yeri seçiminde önemli bir unsur olarak görülmektedir.

²⁹ Cholpan Oktar, **İşletmelerde Vergi Planlaması ve Türkiye Örneği**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2004, s. 10.

³⁰ Esin Can, **Uluslararası İşletmecilik Teori ve Uygulama**, 5. b., İstanbul, Beta Basım Yayıncılık, 2015, s. 331.

³¹ Aktepe, **a.g.e.**, s. 101.

1.4.1.1. Yer Seçimi

Findeisen'e göre, *“Eğer vergi istifadeleri, vergi tasarrufları girişimciyi belirli bir yöreye yöneltiyorsa, vergisel işyeri doğar”*. Kuruluş yerinin tespitinde rol oynayan etkenlerden biri de, belli bir bölgede uygulanan vergilerdir. Özellikle federal devletler biçiminde devlet yapısı belirlenmiş olan ülkelerde bölgesel olarak uygulanan vergiler birbirinden önemli ölçüde farklılaştığından, bu tip ülkelerde vergisel işyeri seçimi vergilerden etkilenebilmektedir. Elbette federal bir devlet yapısı olmayan ve tüm bölgelerinde aynı vergileri uygulayan ülkelerde, yer seçiminde vergilerin etkisi oldukça düşük kalabilecektir³².

Vergiler; işletmelerin hukuki şekil seçimini, büyüklüğünü, sermaye yapısını, başka işletmeler ile birleşmelerini etkilemesinin yanında, kuruluş yeri seçimini de etkilemektedir. Örneğin, bazı yerlerde veya bölgelerde uygulanan vergi teşvikleri ile yatırımların maliyetlerini azaltma, finansman ihtiyacını hafifletme, kârlılığı artırma, bazı sektör yatırımlarını belli bölgelere kaydırma amaçlanabilmektedir. Böylelikle yer seçimi işletme davranışını etkileyebilmektedir.

Vergi, resim, harç istisnası, gümrük vergisi istisnası, mal alımlarında katma değer vergisi (KDV) desteği ve bölgeler arası gelişmişlik farklarının azaltılması amacıyla yönelik sunulan birtakım vergisel avantajlar işletmelerin yer seçimini etkileyebilecek destek unsurlarıdır. Özellikle arz eden alternatif kuruluş yerleri; endüstri bölgeleri, küçük sanayi siteleri, teknoparklar, organize sanayi bölgeleri ya da serbest bölgeler olabilmektedir.

1.4.1.1.1. Endüstri Bölgeleri

Endüstri Bölgeleri Kanunu'nun 3. maddesine göre; *“endüstri bölgelerinin amacı, büyük ölçekli ve teknoloji yoğun yatırımlara uygun yatırım yeri sağlanabilmesidir. Ülke ekonomisinin gelişmesini ve teknoloji transferini sağlamak, üretim ve istihdamı artırmak, yatırımları teşvik etmek, yabancı sermaye girişini artırmak ve Türk işçilerin tasarruflarını Türkiye’de yatırıma yönlendirmek üzere*

³² Gültekin, a.g.m., s. 190.

sınırları tasdikli arazilerin gerekli altyapının da sağlanarak sanayi için tahsis edilmesiyle oluşturulan üretim bölgelerine endüstri bölgeleri” denilmektedir³³.

Endüstri Bölgeleri, tanımda da bahsedildiği üzere, esnek ve bilgi yoğun üretimin yapılacağı bölgeler olarak ifade edilmektedir. Endüstri bölgeleri özellikle yabancı yatırımı çekme açısından bir teşvik uygulamasıdır. Bir diğer ifadeyle, yabancı yatırımcının ülkeye daha fazla çekilmesi için mekânsal anlamda bir bölgeyi oluşturmaktadır. Ayrıca İhtisas Endüstri Bölgeleri modeliyle de ileri teknoloji kullanılması, Araştırma- Geliştirmeye (Ar-Ge) imkân sağlaması, bilişim, tıp ve tarımsal endüstri gibi konularda yoğunlaşan bölgeler oluşturulması hedeflenmektedir³⁴. Hedeflerin gerçekleşmesi durumunda, bilgi yoğun teknoloji ve üretim açısından endüstri bölgeleri önem kazanabilecektir.

Endüstri Bölgelerinde faaliyette bulunan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine yönelik teşviklere “5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki Kanunu” nda yer verilmiştir. Bu bölgelerde faaliyette bulunan mükelleflere gelir vergisi stopajı teşviki, sigorta primi işveren hissesi teşviki, bedelsiz yatırım yeri tahsisi ve enerji desteği sağlanmaktadır³⁵.

1.4.1.1.2. Teknoparklar

Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu’nun 3. maddesine göre teknopark; *“Yüksek ya da ileri teknoloji kullanan yeni teknolojilere yönelik firmaların belirli bir üniversite veya ileri teknoloji enstitüsü ya da Ar-Ge merkez veya enstitüsünün olanaklarından yararlanarak teknoloji veya yazılım ürettikleri, geliştirdikleri teknolojik bir ürün, yöntem veya hizmet haline dönüştürmek için faaliyet*

³³ 4737 Sayılı Endüstri Bölgeleri Kanunu, Yayımlandığı Resmi Gazete; Tarih:19.1.2002 Sayı:24645 Endüstri Bölgeleri Kanunu, md.3.

³⁴ Emre Yunus Özer, “Sanayi Bölgelerinin Gelişim Sürecinin Türkiye ve Dünyadaki Yansımaları”, **Yönetim Bilimleri Dergisi**, C. 6, No:1, 2008, s. 100.

³⁵ Gelir İdaresi Başkanlığı, (Çevrimiçi), <http://www.gib.gov.tr>; 12 Eylül 2015.

gösterdikleri ve bu yolla bölgenin kalkınmasına katkıda bulundukları, akademik, ekonomik ve sosyal yapının bütünleştiği bölgeler” olarak ifade edilmektedir³⁶.

Üniversiteler, araştırmacı kurum ve kuruluşlarla üretim sektörleri arasında işbirliğinin gerçekleştirilerek Teknoloji Geliştirme Bölgeleri aracılığıyla, ülke sanayiinin uluslararası rekabet gücünün artırılması ve ihracata dönük yapının oluşturulması hedefiyle teknolojik bilgi üretilmesi, üretilecek olan ürünlerde kalitenin yükseltilmesi ve birtakım yeniliklerin geliştirilmesi, teknolojik bilginin ticarileşmesi ve teknoloji yoğun yatırımların desteklenmesi amaçlanmaktadır.

“4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu” çerçevesinde sağlanan vergi kolaylıkları; gelir ve kurumlar vergisi, KDV, gelir vergisi stopajı istisnaları, sigorta işveren hissesi prim desteklerinden oluşmaktadır³⁷.

Ar-Ge faaliyetleri riskli ve özel kesimin tek başına karşılayamayacağı kadar maliyetli olduğundan, girişimcilerin teknoloji geliştirme çalışmalarına katkı sağlanabilmesi için birtakım devlet destekleri ile teşvik edilmesi bir politika haline gelmiştir. Bu doğrultuda, yasal düzenlemelere göre teknoloji geliştirme bölgelerine yönelik, yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde edilen kazançlara gelir ve kurumlar vergisi istisnası, bölgede çalışan personelinin ücretlerine istisna, yönetici şirketlere yönelik birtakım vergisel avantajlar ve bölgede faaliyet gösteren işletmelere yönelik birtakım istisnalar şeklinde vergisel teşvikler sunulmaktadır³⁸.

Teknoloji geliştirme bölgelerine yönelik teşviklerde teşvikten yararlanmak amacıyla girişimcilerin muhasebe birimlerine de görevler düşmektedir. Bu bağlamda, teşvik kapsamındaki faaliyetlerin, harcamaların ve hesaplamaların ayrıntılı bir biçimde gösterilip raporlanması gerekmektedir. Bu nedenle teknoloji geliştirme bölgelerinde Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler (SMMM) ya da Yeminli Mali

³⁶ 4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu, Yayımlandığı Resmi Gazete; Tarih: 6.7.2001 Sayı: 24454, md.3.

³⁷ Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Uygulama Yönetmeliği, md. 37.

³⁸ Şaban Uzay, “Türk Vergi Sisteminde Teknoloji Geliştirme Teşvikleri”, **Üniversitelerdeki Araştırma ve Uygulama Merkezlerinin İşlevselliği: Üniversite-Sanayi İşbirliğinin Yeniden Yapılandırılmasının Gereklilikleri**, Ed. Rıfat Yıldız, Hayriye Atik, Detay Yayınevi, Kitap Bölümü, 2007, s. 320.

Müşavirler (YMM) tarafından danışmanlık hizmeti verilebilecek birimler oluşturulmalıdır. Nihayetinde bu tür vergi planlaması³⁹ çalışmalarının tecrübeli ve uzman kişiler tarafından yapılması gerekmektedir⁴⁰.

1.4.1.1.3. Organize Sanayi Bölgeleri

Organize Sanayi Bölgeleri Kanunu'nun 3. maddesine göre; *“Sanayinin uygun görülen alanlarda yapılanmasını sağlamak, çarpık sanayileşme ve çevre sorunlarını önlemek, kentleşmeyi yönlendirmek, kaynakları rasyonel kullanmak, bilgi ve bilişim teknolojilerinden yararlanmak, sanayi türlerinin belirli bir plan dâhilinde yerleşip gelişmesi amacıyla işletilen mal ve hizmet üretim bölgeleri”* organize sanayi bölgeleri olarak ifade edilmektedir⁴¹.

“5084 Sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” ile organize sanayi bölgelerine yönelik gelir vergisi stopaj teşviki, sigorta primi işveren hissesi teşviki, bedelsiz yatırım yeri tahsisi ve enerji desteğine yer verilmiştir. Bunun dışındaki diğer mevzuatla da, gerek bölge tüzel kişiliğine gerekse de bölge içerisinde faaliyet gösteren işletmelere yönelik emlak vergisi muafiyeti, atık su bedeli muafiyeti, elektrik ve havagazı tüketim vergisi muafiyeti, arsa ve işyeri teslimlerinde KDV muafiyeti, yapı inşaat ve iskân harç istisnası, tevhid ve ifraz işlem harç muafiyeti vb. vergi ve harçlardan muafiyet sağlanması gibi teşvik uygulamalarına gidilmiştir⁴².

1.4.1.1.4. Serbest Bölgeler

“Serbest bölgeler, bir ülkenin egemenlik sınırları içinde bulunmakla beraber, o ülkenin gümrük sınırları dışında bulunan, değişik amaçlarla kurulabilen ve bu amaçlara hizmet eden sınai ve ticari faaliyetler açısından ülkenin diğer bölgelerine

³⁹ Vergi planlaması, çalışmanın temel konusunu teşkil ettiğinden ikinci bölümde ayrıntılı olarak incelenmektedir.

⁴⁰ Uzun, **a.g.e.**, s. 337.

⁴¹ 4562 Sayılı Organize Sanayi Bölgeleri Kanunu, Yayınlandığı Resmi Gazete; Tarih:15.4.2000, Sayı:24021, md.3.

⁴² 5084 Sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, md.2-6.

göre daha çok teşvik gören, sınırları belirlenmiş ve sıkı şekilde korunan bölgelerdir”⁴³.

Ülke içindeki ekonomik faaliyetlerin, sanayi mallarının ihracatının ve üretim ve istihdam imkânlarının artırılması, ihracata yönelik yatırımların genişletilmesi, yabancı sermayenin, teknoloji girişinin ve ekonominin ihtiyacı olan girdinin düşük maliyetli ve kolay bir biçimde sağlanması ve ülkenin dış ticaretinin geliştirilerek döviz gelirlerinin artırılması serbest bölge uygulamalarının amaçlarındandır⁴⁴.

Serbest bölgelerde mal ve hizmetlere yönelik faaliyetlerin KDV’den istisna edilmesi, bu bölgelerde elde edilen kazançların vergiye tabi tutulmadan yurtdışına transfer edilebilmesi, serbest bölge ile diğer ülkeler arasında dış ticaret rejimlerinin uygulanmaması, belirli şartların sağlanması halinde işçilere ödenen ücretlerin vergi dışı bırakılması ile şirketlere sağlanan diğer teşvik ve avantajlar çok uluslu şirketleri (ÇUŞ) bu alanlarda yatırım yapmaya yöneltebilmektedir.

2008 yılında Resmi Gazete’ de yayımlanan “5810 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu ile Gümrük Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile yapılan değişiklikle, Avrupa Birliği’ne (AB) tam üyelik tarihine kadar, serbest bölgelerde üretim faaliyetlerinde bulunanların, bölgede gerçekleştirdikleri faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazançlarının gelir ve kurumlar vergisinden, serbest bölgelerde üretim faaliyetinde bulunanların, üretilen ürünlerin FOB (free on board) bedelinin en az %85’ini yurt dışına ihraç etmeleri koşuluyla istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretlerin gelir vergisinden, serbest bölgelerde gerçekleştirilen faaliyetleriyle ilgili olarak yapılan işlemlerin ve düzenlenen kâğıtların damga vergisinden müstesna olacağı hüküm altına alınmaktadır”. Bu şekilde vergi istisnası teşvikinden ruhsat almış ve ruhsat süresi dolmuş olsa da üretim faaliyeti devam eden tüm mükellefler yararlanabilmektedir. İşletmelerin serbest bölgelerde elde ettikleri kazançların kurumlar vergisinden istisna olması, kuruluş yeri seçiminde vergi planlaması yapılması olanağını sağlamaktadır. Ancak, üretim faaliyetinde bulunan

⁴³ Erhan Gümüş, “Serbest Bölgelerde Vergi Uygulamalarının Değerlendirilmesi”, **Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, C. 21, No:1, Ocak 2007, s. 48.

⁴⁴ 3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu, Yayımlandığı Resmi Gazete; 15.6.1985, Sayı: 18785, md.1.

mükelleflere tanınan istisna için AB'ye tam üyelik sürecinin sonu olarak bir süre belirtilmesi ve bu sürenin belirsizlik taşıması yatırım kararları üzerinde olumsuz etki yaratabilecektir⁴⁵. Şöyle ki; Türkiye'de serbest bölgelerde faaliyet gösteren işletmelere yönelik birtakım ayrıcalıklar sunulması vergi planlaması uygulamasına olanak tanımakla beraber, bu vergi kolaylıklarının kaldırılmasının AB'ye tam üyeliğin gerçekleşeceği tarihe bağlanması vergi planlaması açısından riskli bir durumu ortaya koymaktadır. Hâlbuki serbest bölgelerin işletmeler açısından etkin bir vergi planlaması aracı olabilmesi için istikrarlı bir ortamın olması ve gelecek belirsizliklerinin ortadan kaldırılması gerekmektedir.

Sonuçta, serbest bölgeler, ülkede geçerli olan dış ticaret ile diğer mali ve iktisadi alanlara yönelik devlet düzenlemelerinin olmadığı ya da kısmen uygulandığı ve ekonomik faaliyetlerin ülkenin diğer yerlerine göre daha çok teşvik edildiği yerler olarak vergi planlamasının bir aracı olarak değerlendirilebilmektedir⁴⁶.

1.4.1.2. Hukuki Şekil Seçimi

Bir işletmeci ya da işletmeciler grubu tarafından kurulacak olan işletme; bireysel işletme, adi ortaklık, kollektif, komandit, limited veya anonim şirket şekillerinden herhangi birisiyle kurulup faaliyette bulunabilir. İşletmeci bu durumda hukuki şekil seçiminde işletme sahip ve ortaklarının sorumluluklarının sınırı, ortakların birbirleri ile olan ilişkileri, işletme organizasyonunun maliyeti, mali sorumluluk, yasal sınırlamalar, sermaye bulma ve toplama imkânları, işletmenin devamlılığı ve kontrolü gibi faktörlerin yanında vergiyi de göz önüne almaları gerekmektedir. Uygulanan ve gelecekte uygulanması öngörülen gelir ve kurumlar vergisi oranları, işletme sahibine ödenen ücretlerin gider yazılıp yazılmaması, kâr

⁴⁵ Yıldırım Taylar, **Türk Vergi Hukuku Açısından Serbest Bölgeler**, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2008, s. 73; Onur Eroğlu, **Kurumlar Vergisinde Vergi Planlaması**, Bursa, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2014, s. 22-23.

⁴⁶ İbrahim Organ, “Avrupa Birliği ve Türkiye’deki Serbest Bölge Uygulamalarının Karşılaştırılması”, **Vergi Dünyası Dergisi**, No: 266, 2003, s. 148.

dağıtım politikası, ortaklara sağlanan ücret dışı yararlar gibi faktörler işletmelerin hukuki şekil seçimlerinde önem kazanmaktadır⁴⁷.

İşletmeler katlanacakları vergi yükünü en aza indirebilmek amacıyla, mevzuat hükümlerini ön planda tutarak hukuki şekil seçimi yapabileceklerdir. Şirket borçlarına karşı sorumluluğun ağır olup olmaması ya da vergisel avantajların daha fazla olup olmamasına göre tercih edilebilecek hukuki şekil seçimleri de farklılaşabilecektir. Vergi mükellefiyetleri de, seçilen bu hukuki şekil türüne göre oluşacaktır. Bu bakımdan, ticari faaliyetlerin hangi şirket kapsamında ve hangi faaliyet konularında gerçekleştirileceği durumlarındaki mantıklı seçimler, ister istemez girişimcilerin amaçlarına ulaşmalarına olumlu fayda sağlayabilecektir⁴⁸.

Birden fazla kişi, ticari hayatın önemli parçası olan işletmeleri kurmak istediklerinde kanunda belirlenmiş ticaret şirketlerinden birini seçmek durumundadırlar. Hukuki şekil itibarıyla işletme türlerinin sınıflandırılmasındaki ilk ayırım, işletmenin Türk Ticaret Kanunu'nda düzenlenip düzenlenmediğine göre yapılmakta ve adi şirket- ticaret şirketleri olarak sınıflandırmaya tabi tutulmaktadır. İkinci sınıflandırmaya göre ise, işletmenin yapısını oluşturan şahıs ve sermaye dikkate alınarak şahıs şirketleri-sermaye şirketleri şeklinde bir sınıflandırma söz konusudur⁴⁹. Kanunlardaki sınıflandırma şeklinde ise; Borçlar Kanunu hükümlerine göre adi şirket, Ticaret Kanunu hükümlerine göre ise, şahıs şirketleri (kolektif şirket ve adi komandit şirket) ve sermaye şirketleri (anonim, limited, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket) sınıflandırılması görülmektedir.

İşletmeler hukuki şekil seçimi yaparken, vergi dışı faktörlerin yanında, vergisel külfet ve avantajlara göre de çeşitli davranışlar sergileyebilmektedir. Bu doğrultuda uygulanan gelir ve kurumlar vergisi oranları, ortaklara sağlanan ücret dışı menfaatler, indirilebilecek giderlerle ilgili yasal düzenlemeler, ödenen vergi miktarı

⁴⁷ Ziyaettin Bildirici, **Ticari İşletmelerin Hukuki Yapısı Üzerinde Vergilerin Etkileri**, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Yayınları, No.177, 1986, s. 14.

⁴⁸ Özkan Arslan, "Müşebbisler Hangi Şirket Türünü ve Ticari Faaliyetlerinde Hangi Konuları Tercih Ediyor", **Mali Çözüm Dergisi**, Eylül- Ekim 2015, s. 105.

⁴⁹ Hasan Pulaşlı, **Şirketler Hukuku**, Adana, Karahan Kitabevi, 2004, s. 5.

ve ödeme zamanı işletmelerin hukuki şekil seçiminde vergileme altında dikkat edecekleri hususları oluşturmaktadır.

Vergiye rağmen şirketlerin statülerini muhafaza etmeleri, ancak bu statü altında sağlanan iktisadi ve sosyal menfaatlerin vergi maliyetinin üstünde olmasıyla mümkündür. Bilindiği üzere, sermaye şirketi statüsü altında faaliyette bulunan şirketler, şahıs şirketi şeklindeki firmalara oranla ek bazı iktisadi menfaatlerden yararlanmaktadırlar. Bunlar; şirket borçlarından dolayı ortakların sadece şirkete koydukları sermayeyle sınırlı olmak üzere sorumlu tutulmaları, sermaye piyasasından hisse senedi, tahvil ihracı suretiyle daha geniş ölçüde yararlanabilmeleri, yönetime katılmayan hissedarların sermayelerini kullanarak şirketi daha kolay bir şekilde büyütme imkanı yaratabilmeleri, bu statü altında sosyal güç ve prestij elde etmeleridir. Bu durumlar vergi maliyetinin üstünde olduğu süreçte kurum statüsü altında bulunan firmaların bu statülerini değiştirmeleri beklenemez⁵⁰.

Verginin işletmelerin hukuki şekli üzerindeki bir başka etkisi, birleşme olayında görülebilmektedir. Kurumlar vergisi oranının yükseltildiği zamanlarda kârlı işletmelerin efektif vergi yükünü hafifletebilmek ve bu arada yeni yatırımlara gidebilmek için, kötü yönetilen büyük zarar halindeki işletmelerle birleştikleri görülebilmektedir. Birleşme sonucunda, kârlı işletmelerin kârından zararlı işletmelerin zararı düşülebildiğinden, hem kurumlar vergisinin yatırımlar üzerindeki olumsuz etkileri hafifletmekte hem de zarar halindeki işletmenin ekonomiye yeniden kazandırılması söz konusu olabilmektedir. Elbette bu birleşme, şirketlerin ayrı ayrı sahip oldukları hukuki statülerin tek bir şirket statüsü haline gelmesiyle sonuçlanmaktadır⁵¹.

Ekonomik ve sosyal gelişmelerle beraber, işletmelerin kuruluş ve statülerinin belirlenmesi etkilenmektedir. 1980 sonrasında birçok kolektif şirket, hukuki şeklini değiştirerek anonim ve limited şirket haline dönüşmüştür. Şahıs şirketlerinden sermaye şirketlerine olan dönüşüm, 1980 ve sonrasında gelir ve kurumlar vergisi

⁵⁰ Selçuk Abağ, **Kurumlar Vergisi Üzerine Bir İnceleme**, İstanbul, Türk Sanayicileri ve İş Adamları Derneği, No:8, 1974, s. 24-25.

⁵¹ Abağ, **a.g.e.**, s. 25.

kanunlarında sermaye şirketleri lehine birçok değişikliklerin yapılması önemli ölçüde etkilemiştir. Ancak şunu da söylemek gerekir ki, vergi dışı faktörler de işletmelerin hukuki yapılarını değiştirmede etkili olmaktadır⁵². İşletmeler ortaklıklarından sermaye şirketlerine dönüşürken, işletmenin devamlılığının sağlanması, ödenecek verginin azaltılması, işletme varlığı ile şahsi varlıklarını ayıran sınırlı sorumluluktan yararlanmak gibi birtakım faktörleri göz önüne almaktadırlar. Vergi teşvik tedbirlerinden yararlanmak ise sınırlı düzeyde etkilemektedir⁵³.

⁵² Bildirici, **a.g.e.**, s. 195.

⁵³ Bildirici, **a.g.e.**, s. 199.

Tablo 1.1: 1983-2017 Döneminde Her Yıl Yeni Kurulan Ortaklıkların Statüleri İtibariyle Dağılımı

Yıllar	Kollektif Ortaklık		Komandit Ortaklık		Limited Ortaklık		Anonim Ortaklık		TOPLAM
	Sayı	%	Sayı	%	Sayı	%	Sayı	%	
1983	425	5,9	52	0,73	3.076	43,4	3.535	49,8	7.088
1984	778	9,0	98	1,13	4.489	52,0	3.268	37,8	8.633
1985	998	9,5	96	0,90	5.929	56,7	3.439	32,9	10.462
1986	939	8,9	94	0,90	5.992	57,1	3.467	33,0	10.492
1987	744	5,4	77	0,57	8.650	63,6	4.135	30,4	13.606
1988	466	2,9	58	0,36	11.354	71,1	4.095	25,6	15.973
1989	369	2,9	33	0,26	9.194	73,1	2.980	23,7	12.576
1990	409	2,5	32	0,20	11.915	73,6	3.843	23,7	16.199
1991	225	1,4	21	0,13	12.794	80,3	2.897	18,1	15.937
1992	179	0,71	8	0,31	21.327	84,5	3.664	14,5	25.178
1993	117	0,28	18	0,43	36.436	88,8	4.454	10,8	41.025
1994	67	0,14	3	0,065	42.650	92,8	3.252	7,0	45.972
1995	33	0,06	3	0,056	49.013	92,9	3.699	7,0	52.748
1996	39	0,07	5	0,094	50.351	94,9	2.637	5,0	53.032
1997	38	0,05	1	0,015	62.013	94,4	3.610	5,5	65.662
1998	54	0,09	8	0,014	51.346	92,9	3.853	7,0	55.261
1999	115	0,45	5	0,019	22.898	88,7	2.783	10,8	25.801
2000	79	0,24	5	0,015	28.382	88,7	3.534	11,0	32.000
2001	101	0,35	3	0,010	26.651	92,5	2.053	6,6	30.022
2002	117	0,39	3	0,099	27.919	93,0	1.972	6,6	30.022
2003	171	0,53	3	0,092	29.095	90,0	2.282	6,6	32.259
2004	98	0,24	2	0,005	36.647	92,7	2.767	7,0	39.514
2005	22	0,04	2	0,004	42.671	93,2	3.041	6,6	45.736
2006	22	0,04	1	0,001	48.012	94,2	2.918	5,7	50.953
2007	9	0,01	1	0,001	50.658	93,7	3.381	6,2	54.049
2008	16	0,03	1	0,002	45.569	94,9	2.413	5,0	47.999
2009	10	0,02	1	0,002	41.550	95,6	1.881	4,3	43.441
2010	12	0,02	1	0,001	47.600	94,4	2.810	5,5	50.423
2011	29	0,04	1	0,001	56.407	94,6	3.173	5,3	59.610
2012	56	0,14	8	0,02	34.764	89,3	4.059	10,4	38.887
2013	36	0,07	2	0,004	40.287	82,1	8.703	17,7	49.028
2014	11	0,01	1	0,001	47.374	82,0	10.324	17,8	57.710
2015	12	0,01	1	0,001	53.697	80,5	12.991	19,4	66.701
2016	14	0,02	0	0	51.449	80,7	12.247	19,2	63.710
2017	13	0,01	1	0,001	60.032	82,3	12.825	17,5	72.871

Kaynak: Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği, (Çevrimiçi), www.tobb.org.tr, Kurulan/Kapanan Şirket İstatistikleri, 24 Ocak 2018.

Tablo 1.1’de, 1983 yılında ülkemizde kurulan ortaklık sayısının 7088 olduğu, yıllar itibariyle bu sayının hızla arttığı, 1997 yılından sonra da bir azalma olduğu ve genel olarak sermaye ortaklığı biçiminde kuruluş yoluna gidildiği görülmektedir. İncelenen yıllar boyunca kurulan ortaklık sayısı içinde sermaye ortaklıklarının payı

%88'in altına düşmemiş, ancak %99'a kadar yükselmiştir. Şahıs ortaklığı-sermaye ortaklığı ayrımı yapıldığında, sermaye ortaklıklarının brüt kurulma oranı birkaç yıl dışında %90'ın altına düşmemiş, hatta bu oran son on yıllık dönemde %100'e yakın olmuştur. Bu sonuç, ülkemizde sermaye ortaklığı biçiminde örgütlenmenin olduğunu göstermektedir⁵⁴.

Ticari faaliyetlere girilirken, sermaye ortaklığına girildiği, bu ortaklıklardan da özellikle limited ortaklıklarının tercih edildiği görülmektedir. Bu durumun nedenleri arasında; girişimin devamlılığının ve vergi tasarrufunun sağlanması, şahıs işletmelerinin artan oranlı gelir vergisine tabi olup, limited şirketlerin ise düz oranlı kurumlar vergisine tabi olması ve sermaye ortaklıklarının teşviklerden daha kolay yararlanabilecek olması imkânlarının belirleyici olduğu söylenebilir⁵⁵.

Kurulan ortaklıkların yanında kapanan ortaklıkların da incelenmesi girişimci eğilimlerinin ortaya konulması açısından önem arz etmektedir. Tablo 1.2'de görüleceği üzere, incelenen dönemin ilk yıllarında kapanan ortaklıkların büyük bir bölümü şahıs ortaklıklarıdır. 1994 ve izleyen yıllardan sonra ise kapanan ortaklıkların büyük bir çoğunluğunu sermaye ortaklıklarından limited ortaklıklar oluşturmaktadır.

⁵⁴ Saraçoğlu, **a.g.e.**, s. 154.

⁵⁵ Saraçoğlu, **a.g.e.**, s. 155.

Tablo 1.2: 1983-2017 Döneminde Her Yıl Kapanan Ortaklık Sayısı

Yıllar	Kollektif Ortaklık	Komandit Ortaklık	Limited Ortaklık	Anonim Ortaklık	Toplam
1983	1709	192	68	10	1979
1984	1680	168	131	26	2005
1985	1201	141	156	41	1539
1986	1183	138	137	28	1486
1987	827	74	120	1	1022
1988	747	60	111	-	918
1989	951	91	228	16	1286
1990	453	55	104	29	641
1991	156	26	32	9	223
1992	190	20	13	9	232
1993	156	28	17	17	218
1994	200	18	256	150	624
1995	114	12	295	148	569
1996	129	5	358	119	611
1997	211	16	498	219	944
1998	193	12	1003	367	1575
1999	127	6	987	275	1395
2000	147	11	1132	362	1652
2001	194	23	1849	350	2416
2002	168	17	2742	568	3495
2003	198	14	4110	850	5172
2004	195	21	6132	953	7301
2005	152	13	7258	1065	8488
2006	178	9	7898	1008	9093
2007	118	7	8385	1126	9636
2008	88	6	8416	836	9346
2009	102	11	9151	888	10152
2010	147	8	9975	1270	11400
2011	146	10	11544	1395	13095
2012	132	6	12421	1609	14168
2013	74	3	13641	1830	15548
2014	130	8	12148	1716	14002
2015	88	6	10390	1630	12114
2016	81	4	8683	2270	11038
2017	65	3	11127	2322	13517

Kaynak: Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği, (Çevrimiçi), www.tobb.org.tr, Kurulan/Kapanan Şirket İstatistikleri, 24 Ocak 2018.

Tablo 1.2 incelendiğinde, 1998 yılı ve izleyen yıllarda kapanan limited ortaklık sayısında hızla artış olduğu görülmektedir. Limited ortaklıkların ortakların sorumluluğunu düzenleyen, 4369 sayılı Kanun ile değiştirilen ve 29.07.1998 tarihinden itibaren yürürlüğe giren Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkındaki

Kanun'un 35. maddesi* bu tür ortaklıkların kapanmasında oldukça etkili olmuştur⁵⁶. Dolayısıyla söz konusu hüküm limited şirketler açısından caydırıcı olmuştur denilebilir.

Yüksek kârlar elde eden büyük ölçekli işletmeler için şahıs ya da sermaye şirketi seçiminde, hangi seçimde daha az vergi ödeyeceğinden ziyade, işletmenin kurumsallaşması, saygınlık elde etme, kamu borçlarına ve üçüncü kişi borçlarına karşı sorumluluklar gibi diğer faktörleri göz önünde bulundurmaktadırlar. Bunun yanında; iş hayatına yeni başlayan, düşük tutarlarda fatura düzenleyenler, şahıs olarak faaliyetlerine devam etmeleri durumunda ödenecek vergi bakımından avantaj sağlayabilmektedirler. Ancak, sermaye şirketlerinin vergi avantajı sağlamak için daha fazla imkânlarının olduğunu söyleyebilmek mümkündür.

1.4.1.2.1. Şahıs Şirketleri ve Vergilendirme Rejimi

Şahıs şirketleri, sermayeden ziyade karşılıklı güven üzerine kurulmuş, tüzel kişiliğe haiz ve ortaklarının sorumluluğu sınırlandırılmamış şirketlerdir. Karşılıklı güven, şahıs şirketinin en önemli unsuru olup, bu bağlamda daha az kuruldukları görülmektedir. Şahıs şirketlerinde, ortaklık ile şirket yönetiminin birleşmiş olması bu şirketlerin en önemli özelliklerindendir. Şirketin ortağı, şirketin yöneticisi olduğundan, ortaklık ve yönetim profesyonel olarak birbirinden ayrılmamıştır⁵⁷.

6098 sayılı Borçlar Kanunu'nun, 620-645. maddeleri arasında düzenlenmiş olan adi ortaklığın yasal bir tanımı olmamakla beraber, kanun mevzuatında, adi ortaklık; *“sözleşmesinin, iki ya da daha fazla kişinin emeklerini ve mallarını ortak bir amaca erişmek üzere birleştirmeyi üstlendikleri sözleşme olduğu ve bir ortaklığın, kanunla düzenlenmiş ortaklıkların temel niteliklerini taşııyorsa, adi ortaklık sözleşmesi hükümlerine tabi adi ortaklık sayılacağı”* hüküm altına

*Limited şirket ortakları, şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağından sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumlu olurlar ve bu Kanun hükümleri gereğince takibe tabi tutulurlar (6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Yayımlandığı Resmi Gazete; Tarih:26.7.1953, Sayı:8469, md.35).

⁵⁶ Saraçoğlu, **a.g.e.**, s. 155.

⁵⁷ Zekai Özcan, **Hangi Şirket Kurulmalı?**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2016, s. 37.

alınmıştır⁵⁸. Şahıs şirketleri; kollektif ve adi komandit şirket olarak ikiye ayrılmaktadır.

Adi şirketin kurulması için herhangi bir şekil şartı öngörülmemiş olup, yazılı ve sözlü bir anlaşma ile kurulabileceği belirtilmektedir. Adi şirketler için ticaret ortaklıklarında öngörüldüğü gibi ortaklık sözleşmesinde bulunması gereken zorunlu hususlar tespit edilmemiştir. Bu durum adi şirketin sözlü olarak da kurulabilmesini göstermektedir⁵⁹.

Adi şirketlerde; *“Her ortak, faaliyet dönemi sonunda ortaklık faaliyetinden kendi payına düşen kâr veya zararı kendi hesaplarında göstermek ve kendi beyanına dâhil etmek durumundadır. Ortak eğer kurum ise, elde ettiği kazanç kurumlar vergisine, eğer gerçek şahıssa duruma göre ticari kazanç veya serbest meslek kazancı olarak gelir vergisine tabi olacaktır”*⁶⁰.

KDV açısından adi ortaklığın durumuna bakıldığında, ortaklar tek tek değil, ortaklık halindeki işletmenin kendisi esas alınmaktadır. Şahıs şirketlerinde ortakların her biri ayrı ayrı gelir vergisi mükellefi olmasına rağmen, KDV açısından ortaklıklar ortaklardan ayrı tutularak ve şirket bir bütün olarak KDV mükellefi kabul edilmiştir⁶¹.

Kollektif şirketler ise, Ticaret Kanunu’na göre, ticari bir işletmeyi, bir ticaret unvanı altında işletmek amacıyla, iki veya daha fazla gerçek kişi arasında kurulan, ortaklardan hiçbirisinin sorumluluğu, şirket alacaklarına karşı sınırlandırılmamış olan şirket türüdür. Bu şirketlerde elde edilen kazanç, kolektif şirketlerin şahıs şirketi olması nedeniyle şirket ortakları bünyesinde gelir vergisine tabi tutularak vergilendirme yapılmaktadır. Bunun dışında kalan yasal yükümlülükler açısından

⁵⁸ 6098 Sayılı Borçlar Kanunu, Yayımlandığı Resmi Gazete; Tarih: 4.2.2011, Sayı: 27836, md.620.

⁵⁹ M.Kâmil Mutluer, N. Nilay Dayanç Kuzeyli, Elif Cemre Hazıroğlu, **İşletme Vergiciliği**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2008, s.102.; Necati Perçin, “Adi Şirketler Hakkında Genel Hükümler ve Adi Şirketlerin Borçlar Kanunu ve Vergi Kanunu Karşısındaki Durumu”, **Mali Çözüm Dergisi**, No: 61, 2002, s. 2.

⁶⁰ Mutluer vd., **a.g.e.** s. 103-104; Çevrimiçi, http://www.muhasabetr.com/ulusalbasin/yazdir.php?haber_id=1309, 22 Ocak 2016.

⁶¹ Perçin, **a.g.m.**, s. 7.

kolektif şirket tüzel kişiliği vergi mükellefi durumundadır. KDV açısından ise vergi mükellefi şirket tüzel kişiliğidir. KDV, şirket tüzel kişiliği adına tarh ve tahakkuk ettirilir⁶².

Kolektif şirketin en az iki gerçek kişi tarafından kurulabilmesi, tüzel kişilerin bu şirkete ortak olamaması, şirket tüzel kişiliğe sahip olmakla birlikte kurumlar vergisi mükellefi sayılmaması ve bu nedenle de şirket ortaklarının şirketin elde ettiği kârdan payları oranında Gelir Vergisi Kanunu'na (GVK) göre vergilendirilmeleri, şirket ortaklarının, şirket borç ve taahhütlerinden dolayı müteselsilen ve bütün mal varlıklarıyla sorumlu olmaları nedenleriyle girişimciler ticari faaliyetlerini kolektif şirket çatısı altında sürdürmeyi pek tercih etmemektedirler⁶³.

Komandit şirketler, Ticaret Kanunu'na göre adi komandit şirket şahıs şirketi; hisseli komandit şirket ise sermaye şirketi olarak sınıflandırılmaktadır. *“Komandit şirket ticari bir işletmeyi, bir ticaret unvanı altında işletmek amacıyla kurulan ve şirket alacaklılarına karşı ortaklardan bir veya bir kaçının sorumluluğu sınırlandırılmamış, diğer ortak veya ortakların sorumluluğu sermaye payı ile sınırlandırılmış şirkettir”*. Adi komandit şirketler, vergi mevzuatına göre kurumlar vergisi mükellefi değildir. Komandit şirketin dönem kazancı ortaklar nezdinde gelir vergisi kapsamında vergilemeye tabi tutulmaktadır. Hem komandite ortaklar hem de gerçek kişi komanditer ortaklar gelir vergisi mükellefidir. Burada ortaklık türü açısından hisseye düşen kazanç farklı gelir türleri olarak beyan edilmektedir. Komandite ortağın beyan ettiği kazanç ticari kazanç olarak beyan edilirken, komanditer ortağın beyan ettiği kazanç ise şirketten elde edilen kâr payı yani menkul sermaye iradı olarak beyan edilmektedir. Komandit şirketlerde komandite ortağın ticari kazanç olarak beyan edeceği tutar, mali kârdan komanditer ortağa ait kâr payı düşüldükten sonra kalan kısmıdır⁶⁴.

⁶² 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, Yayımlandığı Resmi Gazete; Tarih: 14.2.2011, Sayı:27846, md.211.

⁶³ Arslan, **a.g.m.**, s. 106.

⁶⁴ Mutluer vd., **a.g.e.** s.21; Nurettin Bilici, **İşletme ve Vergi**, Ankara, Savaş Yayınevi, Mayıs 2017, s. 6.

Komandite ortaklar bir hesap döneminde elde edilen şirket kârından paylarına düşen kazançları ticari kazanç olarak beyan etmek zorundadırlar. Ayrıca komandite ortağın şirketten elde ettiği kâr payları şahsi ticari kazanç hükmünde olduğundan, bunlar şirketin mali bilançosuna göre ortaya çıkan zararlardan paylarına düşen miktarları yıllık gelir vergisi beyannamelerinde göstermek kaydıyla, gelecek yılların kârından beş yıl içinde indirebileceklerdir. Bunun yanında KDV şirket tüzel kişiliği adına tarh ve tahakkuk ettirilecektir. Kolektif şirketlerde olduğu gibi komandit şirketlerin de en az iki kişi tarafından kurulabilmesi, tüzel kişiliğe sahip olmakla beraber kurumlar vergisi mükellefi sayılmaması, komandite ortakların, ortaklık kârından aldıkları payların şahsi ticari kazanç olarak vergiye tabi tutulması ve şirketin borç ve taahhütlerinden dolayı müteselsilen ve bütün malvarlıklarıyla sorumlu olmaları nedenleri komandit şirketlerin çok tercih edilmemesine yol açmaktadır⁶⁵.

1.4.1.2.2. Sermaye Şirketleri ve Vergilendirme Rejimi

Sermaye şirketi; şirket ortaklarının sorumlulukları koymayı taahhüt ettikleri sermaye ile sınırlandırılmış olup, tüzel kişiliğe haiz şirketlerdir. Şirketin temeli sermaye olan sermaye şirketlerinde, ortaklık ile yönetim şahıs şirketlerine göre daha profesyonelleştiğinden birbirinden ayrılmaktadır. Türk Ticaret Kanunu'na göre sermaye şirketleri: anonim, limited ve eshamlı komandit şirketler olup, vergi mükellefiyeti yönünden de benzer özellikler taşımaktadırlar⁶⁶.

Türk Ticaret Kanunu'na göre, anonim şirket, “*Sermayesi belirli ve paylara bölünmüş olan, borçlarından dolayı sadece malvarlığı ile sorumlu bulunan şirket türü olup, pay sahipleri sadece taahhüt etmiş oldukları sermaye payları ile şirkete karşı sorumlu olmaktadır*”⁶⁷.

Anonim şirketlerin kurulabilmesinde “*bir kurucunun yeterli olması ve bu kişinin gerçek veya tüzel kişi olabilmesi, yine yönetim kurulunun da gerçek veya tüzel*

⁶⁵ Arslan, **a.g.m.**, s. 107.

⁶⁶ Özcan, **a.g.e.**, 2016, s. 44.

⁶⁷ Türk Ticaret Kanunu, md.329.

kişi bir kişiden oluşabilmesi ve seçilecek kişinin de şirkette pay sahibi olma zorunluluğunun bulunmaması, şirket ortaklarının şirket borçlarından dolayı sorumluluklarının taahhüt ettikleri sermaye payı ile sınırlandırılmış olması, şirketin devlete olan ve şirket mal varlığından ödenemeyen borçlarından dolayı yönetim kurulu üyesi olmayan ortaklar hakkında bu borç dolayısıyla takip yapılamaması, birden fazla yönetim kurulu üyesi olan anonim şirketlerde yönetim kurulunun temsil yetkisini bir üyeye veya müdür olarak üçüncü kişilere devretmesi halinde diğer yönetim kurulu üyelerinin de devlete olan borçlar dolayısıyla haklarında takip yapılamaması, şirket ortaklarının en az iki yıl sahip oldukları pay senetlerini satmaları halinde bu satıştan doğan kazançların vergilendirilmemesi nedenleri” bu şirket türünün çokça tercih edilmesine yol açmaktadır⁶⁸.

Limited şirketler pek çok yönden anonim şirketlere benzese de vergilendirme bakımından anonim şirketlere göre dezavantajlı durumdadırlar. Bu bağlamda da limited şirket ortakları kamu alacağından sermaye payları oranında doğrudan doğruya sorumlu olup, ortaklığın devri halinde de değer artış kazancı nedeniyle vergilendirilmektedirler.

Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler kurumlar vergisi uygulaması yönünden önemli özellik taşımaktadır. Kurumlar vergisinde, diğer mükellefler bütün kazançları üzerinden vergi ödedikleri halde, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde kurumlar vergisi şirket kazancından komandite ortaklara ait pay düştükten sonra kalan kısım üzerinden alınmaktadır.

1.4.1.3. İşletmenin Büyüklüğü

Kuruluş döneminde, yer ve hukuki şekil seçiminin yanında, işletme büyüklüğünün ne olması gerektiği hususu da vergilemeden etkilenebilen bir unsurdur.

⁶⁸ Mutluer vd., **a.g.e.**, s. 22-34; Arslan, **a.g.m.**, s.108-109.; Ayrıntılı bilgi için Bkz. TTK., Dördüncü Kısım-Birinci Bölüm, Genel Hükümler, Kuruluş ve Temel İlkeler, md.329-359.

Günümüzde işletmeler büyük, orta, küçük ve cüce işletmeler olarak sınıflara ayrılmaktadırlar. Büyük işletmeler, geniş bir tüketici grubuna hitap eden, pazarları elverişli olduğu sürece kitle üretimle kârını maksimum kılan, üretim-yönetim fonksiyonlarında modern teknikler kullanan, kalifiye çok sayıda çalışanları olan, genellikle anonim şirket şeklinde kurulan, kredi olanakları geniş ve Ar-Ge giderleri çok olan işletmelerdir. Orta işletmeler; üretimleri büyük işletmelere kıyasla daha az fakat kaliteli olup ihracatın önemli olduğu ve çalışan sayısının az olduğu işletmelerdir. Küçük işletmeler; talepteki değişmelere karşı esnek bir yapıya ve az kalifiye çalışana sahip, Ar-Ge giderleri az, üretim geliştirme ve çeşitlendirme imkânı kısıtlı olan işletmelerdir. Cüce işletmeler ise, bir işçinin günlük çalışmasının tamamının kendisine ayırmayacak kadar küçük olan işletmelerdir⁶⁹.

İşletmelerin büyüklüğünün belirlenmesinde, satışlar, çalışanların sayısı, öz sermaye miktarı, yatırım toplamı, sermaye koyanların sayısı, yönetim biçimi, bölgeye yönelik olup olmadığı ve endüstri dalındaki nisbî durumu gibi niceliksel ve niteliksel ölçütler kullanılabilmektedir⁷⁰.

İşletme büyüklükleri göz önüne alındığında, tüm sektörlerde küçük işletmelerin yaygın olması, bu tür işletmelerin izlenme ve denetlenmesini zorlaştırabilmekteyken, diğer yandan bu işletmelerin birtakım yasal düzenlemelerin dışında kalmalarına yol açmaktadır. Vergileme, sosyal güvenlik, muhasebe gibi konularla ilgili kanunlar genellikle bu tür küçük işletmeleri kapsamamaktadır⁷¹. O halde küçük işletmelerde vergi planlaması eğilimi daha az olurken, işletme büyüdükçe vergi planlaması yapmaya yönelebilecek ve denetlenmesi kolaylaşabilecektir.

⁶⁹ Ertürk, **a.g.e.**, s. 62-64.

⁷⁰ Mucuk, **a.g.e.**, s. 94-97.

⁷¹ DPT, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, **Kayıtdışı Ekonomi Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, Ankara, DPT:2603-ÖİK:614, 2001, s. 2-3.

1.4.1.4. İşletme Sermayesinin Yapısı

Sermaye yapısı, işletmelerin faaliyetlerini ve yatırımlarını finanse edebilmeleri için kullandıkları fonların çeşitli kaynak bileşimi ile ilgili kararların bütünüdür. Kaynaklar, borç finansmanını ve öz sermaye finansmanını içermektedir. Borç finansman kaynakları, uzun vadeli borç finansmanı ve kısa vadeli borç finansmanından; sermaye finansman kaynakları da imtiyazlı ve adi hisse senetlerinden oluşmaktadır⁷². Sermaye yapısı oluşturulurken, uzun süreli finansman kaynaklarının en uygun bileşenlerini oluşturarak, sermaye maliyetini minimum, firma değerini maksimum kılmak önemlidir⁷³. İşletmelerin yatırımlarını finanse ederken ne oranda borç, ne oranda öz kaynak kullanacağı finansman kararının verildiği koşullara bağlı olarak değişebilmektedir.

İşletmelerin ne oranda borçla ya da ne oranda öz kaynakla finanse edildiğini gösteren sermaye yapısı kararları, esas olarak işletme finansmanında karşılaşılan borç mu öz kaynak mı ikileminin çözümüne ilişkin olmaktadır⁷⁴.

Vergiler, sermaye yapısını belirleyen önemli faktörlerden biridir ve işletmelerin tabi oldukları vergileme rejimi, doğrudan doğruya sermaye maliyetine ve dolayısıyla da işletmelerin sermaye yapılarına önemli ölçüde etki yapmaktadır. Faiz giderlerinin vergi matrahını azaltarak, ödenecek vergiyi azaltma etkisine karşın; temettülerin vergi kanunlarınca bir gider olarak kabul edilmemesi borçla finansmanı teşvik edici bir durum ortaya çıkarmaktadır⁷⁵.

Modigliani ve Miller tarafından ileri sürülen görüşe göre, işletmeler borçlanma yoluna gittiklerinde, ödenen faiz oranlarının gider olarak yazılıp vergiden düşülebilmesi fakat kâr payı ödemelerinin böyle bir avantaj sağlamıyor olması

⁷² A. Ghafoor Khan, "The Relationship of Capital Structure Decisions With Firm Performance: a Study of The Engineering Sector Of Pakistan", **International Journal of Accounting and Financial Reporting**, Vol.2, No:1, 2012, s. 246.

⁷³ Mustafa M Kısakürek, Yüksel Aydın, "İşletmelerde Sermaye yapısı ile Kârlılık Arasındaki İlişkinin Analizi: 1992:2011 Yılları Arası Finansal Krizler Odaklı Bist'te Bir Uygulama", **Cumhuriyet Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, C.14, No:2, 2013, s. 102.

⁷⁴ Güven Sayılğan, Mustafa, Doğan, "Neden Artan Vergi Oranları İşletmeleri Borçla Finansmana Özendirir?", **Bankacılar Dergisi**, No:52, 2005, s. 28.

⁷⁵ Sayılğan ve Doğan, a.g.m., s. 29.

nedeniyle işletmeler borçlanmayı tercih etmektedirler. Borçla finansmanın en önemli avantajlarından birisi ödenen faizin kurumlar vergisinden düşülmesi olup bu durum literatürde vergi kalkanı olarak ifade edilmektedir. Daha çok vergi ödemek zorunda olan işletmeler vergi kalkanından yararlanabilmek için daha fazla borçlanmaya gidebileceklerdir. Faiz gelirlerinin hem işletme hem de kişisel düzeyde vergilendirilebileceğini ve bu durumun sermaye yapısının⁷⁶ oluşturulmasında önemli rol oynayacağını savunmuşlardır. İşletmeye verilen borçtan sağlanan faiz getirisi yatırımcıya hisse senedinin sağladığı vergi sonrası gelirden daha fazla gelir sağlıyorsa, bu durumun işletmelerin borçlanma düzeylerini artırıcı bir etkisi olacağını belirtmektedirler⁷⁷. Sonuçta, vergi oranlarının oldukça yüksek olduğu durumlarda işletmeler vergiden kaçınmak için sağlayacakları fonları borçlanma yoluyla yapmayı tercih edebileceklerdir.

Borç/özkaynak oranının artırılmasının sağladığı ortalama sermaye maliyetlerinin düşürülmesi gibi faydalar yanında, artan borç oranının işletmelerin finansal riskini veya iflas maliyetlerini artırma olasılığı da dikkat edilmesi gereken hususları oluşturmaktadır⁷⁸.

1.4.2. İşletmenin İşleyişi Döneminde Vergilemenin İşletme Davranışlarına Etkisi

İşletmelerin kuruluş yeri, hukuki şekil seçimi, işletme büyüklüğü ve işletme sermaye yapısının yanında işletmenin işleyişi sürecinde de vergileme faktörü önemlidir.

⁷⁶ Vergi uygulamalarının sermaye yapısı üzerindeki etkisi sadece borçlanmanın vergi tasarrufu etkisi kapsamında değerlendirilmemelidir. Vergi uygulamaları sermaye yapısı üzerinde farklı şekillerde de etkili olabilmektedir. Örneğin, sermaye kazançları ve kâr paylarının vergilendirilmesindeki farklılıklara bağlı olarak, kâr dağıtım kararları; daha çok kâr dağıtımı veya daha fazla otofinansmana yönelme biçiminde değişebilmektedir. Yine, sermaye yedekleri ve kâr yedekleri oluşturma süreçlerinin de sermaye yapısı üzerinde etkisi mümkündür (Sayılğan ve Doğan, **a.g.m.**, s. 30-31).

⁷⁷ Franco Modigliani, H.Merton Miller, “Corporate Income Taxes and The Cost of Capital:A Correction”, **The American Economic Review**, Vol.53, No: 3,1963, s. 434-435.

⁷⁸ Sayılğan ve Doğan, **a.g.m.**, s. 30.

Vergi kanunlarında yapılan değişikliklerin ya da yeni vergi kaynaklarının ortaya çıkarılmasının işletmenin işleyişi döneminde işletme davranışlarını etkileyebilmektedir. Bu durumda, vergi kanunları ve bunların olası değişiklikleri ile ilgilenen bir girişimci veya yatırımcı vergiden istisna edilmiş bir alana büyük ölçüde yatırımlarını kanalize ettiğinde, ileride eğer söz konusu alandaki vergi istisnası kaldırıldığı zaman, hesaba katılmayan vergiler işletmeler üzerinde likidite darlığı yaratabilecek, bu durum işletmenin işleyişi döneminde davranışlarını olumsuz yönde etkileyebilecektir⁷⁹. Bu bakımdan vergileme, işletmelerin işleyişi sürecinde; pazarlama, üretim, yatırım ve finansman kararlarını etkileyebilecektir⁸⁰.

1.4.2.1. Yatırım ve Finansman Kararları zerinde Vergilemenin Etkileri

Her lke, kendi sınırları içerisinde ekonomisini sağlamlaştırmak ve sürdürülebilir bir büyümeyi gerçekleştirebilmek için birtakım uygulamaktadırlar. Ekonomik ve sosyal hedefler doğrultusunda mili gelir artışı ülkelerin arzulağığı bir durumdur. Yatırımlar ile milli gelir artışı arasında doğru bir orantı olduğundan, bir diğer ifadeyle yatırımlar arttıkça milli gelir de artacağından ülkedeki yatırım miktarının artması gerekmektedir. Bu doğrultuda yatırımların artırılması ve ülkeye ekilebilmesinde bazı önlem ve teşviklerin uygulanması kaçınılmaz hale gelecektir. Yatırım artışının teşvik edilmesinde kullanılan politika uygulamalarından birisi de vergi teşvik politikalarıdır.

Vergilemenin yatırım kararlarını etkileyişi, sermaye hizmetleri maliyetini belirleyen sermaye mallarının fiyatı ile işletmenin getireceği gelir unsurları üzerine etki yaparak istenilen sermaye stokunu küçültmesi, böylece yatırım yapma isteğini azaltması yoluyla olmaktadır. Vergileme ya sermaye mallarının fiyatını yükselterek ya da işletmenin vergi sonrası gelirini azaltmak amacıyla yatırımın kârlılığını düşürmektedir. O halde yatırımları özendirmeyi amaçlayan bir vergi politikası, zorunlu olarak ya sermaye mallarının fiyatını düşürmeye ya da yatırımın getireceği

⁷⁹ Mehmet Gültekin, “Vergilerin Işletmeler zerindeki Etkileri”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 2, Ocak-Aralık 1979, s. 192.

⁸⁰ Oktar, a.g.e., s. 20.

vergi sonrası geliri artırmaya çalışmaktadır. Örneğin, yatırım indirimi, yatırım kredisi ve dolaylı vergilerden muafliklar yatırım için gerekli sermaye maliyetini azaltarak işletme düzeyinde finansman sorununu en aza indirerek yatırım için finansman kaynağı bulmakta güçlük çeken işletmeler açısından yatırımın kârlılığını artırıcı etkilerin de ötesinde önem arz etmektedirler⁸¹.

İşletmeler, yatırım yapacakları alanları belirlerken, ekonomik ve pazar koşullarını, sektörel ve siyasal faktörleri, yasal düzenlemeleri dikkate almaktadırlar. Bunların dışında vergi sisteminin yatırım ortamını cazip kılacak şekilde oluşturulması ve özellikle de istihdam, kârlılığı etkileyecek kurumlar ve kâr transferi vergileri ile dış ticaret üzerinden alınan vergilerdeki farklılıklar yatırım kararlarını etkileyebilmektedir⁸².

Yatırımların gerçekleştirilebilmesi için önemli faktörlerden biri, yatırım için gerekli finansman kaynağıdır. Kaynak olmadan herhangi bir yatırım yapılabilmesi mümkün olmayacağından, finansman ve yatırım bir bütünün iki yarısı gibidir. Üretim kapasitesini artırmak, teknolojiyi yenilemek, araştırma-geliştirme yaparak yeni ve nitelikli ürünler ortaya koyabilmek, yeni pazarlara girmek gibi değişikliklerin hepsi maliyet unsurudur. Bu nedenle işletmeler açısından kaynak yaratılabilmesi önem arz etmektedir. Bu kaynağın yaratılabilmesi için ortaya çıkan devlet endeksli enstrümanlar ise; indirim, istisna ve muafiyetler, giderlere ilişkin hükümler, amortisman uygulamaları, teşvikler ve devlet destekleridir⁸³.

Vergisel teşviklerle sağlanan avantajların, vergi dışı faktörlerdeki eksiklikleri (pazarın konumu, üretim maliyetleri) giderecek kadar olmaması, vergi teşviklerinin yatırımlar üzerindeki etkisinin sınırlı düzeyde kalmasına yol açabilmektedir. Yatırımcılar ile yapılan bir anket çalışmasında şu ifade yer almaktadır: “Vergi

⁸¹ Özhan Uluatam, **Vergilerin Yatırımlar Üzerindeki Etkisi ve Yatırımları Teşvik Edici Vergi Politikası (Teori ve Türkiye Uygulaması)**, Ankara Üniversitesi, Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, No:311, 1971, s. 157-158.

⁸² Nagihan Oktayer, Nazan Susam, Murat Çak, **Yatırım Kararlarının belirlenmesinde Vergisel Faktörlerin Önemi**, İSMMMO Yayınları;100, Mart, 2008, s. 122.

⁸³ Ekrem Karayılmazlar, Doğan Bakırtaş, “Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Yatırım Kararlarında Vergilerin Etkisi: Denizli İli İçin Bir Alan Araştırması”, **TİSK Akademi**, C.1, 2011, s. 182; Oktar, a.g.e., s. 21.

teşvikleri tatlı gibidir ve olması iyidir; ancak ortada yemek yoksa pek faydası olmaz”⁸⁴. İfadeden de anlaşılacağı üzere, diğer şartlardaki eksikliklerin varlığında vergisel teşvikler pek de ön planda tutulmamaktadır. Bu nedenle vergisel teşviklerin etkinliği sınırlı düzeyde kalmaktadır.

Doğrudan yatırımları çekmede vergi faktörünün etkin ve ilk sıralarda yer alması için aşağıda sayılacak olan tüm yargıların yatırımcılar açısından birinci faktör olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

Yatırım kararları vergi sonrası kâra göre mi planlanmaktadır? Yatırım kararlarının verilmesinde en önemli etken vergiler midir? Kurumlar vergisi oranlarının daha da düşürülmesi yatırım miktarını arttırır mı? Vergi mevzuatının karmaşıklığından uzak, sade ve anlaşılır olması yatırımlar üzerinde olumlu mudur? Banka kredilerine uygulanan Banka ve Sigorta Muameleleri vergisi, istihdam vergileri ve geçici vergiler yatırım kararlarını önemli derecede etkilemekte midir? Teşvik belgeli yatırımlarda KDV istisnası sabit yatırımları olumlu yönde mi etkilemektedir? Tüm bu yargılar yatırımcılar açısından birinci derecede önem arz ediyorsa vergi önemli bir faktör unsuru olacaktır⁸⁵. Tüm bu yargılar, yatırımcılar açısından önemli görülüyorsa yatırımları çekmede vergi faktörü önemli rol üstlenebilecektir.

1.4.2.2. Üretim Süreci Üzerinde Vergilemenin Etkileri

Vergiler işletmelerin üretim süreci üzerinde dolaylı etkilere sahip olup, özellikle işletmelerin maliyet yapısını değiştirebilmektedir. İşletmelerin üretim süreci üzerinde vergi yüklerini azaltıcı bazı davranış şekilleri şu şekildedir⁸⁶;

⁸⁴ Jacques Morisset, Neda Pirnia, “The Impact Of Tax Policy And Incentives On FDI”, **Foreign Direct Investment: Research Issues**, Ed.Bora Bijit, London and New York: Routledge, 2002, s. 275.

⁸⁵ Karayılmazlar ve Bakırtaş, a.g.e., s.167.

⁸⁶ Şanver, **a.g.m.**, s.134-135.

- Uygulamada fiyat her zaman maliyete göre belirlenmemektedir. İşletmeler her aşamadaki üretimleri için maliyetlerine bir miktar kâr ekleyebilmektedirler. Bu kümülatif işlem sonucunda da kârın kârı hesaplanmış olmaktadır.
- İşletmeler özel maliyet giderlerinden bir kısmını genel giderlere aktarabilmektedirler. Yanlış dağıtım tablosu kullanarak, aktifleştirilecek giderlerini o yılın kazancından indirebilmektedirler.
- Vergi oranlarının yüksek olması durumunda işletmeler harcamalarını artırabilmektedirler. Örneğin, seyahat ve konaklama giderleri, temsil ve ağırlama giderleri, yöneticiler için taşıt giderleri, lüks binalar, ısıtma, aydınlatma gibi birtakım giderlerin kazançtan indirilebilmeleri sebebiyle yüksek seviyelere ulaşabilmektedir.

1.4.2.3. Pazarlama Politikaları Üzerinde Vergilemenin Etkileri

Bir bölgede uygulanan harcama vergilerinin niteliği, işletmelerin pazarlama politikaları üzerinde etkili olabilmektedir. İşletmelerin pazarlama politikalarının vergileme açısından fiyat ve üstünlük politikası olmak üzere iki farklı boyutu söz konusudur⁸⁷;

- **Fiyat Politikası:** Artan oranlılık gelir düzeyi arttıkça gelir dilimlerine uygulanan vergi oranların da artmasını ifade ettiğinden, mevcut talep inelastik halini korumaktadır. Bu durumda talep inelastik olduğundan, işletme vergiyi yansıtabilecektir. Yine, gelir dilimlerinin geniş tutulmasından dolayı vergi oranlarında artmalar olduğunda, işletmeler başka işlemler yapmaktan vazgeçebileceklerdir.
- **Üstünlük Politikası:** Üstünlük politikası ile ifade edilmek istenen, alıcıların işletme mallarına karşı sadece fiyata bağlı olmayan taleplerinin yaratılmasına yönelik bütün önlemleri ifade etmektedir. Reklam, dağıtım kanalları ve malın ambalajının sağlanması üstünlük politikasının unsurlarını oluşturur. İşletmeler

⁸⁷ Şanver, a.g.m., s.135.

ürettikleri veya sattıkları malların geniş kitlelere tanıtılmasına yönelik reklamlar yaparlar⁸⁸.

1.4.3. İşletmenin Sona Erme Döneminde Vergilemenin İşletme Davranışlarına Etkisi

Girişimciler, başlangıçta ulaşmak istedikleri amaçlara ulaşabilmek, ulaşamayacaklarını görmek ya da ellerindeki sermayeyi daha verimli kullanabilmek için tasfiye, birleşme ve devir gibi çeşitli işlemlere başvurabilmektedirler. Söz konusu işlemlerin yapılması aşamalarında karşılaşabilecekleri vergi düzenlemeleri de girişimciler üzerinde etkili olabilmektedir. Anlaşılacağı üzere, bir işletmenin kısmen ya da tamamen devrinden elde edilebilen kazançlarla ortaklık hak ve hisselerinin devir ve temlik ile satışından doğan kazançların vergilendirme rejimi girişimcileri yönlendirebilmektedir⁸⁹. İşletmeler sermayelerini daha verimli kullanabilmek amacıyla tasfiye, birleşme, devir, hisse değişimi ve bölünme gibi statü değiştirme yoluna da gidebilmektedirler. Hangi türde olursa olsun kurumların bu tür ilişkiler içine girmesinde yani işletmelerin sona ermesinde veya yeniden yapılanmasında verginin rolü olduğunu söyleyebilmek mümkündür.

1.4.3.1. Tasfiye

İşletmelerin tasfiyesi, işletme sahibinin veya ortaklarının faaliyetlerini durdurarak, işletmenin mevcutlarını satması ve borçlarını ödemesi şeklinde ifade edilmektedir⁹⁰.

Tasfiyeye giren ya da başlayan kurumların amaçları tasfiyeye girmemiş kurumlara göre farklılık göstermektedir. Tasfiyeye giren kurumlarda esas amaç kâr elde etmek olmadığından, iktisadi faaliyetlerden kazanç elde etme ve buna süreklilik kazandırma yönünde de olmayacaktır⁹¹. Bu bakımdan esas amaç, işletmenin

⁸⁸ Mucuk, **a.g.e.**, s. 218.

⁸⁹ Saraçoğlu, **a.g.e.**, s. 35.

⁹⁰ Bildirici, **a.g.e.**, s. 97.

⁹¹ Şenyüz vd., **a.g.e.**, s. 219.

devamlılığına son verme girişimi olarak belirtilebilir. O halde tasfiye sürecinde işletme henüz ortadan kalkmamış olup, sadece amacının değişmiş olduğunu belirtmek gerekmektedir.

Tasfiye döneminde halen süren iktisadi ve hukuki işlemlerin sonuçlandırılması, şirketin mevcut alacak ve borçlarının tespiti ile varlıkların elden çıkarılıp nakde dönüştürülmesi alacaklarının tahsili yanında borçlar ile tasfiye kârının üzerinden kurumlar vergisinin ödenmesi işlemleri gerçekleştirilmektedir.

KVK'nun 17. maddesine göre; *“Tasfiye edilerek tüzel kişiliği ticaret sicilinden silinmiş olan mükelleflerin, tasfiye öncesi ve tasfiye dönemlerine ilişkin olarak yapılacak her türlü vergi tarhiyatı ve kesilecek cezalar müteselsilen sorumlu olmak üzere; tasfiye öncesi dönemler için kanuni temsilcilerden, tasfiye dönemi için de tasfiye memurlarından herhangi biri adına yapılabilecektir. Limited şirket ortakları, tasfiye öncesi dönemlerle ilgili bu kapsamda doğacak amme alacaklarından şirkete koydukları sermaye hisseleri oranında sorumlu olacaklardır. Tasfiye dönemi için tasfiye memurlarının sorumluluğu, tasfiye sonucu dağıtılan tasfiye artığı tutarıyla sınırlı olacaktır. Tasfiye memurları kurumun tahakkuk etmiş vergileri ile tasfiye beyannamelerine göre hesaplanan vergiler ve diğer itirazlı tarhiyatlar için, uygun bir karşılık ayırmadan yazılı alacaklılara ödeme ve ortaklara paylaşırma yapamazlar. Aksi durumda, bu vergilerin asıl ve zamları ile vergi cezalarından şahsen ve müteselsilen sorumlu olacaklardır”*⁹² düzenlemesi tasfiye halinde sorumluluğu ifade etmektedir.

Tasfiyeye girmiş bir işletmenin söz konusu süreçte vergilemeye ilişkin riskleri en az düzeye indirerek vergi planlaması yapması rasyonel bir davranış olacaktır. Bu bağlamda, tasfiye halindeki bir işletme hesap dönemlerini kullanarak bir vergi planlaması yoluna gidebilir. Birden fazla yıl süren tasfiyeler için vergileme ile ilgili işlemler mümkünse farklı hesap dönemlerine kaydırılarak işlem tesis ettirilebilmektedir. Tasfiye sürecine girmiş bir işletme, zamanaşımı sürelerini dikkate

⁹² 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, Yayımlandığı Resmi Gazete; Tarih: 21.6.2006, Sayı: 26205, md.17.

olarak tasfiye dönemlerini de kullanmak şartıyla vergi planlaması yapabilir. Birden fazla yıla yayılan tasfiye süreçlerinde tasfiye dönemlerinin kullanılmasıyla planlama yapılabilmektedir. Bunun yanında tasfiye dönemi için de geçerli olabilecek bir vergi planlaması aracı da aflardan yararlanmak olacaktır⁹³.

1.4.3.2. Birleşme

İşletmelerin büyüme yollarından biri olan birleşme, bir ya da birden fazla kurumun diğer bir kurumla tek hukuki varlık haline gelmelerini ifade etmektedir. Kurumların birleşmelerindeki amaç, pazar payını artırmak, sermaye sağlamak ve rekabeti sona erdirip ölçek ekonomilerine ulaşmaktır⁹⁴.

Birleşmenin birtakım ekonomik nedenleri söz konusu olabilmektedir. Birleşme durumunda zarar mahsubuna olanak tanınması ve böylece vergi matrahının azaltılabilmesi şirketleri vergi planlaması kapsamında birleşmeye teşvik edebilmektedir. KVK'nın 9. maddesinde zarar mahsubuna ilişkin düzenlemeler yer almaktadır. Kanun hükmüne göre, kanunun 20. maddesinin birinci fıkrası çerçevesinde *“devralınan kurumların devir tarihi itibarıyla öz sermaye tutarını geçmeyen zararlar beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla indirilebilmektedir. Ancak zarar mahsubunun indirimi yapılabilmesi için son beş yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinin yasal süresinde verilmiş olması ve devralınan kurumun faaliyetine devir ve bölünmenin meydana geldiği hesap döneminden itibaren en az beş yıl süreyle devam edilmesi gerekmektedir”*⁹⁵. Söz konusu imkân birikmiş zararları olan işletmeleri sağladığı vergi avantajı dolayısıyla birleşmeye yöneltmektedir. Bunun yanında birleşen kurumun mal varlığının birleşilen kuruma geçişi ile büyük vergi yükleri de ortaya çıkmaktadır⁹⁶.

Birleşen kurumlarda vergiye tabi matrah birleşme kârı olacaktır. Birleşme kârının tespiti tasfiye kârının tespitindeki esaslara göre yapılacağı da

⁹³ B. Cem Arslan, “Tasfiye Sürecinde Vergi Planlaması”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 276, Aralık, 2015, s. 147.

⁹⁴ Şenyüz vd., **a.g.e.**, s. 222.

⁹⁵ Kurumlar Vergisi Kanunu, md.9/1-a.

⁹⁶ Oktar, **a.g.e.**, s. 43.

belirtilmektedir⁹⁷. Bu bağlamda birleşmede tasfiye kârı yerine birleşme kârı verginin matrahı olmaktadır. Birleşme dönemi dönem başı ve sonu servet değerleri arasındaki fark olumlu ise birleşme kârından bahsedilecektir.

İşletmeler birleşme neticesinde, belirli bir kazancın vergiye tabi olmaması ya da işletmelerin ödeyeceği vergilerin birtakım yollarla ertelenmesini ifade eden vergi avantajlarından yararlanarak vergi planlaması yapabilmektedirler. Birleşme ile beraber, hedef işletmenin zararları işletmenin kazancından mahsup edilebilecek nitelikteyse, hedef işletme birleşme işleminde daha değerli hale gelmektedir⁹⁸.

1.4.3.3. Devir

Birleşmenin vergisiz olarak gerçekleşen bir şekli olan devir, bir işletmenin başka bir işletmeye katılması sonucu ortaya çıkan birleşmelerdir. Devir halinde devredilen kurumun sadece devir tarihine kadar elde ettiği kazançlar vergilendirilmekte olup, doğrudan doğruya devirden doğan kazançlar vergilendirilmeye tabi tutulmaz. Bu nedenle devir kavramı vergisiz birleşme olarak da ifade edilebilmektedir⁹⁹.

Bir işletmenin kısmen ya da tamamen devrinden elde edilen kazançların vergilendirme rejimi girişimcileri etkileyebilmekte, birleşme neticesinde devir alınan işletmelere ait olabilecek zararların mahsup edilebilme imkânları da girişimciler üzerinde etkiler oluşturabilmektedir. Ayrıca kurumlar vergisinde tanınan imkânların yanında, katma değer vergisi bakımından da devir nedeniyle vergi hesaplanmamakta, ayrıca devir işlemleri damga vergisi ve harçlardan istisna tutulmaktadır¹⁰⁰.

Gerçekleştirilen birleşme işleminin devir sayılabilmesi için devredilen (birleşen, münfesi) kurum ile devralan (birleşilen) kurumun her ikisinin de kanuni

⁹⁷ Kurumlar Vergisi Kanunu, md.18.

⁹⁸ S. Selman Tunal, "Genel Hatları ile Amerika Birleşik Devletlerinde İşletme Birleşmelerinin Hukuki Yapısı", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 220, Mayıs 2000, s. 54.

⁹⁹ Şenyüz vd., **a.g.e.**, s. 223.

¹⁰⁰ Fatih Saraçoğlu, Muharrem Çakır, "Bir Vergi Planlaması Aracı Olarak Devir Müessesesinin Değerlendirilmesi", **Uluslararası Sosyal ve Eğitim Bilimleri Dergisi**, C. 4, No:8, 2017, s. 101.

veya iş merkezlerinden en az birinin Türkiye’de bulunması gerekmektedir. Yani her iki kurum da tam mükellef olması gereğiyle devir tam mükellef kurumlar arasında yapılmalıdır. Bunun yanında devredilen kurumun devir tarihindeki bilanço değerinin devralan kurum tarafından kül halinde kabul edilmiş ve bilançosuna geçirilmiş olmalıdır. Böylelikle devralınan kurumun bilançosu aynen devir alanın bilançosuna geçilmesi sağlanmalıdır¹⁰¹.

Devir nedeniyle vergilendirilme yapılmaması için bu şartların yanında bazı birtakım şartların da varlığı gerekmektedir. *“İlgili hesap döneminin başlangıcından devir tarihine kadar olan döneme ilişkin faaliyet sonuçlarına yönelik olarak hazırlanarak devredilen ve devralan kurumlarca ortaklaşa imzalanan devredilen kuruma ait kıst dönem kurumlar vergisi beyannamesinin verilmiş olması gerekmektedir. Devir tarihi itibarıyla, devredilen ve devralan kurumların ortaklaşa olarak imzalayacakları devredilen kuruma ait kurumlar vergisi beyannamesinin devrin Ticaret Sicili Gazetesi’nde ilan edildiği tarihten itibaren 30 gün içinde devredilen kurumun bağlı bulunduğu vergi dairesine verilmelidir. Ayrıca devralan kurum, devredilen kurumun tahakkuk etmiş veya edecek vergi borçlarını ödeyeceğini ve diğer ödevlerini yerine getireceğini devredilen kurumun birleşme sebebiyle verilecek, kurumlar vergisi beyannamesinin ekinde vereceği bir taahhütname ile taahhüt etmesi gerekmektedir”*¹⁰².

Esasen devir durumunda vergilemeden vazgeçilmeyip, söz konusu kârın hesaplanması ötelenmektedir. Çünkü bilanço değerlerinin birleşilen kurum tarafından bir bütün halinde devralınması ve aynen bilançosuna geçirilmesi gerekmekte olup, yapılması gereken işlem birleşecek iki şirketin bilanço değerlerinin birbirleriyle toplanmasından ibarettir. Bu bakımdan, birleşmeden sonra herhangi bir iktisadi kıymet, yeni kurum tarafından elden çıkartılırsa cari değeriyle defter değeri arasındaki fark kâr olarak vergiye tabi tutulacaktır¹⁰³.

¹⁰¹ Kurumlar Vergisi Kanunu, md.19.

¹⁰² Kurumlar Vergisi Kanunu, md.20.

¹⁰³ Yakup Türk, A. Özkan Uyruk, “Tasfiye, Birleşme, Devir ile Bölünme İşlemleri ve Vergisel Sonuçları- II”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 417, Mayıs 2016, s. 94.

Devir işleminde kanun çerçevesinde yer alan düzenlemelere uyularak vergi ödemelerinin ötelenmesi imkânı ve zarar mahsubuna ilişkin uygulamalar vergi planlaması aracı olarak kullanılarak hem zararda olan işletmelerin piyasadan yok edilmemesi, hem de işletmelerin yeniden yapılanmanın avantajlarından yararlanmaları söz konusu olabilmektedir. Böylelikle vergi planlaması yapılmasını sağlayan düzenlemeler sadece vergi kaybına neden olduğu gerekçesiyle ele alınmamalı, uzun vadede vergi hasılatı sağlayabileceği düşünülerek, vergilemenin ekonomik ve sosyal amaçları da dikkate alınarak değerlendirilmelidir¹⁰⁴.

1.5. İşletmelerde Vergi Ödemeyi Etkileyen Vergilemeye İlişkin Faktörler

İşletmelerde vergi ödemeyi etkileyen vergilemeye ilişkin faktörler; vergi ödeme alışkanlığı, vergi afları, vergi yönetimi ve mevzuatı, denetime yakalanma olasılığı, uygulanan cezalar, vergi yükü ve vergi mevzuatının anlaşılabilirliği olarak ifade edilebilmektedir.

1.5.1. Vergi Ödeme Alışkanlığı

Rus bilim adamı ve davranış bilimci Ivan Pavlov'un yapmış olduğu deneylerde koşullanma olayının “*tekrar alışkanlığı*” doğurduğu ortaya konulmuştur. Buna göre, uzun süredir uygulanan vergilerin mükellefler bakımından bir alışkanlık doğurması ve bu vergilere göre kendilerini koşullamaları vergi ödeme alışkanlığı üzerinde önemli bir etki bırakabilmektedir. Özellikle, yeni getirilen vergilere karşı eski ödeme alışkanlıkları ile direniş gösterilmesi bu etkiyi daha iyi açıklamaktadır¹⁰⁵.

Vergi ödeme alışkanlığı, işletme davranışlarını etkileyen vergilemeye ilişkin faktörlerden biridir. Uzun bir süredir uygulanan vergilerin, işletmelerin üzerinde bir alışkanlık doğurması ve kendilerini bu vergilere göre ayarlamaları vergi ödeme

¹⁰⁴ Saraçoğlu ve Çakır, **a.g.m.**, s. 105.

¹⁰⁵ Şafak E Çomaklı, “Mükellef Sosyo Psikolojisi Açısından Vergi Ödemeyi Etkileyen Genel Faktörler”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 322, Haziran 2008, s. 115.

alışkanlığı üzerinde önemli etkiler bırakmaktadır. Verginin ödenmesinin alışkanlık haline dönüştürülmesi, vergilerin daha az hissedilmesini ve vergi tazyikinin yumuşamasını sağlamaktadır. Nitekim, İngiliz mükelleflerinin gelir vergisini kolaylıkla ödemelerine rağmen, Fransız mükelleflerin bu vergiye karşı durmaları, İngiliz gelir vergisinin bir asırlık bir vergi olmasına karşılık, Fransız gelir vergisinin sadece yirmi beş yıllık bir geçmişe sahip olmasından kaynaklandığı vergi ödeme alışkanlığını ortaya koymaktadır¹⁰⁶.

1.5.2. Vergi Afları

Vergi affı, vergi kanunlarına göre tahakkuk ettirilen vergi, resim ve harçların tahsil edilememesi durumunda, ortaya çıkan gecikme zam ve gecikme faizlerinden devletin şartlı veya şartsız olarak vazgeçmesidir¹⁰⁷.

Kamu gelirlerinin hazineye intikalinin hızlandırılması, ekonomik yapıdaki değişmelere paralel olarak kanunlarda yapılan birtakım değişikliklere mükelleflerin uyum sağlayabilmeleri, devlet ile toplum arasında bir işbirliğinin sağlanması, vergi idaresinin ve vergi yargısının iş yükünün hafifletilmesi gibi nedenlerle aflara başvurulmakta ve her yeni çıkarılan aflarla birlikte yeni bir affın zemini de bu şekilde oluşturulmaktadır¹⁰⁸.

Vergi aflarının psikolojik nedenlerin başında, vergileme ile ilgili ödevlerini yasal süresi içinde yerine getirmeyen mükellef ve vergi sorumlularının, af uygulaması sonrasında mali yükümlülüklerini zamanında ve tam olarak yerine getirmesi amacı yer almaktadır. Ancak bu amaca rağmen, mükelleflerin “*gelecekte nasıl olsa yeni bir af çıkar*” beklentisinde olmaları, hükümetlerin bu konuda gerekli

¹⁰⁶ H. Hüseyin Kurtulmuş, Muhterem Çetinoğlu, **Mali Hukuk Notları**, Yeni Pınar Basımevi, İstanbul, 1956, s.10. Çomaklı, **a.g.m.**, s. 115.

¹⁰⁷ Yasemin Taşkın, “Vergi Aflarının Hukuki Niteliği ve Gerekçeleri”, **İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, No: 2, 2010, s. 124.

¹⁰⁸ Taşkın, **a.g.m.**, s. 127.

tedbirleri almayışı ve affı siyasi bir araç olarak görmeleri aftan beklenen psikolojik etkiyi ortadan kaldıracıdır¹⁰⁹.

Vergilemeye olan uyumun çıkarılan bir vergi affı sonrası düştüğü, bu düşüşün nedeni olarak gelecekteki af beklentisi olduğunu söyleyebilmek mümkündür. Vergi aflarına sık sık gidilmesi ve af çıkacağına ilişkin önceden tahmin yapılabilmesi mükelleflerin vergiye uyum davranışlarını azaltıcı bir etki yaratarak, dürüst mükellefleri de vergi ödememe konusunda cesaretlendirebilecektir. Bu bağlamda devlet, gelecekte vergi affı olmayacağı yönünde mükelleflere bir güvence sağlayarak bu uyumu artırmaya çalışmalıdır¹¹⁰.

Sıkça çıkarılan vergi afları, birçok mükellefi vergilerini ödememeleri konusunda cesaretlendirmekte, hatta teşvik edebilmektedir. Dürüst mükelleflerin ise, vergi affını, vergi kaçırana verilmiş bir ödül olarak algılayarak kendilerinin istismar edildiğini düşünmeleri olası bir durum olduğundan, vergi aflarının artması işletmelerin daha az gelir beyan edebilmelerine sebebiyet verebilecektir.

1.5.3. Vergi Yönetimi ve Mevzuatı

İdarenin ve tüm bireylerin oluşturduğu toplumun vergi-mükellef algısı mükellef davranışlarını yönlendirici etkiye sahip olabilmektedir. Toplum içerisinde mükelleflerin yükümlülük hissine ve görev duygusuna sahip olduğu inancı hâkim olduğunda mükellef ahlâkı bu yönde gelişirken; bencil ve faydasını maksimize etmeye çalışan mükellef algısı hâkimse, mükellef davranışları büyük ölçüde bu yönde ortaya çıkabilmektedir¹¹¹.

Vergi yönetiminin yapısı, verginin ödenip ödenmemesini etkileyen faktörler arasındadır. Günümüzde artık birçok ülkede mükellef odaklı bir anlayış kapsamında

¹⁰⁹ Naci B. Mutur, Pelin Özcan Mastar, “Sosyo-Psikolojik Yönleri ile Vergi Kaçakçılığı”, **Mali Sosyoloji Üzerine Denemeler**, Ed. Kemal Çelebi, Ankara, 2012, s. 27.

¹¹⁰ Mehmet Yücel, **Kayıtdışı Ekonomi Bakımından Türk Vergi Sisteminin Analizi**, İstanbul, Legal Yayıncılık, 2016, s. 44.

¹¹¹ Nilgün Serim, “Mükellef Tipolojilerine Göre Vergi Ahlakını Şekillendirmek Olanaklı mıdır?” **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 270, 2011, s. 70.

mükelleflerin memnuniyeti gözetilmektedir. Vergileme ile ilgili işlemlerin daha hızlı gerçekleştirilmesi için teknolojik gelişmelere ayak uyduran bir vergi yönetimi benimsenmektedir. Bu bağlamda vergi uygulayıcılarının mükelleflere karşı göstereceği olumlu davranışları ile vergiye uyum artabilecektir.

Mükelleflerin kanunlara uygun hareket edebilmesi, kanunların anlaşılabilir ve sade olmasıyla yakından ilişkilidir. Vergi mevzuatı birçok vergi kanunu, kanun hükümlerini değiştiren kanunlar, devam etmekte olan bakanlar kurulu kararları, cumhurbaşkanlığı kararnameleri, genel tebliğler, sirkülerler, muktezalar ve genel yazılardan oluşan ve uzmanların dahi izlemekte güçlük çektiği bir görünüm arz edebilmektedir. Vergi kanunlarındaki mükerrer maddeler, geçici maddelerle değiştirilen veya uygulaması bir süre ertelenen maddeler, vergilendirmede basitlik ve açıklık ilkelerini bozmaktadır¹¹². Bu nedenle, ülkelerde uygulanan vergi mevzuatı sade, kolay ve anlaşılır bir yapıdan uzaksa, karmaşık bir yapıya sahip ve sürekli değiştiriliyorsa vergiye olan uyum azalabilecektir. Dolayısıyla mükellefin vergiye uyumunun sağlanması için vergi mevzuatının sadeleştirilerek, mevzuatta yer alan karışıklıkların azaltılması önemlidir.

1.5.4. Cezalar ve Denetim Olasılığı

Yasal yaptırımları oluşturan cezalar ve denetim olasılığı, hem teorik hem de ampirik çalışmalarda üzerinde oldukça durulan faktörlerden birini oluşturmaktadır. Bu bağlamda vergi kanunlarınca belirlenmiş olan görev ve sorumluluklara uyulmaması sonucu vergi kabahat ve suçları için uygulanan ve caydırıcı güce sahip olan cezaların etkinliğiyle mükelleflerin vergilemeye karşı davranışları etkilenmeye çalışılmaktadır.

Mükellef vergi kaçırma eğilimindeyken, bu davranışıyla ilgili fayda maliyet analizi yapmaktadır. Mükellefin yapacağı fayda maliyet analizinin temel belirleyicisi vergi suç ve cezaları olacaktır. Mükellef vergi kaçırma sonrası sağlayacağı faydayı, yakalanma olasılığına bağlı olarak vergi cezalarının maliyeti ile karşılaştırarak ona

¹¹² Yücel, a.g.e., s. 89.

göre bir tercihte bulunabilecektir¹¹³. Mükellefler vergi suç ve cezalarının etkin olduğu kanaatine varırsa, bu durum mükellefleri vergileme faaliyetlerinin adil olduğu inancını güçlendirecek ve gönüllü uyumu artıracaktır.

Vergi idaresi ile mükelleflerin kanunlara uygun davranıp davranmadıklarının belirlenmesi amacıyla vergi idaresince uygulanan denetim olarak ifade edilen vergi denetimi, vergi güvenliğinin sağlanması araçlarından biridir¹¹⁴. Vergi güvenliğinin sağlanmasının yanında, mükelleflerde vergilemeye olan uyumun sağlanabilmesi ve mükelleflerin vergi planlaması yapmaya teşvik etme gibi amaçların sağlanabilmesinde vergi denetimi önemli uygulamadır¹¹⁵. Vergi denetiminin amacı, mükelleflerin ekonomik faaliyetlerini yakından izleyebilen ve değerlendirebilen bir vergi idaresinin yaratılmasıdır. Ekonomik faaliyetlerinin izlendiğini bilen mükellefler yükümlülüklerini kendiliğinden yerine getirmeye başlayacaktır. Ancak şunu da belirtmek gerekir ki, her mükellefin tek tek incelenerek ödenmesi gereken verginin belirlenebilmesine olanak yoktur¹¹⁶.

Vergi denetimi, mükelleflerin karar verme aşamalarında vergi ödemeyi teşvik eden bir unsur olup, denetim sıklığı arttıkça, hem mükelleflerin vergiyi ödeme isteği hem de mükelleflerin bir gün denetlenebileceklerini düşünmeleri kanunlara uygun davranma eğilimlerini artırabilecektir. Aksi halde denetimin etkinsiz olması, mükellefleri vergi kaçırma konusunda cesaretlendirebilecektir. Bu bakımdan, mükelleflerin vergi kanunlarına uygun davranmasında vergi denetimi önemli rol üstlenmektedir.

Günümüzde birçok vergi sistemi mükelleflerin ödeyecekleri vergi miktarını kendilerinin tespit ettiği beyan usulüne dayanmaktadır. Bu nedenle mükellef beyanlarının ve ödenen vergi miktarının doğruluğunun araştırılması vergi denetim

¹¹³ Coşkun C. Aktan, Hilmi Çoban, “Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi Perspektiflerinden Vergiye Karşı Tutum ve Davranışları Belirleyen Faktörler”, **Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi**, Ed. Coşkun Can Aktan, Dilek Dileyici, İstiklal Y. Vural, Seçkin Yayınevi, 2006, s. 146.

¹¹⁴ S. Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2018, s. 230-231.

¹¹⁵ Yıldırım ve Ağar, **a.g.m.**, s. 1248.

¹¹⁶ Yücel, **a.g.e.**, s. 115.

elemanları tarafından yürütüldüğünden, beyan esasına dayalı vergi sistemlerini benimsemiş ekonomilerde, gelir idaresinin yapısı ve vergi denetimine yönelik faaliyetler verimli olabilmelidir. Aksi durumda örneğin, denetim oranlarının etkin ve verimli olmayışı bir diğer ifadeyle çok düşük seviyelerde kalması, beraberinde birçok sorunu da getirebilecektir.

Denetimlerin etkin olarak yapılıp yapılmadığı ülkeden ülkeye değiştiğinden, denetimlere bağlı olarak işletmelerin vergi planlaması yapıp yapmama eğilimleri de değişebilmektedir. Örneğin kurumlar vergisi oranı yaklaşık %30 olan Almanya’da vergi mükellefi olan bir Alman şirketi ile kurumlar vergisi oranı yine %30 olan Meksika’daki bir Meksika şirketinin katlandıkları vergi yükünü, vergi planlaması yolu ile hafifletme başarıları birbirinden oldukça farklı olabilmektedir. Çünkü vergi planlaması kendi doğası gereği vergi denetiminin daha güçlü olduğu Almanya gibi ülkelerde daha etkin bir şekilde uygulanırken, vergi denetimin daha az etkin olduğu Meksika gibi ülkelerde vergi yükünden kurtulmanın yolu, vergi planlamasından ziyade vergi kaçakçılığı gibi kanuna aykırı davranışlar olmaktadır¹¹⁷.

Sonuçta, denetim ve cezaların oldukça düşük olması mükelleflerin risk alma eğilimlerini kuvvetlendirecektir. Bu noktada, vergi denetimlerinde etkinliği sağlayacak politikaların geliştirilmesi gerektiği açıkça gözlemlenmektedir. Denetim oranlarının oldukça düşük seviyelerde seyrettiği Türkiye gibi ülkelerde vergiye olan uyumun yüksek olmasından söz edilemeyecektir. Mükelleflerin çoğu denetlenme ihtimalini düşük görerek vergi ödememe yolunu tercih edebilecektir. Bu bakımdan, vergi mükelleflerinin denetime tabi tutulma oranı ne kadar yüksek olursa, denetimin etkinliği de o kadar yüksek olacaktır.

1.5.5. Vergi Yüğü

Toplumun kamu giderlerini karşılamak gayretinin bir göstergesi olan, belirli bir dönemde ödenen vergilerle, elde edilen gelirler arasındaki oransal ilişkiyi ifade eden ve kamu ekonomisinin tüm ekonomi içindeki önemini gösteren vergi yükü,

¹¹⁷ Birol Ubay, “Vergi Rekabeti ve Vergi Planlaması”, **Vergi Raporu**, Sayı: 204, Eylül 2016, s. 122.

birey açısından, mükelleflerin ödedikleri vergilerin gelirlerine oranını ifade ederken; makro ekonomik açıdan da vergi ve benzeri gelirlerin gayrisafi yurtiçi hasılaya olan oranını göstermektedir¹¹⁸.

Vergi ödenmesi neticesinde mali gücü azalan mükelleflerin bu azalma nedeniyle hissettiği ağırlık, subjektif vergi yükü olarak ifade edilmektedir. Bu durumda ödenen vergi ile gelir düzeyi arasındaki sayısal ilişkiyi gösteren vergi yükü mükelleflerin vergiye karşı tepkilerini belirlemek açısından önem arz etmektedir¹¹⁹.

Gelir düzeyi aynı kalırken, ödenen verginin yükselmesi, gelir düzeyinin düşmesi halinde ödenen verginin yükselmesi ve ödenen vergi aynı kalırken gelir kayıplarının olması vergi yükünü artırıcı etki yapmaktadır. Gelir düzeyinde meydana gelecek bir artış oranı, ödenen verginin artış oranından fazla olduğu durumda da vergi yükü azalacaktır¹²⁰.

Vergi oranları ile mükelleflerin vergileme karşısındaki tepkilerin derecesi arasında doğrusal bir ilişki söz konusudur. Artan vergi yükü karşısında mükellefin taşıyacağı vergi yükü artacaktır. Vergi yükünü ağır bulan mükellefler söz konusu yükten kurtulmanın yollarını arayacaklardır. Bu durumda bir kısım mükellef vergi yükünü hafifletmek için ekonomik kaynaklarını birtakım istisna ve muafiyet elde etmek için kullanabilecek kimi mükellefler, vergi sığınakları ve kanun boşluklarından yararlanmak amacıyla daha az vergi ödeme yoluna gidebileceklerdir. Kimileri de bu yükten kurtulmak için vergi kaçırma yolunu tercih edebilecektir¹²¹.

Yüksek vergi yükleri, kayıt dışı ekonomiye katılma veya vergi kaçırma için daha büyük bir istek demektir. Elbette vergi değişimlerinin kayıt dışı ekonomiyi kesinlikle simetrik olarak etkilediğini söylemek doğru bir ifade değildir. Örneğin, kişi ya da işletmeler vergi yükü artışından kaçmak için kayıt dışı sektöre doğru

¹¹⁸ Mehmet Yüce, “Eski Sovyetler Birliği Ülkelerinde Mükelleflerin Vergiye Bakışı Üzerine Bir Değerlendirme”, **Akademik Araştırmalar Dergisi**, No: 31, Kasım 2006-Ocak 2007, s. 69-70.

¹¹⁹ Metin, Sağlam, **Mükelleflerin Vergiye Bakışı Algı Tutum Analizi, (Çorum İlinde Bir Alan Araştırması)**, Sonçağ Yayıncılık, 2014, s. 10.

¹²⁰ B. Elif Yılmaz, **Maliye**, Der Yayınları, 2018, s. 113.

¹²¹ Yüce, **a.g.e.**, s. 70-71.

yönelirken, eğer fark edilmeyecekleri düşüncesine sahipseler, vergi oranlarında bir düşüş, kayıt dışı ekonomik faaliyetler üzerinde ancak küçük bir etki oluşturabilecektir¹²².

1.5.6. Vergi Mevzuatında Basitlik ve Anlaşılrlık

Devlet harcamalarının gerçekleştirilmesinde en önemli gelir kaynağı vergilerdir. İyi bir vergi sisteminin oluşturulması devletler için önemli konular arasındadır. Bu bakımdan, başarılı bir vergi uygulamasının oluşturulması için vergilemede uyulması gereken kuralları ihtiva eden vergileme ilkeleri geliştirilmiştir. Söz konusu ilkelerden biri olan kesinlik (belirlilik) ilkesi, vergi sistemi ve münferit vergilerin basit olması, vergi kanunlarında kullanılan dilin açık ve anlaşılır olması, ödenmesi gereken verginin kesin ve net bir şekilde bilinmesi ve vergi kanunları hakkında yeterli açıklamaların yapılmasını ifade etmektedir¹²³.

Vergilemenin hem mali hem de mali olmayan amaçlarla kullanılması vergi sistemlerinin karmaşık hale gelmesine sebebiyet vermektedir. Ülkeler, işletmelerin yatırım yapmalarını ve varlığını sürdürebilmelerini sağlamak için onları vergisel anlamda teşviklerle desteklemek ya da sosyal amaç kapsamında toplumdaki bazı kesimleri düşük vergi oranı, muafiyet ya da istisna uygulamalarıyla vergilemekten vazgeçme içerisinde olabilmektedirler. Bunun yanında, işletmeler açısından bakıldığında, günümüz işletmelerin eskiye oranla daha fazla karmaşık finansal işlemler yapmaları, onların vergi danışmanlarının finansal işlemler karşısında verginin miktarını doğru bir şekilde tespit edip, müşterilerine faydalı olabilme istekleri hükümetlere kesin ve ayrıntılı vergi kanunları yapmaları konusunda baskı oluşturabilmeleri ve vergi mükelleflerinin fırsat bulduklarında vergiden kaçınmak için vergi sisteminin avantajlarını ya da boşluklarını kullanmalarının sonucu olarak

¹²² Yücel, **a.g.e**, s. 105.

¹²³ Yücel, **a.g.e**, s. 30.

vergi idarelerinin yeni düzenlemelerle bu durumu engellemek istemesi vergi kanunlarını daha da karmaşık hale getirebilmektedir¹²⁴.

Vergi sisteminin karmaşıklığı bazı kimselerin mevcut vergi yükümlülüklerini azaltmak amacıyla yapay anlaşmalara girmelerine ve değişik yollara başvurmaları sonucu ek çabalar göstermelerine yol açtığından, dolaylı maliyetlerin ortaya çıkmasına neden olabilmektedir¹²⁵.

Vergi sisteminin karmaşıklığı, mükelleflerde kanunların etkin bir biçimde uygulanamayacağı ve ihlallerin takip edilip yakalanmanın zayıf bir ihtimal olduğu izlenimini vererek ve yargı kararlarının daha çok idare aleyhine sonuçlanmasına sebebiyet vererek vergi uyumunu da bozucu etki yaratabilmektedir¹²⁶. Bilindiği üzere, vergi planlaması vergiye gönüllü uyumun sağlanmasında bir araç olarak kullanılarak vergi uyumsuzluğuna izin vermeyen bir uğraş alanıdır. Bu anlamda vergi planlaması stratejileri vergiye direnme değil, vergiye olan gönüllü uyumu sağlama amaçlı olduğu ve vergi kaçırma eylemlerine karşı bir engel oluşturduğu söylenebilir¹²⁷. Sonuçta, ülkelerde uygulanan vergi mevzuatı sade, kolay ve anlaşılır bir yapıdan uzak ise, sürekli değiştiriliyorsa yani verginin basitlik ilkesi göz ardı ediliyorsa vergiye olan uyum azalabilecektir.

Vergi mevzuatında çok sık değişiklikler yapılması da sisteme zarar veren diğer bir olgudur. Çok sık değişikliklerin yapılması, uygulayıcı ve mükelleflerin vergi mevzuatını takip etmesini güçleştirdiği gibi mükelleflerin de vergi planlaması yapması faaliyetini güçleştirmekte hatta imkânsız hale getirebilmektedir¹²⁸.

Vergi mevzuatının basitlik ve anlaşılabilirlikten uzak olması ve sık sık değişikliklere uğraması durumları göz önünde bulundurularak, mevzuatın “toplum

¹²⁴ Yıldırım ve Açar, **a.g.m.**, s. 1237; Budak vd., **a.g.m.**, s. 64-65.

¹²⁵ Abdurrahman Akdoğan, “Vergilendirme Bilinci ve Vergi Planlaması”, **Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, C.12, No:1-2, 1996, s. 361.

¹²⁶ Ayşegül Mutlu, Mehmet; Tunçer, “Vergi Karmaşıklığının Vergi Uyumuna Etkisi ve Türkiye”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 164, Mayıs 2002, s. 109.

¹²⁷ Eroğlu, **a.g.e.**, s. 11.

¹²⁸ Yıldırım ve Açar, **a.g.m.**, s. 1237.

tarafından anlaşılmanın teknik ve hukuksal bakımdan olanaklı en yüksek ölçüsünü gösterecek şekilde oluşturulması” yoluyla arzu edilen bir durum olabilecektir¹²⁹.

1.6. İşletmelerin Vergilemeye Karşı Oluşturdukları Tepki Türleri

İşletmeler; ekonomik ya da sosyal birtakım gerekçelerle genellikle vergi ödememe eğilimi içerisinde olabilmektedirler. Vergi ödememe eğilimi, ödenen vergilerle devletin sunduğu hizmetler arasında doğrudan ve aynı zaman diliminde ilişki kurulamamasından ya da vergi yükünün kişisel tasarruf etme ve harcama yapma potansiyelini daraltması ve benzeri ekonomik sebeplerden veya denetlenip cezalandırılacaklarına yönelik inancın az olması gibi sosyal ve psikolojik nedenlerden de kaynaklanabilmektedir. Bunların yanında, vergi mevzuatının oldukça kapsamlı olması, teşvik, indirim ve istisna uygulamalarının fazlalığı gibi nedenlerle her zaman kolay anlaşılabilmesi ve işletmelerin ekonomik planlarını olumsuz etkileyebilecek değişiklikler yapılması işletmelerde vergi yönetimini zorunlu kılmaktadır.

Devletler açısından ekonomik ve sosyal amaçların gerçekleştirilebilmesinde en önemli finansman kaynağı olan vergilerin, bunların ödeyicisi konumundaki işletmeler açısından sayılan bu nedenlerden dolayı, yük oluşturduğunu söyleyebilmek mümkündür. Bu durumda işletmeler söz konusu bu yükten kurtulabilmek için çeşitli yollara başvurabilmektedirler. Vergi mevzuatındaki boşluklardan yararlanmak, vergiyi doğuran olaya sebebiyet vermemek, vergi kanunlarına aykırı davranmak, vergi kanunlarının lafzına uygun fakat ruhuna uygun olmayan hareketlerde bulunmak şeklinde vergi yükünden tamamen veya kısmen kurtulma çabası gösterebilmektedirler.

Tarihsel olarak bakıldığında, işletmelerin, kanun sınırları içerisinde kalarak vergisini azaltabileceği ve bunun da vergi planlaması olarak ifade edileceği yönündeyken, zamanla çeşitli kavramlar arasında sınırların belirlenmesindeki güçlük işletmelerin hangi davranışının meşru olduğu, hangisinin olmadığı tartışılır duruma

¹²⁹ Yıldırım ve Ağar, **a.g.m.**, s. 1239.

gelmiştir. Örneğin; vergiden kaçınma, vergiyi azaltmayı amaçlayan meşru ve meşru olmayan tüm çabaları kapsayacak şekilde ifade edilebildiği gibi, yalnızca meşru sayılan faaliyetleri kapsayacak şekilde de kullanılmaktadır¹³⁰.

Görüleceği üzere bu yolların bazıları yasal durumlara uygun bazıları da kanunlara aykırı bir biçimde gerçekleştirilmektedir.

1.6.1. Vergiye Gönüllü Uyum

Mükelleflerin vergilerini tam ve zamanında ödemeleri yönündeki davranışlarını ifade eden vergi uyumu, vergi beyannamelerinin zamanında ve hatasız bir biçimde doldurulması, bu beyannamenin zamanında ve usulüne uygun olarak verilmesi ve söz konusu ödemenin zamanında ve eksiksiz gerçekleştirilmesi olarak tanımlanmaktadır¹³¹. Söz konusu bu üç aşamanın sırası ile gerçekleşmesi durumunda vergiye olan uyum sağlanmış olacaktır.

Kanunların öngördüğü vergi miktarının ödenebilmesi için mükelleflerin vergileme ile ilgili ödevlerini tam olarak yerine getirmeleri gerekmektedir. Kanunlarla yüklenen ödevlerin yerine getirilmesi vergiye uyum olarak ifade edilmektedir.

Modern vergi sistemlerinde tüm mükelleflerin beyanlarının doğruluğunun incelenmesi mümkün olmadığından, mükelleflerin vergisel yükümlülüklerinin tam olarak yerine getirilmesini sağlamada ve vergi sistemini yönetmede en etkili yollardan olan vergi uyumu, vergiye tabi gelirin doğru beyan edilmesi, gelir düzeltmeleri, yapılan harcamalar, vergi muafiyet ve kredileri gibi gelirden düşülmesi gereken unsurların doğru saptanması, vergi beyannamelerinin zamanında doldurulup, söz konusu verginin doğru hesaplanması gibi birtakım unsurların gerçekleştirilmesi

¹³⁰ Doğan Gökbel, **Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi**, Seçkin Yayıncılık, 2011, s. 29.

¹³¹ Mehmet Tunçer, “Hükümet- Birey İlişkilerinin Vergi Uyumuna Etkisi ve Türkiye”, **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, C.57, No: 3, 2002, s. 109.

gerekmektedir¹³². O halde, mükelleflerin ödeyecekleri vergileri azaltmak amacıyla kanunlara uygun olarak mali işlemlerini yapılandırması vergi uyumsuzluğuna yol açmamaktadır¹³³.

Mükelleflerin vergiye uyum göstermeleri onların tüm yükümlülüklerini zamanında ve doğru bir şekilde yerine getirdiğini göstermektedir. Uyum vardır denilebilir, ancak eğer ki mükellef yakalanma riski ve cezalandırılma endişesi yaşıyorsa gönüllü olup olmadığı sorgulanabilir¹³⁴.

Vergiye gönüllü uyum hem görev olarak algılanan içsel bir motivasyona, hem de saygı olarak algılanan diğerlerinin bireye karşı davranışlarından gelen motivasyona bağlı olarak da şekillenebilmektedir. Bu açıdan bakıldığında hem içsel bir motivasyon hem de dışsal sosyal ve kültürel birtakım faktörlere bağlı olarak vergiye olan gönüllü uyum farklılaşabilmektedir¹³⁵.

Vergi kanunlarına uygun bir biçimde ödenmesi gereken vergi borcunun ödenmesi, genellikle vergilemeye olan gönüllü uyumun tam olduğunu göstermekle birlikte, bu yorum her zaman için geçerli olmayabilir. Örneğin, kesinti yoluyla alınan vergilerde, kişilerin hemen hemen hiç vergi kaçırmamaları, onların vergi uyumunun yüksek olmalarından değil, vergi kaçırma imkânlarının olmamalarından kaynaklanmaktadır. Bu hususu, M. Duverger Fransa açısından şöyle açıklamaktadır: *“Fransa’da ücretliler, şayet az veya çok vergi kaçıran tacir ve avukatlara nazaran hemen hiç vergi kaçırmıyorlarsa bu onların daha namuslu olmalarından değil, maddeten kaçakçılık imkânına sahip olmamalarındandır. Zira ücretlilerin gelirini hazineye bildiren onların patronlarıdır”*¹³⁶.

¹³² Jeffrey A Roth, John T. Scholz, Ann Dryden Witte (Eds). **“Taxpayer Compliance”**, Vol.1, An Agenda for Research, Philadelphia:University of Pennsylvania Press, 1989, s. 20; Halit Çiçek, **Psikolojik ve Sosyal Yönden Yükümlülerin Vergiye Karşı Tutum ve Tepkileri (İstanbul İli Anket Çalışması)**, ISMMMO Yayın No:65, Ağustos 2006, s. 57.

¹³³ Roth vd., a.g.e., s. 3.

¹³⁴ E. Binhan Yılmaz, Sinan Ataer, Müge Ataer Yetkin, “Vergi Algısı Eğitim İlişkisi: Çeşitli Üniversitelerde Maliye Bölümü Öğrencilerinin Vergi Algılarını Belirlemeye Yönelik Bir Araştırma, **30. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Antalya, 2015, s. 4.

¹³⁵ Yılmaz vd., a.g.m., s. 5.

¹³⁶ Doğan Şenyüz, **Vergilendirmede Yükümlü Psikolojisi**, Bursa, Ekin Kitabevi, 1995, s. 44.

Görüleceği üzere mükellefler vergiye karşı hiç tepki göstermeden ve yakalanma riski ve cezalandırılma endişesi taşımadan tam uyum içerisinde olabilecekleri gibi, konulan verginin mükellef üzerinde bir yük oluşturmasıyla verginin hiç ödenmemesi ya da daha az ödemeye gayret edilmesi ile de vergiye uyum derecelerini azaltabileceklerdir. Bu bağlamda, vergi yapısının sağlıklı bir biçimde inşa edilmesi, vergi yönetim ve denetim maliyetlerinin düşürülmesi, vergiden istenen verimin sağlanabilmesi için vergi uyumunu ölçme yöntemlerinden olan uyumsuzluk kaynaklarının neler olduğunun çok iyi tespit edilmesi gerekmektedir. Vergi kaçırmanın ahlâkî olmadığı, mükelleflerce ahlâkî bir itirazda bulunulduğu, vergi kaçırmanın sosyal olarak düşük seviyede görülmeleri, adil olmayan uygulamaların yapıldığının düşünülmesi ve sosyal bağlılığın düşük olduğu durumlar uyumsuzluk kaynakları olup, mükelleflerin vergiye olan uyumunu azaltmaktadır.

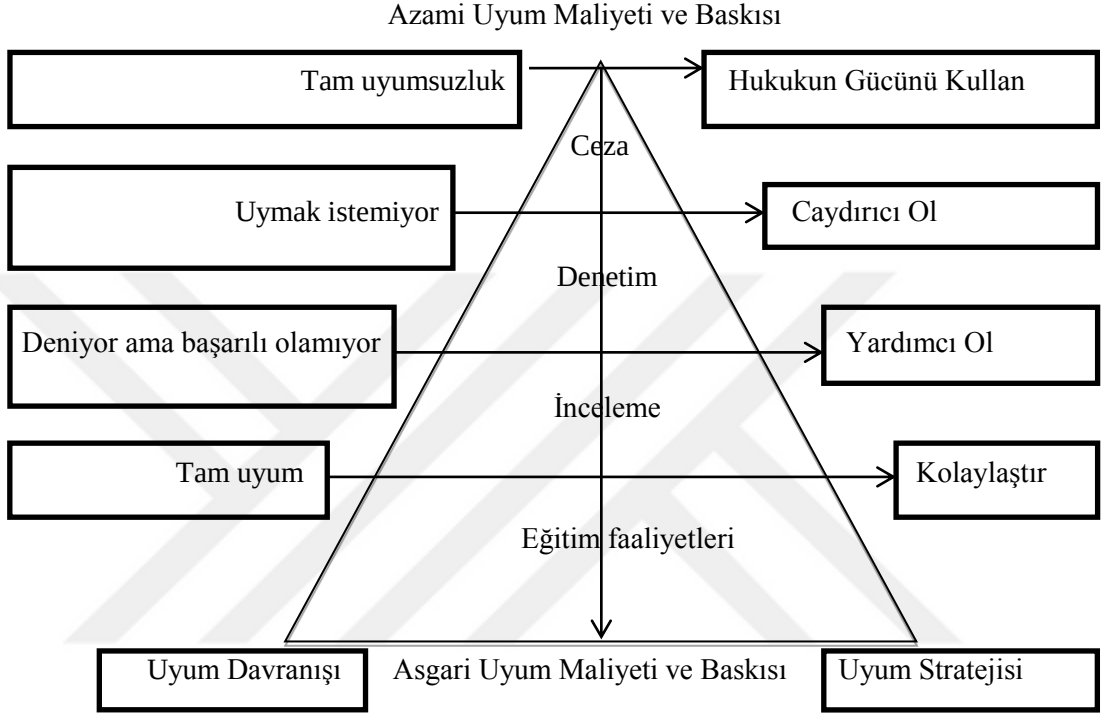
Mükelleflerin vergi uyumsuzluğu kadar, vergi uyumlarının da yüksek olması yani mükelleflerin neden gelirlerini doğru olarak bildirdikleri, neden vergilerini tam olarak ödedikleri de vergi idareleri açısından anlaşılması önem arz eden bir husustur. Gerçekten isteyerek ve severek vergisini tam olarak ödeyen mükelleflere teşekkür ortamının oluşturulması, örneğin; dürüst mükelleflerin Hazine ve Maliye Bakanlığı'na vergi taksitlendirilmesi gibi yöntemlerle ödüllendirilmesi uygulamalarının mükelleflerin vergilemeye olan gönüllü uyumlarına olumlu katkı oluşturabilecektir.

1.6.1.1. Vergi Uyumunun Sağlanmasında Çeşitli Kuruluşların Çalışmaları

Vergiye gönüllü uyumun sağlanması konusunda uluslararası alanda çeşitli faaliyetler gerçekleştirilmekle beraber, Amerikan Gelir İdaresi (IRS), Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD) ve Avustralya Gelir İdaresi (ATO) gibi birtakım kuruluşların çalışmaları vergiye uyum konusunda yönlendirici olmaktadır.

Vergiye gönüllü uyum konusunda ATO'nun vergi uyum modeli, Şekil 1.1'de görüleceği üzere gönüllü uyumun nasıl geliştirileceğine yoğunlaşmaktadır¹³⁷.

Şekil 1.1: Avusturalya Gelir İdaresi'nin Vergi Uyum Modeli



Kaynak: Valerie Braithwaite "A New Approach to Tax Compliance", **Taxing Democracy**, Ed. by: Valerie Braithwaite, Ashgate Publishing Limited, Aldershot, England, 2002, s.3.

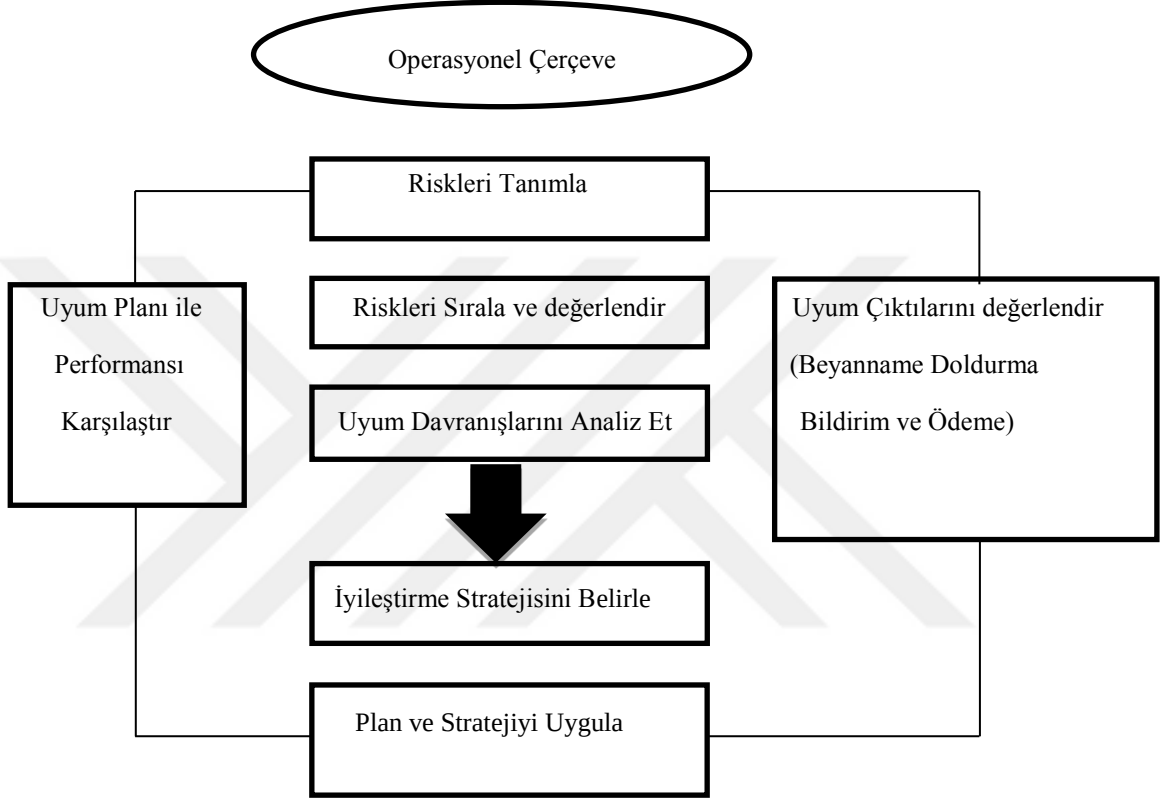
Şekil 1.1'de görüleceği üzere, mükelleflerin vergilere uyumu tam olduğunda, uyum maliyeti, baskısı ve zorlayıcı faaliyetler en az düzeyde olmaktadır. Vergiye olan uyumdan uyumsuzluğa doğru gidildikçe mükellef üzerindeki zorlayıcı güç ve yüklenilen maliyet de artma eğilimi göstermektedir.

Bir başka vergiye uyum modeli OECD tarafından uygulanmaktadır. Şekil 1.2'de görüleceği üzere, OECD'nin vergiye uyum modelinde farklı bir yol

¹³⁷ Valerie Braithwaite, "A New Approach to Tax Compliance", **Taxing Democracy**, Ed. by: Valerie Braithwaite, Ashgate Publishing Limited, Aldershot, England, 2002, s. 3.

benimsenerek vergi uyumunu bozan riskler ve bu riskleri önleyebilecek bir yol haritası belirlenmeye çalışılmaktadır¹³⁸.

Şekil 1.2: OECD Vergi Uyum Modeli



Kaynak: OECD, **Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance (Guidance Note)**, Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD), Paris, France, 2004, s. 9.

Şekil 1.2'ye göre, OECD tarafından geliştirilen vergiye uyum modelinde, mükelleflerin vergiye uyumunu engelleyen faktörler risk olarak değerlendirilmektedir. Modele göre bir risk harita planının oluşturulması ve söz konusu planın uygulanması ve ortaya çıkan uygulama çıktılarının değerlendirilmesi esas alınmaktadır.

¹³⁸ OECD, **Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance (Guidance Note)**, Organisation for Economic Co-operation and Development(OECD), Paris, France, 2004, s. 8.

Vergiye uyum konusunda çalışmalar yürüten bir başka kurum ise, dünyanın en çok vergi toplayan ve en çok mükellefi olan IRS'dir. IRS'nin amaçlarından biri vergi kanunları ve düzenlemelerle mümkün olan en yüksek düzeyde gönüllü uyumu teşvik etmek ve bunu başarabilmektir. Bu bağlamda, "*Mükellef Uyumunu Ölçme Programı*" bu misyonun ne derece başarıya ulaştığını ölçmek ve gerekli bilgileri yönetime sağlamak amacıyla hazırlanmıştır¹³⁹.

1998 yılında IRS'nin yeniden yapılandırılmasıyla söz konusu kurum, mükellef odaklı, vergi yükümlülüklerini yerine getirmede yardımcı olan ve vergi kanunlarını dürüstlük ve adalette uygulayan en üst düzeyde hizmet veren kurum olmayı amaç edinmiştir¹⁴⁰.

IRS, vergi mükelleflerinin vergiye gönüllü uyum derecesini ölçmek için "*Mükelleflerin Uyumluluğunu Ölçme Programı*"ndan gelen bilgilere göre hareket etmektedir. Bu amaçla IRS, vergi mükelleflerinin vergi ödeme isteğini artıran unsurların neler olduğunu tespit etmekte ve bu unsurların vergi mükelleflerinin gelirlerini doğru bir şekilde beyan etmelerine olan etkisini deneysel çalışmalarla ölçmektedir¹⁴¹.

IRS'nin misyonu, Türk Gelir İdaresi misyonu ile karşılaştırıldığında paralel bir yapının söz konusu olduğu görülmektedir. IRS'nin misyonlarından olan, mükellef haklarını gözeterek vergide gönüllü uyumu artırmak Gelir İdaresi Başkanlığı'nın (GİB) da amaçlarından biri sayılmaktadır. Ayrıca mükelleflerin vergiye olan uyumunun kolaylaştırılması da GİB'in görevleri arasında sayılmaktadır. Yine vergiye gönüllü uyumun artırılması amacı kapsamında belirlenen yol haritası;

¹³⁹ Nazmi Karyağdı, **Amerika Birleşik Devletleri Gelir İdaresi'nde Vergi İncelemesi**, Ankara Hazine ve Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, , Kasım, 2006, s. 59.

¹⁴⁰ Atilla Uyanık, **Vergi Bilinci, Vergi Etiği ve Vergiye Gönüllü Uyum**, Derin Yayınları 2011, s. 33.

¹⁴¹ O. Fatih Şehitoğlu, "Vergi Ahlakı ve Anomik Davranışlar", **30. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Antalya, 2015, s. 18.

vergilemede toplumsal farkındalık ve vergi bilincinin artırılması şeklinde oluşturulmaktadır¹⁴².

Her vergi mükellefleri grubunun özellikleri ve davranış şekilleri birbirinden farklı olduğundan, gelir idarelerinin uzun dönemli “*Uyum Stratejileri*” geliştirmeleri gerekmektedir. Geliştirilen stratejilerin etkili olabilmesi, risklerin kolayca tespit edilmesi ve idarenin mali kaynaklarını en uygun biçimde kullanabilmesi için mükellefler benzer özelliklerine ve işletmeler de benzer yapılara göre gruplara ayrılmalı ve her bir gruba farklı tedbirler uygulanmalıdır¹⁴³. Vergi idareleri; denetim, ceza, eğitim, kanun değişiklikleri ve çeşitli yönlendirmeleriyle mükellef davranışlarını etkileyebilir. Ancak tek tek vergi mükelleflerinin davranışlarını değiştirmeye çalışmak yerine, benzer özellikteki vergi mükellefleri grubunun davranışlarının altında yatan nedenler tespit edilip uyumsuz davranışlarının ortadan kaldırılması için mücadele edilirse uyum stratejilerinin etkili olabileceği gözlemlenebilecektir.

Vergiye gönüllü uyumu etkileyen ekonomik, kültürel, sosyal vb. tüm unsurlar değerlendirilerek mükelleflerin uyum düzeylerini artırmaya ilişkin çözümlerin geliştirilmesi için strateji ve eylemler belirlenmelidir. Vergi türleri itibarıyla vergiye uyum maliyetlerinin hesaplanmasına ilişkin vergiye uyum düzeyini etkileyen, ödenen vergiler dışındaki zaman ve parasal maliyetlerin mükellef ve vergi türleri bazında ölçülebilmesi yapılabilir. Bunların yanında mükelleflerin memnuniyet seviyelerinin artırılması için vergilendirme sürecindeki ilgili tüm iş ve eylemler gözden geçirilerek gerekli iyileştirmeler yapılmalı, uyum düzeyi yüksek mükellefler nezdinde pozitif mekanizmalar tesis edilebilmelidir¹⁴⁴.

¹⁴² Gelir İdaresi Başkanlığı, (GİB), **2014 Yılı Performans Programı**, Ocak 2014.GİB, 2004-2008 ve 2009 Yılı Faaliyet Raporları, s. 38.

¹⁴³ OECD, **Understanding and Influencing Taxpayer's Compliance Behaviour**, Organisation for Economic Cooperation and Development, Paris, France, 2010, s. 47.

¹⁴⁴ Kalkınma Bakanlığı, **10. Kalkınma Planı (2014-2018)**, Ankara, 2013, s. 75.

1.6.1.2. Vergi Uyumunun Oluşmasında İşletmelerin Beklentileri

Vergi uyumunun oluşmasında işletmelerin devletten eşitlik, adalet ve güven gibi birtakım beklentileri söz konusudur. Anayasa'nın 73. maddesinde belirtildiği gibi, *“Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere vergi ödemekle yükümlüdür”* ifadesi ile vergi mükellefleri, herkesin vergilendirildiğinin ve böylelikle kendisinin de vergilendirilmesi gerektiğinin farkına varacaktır.

İşletmeler, ödedikleri vergilerle, kamu hizmetlerinin kendilerine dönüşünün adil olduğunu anladıklarında, kanunlara uyum göstermeye daha fazla eğilimli olacaklardır¹⁴⁵. Bu doğrultuda da ödenen vergilerin tekrar kendilerine döneceğine inandırılmalıdırlar. Eğer mükellef aldığı kamu hizmetlerinden daha fazla vergi ödediğini, yani mali sömürüye maruz kaldığını düşünüyorsa, vergiye olan uyumu azalabilecektir. Tersi durumda, mükellef ödediği vergiler ve aldığı kamu hizmetinin performansı arasındaki ilişkiyi adil buluyorsa ya da benzer yapıdaki her işletmeye benzer vergisel teşvik ve uygulamaları söz konusu ise, kanunlarla daha uyumlu olacaktır. Ancak her ne kadar mükellef, ne kadar kamu hizmetinden yararlandığını ölçemeyecek olsa da, ülkedeki ekonomik gelişmeler olumlu seyrettiğinde ya da diğer bazı olumlu gelişmeler mükelleflere daha fazla kamu hizmeti algısı oluşturabilecek ve vergiye gönüllü uyum sağlanabilecektir. Aksi halde kamu hizmetlerinde (sosyal güvenlik, eğitim hakkı) kalitenin düşük olması vergisini ödeyen mükelleflerde vergiye karşı bir direnç oluşturabilecektir.

Eşitlik ve adalet beklentilerinin yanında, vergi otoritelerinin işletmelerin dürüstlüğüne saygı göstermesi ve işletmelere saygı değer muamele ve işletmelerin oyunun kurallarına uyması yönünde özendirici olması istenir. Güven, işletmeleri gönüllü uyuma sevk edebilecek bir unsurdur. Güven ortamının oluşturulması için verginin şeffaf bir şekilde alınması ve adalet algısının oluşturulması önemsenmelidir. Vergilemeye, gelir idaresine ve yargı sürecine karşı güven içinde olmayan

¹⁴⁵ Benno Torgler, **Tax Compliance and Tax Morale: A Theoretical and Empirical Analysis**, Edward Elgar Publishing, 2007, s. 74.

işletmelerin vergiye uyum göstermesi zordur¹⁴⁶. İşletme ve devlet arasında karşılıklı güvenin tesis edilebilmesi için, işletmeler ödedikleri vergilerin etkin bir biçimde kullanıldığını ve devletin kendilerine güvendiğini görmek isterler. İşletmelerin ödedikleri vergilerin savurgan bir biçimde harcandığına inanmaları durumunda ve kendilerinin aldatıldıklarını hissetmeleri söz konusu karşılıklı güveni tehlikeye sokabilecektir¹⁴⁷.

İşletmelerin; devletin kurumlarına, kanunlarına, toplumun sosyal kurallarına uygun davranmaya yöneltilmesi daha yüksek bir vergi uyumu oluşturabilecektir. Devletin etkin işleyen kurumları aracılığı ile güven ortamı oluşturması, hem vergi mükelleflerinin devletle olan işbirliğinin sağlanmasında, hem de gönüllü uyumun gerçekleştirilmesinde etkili olabilecektir.

Vergilerini eksiksiz ve zamanında ödeyen, yani vergiye olan uyumu yüksek olan işletmeler artan cezalarla tehdit edildiği durumda, vergilerinin tam olarak ödenmesinin değer görmediğini hissedebilirler¹⁴⁸. Değer görmeyen bu davranışların teşvik edilmemesi ve karşılığında bir ödül sisteminin olmaması bu davranışları olumsuz bir şekle büründürebilecektir.

1.6.2. Verginin Ödenmesi Halindeki Tepki Türleri

Verginin ödenmesi durumundaki tepki türleri tasarruf ve yatırımlar üzerinde oluşmaktadır. Vergileme ile gelirin azalması sonucu tasarruflar da azalabilecektir. Bunun yanında üretim üzerinden alınan vergiler bir maliyet unsuru oluşturduğundan, kârlılığı azalan üretim, üretim kapasitesinin düşmesine yol açabilecektir.

Bunun yanında, vergi oranlarının artırılması ile harcama imkânları azalan işletmeler ilave yatırım yapmaktan vazgeçebileceklerdir. Sonuçta, yatırımcı işletmeler yatırım sonrası kazançlarının büyük kısmını devlete aktaracaklarından

¹⁴⁶ Çetin G. Gerger, Feride Bakar, Adnan Gerçek, “Türkiye’de Mali Müşavirlerin Mükellef Haklarına ve Gelir İdaresine Bakışını Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesi”, **Sosyoekonomi**, C. 24, No: 29, 2016, s. 53.

¹⁴⁷ Torgler, **a.g.m.**, s. 75.

¹⁴⁸ Torgler, **a.g.m.**, s. 71.

yatırımların kârlılığı azalacak, bu da mükelleflerin yatırımdan vazgeçmelerine sebep olabilecektir. Böylelikle artan vergi oranları karşısında yatırımcılar, devlete aktaracakları vergi miktarının fazla olmasından dolayı azalan kârlılık oranlarını ayarlayabilmek için yeni yatırımlar yapmaktan vazgeçebilmektedirler¹⁴⁹.

1.6.3. Vergi Borcunun Geç Ödenmesi

Mükelleflerin vergilemeye gösterdikleri davranış biçimlerinden biri de, vergi borcunun geç ödenmesidir. Alışlagelmiş davranış biçimlerinden farklı özelliklere sahip olan vergi borcunun geç ödenmesi, kanunlara aykırı bir yönünün olmaması yönü ile vergi kaçırmadan ayrılırken, daha az vergi ödemeye neden olmaması yönü ile de kaçınmadan ayrılmaktadır.

Vergi mükelleflerinin vergi borçlarını geç ödemelerinin en önemli sebebi; kredi faiz oranı ile gecikme zammı oranı arasındaki uyumsuzluktur. Eğer mükellefin ihtiyacı olduğu için alacağı kredi faizinin miktarı vergiyi geç ödemekten kaynaklanan gecikme faizi tutarından fazlaysa, mükellef vergiyi geç ödemeyi tercih ederek vergi tutarı kadar daha ucuz kredi kullanmış olmaktadır¹⁵⁰.

Kanunlara aykırı bir davranış olmamakla beraber mükelleflerin vergiye gösterdikleri davranış biçimlerinden biridir. Zamanında ödenmeyen vergi borçlarının bir bedeli olarak gecikme zammı uygulanmaktadır.

1.6.4. Karar Alma Birimlerini Yönlendirme

Verginin kanuniliği ilkesi gereğince vergilerin konulması, değiştirilmesi ve kaldırılması kanunlarla yapılmaktadır. Demokratik parlamenter rejimlerde yasama organının almış olduğu kararlar kanunlarla ifade edilip, uygulanmasının yürütme organınca yapılması sonucunda, vergi yüklerini azaltmayı hedefleyen mükellefler

¹⁴⁹ Can Coşkun Aktan, Dilek Dileyici, Özgür Saraç, “Vergilere Karşı Tepkiler ve Vergilerin Ahlaki ve Sosyo-Psikolojik Sınırları”, **Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi**, Ed. Coşkun Can Aktan, Dilek Dileyici, İstiklal Y. Vural, Seçkin Yayınevi, 2006, s. 167.

¹⁵⁰ Şenyüz, **a.g.e.**, s. 108; Çiçek, **a.g.e.**, s. 92.

yasama mekanizmasını harekete geçirmek isteyeceklerdir. Bu bağlamda, oy kayması ve baskı gruplarını harekete geçirme gibi farklı davranışlar oluşabilecektir¹⁵¹.

Mükelleflerin aleyhine çıkmış olan kanunların istedikleri gibi değişmesini gerçekleştirmek amacıyla sergilenen karar alma birimlerini yönlendirici bir davranış şekli olan oy kayması, verilen oyların bir sonraki seçimlerde beklenmedik ve ani yön değiştirmesi şeklinde meydana gelmektedir¹⁵². Bu durumda mükellefler vergi kanunlarını takip ederek üzerlerindeki vergi yüklerini hafifletmek için farklı tercihler yapabilmekte böylelikle de seçime katılan partilerin oy dağılımında bir önceki seçimlere oranla büyük değişiklikler olabilmektedir.

Demokratik sistemin işleyiş sürecinde çıkar gruplarının vergileme politikalarını, bazen yapılan genel seçimlerde oylarının tercihleriyle, bazen de yasama süreci içerisinde birtakım lobi faaliyetleri şeklinde etkileyebilmektedirler. Baskı gruplarının vergilemeyle ilgili kanunları etkileme çabaları demokratik parlamenter rejimlerdeki çabalar tutarsız politikaların oluşması ile neticelenmiştir. Söz konusu bu tür tutarsız politikalar, baskı gruplarının vergi kanunlarında kendi çıkarlarına uygun hükümlerin bulunmasını sağlamak şeklinde olabileceği gibi, vergi kanunlarında çıkarlarına ters düşecek hükümlerin yer almamasını sağlamak biçiminde de olabilmektedir¹⁵³.

1.6.5. Vergiden Kaçınma

Herkesin anladığı, ancak birçok kişinin açıklığa kavuşturamadığı vergiden kaçınma kavramının tanımlanması oldukça karmaşıktır. Bu açıdan bakıldığında

¹⁵¹ Halit Çiçek, Mehmet Karakaş, Abdunnur Yıldız, **Güneydoğu Anadolu Bölgesinde Vergi Yükümlülerinin Vergiyi Algılama ve Tutum Analizi: Bir Alan Araştırması**, T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No: 2008/381, Ankara, Baskı: Ümit Ofset Matbaacılık, 2008, s. 49-50.

¹⁵² Çiçek, **a.g.e.**, s.78.

¹⁵³ Çiçek vd., **a.g.e.**, s.51.

vergiden kaçınmayı tanımlama eğilimlerinde, mevcut vergi sistemleri arasında oldukça çeşitlilik gösteren anlam farklılıklarının olduğu görülmektedir¹⁵⁴.

Vergiden kaçınma, eylemlerin ya da faaliyetlerin sadece vergi yükünü minimize etmek amacıyla düzenlendiği yasal olan stratejik bir vergi davranışı ya da aşırı vergi planlaması stratejisidir. Söz konusu davranışlar vergi mevzuatını ihlal etmemekle beraber açık bir şekilde vergi mevzuatının ruhuna aykırıdır¹⁵⁵.

Bir başka tanıma göre vergiden kaçınma, vergi mükellefinin yükümlülüğünü azaltmak amacıyla yaptığı faaliyetlerin yasal olmasına karşın, genelde hukukun amacı ile ters düşmesi olarak ifade edilmektedir¹⁵⁶. AB'ye üye devletlerde ise, bazı vergiden kaçınma türleri vergi mahkemeleri tarafından yasal olarak kabul edilirken, bazıları ise yasal olarak kabul edilmemektedir¹⁵⁷.

Vergiden kaçınma, kanun tasarlanırken ya da kabul edilirken, beklenen amacın tersine hukuk manipülasyonunu içerebilmektedir. Bu bakımdan kanun hükmünün özünden sapılabilmektedir¹⁵⁸. Bir diğer ifadeyle, vergiden kaçınma vergi yükümlülüğünün kanun lafzına uygun ancak amacına aykırı bir şekilde azaltılmasıdır. Bu noktada vergi kanunlarının lafzından ve ruhundan ne anlaşılması gerektiğini ifade etmek faydalı olacaktır.

Kanunların lafzından ifade edilmek istenen kanun maddelerindeki metinleridir. Yorum metotları açıklanırken, lafzın açık olmadığı durumlarda yapılacak yorum yöntemlerinden bahsedilmiştir. Bu noktadaki ifadeler kanunun ruhunu açıklamaktadır. Bir diğer ifadeyle, maddenin konuluştaki maksat, kanun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı kanunun ruhunu ifade

¹⁵⁴ Daniel Gutmann, "Defining Tax Avoidance", **Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi**, Ed. Billur Yaltı, İstanbul, Beta Basım A.Ş., 2014, s. 14.

¹⁵⁵ Avi Yonah Reuven, Nicola Sartori, Marian Omri, "Global Perspective on Income Taxation Law", **Oxford Scholarship Online**, 2011, s. 2.

¹⁵⁶ Chris Evans, **Containing Tax Avoidance: Anti-Avoidance Strategies**, UNSW Law Research Paper No:2008-40, June 22, 2008, Ed. by John G. Head, Richard E. Krever, Tax Reform in the 21st Century: A Volume in Memory of Richard Musgrave, Chapter 17, s. 531.

¹⁵⁷ Tom O'Shea, "Tax Avoidance and Abuse of EU Law", **The EC Tax Journal**, Vol.11, 2010, s. 77.

¹⁵⁸ Serdar Çiçek, Lale Sabbağ, "Mükelleflerin Vergiden Kaçınma Algısı ve Demografik Belirleyicileri Üzerine Bir Araştırma: Isparta Örneği", **Sosyoekonomi**, C.24, No:28, 2016, s. 44.

etmektedir. Bu bakımdan, vergi kanunlarının ruhu, lafzın dışındaki yorum yöntemlerinden oluşmaktadır¹⁵⁹.

Vergiden kaçınma, yasal olmakla beraber vergi sorumluluğunun vergi kanunlarında yer alan boşluklardan yararlanılmak suretiyle, kanunun amacına aykırı olacak şekilde azaltılmasıdır. Kavrama yönelik, Birleşmiş Milletler (BM) tarafından yapılan tanıma bakıldığında, vergiden kaçınma genellikle “*kanunların sözüne uygun, fakat özüne aykırı yollarla vergi yükümlülüğün azaltılması veya ortadan kaldırılması*”, OECD tarafından yapılan tanıma göre ise “*vergi yükümlülüğü seviyesinin, yasama organının belirli bir koşulda belirli bir gelirin katlanmasını öngördüğü vergi miktarının altına düşürme girişiminde bulunulması*” durumudur¹⁶⁰.

Birleşik Krallık Vergi Yasalarını Gözden Geçirme Komitesi tarafından hazırlanan 2007 tarihli raporda, vergiden kaçınmanın tanımlamasının yapılmasının oldukça güç olduğuna dikkat çekilmiştir. Komite vergiden kaçınmayı, “*meşru sayılan verginin azaltılması veya vergi planlamasından ayrı olarak vergisel yükümlülükleri azaltma veya ötelemek amacıyla yasama organının niyet etmediği bir şekilde ya da niyet etmesinin mümkün olmadığı biçimdeki davranış şekli*” olarak ifade etmektedir¹⁶¹.

Görüleceği üzere, birbirinden farklı vergiden kaçınma tanımları literatürde yer almaktadır. Tanım farklılığı yanında, kavram farklılıkları da mevcuttur. Vergiden kaçınma ülkeden ülkeye farklılık göstererek birçok isim altında ifade edilebilmektedir. Avustralya’da “*aşırı vergi planlaması*”, Güney Afrika’da “*izin verilemez ya da kötü niyetli vergiden kaçınma*”, Yeni Zelanda’da ve Birleşik Krallık’da “*kabul edilemez vergiden kaçınma*”, ABD’de “*kötü niyetli vergi sığınakları*” kavramlarının kullanıldığı görülmektedir¹⁶². Bunun yanında literatürde

¹⁵⁹ Emre Akın, “Vergi Tekniği: Vergi Hukukunda Yorum ve Uygulama”, *Vergi Dünyası*, Sayı: 422, Ekim 2016, s. 38.

¹⁶⁰ Billur Yaltı, *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, İstanbul, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş. Haziran, 1995, s. 288.

¹⁶¹ Tracey Bowler, *Countering Tax Avoidance in the UK: Which Way Forward?*, Tax Law Review Co Mmmittee, The Institute For Fiscal Studies, Tlrc Discussion Paper No. 7, February 2009, s.10. (Çevrimiçi), <http://www.ifs.org.uk/comms/dp7.pdf>, 25 Eylül 2017.

¹⁶² Gökbel, *a.g.e.*, s. 39-40.

bazı yazarlar agresif vergi planlaması kavramını vergiden kaçınma kavramı içerisinde, vergiden kaçınmanın bir türü olduğunu ifade etmektedir¹⁶³.

Mükellefler yeni bir vergi ile karşılaştığında ya da vergi oranı, indirim, istisna ve muafiyetlerde kendi aleyhine bir değişiklik olduğunda, verginin hissedilmesi aşaması olan ilk aşamaya geçerler. Bilgi edinme veya hissetme aşaması olarak adlandırılan bu aşamada, mükellefler vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesine engel olarak vergiden kaçınma yolunu tercih edebilmektedirler¹⁶⁴. Mükelleflerin vergi yükümlülüğüne yol açan olaya engel olması¹⁶⁵; vergilendirilen malı satın almamak (maddi anlamda intibak), ileride daha ağır bir biçimde vergilendirilmesi öngörülen mallardan şimdiden stoklayarak gelecekte olası ağır vergiden kurtulmak (zaman anlamında intibak) ve vergiyi doğuran olayı vergilendirmenin söz konusu olmadığı alanlara kaydırmak (yerel anlamda intibak) şeklinde mümkün olabilmektedir

Potansiyel vergi mükellefi, vergilendirilen bir mali satın almayarak maddi anlamda intibak gerçekleştirebilir. Bu durumda vergilendirilmeyen ve ikâme mala olan talep artarken, üzerinde vergi olan mala talep azalacak nihayetinde vergi hasılatı beklenen düzeyde gerçekleşemeyecektir. Emeğin vergilendirilmesinde ise tercihler, çalışma ve boş zaman üzerinde değişecektir. Reel anlamda geliri vergi sonucu azalan kişi daha fazla çalışabileceği gibi (gelir etkisi), vergi artışı sonucu çalışmanın daha maliyetli olacağını düşündüğünden maliyeti düşen boş zamanı tercih edebilecektir (ikame etkisi).

İleride daha ağır bir biçimde vergilendirilmesi öngörülen mallardan şimdiden stoklayarak gelecekte olası ağır vergiden kurtulmak şeklindeki vergiden kaçınma zaman anlamında bir intibaktır.

İşletmeler, vergiden kaçınma davranışını elinde daha fazla likit fon bulundurabilme, vergi oranlarının yüksekliği, vergi kanunlarının işletmeye tanıdığı

¹⁶³ Gilles N. Larin, Chantal Buote, Robert Duong, **Aggressive Tax Planning and Inherent Risks: Would Canada Benefit by Adopting Tools Developed by Some of Its Trading Partners? The Canadian Context**, Québec, Discussion Paper 2006, s. 11.

¹⁶⁴ Yılmaz, **a.g.e.**, s. 116.

¹⁶⁵ Salih Turhan, **Vergi Teorisi ve Politikası**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1998, s. 236-237.

haklardan faydalanabilme ve vergiden kaçınan rakip işletmeler karşısında rekabet avantajı elde edebilme gibi nedenlerle sergileyebilmektedirler¹⁶⁶.

Vergiden kaçınma olgusu, rasyonel davranan her mükellefin aklında olan fakat bazılarının yaptığı, bazılarının da bilmediği için yapamadığı işlemler sonucunda ortaya çıkmaktadır. Vergiden kaçınma, bazı durumlarda devletler tarafından ekonomik ve sosyal açıdan yararlı sonuçlar oluşturduğundan teşvik edilebilmektedir. Ancak sonuçlarının beklendiği gibi çıkmadığı durumlar da söz konusudur. Örneğin, sigara ve alkol üzerinden alınan yüksek vergilerin tüketimi kısıması ile olumlu bir sonuç oluştururken, yüksek gelir vergisi kişilerin uzmanlık alanları dışında olan işler yapmaya yönelteceği için ekonomik açıdan verimliliğin düşmesine neden olabilecektir¹⁶⁷.

Vergi kanunlarında yer alan boşluklar, mükelleflere kanun sınırları dahilinde vergi matrahlarını minimize edebilme hakkını ve imkânını sağladığından, önemli vergi kayıplarına da yol açmaktadır. Vergiden kaçınma imkânlarını sağlayan vergi boşluklarının tamamen doldurulması mümkün olamayacağına göre, bu noktada vergiden kaçınma imkânlarının kısıtlanması yoluna gidilmesi gerekmektedir. Bu bağlamda, vergiden kaçınmaya karşı vergi yönetimi tarafından uygulanan kurallar ve ulusal ve uluslararası ilgili kurumlar bakımından da önem arz etmektedir¹⁶⁸. Ancak, vergiden kaçınmanın önlenmeye çalışılması, bu kapsamdaki hareketlerin vergi kaçakçılığında olduğu gibi kanuna aykırı hareketler olmasından değil, uluslararası mevzuat farklılıklarından yararlanılarak vergi matrahlarının aşındırılmasının önlenmeye çalışılmasından kaynaklanmaktadır¹⁶⁹. Her ülke, kendine göre bir vergiden kaçınmayı önleme politikasına ve önlemeye yönelik kurallara sahiptir. Bu bakımdan aynı işlem bir ülkede kanunun lafzına ve ruhuna uygunken, bir başka ülkede aykırı olabilmektedir. Bu nedenle her ülkenin karşı karşıya kaldığı sorun,

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

¹⁶⁷ İsa Sağbaş, **Vergi Teorisi**, Ankara, Ece Matbaa, 2011, s. 48.

¹⁶⁸ Saygın Eyüpgiller, “Vergiden Kaçınma ve Vergi Peçelemesi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 113, 2002, s. 148.

¹⁶⁹ Övül Çölgezen, “Vergi Kaçakçılığı, Vergiden Kaçınma ve Vergi Planlaması”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 347, Temmuz 2010b, s. 76.

hukuka uygun-meşru ve meşru olmayan vergi davranışlarını ayıran sınırı tanımlamak ve belirlemekle ilgilidir. Vergi kaçakçılığını tespit etmek diğer iki duruma göre daha açıktır. Örneğin, İsveç vergi hukuku öğretisinde kaçınmanın varlığı için üç koşul aramaktadır. Bunlar; vergi mükellefi için önemli bir vergisel çıkarın oluşması, yapılan işlemlerin temel nedenini bu çıkarın oluşturması ve vergi mükellefinin davranışının kanununun amacını ihlal etmesidir¹⁷⁰.

Vergiden kaçınmanın azaltma, geciktirme, yeniden nitelendirme ve aktarma şeklinde dört amacı söz konusudur. Vergiden kaçınmanın esas amacı hiç vergi ödememek ya da en az düzeyde ödemek şeklinde azaltma amacıdır. Mükellefler tarafından paranın zaman-değer ilişkisi çerçevesinde vergi borcunun ödenmesinin ötelenmesini ifade eden geciktirme vergiden kaçınmanın bir diğer amacıdır. Bu durumda mükellefler vergiyi bir diğer zaman diliminde ödeyerek söz konusu para gelir getirici faaliyetlerde kullanılabilecektir. Bir işlemin niteliğinin dönüştürülmesi olarak ifade edilen nitelirmede ise, mükellefler vergi konularını kendilerine vergi avantajı sunacak işlemlere dönüştürmesini ifade etmektedir. Son amacı olan aktarma durumunda da; ifadeden de anlaşılacağı üzere, gelir ve kârın yüksek olarak vergilendirilen vergi konusundan daha düşük oranda vergilendirilen vergi konularına yönlendirilmesi olarak ifade etmek mümkündür¹⁷¹. Örneğin, vergiyi doğuran olayı vergilendirmenin söz konusu olmadığı alanlara aktarmak şeklinde mükellefler vergi matrahlarını vergi cenneti ülkelere kaydırarak vergiden kaçınma yolunu tercih edebilmektedirler.

Vergiden kaçınmanın mükellefler açısından oluşturduğu bu tür sonuçlarının yanında, devletler açısından bakıldığında, vergi toplama kapasitesini düşürücü yani gelir kaybettirici etkisi söz konusudur. Kanun sınırları kapsamındaki davranışlar sonucu gerçekleştirilen kaçınma işlemi neticesinde mükelleflere herhangi bir yaptırım uygulanamayacağından, kaybedilen gelir de haliyle istenemeyecektir. Gelir idarelerinin mükelleflerden vergi toplayamaması da vergi sisteminin etkinliğini azaltabilecektir. Bunun yanında küreselleşme olgusu ile beraber, vergi sistemleri

¹⁷⁰ Ş. Emre Gökçay, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Kapsamı, Niteliği ve Sınırları**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2018, s. 188-189.

¹⁷¹ Evans, **a.g.m.**, s.534.

arasındaki uyumsuzluklar ve bu uyumsuzlukların mükellefler tarafından ustalıkla kullanılması devletleri vergiden kaçınma ile mücadele etmeye zorlamıştır. Özellikle son yıllarda vergiden kaçınmanın kötüye kullanılması hali gelir idareleri ve uluslararası örgütler açısından önemli bir sorun olarak ortaya konulmaktadır¹⁷².

1.6.6. Vergi Kaçırma

Vergi mükelleflerinin kasıtlı ve kanun dışı davranışları sonucunda vergi idaresine sunması gereken bilgi ve belgeleri sunmamaları ya da vergilemeye ilişkin her türlü belgelerin detaylarını gizlemeleri amacıyla hiç vergi ödememeyi gerçekleştirebilecek biçimde vergiyi en az düzeye indirme hareketleri vergi kaçırma olarak tanımlanmaktadır¹⁷³.

Vergi kaçırma, mükellefler tarafından vergi kanunlarının yasakladığı faaliyetlerin gerçekleştirilmesiyle ortaya çıkan, dolayısıyla kanuna karşı hile yapılarak suç işlenmesini ifade eden bir kavram olduğundan daha belirgin bir kavramdır. Bu bağlamda, vergi mükelleflerinin kanun lafzına aykırı davranışlar sergileyerek verginin ödenmemesine ya da daha az ödenmesine neden olması durumu olarak ifade edilen vergi kaçırma, vergi kanunlarına aykırı hareketler olup bunun sonucunda da söz konusu davranışlar suç olarak nitelendirilmektedir.

Vergi kaçırma, kanunlar karşısında itaatsizlik anlamına gelen birtakım faaliyetlerin gerçekleştirilmesi ile ortaya çıktığından, vergi kaçırmada yakalanmaya konu olan bir risk faktörü bulunmakta ve yakalanma halinde kanuna itaatsizlik nedeniyle cezalandırma yoluna gidilmektedir¹⁷⁴. Bu bakımdan, vergi kaçakçılığının maliyeti yakalanma ihtimali ve bu ihtimalin sonuçlarına bağlı olacaktır. Vergi kaçakçılığını teorik düzeyde açıklayan modeller de, mükelleflerin vergi kaçırmadan önce fayda-maliyet analizi yaptığı ve vergi kaçırmanın maliyetinin beklenen yarara göre düşük olması durumunda vergi kaçıracaklarını ifade etmektedir. Buna göre,

¹⁷² Evans, **a.g.m.**, s. 540-541.

¹⁷³ Lidia Xynas, "Tax Planning, Avoidance and Evasion in Australia 1970-2010: The Regulatory Responses and Taxpayer Compliance", **Revenue Law Journal**, Vol.20, No:1, 2011, s. 19.

¹⁷⁴ Aktan vd., **a.g.e.**, s. 169.

ahlaki değerler, sosyal normlar ve psikolojik faktörler bireyin vergi kaırıp kaırmmamasını etkilememektedir. Vergi kaırmanın oluşturduğu yararın yüksek olmasına rağmen bazı mükellefler bu durumu etik aından uygun bulmazlar ve vergi ödenmediği takdirde; saygınlık kaybı, ayıplanma ve toplumdan dışlanma gibi risklerle karşılaşacaklarını bildiğinden, vergisel yükümlölüklerini zamanında yerine getirmektedirler¹⁷⁵.

Vergi kaırmanın ortaya çıkma nedenlerine bakıldığında, vergi mükelleflerinin vergiye olan uyumlarını negatif yönde etkileyen faktörler, vergi idarelerinin yetersizliği ve vergi mahkemelerinin tutumu ve yaklaşımı ön plana çıkmaktadır¹⁷⁶. Bu doğrultuda vergi mevzuatının karmaşıklığı, yüksek vergi oranları neticesinde artan vergi yükleri, vergi aflarına sıklıkla başvurulması sebebiyle mükelleflerde olumsuz bir algı oluşması, denetim yetersizlikleri, vergi cezalarının caydırıcı olmaması, vergi ahlâk ve bilincinin gelişmemesi, devlete olan bağlılığın düşük seviyede olması, muhasebe meslek gruplarından vergi hizmeti alınırken vergi kaırmaya ilişkin işlemlerin önerilmesi ve vergi sistemlerinde şeffaflığın olmaması gibi nedenlerle mükellefler davranışlarını vergi kaırmak şeklinde ayarlayabilmektedirler.

Gelir unsurları aısından bakıldığında ücretliler ve vergisi kaynakta kesilenler, vergi kaırma olanaklarından yoksun olup, serbest meslek ve ticaret erbabı ile tarım kesiminde çalışanların vergi kaırma olanakları ise daha fazladır. Bu bakımdan, farklı grupların farklı düzeylerde gelir kaırma olanağına sahip olmalarının vergilemede dikey adaleti zedelediği ortadadır. Bu durumda, artan oranlı bir vergi tarifesiyle bile dikey adalet sağlanamamaktadır. Hatta kimi zaman gelir arttıkça vergi azalabilmektedir¹⁷⁷.

Mükellefler aısından vergi kaırma yöntemleri oldukça çoktur. İşe başlayanın bildirilmemesi, beyanname vermeme veya eksik beyanda buluma

¹⁷⁵ Muter ve Özcan Mastar, **a.g.m.**, s. 18.

¹⁷⁶ The Federal Ministry For Economic Cooperation and Development, **Addressing Tax Evasion And Tax Avoidance in Developing Countries**, 2010, s. 13.

¹⁷⁷ İnci User, “Vergilemenin Sosyal Psikolojik Sınırı”, **Yayımlanmamış Doktora Tezi**, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1992, s. 86.

şekillerinde gösterilen mükellefiyetin gizlenmesi hareketleri, ticari faaliyetlerle ilgili yasal olarak kullanılması gereken belgelerin kullanılmaması şeklinde görülen sahte belge kullanımı ve kasıtlı yapılan muhasebe ve hesap hileleri en çok görülen vergi kaçırma yöntemlerindendir.

Vergi kaçırmanın yalnızca vergilendirmeye karşı bir tepki biçimi değil, yeni tepkilerin de kaynağı olduğunu belirtmek gerekmektedir. Nasıl ki adli suçları önlemek adına herkesin başına bir polis memuru koyulamıyorsa, vergi kayıp ve kaçaklarını önlemek için de her mükellefin başına bir denetim elemanı konulması mümkün olamayacağından, etkin vergi denetiminin sağlanamaması durumunda dürüst mükellefler vergi kaçakçılığını önleyemeyen siyasal otoriteye karşı tepki geliştirebileceklerdir. Bu tepki, oy kayması ve lobicilik gibi siyasal bir nitelik alabileceği gibi, bireysel ahlâkın zedelenmesi biçiminde de ortaya çıkabilecektir¹⁷⁸.

Sonuçta, mükellefler açısından vergi kaçırma yöntemleri oldukça çok olup, mükellefin maliyet fayda analizi yaparak vergi kaçırıp kaçırmayacağına ilişkin kararlarında sadece ekonomik faktörler etkili olmamakta, bunun yanında psikolojik ve sosyal olgular da etkili olabilmektedir. Etkili önlemlerin alınabilmesi bu yöntemlerin neler olduğunun ve nasıl gerçekleştiğinin bilinmesine bağlı olacaktır.

1.6.7. Vergi Cennetlerine Göç

Mükellefler, üzerindeki vergi yükünü ağır bulduklarında kendilerini ya da vergiye konu olan faaliyet unsurlarını daha az vergi ödeyecekleri veya hiç ödemeyecekleri alanlara (sektör, bölge, ülke) aktarabilmektedirler.

Vergi cennetlerinin sınırlarının belli ve kabul görebilecek bir tanımı yapılmamış olup, OECD'nin raporlarında vergi cennetlerinin özellikleri belirtilmiştir. OECD vergi cennetleri üzerindeki çalışmalarında vergi cennetlerini, kişi ya da firmaların kendisi dışındaki bölge ya da alanlarda yürütülen faaliyetlerden elde ettikleri gelirler için vergiden kaçınma olanağı sağlayarak daha düşük bir biçimde

¹⁷⁸ User, **a.g.t.**, s. 98.

vergilendirilmesine veya tamamen vergi dışı bırakılmasına yol açan idari birimlerdir şeklinde açıklığa kavuşturmuştur¹⁷⁹. Söz konusu tanım kapsamında, fiziki imkânlarının sınırlı olması özelliği ile vergi cennetleri, genellikle finansal alanlardaki yatırımları çekmek için, çok az ya da sıfır vergileme gerçekleştirmek ve indirim, istisna, muafiyet gibi vergisel avantajlara geniş çapta yer vererek bunları uygulayan ülkeler olarak kabul edilmektedir.

OECD “*Zararlı Vergi Rekabeti*” başlıklı çalışmasında; vergilendirmenin olmadığı ya da çok düşük düzeylerde olduğu, efektif bilgi değişiminin olmadığı, vergi kanunlarının şeffaflıktan yoksun olduğu ve gerçek bir iktisadi faaliyetin ve bu faaliyetlerde bulunma zorunluluğunun olmadığı yerleri vergi cennetleri olarak ifade etmektedir¹⁸⁰

Vergi cennetlerinin özelliklerinden görüldüğü üzere, vergi cennetleri, yatırımcılar için ya çok düşük vergi oranları ya da özel vergi uygulamaları sunmaktadır. Vergi cennetleri olarak adlandırılan bu tür ülkelerin buradaki amacı, sermayeyi ve yatırımları kendi ülkelerine çekerek ekonomik kalkınmayı sağlayabilme isteğidir. Bu durum sonucunda, vergi mükellefleri genellikle ÇUŞ’lar daha düşük vergi ödeme isteklerinin sonucu olarak yatırım ve sermayelerini bu tür vergi cenneti ülkelere yönlendirebilmektedir.

1.6.8. Verginin Reddi

Demokratik rejimlerde bireyler tepkilerini siyasi partiler, dernekler, meslek odaları aracılığı ile gösterebilmektedirler. Siyasal iktidarlara baskı niteliğindeki bu tepkiler meşru ve demokratiktir. İngiltere’de “*kelle vergisi*” ne karşı eylemler, Fransa’da işçilerin vergi beyannamelerini sendikalar aracılığıyla vermek istemeleri, ülkemizde de geçmiş yıllarda uygulanan peşin vergi ve hayat standardı esası, net aktif ve ekonomik denge vergileri konusunda odalar ve barolarca yapılan çalışmalar

¹⁷⁹ OECD, *Issues in International Taxation: International Tax Avoidance and Evasion*, Paris, 1987, s. 2.

¹⁸⁰ OECD, *a.g.m.*, s. 20-22.

bu tür tepkilere örnek gösterilebilir. Bu tür tepkilerde daha da ileri gidilerek verginin reddi ve vergi grevi gibi meşru ve hukuki olmayan durumlar oluşabilmektedir¹⁸¹.

Kolektif bir özelliğe sahip olan vergi grevi, vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı gibi bireysel olmayıp, bir grup oluşturan kişilerin vergi karşısındaki ortak davranışları şeklinde görülen bir davranış biçimidir.

Özellikle kamu otoritesinin zayıfladığı ve otoritenin kötüye kullanıldığı dönemlerde vergi grevlerine gidilmesi siyasal yapı için tehlike oluşturmaktadır. Vergi grevi faaliyetinde bulunan mükellefler kamu otoritesinin zayıflamasına ve kamu hizmetlerinin durmasına ya da aksamasına yol açmaktadırlar¹⁸².

Ayaklanmalar, toplu gösteriler, vergi denetim ve tahsilatının engellenmesi şeklinde ortaya çıkan kolektif yükümlü tepkisi olan verginin reddine günümüze en yakın örnek, II. Dünya Savaşı sonrasında Fransa’da görülen “*Poujade Hareketi*” dir. Bu toplu direnişi başlatan ve yöneten Poujade, küçük bir kasabada kırtasiyecilik yapıyordu. 1956 yılında yapılan genel seçimlerde Poujade’nin kurduğu parti parlamentoya girince, vergi reddi hareketi siyasal bir zafer kazanmıştır¹⁸³.

1.6.9. Vergi İnzivası

Vergiye doğuran olaya sebebiyet verilsin ya da verilmesin bazı mükelleflerin vergi idaresi karşısında kendilerini güçsüz hissetmeleri, vergi uygulamalarına istenildiği kadar nüfuz edilememesi ve sorunlarla karşı karşıya kalabilecekleri gibi nedenlerle vergi ortamından uzak kalmayı tercih etmeleri durumları oluşabilmektedir. Vergi inzivası, vergi baskısı nedeniyle kişilerin vergi yükünün dışında kalmak amacıyla, vergi ortamından uzak kalabilecekleri başka bölgelere gitmelerini yani göç etmelerini ifade etmekte olup, vergi inzivasını gerçekleştirenler çalışmayı bırakabilmekte ve yasal ikametgâhlarını terk edip vergiye tabi

¹⁸¹ Yusuf Karakoç, “Vergi Kaçağı Kavramı ve Türleri”, **Vergi Dünyası**, No:163, Mart 1995, s. 101.

¹⁸² Şenyüz, **a.g.e.**, s.111.

¹⁸³ Kenan Bulutoğlu, “Vergiye Karşı Tipik Bir Reaksiyon Poujade Hareketi”, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, No:4, 1958, s. 173-175.

olmayacakları bölgelere yerleşerek vergi inzivası hareketini gerçekleştirebilmektedirler¹⁸⁴.

Küreselleşme ile beraber uluslararası işgücü ve sermaye hareketlerinin yaygınlaşması sonucunda kurumlar açısından da vergi inzivası hareketi söz konusu olabilmektedir. Bu doğrultuda kurumlar, vergi baskısının daha az olduğu bölgelere yerleşme kararı alabilmektedirler. Kurumlar açısından vergi yükünün azaltılması amacıyla başka bölgelere kaymalarında belirleyici unsurların başında tam ve dar mükellefiyet ve uluslararası çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları gelmektedir¹⁸⁵. Görüleceği üzere kurumlar açısından vergi inzivasının oluşabilmesi için mali ikametgâhın terk edilmesi ya da değiştirilmesi gerekmektedir.

1.6.10. Vergi Planlaması

İşletmeler, bir yandan sermaye oluşumunu engellediği ve işletmelerin güvenliğini tehlikeye soktuğu gerekçeleriyle vergilerin artışına karşı çıkarken¹⁸⁶, diğer yandan veri vergi sisteminde vergilerden tasarruf edebilmek amacıyla davranışlarını planlamaktadırlar. Bir anlamda, mükellef ve vergi sorumluları iktisadi ve mali imkânlarıyla ödemeleri gereken vergi arasındaki ilişkiyi belirlemekte kanunlara uygun bir şekilde ödemeleri gereken vergiyi en aza indirmeye çalışmaktadırlar¹⁸⁷.

Mükelleflerin vergi mevzuatının çizdiği sınırlar içerisinde vergi yüklerini en aza indirmeye çalışmalarını ifade eden vergi planlaması yasal bir haktır. Vergi planlaması hakkı, diğer mükellef hakları gibi, anayasa, uluslararası sözleşmeler ve kanunlar başta olmak üzere hukuk kaynakları aracılığı ile mükelleflere tanınan

¹⁸⁴ Elif Çakar Pürsünlerli, “Vergiye Karşı Direnme Şekilleri ve Vergi İnizvası”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. XVII, No:1-2, 2013, s. 1300-1301.

¹⁸⁵ Çakar, **a.g.m.**, s. 1303.

¹⁸⁶ Girişimcilerin ya da iş aleminin bütünüyle bir baskı grubu olarak vergilerin artışını ve vergi düzenlemelerinin uygulanmasını engellemesi mümkün olmakla birlikte, köklü gerekçelere dayanan toplum ekonomisi dikkate alındığında bu baskı kolay bir biçimde benimsenememektedir.

¹⁸⁷ Saraçoğlu, **a.g.e.**, s. 41-42.

haklardandır¹⁸⁸. Mükellef haklarının varlığı, mükellef davranışlarını olumlu yönde etkileyerek onların vergileme karşısındaki motivasyonlarını artırmakta, mükelleflerin devlete olan güvenini olumlu etkileyerek vergi kaybı riskini düşürebilmekte, ve vergiye olan gönüllü uyumu da artırıcı etkisi olabilmektedir.

Vergi planlaması, tezin temel konusu olduğundan burada çok ayrıntıya girilmeyecek olup, detaylı olarak ikinci bölümde incelenecektir.

1.6.11. Agresif Vergi Planlaması

Devlete daha az vergi ödeme ya da hiç vergi ödememe için kullanılan vergiden kaçınma ve vergi kaçırma kavramları yanında yeni bir hukuki kavram olan agresif vergi planlaması¹⁸⁹ ortaya çıkmıştır.

Vergi hukuku literatürüne yeni giren, doktrinde ve uygulamada tam bir tanımına rastlanılmayan agresif vergi planlaması genel ifade ile, mükelleflerin vergi kanunlarının lafzına uygun ancak ekonomik özden yoksun, karmaşık ve biçimselliğin ön planda olduğu vergi avantajı elde etme amaçlı işlemleri ifade etmek için kullanılmaktadır¹⁹⁰.

Agresif vergi planlaması hakkında doktrinde ve uygulamada tam bir tanıma rastlanılmamakla beraber, agresif vergi planlaması sahte ve suni yapılar ile ülkelerin vergi sistemlerinin birbirleriyle olan uyumsuzluğundan faydalanılarak vergi

¹⁸⁸ S. Ateş Otkar, “Muhasebe Hileleri ve Bir Hukuka Uygunluk Sebebi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:249, Haziran 2009, s. 14.

¹⁸⁹ Agresif vergi planlaması kavramının üretilmesi, bir mükellef hakkı olan vergi planlaması yapma hakkının tamamıyla dışlanmadığını, yalnızca belli özellikler taşıyan planlama uygulamalarının bertaraf edilmesi gerektiğini ifade etmektedir (Yeliz N. Akel, “Vergi Hukukunda Yorum Yapan Kaynak Perspektifinde Değişim ve Agresif Vergi Planlaması Üzerine Bir Değerlendirme”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:337, Ekim 2016, s. 107).

¹⁹⁰ Sabahettin Gülgün, “Vergiye Karşı Direnme Biçimlerinden Agresif Vergi Planlaması: Kavram, Terminoloji ve Unsurları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 327, Aralık 2015, s. 132.

kanunlarının ihlâl edilmesi ve vergi kayıplarının artması şeklinde tanımlanabilmektedir¹⁹¹.

Agresif vergi planlaması ya da literatürde geçen diğer anlamları ile kabul edilemez vergiden kaçınma, izin verilmeyen vergiden kaçınma, aşırı vergiden kaçınma, aşırı yararlanma, saldırgan vergi planlaması, vergiden kaçınmanın kötüye kullanılması; mükelleflerin vergi yükümlülüğünü ortadan kaldırmak, azaltmak ya da ertelemek amacıyla yasama organının amaç ve niyetinin dışında davranarak vergi avantajı elde edilebilecek davranışlar bütünü olarak ifade edilmektedir¹⁹².

Mükellefler bir vergi sisteminde ya da vergi sistemleri arasında var olan mevzuat uyumsuzluklarını ya da kanun boşluklarını ustalıkla kullanarak görünüşte kanunların lafzına uygun işlemler yapmaktadırlar. Agresif vergi planlaması, vergi sistemi veya vergi sistemleri arasındaki uyumsuzluklardan yararlanmayı içerdiğinden, etkileri itibariyle hem ülkelerin kendi vergi tabanlarını aşındırmakta hem de başka ülke vergi tabanlarına da zarar verebilmektedir¹⁹³.

Özellikle son yıllarda, hükümetler agresif vergi planlaması yapılanmalarının yayılmasına şahit olmakta ve bu durumda vergi kurallarına ve dayanaklarına olan riski gidermek için hızla tepki vermek zorunda kalmaktadırlar. Vergi mükelleflerinin çeşitli ülkelerin kanunları arasındaki uyumsuzluklarından istifade ederek bir devletin vergi kanunlarını kötüye kullanabileceği şablonu oluşturabileceği açıktır. Bununla birlikte, bu tür girişimler, ilgili devletin iç kanunlarının bir parçası olan hukuk doktrinleri hükümleri tarafından engellenebilir. Bu hükümler; spesifik, genel

¹⁹¹ Serkan Acinoroğlu, “Vergiden Kaçınma ve Vergi Kaçakçılığıyla Mücadelede Avrupa Birliği’nin 1 Ocak 2013 Tarihli Son Eylem Planının Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 379, 2013, s. 193.

¹⁹² Baker Philip, **Tax Avoidance, Tax Evasion & Tax Mitigation**, s. 9-10, http://www.taxbar.com/articles/Tax_Avoidance_Tax_MitigationPhilip_Baker.pdf, 04 Mayıs 2016; Gökbel, **a.g.e.**, s. 39.

¹⁹³ European Commission, (EC), **Platform For Tax Good Governance-Discussion Paper On The Recommendation On Aggressive Tax Planning**, Brussels January, 2014, s. 2.

kaçınılmaz olan kurallardan vergi mükellefleri için yeni ceza rejimlerine, zorunlu kılınan kurallar ve ek raporlama yükümlölüklerine kadar uzanmaktadır¹⁹⁴.

Bu bağlamda, hükümetin vergiden kaçınmaya karşı sahip olduğu temel silahın, gelecekte kaçınma planlarının kullanılmasını önlemek için mevzuat değişikliğini başlatmak olduğu belirtilmektedir. Özellikle de hükümetlerin mevzuat hükümlerini vergi planlamalarını, tasarımlarını ya da düzenlemelerini önleyecek şekilde yorumlama ihtimali olan mahkemelere güvenmesinin tehlikeli olabileceği de dikkate alınmalıdır¹⁹⁵.

¹⁹⁴ Ogazon G. Lydia Juarez, Ridha Hamzaoui, “Common Strategies against Tax Avoidance: A Global Overview”, **International Tax Structures in the BEPS Era: an Analysis of Anti-Abuse Measures**, Ed.by Madalina Cotrut Amsterdam, IBFD Tax Research Series Vol. 2, 2016, s. 17.

¹⁹⁵ Juarez ve Hamzaoui, **a.g.m.**, s. 17.

İKİNCİ BÖLÜM

İŞLETMELERDE BİR VERGİDEN KAÇINMA YÖNTEMİ OLARAK VERGİ PLANLAMASI VE TEORİK ÇERÇEVESİ

2.1. İşletme Davranışı Olarak Vergi Planlaması

Anayasa, uluslararası sözleşmeler ve kanunlar olmak üzere hukuk kaynakları aracılığı ile mükellefe tanınmış olan ve devletle bağlılığını kuvvetlendirmeyi gerçekleştiren haklardan biri vergi planlamasına başvurma hakkıdır¹⁹⁶.

OECD'nin "*Mükelleflerin Hak ve Yükümlülükleri*" raporuna göre, temel mükellef haklarından biri, "*ödenmesi gerekenden daha fazla vergi ödememe hakkı*" olup, buna göre mükelleflerden kanunla öngörülenden fazla vergi alınmamalı, ödenmesi gereken tutarın doğru bir şekilde tespiti için mükellefler vergi idaresine danışabilmeli ve öngörülen vergi avantajlarından yararlanabilmelidir¹⁹⁷.

Mükellefler vergi kanunlarında yer alan yasal olanaklardan istifade ettiklerinde, anayasa ve kanunların kendilerine vermiş oldukları haklardan faydalanmış olmaktadır. Aksi bir durumda, mükelleflerin kanun dışına çıkarak, mevzuata aykırı hareketlere başvuru durumunda ise kamunun hakkı olan bir şeyi haksız bir şekilde kendi tasarruflarında tutmak istemeleri, vergi planlaması hakkının kötüye kullanılması durumunu ifade etmektedir¹⁹⁸.

¹⁹⁶ Oktar, **a.g.m.**, s. 14.

¹⁹⁷ OECD; "**Taxpayers' Rights and Obligations – Practice Note**", OECD Committee of Fiscal Affairs Forum on Tax Administration, 2003, s. 4.

¹⁹⁸ Şişman, **a.g.e.**, s. 29.

2.1.1.Vergi Planlaması Kavramı ve Tanımı

Vergi planlaması kavramı, ilk olarak 1920’li yılların sonlarında “*İşletme Vergiciliği*”¹⁹⁹” adı altında Alman maliyecileri ve vergi hukukçuları tarafından kullanılarak geliştirilmiş ve aynı zamanda Türk mali literatürüne Almanca’dan girmiş bir kavramdır. Almanca karşılığı “*Betriebswirtschaftliche Steuerlehre*” dir. “*Betriebswirtschaft*” işletme iktisadı, “*Steuerlehre*” vergileme anlamını taşımakta olup, bu deyim Türkçe’ye çevrildiğinde “*İşletme İktisadında Vergicilik*” olarak ifade edilmektedir²⁰⁰.

İşletmeler ile vergi arasındaki ilişki; işletme vergiciliğinin ilkelerini ortaya çıkarmakta ve bu ilkeler ise, işletme vergiciliğinin bir bilim dalı olarak ele alınmasını gerekli kılmaktadır. İşletme vergiciliği; işletmenin davranışlarını veri vergi sisteminde vergi tasarrufu sağlayacak yönde geliştirmeye çalışacağını varsaymaktadır. Daha az vergi yükü taşıması için aynı iki ekonomik olayın farklı vergi yüklerine maruz bırakılıp bırakılmadığını araştırarak söz konusu bu iki olaydan birini diğerine tercih etmektedir²⁰¹. Almanya dışındaki ülkelerde özellikle Anglo-Sakson kökenli ülkelerde ise, işletme vergiciliği deyiminin karşılığı olmadığından,

¹⁹⁹ İşletme bilimi bakımından konu vergi planlaması ile bağlantılı olup, ülkemizde bu “*vergi avantajları*”, “*vergi tasarrufu*”, ya da “*işletme vergiciliği*” terimleriyle ifade edilmektedir (Bkz. Güneri Ergülen, Hayrettin Erdem, **Vergi Kanunlarındaki Vergi Avantajları**, Ankara, Yaklaşım Yayınları, 2000, s. 20). Doktrinde ŞANVER, “*business taxation*” deyiminin Türkçe’ye kelimesi kelimesine “*işletme vergiciliği*” şeklinde çevrilmesinin mümkün olduğunu, ancak böyle bir çevirinin yanıltıcı olacağını belirterek, gerekçe olarak Amerikan mali eserlerinde “*işletme vergiciliği*” karşılığı olarak kullanılan kavramın vergi planlaması (tax planning) olmasını ve “business taxation” ibaresinin, mal, servet ve muamele vergilerinden ayrı bir grup vergiler için kullanılmasını göstermektedir. Yazarın bu açıklamalarından çıkan sonuç, Amerikan eserlerinde “işletme vergiciliği” kavramının “*vergi planlaması*” anlamına geldiği ve bu nedenle de işletme vergiciliğinin “*tax planning*” ile ifade edildiğidir. Buna karşılık “*business taxation*” ise, işletme vergiciliğini ya da başka bir ifadeyle “*vergi planlaması*”nı değil, işletmelerden alınan gelir, harcama, servet vergileri dışındaki bazı vergileri ifade ettiğinden onun işletme vergiciliği şeklinde Türkçeye aktarılması doğru değildir. İşletme vergiciliği konusunda ilk kapsamlı çalışmayı yapmış olan ŞANVER’e göre, vergiler etkisindeki işletme davranışlarını kendisine konu edinen işletme vergiciliği, işletmenin davranışlarını, veri vergi sisteminde, vergi tasarrufu sağlayacak yönde gerçekleştirmeye uğraşacağını varsayar. Bu varsayım, firma teorisindeki kârın azamileştirilmesi prensibinin vergi olgusunda kullanılmasıdır (Şanver, a.g.e., s.65-67; Başaran Yavaşlar, a.g.e., s. 113).

²⁰⁰ Tuncer, a.g.m., s. 10

²⁰¹ Şanver, a.g.m., s. 63-64.

bu kavrama vergi planlaması denilmiş ve mali literatüre vergi planlaması olarak girmiştir²⁰².

Vergi planlamasının ruhunda, mükelleflerin yasal sınırlar içinde vergi ödememe isteği ya da vermek istediklerinden daha fazlasını ödememe isteği yer almaktadır. Vergiyi ödememe şeklindeki vergileme karşısındaki mükellef davranışları verginin demokratikleşme sürecinde kimi zaman ayaklanma, kimi zaman direniş şeklinde gerçekleşmiş ve nihayetinde demokratik, sosyal ve hukuk devletinde vergi planlaması şeklinde meşrulaşmıştır²⁰³.

Vergi yüküne bağlı olarak gerçekleşecek nakit çıkış tutarının azaltılması olarak ifade edilen vergi planlaması, vergi kaçırma değil, kanunlar tarafından tanınan hakların bilinçli ve istekli bir biçimde kullanılarak vergi yükünün azaltılması, bir diğer ifadeyle vergiden kaçınmaya yönelik yöntemlerin sistematik olarak planlanmasıdır²⁰⁴.

Genel anlamda ifade edilecek olursa, vergi planlaması işletmelerin yapılanması ve örgütlenmesinin, iş oluşturma süreçlerinin, vergi kanunlarının kendilerine sunduğu muafiyet, indirim ve istisnaların, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının vergi tasarrufu sağlayarak, işletmeler için önemli bir mali yükümlülük olan vergi yükünü minimize edebilecek biçimde yasal düzenlemelere aykırı olmamak şartıyla gerçekleştirilen işlemler bütünüdür²⁰⁵.

Bir başka tanıma göre vergi planlaması, bir takvim yılında en fazla vergi avantajı sağlayacak ya da en az vergi ödemeyi gerekli hale getirecek biçimde, vergisini zamanında ve eksiksiz olarak tahakkuk ettirip ödeyen mükellefler tarafından bilinçli ve ihtiyatlı olarak tasarlanan, geçmişten ve geleceğe yönelik olarak

²⁰² Tuncer, **a.g.m.**, s. 10.

²⁰³ Neslihan Karadağ Coşkun, “Hukuki Güvenlik İlkesinin Vergi Planlamasında Taşıdığı Anlam Üzerine Bir Değerlendirme”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları**, No:243, 2009, s. 693-694.

²⁰⁴ Soner Gökten, Ö. Çağrı Karabudak, “Uluslararası Vergi Planlaması: Türkiye’nin Merkez Olarak Kullanıldığı Bir Vaka Çalışması”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, C.19, No:2, Haziran 2017, s. 548.

²⁰⁵ Cemal İbiş, “İşletmelerde Vergi Planlaması”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 68, 2004, s. 73.

tahmin edilen genel işlemler, faaliyetler, düzenlemeler ve araştırma çabaları olarak ifade edilmektedir²⁰⁶.

İyi bir vergi sisteminde bulunması gereken eşitlik, etkinlik ve basitlik özelliklerini içinde barındıran, kanuna uygun bir şekilde önceden ve geleceğe dönük olarak tasarlanan periyodik bir mali düzenleme olarak ifade edilen vergi planlaması, kanunun amacına uygun olarak gerçekleşmektedir. Vergi kanunlarının özüyle çelişecek şekilde verginin azaltılması vergi planlaması kapsamında değil, söz konusu faaliyetler vergi planlamasının kötüye kullanılması çerçevesinde değerlendirilecektir²⁰⁷.

Yasal olan vergi planlaması faaliyetlerini sürdürmek için işletmeler vergi kanunlarına yansıtılan çeşitli araçların kullanımını benimsemelidirler. Bu araçları ve araçların vergi yükünü nasıl etkilediğini bilen bir işletme, söz konusu araçları benimseyerek vergi yükünü azaltabilme imkânı bulacaktır. Vergi planlaması araçlarını yeteri kadar kullanacak olan mükellefler yasal olanakları ve işletmenin planlama potansiyelini iyi bilmelidir²⁰⁸.

2.1.2.Vergi Planlamasının Gelişimi

Vergi planlaması, ilk olarak 20. yy. başlarında ele alınmış, ikinci yarısında literatüre geçmiş bir kavramdır. Bu bakımdan vergi planlaması yeni bir alan olmakla beraber, vergi planlamasının ruhu, vergi tarihi kadar oldukça eskiye dayanmaktadır²⁰⁹.

²⁰⁶ Akongbowa Bramwel Amadasun, Sunday Osaretin Igbınosa, “Strategies For Effective Tax Planning”, **Franklin Business & Law Journal**, No: 2, 2011, s. 53.

²⁰⁷ Larin vd., **a.g.m.**, s. 8; B. Abdullah Bahçe, Öner Gümüş, “Vergi Planlaması Temelinde Kamu Yararı: Kurumlar Vergisi Üzerine Teorik Bir Yaklaşım”, **Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, C. 24, No:1, 2017, s. 3.

²⁰⁸ Lars Fallan, Randi Hammervold, Kjell Gronhaug, “Adoption of Tax Planning Instruments in Business Organizations: A Structural Equation Modelling Approach”, **Scandinavian Journal of Management**, Vol.11, No:2, 1995, s. 178.

²⁰⁹ Selahattin Tuncer, “İşletme Vergiciliğinden Vergi Planlamasına”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:181, 2008, s. 10.

Vergiye karşı tepkiler içerisinde yer alan vergiden kaçınmanın, vergi tarihi kadar eski bir olgu olduğu belirtilmektedir. Vergi planlaması olgusu da vergiden kaçınmanın bir uygulama şekli olduğundan, vergi planlaması ile vergiden kaçınmanın gelişimi paralellik göstermektedir. Mahfi Eğilmez tarafından aktarılan aşağıdaki örnek, vergi planlamasının vergi tarihi kadar eski bir olgu olduğunu göstermektedir²¹⁰:

“M.Ö. 2000'lere doğru, Anadolu'da çok yaygın bir Asur ticareti egemen olup, Asurlu tüccarlar Anadolu'nun o dönemdeki halkları ile yaygın bir ticaretin içine girmişlerdi. Asurlu tüccarların oluşturduğu ticaret kervanları, içinden geçtikleri kentte “qaqqadatu” adlı bir çeşit baş vergisi ve kentin kralına da “nishatum” adı verilen bir çeşit gümrük vergisi ödüyorlardı. Bu vergiler genellikle taşınan malın cinsine göre oransal olarak hesaplanıyordu. Bu tür vergileri ödemedi kentten geçmenin ve malı satabilmenin iki yolu bulunuyordu: İlk olarak kentin içinden geçmeyip, dışarıdan dolaşırsa vergi ödeme yükümlülüğü doğmuyordu. Buna karşılık kent dışında kalındığında, özellikle geceleri, kervanın saldırıya uğraması olasılığı söz konusu olabiliyordu. İkincisi ise, rüşvet vererek yapılan vergi kaçakçılığı idi. Ancak bu durumun riski fazla olup tüccarın yakalanmasına ve kent kralına tüccarın mallarının tümüne el koyma hakkı doğmuş oluyor demektir”.

Ortaçağ boyunca Suriye, Mısır ve diğer müslüman ülkelerinde özellikle müslüman olmayan halktan alınan arazi vergisi nedeniyle halkın müslümanlığa geçişi; yine 19.yy'ın ilk yarısında ABD'nin Güney Carolina eyaletinde alınan emlak vergisinde emlakın değerinin değil, binanın cadde üzerinde yer alan cephe uzunluğunun matrah kabul edilmesi şehrin mimarisinde cadde üzerine bakan evlerin

²¹⁰ Mahfi Eğilmez, 3500 Yıl Önce Anadolu'da Vergi Sistemi, (Çevrimiçi), <http://www.mahfiegilmez.com/p/hititler.html>, 05 Mart 2015.

dar cephesinin üç metre, caddeye bakmayan cephesinin ise yirmi beş-otuz metreye varan bir ölçüyle yapılanmasına sebebiyet vermiştir²¹¹.

1799 yılında İngiltere Başbakanı William Pitt, Napolyon Savaşları nedeniyle düşük gelirliler lehine indirim ve istisnalara yer veren, böylelikle vergi planlamasına da imkân tanıyan ilerici bir gelir vergisi sistemini yürürlüğe koyması ile %1 olan gelir vergisi oranı %10'luk tek oranlı gelir vergisi ile değiştirilmiş ve önemli ölçüde gelir kaydedildiği gözlemlenmiştir²¹². Açıklanan bu olaylar, tarih boyunca yaşanmış vergiden kaçınmanın bir uygulama şekli olarak vergi planlamasının stratejileri olarak kabul edilebilir.

Vergi planlaması için tarihsel gelişimi de yansıtan 3 hukuki yol gösterici şu şekildedir²¹³;

- Lord Clyde'ın hükmüne göre vergi yükümlüsü, *“Şimdiye kadar gerçekten yükümlülüklerini (gelirler bakımından) azaltabileceği için bundan men edilmesini gerektirecek kadar zeki olarak tanımlanmıştır”*.
- Lord Tomlin'in ifadesi, *“Herkes eğer kendi işleri konusunda düzenleme yetkisine sahipse daha az vergi ödemesini sağlayacak, kanunlara uygun işlemler de yapabilir”*.
- Glaisdale Lordu Simon'un fikirleri, *“Vergi yükümlülerinin bir kısmının ulusal harcama yükünün kendilerine düşen kısmından kaçmaları gerekiyormuş gibi görünmesi kabul edilemez, bunun için değişmez kanunları değiştirmek ise daha da kabul edilemezdir”*.

Bu doğrultuda, işletmelerin saygınlıklarını lekelememek için vergi planlamasına olan yaklaşımları objektif olmalı ve söz konusu vergi planlaması faaliyetlerini profesyonel yollarla ve etik iklimi içinde uygulamalıdır²¹⁴.

²¹¹ Eroğlu, **a.g.e.**, s. 3; Donald L. Korb, “Shelters, Schemes, and Abusive Transactions: Why Today's Thoughtful US Tax Advisors Should Tell Their Clients to “Just Say No.” **In Tax and Corporate Governance**, Springer Berlin Heidelberg, 2008, s. 289.

²¹² Mehmet Nar, “Vergi Planlaması Aracı Olarak Ar-Ge Harcamaları”, **Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi**, C. 8, No:37, Nisan 2015, s. 926.

²¹³ Alan Stainer, Lorice Stainer, Alexandra Segal, “The Ethics of Tax Planning”, **A European Review**, Blackwell Publishers, Vol. 6, No:4 Oxford, 1997, s. 215.

²¹⁴ Stainer vd., **a.g.m.**, s. 218.

2.1.3.Vergi Planlamasının Amacı

İşletmelerin en önemli amaçlarından biri olan maksimum kâr elde etme isteği karşısında vergi ödemeleri bir engel oluşturabilmektedir. Bu noktada işletmenin vergi planlaması yapmasının amacı, finansal faaliyetlerini uygulaması sonucunda ödenecek verginin minimum düzeyde olması ve bu bağlamda vergi sonrası kazancın maksimize edilmesidir. Verginin minimize edilmesinde kanun sınırları çerçevesinde ve kanunun özünü ihlal etmeksizin kullanılan veya yararlanılan her türlü durum da bu amaca hizmet etmektedir²¹⁵.

Vergi planlamasında, kanun koyucunun vergi avantajı sağlayan düzenleme yapmasındaki amaç ve niyet ile vergi mükellefinin amaç ve niyeti arasında herhangi bir çelişki olmayıp bir paralellik söz konusudur. Vergi planlamasında vergi avantajı elde etmenin yanında, kanunların izin verdiği ölçüde ticari işlemleri gerçekleştirme amacı bulunmaktadır²¹⁶.

Kanunların açıkça özendirdiği vergisel kolaylıklardan yararlanmak şeklinde ortaya çıkan ve bir hak olan vergi planlaması, başvuru yöntemlerinde kullanılan yasal araçların olağan kullanımlarıyla örtüşmesi ve mükelleflerin iş ve işlemlerini düzenlerken herhangi bir yapaylığa başvurmadan ekonomik öze uygun hareket ederek kanun koyucunun öngördüğü biçimde vergiyi en aza indirmesi vergi planlaması amacını ortaya koymaktadır²¹⁷.

Geleneksel vergi planlaması aşağıda ifade edilen basit vergi formülleri ile başlayıp, nihai amaç net ödenecek verginin minimizasyonunun gerçekleştirilmesidir. Bunun sağlanabilmesi için, alt sınırın en az olması gerekmektedir²¹⁸.

²¹⁵ Anne Schäfer, Christoph Spengel, “International Tax Planning in the Age of ICT”, ZEW- **Centre for European Economic Research Discussion Paper** No.04-027, March 2004, s. 7.

²¹⁶ Gülgün, **a.g.m.**, s. 138.

²¹⁷ Gülgün, **a.g.m.**, s. 149.

²¹⁸ Swapan Kumar Bala, “Tax Planning in Bangladesh Perspective”, **Social Science Research Network Working Paper Series**, May 2007, s. 8.

1. Toplam gelir
2. – Hariç tutulanlar (toplam gelirin dışında bırakılanlar)
3. = Brüt gelir
4. - İzin verilen indirimler
5. = Vergiye tabi gelir
6. * Vergi oranı
7. = Brüt vergi
8. – Vergi kredisi, vergi indirimi vergi iadeleri
9. = Ödenecek vergi

Geleneksel vergi planlamasının nihai amacı, alt sınırın minimizasyonudur. Bir diğer ifadeyle, net ödenecek verginin minimizasyonudur.

Formül, uygulanabilir vergi oranının minimizasyonunu ve indirim veya istisnaların vergi kredileri indirimleri desteklerinin maksimizasyonunu içermelidir. Diğer bir ifadeyle, yukarıda formüle edilen çift numaralı kısımların tamamı vergi planlamasının kritik değişkenlerini oluşturmakta olup şu şekilde açıklanabilir²¹⁹:

İstisnaların Maksimizasyonu: istisnalar gelir vergisinin matrahına dahil edilmeyen gelirlerdir. Bu istisnaların maksimize edilmesi ile vergi matrahı ve buna bağlı olarak vergi yükümlülüğü minimize edilebilecektir.

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

Vergi oranının minimizasyonu: marjinal vergi oranı her bir işletme kararı için ilgili vergi oranıdır. Sonvefert ve diğerleri şunu vurgulamıştır ki, “fizikte yer çekimi kanunu ne ise, vergi oranı da işletme işlerinde odur”. Buna göre, yer çekimi kanununa göre su en düşük seviyesini arar, bu anlamda vergilendirilebilir gelir en düşük vergi oranını arar. Marjinal vergi oranı minimize edildiğinde vergi planlaması amacına ulaşılacaktır.

²¹⁹ Bala, a.g.m., s. 9-10.

İndirimlerin, kredilerin ve desteklerin maksimizasyonu: vergi planlamasının son vurgusu vergi kredilerini indirimlerini maksimize etmektir. Bunlar birtakım limitlere ve özel durumlara bağlıdır.

İstisna, indirim, kredi ve desteklerin maksimizasyonu için vergi avantajı sağlayan durumların maksimize edilmesi, ödenecek olan verginin minimizasyonu için de vergi avantajı sağlayan durumların minimize edilmesi gerekmektedir. Vergi avantajı sağlayan ve sağlamayan durumlar ise Tablo 2.1.'de gösterilmektedir.

Tablo 2.1: Vergi Avantajı Sağlayan Ve Sağlamayan Durumlar

Vergi Avantajı Sağlayan Durumlar	Vergi Avantajı Sağlamayan Durumlar
• Tam vergi muafiyeti • Kısmi vergi muafiyeti • Vergi kredisi indirimi destekleri ve imtiyazları • Varlığın ekonomik değerindeki düşüşten daha hızlı bir oranda izin veren vergi indirimi • Vergiye tabi gelirin varlık nakit akımının ekonomik değerindeki artıştan daha yavaş bir oranda kabul edilmesine izin veren vergilendirilebilir gelir değerlendirilmesi	• Özel vergi tahakkuku • Varlıkların ekonomik değerindeki düşüşten daha yavaş bir oranda kabul edilmesine izin veren vergi indirimi • Vergiye tabi gelirin varlık nakit akımının ekonomik değerindeki yükseliştan daha hızlı bir oranda kabul edilmesine izin veren vergi indirimi

Kaynak: Swapan Kumar Bala, "Tax Planning in Bangladesh Perspective", **Social Science Research Network Working Paper Series**, May 2007, s. 8.

Tablo 2.1'e göre, vergi avantajı sağlayan durumların maksimize edilmesi ve vergi avantajı sağlamayan durumların minimize edilmesiyle vergi planlaması amacına ulaşılabilecektir.

2.1.4.Vergi Planlamasının Unsurları

Vergi planlamasının bütününi oluşturan ve bu bütünden ayrıştığında kendi başına birer anlam ifade eden, vergi planlamasının temel unsurları; durum analizi,

vergi amaç ve hedefleri, strateji açıklaması, eylem programı, bütçe ve kontrollerden oluşmaktadır. Tüm bu unsurlar şöyle açıklanabilmektedir²²⁰:

- *Durum analizi*: son vergi performansının bir özetiyle başlayan vergi çevresi ile bağlantılı eğilim ve konuların bir sunumuyla devam eden ve sonrasında problemler, olasılıklar ve stratejik alternatifleri ele alan bölümdür.
- *Vergi amaçları ve hedefleri*: Bu bölüm gelecek vergi dönemi için temel vergi amaçlarını açıklamasının yanında, onları ulaşılabilir ve ölçümlenebilir hedefler içine taşımaktadır.
- *Strateji açıklaması*: Burada vergi uzmanı açıklanan hedefleri başaracak genel stratejiyi formüle etmektedir.
- *Eylem programı*: Strateji açıklaması vergi uzmanlarının açıklanan hedefleri başarmak için nasıl umduklarının geniş bir özetini temsil eder. Geniş özet belirli eylem ve yöntemlerle doldurulmalıdır.
- *Bütçeler*: hedefler ve planlanan eylemlere vergi faaliyetleri için destekleyici bir bütçe ile eşlik edilmesini ifade etmektedir.
- *Kontroller*: planın son bölümü kontrolü ele almalı ve bu planların ilerlemesini izlemek için söz konusu kontrollerin uygulanması gerektiğini belirtmektedir.

Görüleceği üzere, güçlü ve zayıf yönler ile karşılaşılan fırsat ve tehditleri değerlendirmeyi ve geleceğe dönük stratejiler geliştirmeyi ifade eden durum analizi, ulaşılabilir ve ölçülebilir amaç ve hedeflerin ortaya konulması, söz konusu bu amaç ve hedeflerin gerçekleştirilmesini sağlayan stratejilerin ortaya konulması, tüm bunların bir eylem programı çerçevesinde hazırlanması ve nihayetinde vergi faaliyetlerinin yer aldığı bütçeler ve planlamanın ilerleme kaydedip kaydetmediğini izleyecek kontroller bütünü vergi planlamasının unsurlarını oluşturmaktadır.

2.2. Vergi Planlamasına Benzer Kavramlar ve Farklılıkları

Vergi planlamasına benzeyip, bu kavramdan farklı anlamlar taşıyan birtakım kavramların olduğu görülmektedir. Lord Walker of Gestingthorpe, yaptığı üçlü bir

²²⁰ Amadasun ve Igbinosa, **a.g.m.**, s. 57.

sınıflandırmada; vergi kaçakçılığını, meşru değil ve cezai suç; vergiden kaçınmayı, meşru fakat duruma göre kabul edilebilir veya edilemez; vergi planlamasını, meşru ve kabul edilebilir şeklinde analiz etmektedir²²¹.

Vergi planı, negatif vergi planlaması, muvazaa, peçeleme, vergiden kaçınma ve agresif vergi planlaması kavramlarının vergi planlaması ile benzerlikleri ve farklılıkları alt başlıklarda ifade edilmeye çalışılmaktadır.

2.2.1. Vergi Planı, Negatif Vergi Planlaması ve Vergi Planlaması Arasındaki Farklar

Vergi planlamasına benzeyen kavramlardan biri vergi planıdır. Her ne kadar bu iki kavram, plan kelimesini barındırsa da, birbirlerinden farklı anlamlar taşımaktadırlar. Vergi planlaması uzun soluklu bir süreci ifade eden işlemler bütünü iken, vergi planlamasının önemli bir aracı olan vergi planı ise, kısa ve uzun vadede minimum vergi avantajından yararlanmak için hedeflerin, stratejilerin ve politikaların yazıldığı bir doküman olup, belli sonuçlar elde edebilmek için hazırlanan, uyulmadığı takdirde istenilen sonuçların alınamadığı bir düzen bütünüdür. Birçok sahada yapılan plan olduğu gibi, vergi planı vergi sorun ve stratejilerine değinen daha geniş personel ve iş planı içindeki hareketliliği belirten ve bazı vergi hedeflerine ulaşmak için özel bir vergi dokümanını ifade eden bir kavramdır²²². Örneğin, işletmelerin belli bir süreliğine kendilerine sunulan vergi tatilinden faydalanma amacının gerekli dokümanlarda yer alması vergi planını, vergi tatilinden yararlanabilmek için hangi şartlara haiz olmak gerekli, hangi harcamalar yapılmalı gibi sorulara cevap arama süreci ise vergi planlamasını ifade etmektedir. Vergi planları, vergi planlaması kapsamında yapılabildiği gibi, vergi kaçırma alanında da yapılabilmektedir. Vergi yükünün azaltılması amacıyla yapılan vergi kaçırma planlarında, kanunların ruhu ve özünü ihlal eden işlemler söz konusudur. Mükellefler, bu tür işlemlerin ortaya çıkarılması ile ceza alacaklarını da göz önünde bulundurmalıdır.

²²¹ Evans, **a.g.m.**, s. 533.

²²² Amadasun ve Igbinosa, **a.g.m.**, s. 53.

Vergi planlaması kavramından farklı bir anlam taşıyan vergi planı kavramının yanında negatif vergi planlaması kavramı yer almaktadır. Negatif vergi planlaması şu şekilde ifade edilebilir. Vergiye karşı kanun dışı bir tepki yolu olan vergi kaçakçılığında suçun tespiti halinde mükellefler daha fazla ödeme yapma riskini göze alıyor demektir. Bu durumda vergi kaçırma vergi yükünün azaltılması yerine, riskin gerçekleşmesi durumunda katlanılacak vergi yükünü daha da artırması söz konusudur. Eğer mükellefler bu riski göze alarak vergi yükünü azaltmak için vergi kaçırmaya yönelik davranışta bulunuyorlarsa negatif vergi planlaması yapıyorlar demektir²²³. Negatif vergi planlamasında, yasama organının izin vermediği ve sonuçlarını önceden tahmin edemediği vergi kanunlarındaki boşlukları sömüren bir planlamacı anlayışı hâkimdir. Böylece planlama, yasama organının niyetini engelleyecek biçimde bir vergi yükümlülüğü oluşturmaktadır²²⁴. Anlaşılabacağı üzere, negatif vergi planlamasında mükelleflerin devlete yaptığı ödemeler, yapması gereken ödemelerin daha da üzerine çıkmaktadır.

2.2.2. Muvazaa, Peçeleme ve Vergi Planlaması Arasındaki Farklar

Muvazaa, bir sözleşmede her iki tarafın iradeleri ile açıklamaları arasında bilerek ve istenerek, yani kasıtlı olarak yaratılmış olan uygunsuzluk olarak ifade edilmektedir. Vergi hukuku açısından muvazaa, mükelleflerin kendi aralarında yaptıkları göstermelik bir anlaşma ile vergi idaresini yanıltmak ve bu yolla vergiden kurtulmak istemeleri ve bunun için görünürde normal hukuki kurallara uygun fakat gerçekte vergiden kurtulmayı amaçlayan sözleşmeler yapmak amacıyla, vergiyi doğuran olayı asıl amacından saptırarak ödenecek olan verginin konusu, matrahı, mükellefi ve tutarını ortadan kaldıran veya oranını düşüren sonuçlara ulaşmak istemeleri olarak belirtilmektedir²²⁵.

²²³ Sağbaş, **a.g.e.**, s. 48.

²²⁴ Lilia Gırla, Udi Rahmani, “Illegal Tax Planning Through Actions Which Are Defined Criminal According To The Tax Laws”, **Studia Universitatis Moldaviae**, No: 8 (98), 2016. s. 149.

²²⁵ Elif Yılmaz “Kanuna Karşı Hilenin Vergi Hukukundaki Görünümü Olarak Peçeleme Kavramı ve Muvazaa İle Mukayesesi”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. XVII, No: 1-2, 2013, s. 1770.

Muvazaa işlemlerinin özelliklerine bakıldığında, işlemin her iki taraf arasında gerçekleştiği görülmektedir. Bu taraflar görünüşte bir işlem yapmaktadırlar. Görünüşteki bu işlemde taraflar, üçüncü kişileri aldatma kastıyla hareket etmektedir. Söz konusu işlemde amaç, üçüncü kişileri aldatmak olduğundan normalde hüküm ifade etmesi gereken görünüşteki işlemin hüküm ve sonuç doğurmaması için taraflar, aralarında anlaşarak dışa karşı geçerli bir işlem yapmakta, fakat iç ilişkide bu işlemin geçerli olmadığını kabul etmektedirler. Bu özellikler dikkate alındığında, bir işlemin muvazaa olarak kabul edilebilmesi için öncelikle; iki taraf olmalı, tarafların görünüşte gerçekleştirdikleri bir işlem bulunmalı, bu işlem üçüncü kişileri aldatma kastıyla gerçekleştirilmeli ve tarafların görünüşteki işlemin geçerli olmayacağı yönünde muvazaa anlaşması yapılmalıdır²²⁶. Örneğin; vergi borcuna karşılık işletme aktifine kayıtlı varlıkların (taşınmaz, makine ve teçhizatlar, demirbaş) haczedilmesini önlemek amacıyla, gizlice anlaştığı firmaya bu varlıklar için satış faturası düzenlenmesiyle, gerçekte olmayan bir satış işlemi, vergi idaresine karşı yapılmış gibi gösterilerek muvazaalı işlem sonucunda malların haczedilmesi önlenilmektedir²²⁷.

Muvazaaya bağlanan hukuki sonuç, geçersizlik yaptırımı olup, yapılacak muvazaalı işlemin her zaman herhangi bir süreye bağlı olmaksızın ileri sürülebileceği, mahkemeler tarafından re'sen göz önüne alınması gerektiği, belli bir sürenin geçmesi, nedenin ortadan kalkması veya ilgililerin kabul etmesi ile geçerli hale gelmeyeceği ifade edilmektedir²²⁸.

Peçeleme ise, özel hukukta bulunan sözleşme biçimlerinin vergi kaçırmak amacıyla olağan durumları dışında kötüye kullanılması olarak ifade edilmekte olup, bu amacı gerçekleştirmeye yönelik sözleşmelere ise peçeleme sözleşmeleri denilmektedir. Vergi kanunlarının etrafından dolanmak amacıyla vergiden kurtulmak

²²⁶ Turhan Esener, **Türk Hususî Hukukunda Muvazaalı Muameleler**, İstanbul, Fakülteler Matbaası, 1956, s. 7.

²²⁷ U. Hikmet Bulut, "Muvazaa ve Peçeleme Karşısında KDV Kanunu (10/b) Maddesinin Analizi", **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı: 209, Şubat 2017, s. 99.

²²⁸ Yasemin Taşkın, **Transfer Fiyatlandırmasında Emsallere Uygunluk İlkesi**, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2012b, s. 236.

için yapılan bu tür sözleşmeler özel hukuk bakımından geçerli olurken, vergi hukuku açısından geçersiz sayılmaktadırlar²²⁹.

Peçeleme işlemlerinde taraflar kanun lafzına uygun davranıyor görünmekle beraber, onun özünü ihlal etmektedirler. Bu tür işlemlerde, kanunun lafzı ile amacı arasında görünüşteki farktan yararlanılarak maddi olayın bu fark doğrultusunda yönlendirilmesi söz konusudur²³⁰. Bir işlemin peçeleme olduğu tespit edildiğinde, mükellefin o işlemde beklediği sonuca ulaşamayacak ve vergi kanunun kapsamındaki doğal ve olağan olarak başvurulması gereken işlemler elde edilmiş olsaydı nasıl bir vergilendirme yapılacaksa peçeleme işlemi için de o şekilde vergiye tabi tutulacaktır.

Her iki işlem karşılaştırılırsa şu sonuçlara varmak mümkündür. Muvazaa özel hukuka ait bir müessese iken, peçeleme vergi hukukunun bir müessesesidir. Muvazaada sözleşmenin taraflarının gerçek iradeleri ile görünürdeki iradeleri arasında kasıtlı bir uygunsuzluk söz konusu olup, peçeleme sözleşmesinde iradeler arasında uygunsuzluk söz konusu olmayıp, ortaya konulan irade ile ortaya konmak istenen irade arasında fark yoktur, yani aynıdır. Muvazaalı sözleşmeler vergiyi bertaraf etme amacı dışında da yapılabilirken, peçeleme sözleşmeleri sadece vergiyi dolanma amacı ile gerçekleştirilir.

Hem muvazaa hem de peçeleme işlemleri, yasal olmayan bir zemin üzerinde vergi yükünü en aza indirme çabası olup, nihayetinde vergi kaçırılmasına yönelik işlemlerdir. Her iki işlemde de amaç tek olup, aldatma kastını bünyesinde barındırmaktadır. Anlaşılacağı üzere, yasal olmayan bir zemin üzerinde vergi yükünü azaltma çabaları olan muvazaa ve peçeleme işlemleri, vergi kanunlarının öngörmediği ve istemediği bir biçimde vergi kanunlarının aşılması ve hükümlerinin bertaraf edilmesi sonucunu oluşturmaktadır²³¹.

²²⁹ S. Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2018, s. 63.

²³⁰ Mustafa Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, Ankara, Turhan Kitabevi, 2002, s. 96.

²³¹ Şişman, **a.g.e.**, s. 107.

Vergi planlamasında mükellef, normal koşullarda elde edemeyeceği vergi avantajını vergi kanunlarının hem lafzına hem de amacına uygun hareket ederek ve kanun sınırları kapsamında yer alan avantajlardan yararlanarak elde etme gayreti içerisinde. Bu durumda vergi planlaması işlemi, meşru ve kabul edilebilir bir vergiden kaçınma durumudur. Mükelleflerin vergiyi en aza indirme gayreti kanun koyucunun amaç ve niyeti ile çelişmez. Yapılan işlemde herhangi bir yapaylık²³² söz konusu olmayıp ekonomik öze göre hareket edildiği açıktır.

Peçeleminin tarafı olan mükellefler, işlemlerinin bir vergi planlaması olduğu iddiasında bulunabilirler. Şunu belirtmek gerekir ki, vergi planlamasında mükellefler var olan yasal haklarından faydalanarak vergi yükünü azaltma gayreti içerisinde. Peçeleme işleminde ise, görünürde şeklen kanun hükmüne uygun yöntem seçilmiş olsa da, kanunun konuluş amacı ile örtüşmeyen, bir diğer ifadeyle, kanun hükmünün arkasına gizlenerek vergi kaçırılmasına yönelik işlemler gerçekleştirilmektedir²³³.

Tüm bu ifade edilenler bağlamında, şu sonuca varmak mümkündür. Peçeleme işleminin özünde gerçek bir olay varken, muvazaa işleminde gerçek bir olayın olmaması, hukuki nitelikleri bakımından aynı olmaması, ortaya konulan işlem sayısı ve yarattığı hukuki sonuçlar itibarıyla peçeleme ve muvazaa kavramları birbirinden ayrılmaktadır. Bu doğrultuda, vergi kaçakçılığı ve muvazaa gibi peçeleme işlemi de yasal bir yol olmadığından, vergi planlaması yöntemi olarak gösterilmez. Vergi planlaması tamamen yasal sınırlar dahilinde vergi yükünü en aza indirme çabası olup vergiden kaçınmaya yönelik gerçekleştirilirken, muvazaa ve peçeleme işlemleri vergi kaçırılmasına yönelik gerçekleştirilmektedir.

²³² Vergi yükünden kaçmayı sağlayan eylem gerçek olmamalıdır. Söz konusu eylemin tek amacının vergiden kaçınma olmasıdır. Vergi mükellefi vergi yükünü azaltan eylemini sadece ve sadece vergi yükünü azaltmak amacıyla gerçekleştirmelidir. Eğer işlemde, vergiden başka hiçbir motivasyon yoksa o “tamamen yapay”dır. (Ali İhsan Özgür Çilingir, **Vergi Hukukunda Yorum**, Ankara, Adalet Yayınevi, 2012, s.270).

²³³ Bulut, **a.g.m.**, s. 99.

2.2.3. Vergiden Kaçınma, Agresif Vergi Planlaması ve Vergi Planlaması Arasındaki Farklar

Vergi planlaması ile vergiden kaçınma ya da kabul edilemez (agresif) vergi planlamasının sınırlarının belirlenmesi tüm vergi bölgelerini kuşatan bir konudur. Bu, vergi mevzuatının doğası ve vergi mükellefleri, aracılar, vergi idaresi, mahkemeler ve hükümet arasındaki ilişkiler hakkında birtakım sorunları da beraberinde getirmektedir²³⁴.

Söz konusu kavramlar arasındaki ayrımı yapmak oldukça zor olabilmektedir. Dar anlamda vergiden kaçınma ve vergiden planlaması birbirlerinin yerine kullanılsa da, bazı farklılıkları içermektedir. Vergiden kaçınma amacıyla vergi kanunlarındaki boşluklardan yararlanılması, söz konusu yatırım faaliyetine hiç girilmemesi veya vergi kanunlarının belirsizliğinin avantajlarından faydalanılması alışılmış yöntemler olup, genellikle bu yönleriyle vergi planlamasından ayrılmaktadır²³⁵. Örneğin; vergilerden kaçınmanın kolay bir yolu, kârlı girişimlere yatırım yapmaktan vazgeçmektir. Dolayısıyla etkin vergi planlamasının vergiyi minimize etmenin yanında, varlıkların getiri oranlarının maksimize edilmesi anlamını taşıdığını ifade etmek gerekmektedir²³⁶.

Meşru bir yol olan, kanun lafzı ve ruhuna uygun kabul edilen vergi planlaması ile vergiden kaçınma arasındaki sınırın belirlenmesi vergi hukuku alanında tartışılan bir sorun olmuştur. Hukuki bir sistem ne kadar biçime bağlı kalırsa, meşru vergi planlaması için o derece dar, kaçınma için ise geniş bir hareket alanı oluşacaktır. Vergi hukuku ekonomik kavramlarını yarattıkça, olguları amaçsal açıdan kavrama özelliği de artacak ve böylece kaçınma alanı daralırken, planlama alanı genişleyecektir. Bu noktada vergi sisteminin diğer unsurları da önem arz etmektedir. Özellikle söz konusu verginin (gelir vergisi) yapısı ve işlevi önemlidir. Örneğin, ücret geliri ve sermaye geliri için farklı vergisel kurallar varsa, o halde

²³⁴ Judith Freedman, Geoffrey Loomer, John Vella “Corporate Tax Risk and Avoidance: New Approaches”, **Legal Research Paper Series**, Paper No: 13, 2009, s. 75.

²³⁵ Bala, **a.g.m.**, s. 2.

²³⁶ Bala, **a.g.m.**, s. 5.

vergi yükü en düşük gelir unsurundan faydalanılması için yapılan vergi planlamalarının ortaya çıkması muhtemeldir. Bu bakımdan vergi planlamasına zemin hazırlayan yapısal unsurlar ön planda tutulmalıdır²³⁷.

Vergi planlaması ve vergiden kaçınmanın ikisi de hukukun özel ifadelerine ve hükümlerine uyabilen vergi indirimi düzenlemelerini içermektedir. Bununla birlikte, *"vergi planlaması, adalet ilkelerine uymayı amaçlayan yasal bir sistem içinde tahammül edilemeyecek bir noktaya gelebilir"*. Bu, kabul edilebilir bir seviyenin ötesine geçen ve *"vergi kaçırma"* alanına düşebilecek *"agresif vergi planlaması"* olarak adlandırılan faaliyetlerin ortaya çıkmasına neden olur. Çünkü agresif vergi planlaması, bir vergi sisteminin teknik özelliklerinden veya toplam vergi yükümlülüğünü azaltmak amacıyla iki veya daha fazla vergi sisteminin uyumsuzluklarından faydalanmaya dayanmaktadır. Agresif vergi planlaması, çeşitli şekiller alabilir ve etkileri çifte indirim ve çok sık çifte vergi dışılık gibi çeşitli vergi avantajlarını içerebilir. Bu nedenle, agresif vergi planlaması, kabul edilebilir vergi planlamasının sınırlarını zorlayan düzenlemeler ve vergi planlamasının kötüye kullanım alanına giren düzenlemeler anlamına gelmektedir. Aynı şekilde, bir vergi mükellefinin, sahte veya suni işlemler yoluyla bir vergi avantajı elde etmeyi istediği yerlerde, kanunun bu şekilde bir vergi avantajı sağlamak için niyetli olamayacağından, vergi kaçırma ortaya çıkmaktadır²³⁸.

Birçok durumda, vergiden kaçınma ile vergi planlaması arasındaki ayrım yargı sistemi tarafından belirlenmektedir. Bu, bir vergi mükellefinin yasamaya ait bir boşluğu kullanarak bir vergi hükmünden yararlanma aşamasında ortaya çıkar; bu durumda vergi mükellefinin davranışına, vergi otoritesi tarafından, kanun boşluğunun kanundaki kasıtsız kusur olduğu gerçeğine dayanarak itiraz edilebilir. Bazı ülkelerde mahkemeler, bir kanun boşluğunun kullanımının izin verilebilir olduğunu düşünerek, vergi mükellefinin işlemlerini vergi planlaması olarak

²³⁷ Gökçay, **a.g.e.**, s. 182-183.

²³⁸ Juarez ve Hamzaoui, **a.g.m.**, s. 6.

nitelendirmiştir. Bu durum, var olan mevzuatı değiştirmek için yasama organını tetikleyebilir, böylece kanun boşluğu kapatılmış olur²³⁹.

2.3. Vergi Planlamasının Sınıflandırılması

Vergi planlamasının sınıflandırılması üç gruba ayrılmakta olup, bunlar bireysel, kurumsal ve uluslararası vergi planlaması şeklinde ifade edilebilmektedir²⁴⁰.

2.3.1. Bireysel Vergi Planlaması

Bireysel vergi planlaması, gerçek kişiler bakımından oluşan bir planlama şeklidir. Muhasebeciler, mimarlar, ücretli çalışanlar, ya da emlak sahipleri açısından özellikle emlak vergileri, sosyal güvenlik, gayrimenkul alım-satımı, bağış yoluyla elde edilen ivazsız intikaller gibi konularda bireysel vergi yükünün azaltılması şeklinde gerçekleşmektedir. Örneğin, ücret geliri elde edenlerin çocuk sayısını artırmaya bağlı olarak gerçekleştirdikleri vergi planlaması bu kapsamda değerlendirilebilir²⁴¹. Böylelikle mükellefler, bireysel vergi planlaması sayesinde farklı yollarla kanun sınırları içerisinde vergi yüklerini azaltabileceklerdir.

2.3.2. Kurumsal Vergi Planlaması

İşletmeler açısından bir maliyet unsuru olan verginin, vergi planlaması yolu ile vergi kanunlarının kendilerine sunduğu birtakım avantajlardan yararlanarak ödenecek olan verginin azaltılmasıyla işletmelerin nakit akışlarında bir kazanım elde edilmesi şeklinde gerçekleştirilen ve bireysel vergi yükünün azaltılmasından ziyade topluluk şeklinde örgütlenmiş işletmelerin vergi yükünü azaltma şekli olarak ifade edilen sınıflandırma türüne kurumsal vergi planlaması denilmektedir.

²³⁹ Juarez ve Hamzaoui, **a.g.m.**, s. 6-7.

²⁴⁰ Nar, **a.g.m.**, s. 926.

²⁴¹ Nar, **a.g.m.**, s. 926.

2.3.3. Uluslararası Vergi Planlaması

Uluslararası düzeyde vergi planlaması, vergi yükünü azaltmak üzere, ulusal vergi kurallarını karşılaştırmak suretiyle farklı vergileme yetki alanlarının kullanılması olarak ifade edilmektedir. ÇUŞ'larda olduğu gibi, mükellefin çok sayıda vergileme yetki alanında iktisadi faaliyetleri söz konusuysa, ülkeler arasındaki vergi sistemleri farklılıklardan istifade edilerek vergi yükü minimize edilmeye çalışılır. Ülkelerin vergi sistemleri arasındaki farklılıklar, kaynak ve ikamet ülkesi olmak açısından olabileceği gibi, ikameti ve mükellefiyeti tanımlama farklılıklardan gelirin niteliğini veya kaynağını tanımlamakla ilgili farklılıklara kadar genişleyebilmektedir. Örneğin, bir ülke için temettü olan bir gelir, diğerinde gelirden indirilebilir bir faiz olarak kabul edilebilir. Bir mükellef aynı anda iki ülkenin indiriminden yararlanıyor olabilir²⁴².

Uluslararası vergi planlaması dünyadaki farklı vergi sistemleri ile ilgili olup, her ülkenin gelir kaynakları ve bu gelir kaynakları için ayrı tarife ve oranlar, çeşitli vergi mükellefleri için de ayrı vergi uygulamaları söz konusudur. Bu bakımdan, uygulanacak vergi kuralları, verginin kapsamı ülkeden ülkeye farklılık arz etmektedir. Dolayısıyla küresel çapta vergi yapıları hakkında bilgi edinmeyi gerektiren ve özellikle de sınır ötesi ticari ilişkilerde gümrük vergileri, transfer fiyatlandırması, yabancı mukimlere sağlanan haklar gibi birçok vergisel konuda kazançlı olunabilmesi uluslararası vergi planlamasına bağlı olacaktır²⁴³.

2.4. Vergi Planlamasının Özellikleri

Vergi planlaması faaliyeti veya işlemi gerçekleştirilirken, söz konusu faaliyet veya işlemin taşınması gereken birtakım özellikler söz konusudur. Bu özellikler; işlemin ekonomik öze sahip olması, hukuka ve yasama organının amaç ve niyetine

²⁴² Savaş Çevik, **Küresel Ekonomide Uluslararası Vergileme, Yapısı, Ekonomi Politikası ve Ülkeler Arası İşbirliği**, Konya, Palet Yayınları, Ekim 2013, s. 145-146.

²⁴³ Nar, **a.g.m.**, s. 926.

ve devletin ekonomi politikalarına uygun olması, işlem veya faaliyet gerçekleştirilirken hakkın kötüye kullanılmamasıdır.

2.4.1. Ekonomik Özün Varlığı

Vergilendirme esas olarak ekonomik olgularla ilgilenmektedir. Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek mahiyet ve niteliğinin dikkate alınması yani ekonomik özünün ortaya konması esastır. Bu bakımdan, olguların gerçek içeriği ekonomik alanda aranmalıdır. İşlemin gerçek niteliği belirlenirken, onun görünüşü değil, görünüşün altına gizlenen gerçek ekonomik içerik araştırılmalıdır. Kanun koyucunun buradaki amacı, vergi kaçakçılığı yapılmasını ve vergi kayıplarını engellemektir²⁴⁴.

Ekonomik öz, bir diğer ifade ile özün şekle üstünlüğü ilkesi, işlemlerin vergisel sonuçları belirlenirken, bunların çoğu zaman yükümlülerin tercihlerine göre şekillenen hukuki görünüşleri yerine ekonomik sonuçları ile değerlendirilmeleri gerektiğini ifade etmektedir. Bu husus, ABD Yüksek Mahkemesi tarafından şu şekilde vurgulanmıştır²⁴⁵:

Vergilendirmeye ilişkin sorunlar tarafların beyan ettikleri amaçlarından çok gerçekten de ne yapıldığına bakılarak belirlenmelidir. Bu bakımdan kanunların hükümleri uygulanırken saf şekle değil, öze ilişkin hususlara itibar edilmelidir. Görüleceği üzere, bir işlemin vergisel sonuçları tespit edilmeye çalışılırken işlemin ekonomik sonuçları değerlendirilmektedir.

Bir vergi planlaması faaliyetinin en önemli özelliği, vergi avantajı elde edebilmek üzere gerçekleştirilen işlemlerin ekonomik öze sahip olmasıdır. Bu bakımdan vergi planlaması ile gerçekleştirilmek istenen amaç, söz konusu faaliyette

²⁴⁴ Selim Kaneti, “Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 131, Temmuz, 1992, s. 42.

²⁴⁵ Ertuğrul Akçaoğlu, “ABD Vergi Hukukunda Özün Şekle Üstünlüğü İlkesi”, **Ankara Barosu Dergisi**, No: 2, 2012, s. 173-174.

herhangi bir yapaylık oluşturmada aleyhe bir durum oluşturmaksızın vergi avantajı sağlayabilmektedir. Bu bakımdan gerçekleştirilen işlemler ekonomik öze sahiptir.

Ekonomik faaliyetlerde temel amaç kanunların izin verdiği ölçüde gerçekleştirilen işlemlerde pozitif kazanımlar elde edebilmektir. Ancak bunun yanında gerçekleştirilen işlemlerde pozitif kazanımların yanında kayıplar da oluşabilir. Bu durumda yapay işlemlere başvurularda söz konusu hak kötüye kullanılarak ekonomik fayda elde edilmesinde söz konusu işlemin ekonomik özü erozyona uğrayacaktır. Bunun yanında, gerçekte yapılmak istenen işlemin gizlenmesiyle gerçekleştirilen işlemlerde de ekonomik öz bulunmamaktadır. Bu bakımdan ekonomik öze sahip olan işlemlerin varlığında vergi planlaması söz konusu olacaktır.

2.4.2. Hakkın Kötüye Kullanılmaması

Hak, hukukun tanıdığı ve koruduğu menfaatler olup, hukuk kavramı olarak hakkın kötüye kullanımı bir hakkın kanunların tanıdığı yetkilerin sınırları içinde olmakla birlikte, amacından saptırılarak kullanılması olarak ifade edilmektedir²⁴⁶. Bir özel hukuk kavramı olan hakkın kötüye kullanılması, Medeni Kanun'un 2. maddesinde yer alan düzenlemeye göre *“bir hakkın açıkça kötüye kullanılmasını hukuk düzeni korumaz”* ifadesi hakkın kötüye kullanılmasının yasaklandığına işaret etmektedir²⁴⁷.

Vergi hukuku açısından hakkın kötüye kullanımı durumuna bakıldığında, mükellef en düşük vergileme sağlayacak unsurları seçme hakkını kullanırken, gerçek şartlara uygun olmayan, gerekçesi ifade edilemeyen kanun düzenlemelerini seçmesi halinde bu durum ortaya çıkmakta ve bir mükellef hakkı olan vergi planlaması hakkı kötüye kullanılmış olmaktadır²⁴⁸. Vergileme alanında, mükelleflere tanınan vergi

²⁴⁶ Şener Akyol, **Dürüstlük Kuralı ve Hakkın Kötüye Kullanılması Yasağı**, 2. b., İstanbul, Vedat Kitapçılık, 2006; Saygın Eyüpgiller, “Mükellef Hakları ve Hakkın Kötüye Kullanılması”, **Legal Mali Hukuk Dergisi**, Sayı: 24, 2006, s. 2926-2927.

²⁴⁷ 4721 Sayılı Türk Medeni Kanunu, Yayımlandığı Resmi Gazete; Tarih:8.12.2001, Sayı:24607, Türk Medeni Kanunu, md 2.

²⁴⁸ Eyüpgiller, **a.g.m.**, s. 2926-2927.

planlaması hakkının kötüye kullanılması yoluyla vergi yükünden kurtulmaya yönelik çabalar hukuken korunmayacaktır. Bu bağlamda meşru olmayan vergiden kaçınma amacı hukuken korunmayacak bir davranış biçimini ortaya koymaktadır.

Vergi hukuku, hukuk düzeninin sunduğu imkânların kullanılmasına, kişi ve kurumların iktisadi özgürlüklerini serbestçe kullanmasına saygılı olmak zorundadır. Ayrıca, hukuk düzeninin tanıdığı düzenleme imkânlarının hukuk düzeniyle çatışan biçimde öngörülükleri amaçlara aykırı, kötüye kullanımı hiçbir hukuk dalı korumaz²⁴⁹.

Vergi hukuku mevzuatında, hakkın kötüye kullanılması konusu açıkça düzenlenmemiştir. Ancak, hakkın kötüye kullanımını engellemeye yönelik düzenlemeler, bütün hukuk düzenlerinde yer almaktadır. Hakkın kötüye kullanımı, mükellefin en düşük vergileme sağlayacak alternatifleri seçme hakkını kullanırken, gerçek şartlara uygun olmayan ya da gerekçesi açıklanamayan kanun düzenlemelerini seçmesi durumunda oluşabilecektir²⁵⁰.

Kötüye kullanım işlemleri yargı mercilerince işlemin ekonomik anlamının eksikliği olarak yorumlanmıştır. Mahkeme kararlarında, olağan olmayan işlemlerin bu sınıfta değerlendirildiği görülürken, aynı zamanda mükelleflerin vergi kanunları bakımından kanunlarla belirlenmiş şekil kurallarına sıkı sıkıya bağlı olmadıkları, sözleşme serbestisi içinde bulundukları belirtilmiştir²⁵¹.

Alman Vergi Uygulama Kanunu'nda da mükelleflerin hukuksal biçimleri kötüye kullanarak vergi borcunu azaltmamaları gerektiği kuralı yer almaktadır. Alman Vergi Uygulama Kanunu'nun 6. maddesinde “*Hukukun kötüye kullanımı*” başlığı altında da²⁵²: “*Yükümlü medeni hukukun biçim ve kuruluş koşullarını kötü kullanarak vergi yükümlülüğünden kaçamak yapamaz veya onu azaltamaz*”. Bir

²⁴⁹ Akkaya, **a.g.e.**, s. 91-92.

²⁵⁰ Eyüpgiller, **a.g.m.**, s. 2927

²⁵¹ Gökçay, **a.g.e.**, s. 272; Nihan Kurtulmaz, “Türk ve Alman Vergi Hukukunda İspat Yüğü”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 296, Ağustos 2017, s. 105-106.

²⁵² Övül Çölgezen, “Vergi Hukukunda Yorum ve Ekonomik Yaklaşım”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 346, Haziran, 2010a, s. 70.

kötüye kullanma varsa, vergiler ekonomik olgulara, olaylara ve ilişkilere uygun bir hukuksal kuruluşta nasıl alınacak idi ise, ona göre alınır” denilmektedir. Söz konusu bu hükümlerle, eğer ki kanun metni açık değilse ve herhangi bir kötüye kullanım mevcutsa verginin kanuniliği ilkesi dışına çıkılmadan kanun hükümlerinin özü ile anlam bulacağı ifade edilmektedir.

Vergi mükellefleri, vergileme alanında ekonomik olgularla ilişki içerisinde olmayabilir veya vergi borcunun doğumuna ilişkin soyut olay tanımı kapsamında işlemlerini gerçekleştirmeyebilir ya da vergisel avantajlar sunan normlara uygun somut maddi olayları oluşturmaz. Bu bağlamda, vergi hukuku hukuk düzeninin sunduğu imkânların kullanılmasına ve kişilerin ekonomik özgürlüklerini rahatça kullanabilmelerine saygı duymalı, ayrıca hukuk düzeninin öngördüğü amaçlara aykırı durumları bertaraf edebilmelidir²⁵³.

2.4.3. Hukuka Uygun Olması

Verginin ne üzerinden, ne ölçüde alınacağı vergi kanunlarıyla belirlenmektedir. Bu bakımdan vergi planlamasında, vergisel işlemlerin öncelikle kanunlara uygun olup olmadığına bakılmaktadır.

Nitekim Türk Ceza Kanunu’nun 24/1. maddesine göre, “kanunun hükmünü yerine getiren kimseye ceza verilmez. Yani kanunda yer alan bir hükümde bir kimseye herhangi bir konuda bir hak verilmişse, bu hakkın kanunda öngörülen şartlara uygun olarak kullanılması durumunda hukuka aykırılıktan bahsedilemez. Bu norm ceza kanununda yer alabileceği gibi diğer kanunlarda ve hatta düzenleyici işlemlerde dahi yer alması mümkündür”²⁵⁴. Böylelikle mükellef kendisine kanun çerçevesinde sunulan vergi planlaması olanaklarını kullandığında hakkını kullanmış olacaktır.

²⁵³ Akkaya, **a.g.e.**, s. 94-95.

²⁵⁴ 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu, Yayımlandığı Resmi Gazete; Tarih:12.10.2004, Sayı:25611, Türk Ceza Kanunu, md.24.

Kanunlarla belirlenen yöntemlere bağılı olarak gerçekleştirilen vergi planlaması faaliyeti hukuka uygun olarak yapılmaktadır. Dolayısıyla hukuka uygun olan bir faaliyet gerçekleştirildiğinde herhangi bir cezai yaptırım söz konusu olmayacaktır.

2.4.4. Yasama Organının Amaç ve Niyetine Uygun Olması

Mükellefin gerçekleştirdiği özel hukuk işlemi, lafzi yorum sebebiyle vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesine engel oluyorsa, bu durumda vergilendirme, işlemin iktisadi özüne ve sonucuna dayalı olmaktadır. Vergi yükü azaltılmaya çalışılırken, ekonomik sonuçtan vazgeçmeksizin vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi önlenmeye çalışılmakta ve böylelikle vergi mükellefi, aynı ekonomik sonucu elde ederek daha az vergi ödemiş ve bir menfaat elde etmiş olmaktadır. Bu durumlarda yorum, hukuki ilişkinin gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılmasını hedefleyen farklı şekillerde değerlendirilebilmesine imkân sağlamaktadır. Yorumlama kuralları, vergi otoritelerinin vergi mükelleflerinin iradi bağımsızlığını yok eder derecede müdahale etmesini meşrulaştıran bir dizi tedbir olarak da anlaşılmaktadır. Zira vergi mükellefinin vergi planlamasına yönelik eylemleri sırasındaki niyetini tespit etmek subjektif bir değerlendirmedir. Bu konuda evrensel düzeyde kabul gören bir kaide tespit etmek zordur²⁵⁵.

Bir kanun hükmü anlamlandırılırken lafızdan başlanmasıyla beraber, lafzından elde edilen verilerle kanun amacı arasında bir farklılık olup olmadığına bakılmakta, farklılık yoksa diğer yöntemlerin de bir farklılık olmadığı yönündeki tespiti doğrulayıp doğrulamadığı araştırılmaktadır. Kanun lafzı ile amacı arasında bir fark olduğu saptanıyorsa birtakım çözümler geliştirilmektedir. Ancak kanun hükmü yorumlanırken, mükellef lehine ya da hazine lehine sonuçlara ulaşmak gibi amaçlar güdülmemelidir²⁵⁶.

²⁵⁵ Gökbel, **a.g.e.**, s. 158-159.; Ali İhsan Özgür Çilingir, **Vergi Hukukunda Yorum**, Ankara, Adalet Yayınevi, 2012, s. 281-286.

²⁵⁶ Akkaya, **a.g.e.**, s. 54.

Mükellefler vergi kanunlarının lafzı ile yasama organının amaç ve niyeti arasında görünüşteki farktan yararlanarak vergi avantajı elde etme gayreti içerisinde olmaları vergi planlaması kapsamında değerlendirilmeyecek olup, yasama organının amaç ve niyetine aykırılık oluşturmeyan işlemler vergi planlaması kapsamında kabul edilecektir.

2.4.5. Vergilemenin Ekonomik ve Sosyal Amacına Uygun Olması

Vergi, kamu harcamalarının karşılanması amacı dışında, sosyal ve ekonomik birtakım amaçlarla da alınmaktadır. Tarafsız vergi anlayışı, yerini müdahaleci maliye politikalarına bırakmaya başladıktan sonra, vergi ekonomik istikrarın sağlanması ya da büyüme ve kalkınmanın gerçekleştirilmesi amaçlarına da hizmet etmektedir²⁵⁷.

Günümüzde vergi mali amacının ötesinde iktisadi büyümenin hızlandırılması ve kalkınmanın sağlanması amacıyla önemli işlev görmektedir. Devlet vergiler aracılığıyla, özel tasarruf ve yatırımları teşvik ederek sermaye birikiminin artmasına yardımcı olmaktadır²⁵⁸. Bunun yanında, makroekonomik istikrarsızlıklarla mücadelede, gelir ve servet dağılımında adaletin sağlanabilmesinde, kaynak dağılımında etkinliğin sağlanabilmesinde, bölgesel ve sektörel gelişmişlik farklılıklarının minimize edilebilmesinde, ulusal sanayinin dış rekabete karşı korunabilmesinde vergi bir araç olarak kullanılmaktadır²⁵⁹.

Vergilemenin söz konusu bu ekonomik amaçlarının gerçekleştirilebilmesinde vergi planlaması araçları önemli derecede hizmet etmektedir. Örneğin, bir vergi planlaması aracı olan indirimli kurumlar vergisi uygulamasının bölgelere göre farklılık arz eden oranları ile daha az gelişmiş bölgelere yüksek oranlarda vergi avantajlarının sunulması, yatırımların o bölgelere kaydırılabilmesinde önemli bir teşvik aracı olabilmektedir. Geri kalmış bölgelere sunulan vergi indirimleri,

²⁵⁷ Oktar, **a.g.e.**, s. 16.

²⁵⁸ Oktar, **a.g.e.**, s. 18.

²⁵⁹ Hüseyin Şen, İsa Sağbaş, **Vergi Teorisi ve Politikası**, Ankara, Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Yayınları, Mart, 2016, s. 21.

muafiyetleri, gümrük indirimleri gibi yollarla söz konusu bölgelerin gelişebilmesi sağlanabilmektedir.

2.4.6. Devletin Ekonomi Politikalarına Uygun Olması

Ekonomi politika ve araçlarının etkin ve uyumlu bir şekilde kullanılması devletin ekonomi politikalarının başarılı olabilmesini sağlayabilecektir. Bu bakımdan vergi planlaması da ekonomi politikasının bir aracı olarak kullanılabilir. Şöyle ki, devletin işletmelere sunmuş olduğu vergi planlaması araçları ile yatırımlar etkilenebilmekte, vergi planlaması ile sağlanan tasarruflar tekrar yatırıma yönlendirilebilmektedir. Aksi bir durumda, vergi planlaması sürecini iyi yönetemeyen bir işletme açısından bakıldığında, elinde oluşan nakit fonunun daha fazlası vergi ödenmesi suretiyle azalacağından, likidite sıkışıklığı işletmenin hareket kabiliyetini zayıflatabilecektir.

2.5. Vergi Planlaması İlkeleri

Bir yöntem ve stratejiye dayalı olarak oluşturulan her vergi planında bulunan ortak özelliklerden hareketle genel vergi planlaması; esneklik, kişisellik, profesyonellik, zaman yönelimi, öngörülebilirlik ve özgürlük ilkeleri ile belirlenebilmektedir²⁶⁰.

2.5.1. Esneklik

Vergilemede esneklik ilkesi, verginin iktisadi ve mali olaylardaki gelişmelere ayak uydurabilmesini gözetmektedir. Esneklik ilkesi, verginin mükelleflerin vergi ödeme güçlerindeki azalma ve artmayı izleyebilmektedir. Örneğin, milli gelirdeki

²⁶⁰ William H. Hoffman, "The Theory of Tax Planning", **The Accounting Review**, Vol.36, No:2, April, 1961, s. 276-280.

artışa ya da azalışa paralel olarak hasılatı artan ya da azalan vergiler esnek vergilerdir²⁶¹.

Vergi planlaması açısından esneklik ilkesine bakılırsa, yapılan vergi planlamalarının esnek olması gerektiği ifade edilmektedir. Mükellefler ister lehine ister aleyhine olsun meydana gelebilecek herhangi bir değişiklik sonucu oluşan yeni koşullar çerçevesinde değişiklik yapabilecek esneklikte vergi planlamaları oluşturmalıdır²⁶². Böylece vergi planlaması süreci daha etkin hale gelebilecektir.

2.5.2. Kişiselik

Vergi kanunlarının yer bakımından uygulanmasında egemen olan ilkelerden biri olan kişiselik yaklaşımı, bir ülkede çıkartılan vergi kanunlarının o ülkenin vatandaşları için geçerli olmasını ifade etmektedir. O ülkenin tüm vatandaşları için geçerli olan bu ilkenin vergi planlaması kapsamındaki görünümü farklılaşmaktadır. Bu bağlamda vergi planlaması açısından kişiselik ilkesi vergi planlamalarının kişiye özgü planlar olduğunu ifade etmektedir.

Vergi planlaması, kimi mükellefler açısından tam bir vergi tasarrufu yolu olabilirken, kimi mükellefler açısından ise tasarruf sağlamayabilmekte, kimi mükellefler de farkında olmadan vergi planlaması yolu ile tasarruf elde edebilmektedir²⁶³. Bu bağlamda, vergi planlaması kişiye özgü olup, tasarruf sağlayacağı yönü mükelleften mükellefe değişebilmektedir.

2.5.3. Profesyonellik

Türk Dil Kurumu'na göre profesyonellik, *“kimi zaman yapılan işten kazanç sağlayan kimse, kimi zaman da uzmanlaşmış kişi”* anlamını ifade etmektedir²⁶⁴.

²⁶¹ Abdurrahman Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, Ankara, Gazi Kitabevi, 2011a, s. 217.

²⁶² Karadağ, **a.g.m.**, s. 719.

²⁶³ Hoffman, **a.g.m.**, s. 281.

²⁶⁴ Türk Dil Kurumu, (Çevrimiçi), <http://www.tdk.gov.tr>, 12 Aralık 2015.

Vergi planlaması açısından profesyonellik, vergi planlarının hazırlanmasında özellikle tasarruf sağlayacak araçların kullanımının profesyonel bir hareket gerektirmesini belirtmektedir. Vergilemede, mevzuatı oluşturan metinleri anlamak, yorumlayabilmek, bunlara uyabilmek, nihayetinde yasal olarak uygulayabilmek oldukça güç bir iştir²⁶⁵. Bu nedenle vergi planlaması ile ilgili gerekli mevzuat bilgisi ve bunu kullanma yeteneğine sahip olmayan kişilerde profesyonellikten söz edilemez.

İşletmelerin, vergi konuları ve mevzuatına ilişkin yeterli düzeyde bilgiye sahip uzmanların olmayışı ve etkin olmayan yönetime sahip olmaları, piyasada daha yüksek risk taşıyabilecektir. Buna karşın; iyi yönetim ve etkili bir yönetim ile birlikte, vergi konularına ilişkin yeterli bilgiye sahip uzmanlardan oluşan işletmeler, piyasada daha düşük risk taşıyacağı düşünülmektedir. Bu durumda hukuki risk, iyi yönetim uygulamaları tarafından kontrol edildiğinde, işletmenin piyasa riski daha düşük olacaktır. Bu bakımdan iyi kurumsal yönetim uygulamaları varlığında, bir işletmenin vergi planlaması verimliliği ne kadar yüksek olursa, finansal piyasa ile bağlantılı olarak riski de o kadar düşük olacaktır²⁶⁶.

Vergi mevzuatı kapsamında yasal yollarla vergi yükünün en aza indirilmesi işlemlerini analiz edebilmek profesyonelliğe bağlı olduğundan, vergi planlamasının profesyonellik isteyen bir çalışma alanı olduğunu söyleyebilmek mümkündür. Dolayısıyla, alınacak olan profesyonel destek sayesinde vergi kaçırmadan daha az vergi ödemesi yapılabilecektir²⁶⁷.

²⁶⁵ Yusuf Karakoç, “Hukukî Nedenlerden Kaynaklanan Vergi Kayıp ve Kaçakları”, **19. Türkiye Maliye Sempozyumu Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları**, 10-14 Mayıs 2004 Belek/Antalya, Uludağ Üniversitesi İİBF. Maliye Bölümü, Bursa **2004**, s. 104.

²⁶⁶ C. P. Andre Vello, L. Antonio Martinez, “Efficient Tax Planning: An Analysis of its Relationship with Market Risk”, **Social Science Research Network Working Paper Series**, 2012, s. 11.

²⁶⁷ Mehmet Tosuner, Hakan Bay, “Türk Vergi Sisteminde Gerçek Kişiler İçin Vergi Avantajları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 348, Eylül 2017, s. 27.

2.5.4. Zaman Yönelimi

Vergi planlamasında zaman yönelimi, mükelleflerin geçmiş kararlarının geleceği bağlayacağını belirtmektedir. Bugünün koşullarında en çok vergi tasarrufu sağlayan araçların seçimi (örneğin, normal, azalan veya fevkalade amortisman usullerinden biri) gelecekte yapılan planı da sınırlayabilmektedir. Tercihlerin değiştirilmesinin önünde yasal bir süre sınırı olabileceği gibi, bu sınırın olmaması durumunda, mükellefler yaptığı tercihlere mecbur kalmış olabilmektedir. Mükelleflerin geçmiş kararları, geleceğe yönelik vergi planlamasında etkinliğini artıracak araçların tercih edilebilmesini engelleyebilmektedir²⁶⁸. Sonuçta geçmişte yapılmış tercihler gelecekte yapılacak tercihlerin seçimini sınırlandırmaktadır.

2.5.5. Öngörülebilirlik

Herhangi bir planlamada veya vergi planlamasında öngörülebilirlik önem arz eden bir ilkedir. Bir işin ilerisini kestirebilmek veya bir işin nasıl bir yol alacağını önceden anlayabilmek ona göre davranış biçimleri oluşturmak²⁶⁹ vergi planlamasının özünde olması gereken bir husustur. Vergi hukukunda öngörülebilirlik, hukuki güvenlik ilkesi²⁷⁰, bir diğer ifadeyle belirlilik²⁷¹ ilkesi ile anlam kazanmaktadır.

Kişilerin veya tüzel kişiliklerin bir faaliyete başladıklarında, bir ticari faaliyet sırasında ya da sonrasında karşılaşacakları vergisel düzenlemeler ve sorumluluklar

²⁶⁸ Karadağ, **a.g.m.**, s. 720.

²⁶⁹ Türk Dil Kurumu, (Çevrimiçi), <http://www.tdk.gov.tr>, 12 Aralık 2015.

²⁷⁰ Hukuki güvenlik, normların öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerde bu güven duygusunu zedeleyici yollardan kaçınmasını gerekli kılmaktadır (M. Erkan. Üyümez, “Vergi Mevzuatının Karmaşıklığı ve Uzlaşma Yöntemi Bağlamında Vergi Uyumunun Değerlendirilmesi”, **Ekonomi Bilimleri Dergisi**, C.8, No:1, 2016, s. 77).

²⁷¹ Mükellefler, üzerlerindeki vergi yükünü dikkate alarak bir vergi politikası üretilip izleyebilmeleri ve böylelikle faaliyetleriyle ilgili vergisel durumlarını bilmek isterler. İşletmelerin, gelecek yılların faaliyetlerini ve üzerlerindeki vergi yükünü önceden hesaplayabilmeleri, ciddi vergi planlamaları yaparak kurumsal bir vergi politikası izleyebilmeleri ve gerekli kararları alabilmeleri için ilk olarak vergi mevzuatından haberdar olmaları gerekmektedir. Mükelleflerin yürüttükleri faaliyetlerin vergiye ilişkin sonuçlarını önceden bilmeleri belirlilik ilkesinin bir sonucudur. Karşılıksız olarak ödenen verginin ne üzerinden, ne zaman ve hangi durumlara göre ne kadar alınacağını bilmesi ve böylelikle mükelleflerin geleceğe yönelik planlamalarını buna göre yapmaları vergi planlaması haklarının korunmasıyla yakından ilişkilidir.

konusunda öngörü sahibi olabilmeleri ve bu düzenlemelerin zaman boyutu ve idari yönetim anlamında, değişikliğe uğramayacağı garantisi hissetmeleri gerekmektedir²⁷².

2.5.6. Özgürlük

Özgürlük, sahip olunan hakkın gerçekleşme biçimi olarak ifade edilmekle beraber vergide özgürlük ise, mükelleflerin sahip olduğu haklar çerçevesinde, vergi ile ilgili haklara ulaşabilmeleri için, bu davranışlarını gerçekleştirme biçimlerindeki özgürlükleri ve bu bağlamda ödemeleri gereken vergiyi ekonomik durumlara uygun olarak en aza indirmeleri ve vergi yükünün dışında kalmaları konusundaki özgürlüklerini ifade etmektedir. Mükellefler vergi ödevlerini yerine getirirken, vergi yükünün dışında kalmak için hukuka ve ekonomik gerçeklere uygun hareket ettikleri zaman özgürlük ilkesine uygun hareket etmiş olmaktadır²⁷³.

Mükelleflerin vergi planlaması yoluyla vergi yüklerini kanunlara uygun olarak en aza indirmeleri; hukuka, hayatın olağan akışına ve ekonomik gerçeklere herhangi bir aykırılık oluşturmamakta, böylelikle vergi yükü dışında kalmak amacıyla gerçekleştirdikleri davranışlarındaki özgürlüklerinin sınırı oluşmaktadır²⁷⁴.

2.6. Vergi Planlamasının Aşamaları

İşletmeler genel hedefleri doğrultusunda, en az vergi ödemeyi gerçekleştirecek davranışı önce araştırmak, daha sonra da ortaya çıkacak sonuçlar arasında en uygun alternatifi seçmek kaydıyla vergi planlaması yapacaklardır²⁷⁵.

Vergi planlaması ileriye yönelik stratejik planların sistematik bir şekilde hazırlanması ve tanımlanması olarak, yönetim kurulu veya vergi mükellefi tarafından

²⁷² Sedat Apak, “Vergide Kanunilik İlkesi ve Ekonomik Yaklaşım Sınırı Sorununun İncelenmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 346, 2017, s. 24.

²⁷³ Elif Çakar Pürsünlerli, Fatih Saraçoğlu, “Vergide Özgürlük İlkesi”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi C. XVIII**, 2014, s. 442.

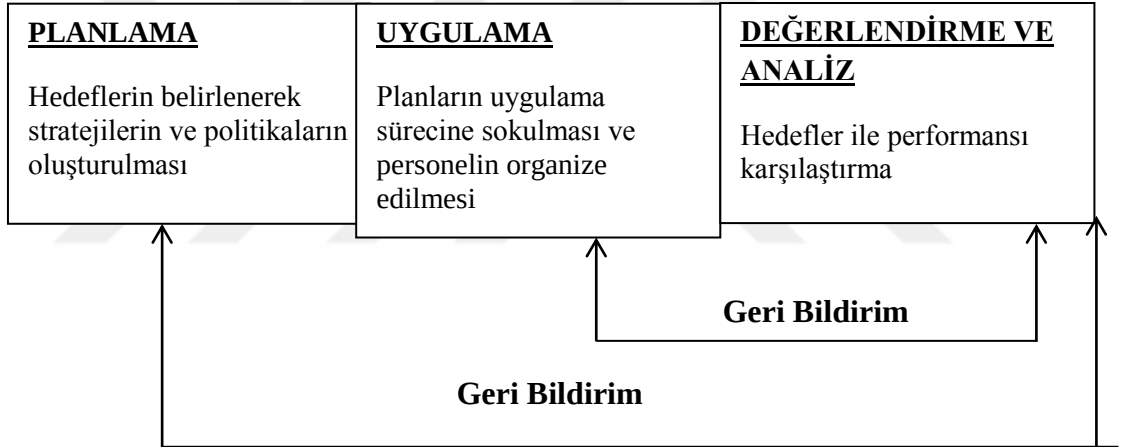
²⁷⁴ Çakar ve Saraçoğlu, **a.g.m.**, s. 448.

²⁷⁵ Eroğlu, **a.g.e.**, s. 5.

oluşturulan kurum politikası çerçevesi içinde kısa, orta ve uzun dönemde takip edilecek vergi amaçlarının tanımlanması sürecidir. Ayrıca, sonuçlarla anlamları hakkında ve yapılanlarla sonuçları hakkında kararlar içeren bir faaliyet olup, bunun anlamı şudur ki, etkili bir vergi planlaması temel olarak şu aşamalardan oluşmalıdır²⁷⁶:

- Planlanan vergi programı,
- Planlanmış vergi programını uygulama,
- Sonuçları değerlendirme

Tablo 2.2: Vergi Planlamasının Aşamaları



Kaynak: Akongbowa Bramwell Amadasun, Sunday Osaretin Igbinosa, “Strategies For Effective Tax Planning”, **Franklin Business & Law Journal**, No. 2, 2011, s. 51-64.

Tablo 2.2’ye göre, vergisel hedeflerin belirlenerek bunun nasıl uygulanacağı planlama aşamasında, vergi organizasyonu ile ilgili olan personel ve bunun nasıl oluşturulacağı uygulama kısmında gerçekleştirilmektedir. Son aşamada ise, yönetim süreci ile belirlenen vergisel hedefler arasında bir ilişki kurulur. Geriye ve ileriye yönelik değerlendirmeler yapılır. Vergisel hedefler doğrultusunda ortaya konulan performans analiz edilir. Geçmiş performanslardan elde edilen bilgiler de, gelecek

²⁷⁶ Amadasun ve Igbinosa, **a.g.m.**, s. 53-54.

zamanın vergisel hedef ve planlamalarında ayarlamalar yapılarak kullanılabilecektir²⁷⁷.

Vergi planlamasının bütünü, şimdiden gelecekte ne yapılacağına karar vermek için geçmişten gelen bir faaliyeti oluşturmakta ve vergi mükellefinin vergi durumu bakımından içinde bulunduğu duruma karar vermesi, sonrasında ne yapacağına, bunu ne zaman, nasıl yapacağına ve bu işlemi kimin yapacağına ilişkin vergi durumu bakımından karar verme sürecini ifade etmektedir²⁷⁸. Eğer bir plan yoksa vergi yükümlüsü ne yapılacağını ve bunu nasıl yapacağını bilemeyecektir.

Esasen bu süreç girdi çıktı teorisinin bir uzantısıdır. Vergi mükellefi tasarlanan çıktısını tahmin ederek bir hedef belirleyecek ve sonrasında bu hedefe ulaşmak için gerekli olan girdi faktörlerini dikkatli bir şekilde planlayarak tanımlayacaktır²⁷⁹.

2.6.1. Vergileme Programının Planlanması

Plan, bir işin veya bir eserin gerçekleştirilmesi için uyulması tasarlanan düzen olarak tanımlanmaktadır²⁸⁰. Planlama ise, bir dizi hedefe ulaşmak için gerekli faktörleri önceden belirleme süreci, gelecekte bazı hedeflere ulaşmanın etkili bir araç tasarımıdır²⁸¹.

Planlama en genel şekilde, işletmelerde uzun dönemli amaç ve hedeflerin belirlenmesi ve bu amaçları gerçekleştirebilmek için ihtiyaç duyulan kaynakların ayrılarak, uygun faaliyet programlarının hazırlanması olarak tanımlanmaktadır. İşletmenin amaçlarını açıklığa kavuşturması planlamanın temel amaçlarından biridir. Söz konusu amaçlar gerçekçi ve ulaşılabilir olmalıdır. İşletme stratejilerine ilişkin uzun süreli planlar ve bu planlara koşut olarak hazırlanacak bütçeler, izlenecek

²⁷⁷ Amadasun ve Igbinosa, **a.g.m.**, s. 54.

²⁷⁸ Amadasun ve Igbinosa, **a.g.m.**, s. 53.

²⁷⁹ Amadasun ve Igbinosa, **a.g.m.**, s. 54.

²⁸⁰ Türk Dil Kurumu, (Çevrimiçi), <http://www.tdk.gov.tr>, 12 Aralık 2015.

²⁸¹ Bala, **a.g.m.**, s. 2.

fiyatlandırma politikası ve düzenli bir kâr artışı sağlanması için planlama gerekmektedir²⁸².

Yarının faaliyetini bugünden belirleyen bir işlem olan planlama, geleceği bugünden görmek ve riskleri azaltmak üzere, seçenekler arasından tercih yapmak için kullanılan yöntemlerdir. Bu bakımdan planlama, risklerin çeşitli düzeylerindeki daha karışık yöntemleri içindeki bir vergi yükümlülüğünden kaçınmak için kullanılabilir²⁸³. Vergileme, işletmeler için bir maliyet unsuru ve nakit çıkışını zorunlu kıldığından, işletmelerde planlama ihtiyacı ortaya çıkmaktadır. İşletmelerin, piyasa şartları altında ayakta kalabilmesi ve faaliyetlerine devam edebilmeleri gelecek faaliyetleri ve yatırımları ile ilgili olarak yapmış oldukları planların gerçekleşmesine bağlıdır. Verginin işletmeler açısından önemli bir maliyet unsuru olduğu düşünüldüğünde bu alanda vergi planlaması yapmanın en az diğer faaliyet alanlarındaki planlamalar kadar önem arz etmektedir²⁸⁴. Bu bağlamda işletmeler, ilk olarak daha az vergi ödemeyi gerektirecek davranışları araştırmakta ve bu davranışlar içerisinde en uygun alternatifi seçerek vergi planlaması yoluna gitmektedirler²⁸⁵.

Vergi yükünü azaltma faaliyeti olan vergi planlaması, işletmelerin kullanılabilir fonunda artış yarattığından, vergileme hedeflerini belirleme ve bunun nasıl uygulanacağını içeren planlama aşaması, işletmelerde uzun dönemli amaç ve hedefleri belirlemek ve bu amaçları gerçekleştirmek için ihtiyaç duyulan fonların ayrılarak uygun faaliyet programlarının hazırlanmasını ifade eden finansal planlama kapsamında değerlendirilmektedir. Bir işletmenin başarısı ve varlığını devam ettirebilmesi; üretime devamına, duran ve dönen varlıklara yatırım yapma gücü ve isteğine, büyük ölçüde izlediği ve izlemekte olduğu finansman politikasına ve aldığı finansal kararlara bağlıdır. Her finansal kararın da para, zaman ve risk gibi üç önemli faktörü bulunmaktadır. Bu bakımdan iyi bir finansal planlama yapılmaması işletmelerin başarısızlık nedenleri arasında önemli bir yer tutmaktadır. İşletmenin

²⁸² Öztin Akgüç, **Finansal Yönetim**, 9. b., İstanbul, Avcıol Basım Yayın, 2013, s. 161.

²⁸³ Marketline Case Study, **a.g.m.**, s. 14.

²⁸⁴ Ubay, **a.g.m.**, s. 121.

²⁸⁵ Karadağ, **a.g.m.**, s. 705-706.

yükümlülüklerini yerine getirmek için gerekli fonları zamanında sağlayıcı önlemlerin alınmaması; işletmenin olanaklarının çok üstünde bir büyüme isteğinin olması, aşırı borçlanma sonucu sabit yükümlülüklerin işletmenin bu yükleri taşıma gücünün üstüne yükselmesi, kaynakların süresi ile bu kaynakların yatırıldığı varlıkların işletmede kullanılış süresi arasında bir uyum sağlanamaması, finansman kararlarının zamanında alınmaması ve hatalı finansman stratejisi ile işletmenin yönetiminde kontrolün elden kaçırılması gibi karar ve politikalar işletmenin başarısızlığına ve varlığının tehlikeye girmesine neden olabilmektedir²⁸⁶.

İşletmelerin genel yönetim ve stratejileri çerçevesinde yapılan planların bir parçası olan vergileme programının planlanması aşamasında, öncelikle işletmenin yapısı, üretim yatırım ve pazarlama süreçleri ile finansman yapısı hakkında ayrıntılı analizler yapılmalı ve gerekli bilgiler toplanmalıdır. Toplanan bu bilgilerin yanında vergi planlamasını gerçekleştirecek kişi veya kişilerin işletmenin faaliyet gösterdiği sektöre ilişkin hem bulunduğu ülkede, hem de dünyadaki uygulamalardan elde ettiği tecrübeler ışığında ulusal ve uluslararası mali mevzuatlarda yer alan düzenlemelerden yararlanmak amacıyla işletmenin ihtiyaçlarını ve kullanılabilecek vergi planlaması araçlarını saptamalı, rakip işletmelerin faaliyetleri, vergi planlaması ve yöntemleri hakkında bilgi edinmeli ve bunların ışığında işletmenin vergi politikası değerlendirmeye tabi tutularak somut bir biçimde vergi programının planı ortaya konulmalıdır²⁸⁷.

İşletmelerin kaynaklarını etkin bir biçimde kullanmaları, üretim, yatırım, istihdam ve ticari faaliyetlerine devam edebilmeleri için kısa, orta ve uzun vadeli planlar yaparak istenilir bir mali yapı kurmaları arzu edilen bir durumdur. Yapılan planlamanın işletmenin hedef ve stratejileri ile uyumlu olması gerekmektedir. İşletme yöneticileri, plan aracılığıyla beklenen ve beklenmeyen durumlarda daha etkili kararlar alabileceklerdir²⁸⁸. İşletmelerin uzun dönemli bir başarı elde edebilmeleri için stratejik planlarını iyi oluşturup bu planlarını eksiksiz uygulamaya

²⁸⁶ Akgüç, **a.g.e.**, s. 17.

²⁸⁷ İbiş, **a.g.m.**, s. 77.

²⁸⁸ Cevat Sözer, “Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelerde Vergi Planlaması”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 45, Ekim-Kasım- Aralık 1998, s. 67.

koyabilmeleri gerekmektedir. Oluşturulacak olan finansal, satış, üretim, yatırım planlamaları ile vergi planlaması bütünlük arz edecek şekilde oluşturulmalıdır²⁸⁹.

İşletmeler yatırım planlaması yaparken bu yatırım nedeniyle gelecekte yüklenecekleri vergi yükünü ve vergi sonrası kalacak kârın tutarını dikkate almaktadırlar. Nihayetinde işletmeler piyasada kârlarını maksimize etmek için faaliyet göstermektedirler ve katlanılan her bir birim fazladan vergi yükü, işletmelerin yatırıma yöneltecekleri sermaye miktarını ve gelecek kâr beklentilerini aşağıya çekmektedir. Bu nedenle işletmelerin gelecek yatırımlar nedeniyle katlanacakları vergi yüklerini doğru şekilde hesaplayıp, bu vergi yükünü azaltmanın yollarını bulmaları gerekmektedir. Bu da etkili bir vergi planlaması ile mümkün olacaktır²⁹⁰. Görüleceği üzere, vergileme hedeflerinin neler olduğu, bu hedeflerin gerçekleştirilmesi için uygulanacak tutarlı planların nasıl oluşturulduğu gibi hususlar işletme yönetiminin temel fonksiyonu olan planlama evresiyle gerçekleştirilmektedir.

İfade edilen hususlardan hareketle denilebilir ki; planlama geleceğe yönelik bir süreci kapsadığından, işletmeler vergileme programının planlanmasıyla, sadece içinde bulunulan yılı değil, gelecek yılları da göz önünde bulunduracaklardır. Böylece ortaya çıkan belirsizlikler azalabilecek, krizlere daha dayanıklı olunabilecek ve oluşacak değişikliklere daha kolay adapte olunabilecektir. Ayrıca şunu da belirtmek gerekir ki, vergi mevzuatı dinamik bir mevzuat olduğundan, sürekli bir değişme içerisinde olup, bu değişmeye uygun planlamaların yapılması unutulmamalı, ayrıca belirli aralıklarla plan aşaması güncelleştirilmeli ve yeni gelişmelere ayak uydurabilecek pozisyona getirilmelidir.

2.6.2. Planlanan Programın Uygulanması

Somut bir vergi programının planı ortaya konulduktan sonra bunun işletmelerce uygulamaya sokulması gerekmektedir. Planlanan programın

²⁸⁹ Yasemin Taşkın, “Vergi Planlaması Yöntemi Olarak Amortismanların Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartları Açısından Değerlendirilmesi”, **Mali Çözüm Dergisi**, Kasım-Aralık 2012a, s. 101.

²⁹⁰ Ubay, **a.g.m.**, s. 122.

uygulanması aşaması; planları uygulayacak olan uygulamacıların oluşturulması, vergi organizasyonunu şekillendirme, vergi işlevi ve amaçların başarılması için gerekli personel boyutunu içermektedir²⁹¹.

2.6.3. Program Uygulaması Sonucu Ortaya Çıkacak Sonuçların Analizi

Vergi planlaması sürecinde elde edilen sonuçların, vergileme programının planlanması aşamasında belirlenen hedeflere ulaşp ulaşmadığının analizi vergi planlamasının son aşamasını oluşturmaktadır.

Program uygulaması sonucu ortaya çıkacak sonuçların analizi olarak ifade edilen son bölümde, yönetim süreci ile belirlenen vergisel hedefler arasında bir ilişki kurularak, geriye ve ileriye yönelik değerlendirmeler yapılmaktadır. Vergisel hedefler doğrultusunda, ortaya konulan performans analiz edilir. Geçmiş performanslardan elde edilen bilgiler de, gelecek zamanın vergisel hedef ve planlamalarında ayarlamalar yapılarak kullanılabilir.

Değerlendirme aşaması, yönetim sürecinin doğasını birbiriyle ilişkisine ve devamlılığına atıfta bulunmaktadır. Aynı zamanda bu aşama, geçmiş ve gelecek değerlendirmelerini birlikte içermektedir. Vergi hedefleri ışığında performansı analiz etmek için geçmişe bakmaktadır. Geçmiş performansın bulguları sonrasında belirlenen vergi hedefleri içinde ileriye bakmak için kullanılmakta ve gelecek dönemler bu şekilde planlanmaktadır²⁹². Değerlendirmenin geri bildirimi ile yönetim; gelecek hedeflere, planlara ve değişen vergi çevresine adapte olabilecektir.

Nihayetinde, yapılan planlama ve uygulama sonucunda işletmenin maliyetlerindeki değişme izlenerek, işletmenin plan ve hedeflerine uymaması durumunda planlama ve uygulama aşamalarına geri dönüş yapılması gerekmektedir.

²⁹¹ Amadasun ve Igbinosa, **a.g.m.**, s. 53.

²⁹² Amadasun ve Igbinosa, **a.g.m.**, s. 53.

2.7. Vergi Planlaması Yöntemleri

Vergi planlaması yöntemleri, gerçekçi ve akılcı bir anlayışla her mükellefin başvurabileceği veya başvurmak isteyebileceği temel davranışlardan biridir. Vergi planlaması yöntemlerini bilen her mükellef söz konusu yollara başvurabilecektir. Mükellefler çeşitli imkânlardan yararlanarak vergi planlaması yöntemlerini aramakta ve bu aramaları neticesinde olumlu bir sonuç elde etme peşindedirler. Bu bağlamda vergi planlaması uygulamada çeşitli biçimlerde gerçekleştirilebilmektedir. Söz konusu yöntemler, vergi ötelemesi (vergi ertelemesi), vergi avantajlarını kullanma, gelir aktarımı ve vergi arbitrajı olarak ifade edilebilmektedir.

2.7.1. Vergi Ötelemesi (Vergi Ertellemesi)

Vergi planlaması, ödenecek olan vergiyi minimum kılarak vergi yükünü azaltmasının yanında, ödenecek verginin miktarını etkilemeyip, ödeme zamanını ayarlamaya yönelik zamansal anlamda da yapılabilmektedir. Bir diğer ifadeyle, vergi ötelemesi yöntemiyle vergi planlaması yapabilmek mümkündür. Enflasyonist ülkelerde vergi borcunun ödenmesindeki gecikme mükelleflerin vergi yüklerinin reel olarak azalmasına yol açabilmektedir²⁹³. Bugünün parasının gelecek yılın parasından daha değerli olacağı varsayıldığında, yüksek enflasyon söz konusu olduğunda mükelleflerin bu yıl ödeyecekleri vergiyi ertesi yıllara öteleyebilmeleri mükelleflere vergisel kolaylıklar sağlayabilecektir.

Mükellef tarafından paranın zaman ve değer yönü bir arada düşünülerek vergi borcunun ötelenmesi ödenecek hale gelen verginin tahsil edilmeyip, gelecek dönemlere bırakılmasını ifade eden ve yasal bir tasarruf yolu olan vergi ötelemesi ile mükellefler, vergiyi geç ödemek ve geç ödenmesi neticesinde o paranın belli bir süre

²⁹³ Karadağ, **a.g.m.**, s.705.

gelir getirici faaliyetlerde kullanılmasına imkân veren vergisel düzenlemeler zamansal anlamda vergi planlaması²⁹⁴ şeklini oluşturmaktadır.

Mevcut yılın vergisini gelecek yıla erteleme imkânı sunan, bir diğer ifadeyle şimdiki yılın vergisini düşürüp söz konusu vergiyi gelecek yıla öteleyen ve böylece yatırım için nakit akışı sağlayan vergi ertelemesinin bir diğer tarafında kanunda öngörülen bir değişimden önce verginin daha düşük bir oranını elde etmek için vergi yükümlülüğünün hızlandırılması amacı bulunmaktadır. Yıllar arasında vergi oranı farklılıkları dikkate alındığında, eğer ki vergi oranı bir sonraki yıl yükselirse bu durum ekstra önlem gerektirecektir²⁹⁵.

Örnek vermek gerekirse; şirket yeniden yapılanmalarında ortaya çıkan vergi planlaması yöntemlerinden biri olan vergi ötelemesi, iki durumda ortaya çıkabilmektedir. İlk durumda, devredilen mal varlıklarının kayıtlı değerleriyle aynen devralan kurum bilançosuna aktarılması şartıyla ortaya çıkan devir, tam veya kısmi bölünme ve hisse değişimi kurumlarından birinin olması durumunda gerçekleşebilmektedir. İkinci durumda ise, devrolunan şirket ortaklarının vergilendirilmesinde görülmektedir. Devredilen mal varlıklarının kayıtlı değerleriyle rayiç değerleri arasında fark olduğunda, bu mal varlıkları devralan kurum bilançosuna rayiç değerleriyle aktarılırsa ortaya birleşme kârı çıkacak ve bu kârın

²⁹⁴ Örneğin; GVK.'nın 98. maddesine göre; “Vergi tevkifatı yapmaya mecbur olanlar bir ay içinde yaptıkları ödemeler veya tahakkuk ettirdikleri karlar ve iratlar ile bunlardan tevkif ettikleri vergileri ertesi ayın 23. günü akşamına kadar, ödeme veya tahakkukun yapıldığı yerin bağlı olduğu vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar”. Yine GVK.’nın 119. maddesine göre; “Yapılan bu tevkifatlar vergi kesenler tarafından beyanname verecekleri ayın 26. günü akşamına kadar bağlı bulundukları vergi dairesine yatırılmak zorundadır”. Nitekim madde devamında, “Tevkifat yapacaklardan on ve daha az hizmet erbabı çalıştıranlar ile hizmet erbabı çalıştırmayanlara ilişkin olarak beyanname verme süresinden itibaren üç ayı geçmeyecek şekilde, ödeme zamanı belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır. Bu nedenle zirai ürün bedelleri üzerinden tevkifat yapanlar hariç olmak üzere, çalıştırdıkları hizmet erbabı sayısı on ve daha az olanlar, 94. Maddeye göre yapacakları tevkifatla ilgili muhtasar beyannamelerini, bağlı bulundukları vergi dairesine önceden bildirmek şartıyla her ay yerine Ocak, Nisan, Temmuz ve Ekim aylarının 23. günü akşamına kadar verip, ilgili ayların 26. günü akşamına kadar ödeyebilirler. Ayrıca yılsonlarında tahakkuk ettirilen mevduat faizlerinden kesilecek vergilerin bildirilmesi için bu süre 98. madde hükümlerine göre bir ay uzatılacaktır”. Madde metinlerinden de anlaşılacağı üzere şartları haiz mükellefler her ay muhtasar beyanname vermek yerine üçer aylık dönemler halinde beyanname verip ödeyebileceklerdir. Dolayısıyla, özellikle yüksek enflasyonlu dönemlerde, mükellefler bu sürede ödemeleri gereken vergi tutarının alternatif getirisi kadar maddi avantaj oluşturabilme imkânına kavuşmuş olacaktırlar (GVK, md.98 ve md.119; Tosuner ve Bay, **a.g.m.**, s. 16).

²⁹⁵ Marketline Case Study, **Tax Planning The Good, The Bad and The Ugly**, May 2014, s. 14.

vergilendirilmesi yoluna gidilecektir. Ancak söz konusu bu farkın ortaya çıkmaması durumunda yani devrolan kurumun varlıkları aynen geçirilirse, vergilendirme devralan kuruma geçmektedir yani söz konusu vergi ötelenmektedir²⁹⁶. Ar-Ge yatırımlarına yönelik kurumlar vergisi mükelleflerinin, yaptıkları Ar-Ge harcamaları tutarına bağlı olarak, ödemeleri gereken kurumlar vergisinin bir bölümünün 3 yıl süreyle faizsiz olarak ertelenmesine imkân verilmesi²⁹⁷ de bir vergi ötelemesi yöntemidir.

Özellikle gelişmekte olan ülkeler tarafından kullanılan ve vergi teşvik türü olan vergi ötelemesi, sadece bir vergi teşvik tedbiri olarak yabancı sermayeyi ülkeye çekmeye hizmet etmez. Bunun yanında, bu ülkelere kazançların yeniden yatırılmasının kazançlarını da sağlamaktadır. Ayrıca enflasyonun yüksek olduğu ekonomilerde, paranın zamanla değerini yitirmesi sebebiyle vergilerin mümkün olabildiğince ileriye ertelenmesi kazançlı bir durum oluşturabilecektir. Gelişmekte olan ülkeler yüksek enflasyon sorununu önemli ölçüde yaşadıklarından vergi ötelemesi bu ülkeler için daha çok önem taşımaktadır. Şirketlerin kâr dağıtımına gitmemesi vergi ertelemesine örnek olarak verilebilir²⁹⁸.

2.7.2. Vergi Avantajlarını Kullanma

Vergi mevzuatında mükellefleri belli davranışlar içerisine sokan ve bu davranışların sonucunda birtakım avantajlar sağlayan düzenlemeler yer almaktadır. Bazı mükellef veya mükellef gruplarının vergi yüklerinin azaltılması ve teşvik edilmesi için, vergi sistemi içerisinde yer alan muafiyet, istisna ve indirimlerden yararlandırılması suretiyle vergi planlaması yapabilme imkânı sunulması mümkündür.

²⁹⁶ Eroğlu, **a.g.e.**, s. 82.

²⁹⁷ “Mükelleflerin yıl içinde yaptıkları kendi Ar-Ge harcamaları tutarını geçmemek üzere ilgili dönemde ödemeleri gereken yıllık kurumlar vergisinin %20’sinin kanuni süresinde tahsilinden vazgeçilerek, bu orana isabet eden vergi üç yıl süre ile faizsiz olarak ertelenebilir...” (KVK, md.14).

²⁹⁸ Serkan Acinoroğlu, “Genel Olarak Vergi Teşviklerinin Ekonomi Üzerine Etkinliği”, **Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi**, C.1, No:2, 2009, s. 154.

Vergi avantajı sağlamak yolu ile vergi yükünü azaltmak işleminde kişinin yapabileceği iki işlem söz konusudur. Bu iki işlem de vergiye tabidir. Bu iki işlem arasındaki fark birinin vergisinin daha fazla olmasıdır. Kişi vergisi az olan işlemi gerçekleştirip, bu az olan vergiyi de ödemektedir. Gerçekleştirilen bu işlemin vergisi tam olarak ödendiğinden vergi kaçırma durumu da söz konusu değildir. Bu durum karşısında vergi idaresi vergisi fazla olan işlemin niye gerçekleştirilmediğini sorgulamasına hakkı yoktur. O halde mükellef, vergisi az olan işlemi yaparak vergisi fazla olan işleme nazaran, gerçekleştirmediği işlemin vergisinden gerçekleştirdiği işlemin vergisi çıkarıldığında ortaya çıkan ödenmesi gerekmeyen vergi kadar vergi avantajı sağlamış olmaktadır²⁹⁹.

Kanunları ihlal etmeksizin, profesyonel bir yolla uzmanlıkla vergilerden kurtulma sanatını ifade eden vergi planlaması, kanundaki bazı hükümlerin faydalarından veya bazı hükümlerin eksikliğinden faydalanarak vergi yükümlülüğünü önlemek ve azaltmak için yasal anlamlar ile her bir girişimi içeren³⁰⁰, ayrıca vergi kanunlarında avantaj sağlayan hükümler, vergilemenin mali olmayan amaçlarının gerçekleştirilmesi için getirilen, her mükellefe uygun olmayan, birtakım şartları taşıyan mükelleflerin faaliyetlerinin desteklenmesi ve teşvik edilmesi bakımından ayrıcalıklı düzenlemeler bütünüdür. Örneğin, VUK'un 328. maddesine göre, *“Amortismana tabi iktisadi kıymetlerin satılması halinde alınan bedel ile envanter defterinde kayıtlı değerler arasındaki farkın kâr veya zarar olarak hesaplara geçirilmek amacıyla gelir veya gider şeklinde kayıt altına alınmasına olanak tanımaktadır. Yine kanun maddesi devamında, sabit kıymetlerin satışı esnasında, sabit kıymetlerin satış nedenine göre söz konusu satıştan doğacak kârın beyanının üç yıl süreyle ertelenmesine olanak tanınmaktadır. Eğer bir işletme kullanımında olan makineleri yenileyecekse sabit kıymet hükmünde olan bu makinenin satışından elde edilen kârın yenileme fonunda tutulması halinde, bu satış gelir olarak yazılmaz ve üç yıl boyunca vergiye tabi tutulmaz”*³⁰¹. Bu düzenlemeye göre, gelir kaydedilmesi gerekli olan kazancın üç yıl süreyle vergilendirilmeyerek

²⁹⁹ Ergülen ve Erdem, **a.g.e.**, s. 649.

³⁰⁰ Bala, **a.g.m.**, s. 5.

³⁰¹ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, Yayımlandığı Resmi Gazete:12.1.1961, Sayı:10705, Vergi Usul Kanunu, md. 328.

vergi avantajlarının kullanılması yolu ile vergi planlamasına olanak tanındığı görülmektedir.

Vergi kanunlarında yer alan avantajlarla kanun koyucu mükelleflerin sermaye yapılarını koruyarak yatırımları özendirmekle beraber, işletmenin varlığını devam ettirerek gelecekte daha fazla vergi ödeyebileceklerini de hesaba katabilmektedirler³⁰².

Vergi mevzuatında mükelleflere tanınan vergisel avantajları (vergi harcamaları, yeniden değerlendirme, azalan bakiyeler yöntemi, LIFO vb.) araştırmak ve vergi konusunda uzmanlaşmış kişi veya danışmanlık firmalarından destek alarak işletmeler yasal olarak daha az vergi ödeme yoluna gidebilirler³⁰³.

2.7.3. Gelir Aktarımı

Yüksek miktarlarda ya da oranlarda vergi ödeyen bir mükellef daha az vergi ödeyen ya da hiç ödemeyen bir başka mükellefe gelir aktarımında bulunmak şartıyla vergi planlaması yöntemine başvurabilir³⁰⁴. Örneğin, şahıs işletmesi olması bakımından gelir vergisi baskısı altında bulunan bir şahıs, sahip olduğu şahıs işletmesini kolektif şirkete dönüştürmek ve bu şirkete eşi ve çocuklarını ortak yapmak şartlarıyla daha az vergi ödeme olanağına sahip olabilmektedir³⁰⁵.

2.7.4. Vergi Arbitraji

Vergi arbitraji, vergi kanunlarındaki boşluklardan faydalanmak ve vergi avantajı sağlamak amacıyla vergi yükünü azaltmaktır. Örneğin, aynı işi yapan iki mükellefin ayrı ayrı ödedikleri vergi, ortak mülkiyet durumunda ödeyecekleri vergiye göre daha fazla ise böyle bir durumda mükellefler işlerini birleştirerek ortak

³⁰² Şişman, **a.g.e.**, s. 4.

³⁰³ Şen ve Sağbaş, **a.g.e.**, s. 304.

³⁰⁴ Alparslan Uğur, Uğur Kömürcüler, “Vergi Planlamasına Yönelik Uluslararası Stratejiler ve Türkiye’deki Yansımaları”, **Finans, Politik ve Ekonomik Yorumlar Dergisi**, C.45, No:515, 2008, s. 41.

³⁰⁵ Şen ve Sağbaş, **a.g.e.**, s. 304.

mükellefiyete gitmek şartıyla görece daha az vergi ödeme yolunu tercih edebilmektedirler³⁰⁶.

2.8. Vergi Planlamasının Yapılmasının Gerekliliği

Vergiye 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 sağlayacaktır³⁰⁷.

Nakdi bir zorunluluk olan verginin, işletmelerin herhangi bir nedenle yaptığı harcama veya faaliyetlerindeki maliyetlerinden bir farkı bulunmamaktadır. Bu nedenle, işletmeler vergi ödeyerek ellerindeki nakitlerin bir kısmını devlete aktararak likiditesini ve hareket alanını azaltmaktadır. Bu noktada işletmeler, ellerindeki likiditeyi artırmak amacıyla maliyet unsuru olan verginin azalması için uğraşlar verirler. İşletmelerin ellerindeki likiditeyi artırması avantajlı bir durum olduğundan, bunu da vergi kanunları sınırları dâhilinde işletmelere sunduğu düzenleme ve uygulamaları kullanmaları ile gerçekleştirmektedirler.

İleriye yönelik bir süreci ifade eden, işletme tarafından yönetilen ve işletmenin faaliyet alanına elverişli maksimum vergi avantajı elde etmeye yönelik çabalarının bir bütünü olan vergi planlamasıyla işletme yönetiminin geleceği olumlu yönde etkilenir³⁰⁸. İşletmeler vergisel açıdan cezalı bir durumla karşılaşmamak için

³⁰⁶ Şen ve Sağbaş, **a.g.e.**, s. 304.

³⁰⁷ Nihat Sönmez, “Agresif Vergi Planlaması Aracı Olarak Kurum Zararları”, **KPMG, Uluslararası Düzeyde Sorumlu Vergicilik**, (Çevrimiçi), <https://home.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/06/tr-sorumlu-vergicilik-nihat-sonmez.pdf>, 16 Mayıs 2017.

³⁰⁸ Amadasun ve Igbinosa, **a.g.m.**, s. 53.

yasal yollarla yani vergi planlaması yolu ile vergi yüklerini azaltmaya çalışmaktadırlar. Bu durumda kâr maksimizasyonunun gerçekleştirilmesi bakımından işletmeler katlandıkları vergi yükünü en aza indirmek için çeşitli yöntemler uygulamaktadırlar.

İşletmelerin kuruluş yeri ve hukuki şekilleri seçiminde, faaliyet konuları ve süreçlerinde, muhasebe sistemlerinde, yatırım ve finansman kararları üzerinde vergi planlamasının önemli bir payı söz konusudur. Bu bağlamda, vergiler işletmeler açısından bir maliyet kalemi olduğundan, bu maliyetleri en aza indirme sürecinde vergi planlaması devreye girmektedir. Söz konusu maliyetlerin indirilmesi ile oluşacak vergi tasarrufu kaynakların etkin ve verimli kullanılmasını gerçekleştirebilecektir. Kaynakların etkin ve verimli kullanılması ile uzun dönemde vergi gelirleri artabilecek böylelikle büyüme olumlu etkilenebilecektir³⁰⁹.

İşletmeler rakipleriyle daha iyi rekabet edebilmek amacıyla da vergi planlamasına başvurabilmektedirler. Örneğin; iki işletmeden biri kanunların sunmuş olduğu hakları kullanarak daha az vergi öderken, diğer işletme bilinçsizliği sebebiyle bu haklarını kullanmıyor ve daha fazla vergi ödüyorsa, fazla vergi ödeyen işletmenin az vergi ödeyen işletme ile rekabet etme şansı daha az olacaktır. Bu nedenle vergi mükelleflerinin vergi kanunlarında, vergiyi en aza düşürecek her türlü hüküm, olanak, araç ve benzeri uygulama ve durumları takip etmeleri, gelecek yılların faaliyetlerini ve üzerlerindeki vergi yükünü önceden hesaplamaları, vergiye dair planlar yapmaları ve vergi tasarrufuna yönelik haklarını kullanmaları gerekmektedir. Vergi kanunlarının kendilerine verdiği hakları kullanarak daha az vergi ödeyen mükellefler, kanunların kendilerine sunmuş olduğu en doğal haklarını kullanmaktadırlar ve karar alma süreci için bu husus oldukça önemlidir³¹⁰.

Vergi planlaması yapılmasını gerektiren bir diğer neden de; kayıt dışı ekonominin varlığıdır. Şöyle ki; kayıt dışı ekonominin varlığı işletmeler arasında haksız rekabete yol açtığından, kayıt dışı faaliyetlerde bulunan işletmeler vergi

³⁰⁹ Taşkın, **a.g.m.**, s. 101.

³¹⁰ Arslan, **a.g.m.**, s. 144.

ödemeyerek kendilerine daha fazla kaynak yaratabilirken, vergisini düzenli olarak ödeyen işletmeler için ise, söz konusu haksız rekabetin etkilerini azaltmak için vergi planlaması yapmaktadırlar³¹¹.

Vergi planlamasının mükelleflere sağladığı faydalar yanında devlete de birtakım olumlu etkileri bulunmaktadır. Devlet açısından bakıldığında, vergi planlaması, vergi kaçakçılığının önlenmesine yardımcı olabilmektedir. Vergi planlamasını öğrenen mükellefler aynı amaca ulaştıracak yöntemlerden yasal olanını tercih etmek suretiyle vergi kaçakçılığına sebep olan yollara başvurmayacaktır³¹².

Vergi planlamasının tüm bu faydalı yanları yanında, vergi planlaması faaliyeti toplum için olumsuz etkiler de ortaya çıkarabilmektedir. Planlama faaliyetleri kapsamında önemli üstünlükler elde edenler, planlama faaliyetlerinden hiçbir yarar elde edemeyenlere dışsallıklar oluşturabilmektedir. Herkes vergi planlaması uğraşısı içerisinde olmadığından, planlama ile uğraşanlar azalttıkları vergi miktarından planlama uğraşları için sarf ettikleri harcamaları düşükten sonra kalan miktar kadar avantaj elde etmektedirler. Planlama sonucu avantaj sağlayan miktara yönelik vergi yükü de planlama uğraşısı içerisinde olmayan bireylerin üzerinde kalmaktadır³¹³.

Sonuçta, devlet belirli bir amaç doğrultusunda vergileri politika aracı olarak kullanıyorsa, vergilerin amacına ulaşması için devletin politikasını belirleyip mevzuatı oluşturması yetmemekte, ayrıca düzenleyici vergilerle etkilemek istediği mükelleflerin vergi planlaması yapması gerekmektedir. Hedefi belli ve doğru saptanmış ve mevzuata da uygun şekilde konulmuş vergi politikasının istenilen amaca ulaşması mükellef tarafından doğru yapılmış vergi planlamasına bağlıdır.

³¹¹ İbiş, **a.g.m.**, s. 76.

³¹² Eroğlu, **a.g.e.**, s. 9.

³¹³ J. Brant Hellwig, "Questioning The Wisdom Of Patent Protection For Tax Planning", **Virginia Tax Review**, May 2007, s. 105.

Devletin gerçekleştirmek istediği vergi planı ile mükellefin gerçekleştireceği vergi planı örtüşmelidir³¹⁴.

2.9. Vergi Planlaması Stratejisi

Modern yönetim anlayışına sahip işletmeler, işletme stratejilerini önceden kararlaştırarak planlamaktadırlar. Planlama stratejisi, onların karşılaştıkları her farklı durum için etkili ve etkin kararlar alınmasını gerçekleştirecektir³¹⁵. İşletme stratejisi, belirli bir işletme biriminin rekabet ve piyasa koşullarını daha gerçekçi bir şekilde kavramasına, rakiplerine üstünlük sağlayacak olanakların farkına varılmasına yardımcı olmaktadır. Bu aşamada maliyetlerin düşürülmesi, kalitenin yükseltilmesi ya da pazarın henüz girilmemiş bölümlerine girilmesi yoluyla uzun sürede rekabetçi üstünlük sağlayıcı stratejilerin geliştirilmesi önemlidir³¹⁶.

Vergi planlaması stratejisi, kurumun vergi uyum ve çabalarına, ödemelerin değerlendirilmesine ve ilgili vergi otoritelerinin sorgularına- kısmen bağımsız ve kısmen değişen vergi ortamına cevap olarak amaçlar, politikalar ve kuralların bir setine atıfta bulunmaktadır. Bir diğer ifadeyle, belirli bir vergi mükellefinin en azından uzun vadeli vergi ödemesini ve sürdürülebilir vergi yönetim amaçlarını sağlamak umuduyla bir devamlılık, uygunluk ve ilkelerin uygulanabilir bir seti olarak görülmektedir³¹⁷.

Vergi planlaması stratejilerinin sonuçlarıyla ilgili çıkarları olan üç grup düşünülebilir³¹⁸:

- *Devlet*: vergi stratejileri ile ilgili kanunlarda veya vergi ile ilgili düzenlemeler yazılması faaliyetlerinde beklenmeyen ve istenilmeyen yollarda devletin vergi

³¹⁴ Karadağ, **a.g.m.**, s. 700.

³¹⁵ Onur Eroğlu, Ö. Ömer, Eftekin, “Vergi Planlaması Çerçevesinde Uzlaşma Kurumu”, **Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi**, C.11, No:2, 2015, s. 240.

³¹⁶ Akgüç, **a.g.e.**, s. 164.

³¹⁷ Amadasun ve Igbinosa, **a.g.m.**, s. 56.

³¹⁸ P. Michael, Donohoe, A. Gary McGill, Edmund Outslay, “Risky Business: The Prosopography of Corporate Tax Planning”, **National Tax Journal**, Vol.67, No:4, December 2014, s. 868-869.

gelirlerinden yoksun bırakılıp bırakılmayacağı bu grup içinde değerlendirilmektedir.

- *Paydaşlar:* Yönetim tarafından yapılan vergi stratejileri içerisindeki vergi risklerinin derecesinin ne olduğu, etkili vergi oranları ve vergi farklılıkları gibi durumlar göz önünde bulundurularak paydaşların şirketin vergi risk profilini tanımlayıp tanımlayamamaları gibi durumlara dikkat çekilmektedir. Kurumların vergi planlamasına yatırım yapmalarından çok, neden bazı kurumların diğerlerine göre daha fazla vergi planlaması yaptıkları asıl sorunu oluşturmaktadır.
- *Yönetim:* Vergi stratejileri sürdürülebilir şekilde hem paydaş değerine hem de yönetimin devamına nasıl katkıda bulunmaktadır? Bu vergi stratejilerinin açığa vurulması işletmelerin itibarına zarar verip vermeyeceği veya satış ve müşteri kaybına yol açıp açmayacağı durumlarının değerlendirilmesi yapılmaktadır.

İşletmeler genel hedefleri doğrultusunda en az vergi ödemeyi gerçekleştirecek davranışı önce araştırmakta, daha sonra ortaya çıkan sonuçlar arasında vergi tasarrufu sağlayabileceği ya da vergi yükünü erteleyebileceği ya da zamana yayabileceği en uygun davranışı belirleyebilmesine yönelik stratejik bir süreç gerçekleştirmektedirler³¹⁹. Vergi planlamasında, ulaşılmak istenen iktisadi sonuç ve buna uyan hukuki durum analiz edildikten sonra hedeflenen amaca ulaşmayı sağlayan başka hukuki yolların bulunup bulunmadığı ve bunlardan hangisinin daha az vergi yükü ortaya çıkardığı belirlenmektedir. Hedefe ulaşmaya imkân sağlayan tüm çözümler, vergisel perspektif de dâhil olmak üzere bütün hatlarıyla getiri-götürü kıyaslamasına tabi tutularak en uygun çözüm saptanır³²⁰.

İşletmeler vergi planlaması stratejisi ile nakit giriş ve çıkışlarını tahmin edip, potansiyel vergi yüklerini hesaplamaktadırlar. Uygun strateji ile nakit girişlerini maksimize, nakit çıkışlarını minimize ederek, nakit açıklarını en düşük finansman maliyetiyle kapatmaları ve nakit fazlasını değerlendirmeleri gerekmektedir.

³¹⁹ Eroğlu ve Eftekin, **a.g.m.**, s. 240.

³²⁰ Akkaya, **a.g.e.**, s. 27-28.

Böylelikle vergi planlaması ile kanunlara bağlı kalınarak ödenecek verginin, vergi yükünün ve yükün ortadan kaldırılması süresini en aza indirmeye çalışmaktadırlar.

İşletmenin vergi planlaması stratejisine ulaşması için vergileme stratejisi ve eylem planı geliştirmelidir. Vergi planlaması stratejisi üç unsurdan oluşmaktadır³²¹;

- *Vergi Planlama Harcama Düzeyi:* Yönetim, vergi plan ve hedeflerini başarmak için ihtiyaç duyulacak vergi planlaması çabalarının ne ölçüde olacağına ilişkin karar vermelidir. Vergi planlaması çalışmasını analiz etmek için bir organizasyona ihtiyaç duyulacaktır. Bu bahsedilen organizasyon, verilen vergi dönemi içinde minimum vergi ödemesini sağlayacak, sonrasında bu çalışmayı fiyatlayacak ve sonuçta da bir vergi bütçesi oluşturacaktır.
- *Vergi Karışımı:* Organizasyon çeşitli vergi karışımları arasında toplam vergi bütçesini nasıl tahsis edeceğine karar vermek zorundadır. Vergi karışımı, kontrol edilebilir değişken ve düzeyler setine atıfta bulunmaktadır. Kontrol edilebilir değişken ve düzeyleri; hedef vergi yükümlülüğünü, ödenekleri ve vergi iadelerini; teşvikler ve verginin vade tarihinden dolayı vergileri veya işletmenin vergi sisteminin temelini oluşturan dört girdinin kombinasyonu (vergi yükümlülüğünün çeşitleri, vergi planlaması araçları, vergiden kaçınma ödemesi-mekanizma görüşmeleri ve yeniden inceleme ve kontrol) oluşturmaktadır.
- *Vergi Tahsisi:* İşletmelerin vergisel çaba yönetiminin düzeyini ve karışımını belirlemesine ek olarak, bütçenin vergi kaynakları ve fonlarını nasıl dağıtacağı da belirlenmelidir.

Maksimum izin ve desteklerin kullanıldığı düzenlemeleri içeren vergi planlaması fırsatları vergi kanunlarındaki yasal düzenlemelere dayandırılmaktadır. Vergi planlaması, vergi kanunlarında yer alan düzenlemelerin avantaja çevrilebilmesinin bir yönü olup, en az vergi ödemek için vergi mükelleflerine izin veren bir yol içinde mükellefin finansal işlemlerinin düzenlendiği bir durumu ifade

³²¹ Amadasun ve Igbinosa, **a.g.m.**, s. 55-56.

etmektedir³²². Bu ifade, vergi planlaması kapsamında değerlendirilerek, herhangi bir önemli risk üstlenen işletme anlamına gelmemektedir. Vergiden kaçınmanın bir şekli olarak vergi planlaması, yüksek nakit akışları ve net gelir ile sonuçlandığından işletme ve paydaşlarına faydalı bir durum olduğu izlenimini veren³²³ ve işletmelerin vergi yükümlülüklerini minimize ederek işletmelerin performansını ortaya koyan bir faaliyettir³²⁴.

Vergi planlamasını temel alan bir teoriye göre, bir işletmenin vergi planlaması kapsamında nasıl performans göstereceği ve ne şekilde strateji geliştireceği birbiri ardına atlaması gereken üç farklı engele bağlıdır. Bir diğer ifadeyle; hesaplanacak olan vergi, birbirinden bağımsız üç farklı engelden etkilenmektedir. Söz konusu engellerden ilki, işletmenin ekonomik yapısına uygun vergi planlaması yöntemlerinin mevcut olup olmadığıdır. İkincisi, mevcut olan söz konusu vergi planlaması yöntemlerinden hangisi veya hangilerinin tercih edileceği ile ilgilidir. Son engel ise, işletme vergi yöneticilerinin gücünün seviyesi bağlamında tercih edilen vergi planlaması yöntemlerinin dışında kalan vergi planlaması yöntemlerinin uygulanabilirliğidir. İşletme açısından hesaplanan vergi, her üç engelden de etkilenmektedir. Bahsedilen üç engel başarılı bir şekilde atlanıldığında, ödenecek olan vergi daha da azalacaktır³²⁵.

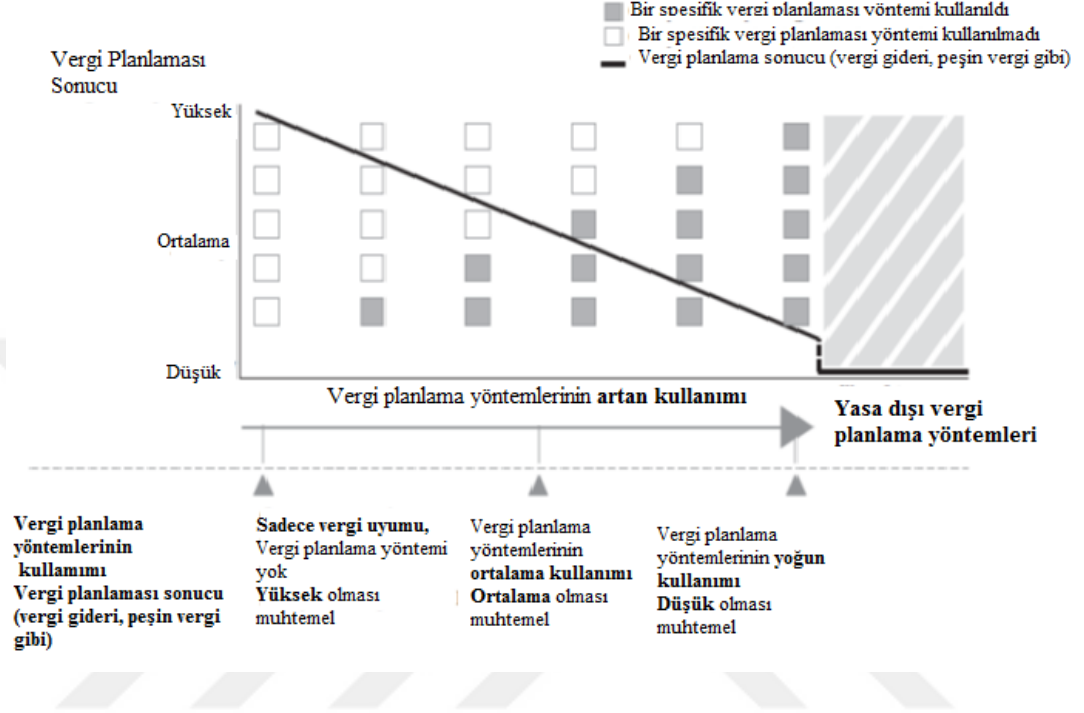
³²² Amadasun ve Igbinsosa, **a.g.m.**, s. 59.

³²³ Jennifer Bloun, “Defining and Measuring Tax Planning Aggressiveness”, **National Tax Journal**, Vol.67, No:4, December 2014, s. 875.

³²⁴ C. Benjamin Ayers, John Jiang, K. Stacie Laplante, “Taxable Income as a Performance Measure: The Effects of Tax Planning and Earnings Quality”, **Contemporary Accounting Research** Vol. 26 No:1, Spring 2009, s. 16.

³²⁵ Anna Feller, Deborah Schanz, “The Three Hurdles of Tax Planning: How Business Context, Aims of Tax Planning, and Tax Manager Power Affect Tax Expense”, **Contemporary Accounting Research** Vol. 34, No:1, Spring 2017, s. 496.

Şekil 2.1: Vergi Planlaması Yöntemlerinin Kullanımı ve Hesaplanan Vergi Arasındaki İlişki



Kaynak: Anna Feller, Deborah Schanz, “The Three Hurdles of Tax Planning: How Business Context, Aims of Tax Planning, and Tax Manager Power Affect Tax Expense”, **Contemporary Accounting Research**, Vol. 34 No: 1, Spring 2017, s. 518.

Şekil 2.1’den anlaşılacağı üzere, vergi planlaması yöntemlerinin kullanımı arttıkça, vergi planlamasının bir sonucu olan hesaplanan vergi ödemesi azalmakta, vergi planlaması yöntemlerinin kullanımı azaldıkça da hesaplanan vergi artmaktadır. Vergilemeye olan uyumun tam olduğu noktada çok yüksek bir ödenmesi gereken vergi seviyesine ulaşılmaktadır. Hiçbir vergi planlaması yöntemi uygulanmadığında hesaplanan vergi çok yüksek seviyelere ulaşmaktadır. Ancak vergi planlaması yöntemlerinin yoğun kullanımı belirli bir noktadan sonra hesaplanan verginin en düşük seviyede seyretmesine neden olmaktadır. Bu noktadan sonra yasal olmayan vergi planlaması yöntemlerinin kullanıldığı anlaşılmaktadır³²⁶.

İşletmeler, vergi planlaması stratejisine ulaşmak için güvenilir, yasal vergi stratejisi ve eylem programları geliştirmelidirler. Öyleyse bir vergi planlaması

³²⁶ Feller ve Schanz, **a.g.m.**, s. 497.

stratejisinde öncelikle, vergi plan ve hedeflerine ulaşılabilmesi için gerekli olacak vergi planlaması çabasına ne ölçüde karar kılınmalıdır ve belli bir vergi döneminde minimum vergi ödemesine ulaşmak için yapılması gereken vergi planlaması çalışmaları nasıl analiz edilmelidir bunlara yanıt aranmalıdır.

Bakıldığında işletmenin vergi planlaması stratejisi birçok faktörü içermektedir. Bunlar; işletmenin cirosu, yatırımlar, kaynakları, hedefleri ve politikaları, faaliyetin ve endüstrinin türü, yeri ve verginin vade tarihi, federal devlet veya yerel yönetimler ve vergi kurumlarının değişken davranışları, indirim ve iadelerin mevcudiyeti ve geçerliliği, yatırımların aşaması, hukuki boşluklar ve ekonominin yapısı olarak sıralanabilmektedirler³²⁷. Söz konusu bu vergi planlaması stratejisi faktörleri çerçevesinde öncelikle vergi kurumları ve onların davranışlarını tanımlamak gerekmektedir. Ardından, yasal boşlukları, vergilerin türleri ve onların nasıl ele alınacağı ortaya konmalıdır. Sonrasında ise, kısa ve uzun vadeli vergi planlaması hedefleri ve stratejileri oluşturulmalıdır.

İşletmenin vergi planlaması stratejisi kapsamında da, vergi çevresi ile bağlantılı eğilimler ve konuların bir sunumu ile sonrasında sorunlar, fırsatlar ve stratejik alternatiflerin takip edildiği, son vergi uyumu ve performansının bir özeti ile başlayan durum analizleri ortaya konulmaktadır. Ardından, vergi amaçları ve hedefleri belirlenmektedir. Bu bölümde gelecek vergi dönemi için ana vergi amaçları açıklanmakta ve bunlar başarılabılır, ulaşılabilir ve ölçülebilir hedefler içine taşınmaktadır. Daha sonra vergi planlaması stratejisi açıklanmaktadır. Burada vergi uzmanları, ulaşılacak ve başarılabılır olan hedefleri hazırlamakta ve formüle etmektedir. Strateji açıklaması, vergi uzmanlarının açıklanan hedefleri nasıl gerçekleştireceklerinin beklentilerinin geniş özetini temsil etmektedir. Geniş özet belirli ve özellikli faaliyetler kapsamında doldurulmaktadır. Strateji eylem programı hazırlanır. Söz konusu hedeflere ve planlanan faaliyete vergi işlemleri için bir

³²⁷ Amadasun ve Igbinosa, **a.g.m.**, s. 56.

destekleyici bütçe açıklaması eşlik etmelidir. Planın son bölümünde planın ilerlemesini izlemek için uygulanacak olan kontrol ele alınmalıdır³²⁸.

2.10. Vergi Planlamasına Dâhil Olma Kararı ve Vergi Planlamasını Etkileyen Faktörler

Vergi planlamasına dâhil olma kararı, vergi planlamasının maliyetleri, yöneticiyi teşvik etme masrafları ve işletmeyi vergi konularında temsil eden kişinin gösterdiği çabalarının vergi öncesi kazanç üzerindeki etkisine bağlıdır. İşletmeler rekabetçi bir piyasada faaliyet gösteriyorsa ve bu nedenle düşük kâr marjlarına sahip olursa vergi planlamasına girme olasılıkları daha yüksek olabilecektir. Eğer işletmeler daha az rekabetçi bir piyasada hareket ediyorsa ve yüksek kâr marjlarına sahip olursa, vergi planlaması maliyetleri, vergi planlaması kararını yönlendirebilecektir. Sonuçta vergi planlamasına karar verilmesi; vergi planlaması maliyetleri, yöneticiyi teşvik etme masrafları ve işletmenin vergi öncesi kâr marjının bir fonksiyonunu oluşturmaktadır³²⁹. Bu bağlamda, vergi ödeyenlerin yasal haklarını kullanmak üzere vergi planlaması sürecine dâhil olma kararlarının olduğunu kabul etmek gerekmektedir. Ancak söz konusu vergi planlaması uygulamaları ulusal ve uluslararası kanunlar ve bu kanunların getirilişindeki amaçla çelişmemesi, vergi anlaşmalarının izin verdiği ölçüde bir plana bağlı olarak şekillenmesi ve anlaşma hükümlerindeki boşluklardan faydalanarak hiç vergileme yapılmamasına imkân sağlayacak şekilde olmaması gerekmektedir. Bu bakımdan, işletmelerin faaliyetleri sırasında gerçekleştirdikleri işlemlerden doğan vergisel yükümlülüklerinin önceden belirlenmesi, kurumsal bir vergi politikasının oluşturularak bu kapsamda hareket edilmesi, gelecekteki faaliyetlerin ve bu faaliyetlerin tabi olduğu vergileme kuralları ve yüklerinin önceden hesaplandığı bir vergi planlamasına yönelmeleri yapay bir durum oluşturmayacaktır³³⁰.

³²⁸ Ayrıntılı bilgi için Bkz. Sayfa. 108.

³²⁹ Martin Jacob, R. Anna Bastian, Kai Sandner, “Why do not all Firms Engage in Tax Avoidance”, **Social Science Research Network Working Paper Series**, 2016, s. 2-3.

³³⁰ Nihat Sönmez, “Agresif Vergi Planlaması Aracı Olarak Kurum Zararları”, **KPMG, Uluslararası Düzeyde Sorumlu Vergicilik**, (Çevrimiçi),

Jones ve Rhoads Catanach'a göre, vergi planlamasını etkileyen faktörler; işletmenin türünün ne olduğu, hangi tür işlemlerin gerçekleştirildiği, bu işlemlerin ne kadar süre boyunca ve hangi yargı alanı içerisinde gerçekleşeceği, gelirin karakterinin ne olduğu gibi unsurlar olup, söz konusu unsurlar şöyle açıklanabilir³³¹:

İşletmenin seçimi: vergi planlamasını etkileyen ilk faktör işlemi üstlenen işletmedir. Farklı işletmeler farklı vergi oranlarına sahiptir. Şahıs işletmeleri, sahibine gelir kaymasına ve gelirin bir düzeyine izin verirken, sermaye şirketleri kurum düzeyinde ve sonrasında paydaş düzeyinde çifte vergilendirmeye maruz kalabilmektedir.

İşlemin dönemi: vergi planlaması işlemin gerçekleştiği dönemden etkilenmektedir. Vergi erteleme paranın zaman değerine dayalı olarak vergi kayıdır. Genel teknikler indirimleri hızlandırmak ve geliri ertelemek içindir. Vergi mükellefi verginin ne zaman ödeneceğini düşünmek zorundadır.

Vergi Yetki Sınırları: İşlemlerin nerede gerçekleştirildiği bağlamında vergi planlaması vergilendirme yetkisinden etkilenmektedir. Vergi yükümlülüğü yabancı ülkede tahakkuk edip etmeyeceğine veya gelirin düşük vergi veya yüksek vergi alanında kurulan işletme tarafından elde edilip edilmeyeceğine göre şekillenmektedir.

Gelirin Özelliği: Gelirin karakterine bağlı olarak gelirin belirli çeşitleri tamamen veya kısmen muaf tutulabilmektedir. Yine gelirin belirli çeşitleri tercihli oranlarda vergilendirilebilmektedir.

Görüleceği üzere, farklı tipteki işletmeler, işlemin hangi dönemde ve nerede gerçekleştiği ve gelirin karakteri vergi planlamasını etkileyen faktörleri oluşturmaktadır.

<https://home.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/06/tr-sorumlu-vergicilik-nihat-sonmez.pdf>, 16 Mayıs 2017.

³³¹ Bala, **a.g.m.**, s. 7.

2.11. Vergi Planlaması Araçlarının Sınıflandırılması ve Vergi Planlaması Araçlarına Uyum

İşletmelerin vergi planlaması yapmasını sağlayan yollara vergi planlaması araçları denilmektedir. Genel olarak vergi planlaması araçları Tablo 2.3'te gösterilmektedir³³².



³³² Şişman, **a.g.e.**, s. 33-34.

Tablo 2.3: Vergi Planlaması Araçları

Yapısal Sınıflandırma	Hemen Uygulanabilir
	Ek yapı gerektiren
Fonksiyonel Sınıflandırma	Gelir Azaltıcı
	Gider Artırıcı
Sonuç Odaklı Ayırım	Vergi Yükünü Erteleyici
	Vergi Yükünü Kaldırıcı
Risk Açısından Sınıflandırma	Riskli Araçlar
	Risksiz Araçlar
Uygulanabilirlik açısından sınıflandırma	Basit Araçlar
	Karmaşık Araçlar
Zaman Açısından Sınıflandırma	Kısa Dönemli Araçlar
	Uzun Dönemli Araçlar
Uygulama Yeri Açısından Sınıflandırma	Bir Ülkeyi İlgilendiren Yapılar
	Birden Fazla Ülkeyi İlgilendiren Yapılar

Kaynak: Bülent Şişman, *İşletmelerde Vergi Planlaması Yöntemleri*, Yaklaşım Yayıncılık, Nisan 2003, s. 33-34.

Söz konusu vergi planlaması araçlarının sınıflandırılması, kullanılış biçimlerini daha iyi analiz etmeye yardımcı olabilecektir. Şöyle ki³³³:

Yapısal sınıflandırmada, vergi planlamasının yapılabilmesi için bazı vergi planlaması araçları vergi sistemi içinde yer alırken, bazıları için yapısal düzenlemeler gerekebilmektedir.

Fonksiyonel açıdan sınıflandırmaya göre ise, bazı araçlar mükellefin gelirinin düşük gösterilmesine böylelikle daha az vergi ödemesine hizmet etmektedir. Gelir artırıcı araçlar mükellefin gider kalemlerinin daha yüksek gösterilerek minimum düzeydeki kâr üzerinden vergi ödenmesini sağlamaktadır.

Sonuç odaklı sınıflandırmada, vergi planlaması araçlarının bir kısmı vergi yükünü erteleyici yollardan oluşmaktadır. Yani mükellefin elde ettiği gelirin vergisini gelirin kazanıldığı zaman değil de, daha sonraki zamanlarda ödenmesi şeklinde bir avantaj oluşturabilmektedir. Vergi yükünün ertelenmesinin yanında, vergi yükünün tamamen ortadan kaldırılması da diğer bir yöntemi oluşturmaktadır. Vergi yükünün kaldırılması vergiyi doğuran olayın veya ödenecek vergi yükünün ortadan kaldırılması şeklinde gerçekleşebilmektedir.

Risk açısından sınıflandırmada, bazı vergi planlaması araçları vergi kanunlarının boşluklardan faydalanması neticesinde vergi denetimi ile karşılaşabilecek durumlar oluşturabilir. Söz konusu bu denetim durumunu çıkarıp çıkarmamasına göre araçlar riskli veya risksiz araçlar olarak sınıflandırılabilir.

Uygulanabilirlik açısından sınıflandırmada ise, vergi planlaması araçlarının bazı vergi sistemlerinde bulunması ve kullanılması kolayken, bazı vergi sistemlerinin

³³³ Alparslan Uğur, Uğur Kömürcüler, “Vergi Planlamasına Yönelik Uluslararası Stratejiler ve Türkiye’deki Yansımaları”, **Finans, Politik ve Ekonomik Yorumlar Dergisi**, C.45, No:515, 2008, s. 35; Şişman, **a.g.e.**, s. 33-34.

yasal boşluklarını bulabilmek güçtür. Bu bağlamda kimi vergi planlaması araçları basitken, kimileri karmaşık olabilmektedir.

Zaman açısından sınıflandırmada kastedilen ise, bazı vergi planlaması araçlarının kısa dönemde kullanıldığı, bazılarının da uzun dönemli uygulamalarda kullanıldığıdır. Uygulama yeri açısından sınıflandırma şeklinde ise, bazı vergi planlaması araçlarının belirli bir ülkenin sınırları içinde, bazı araçların da birden fazla ülkeyi ilgilendiren yapılarda kullanıldığını ifade etmektedir.

İşletmelerin maddi kaynaklarının en iyi şekilde yönetilmesinin öneminin artmasıyla, vergi planlaması sürecinde vergi planlaması uzmanlarının önemi ortaya çıkacak ve bu uzman kişilere başvurulması yaygınlaşacaktır. Vergi planlaması uzmanlarına başvurulması vergi planlaması araçlarına uyumu gerektirecek ve nihayetinde işletmelerin söz konusu vergi planlaması araçlarına uyumu arttıkça vergi planlamasına duyulan ihtiyaç da artacaktır³³⁴.

2.12. Vergi Planlamasının İhlalinin Tespitinde Kullanılan Ölçütler

Mükelleflerin vergilemeye karşı davranışlarında vergi planlaması düzenlemelerini ihlal edip etmediklerinin tespitinde “*hukuka aykırılık*” ve “*hayatın olağan akışına ve ekonomik, ticari ve teknik icaplara aykırılık*” ölçütlerinin değerlendirilmesi gerekmektedir.

2.12.1. Hukuka Aykırılık

İşlenen ve mevzuattaki ifadelere uygun bulunan bir eylemin hukuk düzeni ile çatışma halinde bulunmasına hukuka aykırılık³³⁵ denilmektedir³³⁶.

Mükellef davranışlarında hukuka aykırı bir durum oluşması vergi planlamasının ihlal edildiğinin göstergesidir. Ödenmesi gereken verginin en aza

³³⁴ Fallan vd., **a.g.m.**, s. 181.

³³⁵ Ayrıntılı bilgi için Bkz. s. 102.

³³⁶ Çakar ve Saraçoğlu, **a.g.m.**, s. 446.

indirilmesi için gerçekleştirilen davranışların vergi planlaması kapsamında hareket edilip edilmediğinde, bu davranışların hukuka uygun olup olmadıkları belirleyici olmaktadır³³⁷.

2.12.2. Hayatın Olağan Akışına ve Ekonomik, Ticari ve Teknik İcaplara Aykırılık

Vergilendirmede vergiyi doğuran olayın ve vergilendirme ile ilgili işlemlerin gerçek mahiyetinin ortaya konulması esas alınmakla beraber, verginin toplanmasında mükelleflerin ödemiş oldukları vergilerin ekonomik gerçeği yansıtması istenmektedir. Bu bağlamda bir iktisadi işlemin vergi planlaması kapsamında değerlendirilebilmesi için o işlemin ekonomik gerçekleri yansıtması gerekmektedir. Bu nedenle ekonomik gerçekleri göz ardı eden her türlü iktisadi işlemler vergi planlamasını ihlal edecektir.

VUK'un 3/B-3 maddesinde "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."³³⁸ Söz konusu hüküm ile vergilendirme ile ilgili işlemlerde iktisadi, ticari ve teknik icaplara uyulmaması³³⁹ durumunda vergi planlamasının ihlali ile ilgili bir karine oluşmaktadır³⁴⁰.

³³⁷ Çakar ve Saraçoğlu, **a.g.m.**, s. 457.

³³⁸ "Vergiyi doğuran olayın mahiyetinin ispatında delil serbestisi esası getirilmiş olduğundan; iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan ve olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia edilmesi halinde, ispat külfetinin bunu iddia edene ait olduğu; alışları kayıt dışı tutularak gizlenmeye çalışılan LPG'nin daha kârlı olan otogaz olarak satıldığı kabulü, ekonomik, ticari icaplara ve hayatın olağan akışına daha uygun olacağından ve davacı tarafından, normal ve mutad duruma uygun olmayan, alışlara konu dökme LPG'nin aynı şekilde satışının yapıldığını kanıtlayacak herhangi bir belge de sunulmadığından, dökme gaz olarak alınan emtianın otogaz olarak satıldığı kabulüyle, otogaz ile dökme gaz arasındaki vergi oranı farkından hareketle müteselsil sorumlu sıfatıyla davacı adına özel tüketim vergisi tarh edilmesinde mevzuata aykırılık bulunmamaktadır." Danıştay 7.D. E.2008/5507, K.2009/3054, T.17.6.2009.

³³⁹ Alım-satımlarda, kullanılan belgelerin geçerliliği ve şekil şartlarında, üretim sürecinde alacak borç ilişkisinde vergi kolaylıklarından yararlanmada, faaliyetlerin niteliğinde başlıkları altında tasnif edilen iktisadi, ticari ve teknik icaplara ilişkin örnek Danıştay kararları ve değerlendirmesi için bkz. Cihat Öner, "Danıştay Kararları Işığında Vergi Hukukunda İktisadi, Ticari ve Teknik İcamlar", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı:115, 2014, s. 243-276.

³⁴⁰ Çakar ve Saraçoğlu, **a.g.m.**, s. 459.

Örneğin; peçeleme işlemlerinde, özel hukuk düzenlemeleri ya da kurumları olağan kullanımları dışında vergi yükünü azaltma amacı olduğundan, bu tür işlemlere başvurulması durumunda vergileme ile ilgili gerçek durum, özel hukuk düzenlemeleri yoluyla ortaya konulmamış sayılacak ve hayatın doğal akışına ve ekonomik icaplara uyulmamış olacaktır. Bu bağlamda peçeleme işlemleri yoluyla vergiyi doğuran olaya ve vergilemeyle ilgili işlemlere ilişkin olarak gerçek durumun ortaya konulmaması ekonomik yaklaşım kapsamında değerlendirildiğinde vergi planlaması ile ters düşmektedir.

2.13. Vergi Planlamasına Sınırlama Getiren Uygulamalar

Mükelleflerin vergi planlaması yolu ile vergi kanunlarında yer alan vergisel avantajlardan yararlanarak daha az vergi ödeme yoluna gitmelerinin yanında, devletin de vergisel avantajların suiistimal edilmemesi ve vergi tabanının erozyona uğratılmaması için vergi planlaması yapılmasına birtakım sınırlama getiren düzenlemelere gittiği görülmektedir.

2.13.1. Ekonomik Yaklaşım İlkesi Uygulaması

Vergilendirmede yasal veya yasal olmayan yollarla vergi yükümlülüğünü yerine getirmekten kaçınmaya ilişkin yapılacak girişimlerin boşa çıkartılması, vergilendirmede ekonomik boyutun ele alınması ile mümkündür. Vergiyi doğuran olayın ifade edilmesinde ekonomik boyutun esas alınması takdire dayalı olmayan ve vergi kanunlarının ekonomik gerçeklikler göz önünde bulundurularak yorumlanmasında ön planda olan ekonomik yaklaşım ilkesi³⁴¹ ile mümkündür³⁴².

³⁴¹ Ekonomik yaklaşım ilkesi, hukukun salt biçimsel ve mantıksal yöntemler temelinde uygulanmasının önüne geçmektedir. Bu şekilde olguların gerçekleşen yüzünü tüm gerçekliği ile kavramayı amaçlamaktadır. Olguları ekonomik özellikleri temelinde yorumlamakta ve nitelendirmektedir. Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesi konusunda ayrıntılı bilgi için Bkz. Ş. Emre Gökçay, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Kapsamı, Niteliği ve Sınırları**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2018.

³⁴² Selim Kaneti, Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:131, 1992, s. 48.; Yasemin Taşkın, Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesine Genel Bakış”, **Mali Çözüm Dergisi**, Ocak- Şubat 2012c, s. 70.

213 sayılı VUK'un 3. maddesinin ispat başlıklı (B) fıkrasında *“vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır”* denilerek vergiyi doğuran olayın saptanmasında ve vergi kanunları hükümlerinin yorumlanmasında hukuki biçimlerin ötesine geçilerek gerçek ekonomik nitelik ve içeriğinin dikkate alınması gerektiğine vurgu yapılmaktadır.

Vergilendirmede ekonomik boyut esas alınarak işlem yapılması, ödeme gücüne sahip herkesin kanunda öngörülen yükümlülüğe katlanmasını, ekonomik gücü olmasına rağmen çeşitli yollarla bu yükümlülüğten kaçınmaya yönelenlerin girişimlerini engelleyebilecektir³⁴³.

Vergi hukuku alanında ekonomik sonuçtan vazgeçmek suretiyle vergiden kaçınmak veya vergi kanunlarınca tanınan imkânlardan yararlanmak söz konusu iken, özel hukuk biçimlerinin vergisel avantajlara ulaşmak için, vergi normlarının konuluşundaki amaçları ile bağdaştırılamayacak şekilde kullanılması vergi sistemleri için istenilir bir durum değildir. Bu bağlamda peçeleme olarak ifade edilen gerçek ekonomik ilişkinin üstü örtülerek gizlenen uygulamalar ekonomik yaklaşım ile ortaya çıkarılarak gerçek ekonomik durumuna göre işlem yapılacaktır. Ekonomik yaklaşım ilkesinin uygulanması ile vergi planlaması yapılırken, peçeleme ve muvazaa gibi kanun dışı bir zemine oturtulmuş olan uygulamalara başvurulmasının önünde bir engel oluşturulmaktadır.

2.13.2. Vergisel Teşvik ve Uygulamaların Birtakım Şartlara Bağlanması

Vergi mevzuatında yer alan vergi teşvik ve uygulamalarının kullanımlarının birtakım şartlara bağlanması durumu vergi planlamasına sınırlama getiren bir durumdur. Örneğin, bir alacağın şüpheli alacak olabilmesi için, *“söz konusu alacağın ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla, dava veya icra safhasında bulunması ve yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra*

³⁴³ Taşkın, **a.g.m.**, s. 112.

takibine değmeyecek derecede küçük olması gerektiği”,³⁴⁴ bilanço esasına göre defter tutan işletmelerin, amortisman hesaplama yöntemlerinden birisini başlangıçta eğer normal amortisman yöntemini seçmesi ile izleyen dönemlerde bu yöntemi değiştirememesi, alacak senetlerini reeskonta tabi tutanların borç senetlerini de reeskonta tabi tutma zorunluluğu olarak gösterilebilir. Görüleceği gibi bazı teşvik ve uygulamalar birtakım şartlara bağlanmış olup, ancak o şartlar yerine getirildiğinde söz konusu uygulamalardan yararlanılabileceği ifade edilmektedir.

2.13.3. Yer, Zaman ve Miktar Sınırlamaları

Çeşitli vergi kanunlarında mükelleflere sunulan vergisel teşvik ve uygulamalar yer, zaman ve miktar sınırlaması gibi şartlara bağlanmış olabilmektedir.

Örneğin, GVK’nın indirilebilecek giderler başlıklı 40. maddesinde, *“Hizmetli ve işçilerin işyerinde veya işyeri müştemilatındaki iâşe ve ibate giderleri, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri ve emekli aidatı safi kazancın tespitinde indirilmektedir”*³⁴⁵. Düzenlemesinde “yer” sınırlamasının olduğu görülmektedir.

GVK’nın *“Eğitim, Öğretim ve Sağlık Hizmet İşletmelerinde Kazanç İstisnası”* başlıklı mükerrer 20. maddesinde, *“Ticari, zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle adlarına ilk defa gelir vergisi mükellefiyeti tesis olunan ve mükellefiyet başlangıç tarihi itibarıyla yirmi dokuz yaşını doldurmamış tam mükellef gerçek kişilerin, faaliyete başladıkları takvim yılından itibaren üç vergilendirme dönemi boyunca elde ettikleri bu kazançların 75.000 Türk lirasına kadar olan kısmı, kanun maddesinde belirtilen birtakım şartlarla gelir vergisinden müstesnadır”*³⁴⁶. Madde hükmüne göre, belli bir tutar belirtilerek “miktar” sınırlamasının yapıldığını söylemek mümkündür.

³⁴⁴ Vergi Usul Kanunu, md. 323.

³⁴⁵ 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Yayımlandığı Resmi Gazete; Tarih: 6.1.1961, Sayı:10700, Gelir Vergisi Kanunu, md. 40.

³⁴⁶ Gelir Vergisi Kanunu, mük. md. 20.

GVK'nın 89. maddesi uyarınca, *“Korumalı işyeri indirimi, her bir engelli çalışan için azami beş yıl süre ile uygulanabilmesi mümkündür ve yıllık olarak indirilecek tutar da, her bir engelli çalışan için asgari ücretin yıllık brüt tutarının %150'sini aşamayacaktır”*³⁴⁷. Düzenlemesinde görüleceği üzere, azami beş yıl denilerek vergi planlamasına “zaman” anlamında bir sınırlama getirdiği söylenebilir.

Uluslararası vergi planlaması kapsamında agresif vergi planlaması yöntemi olarak da kullanılan örtülü sermaye müessesesinde, ülkelerin birtakım sınırlamalara gittiği görülmektedir. Ülkeler, ana şirketlerin yerel şirketlere koydukları örtülü sermayeden kaynaklanan yüksek faiz giderinin yarattığı vergi tabanı kayıplarını engellemek için kurallar uygulayabilmektedir. Bu kurallar yerel kârların borç faizi ödemesi yolu ile vergi cennetleri, tercihli vergi rejimleri gibi vergisiz ya da düşük vergi seviyeli ortamlara kaymasını engellemek üzere tasarlanmıştır. Bu kuralların başında vergi otoritelerinin makul bir borç/özsermaye rasyosunu zorunlu hale getirmeleri vardır. Örneğin, Hollanda'da bu rasyo %15 olarak belirlenmiştir³⁴⁸. Bu oranı aşan kısım kanunen kabul edilmeyen gider olacak ve matraha eklenerek vergisi hesaplanacaktır.

İfade edilen bu tür örnekleri çoğaltmak mümkündür. Belirtilen örnekler gibi vergi planlaması kapsamında, bazı vergisel teşvik ve uygulamalarda yer, zaman ve miktar bakımından birtakım sınırlamaların olduğunu ifade etmek mümkündür. Bu bakımdan, mükelleflere sunulan vergisel avantajların kötüye kullanılmaması ve devletin en önemli finansman kaynağı olan vergi gelirlerinin aşındırılmaması için vergi planlamasına sınırlama getiren birtakım uygulamaların olduğu görülmektedir.

2.14. Vergi Planlaması Yapmayı Engelleyen Faktörler

Bazı durumların varlığında vergi planlaması yapmak oldukça güç ya da imkânsızdır. Hukuki güvenlik ilkesinin yıpratılması, vergi mevzuatında çok sık değişikliklere gidilmesi, vergi planlaması yapmanın maliyeti ve ekonomik ve siyasi

³⁴⁷ Gelir Vergisi Kanunu, md. 89.

³⁴⁸ Levent Özer, **Vergilemede Global Eğilimler**, İstanbul, Scala Yayıncılık, 2009, s. 121.

konjonktür vb. vergi planlaması yapmayı engelleyen faktörler olarak değerlendirilmektedir.

2.14.1. Hukuki Güvenlik İlkesinin Yıpratılması

Vergi planlamasında öngörülebilirlik en önemli kavramlardan biridir ve hukuk devletinde öngörülebilirlik hukuki güvenlik ilkesi³⁴⁹ ile sağlanabilir. Belirlilik ve öngörülebilirlik ilkeleri uyarınca vergi planlaması yapan mükelleflerin, var olan bilgilerine göre ekonomik kararlarını almaları zorunluluğu ve bir yatırım veya diğer ekonomik kararların alınmasında kararın verildiği andaki vergi durumunun, kararın uygulandığı andaki vergi durumundan farklı olmaması gerekmektedir³⁵⁰. Hukuki güvenlik ilkesi, mükelleflere vergi normları karşısında plan yapabilme imkânı sağladığından, vergi planlaması hukuki güvenlik ilkesi ile doğrudan ilişki içerisindedir. Bu bakımdan, hukuki normlara uygun olmayan vergileme ile vergi planlaması bir arada düşünülemez. Önceden bilinene göre yapılan plan hukuki güvenlik ilkesinin özünde yer almakla birlikte, vergi planlamasının özünde de önceden bilme yer almaktadır³⁵¹.

Vergilendirme işlemi esasen mülkiyet hakkına müdahale oluşturduğundan, hukuka uygun şekilde yapılması gerçekleştirilerek söz konusu müdahalenin meşrulaştırılması gerekmektedir. Bunu yaparken, kanunun mükellefin yasal vergi planlaması ya da nelerin bozucu vergiden kaçınma olduğunu bilebileceği açıklık ve kesinlikte olması gerekmektedir. Farkın bilinmemesi; mükellefler, olağan kuşkulular, bankalar ve denetim firmaları yani toplum açısından oldukça maliyetli olacaktır. Hukuki güvenlik ilkesinin bir gereği olarak suç ile mükellefe tanınan

³⁴⁹ Hukuk devletinin bir unsuru olarak sayılan hukuki güvenlik ilkesi, “Herkesin bağlı olacağı hukuk kurallarını önceden bilmesi, tutumunu ve davranışlarını buna göre güvenle düzene sokabilmesi anlamına gelir.” Anayasa mahkemesinde bir kanun hükmünün anayasaya aykırı olduğu düşünülerek açılan bir iptal davasında Mahkemenin verdiği gerekçeli kararda hukuki güvenlik ilkesi şu şekilde tanımlanmıştır: “*Hukuki güvenlik, kişilerin kamu otoriteleriyle ilişkilerinde bugün ve geleceğe dönük olarak güven duygusu içinde olmaları demektir. Hukuki güvenlik ilkesi gereğince, her birey, yasadan belirli bir kesinlik içinde, hangi somut eylem ve olguya hangi hukuksal yaptırımın veya sonucun bağlandığını, bunların idareye hangi müdahale yetkisini doğurduğunu bilmelidir.*” Anayasa Mahkemesi 18.06.22013, E.2013/71, K:2013/77 RG: 26.07.2013 RG no:28719.

³⁵⁰ Murat Yıldırım, “Vergilendirmenin Bazı Hukuki Temelleri”, **Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.1, No:1, 2006, s. 106.

³⁵¹ Karadağ, **a.g.m.**, s. 699.

meşru vergiden kaçınma hakkı arasındaki sınır belirgin olmalıdır. Aksi halde mükellef haklarına ilişkin evrensel ilkeler ihlâl edilmiş olup, ülke ekonomisi üzerinde de olumsuz etkiler oluşabilecektir³⁵².

Vergi planlamasını engelleyen ve mükelleflerin vergi ödeme isteğini azaltan bir sebep olarak kanunların geriye yürütülmesiyle³⁵³ hukuki güvenlik ilkesi yıpratılabilmektedir. Hukuk devleti, hukuki güvenlik ve belirlilik ilkesini gerektirmektedir. Çıkarılan bir kanunla, geçmişe yönelik olarak vergi yükünün artırılması hem belirlilik, hem de hukuki güvenlik ilkesi ile bağdaşmaz, aynı zamanda devlete ve hukuk sistemine olan güveni sarsar. Hukuka güvenin yitirilmesi, özünde vergi toplayan devlete olan güvenin yitirilmesi anlamına gelmektedir³⁵⁴. Örneğin, koşulları ve avantajları önceki kanunlar ile belirlenen ve ilgililere uzun soluklu vergi avantajları sunan yatırım indirimi istisnasının uygulanması aşamasında sonradan yapılan yasal değişiklikle kişilerin sürpriz bir şekilde öngörmedikleri bir zaman diliminde vergi borcuna muhatap kılınmaları Anayasa'nın 73. maddesinde ifade edilen kanunilik ilkesi çerçevesinde vergide belirlilik ve öngörülebilirlik ilkeleri ile bağdaşmamaktadır.

Vergi düzenlemelerini mevcut durumuyla ön planda tutarak yatırımlarını vergiden istisna tutulmuş alanlara kaydırmış olan girişimciler, zamanla istisna

³⁵² S. Ateş Oktar, “Muhasebe Hileleri ve Bir Hukuka Uygunluk Sebebi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 249, Haziran 2009, s. 14. Gökbel, **a.g.e.**, s. 29.

³⁵³ Hukuki güvenlik ilkesi ile doğrudan ilişkili olan kavramlardan biri hukuk kurallarının geriye yürütülebilirliği. “Kanunlar ilke olarak yürürlüğe girdiği tarihten önceki olaylara uygulanmazlar. Bu durumu hukuki güvenlik ilkesinin bir sonucu olarak kabul etmek mümkündür” (S. Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2018, s. 52) Anayasa'nın 38. maddesine göre; “Kimse işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılmaz; kimseye suçu işlediği zaman kanunda o suç için konulmuş olan cezadan daha ağır bir ceza verilemez”. Anayasa Mahkemesi, vergi kanununun anayasaya uygunluk denetimine ilişkin bir kararında yasaların geçmişe yürütülmesi ilkesi konusunda şu ifadeleri kullanmıştır; “...Hukuk devletinin gereği olan hukuk güvenliğini sağlama yükümlülüğü, kural olarak yasaların geriye yürütülmemesini gerekli kılar. Yasaların geçmişe yürütülmesi ilkesi uyarınca yasalar, kamu yararı ve kamu düzeninin gerektirdiği, kazanılmış hakların korunması, mali haklarda iyileştirme gibi kimi ayrık durumlar dışında ilke olarak yürürlük tarihlerinden sonraki olay, işlem ve eylemlere uygulanmak üzere çıkarılırlar. Yürürlüğe giren yasaların geçmişe ve kesin nitelik kazanmış hukuksal durumlara etkili olmaması hukukun genel ilkelerindendir.” Anayasa Mahkemesi 22.12.2011, E.2010/7 K:2011/172 RGT:14.02.2012, RG no:28204.

³⁵⁴ Harun Yeniçeri, “Beyan Esasına Dayanan Vergilerde Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Psikolojik Nedenlerinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma”, **19. Maliye Sempozyumu, Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları**, Antalya, Mayıs 2004, s. 911.

uygulanmasına kendi aleyhlerine olacak biçimde son verilmesiyle güç durumda bırakılabilirler. Bu durum, işletme üzerinde likidite sıkıntısı yaratarak işletmenin ortadan kaldırılmasına kadar gidebilen olumsuzluklara neden olabilecektir. Öyleyse, vergi düzenlemelerinde değişiklik yapılacağı zaman faaliyetlerine devam eden girişimcilerin durumlarını etkileyebilecek değişikliklerden mümkün olduğunca uzak durulmalıdır. Aksi halde yapılacak değişiklikler sadece faaliyetlerine devam eden girişimcilerin durumlarını etkilemesinin yanında, faaliyete henüz yeni başlayacak olan girişimcilerin de güvenini sarsarak yatırımda bulunma isteğini yok edebilecektir³⁵⁵.

2.14.2. Vergi Sisteminin Karmaşık Bir Yapıya Sahip Olması

Vergi mevzuatının hazırlanması ve uygulanmasında verginin taraflarınca tamamıyla doğru anlaşılabilmesi, basit olması, vergileme maliyetlerinin düşük olması ve vergi mevzuatında çok sık değişiklikler yapılmaması ideal bir vergileme sisteminin aranan özelliklerindendir.

Karmaşıklık; vergi kanunlarının uzunluğu ve anlaşılma güçlüğüne, mevzuat içindeki itilafli konuların çokluğuna, mükelleflere ya da kazançlara farklı uygulanan vergi oranlarına, sektörel ya da kişisel uygulanan vergi kolaylıklarının sayısına ve miktarına, vergisel yükümlülüklerin ve bürokratik işlemlerin sayısına bağlıdır.

Karmaşıklık, lobilerin karmaşıklıktan yararlanarak sistem içinde yeni sığınaklar oluşturabilmeleri sebebiyle kendini yenileyen bir yapıya da sahiptir. Vergi sisteminin karmaşıklığı bazı kimselerin mevcut vergi yükümlülüklerini azaltmak amacıyla yapay anlaşmalara girmelerine ve değişik yollara başvurmaları sonucu ek çabalar göstermelerine yol açabilmekte, dolaylı maliyetlerin ortaya çıkmasına neden olabilmektedir³⁵⁶. Bu bakımdan vergi kanunlarının birbiriyle uyumlu, kısa ve anlaşılabilir olması, mevzuat içinde uygulama farklılıklarına mümkün olduğunca az yer verilmesi vergi bilinci oluşturarak mükellefleri vergi planlaması yapmaya

³⁵⁵ Saraçoğlu, a.g.e., s. 30-31.

³⁵⁶ Abdurrahman Akdoğan, “Vergilendirme Bilinci ve Vergi Planlaması”, **Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, C.12, No:1-2, 1996, s. 361.

yöneltebilecektir³⁵⁷. Aksi halde, vergi mevzuatında ahengin bozulması, karmaşıklığa yol açılması ve sık aralıklarla değişiklikler yapılması verginin tarafları bakımından yüksek yönetim ve uyum maliyetleri doğurmakta, vergi itaatini azaltmakta ve vergiden kaçınma imkânı yaratmakta, mükelleflerin vergi planlaması yapmasını güç ya da imkânsız bir hale getirebilmekte, vergi kanunlarının adaletsiz olduğu hissini uyandırmakta, işletmelerin etkin kararlar almalarını engellemekte, mükelleflerin ve idarenin sık ve önemli kayıplar yaratacak hatalar yapmasına neden olabilmektedir³⁵⁸. Değişen kanunların anlaşılmasının güçlüğü ve düzenlemelerin birçoğunun geçici maddelerle yapılması mükelleflerin ödevlerini yerine getirmesini güçleştirmektedir³⁵⁹.

Uygulamadaki mevzuatın sık sık değişmesi neticesinde hem idarenin hem de mükelleflerin vergilerini planlayabilmeleri güçleşmektedir. Bu durum idarenin hatalı işlemler tesis etmesine neden olabilirken; mükellefleri de agresif vergi planlaması davranışlarına sürükleyebilmektedir. Bu bağlamda vergi planlamasının kötüye kullanımı olarak gösterilen agresif vergi planlaması stratejileri olan vergi kaçırma, peçeleme gibi kavramlar literatürde çokça yer edinirken, vergi planlamasının henüz tam anlamıyla yerleşemediği görülmektedir³⁶⁰.

Mükelleflerin kanunlara uygun davranabilmesi, kanunların anlaşılabilir, uygulanabilir ve sade olmasıyla ilişkilidir. Bu bakımdan vergi kanunlarında çok sık değişikliklere gidilmemesi, vergi mevzuatının basit, sade ve kolay anlaşılır bir niteliğe sahip olması, ülkenin sosyal, mali ve ekonomik mükelleflerin doğru beyanda bulunma eğilimini artırmaktadır³⁶¹.

Vergi ile ilgili mevzuat hükümlerini anlamış olma ve bu hükümleri uygulamaya dönüştürebilme becerisi, gerekli idari işlemleri sıkıntısız ve fazla

³⁵⁷ Demirli, **a.g.e.**, s. 18.

³⁵⁸ Yunus Demirli, **Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Reformları ve Türkiye’de Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Açısından Değerlendirme**, Hazine ve Maliye Bakanlığı, Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No:2011/412, Ankara, 2012, s. 16.

³⁵⁹ Yıldırım ve Açar, **a.g.m.**, s. 1237-1238.

³⁶⁰ Eroğlu, **a.g.e.**, s. 125.

³⁶¹ Yücel, **a.g.e.**, s. 30.

yorulmaya fırsat vermeden tamamlayabilmiş olma imkânı ve ayrıcalığı, değişiklikleri izleyebilme ve uyum sağlayabilme yeteneği ve benzeri faktörler, tarafların konu ile ilgili isteklilik düzeyleri ile istenilenleri olması gerekene uygun bir şekilde yerine getirme bakımından duyarlılık düzeyleri bu konudaki başarının önemli faktörlerini oluşturmaktadır³⁶².

2.14.3. Maliyetin Yüksek Oluşu

Mali yükümlülüklerin kanun sınırları dahilinde kalınarak en aza indirilmesi, vergi planlaması gibi sistemli bir uygulama ile gerçekleştirilebilir. Böyle bir uygulama ise uzmanlık gerektirmektedir. Vergi planlaması araçlarını yeteri kadar kullanabilmek uzmanlık gerektirdiğinden, uzmanlaşmış emeğe başvurulur. Bu durum da belli bir maliyet gerektirmektedir. Muhasebeci, mali müşavir, vergi danışmanı veya işletmenin mali birimlerinden yardım alınarak yapılan vergi planlaması maliyeti bu kişilere yapılan ücret ödemelerinden oluşmaktadır. Ancak belirtmek gerekir ki, bu kişilerden alınan hizmet sadece vergi planlaması hizmeti kapsamında değildir³⁶³. Bunun yanında alternatif vergi avantajlarının iyi değerlendirilmemesi sonucu kaybolan ilave vergi tasarrufu durumu da vergi planlamasının ölçülemeyen maliyeti içerisinde.

Bu durumda, her işletme bünyesinde böyle bir grup oluşturulması oldukça güç olduğundan, bu avantajları ve ne şekilde kullanılacağını bilen uzman kişilerin desteğinin alınması zorunlu olmaktadır.

Vergi planlamasının yapılması; vergi mevzuatı, muhasebe, işletme gibi birden fazla bilim dalında uzmanlık isteyen bir uygulama olduğundan, bu alanda konunun uzmanı kişilerin işletme bünyesinde istihdam edilmeleri ya da vergi planlamasına ilişkin dışarıdan bir danışmanlık hizmeti alımı önemli ölçüde işletmelere maliyet yükleyebilmektedir. Kurumsallaşmış ve büyük ölçekli işletmelerin söz konusu bu tür maliyetleri karşılayabilmeleri küçük ölçekli işletmelere nazaran daha kolay gibi

³⁶² Akdoğan, **a.g.e.**, s. 361.

³⁶³ Eroğlu, **a.g.e.**, s.123.

gözükse de her halükârda vergi planlaması ile elde edilecek olan getirinin, vergi planlamasının maliyetinden yüksek olduğu durumda, vergi planlaması yapmak rasyonel bir davranış olacaktır.

2.14.4. Diğer Faktörler

Vergi planlamasının yapılabilmesi vergi mevzuatında yer alan düzenlemelerin yanında birçok faktörden etkilenebilmektedir. Söz konusu bu faktörleri, uluslararası ekonomik ve siyasi konjonktür, ülkedeki ekonomik ve siyasi istikrar ya da istikrarsızlık, para ve maliye politikalarına yönelik belirsizlikler, vergi idaresinin etkinliği, yangın, sel, deprem gibi öngörülemeyen mücbir durumlar vb. olarak sıralamak mümkündür. Söz konusu faktörler, vergi planlamasının başarıya ulaşp ulaşmaması veya vergi planlamasının ne şekilde yapılacağı noktasında belirleyici olabilmektedir. Söz konusu bu tür faktörlerin belirsizlikler taşıması başarılı bir vergi planlaması yapılmasının önünde bir engel oluşturabilecektir³⁶⁴.

2.15. Vergi Planlamasının Bir Hak Olduğuna İlişkin Çeşitli Ülkelerdeki Yargı Kararları

Kural olarak birçok ülke, vergi mükelleflerinin kendi işlerini daha az ödeyecek şekilde ayarlamasına izin vermektedir. Böylelikle ülkeler vergi planlamasını bir hak olarak değerlendirmektedir. Mükelleflere vergilerin azaltılması hakkı birçok yerde tanınmaktadır.

Vergi planlaması, amaca ulaşma anlamında sadece yasal durumları kapsamaktadır. Justice Jagadisan değindiği bir kararda “Vergiden kaçınma vergi kaçırma değildir ve alçaklık taşımaz. Bu bağlamda herhangi bir kişi, vergi yükünü minimuma indirmek için işlemlerini bu anlamda düzenleyebiliyorsa, bu durum ahlak

³⁶⁴ Yusufoglu, a.g.m., s. 156.

dışı bir duruma yol açmaz” şeklinde ifade ederek vergi avantajlarını kullanmanın vergi planlaması yöntemi olduğuna işaret etmektedir³⁶⁵.

Yeni Zelanda’da Privy Council kararında Lord Templeman; *“Bugünkü davada esaslı fark verginin azaltılması ile vergiden kaçınma arasındadır. Bir yükümlü her zaman vergisini azaltma konusunda özgürdür. Herkese kanuna göre eğer yapabiliyorsa işlerini düzenleyerek başka biçimde ödeyeceği vergiden daha azını ödeme hakkına sahiptir”* şeklinde ifade etmiştir³⁶⁶. Yine, 1976 yılında Yeni Zelanda Danışma Meclisi’nin kararına göre; harcama yapılarak yapılan bu harcamaların indirilip indirilemeyeceği ekonomik sonuçlardan olmayıp, bu husus vergi mükellefine uygulaması için gider yapması durumunda yasal olarak tanınmış bir haktır” şeklinde vergi planlamasının bir hak olduğuna işaret edilmiştir³⁶⁷.

ABD Yüksek Mahkemesinin Gregory v. Helvering Kararına göre, *“Yükümlünün kanunun izin verdiği yolları kullanmak suretiyle vergi borcunun miktarını azaltmasının, hatta tümünden ortadan kaldırmasının yasal bir hakkı olduğundan şüphe edilemez”* şeklinde ifade ederek mükelleflerin vergiden kaçınabileceğini ve böylelikle vergi planlamasının yasal bir hak olduğunu vurgulayarak vergi yükünü azaltacak biçimde tasarlanmış işlemleri tercih edebileceğini kabul etmiştir³⁶⁸. Söz konusu davada yargıç vergi planlaması sektörüne haklılaştırma ve faaliyetleri yön verme olanağı sağlamıştır.

Avusturalya’da Jaques v. Federal Commissioner of Taxation davasında, hakim Starke, *“Şirketlerin ve pay sahiplerinin kendi işlerini vergiden kaçınmak ya da vergiyi azaltmak maksadıyla ayarlamalarında yanlış hiçbir yön bulunmamaktadır”* şeklinde ifade etmiştir³⁶⁹.

Vergilendirme konusunda Cour de cassation, Belçika hukukunda temel kuralı vermiş olduğu bir kararında şöyle belirtmiştir : (26.06.1961 tarihli karar)

³⁶⁵ Bala, **a.g.m.**, s. 5.

³⁶⁶ Gökbel, **a.g.e.**, s. 35.

³⁶⁷ Yıldırım, **a.g.m.**, s. 132.

³⁶⁸ Akçaoğlu, **a.g.e.**, s. 175.

³⁶⁹ Yıldırım, **a.g.m.**, s. 134.

“Mahkemeye göre vergi mükellefi daha az vergilendirilen herhangi bir yolu tercih etme hakkına sahiptir ve bu vergi kanunlarının uygulanmasında bir vergi mükellefi tarafından yapılan hukuki yorum durumunda da, bu yorum alışılmadık olsa bile vergi mükellefi yorumunun bütün sonuçlarının yine vergi mükellefi tarafından sürdürülmesi şartıyla aynen muhafaza edilecektir. Bu bakımdan, vergisel alanda yasaklanmış olan gerçeğe uygun olmayan işlemler gerçekleştirilmedikçe ve sahtecilik yapılmadıkça, taraflar vergi rejiminden kendi lehlerine olacak şekilde faydalanabilirler”³⁷⁰.

Bu konuda daha kesin bir açıklama Willoughby davasında Lordlar Kamarasından Lord Nolan yapmıştır. Vergi mükellefinin kendisine çekici gelen vergi azaltma seçeneklerinden yararlanabileceğini, burada önemli olanın, vergi mükellefinin vergi borcunu kanun koyucunun niyetinde olan sonuçlara imkân vermeden azaltmasıdır. Vergi mükellefinin “homo economicus” olarak davranacağını ve davranışın vergi azaltma ötesine geçebileceği belirtilmiştir. Vergiden kaçınma ile vergi azaltma arasında ince bir sınır olduğu ve ülkelerin “seçim doktrini” gereğince mükelleflere bir dizi seçenek sunduğu anlaşılmaktadır³⁷¹.

Bir başka örnek de, McNiven v Westmoreland davasıdır. Lord Hoffmann bu davadaki süreçte kaçınma veya vergiyi azaltma gibi sözcükleri içeren yasal düzenlemelere yer vermiştir. Ancak bu sözcükler söz konusu kavramları tanımlamaya yardımcı olmamaktadır. Lord Walker Gestingthorpe bu kavramlar için biraz daha farklı bir bakış açısıyla üçlü bir sınıflandırma yapmıştır. Oldukça karmaşık olan bu kavramları; “vergi kaçırma-yasal olmayan ve cezai; vergiden kaçınma-kabul edilemez ama yasal; vergi azaltma- yasal ve kabul edilebilir şeklinde ifade etmektedir³⁷².

Görüleceği üzere, vergiden kaçınma aslında vergi planlaması ile vergi kaçakçılığı arasında bulunan bir kavram olarak ifade edilirken, vergi kaçakçılığına girmeyen ancak yasal sınırlar içinde ekonomik gerçeklikler göz önünde

³⁷⁰ Yıldırım, **a.g.m.**, s. 127-128.

³⁷¹ Evans, **a.g.m.**, s. 533.

³⁷² Evans, **a.g.m.**, s. 533.

bulundurularak gerçekleştirilen her türlü verginin azaltılması faaliyeti vergi planlaması kapsamında değerlendirilecektir. Vergi idaresi, vergi mükellefinin önünde iki seçenek varsa ve bunlar vergi mükellefi tarafından düşünülüyorsa vergiyle ilgili avantaj sağlayan yollardan birinin tercih edilmesi hususunda vergi mükellefini kısıtlayamayacaktır³⁷³.

2.16. Vergi Planlamasının Değerlendirilmesi

Vergi planlamasının özü, vergi minimizasyonu açısından orta veya uzun dönemde şimdiki faaliyetleri gelecek döneme yansıtmak ve planlayabilmektir.

İşletmelerin vergileme ile stratejik planda uğraşmalarını gerektiren nedenlerden biri de, vergilerin sadece mali amaçla değil, iktisadi ve sosyal politikaların bir aracı olarak kullanılma eğiliminin vergi sistemlerine yerleşmiş olmasından kaynaklanmaktadır³⁷⁴. Vergi sistemlerinde birtakım ölçütler yoluyla vergi planlamasını değerlendirebilmek mümkündür³⁷⁵.

Vergi planlaması ekonomik etkinliği engeller mi aksine artırır mı? Vergi planlaması istenilir biçimde ne kadar sürede mükellef davranışlarına nüfuz eder veya istenmeyen şekillerde söz konusu mükellef davranışlarını bozar? Vergi planlaması adil midir? Benzer özellikleri taşıyan işletmelere, benzer bir şekilde mi vergi planlaması araçları sunulmaktadır? Vergi planlaması yönetilmesi kolay ve basit midir? Mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini tespit edebilmesi maliyet oluşturmakta mıdır?

Vergi planlaması devlet tarafından kolaylıkla yönetilebilir mi? Uygulanması maliyetli midir? Bazı mükellefler başarılı bir şekilde yasal yükümlülüklerinden kanun dışına çıkmadan kaçabilirler mi? Vergi sisteminin ve vergi planlamasının

³⁷³ Yıldırım, **a.g.m.**, s. 143-144.

³⁷⁴ Şanver, **a.g.m.**, s. 62.

³⁷⁵ Joint Committee On Taxation, "Background Information on Tax Expenditure Analysis and Historical Survey of Tax Expenditure Estimates", **Senate Committee on Finance on March 1**, JCX-15-11, February, 2011, s. 13.

düzenlenmesi hususu, söz konusu sayılan farklı amaçlar arasındaki değiş tokuşu içermektedir.

Birçok gelişmiş ülkede, vergi planlaması vergi kaçırmaya nazaran daha önemli ve ön planda olup bunun sebebi, vergi kaçıran işletmelerin yetkili kurumlarca tespit edilmesi durumunda, işletmelerin büyük yaptırımlarla ve hatta işletmenin varlığının sonlanması tehlikesi karşılaşılabilecek olmalarından kaynaklanmaktadır³⁷⁶.

Her ölçek büyüklüğündeki işletme için vergi planlamasının önemi yadsınamaz. Planlı bir vergi yönetim anlayışına sahip işletmeler, ticari faaliyetlerinde alternatifi olan politikaları izleyebilmekte, fırsatları değerlendirebilmekte ve beklenmedik durumlarda karşılarına çıkabilecek krizlere karşı daha dayanıklı olabilmektedirler. Ayrıca hiçbir cezai yaptırıma maruz kalmadan vergi yüklerini azaltabilmektedirler³⁷⁷. Planlama yapılmadığında, verginin ödeneceği zaman geldiğinde, yeterli miktarda fon olmayabilir böylelikle işletmeler ya gecikme faizi ödeme ya da alternatif olarak banka kredilerine başvurma durumunda kalabilmektedirler. Söz konusu bu durumlar da, işletmeler için ek bir maliyet oluşturabilmektedir. Bu bakımdan bu tür sorunların yaşanmaması için işletmeler gelecek dönemlere ilişkin gelir ve gider tahminlerini yapması ve gelecek dönem vergi ödeme dönemine gelindiğinde işletmede mevcut olan değerlerin bilinmesi önemli hususlardır. Tüm bu hususların gerçekleştirilmesi de, her ölçekteki işletmenin uzman vergi danışmanlarından yararlanmasını gerektirmektedir.

Başarılı bir vergi planlaması için insan gücü ihtiyaçları iyi değerlendirilmelidir. Profesyonel olarak kiralanmış olan bir vergi planlaması ofisi vergi planlamasının kabulünü kolaylaştırabilmektedir. Bu bağlamda, vergi planlaması yöneticisi vergi planlaması sistemi hakkında bilgi almak ve metodolojisini tasarlamak için birçok yönetici ile tanışmalı, yönetim tarafından sistematik vergi planlamasının ileriye yönelik düşüncesini teşvik etmeli, kurumsal vergi çabalarının daha iyi koordinasyonuna ve kontrol için kurumsal vergileme

³⁷⁶ Şişman, **a.g.e.**, s. 4.

³⁷⁷ Eroğlu ve Eftekin, **a.g.m.**, s. 241.

performans standartlarının gelişimine öncü olmalı, kurumsal vergilendirme kılavuz hedeflerine ve politikalarını netleştirmek için şirketi teşvik etmeli, ani vergi gelişmeleri için kurumsal hazırlıkları yükseltmeli ve etkileşim sorumluluklarına katılan yöneticiler için de daha dinamik bir algı getirebilmelidir³⁷⁸.



³⁷⁸ Amadasun ve Igbinosa, **a.g.m.**, s. 54.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ PLANLAMASININ ULUSLARARASI BOYUTU VE VERGİ PLANLAMASININ ULUSLARARASI BOYUTUNUN KÖTÜYE KULLANIM ŞEKLİ OLARAK AGRESİF VERGİ PLANLAMASI

3.1. Uluslararası Vergi Planlaması ve Ortaya Çıkış Süreci

1980’li yıllardan itibaren dünya ekonomisinin giderek hızlanan ve her alanda dünyayı etkileyen küreselleşme sürecine girmesiyle beraber, uluslararası ticaret hacminde meydana gelen artışlar ülkelerin birbirlerine olan bağımlılıklarını artırarak mali sistemlerinde önemli etkiler oluşturmuştur. Bu süreçte ülkelerin endişe ettikleri konulardan biri de, küreselleşmenin ülkelerin vergi sistemlerini ve vergi gelirlerini ne şekilde etkileyeceğidir. Dünyanın birçok ülkesinin vergi sistemini etkileyen uluslararası nitelikteki gelişmeler, vergi sistemlerinde bazı yeni düzenlemelerin ve değişikliklerin yapılmasını gerektirmiştir³⁷⁹.

Devletlerin vergisel anlamda rekabet içinde olduğu günümüzde, ÇUŞ’lar söz konusu bu değişim ve gelişmeleri yakından takip ederek davranış şekillerini ve hareketlerini bu gelişmelere göre ayarlayabilmektedirler. ÇUŞ’ların sermayeye ve know-how’a bağlı artan gücü ve bu şirketler arasında baş gösteren rekabet, ulusal vergi sistemleri arasındaki ilişkiyi temelden değiştirmiştir. Böylece stratejik yatırımcılar ve yatırım fonları, sınır gözetmeksizin kendilerine en uygun ortamı sağlayacak platformların arayışına girmişlerdir³⁸⁰.

³⁷⁹ Habib Yıldız, **Küreselleşmenin Vergileme Üzerine Etkileri ve Türkiye Açısından Bir Değerlendirme**, Ankara, Seçkin Yayınevi, 2005, s. 19.

³⁸⁰ Güneş Söğütüoğlu, **Küreselleşmenin Etkisiyle Değişen Vergi Sepeti**”, **Küresel Dönemde Vergileme Dönüşüm ve Türkiye’ye Yansımalar**, Der. Ayşegül Yakar Önal ve Sezai Temelli, İstanbul, Beta Yayıncılık, Nisan, 2012, s. 57.

Vergileme perspektifi açısından amaç, dünya çapındaki vergileri azaltmak olduğundan işletmeler de uluslararası alanda rekabet ederek kârlarını ve işletme değerlerini maksimize etmek için vergi sonrası nakit akışındaki net bugünkü değeri maksimize etmek gibi birtakım politikalar oluşturmaktadırlar. Ülkelerdeki farklı vergi oranlarının, vergisel teşvik ve avantajların ve vergi indirimlerinin olması da uluslararası alanda vergi planlamasını ortaya çıkarmaktadır. Bu bağlamda, minimum maliyetle maksimum kazanç elde etme amacı olan ÇUŞ'ların etkin bir vergi politikası oluşturabilmeleri için, tüm bu unsurları göz önüne almaları gerekmektedir³⁸¹.

3.1.1. Uluslararası Vergi Planlaması Kavramı

Uluslararası vergi planlaması; *“elverişli vergisel faydayı sağlama amacıyla, sınır ötesi iş faaliyetleri ve sermaye akışı işlemlerinin, uluslararası vergi ilkelerine dayalı bir uzmanlıkla hukuki biçimde yönlendirilmesi sanatıdır”* şeklinde tanımlanmaktadır³⁸².

Bir başka tanımlamaya göre; uluslararası vergi planlaması, tüm kurum planlaması içinde vergi etkilerinin sistematik bir şekilde ele alınması ve bir şirketin ekonomik gelişmesini bozmadan efektif vergi oranlarının minimize edildiği bir yolla şirket faaliyetlerinin planlanması amacı ile karar alma süreci olarak tanımlanmaktadır³⁸³. Uluslararası vergi planlamasının esası, özellikle birbiriyle bağlantılı olan birçok ülke arasında gerçekleştirilen çifte vergilemeyi önleme anlaşmalarının ve diğer yasal mevzuatların sunduğu yasal olanaklardan faydalanarak vergiden kaçınmayı gerçekleştirecek uluslararası yapıların teşkilidir. Uluslararası vergi planlaması işlevsel olarak, risk ve getiri yönetimi çerçevesinde uygulanan yapılandırılmış finans, teknik ve yöntemlerinin vergisel odaklı uygulanması olduğundan, uluslararası vergi planlaması uzmanları, yasal mevzuata ve etik

³⁸¹ Uğur ve Kömürçüler, **a.g.m.**, s. 37.

³⁸² Ayhan Selçuk Özgenç, **Vergi Anlaşmalarının Kötüye Kullanılması: Anlaşma Alışverişi**, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2016, s. 90.

³⁸³ Schäfer and Spengel, **a.g.m.**, s. 9.

standartlara uyumlu bir şekilde vergiden kaçınma amaçlı hareket edilebilecek yapılar oluşturmayı ve böylelikle vergiyi en aza indirmeyi hedeflemektedir³⁸⁴.

Ulusal ekonomilerin dünya piyasalarıyla birleşmesi ve iktisadi karar aşamalarının dünyadaki sermaye birikimine yönelik dinamiklerle belirlenmesi, ekonomide pek çok unsurun yanı sıra, uluslararası vergi planlamasının artmasına ve buna bağlı olarak ülkelerin vergileme alanında birtakım değişmelerin ve sorunların ortaya çıkmasına neden olmuştur. Teknolojik ilerlemeler, iktisadi, siyasi ve sosyal alanlarda ortaya çıkan değişmeler ve sermayenin uluslararası hareketliliğinin artması vergisel yükümlülüklerin farklılaşmasına neden olmuştur³⁸⁵.

Uluslararası işlemlerin varlığı, özellikle hizmet ve maddi olmayan mal üreten ÇUŞ'ların teknolojinin kendilerine sunduğu fırsatlardan, kanunlardaki boşluklardan, vergisel kolaylık ve avantajlardan yararlanıp küresel vergi yüklerini düşürmek için vergi planlaması yapmalarını zorunlu kılmaktadır. Bu yönüyle uluslararası vergi planlaması, ÇUŞ'ların kârlarını düşük vergi oranı uygulayan ülkelere aktarmaları yoluyla gerçekleştirilmektedir.

3.1.2. Uluslararası Vergi Planlamasının Kapsamı

Uluslararası vergi planlaması, genel ya da küresel anlamda vergi yapıları hakkında bilgi edinmeyi gerektirmektedir. Özellikle sınır ötesi ticari faaliyetlerde gümrük vergileri, transfer fiyatlandırması, yabancı mukimlere yönelik hak ve menfaatler, KDV, ÖTV mevzuatı gibi pek çok vergisel konuda avantajlı durumda olabilmek vergi planlamasını gerekli kılmaktadır. Dolayısıyla işletmelerin karşı karşıya oldukları vergiler hakkında gerçek zamanlı bilgilere sahip olmaları vergi yükünün istenilir düzeyde olması açısından önem arz etmektedir³⁸⁶.

³⁸⁴ Gökten ve Karabudak, **a.g.m.**, s. 562-564.

³⁸⁵ Özgür Saraç, **Küresel Vergi Rekabeti ve Ulusal Vergi Politikaları**, Ankara, Maliye Hukuk Yayınları, Ağustos, 2006, s. 82-83.

³⁸⁶ Nar, **a.g.m.**, s. 926.

ÇUŞ'lar, ana ülke ve ev sahibi ülke arasındaki vergileme farklılıklarından ve işletme dışı finansman giderlerinden faydalanarak toplam vergi yükünü ve toplam sermaye maliyetlerini minimize ederek yerel işletmelerden daha fazla rekabet avantajı elde edebilmektedirler³⁸⁷. Bu şirketler, düşük vergi oranlı vergi sistemlerinden önemli kazanımlara sahip olabilmektedir. Örneğin, ABD mukimi ve yıllık cirosu 10 milyon doların altında kalan şirketler, kanunların izin verdiği şekliyle nakit esaslı muhasebe uygulayabilirler. Nakit esaslı muhasebe uygulayan şirketler ise, dönem sonu itibariyle kasalarında ve finansal kuruluşlar nezdindeki hesaplarında bulunan toplam nakit tutarı üzerinden vergi öderler. Eğer mükellef ilgili dönem itibariyle nakit artışının yüksek düzeyde gerçekleşeceğini umuyorsa, nakit fonunun bir bölümünü gayrimenkul ya da uzun vadeli finansal araçlara yatırım şeklinde değerlendirebilir. Böylelikle, nakit ve benzeri kalemleri toplamını vergi planlaması kapsamında yönetmiş ve vergi matrahını azaltmış olurlar³⁸⁸.

Uluslararası vergi planlamasının kapsamını, şirketlerin ülkeler arası ticari bağlantıları oluşturmaktadır. Bu bakımdan kapsam dâhilindeki ülkelerde çeşitli türlerde teşkil edilen ve ilgili ülkelerin kanunlarına tabi olan tüzel kişiliklere dayalı olarak, ülkeler arasındaki ikili vergi anlaşmalarının sunduğu avantajlardan yararlanılmaktadır. Oluşturulan çok ülkeli yapılarda temel amaç, geleneksel uluslararası ticarete katlanılacak vergi oranlarından daha düşük vergi oranlarına ulaşmaktır³⁸⁹.

Uluslararası düzeyde vergi planlamasının temeli, çeşitli ülkelerin vergi sistemlerinde var olan farklılıklara ve vergi sistemlerinin bağlantılı olduğu yollara dayanmaktadır. Bu anlamda, uluslararası alanda iş yapan bir şirket mali amaçlarına ulaşmak için bu farklılıkları istismar edebilir aynı zamanda uluslararası alanda faaliyet gösteren bir şirket olması durumunda vergilemeye ilişkin bilgi veya uyum maliyetlerini minimize edebilir. Uluslararası vergi planlamasının amaçları kapsamında bu nicel hedeflere ek olarak bir şirketin nitel hedefleri de bulunmaktadır.

³⁸⁷ A. Mihir Desai, Fritz C. Foley, R. James; Hines, "A Multinational Perspective on Capital Structure Choice and Internal Capital Markets", **NBER Working Paper**, No: 9715, 2003, s. 7.

³⁸⁸ Gökten ve Karabudak, **a.g.m.**, s. 548-549.

³⁸⁹ Gökten ve Karabudak, **a.g.m.**, s. 549.

Burada uluslararası vergi planlaması, sadece belirli işlemler ya da yatırımlarla ilgili olanakları dikkate almaz. Fakat ilgili risklerin dikkate alınması gerektiği akılda bulunur. Nitel amaçlara olası örnekler, erteleme ve belirli önlemlerin iptali ile ilgili geçici esneklikler, nicel uyum ya da risklerin en aza indirilmesidir³⁹⁰.

Uluslararası stratejik vergi planlamasının kapsamı aşağıda ifade edildiği üzere belirtilebilir³⁹¹:

- Yurtdışında ekonomik faaliyetlerde bulunan şirketlerin, ilgili ülkedeki ulusal kanun ve düzenlemelere uygun bir biçimde yıl sonu vergi yüklerini planlaması ve yapılması gereken işlemlerin denetim ve koordinasyonunun sağlanması,
- İşlemlerin değişik ülkelerde gerçekleştirdikleri ticari ve sınai faaliyetlerde karşılaşabilecekleri temel vergileme durumlarının çeşitli çözüm alternatifleri içerisinde değerlendirilerek, söz konusu alternatiflerin işletmeye sağlayacağı yarar ya da getireceği yüklerin analizlerinin yapılması,
- Vergisel simülasyon çalışmaları sonucunda, iç kontrol ve muhasebe sistemini değerlendirerek olası vergi sorunlarına sebebiyet verecek unsurların ortadan kaldırılmasını sağlayacak ortamın oluşturulmasıdır.

3.1.3. Uluslararası Vergi Planlamasının Aktörleri Olarak Çok Uluslu Şirketler

Küreselleşmenin önemli faktörlerinden olan ÇUŞ'lar, yatırım faaliyetlerini birden fazla ülkede gerçekleştirme olanağına sahip ve o ülkelerin olumlu fırsatlarından faydalanarak kârlarını en üst düzeye ulaştırma gayretiyle dünya ticaretini yönlendiren aktörlerdir³⁹². ÇUŞ'lar ülkeden ülkeye farklılık arz eden yasal

³⁹⁰ Schäfer and Spengel, **a.g.m.**, s. 8.

³⁹¹ <http://muhasebeden.com/uluslararasi-vergi-planlamasi-kavraminin-tanitilmasi-ve-rusya-kirgizistan-ve-turkiye-ornegi.html>, (Çevrimiçi), 02 Ocak 2017.

³⁹² Vito Tanzi, "Globalization, Tax Competition and the Future of Tax Systems" **IMF Working Papers**, 1996, s. 98.

düzenlemelerden avantajlar sağlamaya çalışırken, ülkedeki diğer işletmelerle de ortak hareket etmektedirler³⁹³.

Sermayenin uluslararası hareketliliğinin artmasıyla vergisel yükümlülüklerin farklılaşmasında ve küresel ekonominin belkemiğinin oluşmasında özellikle ÇUŞ'lar önemli rol üstlenmektedirler. Doğal kaynak ve imalat sektöründeki yoğunluğun artmasıyla, bağlı ya da ortak şirketler aracılığıyla ulusal sınırları aşan ölçüde üretim ve satış gerçekleştiren şirketler haline dönüşmüşlerdir. Bu bağlamda, ÇUŞ'ların kendine bağlı şirketlerden oluşan iş ağları içinde ya da ortak şirketler yoluyla ulusal sınırları aşacak şekilde üretim ve satış yaptıkları ve gelişen farklı taleplere çeşitli ürünler ve hizmetler yaratarak tüketicilere daha iyi bir yaşam standardı sunduğu görülmektedir³⁹⁴.

ÇUŞ'ların çeşitli ülkelerde ve çeşitli şubeleri arasındaki karşılıklı üretim ve ticaret ilişkisi, bu şirketlerin nerede operasyonlarını gerçekleştirdiği ve buna bağlı olarak kazançlarının nerede vergilendirileceği sorun olmaktadır. ÇUŞ'ların finansal merkezlerini düşük vergi ödeyecekleri ülkelerde tutma eğilimlerinin olduğu görülmektedir. Bu şekilde ÇUŞ'lar etkinlik gösterdikleri ülkelerdeki mali yükümlülüklerini ortadan kaldırma ya da sınırlandırma imkânına sahip olabilmektedirler³⁹⁵.

ÇUŞ'lar, yatırım yapılan ülkede hem iş olanağı ya da vergilendirilebilir matrahlar gibi dolaysız ekonomik yararlar sağlarken, hem de bilgi birikimi aktarımı gibi dolaylı olmayan katkılar da sağlamaktadırlar. ÇUŞ'ların büyümesi, vergi idarelerinin yanında söz konusu işletmeler açısından daha da karmaşıklaşan vergi sorunlarını da ön plana getirmektedir. Bu işletmeler ülkeden ülkeye değişen kanunlara ve idari yükümlülöklere uymak zorundadırlar. Ülkeler arasında vergi kanunlarındaki farklılıklar, işlemin hangi ülkede yapıldığına göre vergiden sonraki sonuçları açısından önemli ölçüde farklılıklara yol açabilmektedir. Bu tür farklı

³⁹³ Cavit Yavuz, Deniz Sivrikaya, "Küreselleşmenin Aktörlerinden Çok Uluslu Şirketler ve Yönetişim", **International Davraz Congress on Socialand Economic Issues Shaping the World's Future: New Global Dialogue**, 25-26 Eylül 2009 Sirene, s. 13.

³⁹⁴ Özer, **a.g.e.**, s. 33.

³⁹⁵ Özer, **a.g.e.**, s. 34.

uygulamalar, ÇUŞ'lara yalnızca tek bir devlette faaliyette bulunan benzerlerine oranla, daha büyük bir yük getirmesine karşın, bu farklılıkları kendi avantajları için kullanmalarına neden olabilmektedir³⁹⁶.

ÇUŞ'lar, vergi avantajı elde edebilmek için, küreselleşme ve bilişim teknolojilerinde yaşanan gelişmeler sonucu, vergi planlaması yapabilir hale gelmişlerdir. Faaliyetlerini amaç ve stratejilerine bağlı olarak farklı ülkelerde oluşturabilmekte, transfer fiyatlandırması, vergi cennetleri veya tercihli vergi rejimlerini kullanarak vergi yüklerini ayarlayabilme imkânına da sahip olmaktadır. Düşük vergi oranına sahip olan ülkeler, ÇUŞ'ları kendilerine yaklaştırarak veya onlara vergi avantajları sağlayarak vergi yüklerini ayarlama konusunda yararlı olabilmektedirler. Ancak bu durum, ülkeler arasında vergi rekabetinin oluşmasına yol açabilmektedir³⁹⁷.

Ekonomik kalkınmanın önemli ajanlarından olan ÇUŞ'lar, büyüyen ve gelişen uluslararası iş ortamında kendi faaliyetlerini farklı coğrafyalarda oluşturduklarından uluslararası vergi planlamasının en önemli aktörleri konumundadır³⁹⁸.

3.1.4. Uluslararası Vergi Planlamasının Aşamaları

Vergi planlaması yapılması aşamasından önce ilk olarak bir işletmenin faaliyette bulunduğu ana ülke ve ev sahibi ülkelerin vergi sistemlerinin özelliklerinin veya farklılıklarının ön planda tutulması gerekmektedir. Bu doğrultuda yapılacak olan vergi planlaması işlerlik kazanabilecektir.

Uluslararası bir yatırım faaliyetinden bahsedildiğinde üç aşamalı bir vergilendirme ilişkisi söz konusu olmaktadır. İlk olarak, yatırımın gerçekleştiği ülkede (varış yeri ülkesi) vergiye tabi tutulmasıdır. Bu durumda, yapılan vergi

³⁹⁶ Semih Öz, **Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Mart, 2005, s. 202.

³⁹⁷ Öz, **a.g.e.**, s. 214-215; Yasemin Taşkın, **Transfer Fiyatlandırmasında Emsallere Uygunluk İlkesi**, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2012a, s. 29-30.

³⁹⁸ Desai vd., **a.g.m.**, s. 7.

planlamasında yatırımın gerçekleştiği ülkede, vergi mükellefi vergi matrahının azaltılmasında iç hukuk düzenlemelerine bağlı olarak, indirilebilir gider yaratılması ve bunun için en uygun yatırım aracının seçilmesi gerçekleştirilecektir. Küresel vergi planlamasının ikinci aşaması, kaynak devleti vergilemesi ile ilgilidir. Kurulan sistemle diğer ülkeye aktarılan gelirin vergilendirilmesinin önüne geçme amacı taşımaktadır. Kaynak devletinde, vergi yükünün azaltılması için anlaşma alışverişlerine başvurulmaktadır. Anlaşma alışverişinde, kapsamına girilmeyen bir anlaşmadan, kaynak ülkede genellikle bir şirket kurarak yararlanılması söz konusudur. Bir diğer ifadeyle, kaynak devletinde elde edilen gelir üzerindeki vergi yükü vergi anlaşması yoluyla hafifletilmeye çalışılmaktadır. Küresel vergi planlamasının son aşamasında ikametgâh ülkesindeki verginin düşürülmesi hedeflenmektedir. Varış ve kaynak ülkesinde elde edilen vergi tasarrufu, ancak ikamet ülkesinde elverişli ortamın yaratılması durumunda varlığını sürdürecektir. Aksi halde, diğer iki ülkede elde edilen gelir, ikamet ülkesinde vergi matrahını artırarak, ikamet ülkesinde yüksek vergi ödemesine neden olacaktır. Bu durumun engellenebilmesi için vergi anlaşmaları, iç hukuk düzenlemeleri, gelirin elde edildiği devletin değiştirilmesi, elde edilen gelirin düşük vergili bir ülkede toplanması gibi birtakım araçlar kullanılmaktadır. Başarılı bir uluslararası vergi planlaması, açıklanan bu üç yapının uyumlu bir şekilde bir araya getirilmesiyle olanaklı olacaktır³⁹⁹.

Uluslararası vergi planlamasının aşamaları ayrıntılı olarak şu şekilde de ifade edildiği görülmektedir⁴⁰⁰:

Birinci aşamada; verilerin, uygulanabilir vergi ve vergi dışı unsurların belirlenmesi, ev sahibi ve ana ülke işlemlerinin değerlendirilmesi, vergi yükümlülüğünün ve diğer maliyetlerin hesaplanması ve nihayetinde de fayda-maliyet analizlerinin yapılmasını içeren mevcut veri tabanlarının değerlendirilmesi birinci aşamada gerçekleştirilmektedir.

³⁹⁹ Özgenç, **a.g.e.**, s. 90-93.

⁴⁰⁰ Roy Rohatgi, **Basic International Taxation**, Kluwer Law International, London, New York, 2002, s. 447.

İkinci aşamada, çok uluslu veya küresel vergi planlamasının oluşturulması, uygun dış aracı ülkelerin belirlenmesi, işlem, uygulama veya ilişki şeklinin seçimi, birinci aşamada belirlenen vergi dışı faktörlerin incelenmesi, vergi ile ilgili muktezaların uygulanabilirliğinin kontrol edilmesi ve tüm vergi planlaması alternatiflerinin oluşturulmasını kapsayan vergi planlaması alternatifleri belirlenmektedir.

Üçüncü aşamada, planın kabul edilmemesi, planın kabul edilmesiyle başarılı olması veya başarısız olması durumları ön planda tutularak vergi tasarruflarının ve vergi dışı maliyetlerin belirlenmesi, ev sahibi ülkeden ana ülkeye toplam maliyetlerin bulunması, en iyi vergi alternatifinin bulunması ve planın düzeltilmesi kapsamında, vergi kanunları ve uygulaması konusunda yerel tavsiyelerin göz önünde bulundurulması, ulaşılabilen yerlerde vergi ile ilgili muktezalar hakkında bilgi edinilmesi, anlaşma ve protokollerin uygulanabilirliğinin kontrolü ve vergi yetki alanlarındaki varlıkların yasallığının tespiti ve riskli durumların değerlendirilmesi şeklinde planın değerlendirilmesi söz konusudur.

Dördüncü ve son aşamada ise, vergi kanunları, vergi anlaşmaları ve vergi uygulamalarındaki değişikliklerin takip edilmesi, güncel durumların izlenmesi, yapılmış olan planın sürekli güncel tutularak iyileştirmelerde bulunulmasını içeren planın geliştirilmesi ve analiz gerçekleştirilmeye çalışılmaktadır.

Tüm bu uluslararası vergi planlaması aşamalarının gerçekleştirilmeye çalışılmasıyla; işletmelerin kendi menfaatleri doğrultusunda hareket etmesi sağlanacak, kararlı bir pozisyon alınacak, planın uygulama aşamasında oluşabilecek riskler ya da doğacak fırsatlar değerlendirilebilecektir. Böylelikle işletmeler sistemli ve gerçekçi kararlar alarak kurumsal bir yapı kazanabilecektir.

3.2. Uluslararası Vergi Planlamasının Kötüye Kullanımı: Agresif Vergi Planlaması

Kamu harcamalarının finansmanında kullanılan verginin yasal ya da yasal olmayan yollarla daha az ödenmesi veya hiç ödenmemesi anlamlarını ifade eden vergiden kaçınma ve vergi kaçırma kavramlarının yanında son yıllarda bir başka kavram olan agresif vergi planlaması kavramı ortaya çıkmıştır.

Agresif vergi planlaması mikro vergi planlaması kapsamında değerlendirilen bir kavram olup, belli bir gelir türüne yönelik efektif vergi oranını düşürmeyi amaçlayan vergi uygulamalarıdır. Meşru bir yöntem olan vergi planlamasının kötüye kullanım şekli olarak agresif vergi planlaması ile özellikle ÇUŞ'lar daha az vergi ödemek için ülkelerin tek başlarına üstesinden gelemeyecekleri sofistike teknikler geliştirerek ve alanlarında vergi uzmanları istihdam etmek suretiyle vergi planlamasının sınırlarını zorlamaktadırlar⁴⁰¹.

Agresif vergi planlaması, sahte ya da yapay yapılar ile ülkelerin vergi sistemlerinin birbirleriyle olan uyumsuzluğundan faydalanılarak vergi kanunlarının ruhunun ihlal edilmesi ve vergi kayıplarının artırılması olarak tanımlanmaktadır⁴⁰².

Agresif vergi planlaması, vergi sistemi ya da vergi sistemleri arasındaki uyumsuzluklardan yararlanmayı ifade ettiğinden, etkileri itibariyle birden fazla ülkenin vergi tabanına zarar veren küresel bir sorun olarak addedilmektedir. İşletmeler tarafından uygulanan uluslararası vergi planlaması, son yıllarda OECD ve AB gibi organizasyon yapısı çalışmalarında bir hayli yer almakta ve bu çalışmalarda agresif vergi planlaması olarak ifade edilmektedir⁴⁰³.

⁴⁰¹ Şen ve Sağbaş, **a.g.e.**, s. 480-481.

⁴⁰² Serkan Acinöroğlu, "Vergiden Kaçınma ve Vergi Kaçakçılığıyla Mücadelede Avrupa Birliği'nin 1 Ocak 2013 Tarihli Son Eylem Planının Değerlendirilmesi", **Vergi Dünyası**, Sayı:379, 2013, s. 193.

⁴⁰³ European Commission, **Platform For Tax Good Governance-Discussion Paper on the Recommendation On Aggressive Tax Planning**, Brussels, January 2014 Taxud/D1/, s. http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/good_governance_matters/platform/meeting_20140206/aggressive_tax_planning.pdf.

Bazı gelir idarelerinin yapmış oldukları çalışmalar sonucunda, agresif vergi planlamasının şu özellikleri taşıdığı ifade edilmektedir. Agresif vergi planlaması kapsamında yapılan bir işlem ekonomik öze sahip değildir. Bu tür işlemlerde bir karmaşıklık söz konusu olup, mükellefler vergi ile ilgisi olmayan taraflarla muvazaalı işlemler yapabilmektedir. Türev, melez ve yapay araçlar gibi yeni ve karmaşık finansal araçlar kullanılabilir. Bağlı şirket ya da iştirakleri ve gayri maddi varlıkları bulunduran şirketlerin vergi cennetlerini kullanması söz konusudur. Bu tür özelliklere sahip olan işlem ve uygulamalar vergi planlamasının kötüye kullanım şekli olan agresif vergi planlamasına birer karine oluşturmaktadır⁴⁰⁴.

Önlenmesi gereken bir vergi planlaması şekli olarak agresif vergi planlaması tanımı OECD tarafından üretilmiştir. Kanun lafzını ihlal etmemekle beraber, kanunun amacına aykırı olabilecek davranışları oluşturan agresif vergi planlaması faaliyetleri, ne meşrudur ne de vergiden kaçınma durumudur. Öyle ki, agresif vergi planlaması, vergi planlaması ile vergiden kaçınma arasındaki ince bir sınır olarak ifade edilebilir. Bu kavramın ne olduğuna ilişkin sorunsalın çözümünün yine OECD çalışmalarında yer bulduğu görülmektedir. Yine OECD'nin agresif vergi planlaması olarak ifade edilen faaliyetleri engellemesi için birtakım girişimleri söz konusudur⁴⁰⁵.

Görülmektedir ki, agresif vergi planlaması tanımı yapılmak istenildiğinde; bu vergiden kaçınma hareketinin sınırları içerisinde kalan ama pek de hoş bakılmayan faaliyet alanı olarak mı, yoksa vergiden kaçınma değil de açık olarak vergi kaçırma fiili kapsamına giren faaliyetler olarak mı görüleceği tartışmasını ortaya çıkarmıştır.

3.2.1. Agresif Vergi Planlamasının Ortaya Çıkışı

Artan küreselleşme sonrası, yatırım ve sermayenin bir ülkeden başka bir ülkeye kolaylıkla hareket edebildiği günümüzde birçok ülke yerel vergi

⁴⁰⁴ HM Revenue & Customs, Guidance from Anti-Avoidance Group, <http://webarchive.nationalarchives.gov.uk/+http://www.hmrc.gov.uk/avoidance/aagriskassessing.htm> (Çevrimiçi), 15 Mart 2016.

⁴⁰⁵ N. Yeliz Akel, "Vergi Hukukunda Yorum Yapan Kaynak Perspektifinde Değişim ve Agresif Vergi Planlaması Üzerine Bir Değerlendirme", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 337, Ekim 2016, s. 96.

mevzuatlarındaki kurallar ve sağladığı vergisel teşviklerle vergi rekabetine sebebiyet vermektedirler. Artan bu rekabet ise bazı durumlarda çifte vergilememe, zararlı vergi rekabeti gibi zararlı vergi uygulamaları olarak ortaya çıkabilmektedir. Mükelleflerin kanunların amaçladığının ötesinde boşluklardan ve ülkeler arasındaki farklılıklardan yararlanarak yaptıkları vergi planlamaları ülkelerin gelir yaratma, ekonomi politikaları uygulama ve mali yeniden yapılanma programlarını yürütme yeteneklerini sekteye uğratmaktadır. Birçok ülkenin içinde bulunduğu mali denge, mali disiplin ve borç sorunları göz önünde bulundurulduğunda, oluşan gelir kayıpları ve matrah aşındırılmaları ülkeler için önemli sorunlar haline gelmiştir⁴⁰⁶. Bu uygulamalara yol açan tetikleyici ekonomik faktörlerden biri de, vergi mükelleflerinin agresif vergi planlaması eğilimleridir.

Agresif vergi planlaması eğilimlerinin ortaya çıkması gelir idareleri için iki hususta endişe yaratabilecektir. Agresif vergi planlaması, ilk bakışta vergi mevzuatına uygun ve kabul edilebilir faaliyetlerin gerçekleştirilmesi gibi görünse de, aslında beklenmedik vergi geliri sonuçlarına yol açmaktadır. Bu bakımdan gelir idarelerinin endişeleri, kanun koyucular tarafından öngörülemeyen ve beklenmedik bu tür sonuçların oluşmasında vergi mevzuatının kötüye kullanılması riski ile ilgilidir. Söz konusu agresif vergi planlaması eğilimleri, bu tür planların oluşturulduğu zaman ile, gelir idarelerinin onları keşfettiği ve telafi edici yasal düzenlemelerin yürürlüğe konulduğu zaman arasındaki uzun dönemlerde daha da şiddetlenmiştir. Bu durum karşısında vergi mükellefleri, vergi konusundaki önemli hususların kanun ile uyuşup uyuşmadığı noktasında açık bir biçimde bilgi vermeye yanaşmamakta böylelikle vergi pozisyonlarını almaktadırlar. Bu durumda gelir idareleri bakımından, vergi mükelleflerinin gri alanlar ile ilgili olarak aldıkları risk ve belirsiz işlemleri hususundaki görüşlerini açıklamama riski bir diğer endişe alanını yaratmaktadır⁴⁰⁷.

OECD'nin agresif vergi planlaması ile ilgili kaygıları, ya kanun koyucular tarafından öngörülemeyen bir sonucu elde eden bu tür planlama veya düzenlemelere

⁴⁰⁶ Çevik, **a.g.e.**, s. 143-144.

⁴⁰⁷ Philip Baker, "The BEPS Project: Disclosure of Aggressive Tax Planning Schemes", **Intertax**, Vol.43, No:1, 2015, s. 86.

ya da belirsiz bir vergi mevzuatına dayandığına işaret edilmektedir. Ancak bu ifade agresif vergi planlamasının açıklanabilmesinde iki noktada yararlı olmamaktadır. Birincisi; kanun koyucular tarafından öngörülen ve öngörülemeyen konulardaki anlayışına dayanmaktadır. Şöyle ki; kanunun, çoğu durumda ne vergi mevzuatıyla neyi elde etmek istediğine ilişkin açık bir fikri vardır ve ne de vergi mükelleflerine yararlı rehberlik edebilecek bir biçimde açık niyetlidir. İkincisi; vergi mevzuatındaki belirsizlik derecesinin net bir göstergesi yoktur. Birtakım belirsizliklerin olduğu birçok konu olabilir. Ancak birçok belirsizliğin olması durumunda, kanunun söz konusu işlem ve faaliyetlere uygulanması, bu tür işlem ve faaliyetlerin başarılı olabileceği ihtimalinin yüksek olduğu bir durum yaratabilmektedir. Örneğin, vergi mükelleflerinin başarılı olabileceği ihtimalinin %50'den az olduğu durumlarda, hukukun görünüşüne dayanan vergi düzenlemeleri açıkça görülmektedir. Agresif vergi planlamasına yönelik bu görüş, belirsizliğin olduğu ve bu tür işlem ve faaliyetlerin pratikte uygulanmasının zor olduğu durumları dışında önem taşımamaktadır⁴⁰⁸.

Oldukça karmaşık bir yapı arz eden agresif vergi planlaması uygulamaları; *vergilendirilebilir kazançları daha fazla vergisel avantaj sağlayan ülkelere kaydırma, çifte indirim, çifte vergi ödememe* gibi yollarla gerçekleştirilebilmektedir. Çifte indirimde, örneğin, aynı zarar hem firmanın faaliyet gösterdiği ülkede hem de merkezinin bulunduğu ülkede kârdan düşülmekte ve böylece vergi avantajı sağlanmaya çalışılmaktadır. Çifte vergi ödememe durumunda, firmanın merkezinin bulunduğu ülkede vergilendirilmeyen bir gelir, faaliyet gösterilen bir başka ülkede istisna kapsamına dâhil edilmektedir. Bu tür uygulamaların, ülkelerin vergi tabanında aşınmaya neden olması, mali sistemleri için ciddi risklere yol açmaktadır⁴⁰⁹.

3.2.2. Agresif Vergi Planlaması Stratejileri

Küreselleşme sürecinde bilgi ve iletişim teknolojileri kullanımının artması, yabancı sermaye yatırımlarının bir aracı olan ÇUŞ'ların ortaya çıkışı, finansal

⁴⁰⁸ Baker, **a.g.m.**, s. 86.

⁴⁰⁹ Şen ve Sağbaş, **a.g.e.**, s. 481.

sistemlerin arbitraj işlemleriyle yakınlaşması, dış ticaretin gelişmesi, ülkeler arasındaki etkileşimin artması, ticaret ve sermayenin önündeki engellerin kalkması uluslararası ticarete ve vergi planlaması alanında yeni yöntem ve stratejilerin doğmasına neden olmuştur.

Ulusal bir şirket için kârların maksimize edilmesinde vergi maliyetlerini düşürme çabası, ulusal kanunların sağladığı imkânlar dâhilinde olanaklıdır. Uluslararası şirketler için vergi maliyetlerini minimize etmek, diğer ülkelerin sağladığı hukuki imkânlardan da faydalanmayı gerektirmektedir. Bu yönüyle uluslararası vergi planlamasında ülkelerin vergi mevzuatlarının çok iyi bilinmesi önem arz etmektedir. Bu açıdan bakıldığında, ülkeler arasındaki vergi farklılıklarından yararlanmak ÇUŞ'ların en çok kullandıkları vergi planlaması stratejilerinin başında gelmektedir. Bunun sonucu olarak, uluslararası vergi planlaması stratejileri, işletmelerin kurumlar vergisi maliyetlerini düşürürken, asıl ekonomik faaliyetin gerçekleştiği ülke ekonomisinin vergi gelirlerini erozyona uğratmaktadır⁴¹⁰. Diğer bir ifade ile belirtilmek istenirse, devletlerin makro düzeydeki çıkarları ile işletmelerin mikro düzeydeki çıkarları birbiriyle çatışabilir. Örneğin, bir ülke açısından olumsuz sonuçlar doğuran ve vergi planlamasının bir aracı olan uluslararası vergi rekabeti işletmeler açısından sağladığı vergi avantajlarıyla olumlu etkiler oluşturabilmektedir⁴¹¹.

İşletmelerin uluslararası vergi planlaması faaliyetlerinin bir kısmının izlenebilmesi ve denetlenebilmesi, ulus devletler açısından oldukça güç iken, ulusal devletler belli yatırımların takibini ve denetimini yaparak yatırımları kayıt altına alabilmek için bu yatırımlardan elde edilen kazançları vergi dışı bırakarak vergi planlaması olanaklarını daha erişebilir hale getirebilmektedir⁴¹². Bunun yanında, ülkeler her ne kadar yasal uygulamalarına uluslararası vergi planlaması yapılmasına engel koyucu düzenlemeler getirirse de ülkeler arasındaki vergi oranlarındaki

⁴¹⁰ Eroğlu, **a.g.e.**, s. 109.

⁴¹¹ Cholpan Oktar, **İşletmelerde Vergi Planlaması ve Türkiye Örneği**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2004, s. 158-159.

⁴¹² Eroğlu, **a.g.e.**, s. 110.

tekdüzelik sağlanmadığı müddetçe kâr maksimizasyonunu amaçlayan ÇUŞ'lar, kârlarını vergisel avantaj sağlayacakları ülkelere aktarmaya çalışacaklardır⁴¹³.

Uluslararası vergi planlaması kapsamındaki stratejiler, yabancı doğrudan yatırımların çıkışını önlerken, yüksek kurumlar vergisi oranlarını sürdürmeye imkân tanımaktadır. Gerçekten görülmektedir ki, uluslararası vergi planlamasının yatırım artırıcı etkileri gelir erozyon etkilerini bastırabilmektedir. Şöyle ki; eğer başlangıç vergi oranları çok yüksek değilse ve yüksek vergili ülkelerin bireylerinin refahlarında bir artış varsa, uluslararası vergiden kaçınmanın artışı; sermaye üzerindeki yasal ve efektif vergi oranlarının her ikisinin de yükselmesine sebep olabilecektir⁴¹⁴.

Görüleceği üzere; küreselleşme olgusuyla beraber, işgücü ve sermayenin serbest hareket etmesi, gelişen teknoloji ve altyapı ile birlikte uluslararası ticaretin yaygınlaşması ÇUŞ'ları ortaya çıkararak vergi planlamasında yeni strateji ve fırsatların oluşmasını gerçekleştirmiştir. ÇUŞ'ların, vergi planlamasının avantajlarından en iyi biçimde yararlanabilmeleri için en uygun vergi planlaması araçlarını seçme işlemleri; şirket yapısı, ülkelerin ekonomik durumları ve yasal düzenlemeler gibi konular ön planda tutularak belirlenebilmektedir.

Çalışmanın kapsamı dikkate alınarak ortaya çıkan tüm agresif vergi planlaması uygulamalarını ele almak mümkün olmamakla beraber, uygulamada ön planda olan ve üzerinde durulan uygulama biçimlerine yer verilecektir.

3.2.2.1. Sözleşme Şekilleri

Uluslararası alanda işletmenin vergisel durumunu etkileyen stratejilerden biri, işletmenin yapısı ve çalışmasıyla ilgili farklı sözleşme şekilleridir. İşletmenin yabancı işletmeyi ne şekilde finanse edeceği önemli kararlardan birini oluşturmaktadır. Borcu ve sermayeyi finanse edebilmek faiz giderlerinin indirilebilir

⁴¹³ Mahmut Yardımcıoğlu, Veli Özer, Nuray Demirel, "Emsallere Uygunluk Prensibi Çerçevesinde Uluslararası Transfer Fiyatlandırmanın Değerlendirilmesi", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 83, 2007, s. 63.

⁴¹⁴ Qing Hong, Michael Smart, "In Praise of Tax Havens: International Tax Planning and Foreign Direct Investment", **CESifo Working Paper Series**, Nr.1942, October 2006, s. 17.

olup olmadığı ile ilgili farklı vergisel etkiler ortaya çıkarabilecektir. Sonuçta faiz gelirleri alıcılar için bir gelir oluşturmakta ve sermayeye alındıklarında gelir gibi vergilendirilmemektedir. Bu açıdan uluslararası alandaki işletmeler arasında yapılan sözleşmeler, vergi planlamalarının kötüye kullanım stratejisi olarak kullanılabilir⁴¹⁵.

3.2.2.2. Şirket Faaliyetleri

Küresel alanda işletmeler birtakım faaliyetler ile vergi planlaması yapmaya çalışmaktadırlar. Örneğin, ana işletme, bağlı işletmeye Ar-Ge, finans, üretim, pazarlama ve dağıtım alanlarında destek sağlar. Yine ana işletme bağlı işletmesine teknoloji sağlar ve karşılığında royalty ya da işletme ücreti alır ki bu gelir ana işletme tarafından vergilendirilirken şube tarafından indirilebilir. Finans açısından ise, küresel işletme için vergileme durumu borç ya da sermayenin bağlı işletme tarafından kullanılmasına bağlıdır. Bağlı işletmedeki sermaye ile kâr payı veya sermaye kazancı üretilir ki bunun tamamının ana işletme tarafından dağıtılmasıyla vergilendirme işlemi yapılmaktadır⁴¹⁶.

ÇUŞ'ların başvurduğu yaygın yöntemlerden biri, vergi yükünü azaltacak biçimde (genellikle kâğıt üzerinde) şirketin yasal merkezini ya da fiili idare merkezini değiştirmek veya düşük vergili ülkelerde işlemlere aracılık edecek ana şirket yapıları oluşturmaktadır. Düşük gelirli ülkelerde ya da vergi cennetlerinde varlığı olmayan bir bağlı şirket (paravan şirket) kurulur. Bu şirketler genelde basit bir ofis ya da posta adresinden ibaret olup, ana ülkenin şirketlerin ikametne ilişkin kuralı dikkate alınarak bu adresin kuruluş yeri ya da fiili idare merkezi olduğu savunulur. Böylelikle şirketler, ana şirkete sadece şirketi yönetmeye yetecek para aktarır, bu ülkedeki düşük verginin avantajlarından yararlanmayı gözetirler⁴¹⁷. Bir ABD şirketi olan Google'ın Hollanda'da kurduğu ve çalışanı veya herhangi bir

⁴¹⁵ Uğur ve Kömürçüler, **a.g.m.**, s. 41.

⁴¹⁶ Uğur ve Kömürçüler, **a.g.m.**, s. 41.

⁴¹⁷ Çevik, **a.g.e.**, s. 161.

varlığı olmayan ancak Google gelirinin % 99,8'inin kontrol edildiği şirket (*Google Netherlands Holdings*) bu duruma örnek verilebilir⁴¹⁸.

3.2.2.3. Transfer Fiyatlandırması

Bir işletmenin bir bölümü tarafından üretimde kullanılan girdinin, başka bir bölüme üretilmiş olması durumunda, bu girdiye uygulanacak fiyatın belirlenmesi transfer fiyatlandırmasının konusuna girmektedir⁴¹⁹.

Önceleri transfer fiyatlandırması işletmeler tarafından vergi avantajı elde etmek amacıyla kullanılan ve yalnızca yasal boyutu ile değerlendirilen bir sorun olarak ele alınırken, son zamanlarda ÇUŞ'ların yasal vergi planlamaları kapsamında uyguladıkları transfer fiyatlandırması politikaları sonucunda ülkelerin vergi kayıplarının artması ve toplumun bu duruma tepki göstermesi, transfer fiyatlandırmasının ayrıca sosyal ve etik bir sorun olarak algılanmasına yol açmıştır. Toplumun gösterdiği bu tepkinin nedeni, kendi ülkelerinde yüksek kazançlar elde eden ÇUŞ'ların bu kazançları transfer fiyatlandırması işlemleri aracılığı ile düşük vergilendirmenin yapıldığı ülkelere aktarması ve bu durumun etik olmamasıdır. Buradaki asıl beklenti, kazançların elde edildiği ülkede vergilendirmenin yapılabilmesidir⁴²⁰.

Transfer fiyatlandırması, bir işletmenin gelir ve gider ya da kâr paylaşımı olarak bağlantılı olduğu, kâr paylaşımı bakımından aynı çıkar birliğine dâhil olan, ana şirket ya da alt şirketlerle veya yönetim ve denetimi itibarıyla hâkim durumda olduğu ortaklık, iştirak ve şubeleriyle, karşılıklı olarak mal ve hizmet sunumunda uygulanan fiyatlamadır. Vergi muhasebesi açısından, ÇUŞ'ların kârlarını, farklı

⁴¹⁸ John T. VanDenburgh, "Closing International Loopholes: Changing the Corporate Tax Base to Effectively Combat Tax Avoidance", *Valparaiso University Law Review*, Vol. 47, No:1, 2012, s. 328-329.

⁴¹⁹ Taşkın, **a.g.e.**, s. 33.

⁴²⁰ Erdal Aydın, "OECD BEPS Projesi Transfer Fiyatlandırması Eylemlerinin Türkiye Üzerindeki Etkileri ve Proje 'ye İlişkin Türkiye'deki Yaklaşım", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 415, Mart 2016, s. 208.

ülkelerde bulunan ana ve bağlı şirketleri arasında kaydırarak, vergiden kaçınmayı sağlayan bir yöntem olarak kullanılmaktadır⁴²¹.

Transfer fiyatlandırması, ÇUŞ'lar tarafından stratejik planlama, karar verme, esas faaliyet ve vergi planlamasının kötüye kullanılması gibi amaçlarını gerçekleştirebilme ve daha düşük vergi oranlarının bulunduğu ülkelerde faaliyet gösteren bağlı işletmelerinin kârlarını artırmada stratejik bir araç olarak kullanılabilmektedir⁴²². Uluslararası işlemlerde gelir ve gümrük vergisinin azaltılmak istenmesi, döviz kur riskinin azaltılması, ülkeler arası uyumsuzlıklardan kaçınma, nakit akışının yönetimi ve uluslararası piyasada rekabetin sağlanması transfer fiyatlandırmasının amaçları arasında yer almaktadır⁴²³.

Transfer fiyatlandırması ile beklenen vergisel amaçlar ise; vergi sonrası küresel kârı maksimize etmek, dış ticaret üzerinden alınan vergileri düşürmek, ihracatta fazla vergi iadesi almak, vergi tevkifatı matrahını gizlemek ya da azaltmak, genel merkez giderlerini vergi yükünü azaltacak biçimde dağıtmak dış ticaret ve kâr transferi konusunda sınırlandırmaları aşarak dolaylı yoldan vergi yükünü azaltmaktır⁴²⁴. Cravens'in, dünyadaki en büyük 500 şirket arasında yer alan ve ABD'de bulunan 179 şirkette yapmış olduğu çalışmalara göre uluslararası transfer fiyatlandırmasının en önemli vergisel amaçları; gümrük tarifeleri yönetimi, vergi düzenlemelerine uyum ve vergi yükü yönetimidir⁴²⁵.

ÇUŞ'lar, farklı ülkelerde açtıkları şubeler arasındaki yaptıkları ticaretleri kapsamında ödeyecekleri vergileri en aza düşürecek yapılar geliştirmektedirler. ÇUŞ'lar grup içi ticaretlerinde uyguladıkları fiyat politikaları ile bir ülkedeki şube kârını ana ülkedeki şirketine veya bir başka bir ülkedeki şubesine aktarabilme

⁴²¹ Osman Sarıaslan, "Küreselleşmenin Temel Türk Kanunlarına Etkileri", **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, No:1, Nisan 2010, s. 344.

⁴²² İbrahim Organ, Muhsin, Çelik "İşletmelerde Vergisel Bir Planlama Unsuru: Transfer Fiyatlandırması", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 301, Eylül 2006, s. 135.

⁴²³ Wagdy M. Abdallah, **International Transfer Pricing Policies: Decision-Making Guidelines For Multinational Companies**, New York, Quorum Books, 1989, s. 29-30.

⁴²⁴ Gökbel, **a.g.e.**, s. 138.

⁴²⁵ Karen S. Cravens, "Examining The Role Of Transfer Pricing As A Strategy For Multinational Firms", **International Business Review**, Vol.6, No: 2, 1997, s. 136.

niteliğine sahiptir. Ülkeler arasındaki vergi oranlarındaki farklılıkların meydana getirdiği bu durum; vergi oranının düşük olduğu ülkede faaliyet gösteren ÇUŞ şubelerinden yüksek fiyattan mal satın alma veya bu şubeye düşük fiyattan mal satma yoluyla kazanç elde etmeye yönlendirmiştir. Kârın bir bölümü, vergi oranının düşük olduğu ülkedeki şubenin mali tablolarında gösterilerek, bu ülkede beyan edilmek şartıyla ÇUŞ'un vergi sonrası kârını yükseltmektedir. ÇUŞ'ların bu fiyatlandırma planlamaları transfer fiyatlandırması uygulamasını ortaya çıkarmıştır⁴²⁶. Görüleceği üzere, ÇUŞ'lar, vergi yükü yüksek ülkelerdeki bağlı şirketlerine gerçek piyasa fiyatının üzerinde bir fiyatla mal veya hizmet satarak ya da düşük fiyatla mal alarak bağlı şirketin vergi matrahını azaltabilmektedir. Bu durumda vergi sonrası toplam kâr artacaktır. Transfer fiyatının düşük gösterilmesiyle gümrük vergileri ve KDV'nin olması gerekenden az ödenmesi bir diğer vergisel amaçlardandır. İhracatçıyı desteklemek amacıyla vergi iadesi ya da vergi indirimi uygulanması durumunda ise transfer fiyatlarının yüksek gösterilmesi, ihracatçı konumundaki şirketin yüksek vergi iadesi almasına veya vergi indiriminden faydalanmasına imkân tanımaktadır⁴²⁷.

Transfer fiyatlandırması, vergi kaçırma olayı kapsamında değerlendirilmemelidir. Transfer fiyatlandırması, bağlı şirketler arasında gerçekleşen bir fiyatlandırma sistemidir. Bu şirketler arasındaki transferlerde uygulanacak fiyat tespitinin bir iktisadi zorunluluk olduğu açıktır. Dünyanın her tarafında faaliyet gösteren işletme büyümeleri ve birleşmeleri dikkatleri bu konu üzerine çekmektedir. Bu durumun, ülkelerin vergi idareleri tarafından dikkate alınmasına yol açan unsur ise, bu sistemin yanıltıcı amaçlarla kullanılması olmaktadır. İşletmeler arasındaki fiyatın, vergi kaçırma amacı ile değiştirilmesi durumunda ülkeler, gelir kayıplarıyla karşı karşıya kalmaktadırlar. Bu bakımdan fiyatların iktisadi gereklilik dışında değiştirilmesi, kanunların ihlâl edilmemesini ifade eden vergi planlamasının sınırlarını aşan bir uygulama olarak ortaya çıkacaktır⁴²⁸.

⁴²⁶ Serdar Pehlivan, Rıza Ali Gökbnar, "Ülkemizde Transfer Fiyatlandırmasının Yol Açtığı Tahmini Kurumlar Vergisi Kaybı", **Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, C.17, Sayı:1, 2010, s. 99-100.

⁴²⁷ Ufuk Olcay Tokay Acar, **Transfer Fiyatlandırması**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2013, s. 51.

⁴²⁸ Doğan Argun, Samet Uzun, "Transfer Fiyatlandırmasının Önemi ve Kullanım Zorunluluğu", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 290, Şubat 2017, s. 16.

Bu tür işlemlerin gerçekleşme nedenlerinin başında, ülkeler arasındaki farklı vergi düzenlemeleri gelmektedir. Bazı ülkelerde grup vergilendirme rejimleri kabul edilirken, diğerlerinde kabul edilmemekte ya da bazı ülkelerde bazı uygulamalara izin verilirken, diğer ülkelerde izin verilmemektedir. Bu tür düzenleme farklılıkları nedeniyle şirketler, ülke düzenlemelerini kontrol dışı bırakabilmek amacıyla söz konusu işlemleri gerçekleştirerek agresif bir vergi planlamasına girişebilmektedirler⁴²⁹.

Son yıllarda, “*Matrah Aşındırılması ve Kâr Kaydırma*” (BEPS) ile ilgili tartışmalar ülkelerin gündeminde yer almaktadır. Farklı ülkelerde şubeleri bulunan ÇUŞ’ların, ekonomik faaliyetlerde bulundukları ülkelerde sebebiyet verdikleri vergi kayıpları ve bunların önlenmesi üzerine uluslararası düzeyde BEPS ile mücadeleye ilişkin çözüm önerilerinin oluşturulmasına öncülük etmektedir. Projenin transfer fiyatlandırmasına yönelik çalışmalarının temeli de, değer yaratma yaklaşımına dayanmaktadır. Değer yaratma yaklaşımı, transfer fiyatlandırmasına konu bir işlemde kazancın ortaya çıkmasını sağlayacak artı değer hangi şirkette ve ülkede meydana getirildiyse, vergilendirmenin de o şirkette ve ülkede yapılması gerektiğini ifade etmektedir. Bu yaklaşım hem hükümetlerin uluslararası adil vergilendirmenin sağlanması hususunda beklentilerini karşılamakta, hem de toplumların transfer fiyatlandırmasına yönelik etik kaygılarını gidermektedir⁴³⁰.

3.2.2.4. Örtülü Sermaye

Kurumlar faaliyetlerine devam ederken, ihtiyaç duydukları sermayeyi, öz kaynakları yanında, borçlanma yolu ile yabancı kaynaklardan da sağlayabilirler. Bu bağlamda işletmeler ortaklarından da borç alabilirler. Bu durum hayatın normal akışına uygun bir harekettir. İşletmeler, borç verenlere ödediği faizleri gider kaydederek vergi matrahından indirmektedir. Ancak, kurum aslında ortaklarının sermaye olarak koymaları gereken fonları ortaklarından alınmış borç gibi göstermesi ve bunlara ödediği faizleri sınırsız bir biçimde gider yazması vergi gelirleri açısından

⁴²⁹ Ali Beylik, “Uluslararası Vergi Planlamasında Şirket Zararlarının Kullanılması, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 229, Ocak 2012, s. 80.

⁴³⁰ Aydın, *a.g.m.*, s. 210.

olumsuzluk yaratmaktadır. Yüksek vergi oranlarının olduğu ülkelerde borç faiz ödemelerinin vergi matrahından indirilmesi işletmeleri öz kaynak kullanımı yerine borçlanmaya teşvik etmektedir⁴³¹.

Kurumların, ortaklarından ya da ortaklarla ilişkili olan kişi ya da kurumlardan doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek kullandıkları emsallerine göre yüksek tutardaki yabancı kaynak örtülü sermaye ile ifade edilmektedir. Bu yönüyle örtülü sermaye, ortakların kuruma sermaye olarak koymaları gereken sermayeyi borç olarak kuruma tahsis etmesi bir anlamda ortaklık payının gizlenmesini belirtmektedir. Örtülü sermaye üzerinden ödenen faiz vergiye tabi kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alındığından, vergi matrahı ödenen faiz kadar azalmakta ve böylelikle kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergi azalmaktadır. Özellikle de yüksek borçlu işletmeler daha fazla faiz ödemesi yapacaklarından, daha az vergi ödeyebilecektir⁴³². Böylelikle borçlanma öz kaynak kullanımına göre daha etkili bir vergi planlaması yöntemi olmaktadır.

Kanun koyucu tarafından örtülü sermayenin varlığının tespitine yönelik birtakım özel düzenlemeler yapılabilmektedir. Bu düzenlemelerden biri olan “*sabit oran yaklaşımına*” göre, işletmenin ortaklarından veya ilişkili kişilerden temin ettiği toplam borçları şirket öz sermayesinin belli bir oranını aşması durumunda söz konusu borcun tümüne ya da belli bir kısmına isabet eden faiz ödemeleri gider kabul edilmemekte ve kâr dağıtımı hükmünde kabul edilmektedir. Örtülü sermayenin tespiti için kullanılan borç/öz sermaye oranı kanunla belirlenmekte ve şirketlerin ortak veya ilişkili kişilerden söz konusu oran dahilinde gerçekleştirdikleri borçlanmalar örtülü sermaye olarak kabul edilmemektedir⁴³³.

Örtülü sermayenin tespitine yönelik kanunda tüm işletmeler için geçerli olabilecek tek bir oran belirlenebileceği gibi farklı sektörlerde faaliyette bulunan

⁴³¹ Şenyüz vd., **a.g.e.**, s. 159.

⁴³² Abdurrahman Akdoğan, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Temel İlke ve Esaslar, Vergileme ve Vergiler Hukuku, Uygulama Örnekleri**, 10. b., Ankara, Gazi Kitabevi, 2011b, s. 401.

⁴³³ Şükrü Kızılot, **Türk Vergi Hukukunda Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye**, Ankara, Yaklaşım, 2002, s. 110; Namık Kemal Uyanık, **Örtülü Sermaye Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi Düzenlemeleri**, Ankara, TÜRMOB Yayınları, 2008, s. 60.

işletmeler için farklı oranlar da belirlenebilir. Böylelikle özellikli sektörlerin vergi teşviklerinden faydalanmaları sağlanabilir ya da özellikli sektörlerde farklı oranlar tespit edilerek söz konusu sektörlerdeki rekabet yapısı güçlendirilebilir. Örneğin, finans sektöründe faaliyette bulunan şirketler için borç/öz sermaye oranı daha yüksek olabilmektedir⁴³⁴.

Borç kullanımı, bu yolla işletmelere vergi yükünün hafifletilmesi olanağını sunduğundan, birçok ülke borçlanmaya bağlı olarak yapılan faiz ödemelerinin vergi matrahından indirimine yönelik bazı sınırlamalar getirmektedir. Bu doğrultuda maksimum borç miktarının belirlenmesi ve indirilebilir faiz miktarının sınırlandırılması söz konusu borç dağılımına getirilen sınırlamalardandır.

Kanun koyucunun belli bir orana kadar gerçekleştirilen borçlanmaları örtülü sermaye kapsamına dâhil etmemesi durumunda, ortak veya ilişkili kişilerden borçlanma ihtiyacı içinde bulunmayan şirketler vergi planlaması kapsamında kurumlar vergisi matrahını azaltabilmek uğruna, borçlanma ihtiyacı olmasa bile, kanunda belirtilen oran dâhilinde ortak veya ilişkili kişilerden borçlanmaya gidebilmektedirler⁴³⁵.

Bağımlı işletmeleri farklı ülkelerde bulunan ÇUŞ'larda ana şirketin yavru şirketleri ne şekilde finanse edeceği grup şirketlerinin üzerindeki vergi yükünü doğrudan doğruya etkileyecektir. Bu bakımdan örtülü sermayenin ÇUŞ'lar açısından önemli bir vergi planlaması aracı olduğunu söylemek mümkündür⁴³⁶. Ayrıca, bazı ülkelerde örtülü sermaye düzenlemelerinin olmaması, düzenleme yapan ülkelerde de, bu düzenlemelerin birbirinden farklılık göstermesi ve ülke genelinde farklılaşan vergi oranları örtülü sermayenin ÇUŞ'lar tarafından agresif vergi planlaması aracı olarak kullanılmasına yol açmaktadır⁴³⁷.

⁴³⁴ Mesut Koyuncu, **Örtülü Sermaye Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Uluslararası Transfer Fiyatlandırması**, Ankara, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2005, s. 413; Uyanık, **a.g.e.**, s. 60.

⁴³⁵ Koyuncu, **a.g.e.**, s.414; Uyanık, **a.g.e.**, s. 61.

⁴³⁶ Emrah Ferhatoğlu, "Uluslararası Vergi Hukukunda Örtülü Sermaye", **Prof. Dr. Şükrü Kızılot'a Armağan**, Ed. Nevzat Saygılıoğlu, Eren Çaşkurlu, Mine Nur Bozdoğan, Ankara, 2014, s. 310.

⁴³⁷ Ferhatoğlu, **a.g.e.**, s. 308.

3.2.2.5. Vergi Cennetleri

Dünyada sosyal refah anlayışında ortaya çıkan değişimin bir sonucu olarak kamu harcamalarının da önemli ölçüde artması ve bu artışla beraber harcamaların finansmanı için vergi yükünün de artmaya başladığı görülmektedir. Bu bağlamda, vergi oranlarıyla beraber, diğer yükümlülüklerin de artmasıyla vergi cennetleri hem ÇUŞ'ların hem de kişilerin daha çok ilgisini çekmeye başlamıştır⁴³⁸.

Mal ve hizmet hareketliliğinin artması, endüstrileşmiş yüksek vergi oranlarına sahip ülkelerin kurumlar vergisi matrahının aşınmasına, vergi gelirlerinin düşmesine ve ülkeler arasında vergi rekabetinin artmasına sebebiyet vermektedir. Ar-Ge ve sermaye finansman faaliyetlerini çıktıların üretimi ve satışından ayırmak ve böylelikle gerçek ekonomik faaliyetlerin yerleştiği yerlerden farklı yerlerdeki sermaye ve fikri mülkiyetten elde edilen gelir için vergi planlaması yapmak için, ÇUŞ'ların kararlarında mali hareketlilik gösterilmelidir. İşletmeler geliri vergi cennetlerine ve diğer ülkelere kaydırabildikleri gibi mali işlemlerini, mali yatırım seçeneklerini ve devletlerin vergi politika çevresini de değiştirebilmektedir. Vergi planlaması, yüksek vergi oranları uygulayan ülkelerin vergi gelirlerini azaltarak vergi matrahının aşınmasına neden olabilmektedir⁴³⁹.

İşletmeler firma içi borçlanma, vergiye tabi gelirin düşük oranlı vergi yargı alanlarına kaydırılması ve yüksek vergili ülkelere vergi indirimleri gibi mali düzenlemelerden yararlanarak vergiden kaçınabilmektedirler. Böylelikle de vergi cennetleri işletmelerin bu imkânlarını artırmaktadır⁴⁴⁰. Öyleyse vergi cennetleri işletmelere ve kişilere vergiden kaçınmak için fırsatlar yaratan ve vergiden kaçınma

⁴³⁸ Serdar Öztürk, Özlem Ülger, "Vergi Cennetlerinin Küresel Finansal Kriz Üzerine Ekonomik Etkileri: Vergi Kaçırma, Vergiden Kaçınma ve Kara Para Aklamadaki Rolü", **Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, C.9, Sayı:1, Ocak 2016, s. 250.

⁴³⁹ Hong ve Smart, **a.g.m.**, s. 1.

⁴⁴⁰ James R. JR. Hines, "Tax Havens", **Office of Tax Policy Research Working Paper Series**, Nr.3, May 2007, s. 2.

olanağını da artıran düşük vergi oranlı vergilendirme alanları olarak tanımlanabilmektedir⁴⁴¹.

Vergi cennetlerinde genellikle basit bir vergileme sistemi kullanılmakta ve kamu hizmetleri özellikle tüketim üzerinden alınan dolaylı vergilerle finanse edilmektedir. Bu durum, uluslararası finansal ve ekonomik sistem açısından ele alındığında; vergi cenneti olan ülkelerin risk primini arttırdığı, vergi ve kamu maliyesi sistemlerinin işleyişini zayıflattığı, vergi gelirlerinin dağılımındaki eşitsizliği daha da bozduğu, kaynak tahsisinde etkinliği düşürdüğü ve gelişmekte olan ülkelere kurumsal yapılara ve büyümeye zarar verdiği öne sürülerek eleştiri konusu olmuştur⁴⁴².

ÇUŞ'ların agresif vergi planlaması yapmak amacıyla kârlarını faaliyette bulundukları ülkelere daha fazla vergi avantajı sağlayan ülkelere aktararak vergi matrahını önemli ölçüde aşındırmaları son yıllarda giderek artmaktadır. Örneğin, Microsoft, Porto Rico'da kurduğu bağlı şirketine, sahip olduğu fikri mülkiyete yönelik haklarını satmak ve satmış olduğu haklar yönünden tekrar hisse satın almak amacıyla 4,5 milyar dolar vergi avantajı elde etmiştir. Burada vergi cennetinde kurulmuş olan bağlı şirketle ana şirket arasında gerçekleşen fikri haklara yönelik bir satış söz konusudur. Vergi cennetinde kurulmuş olan şirketin ana şirketle bağlılığı söz konusu olmasına rağmen, gelir idaresinin bu durumu bilgi paylaşımının yapılmaması nedeniyle bilmediğinden, birbirinden bağımsız iki şirket arasında söz konusu işlem yapılmış gibi görünmektedir⁴⁴³.

Vergi cenneti olan ülkelere vergiden kaçınmanın uygun yolları olduğu söylenebilir. Bu ülkeler ile yapılan ihracat ve ithalatta ithalat maliyetleri yüksek, ihracat bedelleri düşük gösterilmektedir. Vergi cennetlerindeki şirketten danışmanlık, proje, organizasyon ve Ar-Ge gibi hizmetler alındığı ileri sürülerek fatura temin edilmesi ve bu faturaların gider yazılarak vergi matrahının azaltılması söz konusudur.

⁴⁴¹ Hines, **a.g.m.**, s. 1.

⁴⁴² Schjelderup, Guttorm Alevander, Cappelen F. Anne, Stenhammer vd.; **Tax Havens and Development**, Report from the Government Commission on Capital Flight from Poor Countries, Official Norwegian Reports, June 18, 2009, s. 11-12.

⁴⁴³ Fisher, **a.g.m.**, s. 345.

Bu ülkelerde gayrimenkuller üzerinden alınan vergiler düşük olduğundan taşınmaz mallar vergi cennetinde kurulan şirket bilançosuna dâhil edilmekte vergi avantajı sağlanmakta ve taşınmazın kayıtlı olduğu şirketin hisseleri satılarak herhangi bir vergi olmadan mallar satılabilmektedir. Özellikle turizm şirketlerinin işlemleri vergi cenneti ülkeler üzerinden gerçekleştirilmektedir. Örneğin, Bermuda’da otel inşası ve işletilmesinden elde edilen gelirler 30 yıl gibi uzun bir süre vergi dışıdır. Gemi taşımacılığı ile ilgilenen şirketler de genellikle vergi cenneti olan ülkelerde tescil ettirilmektedir⁴⁴⁴.

Mükelleflerin vergi cenneti ülkelerden yararlanmalarına yönelik olarak agresif vergi planlaması kapsamında yaptıkları faaliyetler; vergi yükünün genel olarak azaltılması, vergi ödemelerinin geciktirilmesi amacıyla kazançların transfer edilinceye kadar vergi taksitlerinin neden olacağı azalmalara maruz kalmadan birikmesi, yatırımlardan ve belli türdeki diğer faaliyetlerden gelirlerin asgariye indirilmesi, kazancın vergilemenin düşük olduğu veya hiç bulunmadığı yerlerde oluşturulmasına yönelik ayarlamaların yapılması, kazancın vergi cenneti ülkede toplanıp vergiye tabi olmadığı herhangi bir ülkede faaliyette bulunan ana merkeze vergilendirilmeksizin transfer edilmesi şeklinde ortaya çıkabilmektedir⁴⁴⁵.

3.2.2.6. Zararlı Vergi Rekabeti

Ulusal ekonomilerin birbirleriyle olan bütünleşmeleri, bir ülkenin vergi sistemine yönelik uygulamaların, diğer ülkelerin vergi politikalarına etkisini artırmaktadır. Üretimin uluslararası hareketliliğinin artması sebebiyle, bazı ülkelerin küresel vergi tabanından daha fazla pay almak için vergi yüklerinin bir kısmını diğer ülkelere ihraç etmelerine imkân sağlayan küreselleşme, vergileme alanında vergi rekabetini ortaya çıkarmıştır. Vergi rekabeti, vergilendirme yetkisine sahip idari

⁴⁴⁴ Öztürk ve Ülger, **a.g.m.**, s. 243-244.

⁴⁴⁵ İhsan Günaydın, “Vergi Cennetlerinin Özellikleri ve Kullanımları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 126, Mart 1999, s. 81.

birimlerin vergilemeye yönelik politikalarının diğer idari birimler üzerinde oluşturduğu etkiler olarak ifade edilmektedir⁴⁴⁶.

Vergi rekabeti bazı unsurların varlığında zararlı olarak addedilmektedir. Sıfır veya çok düşük oranlı tercihli vergi rejimi oluşturulduğunda, dış sermaye veya yatırımcılara ayrımcı vergi rejimi uygulandığında, kapalı alan rejimi uygulandığında, uluslararası bilgi değişimi konusunda boşluk oluşturulduğunda, vergi matrahlarının belirlenmesinde diğer gelir unsurlarına uygulanmayan muafiyet ve istisnalar uygulandığında zararlı vergi rekabeti oluşabilecektir⁴⁴⁷.

Küresel sermaye ve yatırımdan pay kapma yarışı olarak nitelenebilecek vergi rekabeti, tüm bu unsurları taşıdığına, bütün ülkelere zarar veren bir uygulama olarak devletin finansmanında etkin ve adaletli bir vergi yapısının önünde bir sorun oluşturabilecektir. Ülkeler arasındaki zararlı vergi rekabeti, şirketlerin transfer fiyatlandırması uygulamasına yönelmesinde geniş hareket alanı sağlamaktadır. Kâr maksimizasyonunun gereği olarak holding içinde ayrı birer hukuki özne olan ve vergi rekabetinin uygulandığı ülkelerde faaliyet gösteren her bir grup içi şirket konsolide olarak vergi maliyetini minimize etmek için transfer fiyatlandırması uygulamalarında aktif rol oynar. Bu şirketler arası mal alışverişinde iç fiyatlar, ilişkisiz üçüncü kişilere uygulanan piyasa fiyatından farklı olarak uygulanarak holding vergi planlaması yapma fırsatı bulmaktadır⁴⁴⁸.

Vergi rekabetinin zararlı boyutunda bir vergi idaresinin vergi matrahını belirlerken, diğer vergi idarelerinin olası etkilerini dikkate almaması ve karar alma süreçlerinde nihai hedefin hareketliliği bulunan sermayenin ülkeye aktarılması olduğundan, etkileri itibariyle vergi sistemleri arasında mevzuat uyumsuzluklarına neden olabilmektedir. Söz konusu bu vergi uyumsuzluğu vergi planlamasının kötüye kullanım şekli olan agresif vergi planlamasının yaygınlaşmasına sebebiyet verebilmektedir. Agresif vergi planlaması, vergi sisteminde ya da vergi sistemleri

⁴⁴⁶ Coşkun C. Aktan, İstiklal Vural, “Vergi Rekabeti”, **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı: 22, 2004, s. 2.

⁴⁴⁷ Türkan Öncel, Yenal, Öncel, “Uluslararası Vergi Rekabeti”. **İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, 43.44. Seri, 2003, s. 10.

⁴⁴⁸ Pehlivan ve Gökbnar, **a.g.m.**, s. 103.

arasında mevcut mevzuat uyumsuzluklarının ustalıkla kullanılarak yasama organının niyetine uygun düşmeyen bir şekilde vergisel kazanç elde etme olduğu ön planda tutulursa zararlı vergi rekabeti agresif vergi planlamasını teşvik edici olabilecektir.

Vergi rekabeti, ÇUŞ'lara uluslararası düzeyde vergiden kaçınma imkânı sunarak ülke piyasasındaki rakiplerine ve küçük ve orta büyüklükteki işletmelere karşı adil olmayan rekabetçi bir üstünlük sağlamaktadır. Vergi rekabeti ve başka ülkelere gitme tehdidi, gelişmekte olan ülkeleri yabancı yatırımcılara uyguladıkları kurumlar vergisi oranlarını sürekli olarak düşürmeye zorlamaktadır⁴⁴⁹. Tüm ülkelerde benzer araçlar kullanılırken, getirdiği sonuçlar açısından farklılık arz eden vergi rekabeti sonucu, özellikle de kurumlar vergisi oranlarında görülen düşüşler neticesinde, işletmeler önemli vergi planlaması stratejisine sahip olabilmektedirler.

3.2.2.7. Birden Fazla Gelir Türüne Girme Olasılığı Olan Finansal Düzenlemeler

Birden fazla gelir türüne girme olasılığı bulunan finansal düzenlemeler, birden fazla gelir türüne girme olasılığı bulunan gelirler şeklinde ortaya çıkan uyumsuzluk düzenlemeleridir. Örneğin, şirket kârına katılma payı hakkı sağlayan bir tahvilden elde edilen gelirlerin tahvilin ihraç edildiği ülkelere faiz gideri şeklinde matrahtan indirilip, gelirin elde edildiği ülkede de iştirak kazancı olarak vergiden istisna edilmesi gibi matrah aşındırma yöntemleri şeklinde ortaya çıkabilmektedir⁴⁵⁰.

OECD tarafından hazırlanan “*Melez Uyumsuz Düzenlemeler; Vergi Politikası ve Uyumu*” adlı rapora göre, bir ülkede şeffaf, diğer ülkede şeffaf muamele edilmeyen melez varlıklar, çifte mukim varlıklar, bir ülkede borç, diğerinde temettü olarak işlem gören melez enstrümanlar ve bir ülkede varlığın sahibine transfer, diğerinde teminatlı borç olarak görülen melez transferler olarak dört farklı melez uyumsuz düzenleme tespit edilmiştir. Rapora göre, bu tür düzenlemelerle, her iki

⁴⁴⁹ M. Oğuz Arslan, “Vergi Cennetleri ve Küresel Yoksulluk”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı: 142, 2011, s. 45.

⁴⁵⁰ Fatih Adanur, “OECD Bünyesinde Gerçekleştirilen Agresif Vergi Planlaması Toplantılarında Ele Alınan Konuların Türk Vergi Sistemi Açısından Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 408, Ağustos 2015, s. 174.

ülkeden indirim talep etme (çifte indirim), bir ülkede indirim yaratma, diğerinde vergilenebilir gelire dâhil ettirmekten kaçınma ve aynı vergi için birden fazla vergi mahsubu yaratma gibi amaçlar gerçekleştirilmeye çalışılmaktadır⁴⁵¹.

Birden fazla gelir türüne girme olasılığı olan finansal düzenlemelerde, üç tür uyumsuzluk durumu söz konusudur⁴⁵²:

İndirim ve Dahil Edilmeme: İndirim ve dahil edilmeme durumunda birden fazla gelir türüne girme olasılığı olan finansal düzenlemelere yönelik ödemeler, ödemeyi gerçekleştirenin ülkesinde kazançtan indirilebiliyorken, bu ödemelerin ödemeyi alanın ülkesinde kazançta dahil edilmemesinden kaynaklanan uyumsuzluk düzenlemesidir. Örneğin, bir ödeme bir ülkede faiz gideri olarak görülüp indirim konusu olurken, diğer ülkede mevzuatından dolayı kâr payı olarak nitelendirilip vergiden istisna tutulmaktadır. Bu durum da çifte vergilememeye sebebiyet vermektedir.

Çifte İndirim: Çifte indirim durumundaki uyumsuzluk, ödemenin birden fazla ülkede gelirden indirilebilir olduğu iddiasıyla oluşmaktadır. Örneğin, farklı ülkedeki yavru şirket, ana şirketin bulunduğu ülke mevzuatına göre ayrı bir kişilik olarak kabul edilmez iken, bir diğer ifade ile şeffaf kabul edilirken, bulunduğu ülkede bağımsız yani opak kabul edilmesi sonucu giderlerinin her iki ülkede oluşan gelirden indirimine izin verilmesidir. Bu tür bir uyumsuzluğun engellenebilmesi için, ya ödemeyi yapanın indirim hakkını engelleyecek ya da ödeme yapılanın indirim hakkından yararlanmasını önleyecek stratejiler oluşturulmaktadır.

Dolaylı İndirim ve Dahil Edilmeme: Buna göre, bir işlemin, işlemi vergisel açıdan farklı tanımlayan üçüncü bir ülkede yerleşik bir yapının dâhil edilerek yapılması sonucu oluşan “ithal olunan uyumsuzluk düzenlemesi” dir.

⁴⁵¹ OECD, **Hybrid Mismatch Arrangements: Tax Policy and Compliance Issues**, Paris, 2012, s. 3 http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/HYBRIDS_ENG_Final_October2012.pdf.

⁴⁵² Cemil Mustafa Kara, Ersan Öz, “Uluslararası Vergilendirmede Hibrit Uyumsuzlukları Etkisizleştirme Çabaları”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 416, Nisan 2016, s. 234-235.

Uyumsuzluk, bir örnek dâhilinde açıklanmak istenirse; AB'ye üye devletler aynı mükellefe, farklı hukuki karakterler verdiğiğinde örneğin, bir mükellefin bir ya da daha fazla diğer devletteki iş yerleri gibi, tek bir harcama, ödeme veya zararın her iki üye devlette indirilmesi veya üye devletlerden birinde indirilen bir ödemenin, diğer devlette gelir yazılmaması durumuyla karşılaşılabilir. Üye devletler, aynı ödemeye farklı hukuki karakterler verdiğiğinde, örneğin, devletlerden birinde faiz gideri olarak karakterize edilen bir ödemenin diğer devlette temettü olarak karakterize edilmesi gibi, üye devletlerden birinde indirilen bir ödemenin diğer devlette gelir yazılmaması ya da vergiden istisna edilmesi durumu oluşmaktadır. “*AB Vergiden Kaçınmayı Önleme Yönergesi*” ne göre, bu durumlarda ödemenin kaynağı olan devletin ödemeye verdiği hukuki karakterin, diğer devlet tarafından kabul edilmesi gerekmektedir⁴⁵³.

Bu tür finansal düzenlemeler sonucunda birden fazla ülkede matrahtan indirim yapılmasının oluşturduğu vergisel sorunlar OECD nezdinde de tartışılan bir konu olmuştur. Bu doğrultuda, söz konusu düzenlemelerin etkilerinin ortadan kaldırılmasına yönelik öneriler ortaya konulmuştur. Yapılan önerilerin iç hukukta uygulanması durumunda bu düzenlemelerin sonlanacağı ve bu yollarla bir giderin farklı ülkelerde faaliyet gösteren şirketler tarafından ayrı ayrı indirime konu edilmelerinin mümkün olmayacağı da ifade edilmiştir⁴⁵⁴.

Birden fazla gelir türüne girme olasılığı olan finansal düzenlemeler, agresif vergi planlaması kapsamında mükellefin, bir vergi konusu hakkında iki veya daha fazla ülkenin sahip olduğu uyumsuz düzenlemeleri, işlemin ekonomik özünü bir yana bırakarak, vergi avantajı sağlamak üzere istismar etmesi olarak ifade edilmektedir. Bu tür uygulamalarda, ülkelerin mevzuatları karşılaştırıldığında aynı vergi konusu hakkında uyumsuz düzenlemelerin varlığı ve ülkeler arasındaki mevzuat

⁴⁵³ Abdulkadir Demirci, “Uluslararası Vergi Dünyasından Haberler”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 415, Mart 2016, s. 195.

⁴⁵⁴ Ramazan Biçer, Mehmet, Erginay, “OECD Matrahın Aşındırılması ve Karın Aktarılması Eylem Planı ve Türkiye’ye Etkileri”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 326, Kasım 2015, s. 58.

uyumsuzluklarının işlemin ekonomik özü bir tarafa bırakılarak vergi avantajı sağlamak üzere mükellefin kendi çıkarına kullanması durumları söz konusudur⁴⁵⁵.

Agresif vergi planlaması kapsamında birden fazla gelir türüne girme olasılığı olan finansal uygulamalar ile mükellefler vergi yükünü azaltma istegindedirler. Bunu da çifte indirim tasarımları, vergide indirim ve vergilendirme dışı bırakma tasarımları ve yurt dışında ödenmiş vergilerin mahsubu oluşturan tasarımlarla gerçekleştirmeye çalışmaktadırlar⁴⁵⁶.

Bu tür finansal uygulama ve oluşumlarının sonuçlarını ortadan kaldırmak için birtakım tavsiye hükümleri geliştirilmiştir. Söz konusu bu tavsiyeler⁴⁵⁷:

- Birden fazla gelir türüne girme olasılığı bulunan finansal enstrümanlar ve oluşumların (her iki ülkede tam mükellefiyet gibi) vergi anlaşmalarını etkisiz kılarak fayda sağlanması amacıyla kullanılmasını engellemek için OECD Model Vergi Anlaşması'nda gerekli değişiklikler yapılmalı,
- Ödemeyi yapan mükellefin vergi matrahından indirdiği ödemelerin alıcının bulunduğu ülkede istisna edilmesini önlemek veya bu ülkede gelir olarak dikkate alınmasını sağlamak üzere yerel düzeyde kanun hükümleri oluşturulmalı,
- Satıcı tarafından gelir sayılmayan ödemelerin alıcı tarafından vergi matrahından indirilmesini önleyen yerel kanun hükümleri oluşturulmalı,
- Başka bir vergi bölgesinde vergi matrahından indirilebilir olan ödemenin tekrar vergi matrahından indirilmesini önleyen kanun hükümleri yerel düzeyde oluşturulmalı,
- Gerektiği yerde, birden fazla ülkenin tek işlem ya da yapı için kurallara başvurulması durumunda çözüm ya da işbirliği için yol gösterilmelidir.

Birden fazla gelir türüne girme olasılığı olan uygulamaların yol açtığı ülkeler arasındaki uyumsuzluklar sonucunda birçok vergi matrahı aşındırma yönteminin var

⁴⁵⁵ OECD, **Neutralising The Effect Of Hybrid Mismatch Arrangements**, OECD/G20 Base Erosion And Profit Shifting Project, OECD Publishing, ISBN: 978-92-64- 21879-6, 2014, s. 29.

⁴⁵⁶ OECD, **a.g.e.**, s. 31.

⁴⁵⁷ Adanur, **a.g.m.**, s. 174.

olduğu da tespit edildiğinden, söz konusu tavsiyeler belirtilen noktalarda toplanmaktadır. Ülkeler arasındaki mevzuat uyumsuzluklarından dolayı örneğin, bir ülkede gider olarak vergi matrahından indirilip, diğer ülkede vergiden istisna edilmiş bir kazanç olarak dikkate alınması durumunda her iki ülkenin de alması gereken vergi mükellefler tarafından eksik ödenmiş ve nihayetinde de vergi matrahı aşındırılmış olmaktadır.

Bu tür uyumsuzlukların sonucu, çifte vergilememeden kaynaklanan ülkelerin vergi kayıpları olarak ifade edilebilir. Uluslararası vergi planlaması öneri ve stratejilerine uzman düzeyinde sahip büyük işletmeler, yapmış oldukları planlamalarla küçük ve orta ölçekteki işletmeler gibi diğer mükellefler aleyhine rekabet avantajı elde etmektedirler. Bu bakımdan bu tür uyumsuzlukların temelinde, ülkeler arasında karşılıklı olarak vergisel sonuçları itibarıyla birden fazla gelir türüne girme olasılığı olan finansal düzenlemelerin ve yapıların niteliğinde uzlaşmamak bulunmaktadır. Sadece bir ülkenin herhangi bir tavsiye kuralını uygulaması ve diğerinin uygulamaması ya da koordinasyonsuzluğun yaşandığı durumlarda mükellefler kuralın uygulanmasını boşa çıkarabilecek fırsatlar yakalayabileceklerdir. Vergi idareleri de bir koordinasyonsuzluk durumunda iki ülkede, kuralına uygun yapılan bir ödemeyi reddetmeyi tercih edebileceklerdir. Bu bakımdan söz konusu tavsiye hükümlerinin eşgüdümü ve uygulanması devamlı olarak izlenmelidir⁴⁵⁸.

3.2.2.8. Vergi Anlaşmaları

Vergi anlaşmaları, vergiden kaçınma ve vergi kaçırmayı önlemek yönünde işlev görse de, vergi anlaşmalarının kendisi vergi planlamasının kötüye kullanılması noktasında yeni tekniklerine aracılık edebilmektedir. Mükellefler esasen, kapsamına girmedikleri bir anlaşmanın hükümlerinden faydalanmak amacıyla yapay işlemlerle ya da kanal kuruluşlardan yararlanarak vergi anlaşmalarını kötüye kullanabilmektedirler. En yaygın biçimiyle bu tür suiistimallerle, akit devletlerin birinde, gelirin (taraf ülkelerin mukimi olmayan) gerçek yararlanıcısına aktarılması işlevi görecektir bir kanal şirket oluşturarak ya da var olan kanal şirketten yararlanarak

⁴⁵⁸ Kara ve Öz, **a.g.m.**, s. 235-237.

taraf ülkelerin iradesine uygun olmayan bir biçimde anlaşmanın lehte hükümlerinden yararlanılmaktadır. Bu durum anlaşma alışverişi olarak bilinmektedir. Anlaşma alışverişi, özellikle pasif yatırım gelirlerinin dağıtımını gerektiğinde bir finansal işlemin vergi yükünü optimize etmek için vergi anlaşmalarının lehte hükümlerinin gerçekte yararlanıcı olunmadığı halde yararlanılmasıdır. Bir diğer ifadeyle anlaşma alışverişi, yatırımın yapıldığı ve gelirin elde edildiği kaynak ülke ile avantajlı bir vergi anlaşmasına sahip ülkede bir varlık (şirket) oluşturarak bu lehte hükümlerden yararlanma yönündeki uygulamalardır⁴⁵⁹.

Ülkelerarası ticari bağlantıları esas alan vergi planlamasının kötüye kullanılmasında, ülkelerde çeşitli türlerde teşkil eden ve ilgili ülkelerin kanunlarına tabi olan tüzel kişiliklere dayalı olarak ülkeler arasında ikili vergi anlaşmaları da kullanılmaktadır. Elbette ki temel amaç, geleneksel uluslararası ticarete katlanılacak vergi oranlarından daha düşük vergi oranlarına ulaşmaktır. Bir diğer ifadeyle, vergi planlaması kapsamında, gelirin çifte vergilemeyi önleme anlaşmaları⁴⁶⁰ temelinde vergi oranı düşük olan ülkede vergilendirilmesi için çeşitli yapılar kurulmaktadır⁴⁶¹.

⁴⁵⁹ Çevik, **a.g.e.**, s. 170.

⁴⁶⁰ Örneğin, Hollanda mukimi inşaat şirketi, Türkmenistan'da üç yıl sürecek bir inşaat ihalesini kazanmış olsun. İşin yapılış şekline göre iki tür senaryo oluşturulabilir. İlk senaryoya göre; Hollanda mukimi şirket, Türkmenistan'da bir şube kuracak, inşaatı tamamlayarak faaliyetlerine son verecek ve Türkmenistan şubesi Hollanda'daki ana şirkete karını transfer edecektir. Hollanda ve Türkmenistan arasında imzalanmış bir çifte vergilemeyi önleme anlaşması yoktur. Üç yıllık inşaat süresi tamamlanıp kazanç elde edildiğinde, Türkmenistan kurumlar vergisi düzenlemeleri uyarınca söz konusu kazanç %20 oranında kurumlar vergisine tabi olacaktır. Türkmenistan iç mevzuatında şube kazançlarının merkeze aktarılmasında stopaj uygulanmamaktadır. Bu bakımdan 100 birimlik kazancın 80 birimi Hollanda ana merkeze aktarılabilir. Dolayısıyla ilk senaryoda uluslararası vergi planlamasından bahsedilemeyecektir. İkinci senaryoya göre, uluslararası vergi planlaması uzmanları, yasal mevzuata uyumlu bir biçimde vergiden kaçınma amaçlı hareket edilebilecek yapılar oluşturmayı ve böylelikle vergiyi azaltmayı hedeflemektedir. Hollanda ile Türkmenistan arasında yürürlükte bir çifte vergilemeyi önleme anlaşması bulunmuyor olması, iki ülke arasındaki işleme her iki ülkeyle de çifte vergilemeyi önleme anlaşması imzalamış bir ülkenin dahil edilmesini gerektirmektedir. Uluslararası vergi planlaması uzmanı, hem Hollanda, hem de Türkmenistan ile çifte vergilemeyi önleme anlaşması bulunan Türkiye'yi sürece dahil etsin. Bu kapsamda, Hollanda şirketi öncelikle Türkiye'de %100 ortağı olduğu bir şirket kuracaktır. Sonrasında ise, Türk şirketi Türkmenistan'da şube kuracaktır. Bu yapının dayanağını oluşturan çifte vergilemeyi önleme anlaşmaları ve yerel mevzuatla ilgili düzenlemeler şöyledir: Türkiye ile Türkmenistan arasındaki ÇVÖA'nın 5. Maddesine göre, 45 ayı geçmeyen inşaat faaliyetleri işyeri olarak tanımlanmamaktadır. Türkiye ile Hollanda arasındaki ÇVÖA'nın Ek Protokolünün IX numaralı maddesi gereğince ödenecek temettüleri üzerinden %10 stopaj uygulanmaktadır. Türkiye KVK'nın 5. Maddesine göre, "Yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan ve Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlar, kurumlar vergisinden istisnadır". Türkmenistan iç

Vergi anlaşmaları esasen hukuki egemenlik iddiaları ve vergi kanunlarının yer bakımından uygulanmasında geçerli olan ilkeler (kaynak ve ikamet ilkesi) arasındaki yarışın uyumlaştırılması üzerine kurulu olup, çözüme ulaşmada devletlerin kendi ulusal çıkarlarını yansıtan farklılık ve ayrılıkları içermeleri söz konusudur. Örneğin bazı vergi anlaşmaları, sözleşmecî devletler arasında ticari ilişkilerin gelişmesini öncelik olarak belirlerken, bazıları da vergi kaçırma ya da vergiden kaçınmayı hedef olarak belirler. Bu durum sonucunda, yatırımcılar bir vergi anlaşması yerine diğerinden yararlanmayı tercih edebilmekte ve bazı durumlarda da vergi planlamacılarının yardımı ile ilişkilerini tercih ettikleri hukuki pozisyona ulaşma amacıyla yapılandırmaktadırlar. Bu vergi planlamalarından bazıları, anlaşmaların dürüstlüğe aykırı kullanımını oluşturmaktadır⁴⁶². Dürüst kullanım kavramı yaklaşımına göre, bir uygulamanın vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığına hizmet ettiği ya da imkân verildiği düşünülürse, söz konusu uygulama dürüstlüğe aykırı kabul edilecektir⁴⁶³.

mevzuatında şube kazançlarının merkeze transferinde stopaj uygulanmamaktadır. Söz konusu bu düzenlemelerden bütünsel olarak yararlanılabilmektedir. Şöyle ki, Türkiye’de kurulan şirket Türkmenistan şubesi için merkez niteliğinde olup, aynı zamanda Hollanda şirketine temettü ödemesi yapabilecek bir tüzel kişiliktir. İnşaat faaliyetinin süresi 3 yıl olduğundan, Türkmenistan’da teşkil edilen şube, inşaat faaliyetleri açısından geçiş işyeri süresi avantajından faydalanacak olup, işyeri oluşturmayacaktır. 100 birimlik kazancın Türkmenistan’dan Türkiye’ye aktarılmasında Türkiye’nin KVK’nın 5. maddesinden faydalanılacağından, kazancın transferinde ilgili tutar Türkmenistan’da herhangi bir stopaja da tabi olmayacağından, Türkiye’de de herhangi bir kurumlar vergisi ortaya çıkmayacaktır. Kazanç, Türkiye’den Hollanda’ya aktarıldığında, ek protokolün IX maddesi gereğince Hollanda şirketine ödenecek temettüler için %10 stopaj söz konusudur. Sonuçta, Türkiye üzerinden oluşturulan senaryoda vergi planlaması kapsamında 100 birimlik kazancın 90 birimi Hollanda şirketine aktarılmış olacaktır⁴⁶⁰. Görüleceği üzere, Türkmenistan’da inşaat faaliyeti ile uğraşan bir Hollanda mukimi şirketin, uluslararası vergi planlaması çerçevesinde çifte vergilemeyi önleme anlaşmaları ve ülkelerin iç düzenlemelerinden yararlanarak vergiden kaçınmayı nasıl gerçekleştirdiği ifade edilmeye çalışılmıştır. Çok uluslu şirketler çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarındaki farklılıklardan istifade ederek uluslararası vergi kurallarını etkisiz kılabilirler. Ülkelerin çifte vergilendirme anlaşmalarından ya da düşük vergi oranlarından yarar sağlamak amacıyla profesyonel bir şekilde işlemlerini nasıl gerçekleştirdiği ortaya konulmuştur (Soner Gökten, Ö. Çağrı Karabudak, “Uluslararası Vergi Planlaması: Türkiye’nin Merkez Olarak Kullanıldığı Bir Vaka Çalışması”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, C.19, No: 2, Haziran 2017, s. 561-564).

⁴⁶¹ Gökten ve Karabudak, **a.g.m.**, s. 549.

⁴⁶² Özgenç, **a.g.e.**, s. 5.

⁴⁶³ Özgenç, **a.g.e.**, s. 6.

OECD Vergi Model Anlaşması m.1 Şerhinin “*Vergi Anlaşmalarının Dürüst Olmayan Kullanımı*” başlığı altında vergiden kaçınmanın önlenmesi vergi anlaşmalarının amacı olarak belirlenmiştir⁴⁶⁴.

Bu amaç temelinde OECD Model Anlaşmasının m.1’de bir kılavuz ilkeye yer verilmektedir. Şöyle ki, “*Bununla birlikte, bir mükellefin, yukarıda belirtilen kötüye kullanım amaçlı işlemlere giriştiğinde kolayca hükmedilmemesi gerektiğinin dikkate alınması önemlidir. Bu bağlamda yol gösterici ilke, belirli işlem ve düzenlemelerin gerçekleştirilmesinin temel amacının daha lehe bir vergisel durum elde etmek olduğu ve bu durumun bu lehe olan işlemlerin gerçekleştirilmesinin ilgili vergi anlaşması hükümlerinin konusu ve amacına aykırı durumlarda, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının sağladığı faydalar geçerli olmamalıdır.*”⁴⁶⁵. Söz konusu ilke 2 temel unsur içerir. Bunlar; işlem veya düzenlemelerin temel amacının daha lehe bir vergisel durumu güvenceye almasını ifade eden temel amaç unsuru ve daha lehe olan vergisel durumun ilgili vergi anlaşması hükümlerinin konusu ve amacına aykırılığı ifade eden amaca aykırılık unsurudur.

Temel amaç unsuruna göre, vergiden kaçınmaya yönelik işlemlerin ekonomik özden yoksun olması veya yapay olması gibi ölçütler içermemektedir. Söz konusu eksiklik kılavuz ilkeyi belirsiz bir anlama sürüklemektedir. Bu nedenle hem kuramsal kaçınma yaklaşımları hem de ülkelerin kaçınmayı önleme mevzuatları ile bir uyumsuzluk ortaya çıkmaktadır. Bu durum da belirtilen ilkeye eleştiri getirmektedir. Bu eleştirilere yönelik öneri olarak ilkenin ekonomik öz ya da yapaylık ölçütü ile ilişkilendirilmesi gerektiği ifade edilmektedir. Aksi durumda, kılavuz ilkenin kabul edilmesi halinde, vergi yükümlülerinin vergi planlama hakkının kapsamı haksız yere ve belirsiz bir şekilde daraltmış olacaktır⁴⁶⁶. Amaca aykırılık olarak ifade edilen ikinci unsura göre, kötüye kullanma durumu amaçsal yorum temeline oturtulmaktadır. Olası bir kaçınma-kötüye kullanma durumu, ilgili kuralın amacına

⁴⁶⁴ Adolfo Martin Jiménez, “Ulusal Hukuktaki Genel Vergiden Kaçınmayla Mücadele Hükümleri ve Vergi Anlaşmaları”, **Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi: Ulusal ve Uluslararası Vergi Hukukunda Alınan Önlemler**, Çev. Ertuğrul Akçaoğlu, Ed. Billur Yaltı, İstanbul, Beta, 2014, s. 404.

⁴⁶⁵ Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) ,**Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma** (Kısaltılmış Basım) Gelir İdaresi Başkanlığı, 2015, s. 56.

⁴⁶⁶ Jiménez, **a.g.m.**, s. 408-411.

aykırı olması gerekmektedir. Ancak söz konusu amaca aykırılık ölçütü vergi anlaşmalarının konusunun ve amacının bütün vergi anlaşmalarında veya ülkelerde her zaman aynı olmamasından ötürü eleştiri sebebi olmaktadır⁴⁶⁷.

3.2.3. Agresif Vergi Planlamasının Sonuçları

Mükelleflerin kendileri için vergi üstünlükleri elde etmeleri ya da elde etme çabaları agresif vergi planlaması gibi sorunların oluşumuna zemin hazırlayabilmektedir.

Kanunun amacı ya da niyeti ile yükümlünün ulaştığı sonuç arasındaki uyumsuzluk olarak ifade edilen agresif vergi planlamasının yarattığı sonuçlar, kısa dönemli gelir kayıplarına, vergi sistemine ve hukuka olan saygının azalmasına, vergi mevzuatının artan bir şekilde karmaşıklaşmasına, kaynakların ekonomik olmayan bir biçimde tahsisine, yasama organının ve hazinein ekonomi politikası uygulama yeteneklerinin zayıflamasına sebebiyet vermesi şeklinde açıklanabilmektedir. Yine, Güney Afrika Vergi İdaresine göre agresif vergi planlaması, ticaret ve yatırım akımlarını bozduğundan etkinlik kayıplarına yol açmaktadır⁴⁶⁸.

Kamusal işlevlerin yerine getirilmesi için gerekli olan vergi gelirlerindeki azalma agresif vergi planlamasının yarattığı en önemli sonuçlardan biridir. Vergisel yükümlülükleri azaltmak adına uluslararası şirketler ve ilgili diğer kuruluşlar, ulusal mevzuatın kendilerine sağladığı avantajları kötüye kullanarak ve böylelikle vergiden kaçınarak; bunun sonucunda hem ülkelerde önemli vergi kayıpları oluşturmakta hem de ulusal ve uluslararası rekabette avantajlı konuma geçebilmektedirler⁴⁶⁹.

Agresif vergi planlamasından dolayı kayba uğratılan vergi miktarını tespit etmek güç olmakla beraber, önemli tutarlarda olduğu söylenebilir. Bu durum bir yandan vergi yükünün vatandaşlar arasındaki dağılımını bozmakta, diğer yandan da vergi sisteminin sağlıklı yapısını tehdit edebilmektedir. Agresif vergi planlamasının

⁴⁶⁷ Jiménez, **a.g.m.**, s. 413.

⁴⁶⁸ Gökbel, **a.g.e.**, s. 56-57.

⁴⁶⁹ Şen ve Sağbaş, **a.g.e.**, s. 481.

bu tür bir sonucu vergilendirme ilkeleri ve ödeme gücü gibi vergi adaleti için önem arz eden ilkelerin üzerinde de olumsuzluklar oluşturmaktadır⁴⁷⁰.

Agresif vergi planlamasının bir diğer sonucu da, toplum için zararlı etkiler oluşturmaktadır. Söz konusu planlama faaliyetlerinde başarılı olmayanlar için dışsallıklar oluşmaktadır. Agresif vergi planlaması faaliyetleri herkesin katıldığı faaliyetler olmayıp, bundan dolayı faaliyete katılanlar azalttıkları vergi tutarından planlama faaliyetleri için yaptıkları harcamaları düşükten sonra kalan tutar kadar vergi faydası sağlamış olmaktadır. Agresif vergi planlaması ile sağlanan refah düzeyi toplumsal düzey ile eşleşmemektedir ve kaçınılan miktara ilişkin vergi yükü kaçınmayı başaramayan kesimin üzerine kaymaktadır⁴⁷¹.

ÇUŞ'ların bazıları uluslararası işlemlerinde agresif vergi planlaması şeklindeki uygulamalarıyla üzerlerindeki vergi yükünü azaltabilirken, vergi gelirleri azalan idareler, söz konusu kayıplarını karşılayabilmek için yerel vergi mükelleflerinin gelirleri üzerinden veya dolaylı yollardan alınan vergileri artırmakta ya da yeni vergiler getirebilmektedirler. Bu durum küçük ve orta büyüklükteki yerel vergi mükelleflerinin vergi yükünü artırmaktadır. Sonuçta, tüm dünya genelinde vergi mükellefleri arasında vergi yüklerinin paylaşımında ve vergi gelirlerinin ülkeler arası dağılımında dengesizlik ve adaletsizliğe yol açabilmektedir. Bu tür uygulamalar hem idarelerin hem de insanların refah düzeylerini olumsuz etkileyebilmektedir⁴⁷².

Agresif vergi planlamasının yarattığı bir diğer sonuç, mükelleflerin vergi ve hukuk sistemine olan güvenlerini sarsmaları ve böylelikle vergilemeye olan uyum düzeylerini düşürmeleridir. Agresif vergi planlaması ile mükellefler kanun lafzına uygun fakat yasama organının amaç ve niyetine aykırı bir şekilde yapay uygulamalar ile vergi avantajı elde etmeye çalıştıklarından, üzerlerine düşen tüm yükümlülükleri eksiksiz yerine getiren mükellefler kendilerinin cezalandırıldıkları hissine kapılmasına yol açabilecektir. Devletin agresif vergi planlaması yöntemlerini

⁴⁷⁰ Gökbel, **a.g.e.**, s. 65.

⁴⁷¹ Gökbel, **a.g.e.**, s. 63.

⁴⁷² Güler Hülya Yılmaz, Uluslararası Vergi Adaleti İçin BEPS Eylem Planı, (Çevrimiçi), [https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/tr/Documents/tax/hulyayilmaz_eylulkasim\(1\).pdf](https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/tr/Documents/tax/hulyayilmaz_eylulkasim(1).pdf), 16 Mart 2016.

kullanan mükelleflere yönelik önlemleri ve düzenlemeleri olmaması kanunlara uygun hareket eden mükelleflerin vergi sistemlerine olan güvenini ve vergilemeye olan uyumunu azaltabilecektir. Bu bakımdan devletin vergi sistemlerinde var olan uyumsuzlukları yasal düzenlemelerle bertaraf etmeli ve gerekli önlemleri almalıdır. Bu yapılırken de vergi sistemi daha karmaşık hale getirilmemelidir. Aksi halde, agresif vergi planlamasına karşı yapılacak olan çeşitli düzenlemeler vergi sistemlerini daha karmaşık hale sokarsa, birtakım yeni agresif vergi uygulamalarının ortaya çıkması olası bir durumdur⁴⁷³.

Agresif vergi planlaması uygulamalarının bir başka sonucu da, ülkelerin gelir idareleri ve kamuoyu açısından agresif olarak algılanan vergi tasarrufu sağlayıcı işlemlerin etik açıdan eleştiri konusu oluşturmasıdır. Bu bakımdan iş dünyasının önemli aktörleri bu yeni düzende nasıl bir yaklaşım sergileyecekleri konusunda tartışma içerisindedirler. Örneğin, İngiltere’de yürürlüğe giren *adil vergi işareti* uygulaması şirketlerin vergi politikalarının kamu adaleti gözetilerek yerine getirildiğini tespit eden bağımsız bir sertifikasyon sistemidir. İşaret ilk olarak İskoçya kökenli bir enerji şirketi tarafından alınmıştır. Bir başka örneğe göre ise, yine İngiltere’de yerleşik bir bankanın etik ilkelerini 2014 yılından itibaren güncellediğini ve yeni ilkeler arasında İngiltere’de veya herhangi bir ülkede vergi ödeme ile ilgili sorumsuz bir politika izleyen hiçbir kuruma hizmet verilmeyeceğinin yer aldığı belirtilmektedir⁴⁷⁴.

Kanunun öngörmediği vergi faydası elde etmeyi amaçlayan ve ekonomik öz içermeyen işlem ve düzenlemeler olarak addedilen agresif vergi planlamasının vergi sisteminin adil olma ve etkinlik özelliklerini olumsuz etkilediği görülmektedir. Bu bakımdan bu tür sonuçlarından dolayı, agresif vergi planlamasının önlenmesi gerektiği anlaşılmaktadır.

⁴⁷³ South African Revenue Service (SARS), **Tax Avoidance And Section 103 Of The Income Tax Act, 1962- An Interm Response**, South African Revenue Service, March 2006, s. 11.

⁴⁷⁴ Ayhan Üstün, Eray Büyüksekan, **KPMG, Uluslararası Düzeyde Sorumlu Vergicilik**, (Çevrimiçi), <https://home.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/06/tr-sorumlu-vergicilik-nihatsonmez.pdf>, 16 Mayıs 2017.

3.3. Agresif Vergi Planlaması Kapsamında Yürütülen Uluslararası Çalışmalar

Daha az vergi ödeme ya da hiç ödememe şeklinde ifade edilen vergiden kaçınma ve vergi kaçırma davranışlarının yanında vergi planlamasının kötüye kullanılmasını ifade eden agresif vergi planlaması, oluşturduğu sonuçlar itibariyle önlenmesi gereken işlemler bütünüdür.

Bazı işletmeler uluslararası işlemlerde agresif vergi planlamaları ile üzerlerindeki vergi yükünü azaltabilirken; giderek vergi gelirleri azalan gelir idareleri de, kayıplarını telafi edebilmek için yerel şirketler ve kişilerin gelirleri üzerinden veya dolaylı yollardan alınan vergileri daha da artırma yoluna gidebilmektedirler. Bu durumda yerel işletmeler ve kişiler açısından vergi yükleri artabilmektedir. Uluslararası işletmelerin faaliyetleri ile gelir ve istihdam yaratmalarının yanında mümkün olduğunca daha az vergi ödeme yönünde eğilim sergilemeleri onların yerel işletmelere göre daha fazla kâr elde etmelerine, ancak daha az vergi ödemelerine sebebiyet vermektedir. Bu da tüm dünya genelinde mükellefler arasında vergi yüklerinin paylaşımında ve vergi gelirlerinin dünya genelinde ülkeler arasındaki dağılımında da dengesizliklere yol açabilmesinin yanında işletmeler açısından da rekabet eşitsizliğine neden olmaktadır⁴⁷⁵.

Uluslararası işletmeler vergi politikalarını uygularken, faaliyet gösterilen ülkenin vergi düzenlemelerinde var olan açıklar, ilgili ülkenin hazinesine olan gelirin düşük aktarılmasına yol açmaktadır. ÇUŞ'lar agresif vergi planlaması yapmak amacıyla kârlarını faaliyette bulundukları ülkelerden daha fazla vergi avantajı sağlayan ülkelere kaydırarak vergi matrahlarını aşındırabilmekte ve böylelikle büyük gelir kayıpları meydana gelebilmektedir. Bu durumun sonucu olarak hükümetler yaşanan gelir kayıplarının önlenmesi amacıyla çalışmalar başlatmıştır⁴⁷⁶.

⁴⁷⁵ Serdar Bulut, “Vergide Ülke Sınırlarını Aşmak”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 326, Kasım 2015, s. 43.

⁴⁷⁶ Bulut, **a.g.m.**, s. 41.

Günümüzde agresif vergi planlaması ile etkin mücadelede devletlerin bireysel uğraşları neticesinde kendi iç hukuk düzenlemelerinde oluşturdukları kuralların yeterli olmayacağı bilinen bir gerçektir. Bu bakımdan OECD, AB ve BM gibi uluslararası organizasyonlar vergilendirmede oluşan birtakım sorunların giderilmesi için çalışmalar yürütmekte ve söz konusu çalışmalarını raporlar halinde sunmaktadırlar.

3.3.1. OECD Düzenlemeleri Çerçevesinde Agresif Vergi Planlaması

ÇUŞ'lar, faaliyette bulundukları ülkelerin birbirinden farklı vergi uygulamalarını ve çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarındaki boşlukları kullanarak söz konusu ticari faaliyetleri üzerinden vergi matrahlarını aşındırmaya başlamış veya kârlarını vergi avantajı sağlayacak şekilde bir ülkeden diğer ülkeye kaydırma yoluna gitmişlerdir. Bu bağlamda, ÇUŞ'lar tarafından yapılan vergi planlamasının kötüye kullanımı uygulamaları, son zamanlarda çok sık gündeme gelmesiyle ülkelerin yaşadıkları gelir kayıpları uluslararası vergileme alanında birtakım tepkilere yol açmıştır. Bu durum sonucunda, OECD üyesi ülkeler bu sorunların çözümü için küresel bir işbirliğine gidilerek çalışma grubu oluşturulmasını talep etmişlerdir⁴⁷⁷.

Elbette ki OECD çalışma grubunun vergi konularında yayımlanmış birçok raporu olsa da, burada çalışmanın kapsam ve sınırı düşünülerek agresif vergi planlaması kapsamında yürütülen çalışmaların temel alınacağını belirtmek gerekmektedir.

3.3.1.1. OECD'nin Temel Yapısı

OECD, 14 Aralık 1960 tarihinde imzalanan Paris Sözleşmesi'ne dayanılarak kurulmuş bir teşkilattır. Savaş kalıntıları içindeki Avrupa'nın Marshall Planı çerçevesinde yeniden yapılandırılması amacıyla 1948 yılında kurulan Avrupa Ekonomik İşbirliği Örgütü'nün (OEEC) yerini almış olup, OEEC'nin zamanla

⁴⁷⁷ Adanur, **a.g.m.**, s. 173.

fonksiyonlarını yitirmesi ile 14 Aralık 1960'da imzalanan Paris Sözleşmesi ile yeni işbirliği alanlarına yönelmesi amaçlanan OECD kurularak 30 Eylül 1961'de faaliyetlerine başlamıştır⁴⁷⁸.

Demokratik yapıya ve piyasa ekonomisine sahip 34 ülkenin küreselleşme sürecinin yarattığı tehdit ve sorunların çözümü ve bu sürecin yarattığı fırsatlardan faydalanmak üzere çalışan OECD, ekonomik büyüme, mali istikrar, ticaret, yatırım, kalkınma ve vergileme alanlarında işbirliği yoluyla refahın sağlanması ve yoksullukla mücadelede hükümetlere yardımcı olmak, ekonomik ve sosyal gelişme ile çevrenin korunması arasındaki dengeyi gözetmek, yeni gelişme ve sorunları anlayarak bunlara çözümler sunmak gibi çeşitli amaçları bulunmaktadır⁴⁷⁹.

3.3.1.2. OECD Düzenlemeleri

OECD'nin vergi sistemleri üzerinde yaptığı çalışmalar, üye olan ülkelerin vergi sistemlerini inceleyerek elde edilmiş deneyimlerden ve uluslararası standartlardan faydalanılabilecek dersler çıkarılmasını sağlamaktadır. Aynı zamanda gerçekleştirilen vergi reformları vergi sistemlerini değiştirebilecek niteliktedir. Ülkelerin vergi sistemlerinde yaptıkları değişikliklerde, OECD'nin hazırlamış olduğu rapor ve çalışmaların temel alındığı görülmektedir⁴⁸⁰.

OECD, “*Vergi Aracılarının Rolü Üzerine Çalışma*” adlı raporunda, “agresif (saldırgan) vergi planlaması kavramını uluslararası literatüre dahil etmiş ve kabul edilebilir vergiden kaçınma ile hileli işlemler içeren agresif vergi planlaması arasında bir ayrım yapmaya girişmiştir. OECD konuyu, arz yanını agresif vergi planlaması hizmeti sunan muhasebe ve hukuk firmaları gibi vergi araçlarının, talep yanını vergileri azaltmaya yönelik hizmetler talep eden mükelleflerin oluşturduğu bir piyasa dengesi içinde ele alır ve agresif vergi planlamasını “*kanunlar karşısında savunulabilir ancak niyet edilmemiş ve beklenmeyen vergi geliri sonuçlarına sahip*

⁴⁷⁸ Taşkın, a.g.e., s. 95.

⁴⁷⁹ Türkiye Cumhuriyeti Dış İşleri Bakanlığı, OECD Uluslararası Örgüt Künyesi, (Çevrimiçi), http://www.mfa.gov.tr/iktisadi-isbirligi_ve-gelisme-teskilati-_oecd_.tr.mfa.

⁴⁸⁰ Taşkın, a.g.e., s. 96-97.

*bir vergi pozisyonuna girmek; ve bir vergi beyanında önemli hususların kanunlara uygun olup olmadığına dair belirsizlikler doğuracak biçimde mükellef lehine bir vergi pozisyonu almak yönünde planlamalar” olarak tanımlamaktadır*⁴⁸¹.

OECD tarafından hazırlanan agresif vergi planlaması çalışmalarından biri, vergi konularında şeffaflığın ve bilgi değişiminin sağlanması amacıyla 1988 yılında OECD ve Avrupa Konseyi tarafından geliştirilen “*Vergi Sorunlarında Karşılıklı İdari Yardım Sözleşmesi*” dir. Sözleşme, devletler için bağlayıcı olmasa da, birçok ülke tarafından imzalanmış ve vergi konularında bilgi değişimi ve işbirliğini kolaylaştırmak için oluşturulmuştur. Sözleşme hükümlerinde doğrudan agresif vergi planlaması ile mücadele edilmesi gerektiğine vurgu yapılmasa da, etkin bilgi değişim mekanizmasının ülkelerin vergi idarelerini güçlendireceği ifade edildiğinden, dolaylı olarak agresif vergi planlaması ile mücadele aracı olarak kullanılabileceği söylenebilir⁴⁸².

OECD’nin agresif vergi planlaması kapsamı doğrultusunda, “*Bilgi Değişimi ve Vergi Uyumu Çalışma Grubu*”nun alt grubu olarak *Agresif Vergi Planlaması Grubu*” oluşturulmuştur. Söz konusu çalışmaların konusu, vergisel risklere daha hızlı tepki verme, diğer ülke gelir idareleri tarafından önceden tespit edilen riskleri belirleme ve elde edilen tecrübeleri paylaşma noktasında toplanmaktadır. Ülkeler arasında gerçekleşecek olan bu bilgi aktarımının gerçekleşmesiyle, ülkeler yeni olguları daha rahat anlama olanağına kavuşacak, bu doğrultuda risk yönetimi stratejilerini belirleyebilecektir. Bu bilgilerin zamanında paylaşılması, ülke gelir idarelerinin yeni olguları algılamasını, risk yönetimi stratejilerini belirlemesini ve gerekli yapısal değişiklikleri tespit etmesini kolaylaştırmaktadır. Yapılan çalışmalar OECD Agresif Vergi Planlaması Yönetimi tarafından saha çalışmaları şeklinde de

⁴⁸¹ OECD, **Study into the Role of Tax Intermediaries**, Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD), Paris, France, 2008, s. 5-10.

⁴⁸² Mehmet Nar, “Küresel Forum Çalışmaları: Vergilendirmede Bilgi Değişimi Üzerine Güncel Bir Değerlendirme”, **International Periodical For The Languages, Literature And History Of Turkish Or Turkic**, C. 9, No:5, Bahar 2014, s. 1639.

desteklenmektedir. Örneğin, bir işletmede agresif vergi planlaması tespit edilmişse, bunun istisnai ya da yaygın bir yol olup olmadığının tespitini yapabileceklerdir⁴⁸³.

Görüleceği gibi agresif vergi planlamasının önlenmesinde ülkeler arası bilgi değişimi önemli bir husustur. OECD *Agresif Vergi Planlaması Grubu* tarafından hazırlanan Şubat 2011 tarihli “İleri Düzey Şeffaflık Yoluyla Agresif Vergi Planlaması ile Mücadele” başlıklı raporunda agresif vergi planlaması ile mücadelede kapsamlı bilgi edinilmesinin gerekliliğine değinilmiştir. Raporda, vergi kaçakçılığı uluslararası bir problem olduğundan, otomatik bilgi değişim modelinin dünya genelinde geliştirilip uygulanması istenilen bir durum olmuştur. Bu bağlamda, erken aşamalarda elde edilen bilgi, gelir idaresinin risk değerlendirmelerine katkıda bulunacak ve eldeki kaynakların daha verimli kullanımını sağlayabilecektir. Zamanında bilgi edinilmesi neticesinde de, zamanında istenilen düzenlemelerin yapılmasına katkıda bulunacaktır⁴⁸⁴.

OECD eylem planlarının hayata geçirilmesi için iki yıllık bir süre öngörülmüştür. Bazı eylem konuları iki yıldan daha uzun sürede tamamlanabileceği de ifade edilmiştir⁴⁸⁵.

OECD 2000-2009 yılları arasında ülkelerin vergi düzenlemeleri ile şirketlerin işlemlerini inceleme sonrası 2011 yılında “*Agresif Vergi Planları Üzerinden Kurum Zararlarının Kullanılması*” isimli raporunu yayımlamıştır. Rapor altı bölüm olarak oluşturulmuştur. Raporun ilk bölümünde, agresif vergi planlaması nedeniyle mükelleflerin neden olduğu kurumlar vergisi kayıplarının miktarı ele alınmıştır. İkinci bölümünde, ülkelerin zararların vergi işlemine tabi tutulmasındaki politika sorunları ele alınmıştır. Üçüncü bölümünde, raporun hazırlanmasına katılan 17 ülkenin kurumlar vergisi kayıplarını düzenleyen kuralların ve bu kuralların

⁴⁸³ OECD’s Work on Aggressive Tax Planning, (Çevrimiçi), <http://www.oecd.org/tax/aggressive/atp.htm> 16 Eylül 2016; M. Muhammet Yılmaz, “Agresif Vergi Planlaması: OECD ve Avrupa Birliği’nin Bakış Açısı”, *Yaklaşım Dergisi*, No:251, Kasım 2013, s. 39-40.

⁴⁸⁴ OECD, **Tackling Aggressive Tax Planning Through Improved Transparency And Disclosure**, Report On Disclosure Initiatives, February, 2011, s. 12.

⁴⁸⁵ OECD, **Action Plan On Addressing Base Erosion And Profit Shifting**, ISBN 978- 92-64-20270-2, OECD Publishing, 2013, s. 24.

farklılıkları ortaya konulmaya çalışılmıştır. Dördüncü bölümünde, agresif vergi planlaması ile ilişkili olan ve gelir idareleri için riskli konular belirlenip, vergi kayıplarına neden olan agresif vergi planlaması yapılarının hangi amaçlarla kullanıldığı ifade edilmeye çalışılmıştır. Raporun beşinci bölümünde de vergi kayıplarını oluşturan söz konusu yapıların belirlenmesi için izlenecek yollar oluşturulmuştur. İzlenecek bu yollar; bildirim, raporlama, inceleme, denetim, işbirliği ve veri analizleri şeklinde belirtilmiştir⁴⁸⁶.

Raporun son bölümünde ise, vergi kayıplarına neden olan yapılara yönelik gelir idarelerince izlenecek yollar belirtilmiştir. Söz konusu yollar şöyle ifade edilmiştir; vergi avantajlarını reddeden veya sınırlayan yollarda, mükelleflerin kullanmış olduğu agresif vergi planlaması yapıları ile elde edilmek istenen vergi avantajlarının reddedilmesi veya sınırlandırılması istenmiştir. Bu kapsamda agresif vergi planlaması yapıları ile elde edilen vergi avantajlarının önlenmesi için, ilgili vergi düzenlemeleri yorumlanmalı, genel ve özel vergiden kaçınma karşıtı kurallar geliştirilmelidir. Bir başka yol, mükellef davranışlarını etkilemeye yöneliktir. Buna göre, mükelleflerin agresif vergi planlaması yapılarına başvurma eğilimini önleyebilecek girişimlerde bulunulmalıdır. Söz konusu girişimler, mükelleflerin uyarılması, kendisine bildirimde bulunulması ve geniş iletişim stratejileri ile mükellef davranışlarını etkilemektir. Bir başka yol da, agresif vergi planlamasını teşvik eden ya da üçüncü kişilere yönelik oluşturulacak stratejilerdir. Bu kapsamda da agresif vergi planlamasını oluşturanlar, agresif vergi planlaması yapılarını bildirmeyen, ayrıca teşvik edenler ve bu tür yapıları bildirmekte gerekli özeni göstermeyenler yönünden ceza uygulamalarının önemli olabileceği vurgulanmıştır⁴⁸⁷.

OECD'nin agresif vergi planlaması raporu kapsamında incelediği bir diğer konu da BEPS'tir. Bu doğrultuda OECD tarafından Şubat 2013 tarihinde "*Matrah Aşındırılması ve Kâr Kaydırma-BEPS*" raporu hazırlanmıştır. 2013 yılında başlayan bir süreç olan ve temel amacı vergi kaçakçılığının ve çifte vergilendirmenin önüne geçmek olan BEPS eylem planı, küreselleşmenin artması, sermaye hareketliliğinin

⁴⁸⁶ OECD, **Corporate Loss Utilisation Through Aggressive Tax Planning**, ISBN 978- 64-11921-5, OECD Publishing, 2011, s. 19-66.

⁴⁸⁷ OECD, **a.g.e.**, s. 70-75.

hızlanması ve ÇUŞ'ların gelirlerinin kontrolünün oldukça zorlaşması ile OECD vergi uyumunu sağlayabilmek adına BEPS konusunda bir çalışma başlatmıştır. Raporda, ülkelerin giderek artan oranda olmak üzere önemli ölçüde kurumlar vergisi kaybına maruz kaldıkları yönünde gittikçe güçlenen bir algının olduğu belirtilmiş ve söz konusu kaybın nedeni olarak, uluslararası vergisel düzenlemeler kapsamında vergi yükünün görece daha düşük ülkelere aktarılması olarak ifade edilmiştir. Bu tür vergilendirme uygulamaları gelirin vergi mükellefinin yerleşik olduğu ülkede ve kaynak ülkede vergilendirilmemesi ile sonuçlanabilmektedir⁴⁸⁸.

Raporda belirtilen bu sorunların çözümü için hükümetlerin matrah aşındırılması ve kâr kaydırmanın tam olarak anlaşılması için bütüncül bir yaklaşım sergilemesi gerektiği ifade edilmiştir. Hükümetlerin faaliyetlerinde, sorunların tüm farklı yönlerini ele alacak biçimde kapsamlı bir değerlendirme yapmaları gerektiği belirtilmiştir. Söz konusu gereklilik vergilemede kaynak ve yerleşim yeri yetkisi, grup içi finans işlemlerinin vergilendirilmesi, kötüye kullanma karşıtı kuralların uygulanması, transfer fiyatlandırması, kontrol edilen yabancı kurum düzenlemelerini kapsamalıdır⁴⁸⁹. OECD BEPS ile mücadelede önerilen çözümlerin hayata geçirilmesi için 2013 yılında yayımlanan BEPS üzerine eylem planı isimli raporunda 15 maddeden oluşan eylem planı oluşturmuştur. Bu kapsamda bulunan eylem planlarından biri de agresif vergi planlamasına ilişkindir. Toplam 15 eylem planının yer aldığı planın uyum, özün önceliği ve şeffaflık olmak üzere üç ana ilkesi bulunmaktadır. Bu üç ilke eylem maddeleri oluşturulmuştur. Söz konusu bu eylemler Tablo 3.1, 3.2 ve 3.3'te gösterilmektedir.

⁴⁸⁸ OECD, **Addressing Base Erosion and Profit Shifting**, ISBN 978-92-64-19265-2, OECD Publishing, 2013, s. 8.

⁴⁸⁹ OECD, **a.g.e.**, s. 7-8.

Tablo 3.1: Uyum İlkesinin Sağlanmasına Yönelik Eylemler

No	Eylem Konusu	Öngörülen Çalışma	Öngörülen Tarih
1	Dijital ekonominin yarattığı vergisel sorunların tespit edilmesi ve çözümler	Dijital ekonominin gelişmesiyle oluşan sorunları doğrudan ve dolaylı vergiler boyutuyla çözümlenmesini sağlayacak yeni düzenlemelerin belirlenmesi	Eylül 2014
2	Melez uyumsuzlukların etkilerinin yok edilmesine yönelik düzenlemeler	İki ülkede farklı karakterde değerlendirilen ve bu nedenle iki ülkede de vergilendirilmeyen melez karakterli yatırım planlarının belirlenmesi ve hem ulusal mevzuatlarda hem de vergi anlaşmalarında önleyici düzenlemeler	Eylül 2014
3	Kontrol edilen yabancı kurum kazançlarının vergilendirilmesi kurallarının gözden geçirme ve iyileştirme	Kontrol edilen yabancı kurum kazançlarının vergilendirilmesi kurallarının iyileştirilmesi ve ülkeler arası yeknesaklığın sağlanmasına yönelik politikaların oluşturulması	Eylül 2015
4	Faiz ve diğer finansal ödemeler aracılığı ile matrah aşındırılmasının sınırlandırılması	Ülkelerarası alınacak önlemler kapsamında hem ulusal mevzuatlarda hem de transfer fiyatlandırması rehberinde yapılacak düzenlemelerin tespit edilmesi	Eylül-Aralık 2015
5	Şeffaflık ve özün önceliği ilkeleri dikkate alınarak zararlı vergi uygulamaları ile daha etkili mücadele etme	OECD üye ülkelerinin mevcut rejimlerinin gözden geçirilmesini tamamlamak, OECD üyesi olmayan ülkelerin katılımını sağlayacak stratejiler geliştirmek ve mevcut kriterleri gözden geçirmek	Eylül 2014 Eylül 2015

Kaynak: OECD, *Action Plan on Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, ISBN 978- 92-64-20270-2, OECD Publishing, 2013, s. 15-18.

Tablo 3.2: Özün Önceliği İlkesinin Sağlanmasına Yönelik Eylemler

No	Eylem Konusu	Öngörülen Çalışma	Öngörülen Tarih
6	Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının kötüye kullanımının önlenmesi	Vergi anlaşmaları rejimi ve ulusal mevzuatlarda yapılacak düzenlemelerin belirlenmesi	Eylül 2014
7	Daimi işyeri statüsünden kaçınmanın önüne geçilmesi	Vergi anlaşmalarında diğer ülkede yapılan faaliyetlerin daimi işyeri olarak tanımlanması ve vergilendirilebilmesi için gerekli kriter ve istisnaların düzenlenmesi	Eylül 2015
8	Gayrimaddi varlıklar	Gayrimaddi varlıkların transfer edilerek matrah aşındırılması veya kar kaydırmanın önüne geçilmesi için vergi anlaşmalarında ve transfer fiyatlandırması mevzuatında düzenlemeler yapılması	Eylül 2014 Eylül 2015

9	Risk ve sermaye yatırımları	Risk ve sermaye yatırımlarında, ilgili ülkede oluşturulan değer ile orantılı bir vergileme yapılmasını sağlamak için vergi anlaşmalarında ve transfer fiyatlandırması mevzuatında düzenlemeler yapılması	Eylül 2015
10	Diğer yüksek riskli işlemler	Diğer yüksek riskli işlemler yoluyla matrah aşındırılması veya kar aktarımının önüne geçilmesi için vergi anlaşmalarında ve transfer fiyatlandırması mevzuatında düzenlemeler yapılması	Eylül 2015

Kaynak: OECD, *Action Plan On Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, ISBN 978- 92-64-20270-2, OECD Publishing, 2013, s. 19-20.

Tablo 3.3: Şeffaflık İlkesinin Sağlanmasına Yönelik Eylemler

No	Eylem Konusu	Öngörülen Çalışma	Öngörülen Tarih
11	BEPS'e ilişkin bilgilerin toplanması, analiz edilmesi ve bu yöndeki işlemlerin tespit edilmesi için metodolojiler oluşturulması	Toplanacak veriler ve bu verileri analiz etmek için kullanılacak yöntemler açısından ilgili ülkelere tavsiyede bulunmak, politikalar belirlemek	Eylül 2015
12	Vergi mükelleflerine agresif vergi planları hakkında beyan zorunluluğu getirme	Vergi mükelleflerine agresif vergi planlama yapılarını beyan etmelerini zorunlu kılacak düzenlemeler konusunda tavsiyeler sunma	
13	Transfer fiyatlandırması belgelendirme yükümlülüklerinin yeniden gözden geçirilmesi	OECD transfer fiyatlandırması rehberinde yapılması gerekli değişiklikler ile ulusal mevzuatlarda yapılması gerekli politika değişiklikleri için öneriler	Eylül 2014
14	Vergi uyumsuzluk çözüm mekanizmalarının daha etkin hale getirilmesi	Ortaya çıkabilecek ihtilaflarda çözüm mekanizmalarının daha etkin hale getirilmesi için düzenlemeler yapılması	Eylül 2015
15	Uluslararası hukuk kuralları çerçevesinde "Çok Taraflı Çözüm Üretme Mekanizması'nın geliştirilmesi	Geliştirilecek birtakım kuralların uygulama sürecini bağlayıcı bir anlaşmayla etkin kılınması	Eylül 2014

Kaynak: OECD, *Action Plan On Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, ISBN 978- 92-64-20270-2, OECD Publishing, 2013, s. 21-23.

Uluslararası ticari faaliyetlerin etkilerini göz önünde bulunduran, etkin ve tutarlı ulusal mevzuatın oluşturulması, mal ve hammadde ticaretine yönelik

uluslararası standartların ve mevzuatın geliştirilmesi, şeffaflığın ve açıklığın sağlanması söz konusu bu 15 eylem planının üç önemli ayağıdır⁴⁹⁰.

Tablo 3.1, 3.2 ve 3.3'te görüleceği üzere, BEPS eylem planı, kurumlar vergisinin uluslararası düzeyde uyumu, vergilendirme ve özün önceliği ilkesinin eşgüdümlemesi ve vergilendirmede belirlilik ve öngörülebilirlikle desteklenen şeffaflığın sağlanması şeklinde üç ana başlıkta toplanmaktadır.

Buna göre 12 numaralı eylem, agresif vergi planlaması yapılarının bildirimi için mükelleflere zorunluluk getirilmesi gerektiği hususunu ifade etmektedir. Agresif ya da kötüye kullanma işlemleri veya yapıları için vergi idaresi ve iş sektörüne getirilecek maliyetler göz önünde bulundurularak ve ülkelerin bu alandaki tecrübelerinden yararlanılarak, zorunlu bildirim kurallarının oluşturulması ile ilgili öneriler geliştirilmelidir. Bu çalışma maksimum uyuma izin veren ancak ülkelerin özel ihtiyaçları ve risklerine de izin veren parçalı bir tasarımı kullanacaktır. Bu eylem planı ile bağlantılı olarak odak noktası uluslararası vergi tasarımları olacaktır. Yapılacak çalışmada mükelleflerin bu tür tasarımlarını tespit etmek için vergi menfaatinin geniş tanımı kullanılacaktır. Bu çalışma ise ülkeler arasında koordineli ve işbirliği uyumunu gerektirmektedir. Ayrıca bu çalışma için vergi idareleri arasında uluslararası vergi tasarımlarına yönelik bilgi değişim modelleri uygulanmalıdır⁴⁹¹.

Eylem planının, sonuçları itibariyle değerlendirilmesi bir hayli zaman alacaktır. OECD tarafından, 2015-2020 yılları arasındaki beş yıllık sürede, uygulamanın takip edileceği dönem olarak ilan edilmiş olup, bu sürede ilgili ülkelerin yeterli yasal düzenlemeleri yapıp yapmadığı ve ne şekilde uyguladıklarının takibinin yapılacağı ifade edilmiştir. Ayrıca, “*peerreview*” adı verilen ilgili ülkelerin

⁴⁹⁰ Sencer Turunç, “Verginin Kalkınmadaki Rolü ve Bu Konudaki Küresel Gelişmeler”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 418, Haziran 2016, s. 215.

⁴⁹¹ OECD, **Action Plan On Addressing Base Erosion And Profit Shifting**, ISBN 978- 92-64-20270-2, OECD Publishing, 2013, s. 22.

uygulamaları incelenerek ve karşılaştırmalar yapılarak hazırlanan raporlar kamuoyu ile de paylaşılacaktır⁴⁹².

BEPS eylem maddelerinin gelişmekte olan ülkelerce hazmedilmesi ve hayata geçirilmesi için pratik araçlar geliştirilmesi gerekmektedir. Bu bağlamda uluslararası ve bölgesel kuruluşların, özel sektörün ve iş dünyasının birlikte çalışması BEPS uygulama süreci için oldukça önemlidir. Yine bunun yanında, ülkeler ekonomik faaliyetlerin ve vergilendirmenin tarafsız, adil ve güvenli olmasına yönelik önlemler alabilmelidir⁴⁹³.

3.3.1.3. OECD Tasarımı: Sınır Tanımayan Vergi Müfettişleri

OECD, gelişen ülkelerin güçlendirilmiş bir vergi denetim kapasitesi yoluyla gelirlerini artırabilmelerini sağlayabilmek için tasarladığı uluslararası bir program olan sınır tanımayan vergi müfettişleri programını oluşturmuştur. Sınır tanımayan vergi müfettişleri projesi, Temmuz 2015'te OECD ve BM tarafından ÇUŞ'ların gelişen ülkelerdeki yaygın agresif vergi planlaması faaliyetlerine yönelik önlemler geliştirmek ve bazı amaçlar için başlatılmıştır. Söz konusu proje, ÇUŞ'ları denetleyen ülkelerden yardım talep edenlere vergi profesyonellerinin tahsis edilmesinin organize edilmesi yanında, gelişen ülkelerde gelir artırmayı ve yerel denetim kapasitesini güçlendirmeyi amaçlamaktadır. Bu kapsamda Afrika, Asya ve Latin Amerika'da bulunan ülkelere yürütülen 8 pilot proje tamamlanmış ve projeler sonucunda gelişen ülkelere ilave gelir sağlanmıştır⁴⁹⁴.

Sınır tanımayan vergi müfettişleri, bir kapasite geliştirme girişimi olup, gelişmekte olan ülkelerin gelir idarelerine yardımcı olunabilmesi için tasarlanmıştır.

⁴⁹² Fatih Saraçoğlu, "G20 Antalya Liderler Bildirgesi ve Matrah Aşındırma ve Kâr Aktarımı (BEPS) Eylem Planı", **Mali Çözüm Dergisi**, Eylül- Ekim 2015, s. 84.

⁴⁹³ Turunç, **a.g.m.**, s. 215.

⁴⁹⁴ Abdulkadir Demirci, "Uluslararası Vergi Dünyasından Haberler", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 425, Ocak 2017, s. 136.

Söz konusu yardımlar, vergi müfettişlerinin belirli vergi denetimlerine doğrudan katılımı ile teorik ve pratik arasındaki boşluğu kapatma amacı taşımaktadır⁴⁹⁵.

3.3.2. Avrupa Birliği Düzenlemeleri Çerçevesinde Agresif Vergi Planlaması

AB'nin temel amacı, kendini oluşturan üye devletlerin bağımsızlık ve egemenliklerini korumak amacıyla her bir üye devletin tek başına elde edemeyeceği gücü kazanabilmektir. AB'ye üye devletlerin işbirliği içinde hareket etmelerini gerektiren durumlardan biri, vergi sorunlarına ilişkindir. Tek pazarın iyi bir biçimde işleyebilmesi, rekabet ortamını bozmayan vergi politikalarına bağlı olacaktır. Mükellefler üye ülkeler arasında istedikleri gibi hareket edebildiklerinden, en avantajlı yerlerde faaliyetlerini sürdürebileceklerdir. Bu bakımdan üye devletlerin vergi sistemleri arasındaki uyumsuzluklar, mükellefler tarafından agresif vergi planlaması yapıları ile lehe sonuç elde edilecek biçimde kötüye kullanabileceklerdir. Bu tür zararlı yapıların önlenmesi için vergi yönetiminin etkin bir şekilde işlemesi ve ülkelerin işbirliği içerisinde hareket etmeleri önem arz etmektedir⁴⁹⁶.

3.3.2.1. Avrupa Birliği'nin Temel Yapısı

AB, 28 üye ülkeden oluşan ve büyük ölçüde Avrupa kıtasında bulunan siyasi ve ekonomik bir örgütlenmedir. 1992 yılında AB anlaşması olarak da bilinen Maastricht Anlaşması'nın yürürlüğe girmesi sonucu, var olan Avrupa Ekonomik Topluluğu'na yeni görev ve sorumluluk alanları yüklenmesiyle kurulmuştur. AB tüm üye ülkeleri bağlayan standart kanunlar aracılığıyla, insan, eşya, sermaye dolanımı özgürlüklerini kapsayan ortak bir pazar geliştirmiştir⁴⁹⁷.

AB'de vergisel düzenlemeler daha çok genel politikaları destekleyici niteliktedir. Topluluk içerisinde vergisel alanda vergi mevzuatının bütünleştirilmesi ve böylelikle ortak vergi politikasına geçiş önem arz etmektedir. Ancak her ülkenin

⁴⁹⁵ Turunç, **a.g.m.**, s. 216.

⁴⁹⁶ Acinöroğlu, **a.g.m.**, s. 196.

⁴⁹⁷ About the EU, (Çevrimiçi), <http://www.europa.eu>, 30 Kasım 2016.

farklı sistemlere sahip olması ve ülkelerin bu konudaki isteksizlikleri ortak bir politikanın uygulanmasını zorlaştırmaktadır.

3.3.2.2. Avrupa Birliği Düzenlemeleri

Zararlı vergi rekabeti ve tercihli vergi rejimlerinin önlenmesiyle yakından ilgilenen AB, üye ülkelerin vergi mevzuatlarının uyumlaştırılması için birtakım çalışmalarda bulunmuştur.

Mal ve sermayenin serbest dolaşımının artması bir yandan, AB içindeki ekonomik faaliyetleri hızlandırırken, diğer yandan da vergi planlaması yapan mükelleflerin vergi avantajı sağlayan ülkelere yönelmesine neden olmuştur. Vergi kaçırma ve vergi kaçakçılığına karşı AB'ye üye devletlerin kendi başlarına aldığı önlemlerin yetersiz olması sonucunda, AB vergi sistemlerindeki uyumsuzluğu gidermek amacıyla çalışmalara başlamıştır. Bu kapsamda, 2012 yılında “*Vergi Kaçırma ve Vergi Kaçakçılığına Karşı Mücadelenin Güçlendirilmesine Yönelik 06.12.2012 Tarihli Eylem Planı*” isimli vergi kaçırma ve vergi kaçakçılığına karşı mücadeleyi güçlendirmeye yönelik eylem planını yayımlamıştır. Bu rapor ile vergiye gönüllü uyumun artırılması, işbirliğinin geliştirilmesi, vergi cennetleri ile mücadele ve agresif vergi planlamasının önlenmesi ele alınmaktadır. Özellikle, konunun içeriğine ilişkin olarak eylem planında yer alan adımlardan biri agresif vergi planlamasına yöneliktir. Komisyon, eylem planında yer alan bu adımı gerçekleştirmek için “*Agresif Vergi Planlamasına Yönelik 06.12.2012 Tarihli Komisyon Tavsiyesi*” ni yayımlamıştır. Komisyon Tavsiyesi isimli belgede, agresif vergi planlaması ile etkin mücadele için üye ülkelerin sorumlulukları sıralanmış, yapılması gereken işlemler şu şekilde belirtilmiştir⁴⁹⁸.

Hiçbir ülkede vergilendirilmeyen ticari işletmelere ilişkin düzenlemeler: Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının ve ulusal vergi mevzuatının, bir işletmenin

⁴⁹⁸ European Commission, (EC), **Comission Recommendation Of 06.12.2012 On Aggressive Tax Planning**, 06.12.2012 C (2012) 8806 Final, Brussels 2012, s. 1.

hiçbir üye ülkede vergilendirilmemesini önleyecek biçimde değiştirilmesi öngörülmüştür.

Kötüye kullanım durumlarının önlenmesi için yasal değişiklikler: Agresif vergi planlamasına yönelik yapay işlem ve faaliyetlerin önlenmesi için genel ve kapsayıcı yasal düzenlemelerin yapılması tavsiye niteliğinde belirtilmiştir. Bir faaliyetin yapay olup olmadığının anlaşılabilmesi ise; faaliyeti oluşturan parçaların yasallığından ziyade faaliyetin kanun karşısında bir bütün olarak durumu, faaliyetin normal şartlar altında rasyonel olup olmadığı, bir ticari işlemi takip eden işlemlerin öncekini etkisiz kılıp kılmadığı, ticari işlemlerin kısır döngü oluşturmaması, ciddi ölçüde vergi avantajı sağlayan ticari işlemlerin aynı ölçüde ticari risk veya para akışını yansıtmaması, vergi öncesi kârın, sağlanan vergi avantajına kıyasla önemsiz düzeyde kalması gibi durumların ayrıntılı olarak değerlendirilmesine bağlıdır.

Bu tavsiyelerin amacı, AB'ye üye ülkelere doğrudan vergilendirme alanındaki agresif vergi planlamasına ve bununla mücadeleye ilişkin genel bir bilgi sunulmasıdır. Bu amaca uygun olarak komisyon tavsiyesinde ilk olarak agresif vergi planlamasının özelliği, mükelleflerin yasal araçlar kullanarak vergi yükümlülüklerini azaltmalarına karşılık, agresif vergi planlaması yapılarında kullanılan bu araçların kanunun amacına ters düşmesidir. Böylelikle agresif vergi planlamasının ödenmesi gereken verginin azaltılması için bir vergi sisteminin avantajlı yönlerinin kullanılmasından ya da iki veya daha fazla vergi sistemi arasındaki uyumsuzluklardan faydalanılması şeklinde ifadeler yer verilmiştir⁴⁹⁹. Tespit edilen bu sorunlara karşı uluslararası anlaşmalara ve üye devletlerin iç düzenlemelerine ilişkin öneriler sunulmuştur⁵⁰⁰. Bunun yanında agresif vergi planlaması yapılarının vergi menfaati sağladığı ifade edilmiş, üye devletlere mükellefin işleminin vergi menfaati sağlayıp sağlamadığının tespitine ilişkin yöntemler geliştirilmiştir. Buna göre; ulusal makamlar, mükellefin uyguladığı yapılarla elde ettikleri vergi miktarı ile yine aynı mükellefin söz konusu yapıları uygulamadığı durumda elde edeceği vergi

⁴⁹⁹ European Commission, **a.g.e.**, s. 2.

⁵⁰⁰ European Commission, **a.g.e.**, s. 3-4.

miktarını karşılaştıracaklardır. Her iki durum arasında haklı sayılmayan vergi menfaati agresif vergi planlaması kapsamında elde edilmiş sayılabilecektir.

AB, agresif vergi planlamasına yönelik mücadelenin güçlendirilmesi için “İyi Vergi Yönetimi, Agresif Vergi Planlaması ve Çifte Vergilendirme için Platform Olarak Bilinen Komisyon Uzman Grubu Kurulması Hakkında 23.04.2013 Tarihli Komisyon Kararı” nı yayımlamıştır⁵⁰¹. Buna göre platform, vergi sorunlarından biri olan agresif vergi planlaması üzerinde sivil toplum ve ulusal vergi otoritelerinin uzmanları arasında tartışmayı teşvik etmek, bu alanda ilerlemeyi sağlamak için uygun araçları seçmek, üçüncü ülkelerin vergi sorunlarında ve agresif vergi planlamasında iyi yönetimin minimum standartlarını sağlanmalarını teşvik etmek amacıyla Komisyon tavsiyelerinin uygulanmasını gerçekleştirebilmek için çaba sarf edecektir⁵⁰².

Avrupa Komisyonu’nun 06.02.2014 tarihli tavsiyeler raporuna göre, agresif vergi planlaması, vergi sistemlerinin teknik avantajlarından veya iki veya daha fazla vergi sistemlerinin uyumsuzluklarından faydalanmak amacıyla vergi sorumluluğunun azaltılması olarak tanımlanmaktadır⁵⁰³. Agresif vergi planlaması, birkaç neden kapsamında üye devletler açısından sorun haline gelmiştir. Söz konusu nedenlerden biri, ulusal sistemler ve farklı çifte vergilendirme anlaşmaları arasındaki uyumsuzlukları ve boşlukları kötüye kullanmaları, diğer bir neden de; agresif vergi planlamacılarına karşı ulusal mevzuat hükümlerinin yetersiz kalması ve üye devletlerde mali krizin sebeplerinden biri olmasıdır. Oluşan bu durum, vergi sistemlerinde mükelleflerin adil bir biçimde vergilendirilebilmesinin önünü tıkamaktadır. Bu bakımdan üye devletlere, onayladıkları çifte vergilendirme anlaşmalarının gözden geçirilmesi tavsiye edilmektedir⁵⁰⁴.

⁵⁰¹ European Commission, (EC), **Commission Decision Of 23.4.2013 On Setting Up A Commission Expert Group to Be Known As The Platform For Tax Good Governance, Aggressive Tax Planning and Double Taxation**, 23.04.2013 C(2013) 2236 Final, Brussels 2013, s. 3-4.

⁵⁰² European Commission, **a.g.e.**, s. 3-4.

⁵⁰³ European Commission, (EC), **Platform For Tax Good Governance-Discussion Paper On The Recommendation On Aggressive Tax Planning**, Brussels January 2014, s. 2.

⁵⁰⁴ Acinöroğlu, **a.g.m.**, s. 193.

AB, 8 Aralık 2015 tarihli Konsey kararında, AB düzeyinde BEPS sonuçlarına ortak ve esnek çözümler bulunması gerektiğine dikkat çekerek, birlik içerisinde adil ve etkin bir vergilendirme ortamının oluşturulması ve vergi planlamasının kötüye kullanılmaması için harekete geçmeleri gerektiği ifade edilmiştir. Bu doğrultuda, AB'nin vergiden kaçınmayı önlemeye yönelik 2016/1164 sayılı "*Vergiden Kaçınmayı Önleme Direktifi*" söz konusu çabaların somut bir çıktısı olarak değerlendirilmektedir. Söz konusu direktif 3 bölüm ve 13 maddeden oluşmaktadır. Birlik çapındaki ortak çerçeveyi belirleyen Direktif, bir üye devlette kurumlar vergisine tabi olan tüm vergi mükellefleri için uygulanabilir kurallar getirmektedir. Bu kurallar, kurumlar vergisi mükelleflerinin diğer üye devletlerde bulunan işyerlerine de uygulanacaktır. Kurumlar vergisi mükellefleri bir üye devlette ya da üçüncü bir ülkede yalnızca vergiden kaçınma için ikamet ediyor olabilir. Bu durumda da, üçüncü ülkelerde vergiden kaçınma amacıyla kurulan iş yerleri de kapsama alınacaktır⁵⁰⁵.

Direktif ile iç pazarda vergi matrahlarının aşındırılması ve kazançların iç pazarın dışına çıkarılması konusunda Birlik düzeyinde bazı kuralların belirlendiği görülmektedir. Bu doğrultuda; faiz indiriminin sınırlandırılması kuralı, çıkış vergilendirmesi, kötüye kullanımın engellenmesi, kontrol edilen yabancı şirket kuralları ve hibrit uyumsuzluklara karşı önlemler alınması için birtakım kurallar belirlenmiştir. Avrupa Komisyonu, yürürlük tarihinden itibaren 4 yıl boyunca Direktifin uygulanmasını izleyecek ve Konsey'e rapor verecektir⁵⁰⁶.

AB'nin, şu zamana kadar yürütmüş olduğu eylem planlarında vergi kaçırma ve vergi kaçakçılığı sorununun yanında ortaya çıkan yeni vergi sorunları ile de mücadele ettiği görülmektedir. Bu bağlamda, eylem planlarının yeni gelişmeleri takip etmesi nedeniyle dinamik bir yapıya sahip olduğu söylenebilir. Görülmektedir ki, eylem planlarında genel hatları ile vergi uyumsuzluklarının tespiti ve kötüye kullanmaya karşı birtakım kuralların geliştirilmesi, bilgi değişimi gibi birtakım

⁵⁰⁵ Sencer Turunç, Özge Yamak, "Avrupa Birliğinin Vergiden Kaçınmayı Önleme Direktifi", **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı: 217, Ekim 2017, s. 21-22.

⁵⁰⁶ Turunç ve Yamak, **a.g.m.**, s. 22-26.

standartların teşvik edilmesi, vergi idarelerinin geliştirilerek mükellef idare arasındaki uyumun artırılması orta vadede atılması gereken adımları oluşturmaktadır.

3.3.3. Birleşmiş Milletler Düzenlemeleri Çerçevesinde Agresif Vergi Planlaması

OECD ve AB’de vergilemeye yönelik çalışmalar, BM bünyesinde de yapılmaktadır. Özellikle gelişmekte olan ülkelerdeki vergilemeye ilişkin güncel sorunlar BM tarafından da ele alınmaktadır.

Agresif vergi planlaması kapsamında; iç kaynakların harekete geçirilmesi, vergi suçları ve matrah aşındırılması ile mücadelenin önemine vurgu yapılmış, ayrıca gelir idarelerinin kapasite geliştirme faaliyetlerinin güçlendirilmesine, vergi konularında otomatik bilgi değişimine yönelik çalışmaların artırılmasına, ulusal düzenlemeler ve uluslararası işbirliği ile hareket edilmesine, vergi planlamasının kötüye kullanım şekli olan agresif vergi planlaması fırsatlarının azaltılmasına ve ÇUŞ’ların ekonomik faaliyetlerini gerçekleştirdikleri yerde uygun vergi vermelerinin sağlanmasına yönelik adımlara yer verilmiştir⁵⁰⁷.

3.3.3.1. Birleşmiş Milletler’in Temel Yapısı

BM örgütü, milletler arasındaki barış ve güvenliği sağlamak, ilişkileri geliştirmek, ekonomik, sosyal, kültürel ve insani nitelikteki sorunları çözümleyebilmek, insan hak ve hürriyetlerine saygının geliştirilip teşvik edilmesi konusunda işbirliğini sağlamak ve tüm bu amaçlarda merkezi bir görev görmek istemiyle oluşturulmuş bir organizasyondur⁵⁰⁸.

⁵⁰⁷ Addis Ababa Action Agenda, 2015, s.13,(Çevrimiçi),http://www.un.org/esa/ffd/wpcontent/uploads/2015/08/AAAA_Outcome.pdf,17 Mart 2017.

⁵⁰⁸ Birleşmiş Milletler, (Çevrimiçi), <http://www.un.org.tr>, 13 Şubat 2017.

3.3.3.2. Birleşmiş Milletler Düzenlemeleri

BM 1999 yılında düzenlediği “*Bilgi Değişimi*” başlıklı toplantısında OECD’nin zarar verici vergi uygulamaları çalışmalarına destek vermek amacıyla, vergi konularında uluslararası işbirliğini sağlamakla yükümlü bir uzmanlar grubu oluşturmuş ve söz konusu toplantı sonucunda OECD’ye destek amacıyla özellikle OECD üyesi olmayan ülkeler ile işbirliği yapılması hedef olarak belirlenmiştir⁵⁰⁹.

Daha sonra, 2015 yılının Temmuz ayında Etiyopya’nın başkenti Addis Ababa’da, düşük gelirli ülkelerin ve kırılgan yapıdaki devletlerin karşılaştıkları belirli kalkınma zorluklarının göz önüne alınarak bu ülkeleri tehdit eden potansiyel şok ve krizlere yönelik konferans gerçekleştirilmiştir. Bu doğrultuda eylem planında güçlü bir ortaklık vurgusu yapılmaktadır⁵¹⁰.

Addis Eylem Planı kapsamında ulusal vergi sistemlerine yönelik, gelir idarelerinin modernizasyon, artan oranlı vergi sistemleri, iyileştirilmiş vergi politikaları ve daha etkin vergi toplama mekanizmaları ile savurgan vergi teşviklerine değinilmiştir. Bu bağlamda da, vergi konularında otomatik bilgi değişimine ilişkin çalışmaların ve kanun dışı finansal akışları azaltmaya yönelik çabaların artırılmasına, ÇUŞ’ların ekonomik faaliyetlerini gerçekleştirdikleri yerde uygun vergi vermelerinin sağlanmasına, vergi cennetlerinin ortadan kaldırılmasına ve vergiden kaçınma fırsatlarının azaltılmasına ilişkin taahhütler yer almaktadır. Söz konusu taahhütlerin ve sonuçlarının izlenmesi elbette belli bir süreyi kapsamaktadır. Konferansın devamının 2019 yılı içerisinde gerçekleştirilmesi beklenmektedir⁵¹¹.

⁵⁰⁹ Şennur Hoşyumruk, **Vergi Cennetleri, Tercihli Vergi Rejimleri ve Zarar Verici Vergi Rekabetinin OECD Ülkeleri ve Türkiye açısından Değerlendirilmesi**, Eskişehir, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2003, s. 121.

⁵¹⁰ Addis Ababa Action Agenda, **a.g.e.**, s. 1.

⁵¹¹ Addis Ababa Action Agenda, **a.g.e.**, s. 13.

3.4. Ülkelerin Agresif Vergi Planlamasına Yönelik Mücadele Yöntemleri

ÇUŞ'lar, teknolojiadaki fırsatları ve ekonomideki gelişmeleri kullanarak faaliyetlerini istedikleri ülkelerde gerçekleştirebilmekte ve gelirlerini kâğıt üstünde düşük vergi oranına sahip ülkelere aktarabilmeleri söz konusu olabilmektedir. Bu tür şirketler ülkeler arasındaki mevzuat farklılıklarını ustalıkla kullanabilmekte veya vergi anlaşmalarının verdiği imkânlardan yararlanarak, işlemin türünü ya da ülkesini değiştirmek gibi yollarla küresel vergi yüklerini azaltmaya çalışmaktadırlar.

ÇUŞ'ların sahip olduğu bu esneklik, vergi yükünü agresif bir biçimde en aza indirme çabasıyla bir araya gelince ülkelerin vergi gelirlerinde önemli kayıplar vermiştir. Bu kayıpların önlenmesi ve ekonomide faaliyette bulunan tüm kesimlerin adil bir biçimde vergi yüküne katılabilmesi düşüncesinden hareketle OECD, AB gibi uluslararası kuruluşlar tavsiye niteliğinde birtakım raporlar yayımlamıştır. ÇUŞ'ların, vergi matrahlarının aşındırılması ve kâr kaydırma faaliyetleriyle vergi kayıplarına sebebiyet vermesi, kurumsal vergiye bağımlılıklarından dolayı gelişmekte olan ekonomileri daha çok etkilemektedir. Bu bakımdan, vergi mevzuatları arasında var olan boşluklardan kaynaklanan çifte vergilendirmeme durumlarının ortadan kaldırılması, işlemlerin özü ile vergilendirme arasındaki ilişkiyi dengelemeyi ve vergilendirmede şeffaflığın artırılması bu ülkeler için daha önemli hale gelmektedir⁵¹².

Agresif vergi planlaması, esas olarak biçimselliği ön planda tutan, kanunun lafzıyla uygun görünen fakat özü ile çelişen, dolayısıyla haksız yere ekonomik kazanımlar elde edilmesi ya da gerçekte yapılmak istenen işlemin gizlenmesi amacıyla birtakım işlemler yapılması durumlarını ifade eden ekonomik özden yoksun olan işlemler bütünüdür. Bu açıdan bakıldığında agresif vergi planlaması yasaldır ancak kabul edilemez faaliyet türlerini içerdiğinden, ülkeler bu tür yapıları tespit

⁵¹² Saraçoğlu, **a.g.e.**, s. 79; Çevik, **a.g.e.**, s. 145.

etmek için birtakım uğraşlar vermektedirler⁵¹³. Vergi kanunlarının oldukça lafza bağlı kalınarak yorumlanması durumunda vergi mükellefleri kendi faaliyetlerini agresif vergi planlamasını gerçekleştirebilecek şekilde ayarlayabildiklerinden, ülkeler hem kendi iç mevzuatlarında kaçınma karşıtı kurallar ile, hem de vergi anlaşmaları ile agresif vergi planlaması ile mücadele etmeye çalışmaktadırlar. Bu nedenle telafi edici kural; vergi kanunlarının yapılmasındaki amaç etkili bir biçimde uygulanabilmeli, vergi kanunlarının kolaylıkla ve yapay faaliyetlerle dolanılmasının önüne geçilmelidir⁵¹⁴.

Ülkelerin agresif vergi planlaması ile mücadele yöntemleri; vergi sistemleri arasındaki uyumlaştırma faaliyetleri, vergi mükellefleri veya üçüncü kişiler tarafından yapılacak bildirimler, gelir idarelerinin yapacakları incelemeler, gelir idarelerinin karşılıklı işbirliği içinde edinecekleri bilgiler ve yapacakları veri analizleri şeklinde ifade edilebilmektedir.

3.4.1. Ülkelerin Tek Taraflı Olarak Geliştirdikleri Kötüye Kullanma Karşıtı Kurallar

Mükelleflerin giriştiği vergi sonuçları doğuran işlemlerde olağan ve ticaretin gereği olanlarla sadece vergi planlaması amaçlı işlemlerini birbirinden ayırmak konusunda güçlükler karşısında özellikle ABD’de yargı organları tarafından geliştirilmiş, başta ekonomik öz, özün biçime önceliği, sahte işlem ve ticari amaç gibi bir dizi doktrin kullanılmaktadır. Bu doktrinler, özünde vergi kanunlarının uygulanması bakımından, bir işlemin vergiden kaçınmak ya da vergileri azaltmanın ötesinde özlü bir ticari amacının bulunması gereğini, işlemin ekonomik özü ile onun yasal biçimi farklılaştığında esas olanın ekonomik öz olduğunu ifade etmektedir. Bu kapsamda da, Avrupa Komisyonu’nun Tavsiye Kararı, ekonomik öz doktrininin yasal sistemlere girmesi hususunda daha detaylı tanımlara yer vermektedir. Üye ülkeler tarafından yasalaştırılması tavsiye edilen ifade; “*vergi kaçırma temel*

⁵¹³ Report of The Auditor General of Canada, **Agressive Tax Planning**, Chapter 3, ISBN 978-1-100-23502-8, Ottawa 2014, s. 1.

⁵¹⁴ Yıldırım, **a.g.m.**, s.126; Çevik, **a.g.e.**, s. 145.

amacıyla girifilen ve bir vergi faydası doğuran suni bir ya da bir dizi dñzenleme yok sayılacaktır. Ulusal otoriteler vergileme açısından bu tip dñzenlemelere, bu dñzenlemelerin ekonomik özüne referansla muamele edecektir” şeklindedir. İlgili dñzenlemenin suni olup olmadığının belirlenmesinde ise;

- Makul iş idaresinde beklenerek biçime aykırı olarak olağan olmayan bir şekilde yerine getirilmesi,
- Dñzenleme ya da dñzenleme serisinin birbirini dengeleyen ya da iptal eden unsurlar içermesi,
- Bir dñzenlemeyi oluşturan bireysel adımların yasal karakterinin bir bütün olarak ilgili dñzenlemenin yasal özüne aykırı olması,
- Bunların önemli vergi faydası yaratacak sonuçlara sahip olması ama mükellef tarafından üstlenilen ticari riski veya işlemin nakit akımlarını yansıtmaması,
- Beklenen vergi faydası ile karşılaştırıldığında beklenen vergi öncesi kârın önemsiz olması, durumlarının birini ya da birden fazlasını içerep içermediğinin değerlendirilmesini önermektedir⁵¹⁵.

3.4.2. Vergi Sistemleri Arasında Uyumlaştırma

Vergi uyumlaştırması, birliğe üye ülkeler aralarında iktisadi birlik kurarak sürekli ve dengeli bir gelişmenin sağlanması, ticarete haksız rekabetin önlenmesi için vergi eşitsizliklerinin ortadan kaldırılarak üye ülkelerin vergi mevzuatlarının birbirine yakınlaştırılmasıdır⁵¹⁶. Vergi uyumlaştırması denilince kurumlar vergisi sistemlerinin ve oranlarının uyumlaştırılmasının yanında kurumlar vergisi matrahının saptanmasında amortismanlar, indirimler, özendirici önlemler bakımından ulusal mevzuatta yer alan hükümler arasında da benzerlik sağlanmalıdır. Matrahın tespitinde rol oynayan çeşitli unsurlar ulusal kanunlarda farklı biçimlerde dñzenlenmişse, sistemler ve oranlar eşit olsa bile kurumlar vergisi yüklerinde eşitlik

⁵¹⁵ EC, 2012: md.44; Çevik, **a.g.e.**, s. 153.

⁵¹⁶ Fatih Saraçoğlu, Haydar, Ejder “Vergi Uyumlaştırılması Açısından AB Ülkelerinde Gelir Vergisi Uygulamalarının Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 164, 2002, s. 123.

sağlanamamaktadır⁵¹⁷. Bu bakımdan vergi uyumlaştırması kapsamında indirim, istisna ve muafiyetler gibi birtakım vergi teşvik ve avantajları ülkeler arasında çok farklılık arz etmeyecek biçimde oluşturulması beklenmektedir.

Vergi sistemleri arasında mevcut çelişen mevzuat düzenlemelerinin ortadan kaldırılması ve vergi sistemlerinin birbirine zarar vermeden işleyişinin devam ettirilmesi vergi uyumlaştırmasının önemli fonksiyonudur. Söz konusu fonksiyon, kanun boşluklarının doldurulması sürecini de kapsamaktadır. Ancak vergi uyumlaştırması vergi mevzuatlarındaki çelişki ve boşlukların giderilmesi şeklinde oluşan anlık çalışmalar olmayıp sistemin kendisi ile ilgilidir. Değişen durumlara ve ihtiyaçlara göre uyumlaştırmanın güncellenmesi gerekmektedir. Bu bakımdan vergi uyumlaştırması, zaman içerisinde sona ermez aksine devamlılığını sürdüren bir faaliyettir⁵¹⁸.

Vergi avantajı elde etmek için ülkeler arasındaki vergi uyumsuzluklarının yol açtığı agresif vergi planlaması ile mücadele kapsamında yürütülebilecek faaliyetlerden biri, vergi sistemleri arasındaki farklılıkların azaltılması ve uyumsuz düzenlemelerin birbiriyle uyumlu hale getirilmesini esas alan vergi uyumlaştırmasıdır. Belirtmek gerekir ki, tüm ülkelerin vergi sistemlerinin birbiriyle uyumlu olabilmesi imkânsız olduğundan, agresif vergi planlaması durumu sona ermeyecek ve güncelliğini koruyacaktır.

3.4.3. Vergi Mükellefleri veya Üçüncü Kişiler Tarafından Yapılacak Bildirimler

Etkin bir vergi idaresi için önemli unsurlardan biri, gelirin üçüncü kişiler tarafından bildirilmesidir. Bu yöntem, bir mükellefin gelirini eksik beyan etmemesini ve vergi kaçırma ihtimalini azaltmasını sağlayabilecektir. Örneğin, işverenlerin çalışanlarının vergilendirilebilir gelirini alacaklı detayı ile beraber gelir idarelerine

⁵¹⁷ Mualla Öncel, “Avrupa Ekonomik Topluluğu’nda Vergi Uyumlaştırması”, **Prof. Dr. Akif Erginay’a 65. Yaş Armağanı**, Ankara, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını No: 460, 1981, s. 740.

⁵¹⁸ Öncel, **a.g.e.**, s. 718.

bildirmeleri zorunludur. Daha sonra üçüncü şahıs bilgilerini içeren vergi beyannamesinin ilgili alanları kilitli olacak ve mükellef bilgileri değiştirilemeyecektir. Bu durum, mükelleflerin gelir ve indirimlerini kendilerinin bildirdikleri kişisel beyana dayalı sisteme zıtlık oluştursa da, 2011 yılında Danimarka verileri üzerindeki ayrıntılı çalışmada, üçüncü kişiler tarafından bildirilen gelir tipi ve gelir tipine göre vergi kaçırma oranı arasında negatif bir ilişki olduğu saptanmıştır⁵¹⁹.

Vergi planlaması amaçlı yapıların idareye bildirilmesi, vergi mükelleflerinin agresif vergi planlarının bildirilmesine yönelik kurallar benimsemek isteyen ülkeler için bir çerçeve sunmaktadır. Bu çerçeve istenirse de, minimum standart olarak ifade bulmaktadır. Vergi planlaması amaçlı yapıların idareye bildirilmesinin amacı, vergi idarelerinin vergi planlamasına yönelik yeni tekniklere ilişkin farkındalığının geliştirilmesi, vergi planlamasında şeffaflığın artırılması, vergi mükelleflerinin ve onları teşvik edenlerin caydırılmasıdır. Bu rejimin faydaları, onun maliyetlerine göre hesaplanmalıdır. Burada asıl önemli olan, vergi planlamasının yanında uygunsuz vergi planlamasını da dinamik anlamda etkileyecek olması ve hangi işlemlerin raporlanması gerektiğinin tespit edilmesidir⁵²⁰.

Mükelleflere agresif vergi planlaması anlaşmalarını ve ayarlamalarını açıklama ya da bildirme yükümlülüğü getirilmesi, ilgili devletlerin riskli alanları tespit edebilmesini ve denetim stratejilerine yoğunlaşmasını sağlayabilecektir⁵²¹.

Bazı ülkeler, işletmelerin vergi planlaması stratejilerinin yayınlanmasıyla ilgili zorunluluk öngören kurallarda değişiklikler yapmaktadır. Örneğin; Birleşik Krallık bütçesinin ilanı sonrasında Birleşik Krallık hükümeti belirli işletmelerin Birleşik Krallık vergileriyle ilgili vergi stratejilerini yayınlamaları zorunluluğunu öngören kurallarda değişikliğe gitmiş ve Birleşik Krallık ve Gümrük İdaresi bu yeni kurallarla ilgili bir taslak rehber hazırlamıştır. Buna göre, Birleşik Krallık’da elde edilen hasılatı 200 milyon pound ve/veya bilanço büyüklüğü 2 milyar pound ve üzeri

⁵¹⁹ Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB); **Vergilendirme Bülteni**, No:6, Nisan 2013, s. 22.

⁵²⁰ Yariv Brauner, “International Approaches to BEPS: What is BEPS?”, **Vergilendirmede Matrah Aşındırma ve Kâr Kaydırma (BEPS)**, Ed. Billur Yaltı, Beta Basım Yayın Dağıtım, 2018, s. 61.

⁵²¹ Tahir Erdem, “Türk Bakış Açısıyla BEPS: Türkiye’nin Geldiği Yer Nedir?”, **Vergilendirmede Matrah Aşındırma ve Kâr Kaydırma (BEPS)**, Ed. Billur Yaltı, Beta Basım Yayın Dağıtım, 2018, s. 74.

olan işletmeler söz konusu zorunluluk kapsamına alınmış olup, aynı zamanda ülke bazlı raporlama yükümlüğüne tabi işletmeler de (küresel hasılatı 750 milyon Euro'yu aşan işletmeler) bunların Birleşik Krallık'daki satışları ve bilanço büyüklükleri dikkate alınmaksızın zorunluluk kapsamına girmektedirler. Kapsama giren işletmeler, vergi stratejilerini yıllık bazda internet üzerinden yayımlamak zorundadırlar. Bu bilgilerin ilgili işletmenin finansal tablolarıyla beraber yayımlanmasına yönelik bir zorunluluk bulunmayıp, söz konusu ilanda; Birleşik Krallık vergilendirmesi bağlamında risk yönetimi yaklaşımlarına, vergi planlamasına karşı işletmenin tavırlarına, işletme tarafından kabul edilebilecek olan Birleşik Krallık vergilendirme riskinin düzeyine ve Birleşik Krallık Gelir ve Gümrük İdaresi ile ilişkilerde işletmenin yaklaşımına yönelik açıklamaların yer alması istenmektedir. İlan yapılmamış ise, söz konusu ilanın internet üzerinden yapılması gereken tarihten itibaren süreye bağlı olarak para cezalarının uygulanması söz konusudur⁵²².

Pek çok ülkede gelir idareleri, vergi mükelleflerinin küresel değer zincirinin bütünüyle algılanmasını sağlayacak kapasiteden yoksundur. Bu itibarla, ÇUŞ gruplarının üyeleri tarafından grup içi hizmetler ve diğer işlemler bağlamında yerine getirilen işlevler ile ilgili uygun bilginin gelir idarelerince elde edilebilmesi önemlidir. Bu bağlamda, OECD tarafından oluşturulan eylem planı kapsamında da agresif vergi planlamasına yönelik olarak vergi mükelleflerine agresif vergi planları hakkında beyan zorunluluğu getirilmektedir⁵²³.

3.4.4. Gelir İdarelerinin Yapacakları İncelemeler

Genel olarak vergi incelemesi, beyanların ve ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu sağlamak amacıyla mükelleflerin defter kayıtları, belgeleri ve envanteri üzerinde yapılan derinlemesine bir araştırmadır⁵²⁴.

⁵²² Abdulkadir Demirci, “Uluslararası Vergi Dünyasından Haberler”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 417, Mayıs, 2016, s. 182-183.

⁵²³ Bulut, **a.g.m.**, s. 39.

⁵²⁴ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, Ankara, Turhan Kitabevi, Ekim 2008, s. 100.

Gelir idareleri, her türlü bilgi, veri ve istatistiği toplamak amacıyla oluşturacakları risk analiz sistemi üzerinden mükelleflerin faaliyetlerini gruplar ve sektörler itibariyle analiz etmek, karşılaştırmalar yapmak ve bu amaçla da risk alanlarını tespit etmek gayretiyle risk unsurlarını belirleyerek vergi incelemelerini etkin ve verimli bir şekilde yürütme çabası içerisinde olmalıdırlar⁵²⁵.

Gelir idareleri, düzenli olarak vergi beyannamelerini incelemekte ve karşılaştıkları durumları bir rapor ile tespit etmektedirler. Yapılan incelemelerin çoğunluğunun geçmiş dönem beyannamelerine yönelik olması, bu dönemde gerçekleştirilen planlamaların önlenmesinde yetersiz kalabilmektedir. O halde bazı özellikli işlemler için cari denetimlerin yapılması ile söz konusu yetersizliğin giderilmesi amaçlanmalıdır⁵²⁶.

Gelir İdarelerinin yapacakları incelemelerin yanında, bazı ülkeler kayıt sistemi uygulamasına geçmiştir. ABD, 1984 yılında vergi planları için kayıt sistemi getiren ilk ülke olmuştur. Bu sistemde vergi planlarını yapanlara kötü niyetli potansiyel vergi sığınaklarına ve bu sığınaklar içerisinde kalan yatırımcıları liste ile belirleme ve bilgi verme zorunluluğu getirilmiştir. Açıklama yükümlülüğünün agresif vergi planlaması ile mücadele etmede uygulanan bir politika olup, vergi idaresinin aldığı bilgilere dayanarak kıt kaynaklarını belirli işlemlere yöneltebilme olanağı sağlamaktadır. Bunun yanında, Avustralya'da 2006 yılında yürürlüğe giren düzenleme ile, agresif vergi planlaması işlemlerini planlayanlara da ceza öngörülmektedir. Bu kuralların amacına göre, planlayıcı genel olarak verginin azaltılması planlarını pazarlayan veya özendiren gerçek ya da tüzel kişileri veya bu faaliyetlerin içerisinde önemli rol alan kişileri kapsayacak şekilde tanımlanmaktadır⁵²⁷.

⁵²⁵ Funda Başaran Yavaşlar, "Türk Hukukunda Vergi İncelemesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 261, Haziran 2010, s. 107.

⁵²⁶ Beylik, **a.g.m.**, s. 84.

⁵²⁷ Gökbel, **a.g.e.**, s. 80-81.

3.4.5. Gelir İdarelerinin Karşılıklı İşbirliği İçinde Edinecekleri Bilgiler

Uluslararası ticaretin yaygınlaşması ve rekabetin artmasıyla ekonomik sorunların üstesinden gelme konusunda ülkelerin tek başlarına alacakları önlemler yetersiz kalmış ve birtakım sorunları giderebilmek için ülkelerin birlikte hareket etme zorunluluğu oluşmuştur. Bu doğrultuda, vergileme konularında ülkeler arasında işbirliği ön plana çıkmış ve son yıllarda bilgi değişimi anlaşmaları önem kazanmaya başlamıştır. Vergileme konularında, uluslararası işbirliğinin önemli gelişmelerinden biri de bilgi değişimidir⁵²⁸.

Vergi idareleri arasındaki işbirliği, özellikle vergiyi doğuran olayın ülke sınırları dışında gerçekleştiği durumlarda etkili araçlardan birisidir. Çünkü hiçbir ülke egemenlik haklarının ihlâli anlamına gelebilecek böyle bir uygulamaya izin vermeyeceğinden, vergi otoriteleri de kendi ülkelerinde sahip oldukları ve uyguladıkları vergi denetimini diğer ülkelerde uygulayamazlar. Vergi idarelerinin uluslararası nitelik kazanan mükellefleri takip edebilmesi ve vergi borcunu kavrayabilmesi için yabancı ülkelerdeki meslektaşlarının yardımı ve uluslararası işbirliği yöntemlerinin kullanılması ülkelerin vergi sistemlerini uygulayabilmeleri için başvurmak zorunda oldukları bir araç haline gelmiştir⁵²⁹.

OECD Model Anlaşması'nın 26'ncı maddesine göre “*İç hukukun uygulanması veya yürütülmesi için bilgi talebi, bir gerçek veya tüzel kişinin mali ikametgâhı, bir tüzel kişinin vergi durumu, kaynak ülkedeki gelirin niteliği, vergi beyanında gösterilen gelirler ve harcamalar, bir şirketin kuruluş belgeleri, kuruluş*

⁵²⁸ Ali Çelikkaya, Aytül Bişgin, “Uluslararası Alanda Vergi İdareleri Arasında Bilgi Değişimi: Türkiye'nin Taraf Olduğu Anlaşmalar Açısından Konunun Değerlendirilmesi”, **Maliye Dergisi**, Sayı:163, Temmuz-Aralık 2012, s. 77.

⁵²⁹ Ramazan Kılıç, Engin Hepaksaz, “Uluslararası Ölçekte Gerçekleştirilen Vergiden Kaçınma ve Vergi Kaçakçılığı ile Mücadelede Uygulanan Ulusal ve Uluslararası Tedbirler ve Çözüm Önerileri”, **Finans, Politik ve Ekonomik Yorumlar Dergisi**, C. 48, No: 551, 2011, s. 28.

*zamanındaki unvanı, adresi, banka kayıtları, muhasebe kayıtları, faturaların kopyaları gibi unsurların hepsini ya da bazılarını içerebilir”*⁵³⁰.

Doğru vergilendirmenin yapılabilmesi de etkin bilgi değişimini gerektirmektedir. Vergi idareleri arasındaki sınırların olmadığı bir dünyada birbirleriyle uyumlu olmayan vergi kanunlarıyla mücadele etmede önemli bir araç durumunda olan bilgi alışverişi, etkin bir vergi sisteminin gerekli unsurlarındandır. Etkin bilgi değişimi, ulaşılan bilginin güvenilir olması, bilgiye zamanında erişme ve bilgi değişimi yapmak için yeterli donanım ve yeteneğine sahip olmak olarak ifade edilmektedir. Etkin bilgi değişiminin gerçekleşmesi ile mükelleflerin gelirleri gizlenemeyecek ve ödeyeceği vergi doğru bir şekilde hesaplanarak mükelleften tahsil edilebilecektir. Böylelikle etkin bilgi değişimi, ülkelerin vergi gelirlerinin tahribatına yol açmayacaktır⁵³¹.

İfade edilenler doğrultusunda, Almanya’da 12 Nisan 2016 tarihinde, uluslararası vergiden kaçınma ve agresif vergi planlaması yapıları ile mücadele kapsamında bir hazırlık çalışması oluşturulmuş olup, plana göre otomatik bilgi değişimine yönelik yeni uluslararası standartların altına imza koymayı kabul etmeyen devletler kara listeye alınacaktır. Almanya Maliye Bakanı Wolfgang Schäuble, kara listeye alınacak devletlere karşı bir takım yaptırımların uygulanabileceğini ifade etmiş ve bu çerçevede Maliye Bakanı, bazı finansal işlemlerin yapılmasının bundan böyle mümkün olmayabileceğini belirtmiştir⁵³².

Bazı durumların varlığı halinde işbirliği gerçekleşmeyebilir. Şöyle ki, ülkeler arasındaki mevzuat ve çıkar farklılıkları dikkate alınırsa, açıkça uluslararası hukuka göre de suç olarak kabul edilenler dışında kalanlar için işbirliğine rıza göstermeleri veya vergileme yetkisinin paylaşımında olduğu gibi uluslararası kural yaratmalarının

⁵³⁰ OECD, Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes (Module on General and Legal Aspects of Exchange of Information), 2006, s. 10.

⁵³¹ Çelikkaya ve Bişgin, **a.g.m.**, s. 78; Hamza Kahrıman, Umut, Tepekule “Uluslararası Vergilemede Yeni Bir Otomatik Bilgi Değişim Uygulaması Olarak FATCA”, **Prof. Dr. Naci Birol Muter’e Armağan**, Ed. Ramazan Gökbnar, Mustafa Miynat, Birol Kovancılar, Tülin Canbay, Serkan Cura, Manisa 2014, s. 91.

⁵³² Demirci, **a.g.m.**, s. 179.

zaman alması beklenebilir ya da daha ötesi işbirliğini engelleyebilir. Bu durum, bir ülke için kabul edilemez olan vergi sonucu doğuran bir işlem, diğer ülke hukukunda kabul edilebilir bir husus olarak değerlendiriliyor olmasından kaynaklanmaktadır⁵³³.

3.4.5.1. Bilgi Paylaşımına İhtiyaç Duyulan Bilgiler ve Bilgi Paylaşım Türleri

Verginin yapısına göre bilgi paylaşımına ihtiyaç duyulan bilgiler değişebilmektedir. Vergi mükelleflerinin doğru bir şekilde belirlenebilmesi için şirketlerin ortaklık yapısına yönelik bilgiler, yerleşik ülkede indirim konusu yapılan giderlere ilişkin bilgiler, ödeme bilgileri, yerleşik ülke mükelleflerine yönelik vergi yükünün doğru tespiti için fiyatlar, maliyetler ve komisyonlar gibi ekonomik işlemlere ait bilgilere ihtiyaç olduğu açıktır⁵³⁴.

Uygulamada üç tip bilgi paylaşımının daha fazla kullanıldığı görülmektedir. Bunlardan ilki, yerleşik ülkenin duruma özel bir bilgiyi istemesi durumunda sağlanan bilgiyi ifade eden talep üzerine verilen bilgidir. İkincisi, yapılan anlaşma kapsamına kaynak ülkenin yerleşik ülkeye belli aralıklarla ilgili vergi bilgilerini düzenli olarak raporlamasını ifade eden otomatik bilgi paylaşımıdır. Üçüncü ve son olarak bir ülkenin kendiliğinden vergilemeye yönelik bilgilerini tek taraflı bir biçimde diğer ülkelerle paylaşmasını ifade eden spontane (kendiliğinden ya da anlık) bilgi paylaşımıdır⁵³⁵.

3.4.5.2. Bilgi Paylaşımının Gerçekleşmesi İçin Aranılan Koşullar

Küresel ekonomik düzende, gerek refah seviyesi yüksek ülkelerle gelişmekte olan ülkeler arasında, gerek AB'ye üye ülkeler arasında bilgi paylaşımının tam ve doğru bir biçimde gerçekleşmesi durumunda, her ülke kendi kamu harcama gereksinimine göre elde edeceği vergi gelirlerinin tabanını kontrol edebilecektir. Vergi tabanı bir başka ülkeye kaysa da, ülkelerin ulusal vergi egemenliklerinin bir

⁵³³ Çevik, a.g.e., s. 145.

⁵³⁴ Özer, a.g.e., s. 98.

⁵³⁵ Özer, a.g.e., s. 98-99.

kısından vazgeçme anlamını ifade eden ve küreselleşmenin getirdiğı bir zorunluluk olarak bilgi paylaşımı sayesinde vergilendirilebilir olacak ve vergi gelirlerinde bir azalma olmayacaktır.

Elbette tam anlamı ile vergi bilgilerinin paylaşımı o kadar kolay değildir ve bunun gerçekleşebilmesi için birtakım koşulların varlığına ihtiyaç duyulmaktadır. Söz konusu koşullar; ulusal vergi otoriteleri, vergi mükellefleri ile ilgili sahip oldukları bilgileri diğer ülkelerle paylaşabilme yetkisine yasal olarak sahip olmalı, yurt içindeki finansal kurumlar dâhil olmak üzere tüm mükelleflerden vergilere ilişkin bilgileri detaylı olarak alabilmeli ve finansal kurumlar başta olmak üzere tüm vergi mükellefleri hizmet verdikleri, mal alıp sattıkları, üretimde bulundukları tüm taraflarla yaptıkları ekonomik faaliyetin sınırları içinde vergiye yönelik ayrıntılı bilgiye sahip olmalıdırlar. Her ne kadar bu koşulların yerine getirilmesi zor olsa da, bilgi paylaşımının alt yapısı ancak bu koşulların varlığı halinde oluşabilecektir⁵³⁶.

Bilgi paylaşımları, çoğunlukla agresif vergi planlamasının sınırlı bir bölümünü oluşturan sorunlarla sınırlıdır ve bu durumda dahi yasal kanıtlar elde etmekle ilgili sorunlar bulunmaktadır. Üstelik ilgili işlemin her iki ülke açısından da suç olması gerekliliğı ve banka sırları ile ilgili ulusal düzenlemeler ya da özel bilgilerin elde edilmesi ile ilgili yetkisizlikler ülkeler arası bilgi paylaşımlarının etkisini sınırlayabilmektedir⁵³⁷.

3.4.6. Gelir İdarelerinin Yapacakları Veri Analizleri

Gelir idarelerinin gerçekleştireceğı görevlerine yönelik ihtiyaç duyduğu bilgilerin gerekli ölçüde ve nitelikte elde edilmesi ve bunların sağlıklı bir biçimde analizlerinin yapılması yapılacak veri analizleri açısından önem arz etmektedir.

Mükelleflerin ekonomik faaliyetleri ve vergilemeye yönelik her türlü bilgisi, yapmış oldukları beyanlar ve üçüncü kişiler tarafından gerçekleştirilen veya idare

⁵³⁶ Özer, **a.g.e.**, s. 99.

⁵³⁷ Çevik, **a.g.e.**, s. 178.

tarafından ulaşılan bilgilerle oluşturulan veri sistemleri incelenerek önceden belirlenmiş olan kurallar kapsamında değerlendirilebilecek ve böylelikle riskli mükellefler sistematik bir biçimde gruplandırılabilir⁵³⁸.

Veri analizlerine dayalı etkin bir denetim stratejisi ile vergi uyumsuzluğu eğilimi yüksek olan mükellefler tespit edilmeye çalışılırken, her mükellefe belirli davranışlarına ve önceden o mükellefe ait verilere dayanarak bir puanlama yapılacaktır⁵³⁹.

Gelir İdareleri tarafından gerçekleştirilecek olan veri analizleri ile uyumsuz mükelleflerin tespit edilmesi ve düzeltilmesi, uyumsuz olan mükelleflerin bulunması ve cezalandırılma ihtimallerinin artmasıyla gönüllü uyumu teşvik etmesi, hem vergi sisteminin işleyişini hem de mükellefler tarafından kullanılan agresif vergi planlaması tekniklerinin anlaşılması için önemlidir⁵⁴⁰.

Mükelleflerin gelir ve varlıklarına ilişkin bilgileri içeren veri tabanlarının oluşturulması ve hangi işletmelerin en büyük sapmayı göstereceği ve hangi grubun denetiminden en yüksek faydanın sağlanacağı konusunda nokta atışı yapılabilmesi için eldeki mevcut verinin kullanılmasını ifade eden *mükellef işaretleme sistemi* gibi sistemler vergi idarelerine mükelleflere yaklaşımlarında ve mükelleflerin denetiminde yol gösterici olabilecektir. Mükellef işaretleme sistemi, gelirin kaynağı, gelirin düzeyi, gelirin değerlendirilmesi ve sosyo-ekonomik faktörlere yönelik birtakım verilere dayanmaktadır⁵⁴¹.

⁵³⁸ European Commission, (EC), Risk Management Guide For Tax Administrations, Fiscalis Risk Analysis Project Group, 2006, p.26-27. http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_cooperation/gen_overview/risk_management_guide_for_tax_administrations_en.pdf, 16 Mart 2017.

⁵³⁹ Charles Vellutini, “Key Principles of Risk-Based Audits”, Risk-Based Tax Audits: Approaches and Country Experiences, Ed. Munawer Sultan Khwaja, Rajul Awasthi, Jan Loeprick, **The World Bank Publishing**, Washington DC, 2011, s. 20.

⁵⁴⁰ Vellutini, **a.g.m.**, s. 15.

⁵⁴¹ GİB, **a.g.e.**, s. 22.

3.5. Agresif Vergi Planlaması Kapsamında Yürütülen Uluslararası Çalışmaların Türk Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi

Küresel olarak daha adil ve modern bir uluslararası vergi sistemine ulaşmak amacıyla, 15-16 Kasım 2015 tarihlerinde Antalya’da yapılan G20 Liderler Zirvesi Sonuç Bildirgesinde, BEPS kapsamında benimsenen tedbir paketi onaylanmıştır. Bu bölümde, bu kapsamda alınan kararlar ve vergi planlamasının agresif boyutu Türkiye açısından değerlendirilmeye çalışılacaktır.

3.5.1. Matrah Aşındırılması ve Kâr Kaydırma Eylem Planı’nın Türkiye Açısından Değerlendirilmesi

Küreselleşme olgusu, farklı iş ve yönetim biçimleri, entegre tedarik zincirleri, melez işlem ve melez kuruluşlar kanalıyla yapılan vergi arbitrajları, giderek artan ilişkili işlemler, yerel vergi mevzuatlarındaki boşluklar, zararlı vergi rekabeti yapan ülke ve bölgeler, gayrimaddi hakların değer yaratma açısından giderek artan önemi, giderek gelişen ve karışık hale gelen dijital ticari faaliyetler ve agresif vergi planlaması eğilimleri BEPS’in oluşmasına yol açan faktörleri oluşturmaktadır. Vergi artık uluslararası şirketlerin gözünde yönetilmesi gereken bir maliyetten çok, yönetilmesi gereken bir risk şeklinde yer almaktadır. BEPS kapsamında oluşturulan eylem planları hayata geçirildiğinde, işletmelerin dâhil olduğu vergi rejiminde önemli değişiklikler olacağı ifade edilebilir⁵⁴².

Türk vergi mevzuatında, vergi gelirlerinde adaletsiz bir şekilde azalmaya yol açabilecek matrah aşındırılması ve kâr kaydırmaları önleyici tedbirlerden birçoğu mevzuatta yer almaktadır. Kontrol edilen yabancı kurum kazançları, örtülü sermaye uygulaması, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı kuralları var olan uygulamalardandır. Bunların yanında VUK’un 3. maddesinde yer alan vergi kanunlarının lafzı ve ruhu ile hüküm ifade etmesi, vergilendirmede vergiyi doğuran

⁵⁴² Bulut, **a.g.m.**, s. 42.

olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas alınması hükümleri de agresif vergi planlamasını önleyici genel kurallar olarak yer almaktadır⁵⁴³.

BEPS projesi OECD tarafından, uluslararası vergi kurallarının 21.yy'a uygun şekilde yeniden düzenlenmesini sağlayarak, uluslararası matrah aşındırılması ve kâr kaydırmanın engellenmesi amacıyla başlatılmıştır. Bu bakımdan, matrah aşındırılması ve kâr kaydırmadan kaynaklanan vergi kaybının önlenmesi, gelişmekte olan bir ülke olarak Türkiye için oldukça önemli bir konu olup, Türk şirketleri de BEPS Projesi'ne ayrı bir önem vermekte ve projenin kendi iş stratejilerine yönelik etkilerini yakından gözlemlemektedirler⁵⁴⁴.

OECD tarafından vergi mükelleflerinin agresif vergi yapıları ile ilgili plan ve bilgilerin açıklanması faaliyetiyle, agresif veya zararlı işlemlerde bulunmak, bu amaca uygun yapılar meydana getirmek veya ayarlamalar yapmak suretiyle agresif vergi planlaması yapan mükellefler için zorunlu bilgi açıklama kurallarının ortaya çıkarılması amaçlandığından, ülkemizin de zorunlu açıklayıcı kurallara ilişkin uluslararası gelişmeler ışığında vergi mevzuatında birtakım düzenlemelere gitmesi gerektiği ifade edilebilir. Bu düzenlemelerin özellikle ÇUŞ'lar için vergi matrahının tespiti bakımından önemli değişiklikler getirilmesi kaçınılmazdır⁵⁴⁵.

Zorunlu bilgi açıklaması ile mükelleflerin vergi planlaması yapmak üzere gerçekleştirdikleri işlemlerin ilgili kamu birimlerine bildirimlerinin sağlanması amaçlanmakta ve bunun gerçekleştirilebilmesi için, uluslararası vergi konuları ele alınarak uluslararası işlemleri gerçekleştiren mükelleflerin çok sık başvurdukları agresif vergi planlaması yöntemlerinin tespit edilmesi planlanmaktadır. Bu doğrultuda, ülkelerdeki vergi idarelerinin kendi ülkelerinde karşılaştıkları agresif vergi planlaması yöntemlerini birbirleriyle paylaşmalarını sağlayabilecek bilgi paylaşım mekanizmaları geliştirilmektedir. Ülkemizin de bu tür gelişmelere açık

⁵⁴³ Güler Hülya Yılmaz, "Uluslararası vergi Adaleti İçin BEPS Eylem Planı, (Çevrimiçi) [https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/tr/Documents/tax/hulyayilmaz_eylulkasim\(1\).pdf](https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/tr/Documents/tax/hulyayilmaz_eylulkasim(1).pdf), 16 Mart 2016.

⁵⁴⁴ Aydın, **a.g.m.**, s. 216.

⁵⁴⁵ Adanur, **a.g.m.**, s. 178.

olması ve gerekli bilgileri alabilmeyi ve paylaşabilmeyi kolaylaştırabilecek mekanizmalara dâhil olmalıdır.

Gelecekte de ÇUŞ gruplarının üyeleri tarafından grup içi hizmetler ve diğer işlemler bağlamında yerine getirilen işlevler ile ilgili uygun bilginin gelir idarelerince elde edilebilmesi daha da önem kazanacaktır. Özellikle de gelişmiş ülkelerde uygulanıp olumlu sonuçlar elde edilen zorunlu açıklayıcı kuralların yakın gelecekte ülkemiz mevzuatında da yer alması muhtemel olabilecektir⁵⁴⁶.

Birden fazla gelir türüne girme olasılığı olan uygulamaların yol açtığı ülkeler arasındaki uyumsuzluklar sonucunda, vergi matrahlarının aşındırılması yöntemlerinin var olduğu da tespit edilen bir başka agresif vergi planlaması yöntemidir. Ülkemiz nezdinde söz konusu bu uyumsuzluk düzenlemelerine yönelik uluslararası gelişmeler ışığında vergi mevzuatında birtakım düzenlemelere gidilmesi gerekmektedir.

BEPS konusunda ülkemizin gerçekleştirmesi gereken adımlardan biri, var olan ya da gelecek yatırımları da göz önünde bulundurarak, BEPS projesini kamuoyuna duyurabilmek ve bu konunun öneminin vurgusunu iyi yapabilmektir⁵⁴⁷. Ülkemiz açısından vergi matrahının ve böylelikle kamu gelirlerinin azalmaması için, BEPS'e yönelik faaliyetlerin yakından takip edilmesi ve derinlemesine analizlerin yapılması önemli bir husustur.

Ülkemizin BEPS projesinin geliştirilmesi sürecine gösterdiği ilgi göz önüne alındığında, kendi iç mevzuatını projenin nihai halini dikkate alarak değiştirmesi gerekmektedir. Ancak BEPS projesi eylemlerinin Türkiye için yasal bir zorunluluk oluşturmadığı ve bu eylemlerin OECD'nin tavsiyeleri ve rehberliği olarak görülmesi gerektiği de bilinmelidir. Bu doğrultuda BEPS projesi eylemlerinin istenilen etkileri

⁵⁴⁶ Adanur, **a.g.m.**, s. 177.

⁵⁴⁷ Bulut, **a.g.m.**, s. 42.

göstermesi, Türkiye'nin ve ilgili diğer ülkelerin bu eylemleri iç mevzuatlarında yasal düzenlemeler olarak uygulamaya başlamalarının ardından gerçekleşecektir⁵⁴⁸.

Ülkemizin uluslararası vergi konularında ortaya çıkan vergi konularındaki gelişmelerin uzağında kalmaması ve gerekli mevzuat değişikliklerini yapmaktan kaçınmaması gerekmektedir. Tüm bu uygulamaların ışığında, “özün önceliği”, “şeffaflık” ve “uyum” ilkelerinin sağlanabilmesi için, bilgi değişimi ve şeffaflık, karşılıklı sorunların çözümlenebilmesi için uyum, esneklik ve işbirliği içerisinde düzenleyici kuralların getirilmesi muhtemeldir. Yapılması muhtemel olan düzenlemelerin takibinin yapılması ulusal ve uluslararası vergi adaletinin sağlanabilmesi için önemli olacaktır.

3.5.2. Agresif Vergi Planlamasının Türkiye Açısından Değerlendirilmesi

Mükellefler, vergi planlaması kapsamında yer alan düzenlemeleri uygularken, faaliyetler ekonomik öze sahip olup, söz konusu faaliyetlerde herhangi bir yapay işlem bulunmamaktadır. Bir diğer ifadeyle, vergi planlaması stratejisi vergi yükünü azaltmanın yanında söz konusu faaliyetlerin bir ekonomik amacı bulunmaktadır. Böylelikle, mükellefin gerçekleştirdiği işlem ile gerçekte ulaşmak istediği amaç arasında bir paralellik söz konusudur. İşlemin esas amacı vergi avantajı sağlamak ve yapılan işlemin esasıyla ortaya çıkan sonuç arasında bir uyumun varlığı söz konusu ise bu durumda vergi planlamasından söz edilebilecektir. Agresif vergi planlamasında ise durum böyle olmayıp, bu kapsamda yapılan faaliyetler kanun lafzıyla uyumlu olsa da ekonomik özden yoksun yapıları içermektedir. Burada asıl amaç faaliyetlerin biçimsel bir nitelik taşıyarak vergi avantajı elde edilmesi veya yapaylık taşımasıdır. Bu da vergi planlaması kapsamında değerlendirilmeye tabi tutulamayacaktır⁵⁴⁹.

⁵⁴⁸ Aydın, **a.g.m.**, s. 216.

⁵⁴⁹ Philip Baker, Tax Avoidance, Tax Evasion & Tax Mitigation, s. 9-10, (Çevrimiçi) http://www.taxbar.com/articles/Tax_Avoidance_Tax_MitigationPhilip_Baker.pdf, 04 Mayıs 2016.

Ülkeler arasında asimetrik düzenlemelerden fayda sağlamak amacıyla şirket yapılarını ya da finansal araçları kullanarak melez uyumsuzluk yaratmak, yapay olarak varlıkları, sermayeyi ya da riski ayırarak transfer fiyatlandırmalarını kendi lehine olacak biçimde yönlendirmek, vergi sistemi içerisinde bulunan somut varlıklara duyulan ihtiyacı en aza indirmek veya coğrafi bölgeden belirli fonksiyonları almak amacıyla yeni teknolojileri kullanmak, ülkelerin çifte vergilendirme anlaşmalarından veya daha düşük vergi oranlarından yarar sağlamak amacıyla ustalıkla kullanılabilecek işlemler gerçekleştirmek ve özel amaç varlıkları oluşturmak agresif vergi planlaması bağlamında mükelleflerin yasal araçları nasıl manipüle ettiklerini ifade eden uygulamalar olarak gösterilmektedir⁵⁵⁰.

Vergi sistemleri arasında uyumlaştırmanın sağlanması agresif vergi planlaması ile mücadeledeki önemli yollardan biridir. Agresif vergi planlaması yapıları farklı vergi sistemleri arasındaki mevzuat uyumsuzluklarından yararlanılarak ortaya çıktığından, Türkiye'nin vergi mevzuatı ile başka bir ülkenin vergi mevzuatının uyumsuzluğu, mükelleflerin kendilerine en avantajlı yapıları gerçekleştirmelerini sağlayacaktır. Vergi sistemleri arasındaki uyumlaştırmanın Türkiye'nin AB'ye tam üyelik sürecinde vergi mevzuatını AB'nin vergi mevzuatıyla uyumlu hale gelmesi ile ilgilidir. Ekonomik bir birlik olan AB'de vergi mevzuatlarının birbirine yakınlaştırılması amaçlandığından üye ülkeler arasındaki vergi sistemlerinin farklılığı ya da zararlı vergi uygulamaları haksız rekabete yol açacağından ve sermayenin, mal ve hizmetlerin serbestçe dolaşımının önünde diğer ülkeler aleyhine olumsuzluk oluşturacaktır. Türkiye, AB'ye aday üye ülke durumunda olduğundan, vergi mevzuatını AB'nin vergi mevzuatıyla uyumlu hale getirmesi gerekmektedir⁵⁵¹. Türk vergi mevzuatı ile diğer ülke mevzuatlarının uyumsuz olması, mükelleflerin en avantajlı vergileme faaliyetlerini yapmalarına imkân sunacaktır.

⁵⁵⁰ HM Treasury-HM Revenue & Customs, **Tackling Aggressive Tax Planning In The Global Economy: UK Priorities For The G20-OECD Project For Countering Base Erosion and Profit Shifting**, ISBN: 978-1-909790-89-6, March 2014, s. 5.

⁵⁵¹ Gökalp İlhan, "Avrupa Birliği Özel Tüketim Vergisi Uyumlaştırması ve Türk Vergi Sisteminin Uyum", **Uluslararası İnsan Bilimleri Dergisi**, C.4, Sayı: 2, 2007, s. 3.

Türk Vergi Hukuku'nda agresif vergi planlaması ile mücadelede yer alan bir diğer düzenleme ekonomik yaklaşım ilkesidir. Ülkemizde, ekonomik yaklaşım ilkesi gereğince, faaliyetlerin gerçek ekonomik boyutu ön plandadır. Kanunların lafzına uygun olarak gerçekleşen mükellef faaliyetlerinin yasama organının niyet ve amacıyla çelişmesi ve ekonomik özden yoksun olması nedeniyle, meşru olup olmadığı ile ilişkili olup, agresif vergi planlaması kanun lafzıyla uyumlu olsa da, meşru bir faaliyet olarak kabul edilmemektedir⁵⁵². Agresif vergi planlaması kapsamındaki yapıların özelliği, kanunların lafzıyla uyumlu fakat yasama organının niyet ve amacıyla çelişiyor olmasıdır. Dolayısıyla bu tür faaliyetler, ekonomik özden yoksun olup biçimselliği ön planda tutmaktadır. VUK m.3/B'de yer alan düzenleme, mükellef işlemlerinin gerçek ekonomik özüne ulaşılması, yorumlanması ve agresif vergi planlaması ile mücadelede önemli bir işleve sahiptir denilebilir.

Agresif vergi planlaması kapsamında vergi mükellefleri tarafından gerçekleştirilen vergi planlamasının özelliklerinde; vergi yükünün en aza indirilmesi, ekonomik özden yoksun olması, kanunların amaç ve niyetine uymaması ve biçimselliğe bağlı kalması, planlamanın karmaşık bir görünüme sahip olması gibi durumlar bulunmaktadır⁵⁵³. Görüleceği üzere, faaliyet veya işlemlerin esas özelliklerini değiştirmeden yapay işlemlerle daha lehe bir hukuki durum oluşturulmaya çalışılması agresif vergi planlamasının amacını ortaya koymaktadır.

Agresif vergi planlaması kapsamında, eylem planına göre, agresif vergi planlaması hakkında bildirimde bulunma zorunluluğu OECD tarafından önerilmektedir. Durum Türkiye açısından ele alındığında, ÇUŞ'ların Türkiye'de faaliyet gösteren yerel şirketlerinin grubun vergi planlamasına yönelik stratejilerin detaylarına ulaşmaları oldukça zordur. Söz konusu bu bilgiler çoğu grup tarafından yereldeki şirketler ile paylaşılmamaktadır. Bunun yanında mali idarenin de kendi yetkisinin dışındaki bir ülkede belirlenen hususlar hakkında bilgi talep etmesi mümkün bulunmamaktadır. Bilindiği gibi, Türkiye'deki ilişkili şirketi bulunan tüm kurumlar vergisi mükelleflerinin "transfer fiyatlandırması, kontrol edilen yabancı

⁵⁵² Moran Harari, Ofer Sitbon, Donyets Ronit Kedar, "Aggressive Tax Planning And Corporate Social Responsibility In Israel", **Accountancy Business And Public Interest**, Vol.12, 2013, s. 9.

⁵⁵³ Harari **a.g.m.**, s. 9.

kurum ve örtülü sermaye” formunu ibraz etmeleri gerekmektedir. Türk mali idaresinin mevcut formu geliştirilerek agresif vergi planlamasının tespit edilebilmesi açısından daha detaylı bilgilerin bulunacağı bir doküman haline büründürmesi olası bir durumdur ancak şunu da belirtmek gerekir ki, bu tür bir uğraş, uluslararası unsurlardan mahrum olmasından ötürü, istenilen sonuçları vermeyebilir⁵⁵⁴.

Agresif vergi planlaması ile mücadelede mükelleflerin işlemlerinin içeriğinin tam ve doğru bir biçimde tespit edilebilmesi önem arz etmektedir. Bunun yanında, devletlerin egemenliği ilkesi gereğince bir devletin talep ettiği bilgileri başka devletler vermek zorunda olmadığından, devletlerin mükellef hakkındaki bilgilere ulaşabilmesi karşılıklı olarak bilgi değişim anlaşmaları yapmalarına bağlıdır. Küresel işbirliği çerçevesinde Türkiye’nin de vergi konularında bilgi değişim anlaşmalarına taraf olması gerekmektedir. Ancak Türkiye’nin bu tür anlaşma sayısı oldukça azdır. Agresif vergi planlaması ile mücadelede bilgi değişiminin önemi oldukça ön planda iken, bu tür anlaşmaların giderek artması beklenmektedir.

3.6. Agresif Vergi Planlaması Faaliyetlerinde Bulunan Çok Uluslu Şirket Örnekleri

Google, Apple veya Amazon gibi yüksek kazançlı ÇUŞ’ların vergi planlaması çabaları ve ABD dışındaki kazançlarına göre çok düşük etkin vergi oranları son yıllarda yoğun bir kamusal tartışmanın konusu haline gelmiştir. Bu şirketlerin faaliyette bulunduğu yabancı ülkelerde neredeyse hiç kurumlar vergisi ödememesi büyük ihtimalle kârları vergi cennetlerine çevirme amaçlı faaliyetlere atfedilebilir. Bu amaçla, şirketler uluslararası vergi kanunlarındaki boşlukları etkin bir şekilde kullanır, böylece gayretleri genel olarak kanun dışı olarak sınıflandırılmaz. Bununla birlikte, bu tür faaliyetlerin sosyal ve etik açıdan kabul edilebilirliği geniş bir şekilde tartışılmaktadır⁵⁵⁵; “kabul edilebilir” ve “agresif” vergi planlaması arasındaki net bir ayrımın tanımlanması zor olmasına rağmen, bazıları

⁵⁵⁴ Biçer ve Erginay, **a.g.m.**, s. 67.

⁵⁵⁵ Çilingir, **a.g.e.**, s.270-271.

bunu 'agresif' olarak nitelendirmektedirler. Söz konusu bu ÇUŞ'lardan Starbucks, Ikea ve Caterpillar Inc.ve Sanofi- Aventis örnekleri ele alınmaktadır⁵⁵⁶.

3.6.1. Starbucks ve Agresif Vergi Planlaması

1971 yılında kurulan, merkezi ABD'nin Seattle şehri olan ve toplam piyasa değeri 40 milyar doları bulan kafe ve restoran zinciri Starbucks, İngiltere'de 1998 yılında başladığı faaliyetlerden toplam 3 milyar sterlin hasılat elde etmiştir. Şirket belli yıllar aralığında uzun yıllardır vergilendirilecek kazanç beyan etmemiştir. Uzun yıllardır vergilendirilecek kazanç beyan etmemesinin nedenlerinden biri de şöyle açıklanmaktadır. Starbucks İngiltere, kahvenin hammaddesi olan kahve çekirdeklerini İsviçre'de bulunan grup şirketi aracılığı ile satın almaktadır. Bu çekirdekler, grubun Hollanda'da bulunan başka bir iştiraki tarafından kavrulup öğütüldükten sonra Starbucks İngiltere'ye gelmektedir. Hem İsviçre'deki hem de Hollanda'daki grup şirketi ürün maliyetine %20 kâr marjı ekleyip ürünü satmaktadır. İsviçre'de bulunan grup şirketinin kahve çekirdeklerini fiziken değil sadece kâğıt üzerinde temin edip Hollanda'daki şirkete fatura ettiğini öne süren İngiliz yetkililere göre, grup şirketi uluslararası mal ticaretinden elde edilen gelirler üzerinden İsviçre'de sadece %5 oranında vergi ödemektedir. Böylece Hollanda ve İngiltere'deki grup şirketlerine maliyet aktarımı yapılırken her bir ülkede ödenecek vergi yükü de düşürülmektedir⁵⁵⁷. Sürecin sonunda Starbucks İngiltere, oluşan kamuoyu baskısı sebebiyle, 2013 ve 2014 yılları için toplam 20 milyon sterlin kurumlar vergisi ödeyeceğini açıklamak durumunda kalmıştır⁵⁵⁸.

Görüleceği üzere, uluslararası transfer fiyatlandırmasının birçok boyutunu taşıyan bir örnek İngiltere'de Starbucks şirketiyle ilgili yaşanmıştır.

⁵⁵⁶ T. Maria Evers, Ina Meier, Christoph Spengel, "Country-by- Country Reporting: Tension between Transparency and Tax Planning", **Discussion Paper** No:17-008, Centre for European Economic Research, November 2016, s. 1.

⁵⁵⁷ Hollanda'da kurumlar vergisi oranı 200 bin Euro'ya kadar olan kazançlarda %20, bu tutarı aşan kazançlarda %25 olup, bu oranlar 2010'da %28 ve 2012'de %24 olarak uygulanmıştır. Bu tutarın altında kalan kazançlar için belirlenen oran ise %20'dir. (Çevrimiçi, <https://www.gov.uk/corporation-tax-rates>, 20.02.2016).

⁵⁵⁸ Ali Terzi, Nurettin Köse, "Bir Vergi Planlaması Aracı Olarak Transfer Fiyatlandırması", **Vergi Dünyası**, Sayı: 418, Haziran 2016, s. 76.

3.6.2. Ikea ve Agresif Vergi Planlaması

Ev dekorasyonu devi olan IKEA Norveç'te görülen agresif vergi planlaması davasında, dava konusu olay, IKEA'nın sahip olduğu bazı gayrimenkul varlıkları 2007 yılındaki yeniden yapılandırma sonrasında geri satın alınmasına ilişkindir. Buna göre, satış işleminde IKEA muhasebe ve danışmanlık firmaları olan Deloitte ve PwC modellerini kullanarak, bu modellere göre Norveç'te bulunan IKEA Handel& Eiendom isimli şirket bölünerek her bir mağaza için 7 farklı şirket kurulmuştur. Daha sonra, bu şirketler IKEA Handel & Eiendom tarafından, Hollanda'da kurulu olan bir IKEA grup şirketi tarafından Norveç'te yeni kurulan bir holding şirkete satılmıştır. Bu satıştan birkaç ay sonra IKEA Handel&Eiendom isimli şirket bölünme sonrasında kurulan şirketlerin gayrimenkul varlıklarını 2,1 milyar Norveç Kronu bedel ile satın almış ve bu satın alma Belçika'da bir bankadan sağlanan kredi ile finanse edilmiştir. Bu doğrultuda da IKEA Handel& Eiendom 2008-2012 yılları arasında 440 Milyon Kron faiz giderini kazancından indirmiştir⁵⁵⁹.

Norveç vergi idaresi ise, şirketin yeniden yapılandırmasının doğal olmadığını ve agresif bir vergi planlaması amacı taşıdığını belirterek yapılan bu indirimi kabul etmemiştir. Oslo'daki yerel mahkeme, yeniden yapılandırma kapsamında IKEA'nın daha az vergi ödemek dışında ticari bir gerekçe sunamadığına hükmetmiştir. Temyiz mahkemesi de alt derece mahkemesinin bu kararına katılarak yeniden yapılandırmanın arkasında ticari bir motivasyon olsaydı bile bunun sadece vergisel amaçlı bir motivasyon olduğunu belirtmiştir. Nihayetinde söz konusu dava IKEA aleyhine sonuçlanmıştır⁵⁶⁰.

⁵⁵⁹ IKEA, Loses “tax tricks” case in Norway, Çevrimiçi, <https://www.newsinenglish.no/2016/02/22/ikea-loses-tax-tricks-case-in-norway/>, 21 Aralık 2016.

⁵⁶⁰ Abdulkadir Demirci, “Uluslararası Vergi Dünyasından Haberler”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 424, Aralık 2016, s. 149.

3.6.3. Caterpillar Incorporated ve Agresif Vergi Planlaması

Caterpillar Inc. 1925 yılında ABD’de kurulmuş, ürettiği yapı ve inşaat makinaları ile ünlü, sektörün önde gelen ÇUŞ örneğidir⁵⁶¹. Şirketin amacı, düşük kâr marjlı mal satışı ile uzun ömürlü bir mala yatırım yapan müşterileri şirkete bağlamak, satış sonrasında bu müşterilere sağladığı yüksek kâr marjlı yedek parça hizmeti ile gelir akışındaki dalgalanmaları azaltmaktır⁵⁶².

1920’lerden bu yana Caterpillar Inc.’e denetim hizmeti vermekte olan X denetim şirketi 1990’larda şirkete küresel vergi danışmanlığı hizmeti sunmaya başlamıştır. 1998’de X denetim şirketi, Caterpillar Inc’e şirketin efektif vergi oranını düşürecek toplam 49 potansiyel vergi stratejisi sunmuştur. Bu stratejilerden en önemlisi de yedek parça satışına yönelik planlamadır. Şöyle ki, 1999 yılına kadar Caterpillar Inc’in ihraç ettiği yedek parçalar için uyguladığı alış-satış stratejisi oldukça basit oluşturulmuştur. Caterpillar Inc. sipariş usulü ürettiği yedek parçaları bizzat tedarikçilerden satın alıp, yurtdışındaki müşterilerine ulaştıracak olan aracı dağıtım şirketlerine satışı gerçekleştirmekteydi. Satıştan doğan kazancı ABD’de beyan etmekte ve söz konusu satış karı üzerinden %35 vergi ödemekteydi. Daha sonra bu gidişattan vazgeçilerek, yerine Caterpillar Inc’in İsviçre’de mukim iştiraki Caterpillar SARL yerleştirildi. X Denetim Şirketi’ne göre, Caterpillar SARL aracılığıyla Caterpillar Inc’in elde ettiği gelir, üretimden kaynaklı aktif nitelikli gelir olduğundan, söz konusu gelir ABD’ye getirilmediği müddetçe vergilendirilmeyecekti. Böylece Caterpillar Inc’in yedek parça satışından elde ettiği gelirin büyük bir bölümü Caterpillar SARL’a aktarılmış olacaktı. Caterpillar Inc’in İsviçre hükümeti ile yaptığı anlaşma sonrasında Caterpillar SARL’ın katlanacağı efektif vergi yükü %4-6 olarak belirlenmişti. Bu oran ABD’nin yasal kurumlar vergisi oranı olan %35’in oldukça altındaydı. Söz konusu bu yeniden yapılandırma stratejisi sonucunda yurt dışı yedek parça satış kârının yaklaşık %15’i royalty

⁵⁶¹ Çevrimiçi, <http://www.caterpillar.com/en/company/history/1920.html>, 21 Aralık 2016.

⁵⁶² Çevrimiçi, <http://www.constructionweekonline.com/article-22168-the-big-interview-caterpillars-stuart-levenick/1/print/>, 22 Aralık 2016.; Ayrıntılı Bilgi için Bkz.; Övül Çölgezen Batun, “Caterpillar Inc. Örneği Üzerinde Uluslararası Vergi Planlaması”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 424, Aralık 2016, s. 21.

ödemesi altında Caterpillar Inc'e giderken, geri kalan satış kârı ise, Caterpillar SARL'a kalmaktaydı. 2000-2012 yılları arasında uygulanan bu vergi stratejisi ile Caterpillar Inc. toplamda 8 milyar doları aşan tutardaki kârını Caterpillar SARL'a aktarmış ve böylelikle yaklaşık 2,4 milyar dolar vergiden kaçınmıştır⁵⁶³.

Örnekte görüleceği üzere, idare ile ÇUŞ arasındaki bilgi farkının giderilebilmesinde ve agresif vergi planlaması yöntemleri ile mücadelede ihtiyaç duyulan bir konu da şeffaflıktır. Bunun yanında AVI- YONAH, ABD'de kurulu ÇUŞ'ların, doğrudan olmasının yanında, iştirakleri aracılığı ile dolaylı olarak elde ettikleri gelirlerin tamamı üzerinden vergilendirilmesi gerektiğini ifade etmektedir. Bu gerçekleşebilirse, daha düşük vergi oranları ile aynı düzeyde gelir elde edilebilecektir⁵⁶⁴. Bunun yanında vergi idarelerinin ÇUŞ'ların hesap ve işlemlerini vergisel açıdan değerlendirirken, farklı ülkelerin vergi planlaması yapılmasına yol açan vergi uygulamaları hakkında bilgi edinmeleri önem arz etmektedir. Bunun sağlanabilmesi için, etkili bilgi alışverişi yapılması gerekmektedir.

3.6.4. Sanofi-Aventis ve Agresif Vergi Planlaması

Dünyada 100'den fazla ülkede faaliyet gösteren Sanofi-Aventis, Fransa merkezli ilaç ve aşı üreticisi bir sağlık firmasıdır. Sanofi-Aventis Australia Pty Ltd'nin finansal tablolarının dokuz yılının incelenmesi sonucunda, şirketin 7,5 milyar dolar hasılat üzerinden, bu tutarın sadece %1,4'üne karşılık gelen 106,5 milyon dolar kurumlar vergisi ödediği ortaya çıkarılmıştır. Şirketin gelirleri üzerinden 10,1 milyon dolar Ar-ge indirimi ve marka bedelinin amortismanının düşülmesinden sonra geriye kalan sadece 3,4 milyon dolar vergi olarak ödenmiştir. Bakıldığında, Sanofi-Aventis de diğer ÇUŞ örneklerinde olduğu gibi, maliyet kalemlerini Avustralya'da toplayarak kârı yurtdışına transfer etmek suretiyle vergilenebilir kârı düşürmeye

⁵⁶³ Caterpillar's Offshore Tax Strategy, Çevrimiçi <https://www.hsgac.senate.gov/download/report-caterpillars-offshore-tax-strategy-april-1-2014>, 22 Aralık 2016.; Çölgezen Batun, **a.g.m.**, s. 22-25.

⁵⁶⁴ Avi-Yonah, (Çevrimiçi), <https://www.hsgac.senate.gov/download/report-caterpillars-offshore-tax-strategy>, 05 Mart 2017.

çalışmıştır. Sanofi-Aventis'in Avustralya'da vergi ödememek için uygulamış olduğu karmaşık agresif vergi planlaması yöntemleri ise şu şekilde açıklanabilmektedir⁵⁶⁵.

Dünyada en çok tercih edilen ve çok az bir pazarlama çabası gerektiren temel insülin ilacı olan Lantus'un satışına yönelik olarak 1,3 milyar dolarlık pazarlama giderine finansal tablolarda yer verilerek pazarlama gideri kaldıracını; diğer ülkelerde bulunan diğer Sanofi şirketlerinden aldığı borçların karşılığında yüksek faiz ödemesinde bulunularak borçlanma kaldıracını; 2006 yılından itibaren Genel Amaçlı raporlamadan çok daha dar kapsamlı olan Özel Amaçlı Raporlamaya geçerek yasal açıklama zorunluluğu olmama kaldıracını; vergilendirilebilir kârı azaltmak için gereksiz maliyetler oluşturacak şekilde ilaç kutularının dağıtımını üç kademeli olarak Almanya'dan Fransa'ya, Singapur'a ve Avustralya'ya olacak biçimde karmaşık durum yaratarak pazarlama merkezi kaldıracını ve Ar-ge harcamalarının indirimler yoluyla telafi edilebilmesine rağmen, Avustralya'da mukim mükelleflerin ödediği vergilerden Avustralya İlaç Destekleme Planı kapsamında ilaç ürünlerine ilişkin olarak milyarlık teşvikler talep ederek kurumsal refah kaldıracını kullanarak ve toplam satın alma tutarı 562 milyon dolar olan 2009 yılındaki bir satın almada, 549 milyon dolar maddi olmayan varlıklara ödenmesiyle suni bir zarar oluşturularak, satın almalarda fazla ödeme kaldıracını kullanmış ve böylelikle vergi ödememe gayreti içerisinde bulunmuştur⁵⁶⁶.

Avustralya'da yapay maliyet unsurlarının ve zararlarının oluşturulmasıyla vergilendirilebilir gelirlerin en aza indirilmesi bu tür şirketler için oldukça güç olsa da, Sanofi bahsedilen bu kaldırıcıları kullanarak, vergiden kaçınabilmeyi başaramıştır.

⁵⁶⁵ Michael West, (Çevrimiçi), <https://www.michaelwest.com.au/excusez-nous-french-giant-sanofi-takes-australia-to-the-cleaners/>, 13 Aralık 2017.

⁵⁶⁶ Michael West, (Çevrimiçi), <https://www.michaelwest.com.au/excusez-nous-french-giant-sanofi-takes-australia-to-the-cleaners/>, 13 Aralık 2017.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ VERGİ PLANLAMASI ALGISI

4.1. Muhasebe Meslek Mensubu Mesleği

Bir ülkede belli bir dönem yürürlükte olan vergilerin tamamı, o ülkenin vergi sistemini oluşturmaktadır. Söz konusu sistemin etkin ve verimli bir şekilde işleyebilmesi için, mükelleflerin kanun koyucunun kendilerine yüklemiş oldukları sorumlulukları yerine getirmeleri gerektiği açıktır. Bu noktada mükellefler, vergi ödevlerini yerine getirebilmek için yardıma ihtiyaç duyabilmektedirler. SMMM’ler (Serbest Muhasebeci Mali Müşavir) ile YMM’ler (Yeminli Mali Müşavir) vergi alacağı borcu hususunda, söz konusu bu yardım ihtiyacını karşılamak konusunda birtakım görevler üstlenmektedirler. Yerine getirdikleri bu görev onların vergi usulündeki konumlarını belirlemektedir⁵⁶⁷.

Muhasebecilik ve mali müşavirlik ile ilgili genel kurallar, 1989 yılında yürürlüğe giren, “3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu” ile belirlenmiştir. Daha sonra 26 Temmuz 2008 tarih ve 26948 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 5786 Sayılı Kanun ile 3568 Sayılı Kanunun adı “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu” olarak değiştirilmiştir.

3568 sayılı Kanun’un 1. maddesinde kanunun amacı; “*işletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir biçimde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi*

⁵⁶⁷ Gülsen Güneş, İrfan Barlass, “Yeminli Mali Müşavirler ile Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Vergi Usulündeki Görev ve Yetkileri”, **Arafta Bir Meslek Grubu: Vergi Danışmanları**, Ed. Funda Başaran Yavaşlar ve Tuğçe Karaçoban Güneş, Seçkin Yayınevi, 2017, s. 83-84.

*tutarak gerçek durumu ilgililerin ve resmi mercilerin istifadesine tarafsız bir şekilde sunmak” şeklinde ifade edilmektedir*⁵⁶⁸.

Vergi idaresi, vergilendirme sürecinde ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak ve tespit etmek üzere inceleme yetkisine sahiptir. Vergi ziyayı ve cezalarının önlenmesinde “idari kamu hizmeti”nin yerine getirilmesinde SMMM ve YMM’lerin başlıca; içerik ve doğruluk denetimi ile tasdik yetkisi bulunmaktadır. Bu meslek mensuplarının; işletmelerin faaliyet ve işlemlerinin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını denetlemek, değerlendirmek, bu gerçek durumu ilgililerin ve resmi kurumların yararlanmasına tarafsız bir şekilde sunmak şeklinde görev ve yetkileri bulunmaktadır. Ülkemiz uygulamasında, bu meslek mensuplarının, işletmelerin mali yönden denetimi, adil ve hukuka uygun bir vergilendirme sürecinin başlatılarak sonuçlandırılmasının sağlanması ve böylelikle hem vergi idaresine hem de mükelleflere karşı, idare ve mükellef arasında işleyen çift yönlü görev ve sorumlulukları bulunmaktadır⁵⁶⁹.

SMMM ile YMM hizmetleri; özel hukuk sözleşmeleriyle kurulan bir ilişkinin sonucu da verilseler, bu durum söz konusu hizmetlerin kamusal niteliği de bulunduğu gerçeğini değiştirmemektedir. Çünkü, muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleğini icra eden meslek mensubu, özel hukuk gerçek kişi veya tüzel kişisi olan bir girişimcinin ya da duruma göre işletmecisinin mali yönden denetimini üstlenmekte, vergilendirme sürecinin eksiksiz ve kanuna uygun bir vergilendirmenin gerçekleşmesi için kayıt ve belgelerin doğru ve düzenli tutulmasından sorumlu olarak, niteliği itibarıyla bir kamusal hizmeti yerine getirmektedir. SMMM ile YMM’lerin kamusal niteliği de bulunan bu hizmetlerin usul ve esaslarını, vergi usulündeki görev ve yetkilerinin genel hatlarıyla ve meslek itibarıyla sınırını 3568 Sayılı Kanun ifade etmektedir.

⁵⁶⁸ 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, Yayımlandığı Resmi Gazete; Tarih:13.6.1989, Sayı:20194, md.1.

⁵⁶⁹ Oğuz Sancakdar, M. Aytaç Özelçi, “Yeminli Mali Müşavir ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Hukuki Statülerinin İdare Hukuku Yönüyle İrdelenmesi”, **Arafta Bir Meslek Grubu: Vergi Danışmanları**, Ed.Funda Başaran Yavaşlar ve Tuğçe Karaçoban Güneş, Seçkin Yayınevi, 2017, s. 98-99.

Muhasebe meslek mensupları, vergi beyannamesinin hazırlanması, karmaşık vergi konularına yönelik vergi işlemleri hakkında mükellefin kararsızlığının giderilmesi, vergi ödemelerinin veya yatırımların vergi sorumluluğunu en aza indirecek biçimde planlanması ve mükellefin vergi idaresine karşı temsil edilmesi gibi hizmetler sunmaktadırlar⁵⁷⁰. Muhasebe meslek mensupları; muhasebe ve vergi işlemlerini mükellefler adına yürüten önemli meslek gruplarından olup, vergilerin tahsili bu meslek grupları vasıtasıyla gerçekleştiğinden mali idareye karşı önemli sorumlulukları bulunmaktadır⁵⁷¹.

Mükelleflerin muhasebe ve vergi işlemlerinde muhatap olarak gördükleri meslek mensupları, vergi idaresi tarafından da mükellefin temsilcisi olarak görülmektedir. Meslek mensuplarının görevleri vergilemenin yanında, işletme ile ilgili finansal bilgilerin tam, doğru, tarafsız ve zamanlı oluşturulmuş, raporlanmış ve sunulmuş olmasını da kapsamaktadır. Büyük, orta ve küçük ölçekteki pek çok işletme, muhasebe ve vergisel işlemlerini bu meslek grupları vasıtasıyla gerçekleştirmektedirler. Bu bakımdan meslek mensupları, işletmelerin vergi planlaması yapmalarında önemli bir işlevi görürken, vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi için de yaptıkları işlemler oldukça önem arz etmektedir⁵⁷².

Meslek mensupları, vergi mükelleflerine tavsiyelerde bulunurken, vergi düzenlemelerine yönelik bilgileri kanunlara uygun olarak ve vergi mükelleflerinin çıkarı doğrultusunda yorumlamalıdır. Bu şekilde meslek mensupları, mükelleflerin vergi ödemelerini veya yatırımlarını vergi sorumluluklarını en aza indirebilecek biçimde planlamaları niteliğindeki planlamaları şeklindeki hizmetleri mükellefler açısından parasal tasarruf sağlarken, sosyal kaynakların toplam etkinliği bakımından bir tasarruf sağlamayabilir. Elbette bu tür faaliyetler sosyal bir israfa yol açmayıp,

⁵⁷⁰ Mehmet Tunçer, “Vergi Yardımcılarının Vergi Uyumuna Etkisi”, **Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, C.7, Sayı: 1, 2005, s. 221.

⁵⁷¹ Özgür Biyan, “Muhasebe Meslek Mensuplarına Yönelik Bir Çalışma: Meslek Mensuplarının Demografik Durumları, Mesleki Sorunları ve Değerlendirilmesi”, **Sosyoekonomi Dergisi**, Ocak-Haziran 2012, s. 105.

⁵⁷² Gerger vd., **a.g.m.**, s. 66.

adalet ve etkinlik amaçları doğrultusunda uygulanan teşvikler istenilen faydalı sonuçları gerçekleştirdiği ölçüde sosyal fayda sağlayabilecektir⁵⁷³.

Genel olarak ifade edilmek istenirse; vergi uyumu, vergi muhasebesi, denetim desteği, iş yönetimi ve vergi planlaması gibi görevleri olan vergi aracıları konumundaki meslek mensupları, mükelleflerin ödeyecekleri vergi üzerinde yaptıkları yönlendirmelerle doğrudan etkisi bulunmakta ve vergiden kaçınmadan vergi kaçırmaya kadar uzanan bir alanda hizmet sunmaktadırlar. Mükelleflerin karşılaştıkları vergisel konularda muhasebe meslek mensuplarından beklenen, onların hata yapmalarını önlemek ve kanun dışı vergi uygulamalarına başvurmalarına engel olmaktır⁵⁷⁴.

4.2. Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergisel Sorumluluğu

Meslek mensuplarının sorumlulukları, 3568 sayılı Kanun ve VUK'un mükerrer 227. maddelerinde belirtilmiştir. 3568 sayılı Kanun'un 2. maddesine göre; SMMM mesleğinin konusu; gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin:

- *Genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defterlerini tutmak, bilanço kâr-zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmak,*
- *Muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak,*
- *Yukarıda yazılı konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmaktır.*

⁵⁷³ Tunçer, **a.g.m.**, s. 222.

⁵⁷⁴ Nazmi Karyağdı, "Mükelleflerin Vergi Yasalarına Uyumunda YMM'lerin ve SMMM'lerin Rolü", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 206, Şubat 2010, s. 29-30.

YMM mesleğinin konusu ise; yukarıda belirtilen işleri yapmanın yanında çıkartılacak yönetmelik çerçevesinde tasdik işlerini yapmaktır.

VUK'un mükerrer 227. maddesinde ise, meslek mensuplarının sorumluluk hallerine yer verilmiştir. Söz konusu düzenlemeye göre; Hazine ve Maliye Bakanlığı, vergi beyannamelerinin 3568 Sayılı Kanun'a göre yetki almış meslek mensupları tarafından da imzalanması zorunluluğunu getirmeye, bu zorunluluğu beyanname çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibariyle ayrı ayrı uygulatmaya, ayrıca vergi kanunlarında yer alan muafiyet, istisna, yeniden değerlendirme, zarar mahsubu ve benzeri vergi avantajlarından yararlanılmasını, bakanlıkça belirlenen şartlara uygun olarak YMM'ler tarafından düzenlenmiş tasdik raporu ibraz edilmesi şartına bağlamaya, vergi kanunları kapsamındaki yeminli mali müşavirlik tasdik işlemlerini elektronik ortamda gerçekleştirmeye ve tasdike konu işlemleri mükellef grupları, faaliyet ve tasdik konuları itibariyle ayrı ayrı belirlemeye ve uygulatmaya ve bu uygulamalara ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili kılınmıştır⁵⁷⁵.

Yine aynı kanun maddesine göre, vergi beyannamelerini imzalayan veya tasdik raporunu düzenleyen meslek mensupları, imzaladıkları beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını oluşturan belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyana bağlı olarak salınacak vergi, ceza ve gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulurlar⁵⁷⁶. Söz konusu düzenlemeye göre, vergi idaresi kamu alacağı için meslek mensuplarına da başvurabilme hakkına sahiptir.

⁵⁷⁵ VUK, mük.m.227/f.1, b.1,2,3; S. Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2018, s. 86.

⁵⁷⁶ VUK, mük.m. 227/f.2.

4.3. Agresif Vergi Planlamasının Muhasebe Meslek Mensupları Açısından Değerlendirilmesi

Vergi danışmanı niteliğindeki muhasebe meslek mensupları, yasal olarak belirtilenden fazla vergi ödenmemesini sağlamak (vergi planlaması), mükelleflerinin tüm vergisel görevlerini yerine getirmelerinde yardımcı olmak (uyum), vergi alanında mükelleflerin karşılaşacakları riskleri tespit etmek ve bunları raporlamak (vergi risk yönetimi) gibi birtakım görevleri yerine getirmektedirler.

Vergi planlaması, vergi danışmanları için hala önemini koruyan ve koruyacak olan bir görev alanını oluşturmaktadır. Özellikle son yıllarda BEPS gelişmelerinde üzerinde durulan konulardan biri de, vergi planlamasının kötüye kullanılmasını ifade eden agresif vergi planlaması olup, söz konusu konu ayrıntılı olarak üçüncü bölümde incelenmiştir. Dolayısıyla şirketler, kontrol içinde olmak ve gereksiz riskleri almaktan kaçınmak isteyeceklerdir. Burada şirketin saygınlığının da zarar görmesi korkusu da rol oynayabilecektir. Tüm bu nedenlerden ötürü, şirketler uyum, risk yönetimi ve vergi teminatı ile ilgili danışmanlıklara gittikçe daha fazla değer vermeye başlayabileceklerdir. Vergi danışmanları, vergi mükelleflerinin karşılaşacakları vergisel riskler açısından yıllık kontrol beyanı hazırlamak için vergi kontrol yapısına yardımcı olmak, geliştirmek ve uygulamakta önemli rol üstlenmektedirler⁵⁷⁷.

Şirketler çok geniş kamuya açıklama yükümlülükleri nedeniyle, vergi makamları ile çatışmaya girmemek adına vergi pozisyonlarında agresif olmamayı tercih edebilirler. Ayrıca kamuya açıklama yükümlülükleri düzenli vergi planlamalarına da etki edebilecektir. Şirketler saygınlığın zedelenmesi korkusuyla geçmişte düzenli vergi planlaması olarak kabul edilen vergi şema uygulamalarından gelecekte sakınabileceklerdir. Bu durum agresif vergi planlamasına karşı mücadelede olumlu bir etki oluştursa da, vergi mükelleflerinin hukuki sınırlar içinde vergi

⁵⁷⁷ H. J. Peter Essers, “The Tax Consultant As Public Officer And Confidential Advisor”, **Arafta Bir Meslek Grubu: Vergi Danışmanları**, Ed. Funda Başaran Yavaşlar ve Tuğçe Karaçoban Güneş, Seçkin Yayınevi, 2017, s. 148.

planlaması yoluyla vergi yüklerini azaltma haklarını da etkileyebilecektir. Şöyle ki, geçmişte normal kabul edilen vergi planlamalarını gelecekte uygulamaktan kaçınabilecekleri bir durum yaratabilecektir. Elbette ki bu gelişmelerin mükellef ve vergi danışmanı konumundaki muhasebe meslek mensubu arasındaki ilişkiyi etkilemesi muhtemeldir⁵⁷⁸.

Vergi planlamasının kötüye kullanılmasının önlenmesi için uluslararası bir vergi sistemi hedefiyle adil vergi yükü paylaşımı bakışı ile ortaya çıkan BEPS eylem planı kapsamında irdelenen agresif vergi planlaması faaliyetlerine ilişkin zorunlu raporlama farkındalığının, mükellefler, mükelleflerin vergi danışmanı konumundaki muhasebe meslek mensupları, vergi inceleme elemanları ve yargı nezdinde oluşturacağı tereddütlerin ayrıntılı ikincil düzenlemelerle giderilmesine ve açıklığa kavuşturulmasına çalışılması gerektiğini söyleyebilmek mümkündür⁵⁷⁹.

Halka açık şirketler hissedarlarına, menfaat sahiplerine, alacaklılarına, çalışanlarına ve müşterilerine vergi planlaması politikalarını etik yönünden açıklamak zorunda olmalıdırlar. Menfaat sahiplerinin bu şirketleri destekleyip desteklemeyecekleri onlara kalacaktır. Aynı durum, vergi danışmanları ve mükellefleri için de geçerlidir. Her ne kadar vergi danışmanından mükellefin çıkarlarını mümkün olan en iyi şekilde savunmaları beklense de, vergi danışmanının mükellefine hukuka uygun olsa bile belli vergi planlaması projelerine girmemesini tavsiye ettiği ya da etmesi gerektiği durumlar olabilmektedir. Bu durumun nedeni olarak da saygınlığın zedelenmesi, vergi otoritesi ile ilişkilere zarar vermeme gösterilebilmektedir⁵⁸⁰.

Nihayetinde arzu edilmeyen vergi planlamasının önüne geçmek için yeni hukuki düzenlemeleri hayata geçirmek ulusal ve uluslararası kanun koyuculara kalmaktadır.

⁵⁷⁸ Essers, **a.g.e.**, s. 158.

⁵⁷⁹ Ahmet Feridun Güngör, “Vergi Mükelleflerinin Bakış Açısıyla BEPS: Mükellefin Beklentileri Neler Olabilir?”, **Vergilendirmede Matrah Aşındırma ve Kâr Kaydırma (BEPS)**, Ed. Billur Yaltı, Beta Basım Yayın Dağıtım, 2018, s. 150-151.

⁵⁸⁰ Essers, **a.g.e.**, s. 150.

4.4. Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Planlaması Algısı

İşletmelerin kamuya karşı en önemli ödevi vergi vermektir. Vergi, şahıs işletmesi, adi ortaklık, limited veya anonim şirket olsun her türlü işletmeyi ilgilendiren önemli bir konudur. Bu nedenle işletme yöneticileri için vergi, yönetim faaliyetlerinde önemli bir yer tutmaktadır. İşletmelerin büyüklüğüne veya küçüklüğüne ya da faaliyet gösterdiği sektöre bakılmaksızın her işletme yöneticisinin vergi ve vergileme konusunda bazı temel bilgilere sahip olması gerekmektedir. Çünkü işletmeler açısından vergi önemli bir maliyet kalemidir. Vergi maliyetinin düşük tutulması yasal çerçevede vergi planlaması ile mümkündür. Elbette ki işletme yöneticileri vergi ile ilgili konularda ayrıntıya girmezler. Bu konuyu dışarıdan bir SMMM ya da YMM hizmeti alarak yürüttüklerinden, SMMM veya YMM'ler, işletmeler için vergi danışmanlığı görevini üstlenmektedir⁵⁸¹.

Bilindiği üzere, vergi planlamasının üç tarafı bulunmaktadır. Vergi planlaması yapılmasını öngören devlet (vergi idaresi), vergi planlamasını yapan mükellef ve vergi planlaması yapılması konusunda mükellefe danışmanlık hizmeti sunan muhasebe meslek mensuplarıdır. Muhasebe meslek mensupları açısından vergi planlamasının değerlendirilmesine yönelik olarak yapılmış herhangi bir çalışmaya rastlanılmamıştır. Bu noktada muhasebe meslek mensubu olarak hizmette bulunan SMMM ve YMM'lerin vergi planlaması algısı önem arz etmekte olup, çalışmada muhasebe meslek mensupları açısından vergi planlamasının değerlendirilmesine yönelik düşünceler ortaya konulmakta ve vergi planlaması algısı muhasebe meslek mensupları açısından incelenmektedir.

4.5. Araştırmanın Amacı ve Kapsamı

Vergi planlaması, işletmelerin vergi yükünün azaltılması bakımından önem arz etmektedir. Araştırmanın amacı, mükellefleri özellikle vergi konusunda yönlendiren ve mükellef yerine muhasebe ve vergileme işlemlerini takip eden

⁵⁸¹ Bilici, a.g.e., s.vii.

muhasebe meslek mensuplarının vergi planlaması algısının nasıl şekillendiğini incelemektir.

4.6. Araştırmanın Kısıtları

Bütün araştırmalarda olduğu gibi, bu araştırmanın da birtakım kısıtları olmuştur. Yoğun çalışmaları nedeniyle, muhasebe meslek mensuplarına çok fazla ulaşamaması ve e-mail yolu ile gönderilen anket linkine karşı bir tedirginlik araştırmanın kısıtını oluşturmuştur. Bir diğer kısıt ise, araştırma konusu hususunda tam olarak yol gösterici bir anket çalışmasının yapılmamış olmasıdır. Bu bağlamda soru formu oluşturulurken, tezin teorik kısmında yer alan ifadelerden yararlanılmıştır.

4.7. Araştırmanın Yöntemi ve Anket Çalışmasına İlişkin Bilgiler

Çalışmanın ana kütlesini Türkiye’de faaliyet gösteren ve Türkiye SMMM ve YMM Odalarına kayıtlı bulunan SMMM ve YMM’ler oluşturmaktadır. Kitle büyüklüğünün tespiti için Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği⁵⁸² (TÜRMOB)’nin internet sayfasında yer alan istatistikler incelenmiş olup, 2018 yılı Şubat ayında, Türkiye’de YMM sayısı 4762, SMMM sayısı ise 95.630 ve SM sayısı 8917’dir. O halde araştırmanın ana kütlesini oluşturan muhasebe meslek mensubu sayısı toplamı 109.309’dur⁵⁸³.

Araştırmanın örneklemini ana kütlenin içinden tesadüfi olarak seçilen muhasebe meslek mensupları oluşturmaktadır. Örneklem büyüklüğünün saptanmasında %95 güven aralığında $\pm$ %5 hata payı ile örneklem büyüklüğü

⁵⁸² Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ile Yeminli Mali Müşavirler Odalar Birliği (TÜRMOB) 3568 sayılı yasa ile kurulmuş olup, 28. Madde uyarınca Birlik, tüzelkişiliğe sahip kamu kurumu niteliğinde meslek kuruluşudur. Birliğin merkezi Ankara’dadır. Birlik kuruluş amaçları dışında faaliyette bulunamaz. Birlik Genel Kurulu, Odaların üyeleri arasından seçecekleri temsilcilerden meydana gelir. Yönetim Kurulu, Denetleme Kurulu, Disiplin Kurulu ve Genel Kurul, Birliğin organlarını oluşturmaktadır (Çevrimiçi, <http://www.turmob.org.tr/> 28 Şubat 2018).

⁵⁸³ Çevrimiçi, <http://www.turmob.org.tr/istatistikler> 28 Şubat 2018.

yaklaşık olarak 383 kişi olarak hesaplanmıştır⁵⁸⁴. Bu değer, araştırma için gerekli en küçük örnek büyüklüğünü vermekte olup, çalışmaya 403 muhasebe meslek mensubu katılmıştır. Araştırma için seçilen örneklem büyüklüğünün yeterli olup olmadığı faktör analizi bölümünde, Kaise-Meyer-Olkin (KMO) testi ile örnekleminden elde edilen verilerin yeterliliği analiz edilmiştir.

Araştırmada ölçüm yöntemi olarak anket kullanılmış olup, söz konusu anketler, iletişime geçilen muhasebe meslek mensupları tarafından ya da bu meslek gruplarının yönlendirmeleriyle e-mail yoluyla gönderilerek internet üzerinden ve belli bir kısmı da yüz yüze doldurulmuştur. Bu süreçte, çevrimiçi anket araştırma hizmeti sunan www.google.com üzerinden anket formu oluşturulup; potansiyel katılımcılar, anket formunun yer aldığı internet sayfasına e-posta yoluyla davet edilmiştir. Eylül-Aralık 2017 döneminde gerçekleştirilen anket çalışmasına toplam 403 kişi, gönüllülük esasına göre katılmıştır. Anket⁵⁸⁵ 7 bölümden oluşmaktadır. Anketin birinci bölümünde, muhasebe meslek mensuplarının vergilemenin işletme davranışlarına etkisi konusundaki düşünceleri; ikinci bölümde, muhasebe meslek mensuplarının vergi planlamasının tanımlanmasına ilişkin düşünceleri, üçüncü bölümde, muhasebe meslek mensuplarının vergi planlamasının olumlu ve olumsuz yönlerine ilişkin düşünceleri; dördüncü bölümde, vergi planlaması yapma eğilimini artırabilecek düzenleme ve uygulamaları; beşinci bölümde, vergi planlamasının kötüye kullanılması durumunda, alınacak önlemlere ilişkin düzenleme ve uygulamaları; altıncı bölümde, vergi planlaması yapmayı engelleyen faktörlere ve son bölümde ankete katılan muhasebe meslek mensuplarının yaş, cinsiyet, eğitim düzeyi gibi demografik özellikleri araştırılmış, ayrıca sahip oldukları mesleki unvan, mesleki deneyim süreci ve mükellef sayıları gibi meslekleriyle ilgili konular sorulmuştur. Anketin 6 bölümünde yer alan ifadeler muhasebe meslek mensuplarının algılarına yönelik olduğu için “*Kesinlikle katılmıyorum, katılmıyorum, kısmen katılmıyorum, ne katılıyorum ne katılmıyorum, kısmen katılıyorum, katılıyorum, tamamen katılıyorum*” şeklinde olan 7’li Likert ölçeği tercih edilmiş ve söz konusu değişkenler için sıralama ölçeği kullanılmıştır.

⁵⁸⁴ Kemal Kurtuluş, **Pazarlama Araştırmaları**, 6. b., İstanbul, Avcıol Basım Yayın, 1998, s. 235.

⁵⁸⁵ Bkz. Ekler- Anket Formu, s.322.

Araştırma sonucunda doldurulan anketlerdeki ifadeler kodlanıp SPSS 21.0 paket programına yüklenerek elde edilen veriler; faktör analizi, yüzde ve çapraz tablo analizleri ile değerlendirilmiştir. Bağımsız değişkenlere göre, vergi planlaması konusundaki düşünceleri belirleyebilmek amacıyla normal dağılım koşullarını sağlamadığından parametrik olmayan testlerden ki kare testi kullanılmış olup, p değeri 0,05'ten küçük ya da eşit ise, farklılığın istatistiksel açıdan anlamlı olduğu kabul edilmiştir⁵⁸⁶.

4.8. Araştırma Bulguları

Çalışmanın bu kısmında, tanımlayıcı istatistiklere ilişkin bulgulara, faktör analizine, katılımcıların ankette yer alan ifadelerle katılım düzeyleri, çapraz tablo, ki-kare analizleri ve parametrik olmayan testlere yer verilmektedir.

4.8.1. Tanımlayıcı İstatistiklere İlişkin Bulgular

Muhasebe meslek mensuplarını tanımaya yönelik olarak anket formunun son kısmında yöneltilen kişisel bilgi formundaki sorulara alınan yanıtlar frekans analizine tabi tutulmuştur. Elde edilen sonuçlar aşağıda detaylı olarak verilmektedir.

4.8.1.1. Muhasebe Meslek Mensuplarının Cinsiyetlerine Göre Dağılımları

Cinsiyet açısından yapılan analizin sonucunda çalışmaya katılanların %13,9'u kadın, %86,1'inin erkek olduğu görülmektedir. Buna göre örneklem büyüklüğünün büyük çoğunluğunun erkek katılımcılar olduğu anlaşılmaktadır. Elde edilen sonuçlar Tablo 4.1'de yer almaktadır.

⁵⁸⁶ Kurtuluş, **a.g.e.**, s. 235.

Tablo 4.1: Cinsiyete İlişkin Dağılım

	Frekans	Yüzde (%)
Kadın	56	13,9
Erkek	347	86,1
Toplam	403	100

4.8.1.2. Muhasebe Meslek Mensuplarının Yaş Gruplarına Göre Dağılımları

Ankete katılan muhasebe meslek mensuplarının yaş aralıklarını gösteren Tablo 4.2 incelendiğinde, meslek mensuplarının çoğunluğunun 31-40 yaş aralığında olduğu görülmektedir. Bu yaş grubunu 41-50 yaş aralığı takip etmektedir. Anlaşılabacağı üzere, ankete katılanların çoğunluğunu orta yaş grubu oluşturmaktadır.

Tablo 4.2: Yaş Gruplarına İlişkin Dağılım

	Frekans	Yüzde (%)
20-30 yaş arası	24	6,0
31-40 yaş arası	140	34,7
41-50 yaş arası	120	29,8
51-60 yaş arası	86	21,3
61 ve üzeri	33	8,2
Toplam	403	100

4.8.1.3. Muhasebe Meslek Mensuplarının Eğitim Durumlarına Göre Dağılımları

Çalışmaya katılan katılımcıların eğitim düzeyleri incelendiğinde, %4'ünün lise ve ön lisans mezunu, %69,9'unun lisans, % 23,1'inin yüksek lisans ve %3'ünün doktora programlarından mezun olduğu anlaşılmaktadır. Buna göre katılımcıların büyük çoğunluğu lisans mezunudur. Elde edilen sonuçlar aşağıdaki Tablo 4.3'te yer almaktadır.

Tablo 4.3: Eğitim Durumuna İlişkin Dağılım

	Frekans	Yüzde (%)
Lise	8	2,0
Ön Lisans	8	2,0
Lisans	282	69,9
Yüksek Lisans	93	23,1
Doktora	12	3,0
Toplam	403	100

4.8.1.4. Muhasebe Meslek Mensuplarının Unvanlarına Göre Dağılımları

Katılımcıların mesleki unvanlarına bakıldığında, %2,2'sinin SM, %73,2'sinin SMMM ve %24,6'sının da YMM olduğu görülmektedir. Elde edilen sonuçlar Tablo 4.4.'te yer almaktadır.

Tablo 4.4: Mesleki Unvanlara İlişkin Dağılım

	Frekans	Yüzde (%)
Serbest Muhasebeci	9	2,2
Serbest Muhasebeci Mali Müşavir	295	73,2
Yeminli Mali Müşavir	99	24,6
Toplam	403	100

4.8.1.5. Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Yıllarına Göre Dağılımı

Ankete katılan muhasebe meslek mensuplarının iş tecrübelerine göre dağılımlarına bakıldığında, çoğunluğunun 20 yıl ve üzeri iş tecrübesine sahip oldukları belirlenmiştir. SMMM ve YMM'lerin yaş bakımından çoğunluğunun 41 yaş ve üstü⁵⁸⁷ ve 10 yıldan fazla çalıştıkları dikkate alındığında alanında tecrübeli yoğun bir birim setine sahip olduğu ifade edilebilir.

⁵⁸⁷ Bkz. Tablo 4.2: Yaş Gruplarına İlişkin Dağılım

Tablo 4.5: Meslek Yıllarına İlişkin Dağılım

	Frekans	Yüzde (%)
1-3 yıl	18	4,5
4-6 yıl	33	8,2
7-9 yıl	44	10,9
10-15 yıl	86	21,3
16-19 yıl	71	17,6
20 ve üstü	151	37,5
Toplam	403	100

4.8.1.6. Muhasebe Meslek Mensuplarının Mükellef Sayılarına Göre Dağılımları

Katılımcıların yaklaşık olarak sahip oldukları mükellef sayıları, bir diğer ifadeyle beraber çalıştıkları mükelleflerin sayıları aşağıdaki tabloda yer almaktadır. Buna göre, katılımcıların %25,8'inin 0-10 arasında mükellef sayısı ile en fazla sayıda mükellef sayısına, %9,9'unun ise, 100 ve üzeri mükellef sayısı ile en az mükellef sayısına sahip olduğu anlaşılmaktadır.

Tablo 4.6: Mükellef Sayısına İlişkin Dağılım

	Frekans	Yüzde (%)
0-10 arası	104	25,8
11-25 arası	84	20,8
26-50 arası	99	24,6
51-100 arası	76	18,9
100 ve üzeri	40	9,9
Toplam	403	100

4.8.1.7. Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Planlamasına İlişkin Eğitim ya da Derse Katılımlarına Göre Dağılımları

Katılımcıların vergi planlaması ile ilgili bir eğitime veya derse katılımlarının araştırıldığı değişkene göre, katılımcıların %39,8'inin söz konusu eğitim veya derse katıldığını, %60,2'sinin ise herhangi bir eğitim ya da derse katılmadığını ortaya koymaktadır.

Tablo 4.7: Vergi Planlaması Eğitimi ya da Dersine Katılım Sayısına İlişkin Dağılım

	Frekans	Yüzde (%)
Evet (Katıldım)	160	39,8
Hayır (Katılmadım)	243	60,2
Toplam	403	100

4.8.1.8. Muhasebe Meslek Mensuplarının Önerdiği Vergi Planlaması Stratejilerinin İşletmeler Tarafından Uygulanıp Uygulanmadığına İlişkin Dağılım

Uygulama noktasında, bilinçli mükellefler tarafından oldukça fazla kullanılan vergi planlaması kapsamında yer alan düzenlemelerin bazı durumlarda pek tercih edilmediği de ifade edilmektedir. Yapılan bir çalışmaya göre; işletmelerin vergi planlamasından vazgeçme nedenleri olarak; firma itibarına zarar verme ihtimali, işletmenin ekonomik yapısının yetersiz olduğu düşüncesi, olumsuz medya ilgisi riski ve vergi daireleri tarafından cezalandırılma riski olarak sıralanabilmektedir⁵⁸⁸. Katılımcıların, önerdikleri vergi planlaması stratejilerini işletmelerin uygulayıp uygulamadığına ilişkin dağılım incelendiğinde, *önerilen vergi planlaması stratejilerini işletmeler uygular* diyenlerin oranı %72,7 olduğu anlaşılmaktadır. Vergi planlamalarının tercih edilmediği durumlara bakıldığında; katılımcıların %13,4'ünün işletmenin ekonomik yapısının yetersiz olduğu düşüncesine, %10'unun da vergi daireleri tarafından cezalandırılma riski dolayısıyla vergi planlamasından vazgeçtiklerini ifade etmişlerdir.

⁵⁸⁸ R. John Graham, Michelle Hanlon, Terry Shevlin, Nemit Shroff, "Incentives for Tax Planning and Avoidance: Evidence from the Field", **The Accounting Review**, Vol. 89, No: 3, May 2014, s. 1001.

Tablo 4.8: Meslek Mensuplarının Önerdiği Vergi Planlaması Stratejilerini İşletmelerin Uygulayıp Uygulamadığına İlişkin Dağılım

	Frekans	Yüzde (%)
Önerilen vergi planlaması stratejilerini uygular	293	72,7
Firma itibarına zarar verme ihtimali	6	1,5
İşletmenin ekonomik yapısının yetersiz olduğu düşüncesi	54	13,4
İşletmeye karşı olumsuz medya ilgisi riski	10	2,5
Vergi daireleri tarafından cezalandırılma riski	40	9,9
Toplam	403	100

4.8.2. Geçerlilik ve Güvenilirlik Analizi

Araştırmada kullanılan ifadeler, konunun teorik bilgilerini içeren yerli ve yabancı çalışmalardan faydalanılarak hazırlanmıştır. Araştırmada kullanılan ifadeleri içeren bir çalışma daha önce yapılmadığından, geçerlilik⁵⁸⁹ ve güvenilirliğinin⁵⁹⁰ mutlaka ortaya konulması gerekmektedir.

Araştırmanın geçerlilik ve güvenilirliğinin test edilebilmesi için değişkenler arasındaki karşılıklı ilişkiyi inceleyerek, değişkenlerin daha anlamlı ve özet bir biçimde sunulmasını sağlayan faktör analizi kullanılmıştır. Böylelikle gözlemlenen çok sayıdaki değişken içerisinde gösterdikleri benzer özelliklere göre temel faktörler tanımlanmıştır.

Anket içeriğinde 7'si bireysel özellik, 1'i çoktan seçmeli ve 7'li likert ölçeğiyle ölçülmüş 45'i vergi planlamasına bakış açılarına ait olmak üzere toplam 53 ifade bulunmaktadır. Çalışma analizlerinde vergi planlamasındaki ana boyutların belirlenmesi ve analizlerde kullanılması amacıyla faktör analizi yapılmış ve faktör

⁵⁸⁹ Geçerlilik, ölçülmek istenilenin ne denli isabetli ya da doğru olarak ölçüldüğüyle ilgili bir kavramdır. Geçerliliğin sınanmasıyla ilgili birçok ölçüt olmasına rağmen, yapı geçerliliği önem arz etmektedir. Yapı geçerliliği, ölçme aracının bir olguyu ne derece doğru ölçtüğünü göstermektedir (Hakan Bektaş, **Açıklayıcı Faktör Analizi**, İstanbul, Beta Yayıncılık, 2017, s. 112).

⁵⁹⁰ Güvenilirlik, değişik zamanlarda tekrarlanan deney, test ya da herhangi ölçme süreci sonucunda aynı bulgulara ulaşılması olarak açıklanmaktadır. Bu bakımdan, aynı olgu ya da kavram için tekrarlanan ölçümler sonucunda ulaşılan bulguların tutarlı olması, söz konusu ölçme aracının güvenilirliğini göstermektedir (Bektaş, **a.g.e.**, s. 110).

boyutlarına dâhil olan 33 adet ifade ve bireysel özelliklere ait sorular değerlendirilmiştir.

Faktör analizi öncesinde muhasebe meslek mensuplarına uygulanan anket çalışmasında yer alan bütün maddelerin madde-toplam korelasyon değerleri incelenmiştir. Madde-toplam korelasyonları 0,30 altında kalan değerler, o maddenin ölçeğin geneline hizmet etmediğini ifade ettiği, bir diğer ifadeyle iç tutarlılık katsayısını düşürdüğünden analiz kısmından çıkartılmıştır⁵⁹¹. Elde edilen faktörleri yorumlamada kolay bir yol sunduğu için söz konusu ölçekler döndürme işlemine tabi tutulmuş ve en çok kullanılan döndürme yöntemi olan *varimax yöntemi* kullanılmıştır. Ankette⁵⁹², vergilemenin işletme davranışlarına etkisine yönelik düşünceleriniz başlığı altındaki 2, 5 ve 9. ifadeler, vergi planlamasının tanımlanmasına yönelik düşünceleriniz başlığı altındaki 11, 13, 15 ve 16. ifadeler, vergi planlamasının olumlu ve olumsuz yönlerine yönelik düşünceleriniz başlığı altındaki 22, 24 ve 27. ifadeler, vergi planlamasının kötüye kullanılmaması için alınacak önlemlere yönelik düşünceleriniz başlığı altındaki 33. ifade ve vergi planlaması yapmayı engelleyen durumlara yönelik düşünceleriniz altındaki 45. ifade iç tutarlılık katsayısını düşürdükleri için analiz kısmından çıkartılmıştır (Bkz. EK-1 Anket Formu).

Faktör analizinin uygulanacağı örneklemin yeterliliğinin ölçülmesi KMO ölçümü ile yapılmaktadır. Bu değer 0,7'nin üzerinde ise eldeki veri grubuna faktör analizinin yapılmasının uygun olduğu söylenir. Faktör analizinin ön şartlarından biri de, değişkenler arasında belli bir oranda korelasyon yani ilişki bulunmasıdır. Bartlett küresellik testi, değişkenler arasında yeterli oranda ilişki olup olmadığını göstermektedir. Eğer Bartlett testinin p değeri 0,05 anlamlılık derecesinden düşük ise, değişkenler arasında faktör analizi yapmaya yeterli düzeyde bir ilişki vardır. Eğer testin sonucu anlamlı değilse, değişkenler faktör analizi yapmaya uygun değildir.

⁵⁹¹ Yavuz Akbulut, **Sosyal Bilimlerde SPSS Uygulamaları**, İstanbul, İdeal Kültür Yayıncılık, 2010, s. 96.

⁵⁹² Bkz. Ekler- Anket Formu, s.322.

Faktör analizi yapılmadan önce, veri setinin analize uygun olup olmadığını test etmek amacıyla uygulanan KMO test sonuçları Tablo 4.9’da verilmiştir⁵⁹³.

Tablo 4.9: KMO Ve Bartlett’s Test Sonuçları

Kaiser-Meyer-Olkin Örneklem Yeterlilik Ölçütü		0,899
Bartlett Küresellik Testi	Ki-Kare Test İstatistiği	6342,555
	Serbestlik Derecesi	528
	Test İstatistiğinin Olasılık Değeri	0,00

Oluşturulan faktör modelinde KMO istatistiği 0,899 ve Bartlett Testi p değeri 0,000 olduğu için veriler için faktör analizinin yapılabilirliğine karar verilmiştir.

Faktör analizi sonucunda en uygun faktörleri bulmak için faktörlerin 1’den büyük özdeğere sahip olması ve analize dahil edilen değişkenler ile toplam varyansın %60’ın üzerinde açıklanması gerekmektedir. Özellikle sosyal bilim uygulamalarında bu değere ulaşmak oldukça zor olduğundan, açıklanan varyansın 0.30 olması yeterli görülmektedir⁵⁹⁴. Uygun faktör sayısına karar verebilmek için açıklanan varyans oranı, özdeğeri 1’den büyük faktör sayısı (Kaiser-Guttman Kuralı)⁵⁹⁵ ve yorumlanabilirlik⁵⁹⁶ kriteri dikkate alınmıştır.

⁵⁹³ Beril Durmuş, E. Serra Yurtkoru, Murat Çinko, **Sosyal Bilimlerde SPSS’le Veri Analizi**, İstanbul, Beta Yayıncılık, 2016, s. 79-80.

⁵⁹⁴ Nuran Bayram, **Sosyal Bilimlerde SPSS ile Veri Analizi**, Bursa, Ezgi Kitabevi, 2017, s. 200.

⁵⁹⁵ Kaiser-Guttman kuralı, korelasyon matrisinin bir ve birden büyük özdeğer sayısı kadar ortak faktör belirlenmesini önermektedir. İstatistik paket programları, faktör analizi çözümlerinde genelde öntanımlı olarak bu kuralı uyguladıklarından, en yaygın kullanılan kriter olarak ifade edilmektedir (Bektaş, **a.g.e.**, s. 73).

⁵⁹⁶ Uygun faktör sayısına karar verilirken, göz önünde bulundurulması gereken noktalardan biri ortak faktörlerin yorumlanabilir olmasıdır. Çünkü faktör modeli, veri kümesinin ardındaki yapıyı kavramsal olarak yansıtabilirse kullanışlı olmaktadır. Bu bakımdan, uygun faktör sayısına karar verilmesinde her bir faktörün kolaylıkla yorumlanabilir olması önemlidir (Bektaş, **a.g.e.**, s. 83).

Tablo 4.10: Maddelerin Faktör Sayısının Belirlenmesi ve Açıklanan Varyans Yüzdeleri

Faktör	Başlangıç Özdeğerleri		
	Özdeğer	Açıklanan Varyans (%)	Kümülatif Açıklanan Varyans (%)
1	9,647	29,233	29,233
2	2,886	8,746	37,979
3	1,988	6,024	44,003
4	1,753	5,313	49,316
5	1,515	4,589	53,906
6	1,311	3,972	57,877
7	1,120	3,394	61,271

Tablo 4.10 incelendiğinde, 7 faktör grubu elde edilmiş olup, belirlenen faktörlerin çalışmayı açıklama oranı (varyansı) %61,271'dir.

Faktör analizi sonrasında, her bir faktörün güvenilirliğinin sayısal olarak bulunması gerekmektedir. Güvenilirlik analizi yapılırken Alpha modeli kullanılmıştır. Cronbach's Alpha sorular arası korelasyona bağlı uyum değeridir. Cronbach's Alpha değerinin 0,70 ve üstü olduğu durumlarda ölçeğin güvenilir olduğu kabul edilir. Ancak soru sayısı az olduğunda bu sınır 0,60 değeri ve üstü olarak kabul edilebilmektedir⁵⁹⁷. Bu doğrultuda faktör analizi sonucu elde edilen veriler Tablo 4.11'de yer almaktadır.

⁵⁹⁷ Durmuş vd., a.g.e., s. 89.

Tablo 4.11: Faktör Analizi Sonuçları

Faktör 1 Vergilemenin İşletme Davranışlarına Etkisi		Cronbach α⁵⁹⁸
Değişkenler	Faktör Yükleri	
S.1 Vergi, işletmenin kuruluşu aşamasında hukuki şekil seçimini etkiler.	,791	0,823
S.3 Vergi, işletmenin yatırım kararlarını etkiler.	,769	
S.4 Vergi, işletmenin üretim sürecini etkiler.	,695	
S.6 Vergi sistemlerindeki her değişiklik (oran değişimi, teşvik sistemi değişimi) işletme davranışlarını etkiler.	,673	
S.7 İşletmeler yatırım kararlarını vergi sonrası kâra göre planlar.	,668	
S.8 Vergi planlaması yapma imkânı ortadan kaldırıldığında işletmenin kârı olumsuz etkilenir.	,476	
Faktör 2 Vergi Planlamasının Tanımlanması		
Değişkenler	Faktör Yükleri	
S.10 Kanun lafzına uygun olan işlemlerdir.	,709	0,613
S.12 Kanunla düzenlenen işlemlerdir.	,667	
S.14 Kanun lafzına uygun ve ekonomik öze sahip olan, yapay olmayan işlemlerdir.	,647	
Faktör 3 Vergi Planlamasının Olumlu Yönleri		
Değişkenler	Faktör Yükleri	
S.17 Vergi planlamasının yapılması işletmeye daha fazla yatırım yapma imkânı sağlar.	,624	0,845
S.19 Vergi planlaması yapılarak tasarruf edilen fonlar, işletme faaliyetlerinin finansmanında kullanılır.	,505	
S.21 Vergi planlaması işletmenin verimliliğini artırır.	,736	
S.23 Vergi planlaması, işletmenin kurumsallaşmasını sağlar.	,708	
S.25 Vergi planlaması, işletmelerin rakipleriyle daha iyi rekabet edebilmesini sağlar.	,717	
S.26 Vergi planlaması işletmelerin vergi ödeme alışkanlığını artırır.	,635	
S.28 Vergi planlaması, mükellefleri vergi kaçırma faaliyetlerinden uzaklaştırır.	,652	
Faktör 4 Vergi Planlamasının Olumsuz Yönleri		
Değişkenler	Faktör Yükleri	
S.18 Vergi Planlaması işletmelerin iş yükünü artırır.	,860	0,778
S.20 Vergi planlaması işletmelere ek maliyet yükler.	,844	
Faktör 5 Vergi Planlaması Yapma Eğilimini Artıracak Yöntemler		
Değişkenler	Faktör Yükleri	
S.29 Vergi denetimleri	,695	0,820
S.30 Ödüllendirme sisteminin geliştirilmesi (ayrıcalıklı vergi planlaması yapma olanağı getirilmesi)	,641	
S.31 Katma değeri yüksek ürünler üreten ve az gelişmiş bölgelerde faaliyet gösteren işletmelere alternatif vergi planlaması araçlarının sunulması	,577	
S.32 Meslek mensuplarının vergi planlaması kapsamında mükelleflere başvurabilecekleri vergi avantajları hakkında bilgilendirmesi	,545	

⁵⁹⁸ Güvenilirlik için faktör analizinden sonra hesaplanan Chronbach alfa katsayısı

Faktör 6 Vergi Planlamasının Kötüye Kullanılmaması İçin Alınacak Önlemler		Cronbach α
Değişkenler	Faktör Yükleri	
S.34 Ülkeler arasındaki vergisel konularda bilgi değişimi anlaşmalarının yaygınlaştırılması	,610	0,709
S.35 Mükellef ile gelir idaresi arasında işbirliği uyum programları uygulaması	,688	
S.36 Vergi planlamasının kötüye kullanım biçimlerini teşvik eden ya da 3. kişilere yönelik geliştirilecek stratejiler	,546	
S.37 Ayrı bir grup başkanlığı kurulması	,660	
S.38 BEPS ile getirilen zorunlu bilgi raporlama ile ÇUŞ'lar ile Türk Gelir İdaresi Başkanlığı arasında şeffaflığın artırılması	,814	
S.39 Gelir İdaresi Başkanlığı'nın vergisel riskleri değerlendirmedeki kabiliyetini geliştirmesi	,664	
Faktör 7 Vergi Planlaması Yapmayı Engelleyen Durumlar		
Değişkenler	Faktör Yükleri	
S.40 Vergi mevzuatının sık sık değişmesi	,788	0,911
S.41 Vergi mevzuatının yeterince açık olmaması	,890	
S.42 Vergi kanunlarının basit ve anlaşılır olmaması	,890	
S.43 Hukuki güvenlik ilkesinin yıpratılması	,761	
S.44 Bürokratik nedenler	,782	

Tablo 4.11 incelendiğinde, faktör analizi sonucu 33 ifadeyi açıklayıcı 7 faktör grubu elde edilmiştir. Analiz sonucunda elde edilen faktör grubu başlıkları şöyledir:

Faktör 1: Vergilemenin işletme davranışlarına etkisi: Faktörün güvenilirliği %82'dir. Faktör yüklerine bakıldığında, 0,791 ile en önemli değişken "*Vergi, işletmenin kuruluşu aşamasında hukuki şekil seçimini etkiler*" ifadesidir. Söz konusu ifadenin, faktörde en yüksek temsile sahip olduğunu söylemek mümkündür.

Faktör 2: Vergi planlamasının tanımlanması: Faktörün güvenilirliği %61'dir. Faktör yüklerine bakıldığında, 0,709 ile en önemli değişken "*Kanun lafzına uygun olan işlemlerdir*" ifadesi olup, faktörde en yüksek temsile sahip olduğunu söylemek mümkündür.

Faktör 3: Vergi planlamasının olumlu yönleri: Faktörün güvenilirliği %84'tür. Faktör yüklerine bakıldığında, 0,736 ile en önemli değişken "*Vergi planlaması işletmenin verimliliğini artırır*" ifadesi olup, ifadenin faktörde en yüksek temsile sahip olduğunu söylemek mümkündür.

Faktör 4: Vergi planlamasının olumsuz yönleri: Faktörün güvenilirliği %77'dir. Faktör yüklerine bakıldığında, 0,860 ile en önemli değişken "*Vergi planlaması işletmelerin iş yükünü artırır*" ifadesi olup, faktörde en yüksek temsile sahip olduğunu söylemek mümkündür.

Faktör 5: Vergi planlaması yapma eğilimini artıracak yöntemler: Faktörün güvenilirliği %82'dir. Faktör yüklerine bakıldığında, 0,695 ile en önemli değişken "*Vergi denetimleri*" ifadesi olup, faktörde en yüksek temsile sahip olduğunu söylemek mümkündür.

Faktör 6: Vergi planlamasının kötüye kullanılmaması için alınacak önlemler: Faktörün güvenilirliği %70'tir. Faktör yüklerine bakıldığında, 0,814 ile en önemli değişken "*BEPS ile getirilen zorunlu bilgi raporlama ile ÇUŞ'lar ile Türk Gelir İdaresi Başkanlığı arasında şeffaflığın artırılması*" ifadesi olup, faktörde en yüksek temsile sahip olduğunu söylemek mümkündür.

Faktör 7: Vergi planlaması yapmayı engelleyen durumlar: Faktörün güvenilirliği %91'dir. Faktör yüklerine bakıldığında, 0,890 ile en önemli iki değişken "*Vergi mevzuatının yeterince açık olmaması*" ve "*Vergi kanunlarının basit ve anlaşılır olmaması*" ifadeleri olup, faktörde en yüksek temsile sahip olduğunu söylemek mümkündür.

4.8.3. Araştırma ile İlgili Frekans Tabloları

Çalışmanın bu kısmında, katılımcıların vergi planlamasına yönelik algıları araştırılmıştır. Bu amaçla algı ölçekleri içerisinde en yaygın olarak kullanılan likert ölçeği kullanılmıştır. Katılımcıların vergi planlaması hakkında sahip oldukları düşünceleri tespit etmek için katılımcılara vergi planlaması ile ilgili ifadeler yöneltilmiş ve katılımcıların bu ifadelere ne ölçüde katılıp katılmadıkları araştırılmıştır. Katılımcıların ifadelere verdikleri cevaplar istatistiki olarak aşağıdaki tablolarda değerlendirilmiş ve yorumlanmıştır.

Tablo 4.12 incelendiğinde, katılımcıların vergilemenin işletme davranışlarına etkisi ile ilgili ifadelerle katılma düzeyleri gösterilmektedir. Bu yanıtlar katılımcıların bu ifadelerle ne oranda katılıp katılmadığını göstermektedir.

Tablo 4.12: Vergilemenin İşletme Davranışlarına Etkisi ile İlgili Oluşturulan İfadelerle Ankete Katılanların Katılım Düzeyleri

Vergilemenin işletme davranışlarına etkisine ilişkin ifadeler	Katılım Düzeyleri							Ort.
	1	2	3	4	5	6	7	
Vergi, işletmenin kuruluşu aşamasında hukuki şekil seçimini etkiler.	27 %6,7	25 %6,2	21 %5,2	15 %3,7	83 %20,6	85 %21,1	147 %36,5	5,34
Vergi, işletmenin yatırım kararlarını etkiler.	16 %4	26 %6,5	20 %5	27 %6,7	65 %16,1	106 %26,3	143 %35,5	5,45
Vergi, işletmenin üretim sürecini etkiler.	27 %6,7	48 %11,9	37 %9,2	37 %9,2	87 %21,6	89 %22,1	78 %19,4	4,71
Vergi sistemlerindeki her değişiklik (oran değişimi, teşvik sistemi değişimi gibi) işletme davranışlarını etkiler.	15 %3,7	16 %4	20 %5	29 %7,2	54 %13,4	113 %28	156 %38,7	5,62
İşletmeler, yatırım kararlarını vergi sonrası kâra göre planlar.	22 %5,5	38 %9,4	34 %8,4	44 %10,9	83 %20,6	69 %17,1	113 %28	4,95
Vergi planlaması yapma imkânı ortadan kaldırıldığında işletmenin kârı olumsuz etkilenir.	35 %8,7	42 %10,4	28 %6,9	38 %9,4	67 %16,6	100 %24,8	93 %23,1	4,82

(7=tamamen katılıyorum, 6=katılıyorum, 5=kısmen katılıyorum, 4=ne katılıyorum ne katılmıyorum, 3=kısmen katılmıyorum, 2=katılmıyorum, 1=kesinlikle katılmıyorum)

Tablo 4.12’de görüldüğü üzere, katılımcılar, “*Vergi, işletmenin kuruluşu aşamasında hukuki şekil seçimini etkiler*” ifadesine %57,6 oranında katılırken; %12,9 oranında katılmamaktadır. İşletmenin kuruluşu aşamasında hukuki şekil seçimi; işletme ortak ve sahiplerinin sorumluluğu, yasal zorunluluklar, sermaye bulma, hisse devri kolaylıkları, yönetim gücü ve vergilemeden etkilenebilmektedir. Kimi şirketler kuruluş aşamasında vergi ödemezken, kimi şirketler vergilemeye maruz kalabilmektedir. Bunun yanında işletmelerin vergisel yükümlülükleri de farklılık arz etmektedir. Bu bağlamda da, katılımcıların yarısından fazlası vergilemenin hukuki şekil seçimini etkilediğini belirtmişlerdir.

“*Vergi sistemindeki her değişiklik işletme davranışlarını etkiler*” ifadesine ise, %66,7 oranında katılırken %13,4 oranındaki katılımcı ise kısmen katılmakta ve %7,7 oranında katılmamaktadır. %7,2 oranında katılımcının ise bu ifadeye kararsızım yanıtı verdiği görülmektedir. Bu ifadeden de anlaşılacağı üzere, devletin vergi sistemlerinde herhangi bir değişikliğe gitmesi muhasebe meslek mensupları açısından verginin işletme davranışlarını büyük bir oranda etkilediği söylenebilir.

“*Vergi planlaması yapma imkânı ortadan kaldırıldığında işletmenin kârı olumsuz etkilenir*” ifadesine %47,9 oranında katılırken, %16,6’sı kısmen katılmakta ve %19,1 oranında katılmamaktadır. İşletmeler açısından bir maliyet kalemi olan vergi, işletme kârlılığını etkileyebilmektedir. İşletmelere vergi planlaması imkânının sunulmaması kârlılığı olumsuz etkileyebilecektir. Bu bakımdan ifadeye katılım düzeyleri incelendiğinde, katılımcıların yaklaşık yarısının vergi planlaması imkânının ortadan kaldırılmasıyla kârlılığın olumsuz etkilenebileceğini ifade etmişlerdir.

Tablo 4.13: Vergi Planlamasının Tanımlanmasıyla İlgili Oluşturulan İfadelere Ankete Katılanların Katılım Düzeyleri

Vergi Planlamasının Tanımlanmasıyla İlgili İfadeler	Katılma düzeyleri							Ort.
	1	2	3	4	5	6	7	
Kanun lafzına uygun olan işlemlerdir.	26 %6,5	24 %6,0	26 %6,5	48 %11,9	73 %18,1	106 %26,3	100 %24,8	5,07
Kanunla düzenlenen işlemlerdir.	28 %6,9	31 %7,7	15 %3,7	39 %9,7	56 %13,9	120 %29,8	114 %28,3	5,18
Kanun lafzına uygun ve ekonomik öze sahip olan, yapay olmayan işlemlerdir.	31 %7,7	34 %8,4	25 %6,2	51 %12,7	62 %15,4	118 %29,3	82 %20,3	4,89

(7=tamamen katılıyorum, 6=katılıyorum, 5=kısmen katılıyorum, 4=ne katılıyorum ne katılmıyorum, 3=kısmen katılmıyorum, 2=katılmıyorum, 1=kesinlikle katılmıyorum)

Vergi planlamasının tanımlanmasıyla ilgili oluşturulan ifadelere katılım düzeylerine bakıldığında, katılımcılar “*kanun lafzına uygun olan işlemlerdir*” ifadesine %51,1 oranında katılırken; %12,5 oranında katılmamaktadırlar. “*Kanunla düzenlenen işlemlerdir*” ifadesine ise, katılımcılar %58,1 oranında katılırken; %14,6 oranında katılmamaktadırlar. Katılımcılar, “*kanun lafzına uygun ve ekonomik öze sahip olan, yapay olmayan işlemlerdir*” ifadesine ise %49,6 oranında katılırken,

%15,4'ü kısmen katılmakta ve %16,1 oranında ise katılmamaktadır. Vergi planlamasının tam olarak tanımını veren bu ifadeye muhasebe meslek mensuplarının %16,1 oranında katılmaması, %6,2 oranında kısmen katılmaması ve %12,7'sinin vergi planlamasının ne olduğuna ilişkin fikrinin olmaması düşündürücüdür. Muhasebe meslek mensuplarının yaklaşık üçte birini temsil eden bu oran, vergi planlamasının ne olduğu konusunda bilinçli olduklarını göstermemektedir. Meslek mensupları yasal yollarla vergi yükünün azaltılması işlemlerini yapmakta ancak adının vergi planlaması olduğunu tam olarak bilememektedir. Bu noktada, araştırmaya katılan meslek mensuplarının yaklaşık üçte birinin, vergi planlaması kavramına ilişkin bir farkındalıkları bulunmamaktadır. Bakıldığında bu oranın daha fazla olması beklenir. Bu bağlamda, ulusal ve uluslararası mevzuatı iyi bilen ve analiz edebilen, işletme yapısına ve vergi kanunlarına uygun alternatif vergi planlaması araçları sunabilen ve bu faaliyetin adının vergi planlaması olduğunun farkına varabilen meslek mensuplarının yetiştirilmesi ihtiyacı açıktır.

Tablo 4.14: Vergi Planlamasının Olumlu Yönleriyle İlgili Oluşturulan İfadelere Ankete Katılanların Katılım Düzeyleri

Vergi planlamasının olumlu yönlerine ilişkin ifadeler	Katılım Düzeyleri							Ort.
	1	2	3	4	5	6	7	
İşletmeye daha fazla yatırım yapma imkânı sağlar.	20 %5	21 %5,2	19 %4,7	33 %8,2	79 %19,6	118 %29,3	113 %28	5,32
Tasarruf edilen fonlar, işletme faaliyetlerinin finansmanında kullanılır.	19 %4,7	28 %6,9	29 %7,2	46 %11,4	83 %20,6	112 %27,8	86 %21,3	5,05
İşletmenin verimliliğini artırır.	28 %6,9	31 %7,7	31 %7,7	46 %11,4	59 %14,6	121 %30	87 %21,6	4,96
İşletmenin kurumsallaşmasını sağlar.	29 %7,2	29 %7,2	25 %6,2	36 %8,9	57 %14,1	108 %26,8	119 %29,5	5,14
İşletmelerin rakipleriyle daha iyi rekabet edebilmesini sağlar.	22 %5,5	28 %6,9	19 %4,7	37 %9,2	64 %15,9	130 %32,3	103 %25,6	5,22
İşletmelerin vergi ödeme alışkanlığını artırır.	23 %5,7	34 %8,4	16 %4	49 %12,2	68 %16,9	128 %31,8	85 %21,1	5,06
Mükellefleri vergi kaçırma faaliyetlerinden uzaklaştırır.	28 %6,9	33 %8,2	25 %6,2	49 %12,2	85 %21,1	117 %29	66 %16,4	4,85

(7=tamamen katılıyorum, 6=katılıyorum, 5=kısmen katılıyorum, 4=ne katılıyorum ne katılmıyorum, 3=kısmen katılmıyorum, 2=katılmıyorum, 1=kesinlikle katılmıyorum)

Vergi planlamasının olumlu yönleriyle ilgili oluşturulan ifadelerin katılım düzeylerine bakıldığında katılımcılar, “*işletmelerin rakipleriyle daha iyi rekabet edebilmesini sağlar*” ifadesine %57,9 oranında en yüksek katılım sağlanırken, ikinci olarak “*işletmeye daha fazla yatırım yapma imkânı sağlaması*” ifadesine %57,3 oranında katılım sergilemişlerdir. İkinci bölümde açıklandığı üzere, hukuka uygun olarak gerçekleşmeyen vergiyi azaltma çabaları haksız rekabet ortamı yaratmaktadır. Oysa işletme faaliyetleri için kanunlarla belirlenmiş vergi avantajlarından yararlanılması ve yasal vergi tasarrufunda bulunulması işletmelere herhangi bir vergi riski yaratmadan, kayıtlı ekonomi içinde faaliyetlerini sürdüren işletmelerin rekabet güçlerini artıracak, ayrıca işletmelerin kendi faaliyetlerine daha fazla kaynak ayırmalarına katkıda bulunduğundan, daha fazla yatırım yapma imkânı elde edebileceklerdir.

“*Vergi planlaması mükellefleri vergi kaçırma faaliyetlerinden uzaklaştırır*” ifadesine ise katılımcıların %45,4’ünün katıldığı, %15,1’inin ise katılmadığı tespit edilmiştir.

Tablo 4.15: Vergi Planlamasının Olumsuz Yönleriyle İlgili Oluşturulan İfadelere Ankete Katılanların Katılım Düzeyleri

Vergi planlamasının olumsuz yönlerine ilişkin İfadeler	Katılım Düzeyleri							Ort.
	1	2	3	4	5	6	7	
İşletmelerin iş yükünü artırır.	89 %22,1	113 %28	53 %13,2	46 %11,4	61 %15,1	25 %6,2	16 %4	3,04
İşletmelere ek maliyet yükler.	96 %23,8	122 %30,3	51 %12,7	53 %13,2	41 %10,2	28 %6,9	12 %3	2,88

(7=tamamen katılıyorum, 6=katılıyorum, 5=kısmen katılıyorum, 4=ne katılıyorum ne katılmıyorum, 3=kısmen katılmıyorum, 2=katılmıyorum, 1=kesinlikle katılmıyorum)

Vergi planlamasının işletmelerin iş yükünü artırması ve işletmelere ek maliyet yüklemesi vergi planlamasının olumsuz yönleri olarak ifade edilse de, katılımcıların büyük çoğunluğu, bu ifadelerin vergi planlamasının olumsuz yönleri olduğuna katılmadıkları tespit edilmiştir. Muhasebe meslek mensuplarının vergi planlaması faaliyetlerinin işletmelerde iş yüküne ve ek maliyete sebep olması ifadelerine büyük oranda katılmamaları, bir diğer ifadeyle vergi planlaması

faaliyetlerini maliyetli bulmamaları mükelleflere parasal açıdan bağımlı olmaları ile açıklanabilir.

Tablo 4.16: Vergi Planlaması Yapma Eğilimini Artıracak Yöntemlerle İlgili Oluşturulan İfadelere Ankete Katılanların Katılım Düzeyleri

Vergi planlaması yapma eğilimini artıracak yöntemlere ilişkin ifadeler	Katılım Düzeyleri							Ort.
	1	2	3	4	5	6	7	
Vergi denetimleri	42 %10,4	41 %10,2	29 %7,2	50 %12,4	66 %16,4	87 %21,6	88 %21,8	4,66
Ödüllendirme sistemlerinin geliştirilmesi	11 %2,7	19 %4,7	15 %3,7	17 %4,2	49 %12,2	123 %30,5	169 %41,9	5,78
Alternatif vergi planlaması araçlarının sunulması	11 %2,7	12 %3	11 %2,7	30 %7,4	48 %11,9	145 %36	146 %36,2	5,76
Meslek mensuplarının vergi planlaması kapsamında mükelleflere başvurabilecekleri vergi avantajları hakkında bilgilendirmesi	9 %2,2	12 %3	9 %2,2	23 %5,7	58 %14,4	145 %36	147 %36,5	5,81

(7=tamamen katılıyorum, 6=katılıyorum, 5=kısmen katılıyorum, 4=ne katılıyorum ne katılmıyorum, 3=kısmen katılmıyorum, 2=katılmıyorum, 1=kesinlikle katılmıyorum)

Vergi planlaması yapma eğilimini artıracak yöntemlerle ilgili oluşturulan ifadelere bakıldığında, katılımcılar, “*meslek mensuplarının vergi planlaması kapsamında mükelleflere başvurabilecekleri vergi avantajları hakkında bilgilendirmesi*” ifadesine %72,5 gibi yüksek bir oranda katıldıkları tespit edilmiştir. Bu ifadeyi, “*ödüllendirme sistemlerinin geliştirilmesi*” ifadesi takip etmekte olup, %72,4 oranında katıldıkları saptanmıştır. Bilindiği üzere, ülkemizde uzun yıllardır vergisini düzenli ödeyen mükelleflere herhangi bir ödül mekanizması sunulmamıştır. 2018 yılından itibaren vergisini düzenli ödeyen mükelleflerin ödüllendirilmesi hususu uygulamaya konularak bu konuda önemli bir adım atılmıştır. Ödüllendirme sisteminin daha da geliştirilmesi, vergisini düzenli ödeyen ve vergisini ödemeyen mükellefler arasındaki eşitsizliği sınırlı düzeyde de olsa azaltabilecektir. Ancak şunu da belirtmek gerekir ki, bazı uygulamaların sürekliliği (vergi afları ve uzlaşma

sisteminin sıklıkla kullanımı) vergisini düzenli ödeyen mükellefler açısından haksızlık oluşturma durumunu tek başına ödüllendirme sistemi telafi edemeyeceğinden, bu tür uygulamaların mükelleflerin gönüllü uyumu üzerinde yaratabileceği olumsuz etkileri göz ardı edilmemelidir.

Vergi planlaması yapma eğilimini artıracak yöntemlerden biri olan “*vergi denetimleri*” ifadesine ise katılımcılar %20,6 oranında katılmadıklarını belirtmişlerdir.

Vergi denetimlerinde yapılacak denetimlerin kısa sürede, etkin ve verimli bir şekilde sonuçlandırılmasını sağlayacak imkânların kullanıldığını söylemek güçtür. Yapılan incelemelerde incelenecek mükelleflerin seçimi genelde klasik yöntemlerle yapılmaktadır. Vergi denetiminde daha etkili ve verimli olabilmek için modern denetim teknikleri kullanılmalıdır. Ayrıca incelenecek mükelleflerin ve konuların seçilmesinde daha isabetli kararların alınabilmesi için istatistiksel yöntem ve analizlerden destek alınmalıdır. SMMM ve YMM’ler de bir nevi kamusal hizmet ürettiklerinden vergi idaresi ve özellikle denetim birimleriyle koordineli çalışmalı, onlara yetki ve sorumluluk yüklenmeli, bunun sonucunda da kusurları ölçüsünde cezalandırma sistemi geliştirilmelidir⁵⁹⁹.

⁵⁹⁹ Eyüp Demir, “Kayıtdışı Ekonomi ve Önlenmesine Yönelik Çözüm Önerileri”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 353, Şubat 2018, s. 89-90.

Tablo 4.17: Vergi Planlamasının Kötüye Kullanılmamasına İlişkin Alınacak Önlemlerle İlgili Oluşturulan İfadelere Ankete Katılanların Katılım Düzeyleri

Vergi planlamasının kötüye kullanılmaması için alınacak önlemlere ilişkin ifadeler	Katılım Düzeyleri							Ort.
	1	2	3	4	5	6	7	
Bilgi değişimi anlaşmalarının yaygınlaştırılması	21 %5,2	55 %13,6	33 %8,2	56 %13,9	70 %17,4	103 %25,6	65 %16,1	4,66
Mükellef ile gelir idaresi arasında işbirliği uyum programları uygulaması	15 %3,7	17 %4,2	21 %5,2	39 %9,7	79 %19,6	134 %33,3	98 %24,3	5,34
Kötüye kullanım biçimlerini teşvik eden ya da 3. kişilere yönelik geliştirilecek stratejiler	34 %8,4	39 %9,7	31 %7,7	55 %13,6	65 %16,1	109 %27	70 %17,4	4,70
Ayrı bir grup başkanlığı kurulması	53 %13,2	56 %13,9	29 %7,2	76 %18,9	62 %15,4	75 %18,6	52 %12,9	4,17
BEPS ile getirilen Zorunlu Bilgi Raporlama ile Çok Uluslu Şirketler ile Türk Gelir İdaresi Başkanlığı arasında şeffaflığın artırılması	13 %3,2	30 %7,4	26 %6,5	64 %15,9	64 %15,9	122 %30,3	84 %20,8	5,08
Gelir İdaresi Başkanlığı'nın vergisel riskleri değerlendirmedeki kabiliyetini geliştirmesi	17 %4,2	23 %5,7	15 %3,7	44 %10,9	53 %13,2	141 %35	110 %27,3	5,37

(7=tamamen katılıyorum, 6=katılıyorum, 5=kısmen katılıyorum, 4=ne katılıyorum ne katılmıyorum, 3=kısmen katılmıyorum, 2=katılmıyorum, 1=kesinlikle katılmıyorum)

Vergi planlamasının kötüye kullanılmaması için alınacak önlemlerle ilgili oluşturulan ifadelere katılım düzeylerine bakıldığında, “*Gelir idaresi Başkanlığı’nın vergisel riskleri değerlendirmedeki kabiliyetini geliştirmesi*” ifadesine katılımcılar %62,3 oranda katıldıklarını belirterek en yüksek katılım düzeyi sergiledikleri görülmektedir. İkinci olarak, bu ifade ile bağlantılı olan “*mükellef ile gelir idaresi arasında işbirliği uyum programları uygulaması*” ifadesine katılımcılar %57,6 oranda katıldıklarını belirtmişlerdir. Bu bağlamda, ÇUŞ gruplarının üyeleri tarafından grup içi hizmetler ile diğer işlemler konusunda gerçekleştirilen faaliyet ve uygulamalarla uyumlu bilginin vergi idareleri tarafından elde edilebilmesi önem arz etmektedir.

“Ayrı bir grup başkanlığı kurulması” ifadesine ise katılımcılar %27,1 oranında katılmadıklarını, %31,5 oranında katıldıklarını ve %18,9’unun ise kararsız olduğu tespit edilmiştir. Bu oranlardan, vergi planlamasının kötüye kullanılmaması için alınacak önlemler konusunda ayrı bir grup başkanlığı kurulmasının çok da etkili bir yöntem olmayabileceği anlaşılmaktadır. Ülkemizde, vergi planlamasının kötüye kullanılmasıyla ilgili mücadele kapsamında; Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlığı önemli görevler üstlense de, söz konusu grup başkanlığının inceleme konularının sınırlılığı birçok vergi planlamasının kötüye kullanım uygulamalarının tespitini zorlaştırabilecektir. Bu bakımdan mücadele kapsamında, söz konusu başkanlıkların inceleme alanının genişletilmesi ya da ayrı bir grup başkanlığının oluşturulması etkili olabilecektir.

Tablo 4.18: Vergi Planlaması Yapmayı Engelleyen Durumlarla İlgili Oluşturulan İfadelere Ankete Katılanların Katılım Düzeyleri

Vergi planlaması yapmayı engelleyen durumlarla ilgili oluşturulan ifadeler	Katılım Düzeyleri							Ort.
	1	2	3	4	5	6	7	
Vergi mevzuatının sık sık değişmesi	31 %7,7	23 %5,7	16 %4	15 %3,7	49 %12,2	104 %25,8	165 %40,9	5,48
Vergi mevzuatının yeterince açık olmaması	22 %5,5	25 %6,2	25 %6,2	17 %4,2	48 %11,9	115 %28,5	151 %37,5	5,46
Vergi kanunlarının basit ve anlaşılır olmaması	21 %5,2	29 %7,2	18 %4,5	17 %4,2	51 %12,7	104 %25,8	163 %40,4	5,51
Hukuki güvenlik ilkesinin yıpratılması	14 %3,5	28 %6,9	17 %4,2	36 %8,9	57 %14,1	106 %26,3	145 %36	5,46
Bürokratik nedenler	19 %4,7	25 %6,2	19 %4,7	39 %9,7	53 %13,2	90 %22,3	158 %39,2	5,44

(7=tamamen katılıyorum, 6=katılıyorum, 5=kısmen katılıyorum, 4=ne katılıyorum ne katılmıyorum, 3=kısmen katılmıyorum, 2=katılmıyorum, 1=kesinlikle katılmıyorum)

İşletmeler faaliyetlerini gerçekleştirirken birtakım risklerle karşılaşabilmekte ve mümkün olduğunca bu riskleri en aza indirme gayreti içinde olmaktadır. Bu bağlamda, vergi oranlarının yüksekliği, vergi mevzuatının karmaşıklığı, yeterince açık, basit ve anlaşılır olmaması, hukuki güvenlik ilkesinin yıpratılması ve bürokratik nedenler işletmeler açısından vergileme kapsamında bir risk unsuru olarak

görülebilmektedir⁶⁰⁰. İşletmeler açısından risk unsuru taşıyan bu faktörler aynı zamanda vergi planlaması yapmayı engelleyen durumları da oluşturmaktadır.

Tablo 4.18’de görüleceği üzere, katılımcılar, vergi planlaması yapmayı engelleyen durumlarla ilgili oluşturulan ifadelerde “*Vergi mevzuatının sık sık değişmesi*⁶⁰¹” ifadesine katılımcılar, %66,7 oranında katılırken, %12,2’si kısmen katılmakta, %13,4’ü ise katılmamaktadır. “*Vergi kanunlarının basit ve anlaşılır*⁶⁰² olmaması” ifadesine katılımcılar, %66,2 oranında katılırken, %12,4’ü katılmamaktadır. Vergi planlaması yapmayı engelleyen durumlarla ilgili oluşturulan ifadelerden “*bürokratik nedenler*” ifadesine ise katılımcıların %61,5’i katılırken, %10,9’u katılmamaktadır.

Vergilemenin hem mali hem de mali olmayan amaçlarla kullanımı mevcut vergi sisteminde çok fazla düzenleme ve değişikliği gerektirdiğinden bu durum, vergi sistemlerinin karmaşık hale gelmesine yol açmaktadır. Ülkelerin, işletmelerin yeni yatırımlar yapmasını ve böylelikle üretim kapasitesini artırmak amacıyla onları vergisel teşvikler aracılığıyla desteklemeye çalışmaları vergi sistemlerindeki karmaşıklıkla artırmaktadır. Bunun yanında, vergiden kaçınmayı sınırlandırmaya yönelik olarak yapılan düzenlemeler de karmaşıklığa neden olmaktadır. Vergi mükellefleri, fırsatını bulduğunda vergiden kaçınabilmek için vergi sistemlerinde yer alan avantajları kullanmakta ve vergi idaresi de bu durumu engellemek ya da en aza indirmek için birtakım düzenlemeler yaparak mevzuatı daha karmaşık hale

⁶⁰⁰ Hamza Kahriman, Pelin Mastar Özcan, Umut Tepekule, “İşletmelerde Uluslararası Vergi Planlaması, 1 st International Congress On Economics And Business (ICEB’15)”, **New Economic Trends and Business Opportunities**, Gostivar, Makedonya, 10-14 Haziran 2015, s. 166.

⁶⁰¹ Vergi kanunlarında sürekli değişiklik olması vergilemede açıklık ve belirlilik prensibine zarar vermektedir. Mükelleflerin vergilendirme ile ilgili en önemli isteklerinden birisi, vergi oranlarını ve ne zaman ödeyeceklerini bilmeleridir. Sık sık yapılan değişiklikler, açıklık ve belirlilik prensibine zarar verdiğinden vergi konusunda uzman kişiler tarafından da değişikliklerin izlenmesi zorlaşmaktadır (Demir, **a.g.m.**, s. 89).

⁶⁰² Mükellefin algıladığı vergi yükümlülüğü ile gerçekte ödemesi gereken verginin miktarı arasındaki açık, verginin anlaşılabilirlik düzeyini ifade etmektedir. Bir diğer ifadeyle, verginin anlaşılabilirliği, vergilerin sunum şeklinin vergi davranışlarını nasıl etkilediğini göstermektedir. Vergi anlaşılabilirliğinin yüksek olması, mükelleflerin kanunları doğru anladığını, düşük olması ise, mükelleflerin algıladığı yükümlülükler ile gerçekte var olan yükümlülükler arasında önemli farklılıklar olduğunu ifade etmektedir. Vergi mevzuatının karmaşık olması durumunda vergi anlaşılabilirliğinin düşük seviyelerde kalması, mükelleflerde vergi sisteminin belirsiz ve adaletsiz olduğuna ilişkin bir algıya sebebiyet verecektir. Bu bakımdan vergi mevzuatının karmaşık olmasının, vergiden kaçınmaya yol açarak vergi uyumunu da olumsuz anlamda etkileyebilmesi söz konusudur (Üyümez, **a.g.m.**, s. 90).

getirebilmektedir. Bu durumda vergi mükellefleri yeni getirilen kurallardan kurtulmak için çok daha karmaşık yollara başvurarak vergiden kaçınma uğraşlarına devam ederken, vergi idaresi de bunun önüne geçmeye çalışmakta ve böylelikle bir kısır döngü oluşabilmektedir. Nihayetinde karmaşıklık, mükelleflerin vergi planlaması yapması önünde bir engel oluşturarak, vergilemeye olan gönüllü uyumlarını da olumsuz etkileyebilmektedir⁶⁰³.

4.8.4. Muhasebe Meslek Mensuplarının Çeşitli Özelliklerine Göre Elde Edilen Çapraz Tablo ve Ki-Kare Analizleri

Bu bölümde, çapraz tabloları ve ki-kare analizleri ile muhasebe meslek mensuplarının demografik özellikleri karşılaştırılarak incelenmiştir. Çapraz tablo analizlerinde iki değişkenin birbirinden bağımsız olması aralarında bir ilişkinin olmadığını göstermektedir. Parametrik olmayan testler arasında yer alan ki-kare testi ise, iki ya da daha fazla kategoriye sahip iki değişken arasında bağımsızlık olup olmadığını, bir diğer ifadeyle ilişki bulunup bulunmadığının incelenmesinde kullanılmaktadır. Ki-kare testinin uygulanabilmesinde bazı şartlar gerekmektedir. Üzerinde analiz yapılan değişkenlere ilişkin oluşturulan 2x2'lik çapraz tabloda yer alan hücrelerin her birindeki frekans sayısının en az beş olması gerekmektedir. $r \times c$ ⁶⁰⁴ şeklindeki çapraz tablolarda beklenen frekanslardan herhangi biri birden az veya %20'den fazlası beşten az ise ki-kare testi kullanılmamalıdır. Böyle bir durum oluştuğunda, uygun satır veya sütun kategorileri birleştirilerek analiz yapılabilmektedir⁶⁰⁵. Söz konusu programda, gerekli ayarlamalar yapıldığında çapraz tablolardan sonra küçük bir tablo halinde ki-kare test değerleri ortaya çıkmaktadır. Bu tabloda Pearson Chi-Square değeri, 0.05'ten küçük ise ($p < 0,05$) iki değişken arasında anlamlı bir fark bulunduğu, bir diğer ifadeyle iki değişken arasında anlamlı bir ilişki olduğu, 0,05'ten büyük ise, iki değişken arasında anlamlı bir ilişkinin olmadığını ifade etmektedir.

⁶⁰³ Tamer Budak, Simon James, Serkan Benk; Vergi Sisteminin Basitleştirilmesi: Kavramsal Bir Değerlendirme", **32. Uluslararası Maliye Sempozyumu**, Antalya, 10-14 Mayıs 2017, s. 64-65.

⁶⁰⁴ r=satır sayısı, c=sütun sayısı

⁶⁰⁵ Bayram, **a.g.e.**, s. 125.

Tablo 4.19: Meslek Mensuplarının Cinsiyet ve Eğitim Durumuna Göre Dağılımı

		Eğitim Durumu			Toplam
		Lisans	Y. Lisans	Doktora	
Kadın Sayı		41	13	1	55
Cinsiyet içinde %		74,5%	23,6%	1,8%	100%
Erkek Sayı		241	80	11	332
Cinsiyet içinde %		72,6%	24,1%	3,3%	100%
Toplam	Sayı	282	93	12	387
	Cinsiyet içinde %	72,9%	24,0%	3,1%	100%

Ki-kare test değeri: 0,832.

Tablo 4.19'a göre, cinsiyet ve eğitim durumu birlikte ele alındığında, kadın ve erkeklerin eğitim seviyelerinin hemen hemen aynı olduğu görülmektedir. Şöyle ki, lisans mezunu kadınların oranı %74 iken, bu oran erkeklerde %73'tür. Eğitim durumu ve cinsiyete göre yapılan bu değerlendirme ki-kare test değerine göre erkek ve kadın muhasebe meslek mensuplarının eğitim durumlarına göre dağılımlarında istatistiksel olarak ilişki olmadığı ($p>0,05$) belirlenmiştir.

Tablo 4.20: Meslek Mensuplarının Cinsiyet ile Yaş Gruplarına Göre Dağılımı

Cinsiyet	Yaş Aralığı					Toplam
	20-30 yaş	31-40	41-50	51-60	61 ve üzeri	
Kadın	10 %2,5	27 %6,7	11 %2,7	6 %1,5	2 %0,5	56 %13,9
Erkek	14 %3,5	113 %28	109 %27	80 %19,9	31 %7,7	347 %86,1
Toplam	24 %6	140 %34,7	120 %29,8	86 %21,3	33 %8,2	403 %100

Ki-kare test değeri:0,000.

Tablo 4.20'de, cinsiyet ve yaş grupları arasındaki ilişkinin ki-kare testine göre istatistiksel olarak 0,000 anlamlılık düzeyinde anlamlı tespit edilmiştir. Tabloya göre, yaş arttıkça erkeklerin meslekteki oranının arttığı görülmektedir. Yaş küçüldükçe kadınların sayısı artmakla beraber 31-40 yaş aralığında kadın meslek mensubunun sayısının fazla olduğu görülmektedir. Bu da ileri yaşlarda bulunan erkeklerin kadınlara oranla daha çok bu mesleği ifa ettikleri söylenebilir.

Tablo 4.21: Meslek Mensuplarının Cinsiyet ile Mesleki Tecrübe Yıllarına Göre Dağılımları

Cinsiyet/Tecrübe	1-3 yıl	4-6 yıl	7-9 yıl	10-15 yıl	16-19 yıl	20 ve üstü	Toplam
Kadın	3 %0,7	9 %2,2	9 %2,2	21 %5,2	5 %1,2	9 %2,2	56 %13,9
Erkek	15 %3,7	24 %6,0	35 %8,7	65 %16,1	66 %16,4	142 %35,2	347 %86,1
Toplam	18 %4,5	33 %8,2	44 %10,9	86 %21,3	71 %17,6	151 %37,5	403 %100

Ki-kare test değeri:0,000.

Tablo 4.21’de cinsiyet ile tecrübe yılları grupları arasında ki-kare testine göre istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki olduğu ($p<0,05$) tespit edilmiştir. Erkeklerin kadınlara göre daha fazla mesleki tecrübeye sahip olduğu görülmektedir. Örneklem içerisinde yaşı büyük olan erkeklerin payının fazlalığı bu sonucun bir nedeni olarak gösterilebilir.

Tablo 4.22: Meslek Mensuplarının Mesleki Tecrübe ve Mükellef Sayılarına Göre Durumu

Mükellef Sayısı	Mesleki Faaliyette Bulunma Süresi			Toplam
	1-6 yıl	7-15 yıl	16 ve üzeri	
0-10 arası Sayı %mükellef sayısı içinde	23 %22,1	44 %42,3	37 %35,6	104 %100
11-25 arası Sayı %mükellef sayısı içinde	11 %13,1	22 %26,2	51 %60,7	84 %100
26-50 arası Sayı %mükellef sayısı içinde	11 %11,1	35 %35,4	53 %53,5	99 %100
51-100 arası Sayı %mükellef sayısı içinde	5 %6,6	21 %27,6	50 %65,8	76 %100
100 ve üzeri Sayı %mükellef sayısı içinde	1 %2,5	8 %20,0	31 %77,5	40 %100
Toplam Sayı %mükellef sayısı içinde	51 %12,7	130 %32,3	222 %55,1	403 %100

Ki-kare test değeri:0,000.

Tablo 4.22’de, mesleki faaliyette bulunma süresi ile meslek mensuplarının mükellef sayılarının durumu birlikte ele alındığında, mesleki faaliyette bulunma süresi arttıkça, mükellef sayısının da arttığı görülmektedir. Örneğin; 1-6 yıl arasında mesleki faaliyette bulunanların %7, 7-15 yıl arası mesleki faaliyette bulunanların

%28, 16 yıl ve üzeri mesleki faaliyette bulunan meslek mensuplarının ise %66 oranında 51-100 arasında mükellefe sahip olduğunu tespit edilmiştir. Ki-kare test değerine göre, mesleki faaliyette bulunma süresi ve mükellef sayılarına göre yapılan bu dağılımlarında istatistiksel olarak ilişki olduğu ($p<0,05$) belirlenmiştir.

Tablo 4.23: Meslek Mensuplarının Unvanlarına Göre Vergilemenin İşletmenin Yatırım Kararlarına Etkisine Bakışı

Mesleki Unvan	Vergi, işletmenin yatırım kararlarını etkiler.							Toplam
	1	2	3	4	5	6	7	
SMMM Sayı %unvan içinde %Vergi işletmenin yatırım kararlarını etkiler	16 %5,4 %100	21 %7,1 %84,0	14 %4,7 %73,7	21 %7,1 %87,5	47 %15,9 %72,3	68 %23,1 %66,0	108 %36,6 %76,1	295 %100 %74,9
YMM Sayı %unvan içinde % Vergi işletmenin yatırım kararlarını etkiler	0 %0 %0	4 %4,0 %16,0	5 %5,1 %26,3	3 %3,0 %12,5	18 %18,2 %27,7	35 %35,4 %34,0	34 %34,3 %23,9	99 %100 %25,1
Toplam Sayı %unvan içinde % Vergi işletmenin yatırım kararlarını etkiler	16 %4,1 %100	25 %6,3 %100	19 %4,8 %100	24 %6,1 %100	65 %16,5 %100	103 %26,1 %100	142 %36 %100	394 %100 %100

Ki-kare test değeri: 0,041.

Mesleki unvana göre, hem SMMM'ler hem de YMM'ler genel olarak verginin işletmenin yatırım kararlarını etkilediği kanaatine sahiptirler. Ancak, YMM'lerin bu kanaatinin daha yüksek olduğu anlaşılmaktadır. Verginin işletme davranışlarını etkilemesi ifadesine SMMM'ler %60 oranında katılırken, YMM'ler için bu oran %70'tir. Verginin işletmenin yatırım kararlarını etkilemesi ki-kare test değerine göre unvana göre verginin işletmenin yatırım kararlarını etkilemesi dağılımlarında istatistiksel olarak ilişki olduğu tespit edilmiş ($p<0,05$) olup, verginin işletmenin yatırım kararlarını etkilemesi meslek mensuplarının unvanı itibarıyla farklılık göstermektedir.

Tablo 4.24: Meslek Mensuplarının Unvanlarına Göre Vergi Planlamasının İşletmenin Verimliliğine Etkisine Bakışı

Mesleki Unvan	Vergi planlaması işletmenin verimliliğini artırır.							Toplam
	1	2	3	4	5	6	7	
SMMM Sayı	24	21	24	34	34	89	69	295
%unvan içinde	%8,1	%7,1	%8,1	%11,5	%11,5	%30,2	%23,4	%100
%vergi planlaması işletmenin verimliliğini artırır	%88,9	%70	%80	%77,3	%57,6	%75,4	%80,2	%74,9
YMM Sayı	3	9	6	10	25	29	17	99
%unvan içinde	%3	%9,1	%6,1	%10,1	%25,3	%29,3	%17,2	%100
%vergi planlaması işletmenin verimliliğini artırır	%11,1	%30,0	%20,0	%22,7	%42,4	%24,6	%19,8	%25,1
Toplam Sayı	27	30	30	44	59	118	86	394
%unvan içinde	%6,9	%7,6	%7,6	%11,2	%15,0	%29,9	%21,8	%100
%vergi planlaması işletmenin verimliliğini artırır	%100	%100	%100	%100	%100	%100	%100	%100

Ki-kare test değeri: 0,025.

Mesleki unvana göre, hem SMMM'ler hem de YMM'ler vergi planlamasının işletmenin verimliliğini artırdığı kanaatine sahiptirler. Vergi planlamasının işletmenin verimliliğini artırması ifadesine katılan ve kısmen katılanların oranı SMMM'lerde %65 iken, YMM'lerde %72'dir. Vergi planlamasının işletmenin verimliliğini artırması ifadesine katılmayan ve kısmen katılmayanların oranı SMMM'lerde %23 iken, YMM'lerde %18'dir. Ki-kare test değerine bakımından, unvana göre vergi planlamasının işletmenin verimliliğini artırması dağılımı istatistiksel olarak anlamlı olduğu tespit edilmiş ($p < 0,05$) olup, vergi planlamasının işletmenin verimliliğini artırması meslek mensuplarının unvanı itibariyle farklılık göstermektedir.

Tablo 4.25: Meslek Mensuplarının Unvanlarına Göre Vergi Planlamasının İşletmelerin Vergi Ödeme Alışkanlığına Etkisine Bakışı

Mesleki Unvan	Vergi planlaması işletmelerin vergi ödeme alışkanlığını artırır							Toplam
	1	2	3	4	5	6	7	
SMMM Sayı %unvan içinde %vergi planlaması işletmenin vergi ödeme alışkanlığını artırır	20 %6,8 %95,2	20 %6,8 %60,6	12 %4,1 %75,0	30 %10,2 %62,5	45 %15,3 %67,2	101 %34,2 %80,2	67 %22,7 %80,7	295 %100 %74,9
YMM Sayı %unvan içinde %vergi planlaması işletmenin vergi ödeme alışkanlığını artırır	1 %1,0 %4,8	13 %13,1 %39,4	4 %4,0 %25,0	18 %18,2 %37,5	22 %22,2 %32,8	25 %25,3 %19,8	16 %16,2 %19,3	99 %100 %25,1
Toplam Sayı %unvan içinde %vergi planlaması işletmenin vergi ödeme alışkanlığını artırır	21 %5,3 %100	33 %8,4 %100	16 %4,1 %100	48 %12,2 %100	67 %17,0 %100	126 %32,0 %100	83 %21,1 %100	394 %100 %100

Ki-kare test değeri: 0,007.

Mesleki unvana göre, hem SMMM'ler hem de YMM'ler genel olarak vergi planlamasının işletmelerin vergi ödeme alışkanlığını artırdığı kanaatine sahiptirler. Vergi planlamasının işletmenin vergi ödeme alışkanlığını artırması ifadesine katılanların oranı SMMM'lerde %57 iken, YMM'lerde %41'dir. Görüldüğü üzere, vergi planlamasının vergi ödeme alışkanlığını artırdığı ifadesine katılım oranı SMMM'ler açısından daha yüksektir. Ki-kare test değeri bakımından, unvana göre vergi planlamasının vergi ödeme alışkanlığını artırması ifadesinin dağılımı istatistiksel olarak anlamlı olduğu ($p < 0,05$) tespit edilmiştir. Bir diğer ifadeyle, vergi planlamasının vergi ödeme alışkanlığını artırması meslek mensuplarının unvanı itibarıyla farklılık göstermektedir.

Tablo 4.26: Meslek Mensuplarının Unvanlarına Göre Vergi Denetimlerinin Vergi Planlaması Yapma Eğilimine Etkisine Bakışı

Mesleki Unvan	Vergi denetimleri							Toplam
	1	2	3	4	5	6	7	
SMMM Sayı	35	28	21	39	45	53	74	295
%unvan içinde	%11,9	%9,5	%7,1	%13,2	%15,3	%18,0	%25,1	%100
%vergi denetimleri	%83,3	%73,7	%77,8	%78,0	%69,2	%61,6	%86,0	%74,9
YMM Sayı	7	10	6	11	20	33	12	99
%unvan içinde	%7,1	%10,1	%6,1	%11,1	%20,2	%33,3	%12,1	%100
%vergi denetimleri	%16,7	%26,3	%22,2	%22,0	%30,8	%38,4	%14	%25,1
Toplam Sayı	42	38	27	50	65	86	86	394
%unvan içinde	%10,7	%9,6	%6,9	%12,7	%16,5	%21,8	%21,8	%100
%vergi denetimleri	%100	%100	%100	%100	%100	%100	%100	%100

Ki-kare test değeri:0,010.

Vergi denetimlerinin vergi planlaması yapma eğilimini artırması ifadesine katılan ve kısmen katılanların oranı SMMM’lerde %58 iken, YMM’lerde bu oran %66’dır. Vergi denetimlerinin vergi planlaması yapma eğilimini artırması ifadesine katılmayan ve kısmen katılmayanların oranı SMMM’lerde %28 iken, YMM’lerde %23’tür. Görüldüğü üzere, YMM’lerin vergi denetimlerinin vergi planlaması yapma eğilimini artıracak ifadesine katılım oranları daha yüksektir. Ki-kare test değeri bakımından, unvana göre vergi denetimlerinin vergi planlaması eğilimini artırması dağılımı istatistiksel olarak anlamlı olduğu ($p<0,05$) tespit edilmiştir. Bu doğrultuda, vergi denetimlerinin vergi planlaması yapma eğilimini artırması, meslek mensuplarının unvanı itibariyle farklılık göstermektedir.

Tablo 4.27: Meslek Mensuplarının Unvanlarına Göre Ödüllendirme Sisteminin Vergi Planlaması Yapma Eğilimine Etkisine Bakışı

Mesleki Unvan	Ödüllendirme sisteminin getirilmesi							Toplam
	1	2	3	4	5	6	7	
SMMM Sayı %unvan içinde %ödüllendirme sisteminin getirilmesi	10 %3,4 %90,9	12 %4,1 %70,6	6 %2,0 %42,9	8 %2,7 %47,1	33 %11,2 %71,7	92 %31,2 %75,4	134 %45,4 %80,2	295 %100 %74,9
YMM Sayı %unvan içinde % ödüllendirme sisteminin getirilmesi	1 %1,0 %9,1	5 %5,1 %29,4	8 %8,1 %57,1	9 %9,1 %52,9	13 %13,1 %28,3	30 %30,3 %24,6	33 %33,3 %19,8	99 %100 %25,1
Toplam Sayı %unvan içinde % ödüllendirme sisteminin getirilmesi	11 %2,8 %100	17 %4,3 %100	14 %3,6 %100	17 %4,3 %100	46 %11,7 %100	122 %31,0 %100	167 %42,4 %100	394 %100 %100

Ki-Kare test değeri: 0,004.

Mesleki unvana göre, hem SMMM'ler hem de YMM'ler genel olarak ödüllendirme sisteminin vergi planlaması yapma eğilimini artıracak kanaatine sahiptirler. Ancak, SMMM'lerin bu kanaatinin daha yüksek olduğu anlaşılmaktadır. Ödüllendirme sisteminin vergi planlaması yapma eğilimini artıracak ifadesine SMMM'ler %77 oranında katılırken, YMM'ler için bu oran %64'tür. Ki-kare test değeri bakımından, ödüllendirme sisteminin vergi planlaması yapma eğilimini artırması dağılımının istatistiksel olarak anlamlı olduğu ($p < 0,05$) tespit edilmiştir. Bir diğer ifadeyle, vergisel ödev ve yükümlülüklerini zamanında yerine getiren mükellef açısından ödüllendirme sistemlerinin geliştirilmesinin vergi planlaması yapma eğilimini artırması meslek mensuplarının unvanı itibarıyla farklılık göstermektedir.

Tablo 4.28: Meslek Mensuplarının Unvanlarına Göre Vergi Planlamasının Kötüye Kullanılmamasında Mükellef İle Gelir İdaresi Arasında İşbirliği Uyum Programları Uygulamasının Etkisine Bakışı

Mesleki Unvan	Mükellef ile Gelir İdaresi Arasında İşbirliği Uyum Programlarının Uygulanması							Toplam
	1	2	3	4	5	6	7	
SMMM Sayı %unvan içinde %mükellef ile Gelir İdaresi arasında işbirliği uyum programları	9 %3,1 %60,0	12 %4,1 %75,0	15 %5,1 %71,4	32 %10,8 %82,1	48 %16,3 %64,0	98 %33,2 %73,7	81 %27,5 %85,3	295 %100 %74,9
YMM Sayı %unvan içinde %mükellef ile Gelir İdaresi arasında işbirliği uyum programları	6 %6,1 %40,0	4 %4,0 %25,0	6 %6,1 %28,6	7 %7,1 %17,9	27 %27,3 %36,0	35 %35,4 %26,3	14 %14,1 %14,7	99 %100 %25,1
Toplam Sayı %unvan içinde %mükellef ile Gelir İdaresi arasında işbirliği uyum programları	15 %3,8 %100	16 %4,1 %100	21 %5,3 %100	39 %9,9 %100	75 %19,0 %100	133 %33,8 %100	95 %24,1 %100	394 %100 %100

Ki-kare Test değeri: 0,040.

Mesleki unvana göre, hem SMMM'ler hem de YMM'ler genel olarak vergi planlamasının kötüye kullanılmamasında mükellef ile gelir idaresi arasında işbirliği uyum programları uygulamasının vergi planlaması yapma eğilimini artıracığı kanaatine sahiptirler. Ancak, SMMM'lerin bu kanaatinin daha yüksek olduğu görülmektedir. Vergi planlamasının kötüye kullanılmamasında mükellef ile gelir idaresi arasında işbirliği uyum programları uygulamasının vergi planlaması yapma eğilimini artıracığı ifadesine SMMM'ler %61 oranında katılırken, %7 oranında katılmamakta, YMM'ler ise %50 oranında katılırken, %10 oranında katılmamaktadırlar. Ki-kare test değeri bakımından, unvana göre ödüllendirme sisteminin vergi planlaması yapma eğilimini artırması dağılımı istatistiksel olarak anlamlı olduğu ($p < 0,05$) tespit edilmiştir.

Tablo 4.29: Meslek Mensuplarının Unvanlarına Göre Vergi Planlamasının Kötüye Kullanılmamasında Ayrı Bir Grup Başkanlığı Kurulması Etkisine Bakışı

Mesleki Unvan	Ayrı bir grup başkanlığı kurulması							Toplam
	1	2	3	4	5	6	7	
SMMM Sayı %unvan içinde %ayrı bir grup başkanlığı kurulması	27 %9,2 %51,9	39 %13,2 %72,2	25 %8,5 %86,2	59 %20,0 %78,7	40 %13,6 %65,6	59 %20,0 %79,7	46 %15,6 %93,9	295 %100 %74,9
YMM Sayı %unvan içinde %ayrı bir grup başkanlığı kurulması	25 %25,3 %48,1	15 %15,2 %27,8	4 %4,0 %13,8	16 %16,2 %21,3	21 %21,2 %34,4	15 %15,2 %20,3	3 %3,0 %6,1	99 %100 %25,1
Toplam Sayı %unvan içinde %ayrı bir grup başkanlığı kurulması	52 %13,2 %100	54 %13,7 %100	29 %7,4 %100	75 %19,0 %100	61 %15,5 %100	74 %18,8 %100	49 %12,4 %100	394 %100 %100

Ki-kare test değeri: 0,000.

Mesleki unvana göre, vergi planlamasının kötüye kullanılmamasında ayrı bir grup başkanlığı kurulmasının vergi planlamasına olumlu katkısının olabileceği ifadesi farklılık arz etmektedir. Şöyle ki, vergi planlamasının kötüye kullanılmaması için ayrı bir grup başkanlığı kurulmasına SMMM'ler %36 oranında katılırken, %22 oranında katılmamakta; YMM'ler ise %18 oranında katılırken, %40 oranında katılmamaktadırlar. Ki-kare test değeri bakımından, unvana göre vergi planlamasının kötüye kullanılmamasında ayrı bir grup başkanlığının kurulması dağılımı istatistiksel olarak anlamlı olduğu ($p<0,05$) tespit edilmiştir.

Tablo 4.30: Meslek Mensuplarının Unvanlarına Göre Vergi Mevzuatının Yeterince Açık Olmamasının Vergi Planlaması Yapmayı Engellemesine Etkisine Bakışı

Mesleki Unvan	Vergi mevzuatının yeterince açık olmaması							Toplam
	1	2	3	4	5	6	7	
SMMM Sayı %unvan içinde %vergi mevzuatının yeterince açık olmaması	17 %5,8 %77,3	16 %5,4 %64,0	18 %6,1 %78,3	12 %4,1 %70,6	28 %9,5 %60,9	76 %25,8 %67,9	128 %43,4 %85,9	295 %100 %74,9
YMM Sayı %unvan içinde %vergi mevzuatının yeterince açık olmaması	5 %5,1 %22,7	9 %9,1 %36,0	5 %5,1 %21,7	5 %5,1 %29,4	18 %18,2 %39,1	36 %36,4 %31,1	21 %21,2 %14,1	99 %100 %25,1
Toplam Sayı %unvan içinde %vergi mevzuatının yeterince açık olmaması	22 %5,6 %100	25 %6,3 %100	23 %5,8 %100	17 %4,3 %100	46 %11,7 %100	112 %28,4 %100	149 %37,8 %100	394 %100 %100

Ki-kare test değeri: 0,004.

Mesleki unvana göre, hem SMMM'ler hem de YMM'ler genel olarak vergi mevzuatının yeterince açık olmamasının vergi planlaması yapmayı engellediği kanaatine sahiptirler. Ancak, SMMM'lerin bu kanaatinin daha yüksek olduğu anlaşılmaktadır. Vergi mevzuatının yeterince açık olmamasının vergi planlaması yapmayı engellediği ifadesine SMMM'ler %69 oranında katılırken, YMM'ler için bu oran %58'dir. Ki-kare test değerine göre; unvana göre vergi mevzuatının yeterince açık olmamasının vergi planlaması yapmayı engellemesi dağılımlarında istatistiksel olarak ilişki olduğu tespit edilmiş ($p<0,05$) olup, meslek mensuplarının unvanı itibariyle farklılık göstermektedir.

Tablo 4.31: Meslek Mensuplarının Unvanlarına Göre Vergi Mevzuatının Basit ve Anlaşılır Olmamasının Vergi Planlaması Yapmayı Engellemesine Etkisine Bakışı

Mesleki Unvan	Vergi mevzuatının basit ve anlaşılır olmaması							Toplam
	1	2	3	4	5	6	7	
SMMM Sayı %unvan içinde %vergi mevzuatının basit ve anlaşılır olmaması	16 %5,4 %76,2	19 %6,4 %65,5	11 %3,7 %64,7	11 %3,7 %64,7	34 %11,5 %68,0	71 %24,1 %69,6	133 %45,1 %84,2	295 %100 %74,9
YMM Sayı %unvan içinde %vergi mevzuatının basit ve anlaşılır olmaması	5 %5,1 %23,8	10 %10,1 %34,5	6 %6,1 %35,3	6 %6,1 %35,3	16 %16,2 %32,0	31 %31,3 %30,4	25 %25,3 %15,8	99 %100 %25,1
Toplam Sayı %unvan içinde %vergi mevzuatının basit ve anlaşılır olmaması	21 %5,3 %100	29 %7,4 %100	17 %4,3 %100	17 %4,3 %100	50 %12,7 %100	102 %25,9 %100	158 %40,1 %100	394 %100 %100

Ki-kare test değeri: 0,039.

Mesleki unvana göre, hem SMMM'ler hem de YMM'ler genel olarak vergi mevzuatının basit ve anlaşılır olmamasının vergi planlaması yapmayı engellediği kanaatine sahiptirler. Ancak, SMMM'lerin bu kanaatinin daha yüksek olduğu anlaşılmaktadır. Vergi mevzuatının basit ve anlaşılır olmamasının vergi planlaması yapmayı engellediği ifadesine SMMM'ler %69 oranında katılırken, YMM'ler için bu oran %57'dir. Ki-kare test değerine göre; unvana göre vergi mevzuatının basit ve anlaşılır olmamasının vergi planlaması yapmayı engellemesi dağılımlarında istatistiksel olarak ilişki olduğu tespit edilmiş ($p<0,05$) olup, meslek mensuplarının unvanı itibariyle farklılık göstermektedir.

Tablo 4.32: Meslek Mensuplarının Mesleki Faaliyette Bulunma Yılı Aralığına Göre Vergi Denetimlerinin Vergi Planlaması Yapma Eğilimine Etkisine Bakışı

Mesleki Faaliyette Bulunma Yılı Aralığı	Vergi Denetimleri							Toplam
	1	2	3	4	5	6	7	
1-6 yıl Sayı	3	3	2	13	8	12	10	51
%tecrübe süresi	%5,9	%5,9	%3,9	%25,5	%15,7	%23,5	%19,6	%100
%vergi denetimleri	%7,1	%7,3	%6,9	%26,0	%12,1	%13,8	%11,4	%12,7
7-15 yıl Sayı	18	21	6	11	19	23	33	130
%tecrübe süresi	%13,8	%16,2	%4,6	%8,5	%14,6	%17,7	%24,6	%100
%vergi denetimleri	%42,9	%51,2	%20,7	%22,0	%28,8	%26,4	%36,4	%32,3
16-20 yıl Sayı	21	17	21	26	39	52	46	222
%tecrübe süresi	%9,5	%7,7	%9,5	%11,7	%17,6	%23,4	%20,7	%100
%vergi denetimleri	%50,0	%41,5	%72,4	%52,0	%59,1	%59,8	%52,3	%55,1
Toplam Sayı	42	41	29	50	66	87	89	403
%tecrübe süresi	%10,4	%10,2	%7,2	%12,4	%16,4	%21,6	%21,8	%100
%vergi denetimleri	%100	%100	%100	%100	%100	%100	%100	%100

Ki-kare test değeri:0,018.

Muhasebe meslek mensuplarının mesleki faaliyette bulunma yılı aralığına göre bakıldığında mesleki faaliyette bulunma yılı arttıkça, vergi denetimlerinin vergi planlaması yapma eğilimini artıracak ifadesine katılım düzeyi de artmaktadır. Ancak, 7-15 yıl arası mesleki faaliyette bulunan meslek mensupları, vergi denetimlerinin vergi planlaması yapma eğilimini artırıp artırmayacağı ifadesine %30 gibi yüksek bir oranla katılmamaktadırlar. Bu oran 1-6 yıl arası mesleki faaliyette bulunanlar için %12 iken, 16-20 yıl arası tecrübeye sahip olan meslek mensupları için %17'dir. Ki-kare test değerine göre; mesleki faaliyette bulunma yılı aralığına göre, vergi denetimlerinin vergi planlaması yapma eğilimini artırması dağılımında istatistiksel olarak ilişki olduğu tespit edilmiş ($p<0,05$) olup, meslek mensuplarının faaliyette bulunma yılı aralığı itibariyle farklılık göstermektedir.

Tablo 4.33: Meslek Mensuplarının Mükellef Sayısı Aralığına Göre Vergi Planlaması İle Tasarruf Edilen Fonların İşletme Faaliyetlerinin Finansmanında Kullanılması İfadesine Bakışı

Mükellef Sayısı Aralığı	Vergi planlaması ile tasarruf edilen fonlar işletme faaliyetlerinin finansmanında kullanılır							Toplam
	1	2	3	4	5	6	7	
0-25 arası Sayı %mükellef sayısı	4 %2,1	13 %6,9	6 %3,2	20 %10,6	37 %19,7	65 %34,6	43 %22,9	188 %100
26-100 arası Sayı %mükellef sayısı	11 %6,3	12 %6,9	20 %11,4	21 %12,0	37 %21,1	39 %22,3	35 %20,0	175 %100
100 ve üzeri Sayı %mükellef sayısı	4 %10,0	3 %7,5	3 %7,5	5 %12,5	9 %22,5	8 %20,0	8 %20,0	40 %100
Toplam Sayı %mükellef sayısı	19 %4,7	28 %6,9	29 %7,2	46 %11,4	83 %20,6	112 %27,8	86 %21,3	403 %100

Ki-kare test değeri:0,048.

Muhasebe meslek mensuplarının mükellef sayıları aralığına göre, mükellef sayısı arttıkça, vergi planlaması ile tasarruf edilen fonların işletme faaliyetlerinin finansmanında kullanımı ifadesine katılım düşmektedir. Şöyle ki, 0-25 arasında mükellefi olan meslek mensuplarının vergi planlaması ile tasarruf edilen fonların işletme faaliyetlerinin finansmanında kullanılması ifadesine katılım oranı %57 iken, 26-100 arası mükellefi olan meslek mensuplarında bu oran %42 olup, 100 ve üzeri mükellefi olan muhasebe meslek mensuplarında bu oranın %40 olduğu görülmektedir. Mükellef sayısı arttıkça da bu ifadeye katılmama oranı artmaktadır. Ki-kare test değerine göre; meslek mensuplarının mükellef sayısı aralığına göre, vergi planlaması ile tasarruf edilen fonların işletme faaliyetlerinde kullanılması dağılımında istatistiksel olarak ilişki olduğu tespit edilmiş ($p<0,05$) olup, meslek mensuplarının mükellef sayısı aralığı itibariyle farklılık göstermektedir.

Tablo 4.34: Meslek Mensuplarının Mükellef Sayısı Aralığına Göre Vergi Planlamasının İşletmenin Kurumsallaşmasını Sağlaması İfadesine Bakışı

Mükellef Sayısı	Vergi planlaması işletmenin kurumsallaşmasını sağlar							Toplam
	1	2	3	4	5	6	7	
0-25 arası Sayı %mükellef sayısı	10 %5,3	15 %8,0	13 %6,9	17 %9,0	30 %16,0	59 %31,4	44 %23,4	188 %100
26-100 arası Sayı %mükellef sayısı	15 %8,6	12 %6,9	9 %5,1	10 %5,7	25 %14,3	42 %24,0	62 %35,4	175 %100
100 ve üzeri Sayı %mükellef sayısı	4 %10,0	2 %5,0	3 %7,5	9 %22,5	2 %5,0	7 %17,5	13 %32,5	40 %100
Toplam Sayı %mükellef sayısı	29 %7,2	29 %7,2	25 %6,2	36 %8,9	57 %14,1	108 %26,8	119 %29,5	403 %100

Ki-kare test değeri: 0,022.

Muhasebe meslek mensuplarının mükellef sayısı aralığına göre, özellikle mükellef sayısı 0-25 ve 26-100 arasında mükellefi olan meslek mensupları, vergi planlamasının işletmenin kurumsallaşmasını⁶⁰⁶ sağlayacağı kanaatine sahiptir. 0-25 arası mükellefi olan meslek mensupları bu ifadeye %71 oranında kısmen ya da tamamen katılmakta iken, 26-100 arası mükellefi olan meslek mensuplarında bu oran %74 olup, 100 ve üzeri mükellefi olan meslek mensupları için bu oran düşüş göstermiş ve %55 oranında tespit edilmiştir. Ki-kare test değerine göre; meslek mensuplarının mükellef sayısı aralığına göre, vergi planlamasının işletmenin kurumsallaşmasını sağlaması dağılımında istatistiksel olarak ilişki olduğu tespit edilmiş ($p<0,05$) olup, meslek mensuplarının mükellef sayısı aralığı itibarıyla farklılık göstermektedir.

⁶⁰⁶ Gelir Vergisi Kanunu'na göre; diğer kazanç ve iratlar bölümünün vergilendirilmeyecek değer artışı kazançları kurumsallaşmanın sağlanmasında önemli hükümleri oluşturmaktadır.

Madde 81- Vergilendirilmeyecek Değer Artış Kazançları

“Kazancı bilanço esasına göre tespit edilen ferdi bir işletmenin bilançosunun bir sermaye şirketine aktif ve pasifiyle bütün halinde devrolunması, devir alan şirketin bilançosuna aynen geçirilmesi ve devredilen ferdi işletmenin sahip veya sahiplerinin şirketten, devir bilançosuna göre hesaplanan öz sermayesi tutarında ortaklık payı alması (Bu ortaklık payını temsil eden hisse senetlerinin nama yazılı olması şarttır).

Kollektif ve adi komandit şirketlerin yukarıda belirtilen şartlar dahilinde nev'i değiştirerek sermaye şirketi haline dönüşmesi (Kollektif ve adi komandit şirketlerin şekil değiştirerek anonim şirket haline dönüşmesi halinde şekil değiştiren kollektif ve adi komandit şirketlerin ortaklarının anonim şirketteki ortaklık paylarını gösteren hisse senetlerinin nama yazılı olması şarttır)”.

4.8.5. Araştırma ile İlgili Diğer Bulgular

Çalışmanın bu kısmında, her bir faktör açısından demografik özelliklerin düzeyleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir fark olup olmadığını sınamak amacıyla hipotez testleri uygulanmıştır. Bu amaç doğrultusunda, yanıtların toplanması yaklaşımı ile her bir faktör için skorlar hesaplanmıştır. Yanıtların toplanması yaklaşımının kullanılmasıyla hesaplanan faktör skorlarının yorumlanması, diğer yöntemlerle elde edilenlere nazaran daha kolay olmaktadır. Örneğin, vergi planlamasının tanımlanması faktörüne ait skorların hesaplanması sürecinde vergi planlamasının tanımlanması ile yüksek doğrusal ilişkiye sahip 3 gözlenen değişkenin değerleri toplanmaktadır. Araştırmaya katılan meslek mensuplarının ifadelerle ilişkin katılım düzeyleri; 1 (kesinlikle katılmıyorum) ve 7 (tamamen katılıyorum) şeklinde kodlandığından vergi planlamasının tanımlanması faktör skorunun değişim aralığı, 3 ile 21 arasında olacaktır. Bir katılımcının söz konusu ifadelerin hiçbirine katılmaması durumunda en düşük skor olan 3 değerine ulaşılmaktadır. Yanıtların toplanması yaklaşımının diğer bir avantajı ise, faktör skorlarının çalışmadan çalışmaya karşılaştırma olanağı sunmasıdır. Dolayısıyla bu çalışmada yanıtların toplanması yaklaşımı kullanılarak faktör skorları elde edilmiştir⁶⁰⁷. Bu amaç doğrultusunda verinin ölçüm düzeyi ve özellikleri dikkate alındığında parametrik olmayan hipotez testlerinin kullanılması gereği sonucuna varılmış olup, bu analize ilişkin bulgular aşağıda yer almaktadır.

⁶⁰⁷ Bektaş, a.g.e., s. 151.

Tablo 4.35: Vergi Planlaması Eğitimine Katılanların Vergi Planlaması Faktörleri

Faktör	Mann-Whitney U Testi İstatistiğinin Olasılık Değeri
Vergilemenin işletme davranışlarına etkisi	0,475
Vergi planlamasının tanımlanması	0,697
Vergi Planlamasının Olumlu Yönleri	0,409
Vergi planlamasının olumsuz yönleri	0,249
Vergi planlaması eğilimini artıracak yöntemler	0,385
Vergi planlamasının kötüye kullanılmaması için alınacak önlemler	0,100
Vergi planlaması yapmayı engelleyen durumlar	0,342

Araştırmanın bu aşamasında vergi planlaması faktörlerini oluşturan 7 boyutun vergi planlaması eğitimine katılan ya da katılmayanlar arasında istatistiksel olarak anlamlı bir fark olup olmadığını sınamak amacıyla Mann Whitney U testi uygulanmıştır.

Mann Whitney U testi, bir değişken açısından bağımsız iki grubun medyanları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir fark olup olmadığının ortaya konulmasına dayanmaktadır. Bir diğer ifadeyle, bu test iki ana kütleli benzer dağılıma sahip olup olmadığı karşılaştırılmak istendiğinde kullanılır. Bu testin yapılabilmesi için, her iki grupta yer alan gözlem sayılarının eşit olması gerekmemekte, incelenecek değerlerin sıralı ölçekle toplanmış olması ve örneklemin kitleden tesadüfi olarak seçilmesi gerekmektedir⁶⁰⁸.

Vergi planlaması faktörleri açısından vergi planlaması eğitimine katılım arasında farklılık olup olmadığının incelendiği analizin sonuçlarına göre, söz konusu iki birim arasında anlamlı bir farklılık olmadığı anlaşılmıştır.

⁶⁰⁸ Bayram, a.g.e., s. 116.

Tablo 4.36: Meslek Mensubu Unvanlarının Vergi Planlaması Faktörleri

Faktör	Mann-Whitney U Testi İstatistiğinin Olasılık Değeri
Vergilemenin işletme davranışlarına etkisi	0,565
Vergi planlamasının tanımlanması	0,179
Vergi Planlamasının Olumlu Yönleri	0,811
Vergi planlamasının olumsuz yönleri	0,184
Vergi planlaması eğilimini artıracak yöntemler	0,288
Vergi planlamasının kötüye kullanılmaması için alınacak önlemler	0,044
Vergi planlaması yapmayı engelleyen durumlar	0,007

Tablo 4.36 incelendiğinde, 0,05 anlamlılık düzeyinde unvanlar arasında sadece vergi planlamasının kötüye kullanılmaması için alınacak önlemler ve vergi planlaması yapmayı engelleyen durumlar açısından istatistiksel olarak fark olduğu gözlenmiştir. Ayrıca vergi planlamasının kötüye kullanılmaması için alınacak önlemler faktörü açısından SMMM ile YMM gruplarının sırasıyla sıra ortalamaları ise, 204,19 ve 177,56 olarak hesaplanmıştır. Bu durum SMMM’lerin vergi planlamasının kötüye kullanılmaması için alınacak önlemler faktörü altında yer alan ifadelere katılım düzeyinin YMM’lere göre daha yüksek olduğunu göstermektedir. Vergi planlaması yapmayı engelleyen durumlar faktörü açısından SMMM ile YMM gruplarının sırasıyla sıra ortalamaları ise, 206,49 ve 170,71 olarak hesaplanmıştır. Bu durum SMMM’lerin vergi planlaması yapmayı engelleyen durumlar faktörü altında yer alan ifadelere katılım düzeyinin YMM’lere göre daha yüksek olduğunu göstermektedir.

Tablo 4.37: Meslek Mensuplarının Yaş Aralığının Vergi Planlaması Faktörleri

Faktör	Kruskal-Wallis Testi İstatistiğinin Olasılık Değeri
Vergilemenin işletme davranışlarına etkisi	0,738
Vergi planlamasının tanımlanması	0,414
Vergi Planlamasının Olumlu Yönleri	0,077
Vergi planlamasının olumsuz yönleri	0,187
Vergi planlaması eğilimini artıracak yöntemler	0,043
Vergi planlamasının kötüye kullanılmaması için alınacak önlemler	0,010
Vergi planlaması yapmayı engelleyen durumlar	0,241

Çalışmada elde edilen faktörler açısından yaş aralığı grupları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir fark olup olmadığını sınamak için Kruskal Wallis testi uygulanmıştır. Yaş aralığı değişkeninin yanıt düzeyi beş kategoriden oluşmaktadır. Dolayısıyla Mann-Whitney U testi yerine üç ya da daha fazla bağımsız değişken grubun aynı kitleden gelip gelmediğini sınamak amacıyla Kruskal Wallis testi uygulanmıştır. Bu testin temel hipotezi, ilgilenilen değişken açısından gruplar arasında fark olup olmadığı şeklindedir⁶⁰⁹. Tablo incelendiğinde yedi faktörden ikisi olan vergi planlaması eğilimini artıracak yöntemler ile vergi planlamasının kötüye kullanılmaması için alınacak önlemler faktörü açısından yaş aralığı grupları arasında 0,05 anlamlılık düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı fark olduğu gözlenmiştir. Söz konusu durumun yorumlanabilmesi için sıra ortalamaları hesaplanmış olup, aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 4.38: Sıra Ortalaması Tablosu

Faktörler	Kategori	Sıra Ortalaması (Mean Rank)
Vergi planlaması eğilimini artıracak yöntemler	20-30 yaş aralığı	201,83
	31-40 yaş aralığı	222,10
	41-50 yaş aralığı	187,74
	51-60 yaş aralığı	181,20
	61 ve üzeri	222,92
Vergi planlamasının kötüye kullanılmaması için alınacak önlemler	20-30 yaş aralığı	260,25
	31-40 yaş aralığı	211,34
	41-50 yaş aralığı	201,56
	51-60 yaş aralığı	170,33
	61 ve üzeri	204,18

Tablo 4.38 incelendiğinde, vergi planlaması eğilimini artıracak yöntemler faktörü açısından “61 yaş ve üzeri” kategorisindeki katılımcıların verdikleri yanıtların sıra değerlerinin ortalamasının en yüksek olduğu görülmektedir. Vergi planlamasının kötüye kullanılmaması için alınacak önlemler faktörü açısından ise, 20-30 yaş aralığındaki meslek mensuplarının yanıtlarının sıra ortalamasının en yüksek olduğu gözlenmiştir.

⁶⁰⁹ Bayram, a.g.e., s. 122.

Tablo 4.39: Mesleki Faaliyette Bulunma Süresinin Vergi Planlaması Faktörleri

Faktör	Mann-Whitney U Testi İstatistiğinin Değeri
Vergilemenin işletme davranışlarına etkisi	0,175
Vergi planlamasının tanımlanması	0,614
Vergi Planlamasının olumlu yönleri	0,223
Vergi planlamasının olumsuz yönleri	0,048
Vergi planlaması eğilimini artıracak yöntemler	0,953
Vergi planlamasının kötüye kullanılmaması için alınacak önlemler	0,315
Vergi planlaması yapmayı engelleyen durumlar	0,788

Mesleki faaliyette bulunma süresi değişkeninin yanıt düzeyi altı kategoriden oluşmaktaysa da, söz konusu düzeyler birleştirilerek iki grup olarak (1-9 yıl ve 10 yıl ve üzeri) ele alınarak analiz edilmiştir. Çalışmada elde edilen faktörler açısından mesleki faaliyette bulunma süresi aralığı grupları arasında, istatistiksel olarak anlamlı bir fark olup olmadığını sınamak için Mann Whitney U testi uygulanmıştır. Tablo 4.39 incelendiğinde, yedi faktörden sadece biri olan vergi planlamasının olumsuz yönleri faktörü açısından mesleki faaliyette bulunma süresi grupları arasında 0,05 anlamlılık düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı fark olduğu gözlenmiştir. Ayrıca vergi planlamasının olumsuz yönleri faktörü açısından 1-9 yıl arası mesleki faaliyette bulunanlar ile 10 yıl ve üzeri mesleki faaliyette bulunanların sırasıyla sıra ortalamaları, 213,74 ve 187,67 olarak hesaplanmıştır. Bu durum, 1-9 yıl arası faaliyette bulunan meslek mensuplarının vergi planlamasının olumsuz yönleri faktörü altında yer alan ifadelere katılım düzeyinin 10 yıl ve üzeri mesleki faaliyette bulunanlara göre daha yüksek olduğunu göstermektedir.

SONUÇ

İşletme, üretim faktörlerini bir araya getirerek mal ve hizmet üreten ve bunları pazarlayan birimler olarak ifade edilmektedir. İşletmenin devamlılığının sağlanması ve kâr elde etme motivasyonu işletmelerin en önemli amaçlarından biridir. Elde edilen kârın hesaplanmasının ana nedenlerinden biri ise devlete vergi ödemek, ortaklara ne kadar kâr payı dağıtılacağına karar vermektir. İşletmelerin uzun vadede varlığını devam ettirebilme amacına erişebilmesinde vergi kanunlarıyla getirilen olumlu vergi koşulları ise, olumlu finansal üstünlükleri olarak karşımıza çıkmaktadır.

Bilindiği üzere, devletin önemli bir finansman kaynağı olan, hem gerçek hem de tüzel kişilere yüklenilen ekonomik bir yük olan vergi; işletme kârını azaltan, maliyet ve giderler gibi işletme açısından nakit çıkışı ifade eden bir kavramdır. Bu bakımdan vergiler, işletmeler açısından bir maliyet unsurudur. İşletmeler; teknolojinin gelişmesi, sermaye ve işgücü hareketliliğinin artması ile oluşan rekabet ortamında maliyet unsuru olan vergi gibi faktörlere oldukça duyarlı hale gelmektedirler. Bu durumda işletmeler, veri vergi sisteminde davranışlarını planlama yönünde hareket etmektedirler. İşletmelerin modern vergi devletine iki ana tepkisi; davranışlarını vergi tasarrufu sağlayıcı yönde ayarlamaları ve vergilerin hesaplarında doğurduğu değişiklikleri gözetmeleri şeklinde olmaktadır.

Vergilerin işletme davranışlarına etkileri; kuruluşu, işleyişi, sona erme dönemlerinde olmak üzere üç başlık altında toplanabilmektedir. Kuruluş döneminde; yer seçimi, hukuki şekil seçimi, işletme büyüklüğü ve sermayesinin yapısı, işleyişi döneminde; yatırım ve finansman kararları, üretim süreci ve pazarlama politikaları ve işletmenin sona erme döneminde ise; tasfiye, birleşme ve devir süreci vergilerden etkilenebilmektedir.

Vergiler, bir maliyet unsuru olduğundan, özellikle işletmeler bu yükten kurtulabilmek için vergiye karşı çeşitli tepkiler gösterebilmektedirler. Bu bağlamda, işletmeler vergilemeye tam bir gönüllü uyum sağlayabilirler ya da vergi borcunu geç ödeyebilirler. Bunun yanında, vergiden kaçınma, vergi kaçırma, vergi cennetlerine göç, verginin reddi, vergi planlaması ve vergi planlamasının kötüye kullanım şekli

olarak agresif vergi planlaması gibi tepki türleri oluşabilmektedir. Kanunların ruhuna ve özüne aykırılık oluşturmeyen vergi planlaması, ifadesi vergi planlaması olmayan ancak sonuçları mahiyetiyle benzerlikler gösteren peçeleme, muvazaa, agresif vergi planlaması gibi alternatif kavramlarla sıkça karıştırılabilmektedir. Söz konusu bu tepki türlerinin her biri birer tez konusu olabilecek niteliktedir. Bu bakımdan, tezin kapsam ve sınırları, işletmelerde bir vergiden kaçınma yöntemi olarak vergi planlaması çerçevesinde kurulmuştur.

Vergi planlaması, işletmelerin vergiye karşı tepkilerinin ve uyum sağlama süreçlerinin, vergi mevzuatının çizdiği sınırlar dâhilinde yönetimi yoluyla vergi yükünün en aza indirilmesi amacına yönelik olarak uygulanan vergi tasarrufu sağlama yoludur. İşletmeler vergi planlaması yaparak vergi durumlarına ilişkin olarak ne kararlar verecekler, bu doğrultuda ne zaman ve nasıl faaliyette bulunacaklar, sorularına cevap aramaktadırlar. İşletmelerin vergiye karşı tepkilerinin ve dirençlerinin en uygun yolu hukuk devleti ile güvence altına alınan ve yasal ortamda uygulama alanı bulan ve meşru bir davranış biçimi olan vergi planlamasıdır. Vergi planlamasında kanun koyucunun vergi avantajı sağlayan düzenleme yapmasındaki amaç ve niyet ile vergi mükelleflerinin amaç ve niyeti arasında herhangi bir uyumsuzluk yoktur.

Vergi planlaması, her vergi türü için ayrı yapılmakla beraber özellikle işletmeler açısından, kurum kazancını esas alan kurumlar vergisi, katma değer vergisi ve gelir vergisi kapsamında önem arz etmektedir. Her ölçek büyüklüğündeki işletme için yadsınamaz bir öneme sahip olan vergi planlaması ile işletmeler alternatifi olan politikalar izleyebilmekte, fırsatları değerlendirmekte ve beklenmedik durumlarda karşılarına çıkabilecek krizlere karşı daha dayanıklı olabilmektedirler. İşletmelerin vergi planlaması ile sağladıkları vergi tasarrufları; kaynakların etkin ve verimli kullanılmasını gerçekleştirebilecek, diğer işletmelere karşı rekabet avantajı sağlayabilecek ve işletmelere kurumsallık ve saygınlık kazandırabilecektir.

İşletmeler vergi planlaması yaparken birtakım ilkelere uygun hareket etmelidirler. Bu bağlamda işletmeler, ister lehine, ister aleyhine olsun meydana gelebilecek herhangi bir değişiklik sonucu oluşan yeni koşullar çerçevesinde

değişiklik yapabilecek esneklikte vergi planlamaları oluşturmalarıdır. Bir diğer ifadeyle işletmelerin vergi planlamaları esnek olmalıdır. Esneklik ilkesinin yanında, vergi planlaması uygulamaları kişisellik ilkesine de uygun olmalıdır. Kişisellik ilkesi; işletmeye özgü vergi planlamalarını ifade etmekte olup, tasarruf sağlayıcı yönünün işletmeden işletmeye değişebileceğini belirtmektedir. Bir diğer ilke olan profesyonellik ilkesi ise, vergi planlamasını uygulayabilmenin profesyonelliğe bağlı olduğunu ifade etmektedir. Bu bakımdan vergi planlaması ile ilgili mevzuat bilgisine ve bunu kullanma yeteneğine sahip olmayan kişilerce vergi planlamasının yapılması oldukça güçtür.

İşletmeler, öncelikle genel hedefleri doğrultusunda en az vergi ödemeyi gerçekleştirecek mevzuat hüküm ve uygulamalarını araştırmak, sonrasında ise ortaya çıkacak sonuçlar arasında en uygun alternatifi seçerek vergi planlaması yapacaklardır. Etkili bir vergi planlamasının planlama, planlanmış vergi programını uygulama ve sonuçları değerlendirme olmak üzere üç aşaması bulunmaktadır. Rekabetçi piyasalarda faaliyette bulunan işletmeler, üretim, pazarlama, finansman gibi temel yönetim fonksiyonlarının yanında, kârlılıklarını artıracak ve maliyetlerini minimize edebilecek her alanda amaç ve stratejilerine uygun planlar hazırlayıp geliştirmek, bir diğer ifadeyle planlama yapmak durumundadırlar. Planlama aşamasında, hedefler belirlenerek strateji ve politikalar oluşturulmaktadır. Uygulama aşamasında ise, planların uygulama sürecine sokulması ve personelin organize edilmesi söz konusudur. Son aşama olan sonuçların değerlendirilmesi aşamasında, hedefler ile performans karşılaştırılmaktadır. Planlama aşamasında belirlenen hedeflere ulaşıp ulaşılamadığının analizi bu aşamada yapılmaktadır.

Vergi planlamasının gerçekleştirilmesini sağlayan yollar olan vergi planlaması araçları, hemen uygulanabilen, ek yapı gerektirebilen, gelir azaltan, gider artıran, vergi yükünü erteleyen ya da kaldıran, riskli, risksiz, basit, karmaşık, kısa veya uzun dönemli, sadece bir ülkeyi ya da birden fazla ülkeyi ilgilendiren araçlar olabilmektedir. İşletmelerin belirtilen bu vergi planlaması araçlarına uyumu arttıkça, vergi planlamasına duyulan ihtiyaç da artacaktır.

Vergisel avantajların suistimal edilmemesi ve vergi tabanının erozyona uğratılmaması için, vergi planlaması yapılmasına sınırlama getiren birtakım düzenlemeler de ülkelerin mevzuatlarında bulunmaktadır. Yapılan vergi planlamalarının ekonomik öze uygun yapılmasından hareketle ekonomik yaklaşım ilkesinin uygulanması, vergisel teşvik ve uygulamaların birtakım şartlara bağlanması ve vergi teşvik ve uygulamalarına yer, zaman ve miktar sınırlamaları getirilmesi gibi devletin en önemli finansman kaynağı olan vergi gelirlerinin aşınmaması için vergi planlamasına sınırlama getiren uygulamalara yer verildiği görülmektedir.

Vergi planlamasına sınırlama getiren düzenlemelerin yanında, vergi planlaması yapmayı engelleyen durumların da olduğunu belirtmek gerekmektedir. Bazı durumların varlığı halinde işletmelerin vergi planlaması yapması oldukça güç ya da imkânsızdır. Hukuki güvenlik ilkesinin yıpratılması, vergi mevzuatında çok sık değişiklikler yapılması, vergi planlaması yapmanın maliyetli oluşu, ekonomik ve siyasi konjonktür, maliye politikalarına yönelik belirsizlikler vergi planlaması yapmayı ya güçleştirmekte ya da olanaksız hale getirebilmektedir. Bu bakımdan, kanunların geriye yürütülmesiyle hukuki güvenlik ilkesi ve bunun görünümü olan belirlilik ve öngörülebilirlik ilkeleri yıpratılmamalı, mükelleflerin vergi mevzuatını takip etmesini güçleştiren bir durum olarak karşımıza çıkan mevzuat değişikliklerine çok sık gidilmemelidir. Aksi durumda, mükellefler için önemli bir faaliyet alanı olan vergi planlaması kapsamında ortaya çıkabilen vergi planlaması yapılmasını engelleyen durumların varlığı olarak kabul edilen mevzuatın sık sık değişmesi, öngörülebilirliği göz ardı edebilecek bir diğer ifadeyle hukuki güvenliği zedeleyebilecek uygulamalar mükellefleri diğer davranış türlerine (vergi kaçırma, peçeleme, agresif vergi planlaması gibi) yönlendirebilecek, bu bağlamda söz konusu durum vergi planlamasının yerleşik bir kavram olamamasına yol açabilecektir.

Vergi planlaması, hukukun özel ifadelerine ve hükümlerine uyabilen vergi indirimi düzenlemelerini içermektedir. Bununla birlikte, vergi planlaması, adalet ilkelerine uymayı amaçlayan yasal bir sistem içinde tahammül edilemeyecek bir noktaya gelebilir. Bu, kabul edilebilir bir seviyenin ötesine geçen ve vergi kaçırma alanına düşebilecek “*agresif vergi planlaması*” olarak adlandırılan faaliyetlerin ortaya çıkmasına neden olur. Çünkü agresif vergi planlaması, bir vergi sisteminin

teknik özelliklerinden veya toplam vergi yükümlülüğünü azaltmak amacıyla iki veya daha fazla vergi sistemindeki uyumsuzluklardan faydalanmaya dayanmaktadır. Agresif vergi planlaması çeşitli şekiller alabilmekte ve etkileri çifte indirim ve çok sık çifte vergi dışılık gibi çeşitli vergi avantajlarını içerebilmektedir. Bu nedenle, agresif vergi planlaması kabul edilebilir vergi planlamasının sınırları zorlayan veya aşan düzenlemeler anlamına gelmektedir. Bir başka ifadeyle, agresif vergi planlaması faaliyetlerde esas olarak biçimselliği ön planda tutan, kanun lafzıyla uygun görünen ancak ruhu ile uyumsuz olan dolayısıyla haksız yere ekonomik kazanımlar elde edilmesi ya da gerçekte yapılması istenen işlemin gizlenmesi amacıyla birtakım işlemler yapılması durumlarını ifade eden ekonomik özden yoksun olan işlemler bütünüdür.

Agresif vergi planlaması kavramının gündeme gelmesi, vergi planlaması uygulamalarını dışlamamaktadır. Agresif nitelikte olan vergi planlaması uygulamalarının, bakıldığında hukuka uygun yürütüldüğü ancak sonuç itibarıyla ekonomik özü olmayan ve böylelikle hukukun amacı ile çatışan faaliyetler olduğunu söyleyebilmek mümkündür. Bu noktada hukuki zeminde başvurulanan vergi planlaması uygulamalarının hangilerinin agresif olarak nitelendirileceğine yönelik sorunlara ülke gelir idarelerinin uygulamaları, ülkelerin tek taraflı ya da karşılıklı aldıkları önlemler ve uluslararası örgütler tarafından yapılan çalışmalar ışık tutabilmektedir.

Vergi planlamasının uluslararası boyutuna bakıldığında, ÇUŞ'ların ön planda olduğu ve faaliyetlerini amaç ve stratejilerine bağlı olarak farklı ülkelerde oluşturdukları görülmektedir. ÇUŞ'lar küresel vergi yüklerini düşürmek için birtakım uluslararası vergi planlamasının kötüye kullanım şekli olarak birtakım agresif vergi planlaması araçlarını kullanarak kârlarını ve işletme değerlerini maksimize etmeye çalışmaktadırlar. ÇUŞ'lar ana ülke ve ev sahibi ülke arasındaki vergileme farklılıklarından yararlanarak yerel işletmelerden daha fazla rekabet avantajı elde edebilmektedirler. Bu kapsamda da ÇUŞ'lar uluslararası vergi planlamasının kötüye kullanım şekli olarak agresif vergi planlaması araçlarından; şirket yapısının belirlenmesini, sözleşme şekillerini, şirket faaliyetlerini, transfer fiyatlandırmasını, örtülü sermayeyi, vergi cennetlerini ve birden fazla gelir türüne girme olasılığı olan finansal enstrümanları kullanarak söz konusu avantajı elde etmeye çalışmaktadırlar.

ÇUŞ'lar tarafından uygulanan uluslararası vergi planlamasının son yıllarda kötüye kullanımı yaygınlaşmıştır. Uluslararası vergi planlamasının kötüye kullanım şekli olan agresif vergi planlamasının OECD ve AB gibi organizasyon yapılarının çalışmalarında bir hayli yer aldığı görülmektedir. Günümüzde agresif vergi planlaması ile etkin mücadelede ülkelerin bireysel uğraşları neticesinde kendi iç hukuk düzenlemelerinde oluşturdukları kuralların yeterli olmayacağı açıktır. Bu bakımdan, OECD ve AB gibi uluslararası organizasyonlar vergilendirmede oluşan bu tür sorunların giderilmesi için çalışmalar yürütmekte ve söz konusu çalışmaları raporlar halinde sunmaktadırlar. Söz konusu çalışmalar arasında son yıllarda gündemde olan ve OECD tarafından 2013 yılında yayımlanan BEPS eylem planı bulunmaktadır. Plan'da toplam 15 eylem maddesi yer almakta ve planın eylem maddelerinden birini de, *vergi mükelleflerine agresif vergi planları hakkında beyan zorunluluğu getirme* konusunu ifade eden eylem maddesi oluşturmaktadır.

Zorunlu açıklama kurallarını içeren eylem planı, vergi mükelleflerinin agresif vergi planlarının zorunlu açıklamasına yönelik kurallar benimsemek isteyen ülkeler için bir çerçeve sunmaktadır. Söz konusu rapor, vergi planlamasının kötüye kullanılma eğilimi olan vergi planlaması stratejileri konusunda erken bilgi alınabilmesine ilişkin bir sistem kurulmasını hedeflemektedir. Rapora göre, tam olarak bir çerçeve veya sistem istenmese de, minimum standart getirilmesi hedeflenmektedir. Zorunlu açıklama kurallarının düzenlenmesinin amacı, vergi idarelerinin vergi planlamasının kötüye kullanılmasına yönelik yeni tekniklere ilişkin farkındalığının geliştirilmesi, vergi planlamasında şeffaflığın artırılması, vergi mükelleflerinin ve onları teşvik edenlerin caydırılmasıdır. Bu eylem planının faydaları, oluşturacağı maliyetlerine göre hesaplanmalıdır. Burada asıl önemli olan, vergi planlamasının yanında uygunsuz vergi planlamasını da dinamik anlamda etkileyecek hangi işlemlerin raporlanması gerektiğinin tespit edilmesidir. Mükelleflere agresif vergi planlaması uygulama ve ayarlamalarını açıklama ya da bildirme yükümlülüğü getirilmesi ilgili devletlerin riskli alanları tespit edebilmesini ve denetim stratejilerine yoğunlaşabilmesini sağlayacaktır.

Mevzuatlarında zorunlu açıklama kurallarına mevzuatında yer veren ülkelerin tamamında gelir ve kurumlar vergileri açıklama kurallarının kapsamına alınmıştır.

Ancak bu noktada, BEPS ile tavsiye edilen raporlama standartları, benzer uygulamalarla yaygın bilgi paylaşımları hususunda şirket gizlilikleri ve ticari sırların ortaya çıkarılmaması konusunda özen gösterilmesi gerektiği de açıktır. Ayrıca, çeşitli raporlama zorunlulukları, vergi denetimlerinde artış, vergi yapılarının değiştirilmesi gibi yeni yükümlülüklerin şirketlerin vergiye olan uyum maliyetlerini artırabileceğini de unutmamak gerekir.

Vergiden kaçınmanın önlenmesi için uluslararası standartlara uygun bir vergi sistemi hedefi ve adil vergi yükü paylaşımı bakışı ile ortaya çıkan BEPS eylem planı farkındalığının; mükellefler, mükelleflerin vergi danışmanı konumundaki muhasebe meslek mensupları, vergi inceleme elemanları ve yargı nezdinde oluşturacağı tereddütlerin, ayrıntılı ikincil düzenlemelerle giderilmesine ve açıklığa kavuşturulmasına çalışılması gerektiğini vurgulamak elzemdir.

BEPS eylem planının uygulanmasından sonra uluslararası vergi planlaması faaliyetlerinin azalıp azalmayacağı, vergi planlamasının yapıldığı ilgili ülkenin yasal düzeni ve vergi ortamına bağlı olarak değişebilecektir. Örneğin, kontrol edilen yabancı kurum kurallarından kaçınmak veya kurumlar vergisi mükellefiyetinin ertelenmesi şeklindeki bir vergi planlaması uygulamasında ikametgâh esasının söz konusu olduğu durumlarda, vergi planlaması bakımından ana şirketin ikametgâh ülkesine de bakılabilir.

Uluslararası organizasyonların yanında, ülkelerin de vergi planlamasının kötüye kullanımına yönelik mücadele yöntemleri; vergi sistemleri arasında uyumlaştırma, vergi mükellefleri veya üçüncü kişiler tarafından yapılacak bildirimler, gelir idarelerinin yapacakları incelemeler ve gelir idarelerinin karşılıklı işbirliği içinde edinecekleri bilgiler olabilmektedir.

Bilindiği üzere, vergi planlamasının üç tarafı bulunmaktadır. Vergi planlaması yapılmasını öngören devlet (vergi idaresi), vergi planlamasını yapan mükellef ve vergi planlaması yapılması konusunda mükellefe danışmanlık hizmeti sunan muhasebe meslek mensuplarıdır. Mükelleflerin vergi planlaması algısının geliştirilmesi sadece mükellef açısından ele alınmamalıdır. Çünkü mükellefler vergisel ödevlerini çoğu zaman tek başlarına yerine getirmemekte ve dolayısıyla

meslek mensuplarına ihtiyaç duyulmaktadırlar. Vergi mükelleflerinin kayıt ve hesaplarını incelemek ve mali tablolarını onaylamak gibi önemli bir kamu hizmeti gören muhasebe meslek mensupları, vergi planlaması bilincinin yerleşmesinde önemli katkılar sağlamaktadır.

Yapılan literatür taramasında, muhasebe meslek mensupları açısından vergi planlamasının değerlendirilmesine yönelik olarak yapılmış herhangi bir çalışmaya rastlanılmadığı için, çalışmada muhasebe meslek mensupları açısından vergi planlamasının değerlendirilmesine yönelik düşünceler ortaya konulmuş ve vergi planlaması algısı muhasebe meslek mensupları açısından incelenmiştir.

Muhasebe meslek mensupları vergi idaresi ile mükellefler arasında köprü vazifesi üstlenmiş olduklarından, mükelleflerin vergi planlaması algılarını olumlu yönde etkileyebilecektir. Bu bakımdan, meslek mensuplarının vergi planlaması bilincini mükelleflere aktarabilmesi, vergilemenin mali ve mali olmayan amaçlarının gerçekleşmesi için önemlidir.

Çalışmada söz konusu durumu ölçmek amacıyla nicel araştırma yöntemi seçilmiştir. Bu bağlamda yapılan anket çalışmasıyla, mükelleflerin vergi danışmanlığını üstlenen ve onlara yol gösteren muhasebe meslek mensuplarının vergi planlamasına ilişkin düşüncelerini ortaya koyabilmek ve böylelikle vergi planlamasının artırılması ve vergi planlaması farkındalığı yaratılması için çeşitli önerilerde bulunmak amaçlanmıştır.

Muhasebe meslek mensupları açısından vergi planlaması algısını incelemek için YMM ve SMMM mesleğini ifa edenler üzerinde gerçekleştirilen araştırmadan ortaya çıkan sonuçlar şu şekilde elde edilmiştir. Araştırmaya toplam 403 muhasebe meslek mensubu katılmıştır. Araştırmaya katılan meslek mensuplarının %13,9'u kadın, %86,1'i erkek olup, %64,5'i 31-50 yaş aralığındadır. Mesleki deneyim süreleri olarak, %4,5'i 1-3 yıl arasında mesleki deneyime sahipken, %8,2'si 4-6 yıl, %10,9'u 7-9 yıl, %21,3'ü 10-15 yıl ve %17,6'sı 16,19 yıl ve %37,5'i 20 yıl ve üzeri mesleki deneyime sahiptir. Dolayısıyla araştırmaya katılan meslek mensuplarının çoğunluğunun daha fazla deneyime sahip meslek mensuplarından oluştuğu söylenebilir. Araştırmaya katılan meslek mensuplarının %39,7'si vergi planlaması ile

ilgili bir eğitim veya ders almışken, %60,3'ü vergi planlamasına yönelik herhangi bir eğitime katılmamıştır. Araştırmada, muhasebe meslek mensuplarının sahip olduğu mükelleflerin %72,7'sinin meslek mensubu tarafından önerilen vergi planlaması stratejilerine uymakta iken, %27,3'ü diğer birtakım nedenlerden dolayı (firma itibarına zarar verme ihtimali, işletmenin ekonomik yapısının yetersiz olduğu düşüncesi, işletmeye karşı olumsuz medya ilgisi ve vergi daireleri tarafından cezalandırılma riski) çekinceli olduğu saptanmıştır.

Çalışma bulgularına göre; muhasebe meslek mensupları genel olarak verginin işletme davranışlarını etkilediğini ifade etmişlerdir. Vergilemenin işletme davranışlarına etkilerinden özellikle işletmenin kuruluşu aşamasındaki hukuki şekil seçimini ve yatırım kararlarını etkilediği ifadelerine yüksek düzeyde katılım sağlamışlardır. İşletmeler açısından bir maliyet kalemi olan vergi, işletme kârlılığını etkilediğinden, işletmelere vergi planlaması imkânının sunulmaması kârlılığını olumsuz etkileyebilecektir. Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının yaklaşık yarısı vergi planlaması imkânının ortadan kaldırılmasıyla kârlılığın olumsuz etkilenebileceğini ifade etmiştir.

Araştırmada meslek mensupları, yasal çerçevede verginin en aza indirilmesi işlemlerini yapsalar da, bu faaliyetin adının vergi planlaması olduğunu tam olarak bilememektedirler. Şöyle ki, araştırmaya katılan meslek mensuplarının yaklaşık üçte biri açısından, vergi planlaması kavramına ilişkin bir bilinçsizlik olduğu anlaşılmaktadır. Bu durum, vergi planlamasının tanımlanmasına ilişkin algıyı olumsuz etkilediğinden söz konusu faaliyetin adının vergi planlaması olduğunun farkına varabilen meslek mensuplarının yetiştirilmesi ihtiyacını ortaya koymaktadır.

Teoride açıklandığı üzere vergi planlaması uygulamaları, işletmelere daha fazla yatırım yapma imkânı ve kurumsallaşma imkânı sağlamakta, verimliliği artırmakta, tasarruf edilen fonların tekrar üretim veya yatırım aşamasında kullanılmasını gerçekleştirmekte, işletmelerin rakipleriyle daha iyi rekabet edebilmesini sağlamakta, vergi ödeme alışkanlığı artırmakta ve mükellefleri vergi kaçırma faaliyetlerinden uzaklaştırmaktadır. Vergi planlamasının olumlu yönleri

olarak belirtilen bu ifadeler muhasebe meslek mensuplarının da büyük ölçüde katıldıkları ortaya konulmuştur.

Vergi planlamasının özellikle işletmeler açısından oldukça fazla olumlu sonuçları olduğundan, olumsuz yönleri minimum düzeyde kalmaktadır. Vergi planlamasının işletmelerin iş yükünü artırması ve işletmelere ek maliyet yüklemesi olumsuz sayılabilecek durumlardandır. Bilindiği üzere, vergi uygulamaları dinamik bir özellik taşıdığından, süreklilik arz eden bu değişiklik ve gelişmelere uygun faaliyet gösterilmesi gerekmektedir. Her ölçek türündeki işletme bakımından bu değişikliklerin takip edilebilmesi için vergi danışmanlarına ihtiyaç duyulabilmekte, böylelikle bu durum onlar için önemli finansal yükümlülükler oluşturabilmektedir. Muhasebe meslek mensuplarının vergi planlaması faaliyetlerinin işletmelerde iş yüküne ve ek maliyete sebep olması ifadelerine büyük oranda katılmadıkları tespit edilmiştir. Muhasebe meslek mensuplarının vergi planlaması faaliyetlerini maliyetli bulmamaları mükelleflere parasal açıdan bağımlı olmaları ile açıklanabilir.

Vergi denetimleri, ödüllendirme sistemlerinin geliştirilmesi, alternatif vergi planlaması araçlarının sunulması, meslek mensuplarının vergi planlaması kapsamında mükellefleri başvurabilecekleri vergi avantajları hakkında bilgilendirmesi vergi planlaması yapma eğilimini artıracak uygulamaları oluşturmaktadır. Muhasebe meslek mensupları, vergi denetimleri dışındaki tüm uygulamalara yüksek oranda katılım sergilemiş olup, vergi denetimlerine olan katılımın düşük oranda olması, denetimin kısa sürede, etkin ve verimli bir biçimde sonuçlandırılmasını sağlayabilecek imkânların çok fazla olmamasından kaynaklandığı söylenebilir. Bu bağlamda, SMMM ve YMM'ler bir nevi kamusal hizmet ürettiklerinden vergi idaresi ve özellikle denetim birimleriyle koordineli çalışmalı, onlara yetki ve sorumluluk yüklenmeli, bunun sonucunda da kusurları ölçüsünde cezalandırma sistemi geliştirilmelidir.

Agresif vergi planlamasının önlenmesine ilişkin ülkeler, bilgi değişim anlaşmaları imzalamakta, mükellefler ile gelir idareleri arasında işbirliği uyum programları uygulanmakta, kötüye kullanım biçimlerini teşvik eden ya da üçüncü kişilere yönelik birtakım stratejiler ve vergisel riskleri değerlendirmede

kabiliyetlerini geliştirmekte ve BEPS ile zorunlu bilgi raporlama ile şeffaflığın artırılması yönünde uygulamalara yer vermektedirler. Muhasebe meslek mensuplarının söz konusu bu uygulama ve stratejilerin vergi planlamasının kötüye kullanılmaması için etkili yöntemler olabileceğine büyük ölçüde katıldıkları tespit edilmiştir. Vergi planlamasının kötüye kullanılmaması için alınacak önlemler konusunda ayrı bir grup başkanlığı kurulmasının büyük ölçüde etkili olmayacağını da belirtmişlerdir. Ancak, ayrı bir grup başkanlığı kurulması ya da vergi planlamasının kötüye kullanımı uygulamalarını tespit edebilecek özel denetim gruplarının oluşturulması vergi planlaması uygulamalarının kötüye kullanılmamasında etkili olabileceği düşünülmektedir.

İşletmeler faaliyetlerini gerçekleştirirken birtakım risklerle karşılaşabilmekte ve mümkün olduğunca bu riskleri en aza indirme gayreti içinde olmaktadırlar. Bu bağlamda, vergi oranlarının yüksekliği, vergi mevzuatının karmaşıklığı, sık sık değişmesi, yeterince açık, basit ve anlaşılır olmaması, hukuki güvenlik ilkesinin yıpratılması ve bürokratik nedenler işletmeler açısından bir risk unsuru olarak görülebilmektedir. İşletmeler açısından risk unsuru taşıyan bu faktörler aynı zamanda vergi planlaması yapmayı engelleyen faktörleri oluşturmaktadır. Muhasebe meslek mensupları, söz konusu bu faktörlerin vergi planlaması yapmayı engellediğine büyük oranda katıldıkları tespit edilmiştir.

Çalışmada yapılan bir diğer analiz testi ki-kare test istatistiğidir. Bu bağlamda; vergilemenin işletmenin yatırım kararlarına etkisi, vergi planlamasının işletmenin verimliliğine ve vergi ödeme alışkanlığına etkisi, vergi denetimlerinin ve ödüllendirme sisteminin vergi planlaması yapma eğilimine etkisi, vergi planlamasının kötüye kullanılmamasında mükellefler ile gelir idareleri arasında işbirliği uyum programları uygulamasının ve ayrı bir grup başkanlığı kurulmasının etkisi, vergi mevzuatının yeterince açık, basit ve anlaşılır olmamasının vergi planlaması yapmayı engellemesine etkilerine bakışı dağılımlarında meslek mensuplarının unvanları itibariyle farklılıklar olduğu bir diğer ifadeyle, anlamlı olduğu tespit edilmiştir.

Yapılan istatistiksel analizler incelendiğinde, vergi planlamasının teorik özellik ve düzenlemelerinin birkaç husus dışında, ampirik bulgularla doğrulandığı görülmektedir. Bu konuda katılımcılara yöneltilen ifadelerde de benzer sonuçlar elde edilmiştir. Araştırmada genel anlamda muhasebe meslek mensuplarının vergi planlaması algısı istatistiksel olarak incelenmiştir. Vergi planlaması algısının yerleşmesi açısından, vergi planlaması benzer kavramlardan ayırt edilebilmeli, birbirleriyle olan sınırları çizilmeli, vergi planlamasının kötüye kullanımı durumlarında savunma mekanizmaları geliştirilmeli, vergi planlaması yapmayı engelleyen faktörler tespit edilmeli ve vergi planlaması yapmayı artırabilecek uygulamalara yer verilmelidir. Muhasebe meslek mensuplarının vergi planlaması algısı dikkate alınarak, vergi planlaması boyutuna ilişkin görüşlerinin ortaya konulması, ortaya çıkan sonuçlar doğrultusunda vergiye taraf olanların vergi planlamasına yönelik stratejilerini geliştirmesi açısından önemlidir.

Sonuç olarak değerlendirildiğinde, Türk Vergi Hukuku mevzuatında vergi planlamasına ilişkin bir düzenleme bulunmamaktadır. Olası bir düzenleme; *“Vergi mükellefleri vergi kanunları kapsamında yasama organının öngördüğü vergi planlaması imkânlarını kullanarak vergi yüklerini azaltma haklarına sahiptirler. Ancak vergi planlaması hakkının kötüye kullanılması yoluyla, ekonomik özü olmayan işlemlerle vergi yüklerini azaltamazlar. Vergi planlamasının kötüye kullanımının varlığı halinde, vergileme gerçek mahiyete uygun hukuki düzenlemeler kapsamında gerçekleştirilecektir”* şeklinde kurgulanabilir.

Şunu belirtmek gerekir ki, ister uluslararası faaliyet gösteren işletme veya büyük işletmeler olsun, ister küçük ölçekli işletmeler olsun söz konusu işletmelerin büyük boyutlara ulaşan işlemlerinin tamamında vergi planlaması yoluyla vergi yüklerini en aza indirmeleri arzu edilen bir durum olsa da, çoğu zaman böyle olmadığı da ortadadır. Dolayısıyla bu konuda makro temelli düzenlemeler gerekmektedir. Ancak bu noktada meslek mensuplarına da önemli görevler düştüğü unutulmamalıdır.

Bu eksiklikler noktasında gerek devlet, gerekse meslek örgütleri tarafından eğitim çalışmalarına yer verilmelidir. Söz konusu eğitim çalışmalarında, vergi

yükünün azaltılması işlemleri kanunlara uygun bir şekilde yapılması, kamu vicdanı, dürüstlük, muhasebe meslek mensuplarının mükelleflerine vergi bilincinin yerleşmesine yardımcı olabileceği uygulamalar ön planda tutulmalıdır. Ahlaki açıdan zayıf olan muhasebe meslek mensupları için birtakım yaptırımlar uygulanmalıdır. Meslek mensupları, meslek odalarınca denetimlere tabi olmalı, vergi planlamasının kötüye kullanımını teşvik eden muhasebe meslek mensupları için caydırıcı cezalar uygulanmalıdır.

Mükellefler tarafından izlenen ve mükellefin devlet ile bağlılığını kuvvetlendirmeyi sağlayan bir mükellef hakkı olarak vergi planlaması stratejilerinin vergiye direnmek değil, vergiye uyum sağlamak amaçlı olduğu ve bu yönüyle vergi kaçırmaya karşı bir engel oluşturduğu söylenebilir. Bu bakımdan, vergi planlaması yapmanın değil de, vergi kaçırmanın olağan olduğu yönündeki algılama tersine düzeltilmelidir. Bu bakımdan vergi planlaması algısını zedeleyen düzenlemelerden kaçınılmalıdır. Vergi planlamasının kötüye kullanılmaması noktasında vergi idaresince geliştirilecek olan stratejiler içerisinde muhasebe meslek mensupları da dâhil edilmelidir.

Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerde, mükelleflerin vergi planlaması şeklinde kanuni yollardan değil de, vergi planlamasının kötüye kullanılması, peçeleme, muvazaa gibi yasal olmayan yollardan vergi yüklerini azaltmaya çalışmaları, küçük işletmelerin yaygınlığı, vergi bilincinin tam oluşmaması, vergi yükü dağılımında adaletin sağlanamaması, kayıt dışılığın yüksek ve denetim oranlarının düşük olması özellikle işletmeleri ekonomik özü ve yasal dayanağı olmayan uygulamalara yönlendirmektedir. Bu durumda vergi planlaması olgusu geri planda kalmaktadır. Bu bakımdan öncelikle bu tür makro düzeydeki olumsuzlukların en az düzeye indirilebilmesiyle vergi planlaması yapılması daha anlamlı olabilecektir.

KAYNAKÇA

- Abaç, Selçuk: **Kurumlar Vergisi Üzerine Bir İnceleme**, İstanbul, Türk Sanayicileri ve İş Adamları Derneği, No:8, 1974.
- Abdallah, Wagdy M.: **International Transfer Pricing Policies: Decision-Making Guidelines For Multinational Companies**, New York, Quorum Books, 1989.
- About the EU (Çevrimiçi), <http://www.europa.eu>, 30 Kasım 2016.
- Acar, Ufuk
Olçay Tokay: **Transfer Fiyatlandırması**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2013.
- Acinöroğlu, Serkan: “Genel Olarak Vergi Teşviklerinin Ekonomi Üzerine Etkinliği”, **Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi**, C.1, Sayı:2, 2009, ss. 147-169.
- Acinöroğlu, Serkan: “Vergiden Kaçınma ve Vergi Kaçakçılığıyla Mücadelede Avrupa Birliği’nin 1 Ocak 2013 Tarihli Son Eylem Planının Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 379, 2013, ss. 188-197.
- Adanur, Fatih: “OECD Bünyesinde Gerçekleştirilen Agresif Vergi Planlaması Toplantılarında Ele Alınan Konuların Türk Vergi Sistemi Açısından Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 408, Ağustos 2015, ss. 173-178.
- Addis Ababa Action Agenda, 2015, (Çevrimiçi), http://www.un.org/esa/ffd/wpcontent/uploads/2015/08/AA_AA_Outcome.pdf, 17 Mart 2017.
- Akbulut, Yavuz: **Sosyal Bilimlerde SPSS Uygulamaları**, İstanbul, İdeal Kültür Yayıncılık, 2010.
- Akçaoğlu, Ertuğrul: “ABD Vergi Hukukunda Özün Şekle Üstünlüğü İlkesi”, **Ankara Barosu Dergisi**, No: 2, 2012, ss. 171-186.
- Akdoğan, Abdurrahman: “Vergilendirme Bilinci ve Vergi Planlaması”, **Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, C.12, Sayı: 1-2, 1996, ss. 357-362.
- Akdoğan, Abdurrahman: **Kamu Maliyesi**, Ankara, Gazi Kitabevi 2011a.

- Akdoğan, Abdurrahman: **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Temel İlke ve Esaslar, Vergileme ve Vergiler Hukuku, Uygulama Örnekleri**, 10. b., Ankara, Gazi Kitabevi, 2011b.
- Akel, N. Yeliz: “Vergi Hukukunda Yorum Yapan Kaynak Perspektifinde Değişim ve Agresif Vergi Planlaması Üzerine Bir Değerlendirme”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 337, Ekim 2016, ss. 91-109.
- Akgüç, Öztin: **Finansal Yönetim**, 9. b., İstanbul, Avcıol Basım Yayın, 2013.
- Akın, Emre: “Vergi Tekniği: Vergi Hukukunda Yorum ve Uygulama”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 422, Ekim 2016, ss. 35-38.
- Akkaya, Mustafa: **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, Ankara, Turhan Kitabevi, 2002.
- Aktan, Coşkun C., İstiklal Vural, “Vergi Rekabeti”, **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, No:22, 2004, ss. 1-18.
- Aktan, Can Coşkun, Dilek Dileyici, Özgür Saraç: “Vergilere Karşı Tepkiler ve Vergilerin Ahlaki ve Sosyo-Psikolojik Sınırları”, **Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi**, Ed. Coşkun Can Aktan, Dilek Dileyici, İstiklal Y. Vural, Seçkin Yayınevi, 2006, ss. 159-171.
- Aktan, Coşkun C., Hilmi Çoban: “Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi Perspektiflerinden Vergiye Karşı Tutum ve Davranışları Belirleyen Faktörler”, **Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi**, Ed. Coşkun Can Aktan, Dilek Dileyici, İstiklal Y. Vural, Seçkin Yayınevi, 2006, ss. 137-157.
- Aktepe, Eyyüp: **İşletmecilik Bilgileri**, İstanbul, Türk Dünyası Araştırmaları Vakfı Yayınları, 1988.
- Akyol, Şener: **Dürüstlük Kuralı ve Hakkın Kötüye Kullanılması Yasağı**, 2. b., İstanbul, Vedat Kitapçılık, 2006.
- Amadasun, Akongbowa Bramwel, Sunday Osaretin Igbinosa: “Strategies For Effective Tax Planning”, **Franklin Business & Law Journal**, No:2, 2011, ss. 51-64.

- Apak, Sedat: “Vergide Kanunilik İlkesi ve Ekonomik Yaklaşım Sınırı Sorununun İncelenmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 346, 2017, ss. 23-30.
- Argun, Doğan, Samet Uzun: “Transfer Fiyatlandırmasının Önemi ve Kullanım Zorunluluğu”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 290, Şubat 2017, ss. 12-17.
- Arslan, B. Cem: “Tasfiye Sürecinde Vergi Planlaması”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 276, Aralık, 2015, ss. 143-147.
- Arslan, M. Oğuz: “Vergi Cennetleri ve Küresel Yoksulluk”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı:142, 2011, ss. 42-49.
- Arslan, Özkan: “Müştebbisler Hangi Şirket Türünü ve Ticari Faaliyetlerinde Hangi Konuları Tercih Ediyor”, **Mali Çözüm Dergisi**, Eylül- Ekim 2015, ss. 105-112.
- Atik, Ahmet, Kâr Nazmi Karyağdı: “Limited Şirketlerde ve Anonim Şirketlerde Dağıtım”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:188, Nisan 1997, ss.4-38.
- Avi-Yonah: (Çevrimiçi), <https://www.hsgac.senate.gov/download/report-caterpillars-offshore-tax-strategy>, 05 Mart 2017.
- Aydın, Erdal: “OECD BEPS Projesi Transfer Fiyatlandırması Eylemlerinin Türkiye Üzerindeki Etkileri ve Proje ’ye İlişkin Türkiye’deki Yaklaşım”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 415, Mart 2016, ss. 204-217.
- Ayers, C. Benjamin, John Jiang, K. Stacie Laplante: Taxable Income as a Performance Measure: The Effects of “Tax Planning and Earnings Quality”, **Contemporary Accounting Research** Vol. 26 No:1, Spring 2009, ss. 15-54.
- Bahçe, B. Abdullah, Öner Gümüş: “Vergi Planlaması Temelinde Kamu Yararı: Kurumlar Vergisi Üzerine Teorik Bir Yaklaşım”, **Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, C. 24, Sayı:1, 2017, ss. 1-20.
- Baker, Philip: “The BEPS Project: Disclosure of Aggressive Tax Planning Schemes”, **Intertax**, Vol.43, No:1, 2015, ss. 85-90.

- Baker, Philip: Tax Avoidance, Tax Evasion & Tax Mitigation, (Çevrimiçi) http://www.taxbar.com/articles/Tax_Avoidance_Tax_MitigationPhilip_Baker.pdf, 04 Mayıs 2016.
- Bala, Swapan Kumar: “Tax Planning in Bangladesh Perspective”, **Social Science Research Network Working Paper Series**, May 2007, ss. 1-21.
- Başaran Yavaşlar, Funda: **Gelir Vergilendirmesinin Temelleri**, Ankara, Seçkin Kitabevi, 2011.
- Başaran Yavaşlar, Funda: “Türk Hukukunda Vergi İncelemesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 261, Haziran 2010, ss. 87-108.
- Bayram, Nuran: **Sosyal Bilimlerde SPSS ile Veri Analizi**, Bursa, Ezgi Kitabevi, 2017.
- Bektaş, Hakan: **Açıklayıcı Faktör Analizi**, İstanbul, Beta Yayıncılık, 2017.
- Beylik, Ali: “Uluslararası Vergi Planlamasında Şirket Zararlarının Kullanılması”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 229, Ocak 2012, ss. 80-85.
- Biçer, Ramazan, Mehmet, Erginay: “OECD Matrahın Aşındırılması ve Karın Aktarılması Eylem Planı ve Türkiye’ye Etkileri”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:326, Kasım 2015, ss. 54-68.
- Bildirici, Ziyaettin: **Ticari İşletmelerin Hukuki Yapısı Üzerinde Vergilerin Etkileri**, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Yayınları, No.177, 1986.
- Bilici, Nurettin: **İşletme ve Vergi**, Ankara, Savaş Yayınevi, Mayıs 2017.
- Birleşmiş Milletler: (Çevrimiçi), <http://www.un.org.tr>, 13 Şubat 2017.
- Biyan, Özgür: “Muhasebe Meslek Mensuplarına Yönelik Bir Çalışma: Meslek Mensuplarının Demografik Durumları, Mesleki Sorunları ve Değerlendirilmesi”, **Sosyoekonomi Dergisi**, Ocak-Haziran 2012, ss. 105-134.

- Blouin, Jennifer: “Defining and Measuring Tax Planning Aggressiveness”, **National Tax Journal**, Vol.67, No:4, December 2014, ss. 875-900.
- Bowler, Tracey: **Countering Tax Avoidance in the UK: Which Way Forward?**, Tax Law Review Co Mmmittee, The Institute For Fiscal Studies, Tlrc Discussion Paper No. 7, February 2009, <http://www.ifs.org.uk/comms/dp7.pdf>, 25 Eylöl 2017.
- Braithwaite, Valerie: “A New Approach to Tax Compliance”, **Taxing Democracy**, Ed. by: Valerie Braithwaite, Ashgate Publishing Limited, Aldershot, England, 2002, ss. 1-11.
- Brauner, Yariv: “International Approaches to BEPS: What is BEPS?” **Vergilendirmede Matrah Aşındırma ve Kâr Kaydırma (BEPS)**, Ed. Billur Yaltı, Beta Yayınları, 2018, ss. 37-69.
- Budak Tamer,
Simon James
Serkan Benk: “Vergi Sisteminin Basitleştirilmesi: Kavramsal Bir Değerlendirme” **32. Uluslararası Maliye Sempozyumu**, Antalya, 2017.
- Bulut, Serdar: “Vergide Ülke Sınırlarını Aşmak”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 326, Kasım 2015, ss. 31-43.
- Bulut, U. Hikmet: “Muvazaa ve Peçeleme Karşısında KDV Kanunu (10/b) Maddesinin Analizi”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı: 209, Şubat 2017, ss. 96-103.
- Bulutoğlu, Kenan: “Vergiye Karşı Tipik Bir Reaksiyon Poujade Hareketi”, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, Sayı: 4, 1958, ss. 173-197.
- Can, Esin: **Uluslararası İşletmecilik Teori ve Uygulama**, 5. b., İstanbul, Beta Basım Yayıncılık, 2015.
- Can, Halil,
Semra Güney: **Genel İşletme, İlkeler, Kavramlar ve Kurumlar**, Arıkan Yayınları, Mayıs 2007.

Cemalcılar, İlhan
Doğan Bayar, C. İnal,
Aşkun, Şan Öz Alp:

İşletmecilik Bilgisi, Eskişehir, İşitme Özürlü Çocuklar
Eğitim ve Araştırma Vakfı Yayını No:3,
1985.

Cravens, Karen S.:

“Examining The Role Of Transfer Pricing As A Strategy
For Multinational Firms”, **International Business
Review**, Vol.6, No: 2, 1997, ss.127-145.

Çakar Pürsünlerli, Elif,
Fatih Saraçoğlu:

“Vergide Özgürlük İlkesi”, **Gazi Üniversitesi
Hukuk Fakültesi Dergisi** C. XVIII, 2014, ss. 409-433.

Çakar Pürsünlerli, Elif:

“Vergiye Karşı Direnme Şekilleri ve Vergi İnzivası”, **Gazi
Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. XVII, No:1-2,
2013, ss. 1293-1313.

Çelikkaya, Ali,
Bilgi Aytül Bişgin:

“Uluslararası Alanda Vergi İdareleri Arasında
Değişimi: Türkiye’nin Taraf Olduğu Anlaşmalar
Açısından Konunun Değerlendirilmesi”, **Maliye Dergisi**,
No:163, Temmuz-Aralık 2012, ss.76-94.

Çevik, Savaş:

**Küresel Ekonomide Uluslararası Vergileme, Yapısı,
Ekonomi Politikası ve Ülkeler Arası İşbirliği**, Konya,
Palet Yayınları, Ekim 2013.

Çevrimiçi,

<http://www.caterpillar.com/en/company/history/1920.html>
., 21 Aralık 2016.

Çevrimiçi,

[http://www.constructionweekonline.com/article-22168-
the-big-interview-caterpillars-stuart-levenick/1/print/](http://www.constructionweekonline.com/article-22168-the-big-interview-caterpillars-stuart-levenick/1/print/), 22
Aralık 2016.

Çevrimiçi,

[https://www.hsgac.senate.gov/download/report-
caterpillars-offshore-tax-strategy-april-1-2014](https://www.hsgac.senate.gov/download/report-caterpillars-offshore-tax-strategy-april-1-2014), 22 Aralık
2016.

Çevrimiçi,

[http://www.muhasibetr.com/ulusalbasin/yazdir.php?haber
_id=1309](http://www.muhasibetr.com/ulusalbasin/yazdir.php?haber_id=1309), 22 Ocak 2016.

Çevrimiçi,
<http://muhasabeden.com/uluslararasi-vergi-planlamasi-kavraminin-tanitilmasi-ve-rusya-kirgizistan-ve-turkiye-ornegi.html>, 02 Ocak 2017.

Çevrimiçi,
<http://www.newsinenglish.no/2016/02/22/ikea-loses-tax-tricks-case-in-norway/>, 21 Aralık 2016.

Çevrimiçi,
<http://www.turmob.org.tr/istatistikler>, 28 Şubat 2018.

Çiçek, Halit,
Mehmet Karakaş,
Abdunnur Yıldız:

Güneydoğu Anadolu Bölgesinde Vergi Yükümlülerinin Vergiyi Algılama ve Tutum Analizi: Bir Alan Araştırması, T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No: 2008/381, Ankara, Baskı: Ümit Ofset Matbaacılık, 2008.

Çiçek, Halit:

Psikolojik ve Sosyal Yönden Yükümlülerin Vergiye Karşı Tutum ve Tepkileri (İstanbul İli Anket Çalışması), ISMMMO Yayın No:65, Ağustos 2006.

Çiçek, Serdar,
Lale Sabbağ:

“Mükelleflerin Vergiden Kaçınma Algısı ve Demografik Belirleyicileri Üzerine Bir Araştırma: Isparta Örneği”, **Sosyoekonomi**, C.24, No:28, 2016, ss. 43-64.

Çilingir, Ali İhsan Özgür: **Vergi Hukukunda Yorum**, Ankara Adalet Yayıncılık, 2012.

Çomaklı, Şafak E:

“Mükellef Sosyo Psikolojisi Açısından Vergi Ödemeyi Etkileyen Genel Faktörler”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 322, Haziran 2008, ss. 113-120.

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

Çölgezen, Övül:

“Vergi Hukukunda Yorum ve Ekonomik Yaklaşım”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 346, Haziran, 2010a, ss. 69-73.

Çölgezen, Övül:

“Vergi Kaçakçılığı, Vergiden Kaçınma ve Vergi Planlaması”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 347, Temmuz 2010b, ss. 73-77.

- Demir, Eyüp: “Kayıtdışı Ekonomi ve Önlenmesine Yönelik Çözüm Önerileri”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 353, Şubat 2018, ss. 87-92.
- Demir, Volkan,
H. Burak Gökçen: “Stratejik Yönetim Muhasebesi ve Vergi Planlaması İlişkisi: Vergi Planlamasına Dayalı Maliyetleme (VPDM)”, **Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi**, Ocak 2014, ss.17-32.
- Demirci, Abdulkadir: “Uluslararası Vergi Dünyasından Haberler”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 409, Eylül 2015, ss. 154-159.
- Demirci, Abdulkadir: “Uluslararası Vergi Dünyasından Haberler”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 415, Mart 2016, ss. 189-196.
- Demirci, Abdulkadir: “Uluslararası Vergi Dünyasından Haberler”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 417, Mayıs, 2016, ss. 179-184.
- Demirci, Abdulkadir: “Uluslararası Vergi Dünyasından Haberler”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 424, Aralık 2016, ss. 145-150.
- Demirci, Abdulkadir: “Uluslararası Vergi Dünyasından Haberler”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 425, Ocak 2017, ss. 133-137.
- Demirli, Yunus: **Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Reformları ve Türkiye’de Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Açısından Değerlendirme**, Hazine ve Maliye Bakanlığı, Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No:2011/412, Ankara, 2012.
- Desai, A. Mihir,
Fritz C. Foley,
R. James; Hines: “A Multinational Perspective on Capital Structure Choice and Internal Capital Markets”, **NBER Working Paper**, No:9715, 2003, ss. 1-43.
- Dinçer, Ömer: **Stratejik Yönetim ve İşletme Politikası**, İstanbul, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., Şubat 2004.
- Donohoe, P. Michael
A. Gary McGill,:
Edmund Outslay “Risky Business: The Prosopography of Corporate Tax , Planning”, **National Tax Journal**, Vol.67, No: 4, December 2014, ss. 851-874.
- DPT: Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, **Kayıtdışı Ekonomi Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, Ankara, DPT:2603-ÖİK:614, 2001.

- Durmuş, Beril,
E. Serra Yurtkoru,
Murat Çinko: **Sosyal Bilimlerde SPSS’le Veri Analizi**, İstanbul, Beta Yayıncılık, 2016.
- Eğilmez, Mahfi: 3500 Yıl Önce Anadolu’da Vergi Sistemi, (Çevrimiçi), <http://www.mahfiegilmez.com/p/hititler.html>, 05 Mart 2015.
- Erdem, Tahir: “Türk Bakış Açısıyla BEPS: Türkiye’nin Geldiği Yer Nedir?”, **Vergilendirmede Matrah Aşındırma ve Kâr Kaydırma (BEPS)**, Ed. Billur Yaltı, Beta Yayınları, 2018, ss. 71-96.
- Ergin, Esin: **İşletme Politikası**, İstanbul, Der Yayınları, 1992.
- Ergülen, Güneri,
Hayrettin Erdem: **Vergi Kanunlarındaki Vergi Avantajları**, Ankara, Yaklaşım Yayınları, 2000.
- Eroğlu, Onur,
Ö. Ömer, Eftekin: “Vergi Planlaması Çerçevesinde Uzlaşma Kurumu”, **Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi**, C.11, Sayı:2, 2015, ss.233-250.
- Eroğlu, Onur: **Kurumlar Vergisinde Vergi Planlaması**, Bursa, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2014.
- Ertürk, Mümin: **İşletme Biliminin Temel İlkeleri**, 9. b., İstanbul, Beta Basım Yayıncılık, 2013.
- Esener, Turhan: **Türk Hususî Hukukunda Muvazaalı Muameleler**, İstanbul, Fakülteler Matbaası, 1956.
- Essers, H. J. Peter: “The Tax Consultant As Public Officer And Confidential Advisor”, **Arafta Bir Meslek Grubu: Vergi Danışmanları**, Ed. Funda Başaran Yavaşlar ve Tuğçe Karaçoban Güneş, Seçkin Yayınevi, 2017, ss. 147-164.
- European Commission, (EC): **Comission Recommendation Of 06.12.2012 On Aggressive Tax Planning**, 06.12.2012 C (2012) 8806 Final, Brussels 2012.

European Commission, (EC): **Commission Decision Of 23.4.2013 On Setting Up A Commission Expert Group to Be Known As The Platform For Tax Good Governance, Aggressive Tax Planning and Double Taxation**, 23.04.2013 C(2013) 2236 Final, Brussels 2013.

European Commission, (EC): Risk Management Guide For Tax Administrations, Fiscalis Risk Analysis Project Group, 2006, http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_cooperation/gen_overview/risk_management_guide_for_tax_administrations_en.pdf, 16 Mart 2017.

European Commission: **Platform For Tax Good Governance-Discussion Paper on the Recommendation On Aggressive Tax Planning**, Brussels, January 2014 Taxud/D1/, http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/good_governance_matters/platform/meeting_20140206/aggressive_tax_planning.pdf.

Evans, Chris: **Containing Tax Avoidance: Anti-Avoidance Strategies**, UNSW Law Research Paper No:2008-40, June 22, 2008, Ed. by John G. Head, Richard E. Krever, Tax Reform in the 21st Century: A Volume in Memory of Richard Musgrave, Chapter 17, ss. 529-560.

Evers, T. Maria, Ina Meier, Christoph Spengel: "Country-by- Country Reporting: Tension between Transparency and Tax Planning", **Discussion Paper** No:17-008, Centre for European Economic Research, November 2016, ss. 1-22.

Eyüpgiller, Saygın: "Mükellef Hakları ve Hakkın Kötüye Kullanılması", **Legal Mali Hukuk Dergisi**, No: 24, 2006, ss. 2925-2932.

Eyüpgiller, Saygın: "Vergiden Kaçınma ve Vergi Peçelemesi", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 113, 2002, ss. 148-156.

Fallan, Lars, Randi Hammervold, Kjell Gronhaug: "Adoption of Tax Planning Instruments in Business Organizations: a Structural Equation Modelling Approach", **Scandinavian Journal of Management**, Vol.11, No:2, 1995, ss. 177-190.

- Feller, Anna,
Deborah Schanz: “The Three Hurdles of Tax Planning: How Business Context, Aims of Tax Planning, and Tax Manager Power Affect Tax Expense”, **Contemporary Accounting Research** Vol. 34, No: 1, Spring 2017, ss. 494-524.
- Ferhatoğlu, Emrah: “Uluslararası Vergi Hukukunda Örtülü Sermaye”, **Prof. Dr. Şükrü Kızılot’a Armağan**, Ed. Nevzat Saygılıoğlu, Eren Çaşkurlu, Mine Nur Bozdoğan, Ankara, 2014, ss. 308-325.
- Freedman, Judith,
Geoffrey Loomer,
John Vella: “Corporate Tax Risk and Avoidance: New Approaches”, **Legal Research Paper Series**, Paper No:13, 2009, ss. 74-116.
- Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB): **Vergilendirme Bülteni**, No: 6, Nisan 2013, ss. 1-33.
- Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB): **Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma** (Kısaltılmış Basım) Gelir İdaresi Başkanlığı, 2015.
- Gelir İdaresi Başkanlığı: (Çevrimiçi), <http://www.gib.gov.tr>; 12 Eylül 2015.
- Gelir İdaresi Başkanlığı: (GİB), **2014 Yılı Performans Programı**, Ocak 2014.GİB, 2004-2008 ve 2009 Yılı Faaliyet Raporları.
- Gerger, Çetin G.,
Feride Bakar,
Adnan Gerçek: “Türkiye’de Mali Müşavirlerin Mükellef Haklarına ve Gelir İdaresine Bakışını Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesi” , **Sosyoekonomi**, C. 24, No: 29, 2016, ss. 45-71.
- Girila, Lilia,
Udi Rahmani: “Illegal Tax Planning Through Actions Which Are Defined Criminal According To The Tax Laws”, **Studia Universitatis Moldaviae**, Nr.8 (98), 2016, ss. 147-155.
- Gökbel, Doğan: **Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2011.
- Gökçay, Ş. Emre: **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Kapsamı, Niteliği ve Sınırları**, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2018.

- Gökten, Soner,
Çağrı Karabudak: “Uluslararası Vergi Planlaması: Türkiye’nin Merkez Ö. Olarak Kullanıldığı Bir Vaka Çalışması”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, C.19, No: 2, Haziran 2017, ss. 547-566.
- Graham, R. John
Michelle Hanlon,
Terry Shevlin,
Nemit Shroff: “Incentives for Tax Planning and Avoidance: Evidence from the Field”, **The Accounting Review**, Vol. 89, No:3 May 2014, ss. 991-1023.
- Gutmann, Daniel: “Defining Tax Avoidance”, **Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi**, Ed. Billur Yaltı, İstanbul, Beta Basım A.Ş., 2014, ss. 13-24.
- Guttorm, Schjelderup,
Alevander Cappelen F.
Anne, Stenhammer vd.; **Tax Havens and Development**, Report from the Government Commission on Capital Flight from Poor Countries, Official Norwegian Reprots, June 18, 2009, ss. 11-12.
- Gülgün, Sabahettin: “Vergiye Karşı Direnme Biçimlerinden Agresif Vergi Planlaması: Kavram, Terminoloji ve Unsurları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 327, Aralık 2015, ss.132-153.
- Gültekin, Mehmet: “Vergilerin İşletmeler Üzerindeki Etkileri”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 2, Ocak-Aralık 1979, ss. 188-197.
- Gümüş, Erhan: “Serbest Bölgelerde Vergi Uygulamalarının Değerlendirilmesi”, **Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, C. 21, No:1, Ocak 2007, ss.47-60.
- Günaydın, İhsan: “Vergi Cennetlerinin Özellikleri ve Kullanımları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 126, Mart 1999, ss. 75- 84.
- Güneş, Gülsen,
İrfan Barlass: “Yeminli Mali Müşavirler ile Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Vergi Usulündeki Görev ve Yetkileri”, **Arafta Bir Meslek Grubu: Vergi Danışmanları**, Ed. Funda Başaran Yavaşlar ve Tuğçe Karaçoban Güneş, Seçkin Yayınevi, 2017, ss. 83-96.
- Güngör F. Ahmet: “Vergi Mükelleflerinin Bakış Açısıyla BEPS: Mükellefin Beklentileri Neler Olabilir?”, **Vergilendirmede Matrah Aşındırma ve Kâr Kaydırma (BEPS)**, Ed. Billur Yaltı, Beta Yayınları, 2018, ss. 147-155.

- Harari, Moran,
Sitbon, Donyets
Ronit Kedar: “Aggressive Tax Planning And Corporate Social Ofer Responsibility In Israel”, **Accountancy Business and Public Interest**, Vol.12, 2013, ss. 1-46.
- Hellwig, J. Brant: “Questioning The Wisdom Of Patent Protection For Tax Planning”, **Virginia Tax Review**, May 2007, ss. 100-126.
- Hines, James R. JR.: “Tax Havens”, **Office of Tax Policy Research Working Paper Series**, Nr.3, May 2007, ss. 1-7.
- HM Revenue & Customs, Guidance from Anti-Avoidance Group,
<http://webarchive.nationalarchives.gov.uk/+/http://www.hmrc.gov.uk/avoidance/aag-riskassessing.htm> (Çevrimiçi), 15 Mart 2016.
- HM Treasury-
HM Revenue & Customs: **Tackling Aggressive Tax Planning In The Global Economy: UK Priorities For The G20-OECD Project For Countering Base Erosion And Profit Shifting**, ISBN: 978-1-909790-89-6, March 2014.
- Hoffman, William H.: “The Theory of Tax Planning”, **The Accounting Review**, Vol.36, No: 2, April, 1961, ss. 274-281.
- Hong, Qing,
Michael Smart: “In Praise of Tax Havens: International Tax Planning and Foreign Direct Investment”, **CESifo Working Paper Series**, Nr.1942, October 2006, ss. 1-29.
- Hoşyumruk, Şennur: **Vergi Cennetleri, Tercihli Vergi Rejimleri ve Zarar Verici Vergi Rekabetinin OECD Ülkeleri ve Türkiye açısından Değerlendirilmesi**, Eskişehir, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2003.
- Isaac, Alfred: **İşletme İktisadı**, Çev. Orhan Tuna, Cilt:1, İstanbul, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Yayını, 1947.
- İbiş, Cemal: “İşletmelerde Vergi Planlaması”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 68, 2004, ss. 72-79.
- İlhan, Gökalp: “Avrupa Birliği Özel Tüketim Vergisi Uyumlaştırması ve Türk Vergi Sisteminin Uyumı”, **Uluslararası İnsan Bilimleri Dergisi**, C.4, No: 2, 2007, ss. 1-23.

- Jacob, Martin,
R. Anna Bastian,
Kai Sandner: “Why do not all Firms Engage in Tax Avoidance”, **Social Science Research Network Working Paper Series**, 2016, ss. 1-47.
- Jiménez, Adolfo Martin: “Ulusal Hukuktaki Genel Vergiden Kaçınmayla Mücadele Hükümleri ve Vergi Anlaşmaları”, **Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi: Ulusal ve Uluslararası Vergi Hukukunda Alınan Önlemler**, Çev. Ertuğrul Akçaoğlu, Ed. Billur Yaltı, İstanbul, Beta, 2014, ss. 399-429.
- Joint Committee
On Taxation: “Background Information on Tax Expenditure Analysis and Historical Survey of Tax Expenditure Estimates”, **Senate Committee On Finance On March 1**, JCX-15-11, February, 2011, ss. 1-35.
- Juarez, Ogazon G. Lydia,
Ridha Hamzaoui: “Common Strategies against Tax Avoidance: A Global Overview”, **International Tax Structures in the BEPS Era: an Analysis of Anti-Abuse Measures**, Ed.by Madalina Cotrut Amsterdam, IBFD Tax Research Series Vol. 2, 2016, ss. 3-40.
- Kahriman, Hamza,
Pelin Mastar Özcan,
Umut Tepekule: “İşletmelerde Uluslararası Vergi Planlaması, 1 st International Congress on Economics and Business (ICEB'15)”, **New Economic Trends and Business Opportunities**, Gostivar, Makedonya, 10-14 Haziran 2015, ss. 163-175.
- Kahriman, Hamza,
Umut, Tepekule: “Uluslararası Vergilemede Yeni Bir Otomatik Bilgi Değişim Uygulaması Olarak FATCA”, **Prof. Dr. Naci Birol Muter’e Armağan**, Ed. Ramazan Gökbunar, Mustafa Miynat, Birol Kovancılar, Tülin Canbay, Serkan Cura, Manisa 2014, ss. 85-106.
- Kalkınma Bakanlığı: **10. Kalkınma Planı (2014-2018)**, Ankara, 2013.
- Kaneti, Selim: “Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 131, Temmuz, 1992, ss. 39-54.
- Kara, Cemil Mustafa,
Ersan Öz: “Uluslararası Vergilendirmede Hibrit Uyumsuzlukları Etkisizleştirme Çabaları”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 416, Nisan 2016, ss. 232-238.

- Karadağ Coşkun, Neslihan: “Hukuki Güvenlik İlkesinin Vergi Planlamasında Taşıdığı Anlam Üzerine Bir Değerlendirme”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları**, No: 243, 2009, ss. 693-745.
- Karakoç, Yusuf: “Hukukî Nedenlerden Kaynaklanan Vergi Kayıp ve Kaçakları”, **19. Türkiye Maliye Sempozyumu Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları**, 10-14 Mayıs 2004 Belek/Antalya, Uludağ Üniversitesi İİBF. Maliye Bölümü, Bursa 2004, ss. 90-114.
- Karakoç, Yusuf: “Vergi Kaçağı Kavramı ve Türleri”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 163, Mart 1995, ss. 97-108.
- Karayılmazlar, Ekrem, Doğan Bakırtaş: “Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Yatırım Kararlarında Vergilerin Etkisi: Denizli İli İçin Bir Alan Araştırması”, **TİSK Akademi**, C.1, 2011, ss. 154-187.
- Karyağdı, Nazmi: “Mükelleflerin Vergi Yasalarına Uyumunda YMM’lerin ve SMMM’lerin Rolü”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 206, Şubat 2010, ss. 28-31.
- Karyağdı, Nazmi: **Amerika Birleşik Devletleri Gelir İdaresi’nde Vergi İncelemesi**, Ankara, Hazine ve Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Kasım, 2006.
- Khan, A. Ghafoor: “The relationship of capital structure decisions with firm performance: A study of the engineering sector of Pakistan”, **International Journal of Accounting and Financial Reporting**, Vol.2, No:1, 2012, ss. 245–262.
- Kılıç, Ramazan, Engin Hepaksaz: “Uluslararası Ölçekte Gerçekleştirilen Vergiden Kaçınma ve Vergi Kaçakçılığı ile Mücadelede Uygulanan Ulusal ve Uluslararası Tedbirler ve Çözüm Önerileri”, **Finans, Politik ve Ekonomik Yorumlar Dergisi**, C. 48, No: 551, 2011, ss. 19-33.
- Kısakürek, Mustafa M, Yüksel Aydın: “İşletmelerde Sermaye yapısı ile Kârlılık Arasındaki İlişkinin Analizi: 1992:2011 Yılları Arası Finansal Krizler Odaklı Bist’te Bir Uygulama”, **Cumhuriyet Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, C.14, No:2, 2013, ss. 97-121.

- Kızılot, Şükrü: **Türk Vergi Hukukunda Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye**, Ankara, Yaklaşım, 2002.
- Korb, L. Donald: “Shelters, Schemes, and Abusive Transactions: Why Today’s Thoughtful US Tax Advisors Should Tell Their Clients to “Just Say No.” **In Tax and Corporate Governance**, Springer Berlin Heidelberg, 2008.
- Koyuncu, Mesut: **Örtülü Sermaye Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Uluslararası Transfer Fiyatlandırması**, Ankara, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2005.
- Kurtulmaz, Nihan: “Türk ve Alman Vergi Hukukunda İspat Yüğü”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 296, Ağustos 2017, ss. 102-108.
- Kurtuluş, Kemal: **Pazarlama Araştırmaları**, 6. b., İstanbul, Avcıol Basım Yayın, 1998.
- Larin, Gilles N., Chantal Buote, Robert Duong: **Aggressive Tax Planning and Inherent Risks: Would Canada Benefit by Adopting Tools Developed by Some of Its Trading Partners? The Canadian Context**, Québec, Discussion Paper 2006.
- Marketline Case Study: **Tax Planning The Good, The Bad and The Ugly**, May 2014, ss. 1-23.
- Modigliani, Franco, H.Merton Miller: “Corporate Income Taxes and The Cost of Capital:A Correction”, **The American Economic Review**, Vol.53, No:3, 1963, ss. 433-443.
- Morisset, Jacques, Neda Pirnia: The Impact of Tax Policy And Incentives On FDI”, **“Foreign Direct Investment: Research Issues**, Ed.Bora Bijit, London and New York: Routledge, 2002, ss. 273-291.
- Mucuk, İsmet: **Modern İşletmecilik**, 4.b., İstanbul, Der Yayınları, 1989.
- Muter, Naci B, Pelin Özcan Mastar: “Sosyo-Psikolojik Yönleri ile Vergi Kaçakçılığı”, **Mali Sosyoloji Üzerine Denemeler**, Ed. Kemal Çelebi, Ankara, 2012.

- Mutlu, Ayşegül,
Mehmet; Tunçer: “Vergi Karmaşıklığının Vergi Uyumuna Etkisi ve Türkiye”, **Vergi Sorunları**, Sayı:164, Mayıs 2002, ss. 101-114.
- Nar, Mehmet: “Küresel Forum Çalışmaları: Vergilendirmede Bilgi Değişimi Üzerine Güncel Bir Değerlendirme”, **International Periodical For The Languages, Literature And History Of Turkish Or Turkic**, C. 9, No:5, Bahar 2014, ss. 1631-1649.
- Nar, Mehmet: “Vergi Planlaması Aracı Olarak Ar-Ge Harcamaları”, **Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi**, C. 8, No:37, Nisan 2015, ss. 925-940.
- O’Shea, Tom: “Tax Avoidance and Abuse of EU Law”, **The EC Tax Journal**, Vol.11, 2010, ss.77-115.
- OECD: “**Taxpayers’ Rights and Obligations – Practice Note**”, OECD Committee of Fiscal Affairs Forum on Tax Administration, 2003, ss. 1-13.
- OECD: **Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance (Guidance Note)**, Organisation for Economic Co-operation and Development(OECD), Paris, France, 2004.
- OECD: **Issues in International Taxation: International Tax Avoidance and Evasion**, Paris, 1987.
- OECD: **Understanding and Influencing Taxpayer’s Compliance Behaviour**, Organisation for Economic Cooperation and Development, Paris, France, 2010.
- OECD: **Study into the Role of Tax Intermediaries**, Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD), Paris, France, 2008.
- OECD: **Action Plan On Addressing Base Erosion And Profit Shifting**, ISBN 978- 92-64-20270-2, OECD Publishing, 2013, ss. 1-44.
- OECD: **Addressing Base Erosion And Profit Shifting**, ISBN 978-92-64-19265-2, OECD Publishing, 2013.

- OECD: **Corporate Loss Utilisation Through Aggressive Tax Planning**, ISBN 978- 64-11921-5, OECD Publishing, 2011, ss. 19-66.
- OECD: **Hybrid Mismatch Arrangements: Tax Policy and Compliance Issues**, Paris, 2012, http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/HYBRIDS_ENG_Final_October2012.pdf.
- OECD: Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes (Module on General and Legal Aspects of Exchange of Information), 2006.
- OECD: **Neutralising The Effect Of Hybrid Mismatch Arrangements**, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, ISBN: 978-92-64-21879-6, 2014.
- OECD: **Tackling Aggressive Tax Planning Through Improved Transparency And Disclosure**, Report On Disclosure Initiatives, February, 2011, ss. 1-22.
- OECD's Work on Aggressive Tax Planning, (Çevrimiçi), <http://www.oecd.org/tax/aggressive/atp.htm> 16 Eylül 2016.
- Oktar, Ateş S.: “Muhasebe Hileleri ve Bir Hukuka Uygunluk Sebebi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 249, Haziran 2009, ss. 7-14.
- Oktar, Ateş S.: **Vergi Hukuku**, 13. Baskı, İstanbul, Türkmen Kitabevi, Eylül 2018.
- Oktar, Cholpan: **İşletmelerde Vergi Planlaması ve Türkiye Örneği**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2004.
- Oktayer, Nagihan, Nazan Susam, Murat Çak: **Yatırım Kararlarının belirlenmesinde Vergisel Faktörlerin Önemi**, İstanbul, İSMMMO Yayınları: 100, Mart, 2008.

- Mutluer, M. Kâmil, **İşletme Vergiciliği**, İstanbul, Bilgi üniversitesi Yayınları Ekim 2018.
- Nilay N. Dayanç Kuzeyli,
Elif C. Hazıroğlu:
- Organ, İbrahim,
Muhsin, Çelik: “İşletmelerde Vergisel Bir Planlama Unsuru: Transfer Fiyatlandırması, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 301, Eylül 2006, ss. 132-141.
- Organ, İbrahim: “Avrupa Birliği ve Türkiye’deki Serbest Bölge Uygulamalarının Karşılaştırılması”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 266, 2003, ss. 142-160.
- Öncel, Mualla,
Ahmet Kumrulu,
Nami Çağan: **Vergi Hukuku**, Ankara, Turhan Kitabevi, Ekim 2008.
- Öncel, Mualla: “Avrupa Ekonomik Topluluğu’nda Vergi Uyumlaştırması”, **Prof. Dr. Akif Erginay’a 65. Yaş Armağanı**, Ankara, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını No: 460, 1981, ss. 714-741.
- Öncel, Türkan,
Yenal, Öncel: “Uluslararası Vergi Rekabeti”. **İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, 43.44. Seri, 2003, ss. 1-25.
- Öner, Cihat: “Danıştay Kararları Işığında Vergi Hukukunda İktisadi, Ticari ve Teknik İcaplar”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, No:115, 2014, ss. 243-276.
- Öz, Semih: **Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, Mart, 2005.
- Özcan, Zekai: **Hangi Şirket Kurulmalı?**, Seçkin Yayınevi, Ankara, Haziran, 2016.
- Özer, Emre Yunus: “Sanayi Bölgelerinin Gelişim Sürecinin Türkiye ve Dünyadaki Yansımaları”, **Yönetim Bilimleri Dergisi**, C. 6, No:1, 2008, ss. 91-102.
- Özer, Levent: **Vergilemede Global Eğilimler**, 1. Baskı, İstanbul, Scala Yayıncılık, 2009.

- Özgenç, Ayhan Selçuk: **Vergi Anlaşmalarının Kötüye Kullanılması: Anlaşma Alışverişi**, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2016.
- Öztürk, Serdar,
Özlem Ülger: “Vergi Cennetlerinin Küresel Finansal Kriz Üzerine Ekonomik Etkileri: Vergi Kaçırma, Vergiden Kaçınma ve Kara Para Aklamadaki Rolü”, **Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, C.9, No:1, Ocak 2016, ss. 237-254.
- Pehlivan, Serdar,
Rıza Ali Gökbnar: “Ülkemizde Transfer Fiyatlandırmasının Yol Açtığı Tahmini Kurumlar Vergisi Kaybı”, **Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, C.17, No: 1, 2010, ss. 99-120.
- Perçin, Necati: “Adi Şirketler Hakkında Genel Hükümler ve Adi Şirketlerin Borçlar Kanunu ve Vergi Kanunu Karşısındaki Durumu”, **Mali Çözüm Dergisi**, No:61, 2002, ss. 1-9.
- Pulaşlı, Hasan: **Şirketler Hukuku**, Adana, Karahan Kitabevi, 2004.
- Report Of The Auditor
General Of Canada: **Agressive Tax Planning**, Chapter 3, ISBN 978-1-100-23502-8, Ottawa 2014.
- Reuven, Avi Yonah,
Nicola Sartori,
Marian Omri: “Global Perspective on Income Taxation Law”, **Oxford Scholarship Online**, 2011, ss. 1-12.
- Rohatgi, Roy: **Basic International Taxation**, Kluwer Law International, London, New York, 2002.
- Roth, Jeffrey A,
John T. Scholz,
Ann Dryden Witte (Eds): “**Taxpayer Compliance**”, Vol.1, An Agenda for Research, Philadelphia:University of Pennsylvania Press, 1989.
- Sağbaş, İsa: **Vergi Teorisi**, Ankara, Ece Matbaa, 2011.
- Sağlam, Metin: **Mükelleflerin Vergiye Bakışı Algı Tutum Analizi, (Çorum İlinde Bir Alan Araştırması)**, Sonçağ Yayıncılık, 2014.

- Sancakdar, Oğuz,
M. Aytaç Özelçi: “Yeminli Mali Müşavir ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Hukuki Statülerinin İdare Hukuku Yönüyle İrdelenmesi”, **Arafta Bir Meslek Grubu: Vergi Danışmanları**, Ed. Funda Başaran Yavaşlar ve Tuğçe Karaçoban Güneş, Seçkin Yayınevi, 2017, ss. 97-127.
- Saraç, Özgür: **Küresel Vergi Rekabeti ve Ulusal Vergi Politikaları**, Ankara, Maliye Hukuk Yayınları, Ağustos, 2006.
- Saraçoğlu, Fatih,
Haydar, Ejder: “Vergi Uyumlaştırılması Açısından AB Ülkelerinde Gelir Vergisi Uygulamalarının Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 164, 2002, ss. 122.-132.
- Saraçoğlu, Fatih,
Muharrem Çakır: “Bir Vergi Planlaması Aracı Olarak Devir Müessesesinin Değerlendirilmesi”, **Uluslararası Sosyal ve Eğitim Bilimleri Dergisi**, C. 4, Sayı: 8, 2017, ss. 94-106.
- Saraçoğlu, Fatih: “G20 Antalya Liderler Bildirgesi ve Matrah Aşındırma ve Kâr Aktarımı (BEPS) Eylem Planı”, **Mali Çözüm Dergisi**, Eylül- Ekim 2015, ss. 73-88.
- Saraçoğlu, Fatih: **İşletmelerin Vergilendirilmesi ve Kurumlaşma**, Ankara, Turhan Kitabevi, 2005.
- Sarıaslan, Osman: “Küreselleşmenin Temel Türk Kanunlarına Etkileri”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, No:1, Nisan 2010, ss. 335-362.
- Saruç, Naci Tolga: **Vergi Uyum**, Ankara, Seçkin Yayınevi, 2015.
- Sayılğan, Güven,
Mustafa, Doğan: “Neden Artan Vergi Oranları İşletmeleri Borçla Finansmana Özendirir?”, **Bankacılar Dergisi**, S.52, 2005, ss. 28-38.
- Schäfer, Anne,
Christoph Spengel: “International Tax Planning in the Age of ICT”, ZEW-
Centre for European Economic Research Discussion Paper Nr.04-027, March 2004, ss. 1-48.
- Serim, Nilgün: “Mükellef Tipolojilerine Göre Vergi Ahlakını Şekillendirmek Olanaklı mıdır?” **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 270, 2011, ss. 68-78.

- South African Revenue Service (SARS): **Tax Avoidance And Section 103 Of The Income Tax Act, 1962- An Interm Response**, South African Revenue Service, March 2006.
- Söğütlüoğlu, Güneş: Küreselleşmenin Etkisiyle Değişen Vergi Sepeti”, **Küresel Dönemde Vergileme Dönüşüm ve Türkiye’ye Yansımalar**, Der. Ayşegül Yakar Önal ve Sezai Temelli, İstanbul, Beta Yayıncılık, Nisan, 2012.
- Sönmez, Nihat: “Agresif Vergi Planlaması Aracı Olarak Kurum Zararları”, **KPMG, Uluslararası Düzeyde Sorumlu Vergicilik**, (Çevrimiçi), <https://home.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/06/tr-sorumlu-vergicilik-nihat-sonmez.pdf>, 16 Mayıs 2017.
- Sözer, Cevat: “Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelerde Vergi Planlaması”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 45, Ekim-Kasım-Aralık 1998, ss. 67-73.
- Stainer, Alan, Lorice Stainer, Alexandra Segal: “The Ethics of Tax Planning”, **A European Review**, **Blackwell Publishers**, Vol. 6, No.4 Oxford, 1997, ss.213-219.
- Şanver, Salih: “İşletme Vergiciliği”, **İstanbul Üniversitesi, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, No:17, 1968, ss. 61-84.
- Şehitoğlu, O. Fatih: “Vergi Ahlakı ve Anomik Davranışlar”, **30. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Antalya, 2015, ss. 1-39.
- Şen, Hüseyin, İsa Sağbaş: **Vergi Teorisi ve Politikası**, Ankara, Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Yayınları, Mart, 2016.
- Şenyüz, Doğan, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek: **Türk Vergi Sistemi**, Bursa, Ekin Basım Yayın, 2012.
- Şenyüz, Doğan: **Vergilendirmede Yükümlü Psikolojisi**, Bursa, Ekin Kitabevi, 1995.
- Şişman, Bülent: **İşletmelerde Vergi Planlaması Yöntemleri**, Yaklaşım Yayıncılık, Nisan 2003.

- Tanzi, Vito: “Globalization, Tax Competition and the Future of Tax Systems” **IMF Working Papers**, 1996, ss. 96-141.
- Taşkın, Yasemin: “Vergi Aflarının Hukuki Niteliği ve Gerekçeleri”, **İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, No: 2, 2010, ss. 122-128.
- Taşkın, Yasemin: “Vergi Planlaması Yöntemi Olarak Amortismanların Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartları Açısından Değerlendirilmesi”, **Mali Çözüm Dergisi**, Kasım-Aralık 2012a, ss. 99-112.
- Taşkın, Yasemin: **Transfer Fiyatlandırmasında Emsallere Uygunluk İlkesi**, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2012b.
- Taşkın, Yasemin: Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesine Genel Bakış”, **Mali Çözüm Dergisi**, Ocak- Şubat 2012c, ss.69-76.
- Taylar, Yıldırım: **Türk Vergi Hukuku Açısından Serbest Bölgeler**, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2008.
- Tenker, Lütfullah: **İşletme İktisadı**, Cilt:1, Ankara, Bilgi Basımevi, 1969.
- Terzi, Ali,
Nurettin Köse: “Bir Vergi Planlaması Aracı Olarak Transfer Fiyatlandırması”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 418, Haziran 2016, ss. 71-85.
- The Federal Ministry For Economic Cooperation and Development, **Addressing Tax Evasion And Tax Avoidance in Developing Countries**, 2010, ss. 1-32.
- Torgler, Benno: **Tax Compliance and Tax Morale: A Theoretical and Empirical Analysis**, Edward Elgar Publishing, 2007.
- Tosuner, Mehmet,
Hakan Bay: “Türk Vergi Sisteminde Gerçek Kişiler İçin Vergi Avantajları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 348, Eylül 2017, ss. 9-29.
- Tuncer, Selahattin: “İşletme Vergiciliğinden Vergi Planlamasına”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 181, 2008, ss. 9-15.

- Tunçer, Mehmet: “Hükümet- Birey İlişkilerinin Vergi Uyumuna Etkisi ve Türkiye”, **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, C.57, No:3, 2002, ss. 107-128.
- Tunçer, Mehmet: “Vergi Yardımcılarının Vergi Uyumuna Etkisi”, **Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, C.7, No:1, 2005, ss. 217-228.
- Turhan, Salih: **Vergi Teorisi ve Politikası**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1998.
- Turunç, Sencer, Özge Yamak: “Avrupa Birliğinin Vergiden Kaçınmayı Önleme Direktifi”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı: 217, Ekim 2017, ss. 18-26.
- Turunç, Sencer: “Verginin Kalkınmadaki Rolü ve Bu Konudaki Küresel Gelişmeler”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 418, Haziran 2016, ss. 210-219.
- Tunal, S. Selman: “Genel Hatları ile Amerika Birleşik Devletlerinde İşletme Birleşmelerinin Hukuki Yapısı”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 220, Mayıs 2000, ss. 54-63.
- Türk Dil Kurumu, (Çevrimiçi), <http://www.tdk.gov.tr>, 12 Aralık 2015.
- Türk, Yakup, A. Özkan Uyrak: “Tasfiye, Birleşme, Devir ile Bölünme İşlemleri ve Vergisel Sonuçları- II, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 417, Mayıs 2016, ss. 93-103.
- Türkiye Cumhuriyeti Dış İşleri Bakanlığı, OECD Uluslararası Örgüt Künyesi, (Çevrimiçi), http://www.mfa.gov.tr/iktisadi-isbirligi_ve-gelisme-teskilati-_oecd_.tr.mfa.
- Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği, (Çevrimiçi), www.tobb.org.tr, Kurulan/Kapanan Şirket İstatistikleri, 24 Ocak 2018.
- Ubay, Birol: “Vergi Rekabeti ve Vergi Planlaması”, **Vergi Raporu**, Sayı: 204, Eylül 2016, ss. 115-126.
- Uğur, Alparslan, Uğur Kömürcüler: “Vergi Planlamasına Yönelik Uluslararası Stratejiler ve Türkiye’deki Yansımaları”, **Finans, Politik ve Ekonomik Yorumlar Dergisi**, C.45, Sayı: 515, 2008, ss. 31-44.

- Uluatam, Özhan: **Vergilerin Yatırımlar Üzerindeki Etkisi ve Yatırımları Teşvik Edici Vergi Politikası (Teori ve Türkiye Uygulaması)**, Ankara Üniversitesi, Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, No:311, 1971.
- User, İnci: “Vergilemenin Sosyal Psikolojik Sınırı”, **Yayımlanmamış Doktora Tezi**, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1992.
- Uyanık, Atilla: **Vergi Bilinci, Vergi Etiği ve Vergiye Gönüllü Uyum**, Derin Yayınları, 2011.
- Uyanık, Namık Kemal: **Örtülü Sermaye Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi Düzenlemeleri**, Ankara, TÜRMOB Yayınları, 2008.
- Uzay, Şaban: “Türk Vergi Sisteminde Teknoloji Geliştirme Teşvikleri”, **Üniversitelerdeki Araştırma ve Uygulama Merkezlerinin İşlevselliği: Üniversite-Sanayi İşbirliğinin Yeniden Yapılandırılmasının Gereklilikleri**, Ed. Rıfat Yıldız, Hayriye Atık, Detay Yayınevi, Kitap Bölümü, 2007, ss. 319-355.
- Üstün, Ayhan, Eray Büyüksekban: **KPMG, Uluslararası Düzeyde Sorumlu Vergicilik**, (Çevrimiçi), <https://home.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/06/tr-sorumlu-vergicilik-nihatsonmez.pdf>, 16 Mayıs 2017.
- Üyümez, M. Erkan: “Vergi Mevzuatının Karmaşıklığı ve Uzlaşma Yöntemi Bağlamında Vergi Uyumunun Değerlendirilmesi”, **Ekonomi Bilimleri Dergisi**, C.8, No:1, 2016, ss. 75-92.
- VanDenburgh, John T.: “Closing International Loopholes: Changing the Corporate Tax Base to Effectively Combat Tax Avoidance”, **Valparaiso University Law Review**, Vol. 47, No:1, 2012, ss. 313-355.
- Vello, C. P. Andre, L. Antonio Martinez: “Efficient Tax Planning: An Analysis of its Relationship with Market Risk”, **Social Science Research Network Working Paper Series**, 2012, ss. 1-32.

- Vellutini, Charles: “Key Principles of Risk-Based Audits”, Risk-Based Tax Audits: Approaches and Country Experiences, Ed. Munawer Sultan Khwaja, Rajul Awasthi, Jan Loeprick, **The World Bank Publishing**, Washington DC, 2011, ss. 13-22.
- Weber, Alfred: **Theory of the Location of Industries**, Çev. Carl Friedrich, The University of Chicago Press, 3rd Print, 1958, ss. 18-36.
- West, Michael: (Çevrimiçi), <https://www.michaelwest.com.au/excusez-nous-french-giant-sanofi-takes-australia-to-the-cleaners/>, 13 Aralık 2017.
- Xynas, Lidia: “Tax Planning, Avoidance and Evasion in Australia 1970-2010: The Regulatory Responses and Taxpayer Compliance”, **Revenue Law Journal**, Vol.20, No:1, 2011, ss. 1-37.
- Yaltı, Billur: **Uluslararası Vergi Anlaşmaları**, İstanbul, Beta Basım Yayın Dağıtım A.Ş. Haziran, 1995.
- Yardımcıoğlu, Mahmut, Veli Özer, Nuray Demirel: “Emsallere Uygunluk Prensibi Çerçevesinde Uluslararası Transfer Fiyatlandırmanın Değerlendirilmesi”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 83, 2007, ss. 53-65.
- Yavuz, Cavit, Deniz Sivrikaya: “Küreselleşmenin Aktörlerinden Çok Uluslu Şirketler ve Yönetişim”, **International Davraz Congress on Socialand Economic Issues Shaping the World’s Future: New Global Dialogue**, 25-26 Eylül 2009 Sirene, ss. 1-24.
- Yeniçeri, Harun: “Beyan Esasına Dayanan Vergilerde Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Psikolojik Nedenlerinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma”, **19. Maliye Sempozyumu, Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları**, Antalya, Mayıs 2004, ss. 908-927.
- Yıldırım, Murat: “Vergilendirmenin Bazı Hukuki Temelleri”, **Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.1, No:1, 2006, ss. 107-152.

- Yıldırım, Zübeyr,
Serkan Ağar: “Vergi Hukukunda Beyan Sisteminin Etkinliği”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakóltesi Yayınları, Prof. Dr. Mualla Öncel’e Armağan**, Cilt I, Ankara, 2009, ss. 1223-1262.
- Yıldız, Habib: **Küreselleşmenin Vergileme Üzerine Etkileri ve Türkiye Açısından Bir Değerlendirme**, Ankara, Seçkin Yayınevi, 2005.
- Yılmaz, E. Binhan,
Sinan Ataer,
Müge Ataer Yetkin: “Vergi Algısı Eğitim İlişkisi: Çeşitli Üniversitelerde Maliye Bölümü Öğrencilerinin Vergi Algılarını Belirlemeye Yönelik Bir Araştırma, **30. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Antalya, 2015.
- Yılmaz, E. Binhan: **Maliye**, 3. Baskı, İstanbul, Der Yayınları, 2018.
- Yılmaz, Elif: “Kanuna Karşı Hilenin Vergi Hukukundaki Görünümü Olarak Peçeleme Kavramı ve Muvazaa İle Mukayesesi”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakóltesi Dergisi**, C. XVII, No:1-2, 2013, ss. 1757-1781.
- Yılmaz, Güler Hülya: Uluslararası Vergi Adaleti İçin BEPS Eylem Planı, (Çevrimiçi), [https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/tr/Documents/tax/hulyayilmaz_eylulkasim\(1\).pdf](https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/tr/Documents/tax/hulyayilmaz_eylulkasim(1).pdf), 16 Mart 2016.
- Yılmaz, M. Muhammet: “Agresif Vergi Planlaması: OECD ve Avrupa Birliği’nin Bakış Açısı”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 251, Kasım 2013, ss. 39-42.
- Yusufoğlu, Arkan: Türk Vergi Sisteminde Seçimlik Vergi Planlaması Araçları ve Kısıtlayıcı Düzenlemeler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 330, Mart 2016, ss.146-158.
- Yüce, Mehmet: “Eski Sovyetler Birliği Ülkelerinde Mükelleflerin Vergiye Bakışı Üzerine Bir Değerlendirme”, **Akademik Araştırmalar Dergisi**, Sayı: 31, Kasım 2006-Ocak 2007, ss. 63-81.
- Yücel, Mehmet: **Kayıtdışı Ekonomi Bakımından Türk Vergi Sisteminin Analizi**, 1. Baskı, İstanbul, Legal Yayıncılık, 2016.

EKLER

EK-I ANKET FORMU

Değerli katılımcı,

Sizlere sunmuş olduğum anket formu, “İşletmelerde Bir Vergiden Kaçınma Yöntemi Olarak Vergi Planlaması: Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Planlaması ile İlgili Algılarına Yönelik Bir Araştırma” başlıklı tez çalışması kapsamında gerçekleştirdiğim araştırma ile ilgilidir. Söz konusu bu anketin amacı, vergi planlaması kavramı ve muhasebe meslek mensuplarının vergi planlaması ile ilgili düşüncelerini ölçmek üzere düzenlenmiştir. Vereceğiniz cevapların gizliliği korunacak ve çalışmada bir sonuca ulaşabilmek adına akademik amaçla kullanılacaktır. Bu nedenle ankette yer alan her bir ifadeyi dikkatlice okuyunuz ve sizi (gerçek duygu ve düşüncenizi) en iyi ifade ettiğini düşündüğünüz seçeneği belirtiniz.

Zaman ayırdığınız için teşekkür ederim.

İmren Peker Kılıçer

İstanbul Üniversitesi

Maliye Bölümü Doktora Öğrencisi

Saygılarımla,

(1) Kesinlikle katılmıyorum, (2)Katılmıyorum, (3)Kısmen Katılmıyorum, (4)Ne katılıyorum ne katılmıyorum, (5)Kısmen katılıyorum, (6)Katılıyorum, (7)Tamamen katılıyorum

	1	2	3	4	5	6	7
Vergilemenin İşletme Davranışlarına Etkisine Yönelik Düşünceleriniz							
S.1 Vergi, işletmenin kuruluşu aşamasında hukuki şekil seçimini etkiler.							
S.2 Vergi, işletmenin kuruluşu aşamasında yer seçimini etkiler.							
S.3 Vergi, işletmenin yatırım kararlarını etkiler.							
S.4 Vergi, işletmenin üretim sürecini etkiler.							
S.5 Vergi, işletmenin pazarlama politikalarını etkiler.							
S.6 Vergi sistemlerindeki her değişiklik (oran değişimi, teşvik sistemi değişimi gibi) işletme davranışlarını etkiler.							
S.7 İşletmeler, yatırım kararlarını vergi sonrası kâra göre planlar.							
S.8 Vergi planlaması yapma imkânı ortadan kaldırıldığında işletmenin kârı olumsuz etkilenir.							
S.9 İşletme kârının artırılmasında en etkili yol vergi planlaması yapmaktır.							
Vergi Planlamasının Tanımlanmasına Yönelik Düşünceleriniz							
S.10 Kanun lafzına uygun olan işlemlerdir.							
S.11 Kanun amacına uygun olmayan işlemlerdir.							
S.12 Kanunla düzenlenen işlemlerdir.							
S.13 Yasal araçların olağan kullanımlarından saptırılarak vergi avantajı sağlayan işlemlerdir.							
S.14 Kanun lafzına uygun ve ekonomik öze sahip olan, yapay olmayan işlemlerdir.							
S.15 Kanun koyucunun ihmalinden doğan işlemlerdir.							
S.16 Matrahı azaltan her türlü işlemdir.							
Vergi Planlamasının Olumlu ve Olumsuz Yönlerine İlişkin Düşünceleriniz							

S.17 Vergi planlamasının yapılması, işletmeye daha fazla yatırım yapma imkânı sağlar.							
S.18 Vergi planlaması, işletmelerin iş yükünü artırır.							
S.19 Vergi planlaması yapılarak tasarruf edilen fonlar, işletme faaliyetlerinin finansmanında kullanılır.							
S.20 Vergi planlaması, işletmelere ek maliyet yükler.							
S.21 Vergi planlaması, işletmenin verimliliğini artırır.							
S.22 Vergi planlaması, devlet hazinesine zarar verir.							
S.23 Vergi planlaması, işletmenin kurumsallaşmasını sağlar.							
S.24 Vergi mevzuatında yer alan vergi planlaması imkânlarının azaltılması, mükellefleri vergi kaçırmaya yöneltir.							
S.25 Vergi planlaması, işletmelerin rakipleriyle daha iyi rekabet edebilmesini sağlar.							
S.26 Vergi planlaması işletmelerin vergi ödeme alışkanlığını artırır.							
S.27 Devlet, vergi planlaması araçlarını toplumsal faydayı gözeterek biçimde oluşturur.							
S.28 Vergi planlaması, mükellefleri vergi kaçırma faaliyetlerinden uzaklaştırır.							
Vergi Planlaması Yapma Eğilimini Artıracak Yöntemlere Yönelik Düşünceleriniz							
S.29 Vergi denetimleri							
S.30 Vergi ödev ve yükümlülüklerini zamanında yerine getiren mükelleflere yönelik ödüllendirme sistemlerinin geliştirilmesi (örneğin, mükellefe ayrıcalıklı vergi planlaması yapma olanağı getirilmesi)							
S.31 Katma değeri yüksek ürünler üreten ve az gelişmiş bölgelerde faaliyet gösteren işletmelere alternatif vergi planlaması araçlarının sunulması							
S.32 Meslek mensuplarının vergi planlaması kapsamında mükelleflere başvurabilecekleri vergi avantajları hakkında bilgilendirmesi							
Vergi Planlamasının Kötüye Kullanılmaması İçin Alınacak Önlemlere Yönelik Düşünceleriniz							
S.33 Vergi mükelleflerine vergi planlamalarını içeren beyan zorunluluğunun getirilmesi							
S.34 Ülkeler arasındaki vergisel konularda bilgi değişimi anlaşmalarının yaygınlaştırılması							
S.35 Mükellef ile gelir idaresi arasında işbirliği uyum programları uygulaması							
S.36 Vergi planlamasının kötüye kullanım biçimlerini teşvik eden ya da 3. kişilere yönelik geliştirilecek stratejiler							
S.37 Ayrı bir grup başkanlığı kurulması							
S.38 Matrah Aşındırılması ve Kâr Kaydırmanın Önlenmesi Eylem Planı (BEPS) ile getirilen Zorunlu Bilgi Raporlama ile Çok Uluslu Şirketler ile Türk Gelir İdaresi Başkanlığı arasında şeffaflığın artırılması							
S.39 Gelir İdaresi Başkanlığı'nın vergisel riskleri değerlendirmedeki kabiliyetini geliştirilmesi							
Vergi Planlaması Yapmayı Engelleyen Durumlara Yönelik Düşünceleriniz							
S.40 Vergi mevzuatının sık sık değişmesi							
S.41 Vergi mevzuatının yeterince açık olmaması							
S.42 Vergi kanunlarının basit ve anlaşılır olmaması							
S.43 Hukuki güvenlik ilkesinin yıpratılması							
S.44 Bürokratik nedenler							
S.45 Maliyetli Oluşu							

Meslek mensubu olarak önerdiğiniz vergi planlaması stratejilerini işletmeler uygular mı? Cevabınız HAYIR ise bu kararlarında etkili olan en önemli faktör nedir?

- a) Uygular (Uygular ise diğer seçenekleri işaretlemeyiniz)
- b) Firma itibarına olumsuz etki düşüncesi
- c) İşletmenin ekonomik yapısının yetersiz olduğu düşüncesi
- d) İşletmeye karşı olumsuz ilgi riski
- e) Vergi dairelerinin tepkisi

Daha önce işletmelerde vergi planlaması ile ilgili herhangi bir derse veya eğitim programına katıldınız mı? () Evet, katıldım. () Hayır, katılmadım.

Son olarak sizden bazı demografik bilgiler istenmektedir. Bu bilgiler sadece araştırma amaçlı olarak, ankete katılan kitlenin profilini belirlemek üzere kullanılacaktır. Verdiğiniz bilgiler kesinlikle üçüncü şahıs ve/veya kurumlarla paylaşılmayacaktır.

Mesleki Unvanınız

() Serbest Muhasebeci () Serbest Muhasebeci Mali Müşavir () Yeminli Mali Müşavir

Yaşınız

() 20 -30 yaş arası () 31-40 yaş arası () 41-50 yaş arası () 51-60 yaş arası () 61 ve üzeri

Cinsiyetiniz

() Kadın () Erkek

Eğitim Düzeyiniz

() Lisans () Yüksek Lisans () Doktora

Kaç yıldır mesleki faaliyette bulunuyorsunuz?

() 1-3 yıl () 4-6 yıl () 7-9 yıl () 10-15 yıl () 16-19 yıl () 20 ve üstü

Mükellef Sayınız

() 0-10 () 11-25 () 26-50 () 51-100 () 100 ve üzeri

ÖZGEÇMİŞ

1988 yılında İstanbul Çatalca’da doğan İmren Peker Kılıçer, 2005 yılında Üsküdar Çamlıca Kız Lisesi’nden mezun olmuştur. 2009 yılında İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Bölümü’nden mezun olmuş, aynı yıl İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Bilim Dalı Yüksek Lisans Programı’na girmeye hak kazanmıştır. 2012 yılında “*Küresel Ekonomik Düzendeki Vergi Rekabeti ve Türk Vergi Sistemi Açısından Değerlendirilmesi*” başlıklı yüksek lisans tez çalışmasını sunarak başarılı olmuş ve 2012 yılında aynı Enstitü’nün Maliye Anabilim Dalı Doktora Programı’na girmiştir. Doktora eğitimi süresi boyunca araştırma görevlisi olarak akademik kariyeri olan İmren Peker Kılıçer’in çeşitli akademik dergilerde yayımlanmış çalışmaları bulunmaktadır.