

TÜRKİYE CUMHURİYETİ
ÇUKUROVA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANA BİLİM DALI

TÜRKİYE’DE GİRİŞİMCİLİĞE YÖNELİK VERGİ TEŞVİKLERİNİN
DEĞERLENDİRİLMESİ

Leman KILINÇKAYA

YÜKSEK LİSANS TEZİ

ADANA / 2019

**TÜRKİYE CUMHURİYETİ
ÇUKUROVA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANA BİLİM DALI**

**TÜRKİYE’DE GİRİŞİMCİLİĞE YÖNELİK VERGİ TEŞVİKLERİNİN
DEĞERLENDİRİLMESİ**

Leman KILINÇKAYA

Danışman: Doç. Dr. Soner YAKAR
Jüri Üyesi: Doç. Dr. Neslihan COŞKUN KARADAĞ
Jüri Üyesi: Doç. Dr. Alpaslan YAŞAR

YÜKSEK LİSANS TEZİ

ADANA / 2019

Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğüne;

Bu çalışma, jürimiz tarafından MALİYE: Ana Bilim / Ana Sanat Dalında YÜKSEK LİSANS olarak kabul edilmiştir.

Başkan: Doç.Dr. Soner YAKAR
(Danışman)

Üye:

Üye:

ONAY

Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim elemanlarına ait olduklarını onaylarım.

.../.../2019

Prof. Dr. Serap ÇABUK
Enstitü Müdürü

NOT: Bu tezde kullanılan ve başka kaynaktan yapılan bildirişlerin, çizelge, şekil ve fotoğrafların kaynak gösterilmeden kullanımı, 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu'ndaki hükümlere tabidir.

ETİK BEYANI

Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Yazım Kurallarına uygun olarak hazırladığım bu tez çalışmada;

- Tez içinde sunduğum verileri, bilgileri ve dokümanları akademik ve etik kurallar çerçevesinde elde ettiğimi,
 - Tüm bilgi, belge, değerlendirme ve sonuçları bilimsel etik ve ahlak kurallarına uygun olarak sunduğumu,
 - Tez çalışmada yararlandığım eserlerin tümüne uygun atıfta bulunarak kaynak gösterdiğimi,
 - Kullanılan verilerde ve ortaya çıkan sonuçlarda herhangi bir değişiklik yapmadığımı,
 - Bu tezde sunduğum çalışmanın özgün olduğunu,
- bildirir, aksi bir durumda aleyhime doğabilecek tüm hak kayıplarını kabullendiğimi beyan ederim. / 2019

ÖZET

TÜRKİYE’DE GİRİŞİMCİLİĞE YÖNELİK VERGİ TEŞVİKLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Leman KILINÇKAYA

Yüksek Lisans Tezi, Maliye Anabilim Dalı

Danışman: Doç. Dr. Soner YAKAR

Mart 2019, 163 sayfa

Yenilikçi fikirlerin ticari faaliyetle birleşimi olan girişimcilik, ekonomik kalkınma ve ilerleme açısından çok önemlidir. Ülkemizde girişimcilik kavramı tam olarak anlaşılabilmiş değildir. Girişimcilik işletme sahipliği, patent sahipliği, risk sermayesi gibi kavramlarla karıştırılmaktadır. Devlet vergi teşvikleri yoluyla girişimcilik kararlarını yönlendirebilmektedir. Bu nedenle devletin vergi teşvik düzenlemelerinin girişimcilik bağlamında analizinin iyi yapılabilmesi için girişimcilik kavramının iyi anlaşılması gerekmektedir.

Ülkemizde girişimciliğe yönelik vergi teşvik düzenlemeleri ile ilgili mevzuat çok dağınık bir yapıdadır. Yapılan teşvik düzenlemelerine bakıldığında sosyal girişimcilik ve uluslararası girişimcilik türlerinin en az teşvik verilen alanlar olduğu görülmektedir. Ülkemiz açısından en önemli girişimcilik türleri olan yaratıcı ve yenilikçi girişimcilik türleri için ise diğer girişimcilik türleri ile neredeyse aynı oranda teşvik verilmiştir. Girişimciliğe yönelik vergi teşvik düzenlemeleri halen istenildiği düzeyde olmayıp birçok eksiklikler olduğu görülmektedir. Vergi teşviklerinin amacına ulaşması için bu eksikliklerin giderilmesi gerekmektedir.

Anahtar Kelimeler: Girişimcilik, girişimcilik türleri, vergi teşviki, girişimciliğe yönelik vergi teşvikleri

ABSTRACT**EVALUATION OF TAX INCENTIVES FOR ENTREPRENEURSHIP IN
TURKİA****Leman KILINÇKAYA****Master Thesis, Department of Public Finance****Supervisor: Assoc. Doç.Dr. Soner YAKAR****March 2019, 163 page**

Entrepreneurship, which is the combination of innovative ideas with commercial activity, is very important in terms of economic development and progress. The concept of entrepreneurship in our country is not fully understood. Entrepreneurship is mixed with concepts such as business ownership, patent ownership and venture capital. The state can direct entrepreneurial decisions through tax incentives. For this reason, it is necessary to understand the concept of entrepreneurship in order to analyze the tax incentive regulations of the state in the context of entrepreneurship.

In our country, the legislation regarding tax incentives for entrepreneurship is very scattered. Social entrepreneurship and international entrepreneurship are the least encouraged areas. For the creative and innovative entrepreneurship types, which are the most important types of entrepreneurship in our country, almost the same amount of incentives are given to other types of entrepreneurship. Tax incentive arrangements for entrepreneurship are still not at the desired level and there are many deficiencies. In order to achieve the purpose of tax incentives, these deficiencies need to be eliminated.

Key words: Entrepreneur, types of entrepreneurship, tax incentives, tax incentives for enterprises

ÖNSÖZ

Bu çalışmanın oluşmasında, her zaman yanımda olan aileme, dostlarıma, tez çalışmamın başından itibaren bana destek olan danışman hocam Doç. Dr. Soner YAKAR'a, çalışmanın son halini alması noktasında katkı ve destekleri için kıymetli jüri üyesi hocalarıma ve çok sevgili hocam Doç. Dr. Zuhale ERGEN'e sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Leman KILINÇKAYA

Nisan 2019

İÇİNDEKİLER

Sayfa No:

ÖZET	iv
ABSTRACT	v
ÖNSÖZ	vi
İÇİNDEKİLER	vii
KISALTMALAR	xiv
TABLolar LİSTESİ	xv
ŞEKİLLER LİSTESİ	xvi

BÖLÜM I

GİRİŞ

1.1. Araştırmanın Problemi.....	1
1.2. Araştırmanın Amacı.....	2
1.3. Araştırmanın Önemi	2
1.4. Araştırmanın Sınırlılıkları.....	3

BÖLÜM II

GİRİŞİMCİLİK

2.1. Girişimcilik Kavramı	4
2.2. Girişimciliğin Tarihçesi	5
2.2.1. Dünyada Girişimciliğin Tarihçesi.....	6
2.2.1.1. Sanayi Devrimi Öncesi Dönemde Girişimcilik	6
2.2.2. Sanayi Devrimi Sonrası Dönemde Girişimcilik	8
2.2. Ülkemizde Girişimciliğin Tarihsel Gelişimi.....	12
2.2.1. Cumhuriyet Öncesi Dönemde Ülkemizdeki Girişimcilik.....	12
2.2.2. Cumhuriyet Sonrası Dönemde Ülkemizde Girişimcilik	15
2.3. Girişimciliğin Yakın Kavramlardan Farkları.....	17
2.3.1. Girişimciliğin İnovasyondan Farkı	18
2.3.2. Girişimciliğin Joint Venturedan Farkı	18
2.3.3. Girişimciliğin Risk Sermayesinden Farkı.....	19
2.3.4. Girişimciliğin Girişim Sermayesi ve Girişim Sermayesi Yatırım Fonundan Farkı	20

2.3.5. Girişimciliğin İşletmecilikten Farkı.....	21
2.3.6. Girişimciliğin İşletme Sahipliğinden Farkı.....	21
2.4. Girişimciliğin Türleri.....	21
2.4.1. Girişimciliğin Genel Türleri	22
2.4.1.1. Fırsatçı Girişimcilik	23
2.4.1.2. Yaratıcı Girişimcilik	23
2.4.1.3. Sosyal Girişimcilik	24
2.4.2. İşletme �evresi Boyutuna Göre Girişimcilik Türleri	25
2.4.2.1. Uluslararası (Küresel) Girişimcilik.....	25
2.4.2.2. Bölgesel Girişimcilik	25
2.4.2.3. Yerel Girişimcilik	26
2.4.3. Sermaye Sahipliğine Göre Girişimcilik Türleri.....	26
2.4.3.1. Kamu Girişimciliği	26
2.4.3.2. Özel Girişimcilik.....	27
2.4.3.3. Karma Girişimcilik	28
2.4.4. Faaliyet �ekline Göre Girişimcilik Türleri	28
2.4.4.1. Yenilikçi Girişimcilik	28
2.4.4.2. Takipçi Girişimcilik.....	29
2.4.4.3. Sanal Girişimcilik	29
2.4.4.4. Kurumsal Girişimcilik	30
2.4.4.5. İ� Girişimcilik.....	31
2.4.4.6. Eko Girişimcilik.....	31
2.5. Girişimciliğin �zellikleri.....	32
2.6. Girişimciliğin �artları	33
2.7. Girişimciler İçin İşletmelerin Sınıflandırılması.....	35
2.7.1. Ekonomik Anlamda İşletme Türleri	35
2.7.2. Hukuki Anlamda İşletme Türleri.....	36

BÖLÜM III

GİRİşİMCİLİğE YÖNELİK VERęİ TEşVİKLERİ

3.1. Vergi Teşviki Kavramı	37
3.1.1. Vergi Teşviklerinin Amaçları	39
3.1.2. Vergi Teşvik Türleri	40
3.1.2.1. Veriliş �ekline Göre Vergi Teşvik Türleri	41
3.1.2.2. Veriliş Amaçlarına Göre Vergi Teşvik Türleri.....	42

3.1.2.3. Yararlanana Ulaşım şekline Göre Vergi Teşvik Türleri	43
3.1.2.3.1. Dolaysız Vergi Teşvikleri	43
3.1.2.3.2. Dolaylı Vergi Teşvikleri	46
3.1.2.4. Kanunlarına Göre Vergi Teşvik Türleri:	51
3.2. Vergi Kanunlarında Yer Alan Girişimcilige Yönelik Vergi Teşvikleri	52
3.2.1. Gelir Vergisi Kanununda Yer Alan Girişimcilige Yönelik Vergi Teşvikleri	53
3.2.1.1. GVK'nun 9. Maddesinin 6. Bendinde Düzenlenen Esnaf Muaflığı ..	54
3.2.1.2. Serbest Meslek Kazançlarından GVK'nun 18. Maddesinde	
Dzenlenenlere İlişkin İstisnalar	54
3.2.1.3. GVK'nun Mükerrer 20. Maddesinde Yer Alan, Genç	
Girişimcilerde Kazanç İstisnası	57
3.2.1.4. GVK'nun Teşvik İkramiye Ve Mükafatlar Başlıklı 29.	
Maddesinin 1. Bendinde Yer Alan İstisna	58
3.2.1.5. GVK'nın 33. Maddesinde, Yurtdışına Hizmet Veren İşletmelerde	
İndirim Başlıklı Düzenleme	60
3.2.1.6. GVK'nın 40. Maddesinin 7. Bendinde Belirtilen Isı Yalıtımı Ve	
Enerji Tasarrufuna İlişkin Verilen İndirim Hakkı	63
3.2.1.7. GVK'nun 40. Maddesinin 10. Bendinde ve 89. Maddesinin 6.	
Bendinde Belirtilen Gıda Bankacılığı Faaliyetinde Bulunan Dernek	
Ve Vakıflara Verilen İndirim Hakkı	65
3.2.1.8. GVK'nın 68. Maddesinin 1. Bendinde Yer Alan Serbest Meslek	
Kazançlarına Yönelik İndirim Hakkı	67
3.2.1.9. GVK'nun 81. Maddesinin 2 ve 3. Bendlerinde Yer Alan Değer	
Artış Kazançları	68
3.2.1.10. GVK'nın 89. Maddesinin 7. Bendinde Yer Alan İndirimler	69
3.2.1.11. GVK'nın 89. Maddesinin 12. Bendinde Yer Alan İndirim	71
3.2.1.12. GVK'nın 89. Maddesinin 13. Bendinde Yer Alan İndirim	74
3.2.1.13. GVK'nın Geçici 69. Maddesinde Yer Alan Yatırım İndirimi	
İstisnası	74
3.2.1.14. GVK'nun Geçici 75. Maddesinde Yer Alan Ar-Ge Personeline	
Gelir Vergisi Stopajı Teşviki	76
3.2.1.15. GVK'nun Geçici 80. Maddesinde Yer Alan Gelir Vergisi Stopajı	
Teşviki	77

3.2.1.16. GVK'nun Geçici 82. Maddesinde Yer Alan Bireysel Katılım Yatırımcıları İçin Sağlanan Teşvik	78
3.2.2. Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Yer Alan Girişimciliğe Yönelik Vergi Teşvikleri.....	79
3.2.2.1. KVK'nun 4. Maddesinin Ö Bendinde Yer Alan Bölgesel Yönetim Merkezlerine İlişkin Muafiyet.....	80
3.2.2.2. KVK'nun 5. Maddesinin A Fıkrasının 3.Bendinde Belirtilen Kurumların Tam Mükellefiyete Tabi Girişim Sermayesi Yatırım Fonu Katılma Payları İle Girişim Sermayesi Yatırım Ortaklıklarının Hisse Senetlerinden Elde Ettikleri Kâr Paylarına İlişkin İstisna ile D Fıkrasının Girişim Sermayesi Yatırım Fonları veya Ortaklıklarının Kazançlarına İlişkin İstisna.....	81
3.2.2.3. KVK'nun 5. Maddesinin H Fıkrasında Belirtilen Yurtdışında Yapılan İnşaat, Onarım, Montaj İşleri İle Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazanç İstisnası	82
3.2.2.4. KVK'nun 5/B Maddesinde Yer Alan Sınai Mülkiyet Haklarında İstisna	84
3.2.2.5. KVK'nun 10. Maddesinin c Bendinde Belirtilen İndirimler	86
3.2.2.6. KVK'nun 10. Maddesinin d Bendinde Belirtilen İndirimler	88
3.2.2.7. KVK'nun 10. Maddesinin g Bendinde Yer Alan Girişim Sermayesi Fonu İndirimi	88
3.2.2.8. KVK'nun 10. Maddesinin ğ Bendinde Yer Alan İndirim	88
3.2.2.9. KVK'nun 10. Maddesinin ı Bendinde Yer Alan Nakdi Sermaye Artışına İlişkin İndirim.....	89
3.2.2.10. KVK'nun 32/A Maddesinde Düzenlenen İndirimli Kurumlar Vergisi	91
3.2.3. Katma Değer Vergisi Kanunu'nda Yer Alan Girişimciliğe Yönelik Vergi Teşvikleri.....	93
3.2.3.1. KDVK'nun 11. Maddesinin 1. Fıkrasının a bendinde Yer Alan Mal Ve Hizmet İhracatlarına Yönelik İstisna.....	94
3.2.3.2. KDVK'nun 11. Maddesinin 1. Fıkrasının c bendinde Yer Alan İhrac Kayıtlı Teslimlere Yönelik İstisna.....	96

3.2.3.3. KDVK'nun 13. Maddesinin a Bendinde Yer Alan Deniz, Hava Ve Demiryolu Taşıma Araçlarının, Yüzer Tesis ve Araçlarına, b Bendinde Yer Alan Liman ve Hava Meydanlarında Yapılan Hizmetlere ve e Bendinde Yer Alan Limanlar ve Hava Meydanlarına Bağlantı Sağlayan Demiryolu Hatları ile Liman ve Hava Meydanlarının İnşası, Yenilenmesi ve Genişletilmesine Yönelik İstisna.....	98
3.2.3.4. KDVK'nun 13. Maddesinin C Bendinde Yer Alan Altın, Gümüş, Platin ile İlgili Arama, İşletme, Zenginleştirme ve Petrol Arama Faaliyetlerine İlişkin İstisna.....	100
3.2.3.5. KDVK'nun 13. Maddesinin D Bendinde Yer Alan Yatırım Teşvik Belgesi Kapsamında Makine ve Teçhizat Teslimleri ile Belge Kapsamındaki Yazılım ve Gayrimaddi Hak Satış ve Kiralamalarında İstisna.....	102
3.2.3.6. KDVK'nun 13. Maddesinin F Bendinde Yer Alan Ulusal Güvenlik Amaçlı Teslim ve Hizmetlere İlişkin İstisna	103
3.2.3.7. KDVK'nun 17. Maddesinin 1. Fıkrasında Belirtilen Kültür Ve Eğitim Amacı Taşıyan İstisnalar İle 2. Fıkrasının a Bendinde Belirtilen Sosyal Amaç Taşıyan İstisnalar.....	104
3.2.3.8. KDVK'nun 17. Maddesinin 2. Fıkrasının B Bendinin Gıda Bankacılığına İlişkin İstisna Hükmü	105
3.2.3.9. KDVK'nun 17. Maddesinin 4. Fıkrasının C Bendinde Belirtilen GVK'nun 81. Maddesinde Belirtilen İşlemler İle Aynı Maddenin Birinci Fıkrasının 2 Bendinde Yazılı Şartlar Dahilinde Adi Ortaklıkların Sermaye Şirketine Dönüşmesi İşlemlerine İlişkin İstisna.....	106
3.2.3.10. KDVK'nun 17. Maddesinin 4. Fıkrasının I Bendinde Yer Alan Serbest Bölgelere İlişkin İstisna	107
3.2.3.11. KDVK'nun 17. Maddesinin 4. Fıkrasının K Bendinde Yer Alan Organize Sanayi Bölgeleri İle Küçük Sanayi Sitelerinin Kurulması Amacıyla Oluşturulan İktisadi İşletmelerin Arsa Ve İşyeri Teslimleri.....	108
3.2.3.12. KDVK'nun 17. maddesinin 4. fıkrasının Z bendinde yer alan Patentli veya Faydalı Model Belgeli Buluşlarına İlişkin Gayri Maddi Hakların Kiralanması, Devri veya Satılması İşlemleri İstisnası	109

3.2.3.13. KDVK'nun Geçici 20. Maddesinde Yer Alan Teknoloji Geliştirme Bölgesinde Faaliyette Bulunan Girişimcilere Yönelik İstisna	110
3.2.4. Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nda Yer Alan Girişimciliğe Yönelik Vergi Teşvikleri	111
3.2.4.1. ÖTVK'nun 5. Maddesinde Yer Alan İhracat İstisnası	112
3.2.4.2. ÖTVK'nun 7. Maddesinin 1. Fıkrasının B Bendinde ve 3. Fıkrasının C Bendinde Yer Alan Petrol Arama Faaliyetlerinde Bulunanlara İlişkin İstisna	113
3.2.5. Damga Vergisi Kanunu'nda Yer Alan Girişimciliğe Yönelik Vergi Teşvikleri	114
3.2.6. Harçlar Kanunu'nda Yer Alan Girişimciliğe Yönelik Vergi Teşvikleri.....	116
3.3. Diğer Vergi Kanunlarında Yer Alan Girişimciliğe Yönelik Vergi Teşvikleri	117
3.3.1. 4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nda Yer Alan Girişimciliğe Yönelik Vergi Teşvikleri	117
3.3.1.1. Yönetici Şirkete İlişkin TGBK'nun 8. Maddesinde Yer Alan Muafiyet.....	117
3.3.1.2. TGBK'nun Geçici 2. Maddesinde Yer Alan Gelir Ve Kurumlar Vergisine İlişkin İstisna	118
3.3.1.3. TGBK'nun Geçici 2. Maddesinde Yer Alan Ar-Ge Ve Destek Personelinin Ücretlerine İlişkin Vergi Muafiyeti	119
3.3.2. 5746 Sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunu'nda Yer Alan Girişimciliğe Yönelik Vergi Teşvikleri..	120
3.3.3. 3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nda Yer Alan Vergi Teşvikleri.....	121
3.3.4. 5225 Sayılı Kültür Yatırımlarını ve Girişimlerini Teşvik Kanunu'nda Yer Alan Girişimcilere Yönelik Vergi Teşvikleri	124

BÖLÜM IV

ÜLKEMİZDEKİ GİRİŞİMCİLİĞE YÖNELİK VERGİ TEŞVİK DÜZENLEMELERİNDE YER ALAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

4.1. Girişimcilerin Vergi Teşviklerine Ulaşmaları İçin Yerine Getirmeleri Gereken Yasal Prosedürlerin Çok Fazla ve Dağınık Olması	127
4.2. Herhangi Bir Alanda Faaliyette Bulunacak Bir Girişimci İçin Birçok Yasal Düzenlemede Farklı Teşvik İmkanlarının Sunulması ve Düzenlemelerde Girişimcinin Niteliğinin Belirtilmemesi	128

4.3. Ülkemizde Girişimciliğe Yönelik Vergi Teşviklerinin Vergi İndirimi Sistemi Üzerine Kurulması	132
4.4. Girişimcilerin Yetkin İnsan Kaynağına Ulaşabilmeleri İçin Gerekli Vergi Düzenlemelerinin Yetersiz Oluşu	132
4.5. Girişimcilik Kültürünün Oluşması İçin Gerekli Altyapı Düzenlemelerinin Eksikliği	133
4.6. Kadın Girişimcilere Yönelik Vergi Teşviklerinin Yetersizliği.....	134
4.7. Ülkemizde Vergi Aflarına Çok Sık Başvurulmasının Vergi Teşviklerinin Anlamını Yitirmesine Neden Olması.....	134
4.8. Yaratıcı ve Yenilikçi Girişim Türlerine Verilen Vergi Teşviklerinin Yetersizliği	134
4.9. Girişimciliğe Yönelik Vergi Teşviklerinin Anlaşılabilirliği İle İlgili Faaliyetleri Yürütecek Kurumsal Yapının Oluşmaması	135
4.10. Girişimcilik İle İlgili Akademik Çalışmaların Vergi Teşvikleri İle Desteklenmesi	136

BÖLÜM V

SONUÇ	137
KAYNAKÇA	141
ÖZGEÇMİŞ	163

KISALTMALAR

BİM	: Bina Bilgi Modellemesi
BSMV	: Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi
DVK	: Damga Vergisi Kanunu
FBLİ	: Gıda Bankacılığı Liderlik Enstitüsü
GFN	: Global Gıda Bankacılığı
GSMH	: Gayri Safi Milli Hasıla
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
HK	: Harçlar Kanunu
İĞİAD	: İktisadi Girişim ve İş Ahlakı Derneği
KDV	: Katma Değer Vergisi
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
KOBİ	: Küçük Ve Orta Boy İşletmeler
KYGTK	: Kültür Yatırımlarını ve Girişimlerini Teşvik Kanunu
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
OECD	: Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü
ÖTV	: Özel Tüketim Vergisi
SBK	: Serbest Bölgeler Kanunu
TBK	: Türk Borçlar Kanunu
TCMB	: Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası
TGBK	: Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu
TİDER	: Temel İhtiyaç Derneği
TPE	: Türk Patent Enstitüsü
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TÜBİTAK	: Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu
UDY	: Uluslararası Doğrudan Yatırım
VUK	: Vergi Usul Kanunu

TABLÖLAR LİSTESİ

	Sayfa
Tablo 1. Girişimcilik Kavramının Tarihsel Gelişimi	10
Tablo 2. 1915 Yılında Türkiye'de Sanayi Kuruluşlarının Sektörel Dağılımı.....	14
Tablo 3. Girişimcilik Türleri	22
Tablo 4. Vergi Teşvik Türleri	40
Tablo 5. Bölgesel Teşvik Uygulamaları.....	42
Tablo 6. Ödemeler Dengesi Verileri (Milyar \$).....	60
Tablo 7. Girişimcilik Türlerine Göre Vergi Teşvikleri.....	129



ŞEKİLLER LİSTESİ

	Sayfa
Şekil 1. Girişimciliğin Gelişim Süreci.....	8
Şekil 2. Türkiye’de Uygulanmakta Olan İhracata Yönelik Vergi Teşvikleri.....	47



BÖLÜM I

GİRİŞ

1.1. Araştırmanın Problemi

Tüm dünya ile paralel olarak ülkemizde de son zamanlarda girişimciliğin ekonomik kalkınmaya ve gelişmeye sağladığı olumlu katkı hakkında farkındalık artmaktadır. Bunun sonucu olarak hükümetler yeni girişimcilerin fikirlerinin ticarileştirilerek ekonomiye kazandırılması, mevcut girişimcilerin de faaliyetlerinin sürdürülebilirliği ve etkinliğinin artırılması yönünde çalışmalara ağırlık vermeye başlamışlardır. Liberal ekonomilerde girişimcilik ekonominin lokomotif gücüdür. Bu nedenle girişimciliğin gelişmesi, etkinleştirilmesi ve sağlam temellere oturtulması açısından girişimciliğe verilen destekler çok önemlidir. İstisnai de olsa zor koşulların girişimciliği desteklediği, örneğin iş bulamayan kişilerin kendi işlerini kurmaya yönelmeleri gibi, görülse de genel kural refah seviyesi ve girişimciliğe yönelik desteklerin girişimciliğin başarısı ile doğru orantılı olmasıdır. Bu destekler girişimciliğin oluşması aşamasında olabileceği gibi, geliştirilmesi ve sürdürülebilmesi aşamalarında da olabilir.

İktisadın genel olarak yapılan tanımında da belirtildiği üzere iktisat, bireylerin ihtiyaçlarını karşılamak için kıt olan kaynakları kullanarak fayda sağlamaktır (Türkey, 1986, s.1). Liberal ekonomilerde kıt olan kaynakları kullanarak insan ihtiyaçlarını karşılayacak en önemli araç girişimcilerdir. Bu nedenle girişimcilerin faaliyetlerini kolaylaştıracak her etkinlik ekonomik ve de sosyal açıdan hayati öneme sahiptir.

Bir toplumda bireysel başarının takdir edilmesi, eğitim kurumlarında yaratıcı zekayı ön plana çıkaran eğitim sistemleri benimsenmesi ile girişim faaliyetlerinin örgütlenmesi aşamasında verilen vergi teşvik ve muafiyetleri, arazi temini gibi devlet destekleri girişim faaliyetlerinin oluşması aşamasında önem teşkil eden hususlardandır (Eroğlu, 2010, s.142). Devletin girişimcilere yüklediği sorumluluklar, verilen teşvikler, ekonominin yapısal özellikleri, iş gücünün yapısı da girişim faaliyeti başladıktan sonra bu faaliyetin sürdürülebilmesi, büyütüp genişletilmesi ve etkinliğinin artması açısından önemli faktörlerdendir (Börü, 2006, s.5).

Girişimciliğin özünde yaratıcılık, yenilikçilik, planlama ve öngörülü olmak gibi geliştirilebilen becerileri kapsaması nedeniyle bu alanda devletin destekleyici faaliyetleri çok büyük önem taşımaktadır. Girişimciliğe yönelik vergi teşvikleri gerek

girişimciliğin oluşması gerekse de devamı açısından gerekli altyapı şartlarından önemli birtanesidir.

Tablo 7’de de görüldüğü üzere; ölkemizde girişimciliğe yönelik vergi teşvik düzenlemelerine bakıldığında yasal mevzuatın çok dağınık ve karışık olduğu görölmektedir. Ayrıca girişimcilik kavramının ekonominin birçok kesiminde başka kavramlarla karışırıldığı görölmektedir.

Vergi teşviklerinin girişimcilik açısından arz ettiği önem nedeniyle çalışmanın birincil problemi mevzuatta dağınık halde bulunan ve dolayısıyla yazında dağınık halde ele alınmış olan girişimciliğe yönelik vergi teşviklerinin sade bir dille detaylı şekilde ortaya konması, girişimciler için kolay erişilebilir bir kaynak haline getirilmesidir.

Çalışmanın ikincil problemi ise vergi teşviklerinin ve şartlarının iyi bir şekilde tespit edilebilmesi için kavramsal çerçevenin oturtularak girişimcilik sayılan ve sayılmayan hallerin iyi belirlenmesidir. Zira hangi faaliyetlerin girişimcilik kapsamında olduğunun iyi belirlenememesi bu amaçla verilecek vergi teşviklerinin de amacına ulaşmasını zorlaştırıcaktır.

1.2. Araştırmanın Amacı

Araştırmanın amacı, bir önceki bölümde açıklanan problemlerin çözümünün temin edilmesi noktasında; girişimcilik kavramının iyi tespit edilerek yasal düzenlemelerde dağınık bir şekilde yer alan vergi teşviklerinin hangilerinin girişimcilere yönelik olduğunun belirlenmesi, böylece girişimcilerin vergi teşviklerine ulaşabilmelerinin kolaylaştırılması, girişimciliğe yönelik vergi teşviklerinin değerlendirilerek girişimciliğin artırılması konusunda ne gibi teşvikler verilebileceği konusunda önerilerde bulunmaktır.

1.3. Araştırmanın Önemi

Ölkemizdeki girişimci sayısının azlığı ve ekonomik büyüme için girişimciliğin lokomotif olma özelliği göstermesi son zamanlarda girişimciliğin önemi konusundaki farkındalığın artmasına ve girişimciliğin artırılması konusunun çok tartışılır olmasına neden olmuştur. Girişimciliğe yönelik vergi teşvikleri girişimciliğin gerek oluşum sürecinde gerekse de sürüdürebilmesi ve büyümesi aşamasında çok önemlidir.

Vergi teşviklerinin girişimcilik üzerinde istenilen etkiyi göstermesi için ise girişimcilik kavramının iyi analiz edilmesi gereklidir. Bu anlamda çalışmada verilen

vergi teşviklerinden hangilerinin girişimciliğe yönelik olduğu tespit edilmeye çalışılmıştır. Bunun için ülkemizde girişimciliğe yönelik vergi teşviklerinin hangi girişimcilik türlerini desteklediği analiz edilmiştir. Bu analiz sonucunda girişimciliğe yönelik vergi teşviklerinin belli bir girişimcilik türleri üzerine yoğunlaştığı, ülkemiz açısından hayati öneme sahip bazı girişimcilik türlerinin yeterince desteklenmediği bazılarının ise az desteklendiği sonucuna ulaşılmıştır.

Bu çerçevede girişimciliğe yönelik vergi teşvik düzenlemelerinde yer alan eksikliklerin iyi analiz edilerek çözüm önerileri sunulması, devletimizin kıt kaynaklarının en etkili şekilde kullanılması açısından çok önemlidir.

1.4. Araştırmanın Sınırlılıkları

Ülkemizde girişimciliğin teşvik edilmesine yönelik yasal düzenlemelere bakıldığında Gümrük Kanunu, KOSGEB mevzuatı, uluslararası anlaşmalar gibi birçok düzenleme olduğu görülmektedir. Bu çalışmada ise girişimciliğe yönelik Vergi Kanunları ve bu kanunlara ilişkin ikincil mevzuatta yer alan düzenlemeler analize edilerek eksikliklerle ilgili önerilerde bulunulmaya çalışılmıştır.

BÖLÜM II

GİRİŞİMCİLİK

2.1. Girişimcilik Kavramı

Fransızca “entreprendre” kelimesinden gelen ve “bir şey yapmak” anlamını taşıyan girişimciliğin tanımını ilk kez 18. Yüzyılın başlarında Fransa’da yaşayan İrlandalı ekonomist Richard Cantillon yapmıştır. Cantillon’a göre girişimci, henüz belirginleşmemiş bir bedelle satmak üzere üretimin girdilerini ve hizmetlerini satın alan ve üreten kişi olarak ifade edilmiştir. Cantillon’a göre, girişimciliğin kökenini belirsizlik ve risk almaya istekli olmak oluşturur (Cantillon, 1959, s.148, Aktaran: İrmış ve Selçuk, 2002, s.14).

Girişim; girişimcilik faaliyeti sonucu girişimcinin ortaya koyduğu oluşuma denir. Girişimci veya müteşebbis ise mal veya hizmet üretimi veya satışı için riski göze alarak sermayeyi yatırıma dönüştüren kişidir. Girişimcilik ise bir işin veya faaliyetin kurulmasına yönelik faaliyetler bütünü olarak tanımlanmıştır (Küçük , 2011, s.26). Türk Dil Kurumu sözlüğünde ise girişimcilik; “*Emek, sermaye ve doğayı bir araya getirerek üretim sürecinin bir üretim faktörü olarak tasarlanması, örgütlenmesi ve onun tüm riskinin üstlenilmesi*” olarak tanımlanmıştır (www.tdk.gov.tr, 14.03.2018). Başka bir tanıma göre ise girişimcilik belli fikirlerin pratiğe dönüşerek, işletme içinde ekonomik faaliyet olarak ticarileştirilmesidir (Altınok, 2017, s.17). Girişimci ile yeni bir işyeri ya da şirket kurma birbiriyle karıştırılan konulardan biridir. Ancak bu noktada yenilikçilik unsuru kendini gösterir, örneğin bir lokanta açılması ile bir girişim kurulması aynı kavram değildir. Bir oluşumun girişimcilik diye nitelendirilebilmesi için yenilik içermesi gerekir. Bununla birlikte arabaya servis gibi yeni bir unsur içeren bir lokanta girişim olarak nitelendirilebilecektir.

Girişimcilik dinamik bir olgu olduğundan tek bir tanımı bulunmamakta tarihsel süreç içerisinde girişimciliğe yüklenen anlamlar da değişmektedir. Cantillon’dan sonra Jean Baptise Say girişimcinin risk üstlenme kadar üretim girdilerini örgütleme ve yönetme niteliğine de sahip olması gereği üzerinde durarak, girişimciliği iktisadi gelişmenin nedeni olarak tanımlamıştır. Girişimcinin yenilikçi ve dinamik olabilme özelliğini ise ilk kez Joseph A. Schumpeter vurgulamıştır. Schumpeter’in çalışmalarında girişimcilik, yenilik yaratma ve teknolojik buluşlar ile açıklanmaya çalışılmıştır. Schumpeter’e göre girişimci yeni ürünler, yeni hizmetler, yeni süreçler, yeni arz

kaynakları ve yeni pazarlar yaratarak toplumda değişimi yaratacak kişi/kurumlar olarak tanımlanmaktadır (Er, 2013, s.77-78).

İktisadi açıdan girişimci, arz ve talebi yönlendiren, pazar arayan kişi; girişimcilik ise, daha çok kaynakları ekonomik olarak seferber etme, harekete geçirme faaliyeti olarak anlaşılmaktadır (Aytaç, 2006, s.140).

Carton ve arkadaşlarına göre girişimciliği açıklayan iki belirgin nokta vardır. Bunlardan ilki girişimcinin ne olduğunu tanımlamak ve onları gözlemleme iken, ikinci yaklaşım, girişimcilik ile ilgili davranışların var olması şeklindedir (Carton, Hofer ve Meeks, 1998, s.7, Aktaran: Altuntaş, 2010, s.13).

Bize göre ise girişimcilik yenilikçi fikirlerin ticari faaliyetle birleşimine denir. Çünkü bizce girişimciliğin geleneksel işletmecilikten farkı yenilikçi olmasıdır. Ancak tek başına yeni bir fikir bulmak da girişimcilik için yeterli olmayıp, patent ve lisans sahibi olarak nitelendirilmelidir. Girişimcilik ise yenilik içeren fikirler üzerinden ticari kazanımlar elde etmeyi gerektirmektedir.

Girişimciliğin bütün tanımlamalarından anlaşılacağı üzere girişimci ve girişimcilik kavramları iç içe olan kavramlar olduğu ve girişimcilik faaliyetini yapan kişi veya kurumlara girişimci dendiği görülmektedir. Biz de yapacağımız analizlerde bu iki kavramı iç içe kullanacağız.

Girişimciliğin farklı yazarlar tarafından farklı tarihlerde yapılan tanımlarında bu kavramın dinamik bir kavram olduğu sonucuna varmak mümkündür. Nitekim zaman içerisinde girişimciliğe yakın kavramlar türemiş girişimciliğin türleri ortaya çıkmış, özellikleri ve şartları değişmiş buna bağlı olarak da girişimcilik çeşitlerinde de değişiklikler olmuştur. Çalışmamızın ana konusu olan girişimciliğe yönelik vergi teşviklerinin iyi saptanabilmesi açısından ilerleyen bölümde girişimciliğin yakın kavramlardan farkı, girişimciliğin türleri, girişimciliğin özellikleri, girişimciliğin şartları ve girişimciliğin çeşitleri konuları farklı başlıklar altında anlatılmaya çalışılacaktır.

2.2. Girişimciliğin Tarihçesi

İnsanlık tarihinin başlangıcından bu yana insanlar hayatlarını sürdürülebilmek için bir çok ekonomik sistem oluşturmuşlardır. Her ekonomik sistemde yeni ticari birimler kendini göstermiştir. Bu ekonomik sistemlerin gelişi bazen yavaş yavaş bazen de devrimlerle olmuştur. İşte bunların içerisinde belki de en önemlisi Sanayi Devrimi dönemidir. Girişimcilik her ne kadar insanlık tarihi kadar eski olsa da kavramsal

çerçeveye oturtulması Sanayi Devrimine rastlamaktadır. Girişimciliğin ilk kez R. Cantillon tarafından tanımlandığı dönem de bu döneme denk gelmiştir. Zaman içerisinde ekonomik sistemlerin değişmesiyle girişimcilğe verilen anlamlar da değişmiştir. Bu süreçte birçok yazar girişimciliği farklı bakış açılarıyla tanımlamaya çalışmıştır (Uzuntepe, 2017, s.53).

Tarihsel sürece bakıldığında toplumların sosyo-ekonomik yapılarının değişmesinde girişimciliğin itici güç olduğu görülür. Örneğin göçebe toplumlarda girişimci göçebe hayata yönelik halı, kilim, kumaş gibi kolay taşınabilir ihtiyaçları giderirken, girişimci birilerinin yerleşik düzene uygun ürünlerin ticaretini yapmasıyla insanlarda artık göçebe hayatı zor bularak yerleşik düzene geçme isteği oluşmuştur. Sanayi Devrimiyle birlikte girişimciler artık ürünleri üretmek için makine kullanmanın daha verimli ve kolay olacağını düşünerek makineleşmeye gidince toplumsal hayata makineler dahil olmuştur. Bilgi ekonomisine gelinmesinde ise yine girişimler etkili olmuş ve akıllı elektronik cihazlar hayatımıza girmiştir.

Girişimciliğin kavramsal tanımının sanayi devrimiyle birlikte yapılması nedeniyle girişimciliğin tarihsel süreci tanımlanırken sanayi devrimi öncesi ve sonrası dönem olarak iki kısımda açıklamalara yer verilecek, daha sonra da girişimciliğin ülkemizdeki tarihsel gelişimi anlatılmaya çalışılacaktır.

2.2.1. Dünyada Girişimciliğin Tarihçesi

2.2.1.1. Sanayi Devrimi Öncesi Dönemde Girişimcilik

Takas ekonomisinin geçerli olduğu ilkel çağlarda insanlık ilk olarak yaşamasal ihtiyaçlarını karşılayabilmek için ticaret yapmaya başlamıştır. Bu anlamda ihtiyacı olandan fazlasını avladığı zaman ihtiyacı olan başka bir ürünle değişim yaparak bir nevi ticaret yapmıştır. Daha sonra insanlar yerleşik hayata geçişle birlikte daha profesyonel ticaret yapmışlar ve girişimcilik konusunda daha da uzmanlaşmışlardır. Ticari hayatta takas ekonomisinin hüküm sürdüğü bu dönemde bireysel girişimcilikten söz etmek mümkün değildir (Vural, 2006, s.41).

Kervanlarla yapılan girişimcilik, yazının, paranın icadı ve yeni yolların keşfiyle daha da ilerlemiş Orta Çağda ise krallık sistemlerinin bir gereği olarak girişimciler yenilik yapamaz hale gelerek çok fazla ilerleme gösterememişlerdir. Çünkü feodal sistemde ticari hayat krallıklarca belirlenen sınırlar dahilinde ilerleyebilmiştir. Bu

dönemlerde girişimcilik alanındaki en önemli gelişmeler yeni yolların keşfedilmesiyle kıtalararası ticaretin kolaylaşması olmuştur (Uzuntepe, 2017, s.56).

11. yüzyılda meslek kolları kendi içerisinde niteliklere ayrılmadığı için her meslek kolu aynı genel amaca ve aynı ortak niteliğe sahipti. Örneğin her kasap aynı işi yapıyor, nitelik nicelik açısından farklılık göstermiyordu. Ama bundan sonraki yüzyıllarda her meslek de kendi içinde bölümlere ayrılmıştır. 12. ve 13. yüzyıllarda büyük fuarların kurulmasıyla Ulusal ve Uluslararası pazarlar oluşmaya başladı. Bunu 13. ve 14. yüzyıllara doğru özel bankaların kurulmaya başlaması ve büyük sermayedarların oluşması izledi (Aşkın, Nehir & Vural, 2011, s.58).

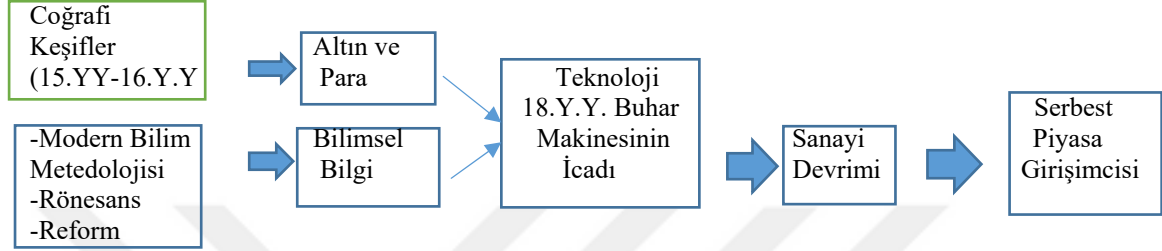
Feodalizmin 16. yüzyılda çöküşüyle birlikte girişimcilerin önündeki ticari sınırlamalar bir nebze olsun kalkmış, bu sayede ticari hayat canlanmıştır. Yine bu dönemde kentleşmenin artması da yeni girişim modellerinin oluşmasına neden olmuştur. 16. Yüzyıldan başlayıp 18. Yüzyıla kadar etkili bir iktisat politikası olan Merkantilizme göre bir ülkenin güçlü olması altın ve gümüş gibi kıymetli maden stokunun fazlalığı ile ölçüldüğünden ülkeler ithalat kısıtlayıcı ve ihracat artırıcı politikalar uygulayarak dış ticaret ve ödemeler dengesi fazlası verme yarışına girmişlerdir. Bu sayede ülkelerin ihracatı artırma düşünceleri yenilikleri de beraberinde getirerek girişimciliğe katkı sağlamıştır (Uzuntepe, 2017, s.56).

Merkantilist dönemde girişimciler üzerinde, ithalatın kısıtlanması ve ihracatın artırılmasına yönelik müdahaleci politikalar uygulanmıştır. Modern çok uluslu şirketlerin ataları olan, imtiyazlı, kamusal izinli ticaret şirketleri; yeni ürünleri yeni pazarlara sunmuş böylece sermaye yatırımlarının artmasını teşvik ederek Avrupa'nın iktisadi organizasyonundaki değişime katkı sağlamışlardır (Bocutoğlu, 2012, s.22). 17. yüzyılda girişimler hükümetle sabit fiyat üzerinden imzalanan sözleşmeler üzerinden yapıldığından riskli bir alan olarak görülmeye başlanmıştır. Bu sebeple girişimcilik faaliyeti sonundaki kâr ya da zarar olasılığı, risk unsurunu da beraberinde getirmiştir (Özgüven, 1992, s.68).

Avrupa'da 18. Yüzyıla kadar süren feodal yapı sayesinde belirli kişilerde toplanan sermayenin büyümesi, 16.yüzyıldan itibaren Asya, Afrika ve Amerika'dan değerli madenlerin sömürülmesi bu dönemde bilimsel buluşların sanayiye aktarılması için gerekli ekonomik varlığı oluşturmuş ve 1760 yılında Sanayi Devriminin zeminini hazırlamıştır (Uzuntepe, 2017, s.56).

2.2.2. Sanayi Devrimi Sonrası Dönemde Girişimcilik

15 ve 16. Yüzyıllarda başlayan Rönesans ve Reform hareketleri sonucu hakim olan özgür düşünce tarzı bilim ve sanayide yenilikleri doğurmuştur. Bu gelişmeler sonucu ortaya çıkan Sanayi Devrimiyle birlikte çağdaş girişimcilik anlayışı oluşmuştur. Sanayi Devriminin ekonomik ve toplumsal açıdan yeni bir dünya düzeni kurması hiç şüphesiz dinamik bir kavram olan girişimcilik konusunda da kendini göstermiştir.



Şekil 1. Çağdaş Girişimciliğin Gelişim Süreci

Kaynak: Salih Ercan, İsmail Gökdeniz, Girişimciliğin Gelişim Süreci ve Girişimcilik Açısından Kazakistan, 2009, s.62.

Girişimcilik kavramını ilk kez tanımlayan kişi 18. Yüzyıl başlarında Fransa’da yaşayan İrlandalı ekonomist Richard Cantillion’dur. Cantillion “Genel olarak Ticaretin Doğası Üzerine Bir Deneme” adlı eserinde girişimciyi; belirsiz bir bedelle satmak üzere, üretimin girdilerini ve hizmetlerini bugünden satın alan ve üreten kişi olarak tanımlamıştır. Bu tanımın belirgin özelliği girişimciyi riski üstlenen kişi olarak nitelendirmesidir (Soydan, 1980, s.6).

Hoselitz (1962), 18. Yüzyılda Fransa’da başlayan Fیزیokrat düşünce sisteminin öncülerinden olan Francois Quesnay’in girişimciliği tanımlarken gıda sektörünü yönlendiren toprak sahibi girişimcilere dikkat çektiğini söyler. Buna göre girişimci, belirsizlik içerisinde, üretimi organize ederek yönlendirmekte, yeni yöntemler ve yeni ürünler ortaya çıkarmakta ve yeni pazarlar araştırmaktadır. Girişimcilik sürecinin başarılı bir şekilde işleyebilmesi için de pazarlara serbest giriş ve özgürce faaliyet gösterebileceği koşulları hükümet sağlamalıdır (Hoselitz, 1962, s.247, Aktaran: Özkul, 2007, s.346). Fransa’yı ekonomik ve sosyal açıdan etkileyen fizyokrat akım döneminde tarım girişimciliği de ön plana çıkmıştır. Bu durum Adam Smith’in “Ulusların Zenginliği” kitabını yazarak ilk defa kapitalist kavramını kullanarak incelemesiyle değişikliğe uğramıştır. Adam Smith’e göre kapitalist; toprak, sermaye ve işgücünü biraraya getirerek girişimi oluşturan ve mülkiyet sahibi olan yöneticidir. Adama Smith

girişimciyi mülkiyet sahibi yöneticiler olan kapitalistler ile aynı varsaymıştır (Er, 2013, s.77).

Klasik iktisadın sona erdiği 1870’li yıllardan itibaren iktisat biliminde baskın olmaya başlayan neoklasik düşüncede, girişimci üretim faktörlerini bir araya getiren işyeri yöneticisi olarak düşünülmüştür. Bu dönemde girişimci ekonomik teoride günümüzdeki gibi özel sıfatları olmayan ve sadece yönetici olarak maaş alan kimsedir (Uzuntepe, 2017, s.59). Alfred Marshall ise klasik ve neoklasik iktisat arasında köprü kurarak, bu dönemde girişimciliğe ilgi gösteren nadir iktisatçılardandır. Marshall’a göre girişimci; maliyetleri minimize edecek yeni yöntemler bulmaya çalışır, mal ve hizmet üretimi yapmak için yeni fırsatlar peşinde koşar ve tüketici tercihlerini öngörür. Marshall girişimcinin aile, eğitim ve doğuştan gelen kabiliyetlere sahip olması gerektiğini söyler (Er, 2013,s.78).

20.yüzyıla gelindiğinde girişimcilik teorisine belki de en önemli katkıyı sağlayan yenilik kavramının ortaya çıktığını görürüz. Schumpeter girişimciyi yeniliği sunan kişi olarak tanımlamıştır. Schumpeter’e göre girişimcinin gerçekleştirebileceği yenilikler (Kanellos, 2013, s.3-4, Aktaran: Er, 2013, s.78);

- Yeni bir ürün ya da mevcut ürünün daha kaliteli hale getirilmesi
- Yeni bir piyasa oluşturulması
- Yeni bir üretim tekniği oluşturulması
- Hammadde ya da yarı işlenmiş mal temini için yeni üretim faktörleri bulunması
- Herhangi bir alanda yeni bir organizasyonun oluşturulması olduğunu vurgulamıştır.

Günümüz toplumunda girişimci denildiğinde artık risk alarak işletme kuran kişiler anlaşılmamakta, sosyal amaçları olan, yeniliklere ön ayak olan, teknolojik gelişmeleri takip eden birimler anlaşılmaktadır.

Tablo 1.

Girişimcilik Kavramının Tarihsel Gelişimi

Dönem	Girişimcilik Kavramının Kullanımı
Orta Çağ Dönemi	Bu dönemde girişimcilik, büyük ölçekli üretim projelerini yöneten bir aktör ya da yönetici olarak benimsenmiştir. Bu türden büyük ölçekli üretim projelerinde girişimci, herhangi bir risk almamakta, sadece tahsis edilen kaynakları kullanarak projeyi yöneten kişidir.
17. Yüzyıl	Girişimcilik kavramı ile risk arasında ilk kez bu dönemde ilişki kurulmuştur. Girişimci kâr ya da zarar etme riskini üstlenerek, devletle anlaşma imzalamak suretiyle mal ya da hizmet tedarikinde bulunan kişidir.
1725 Richard Cantillon	Girişimci, sermayeyi tedarik eden kişiden farklı olarak risk üstlenen kişidir. Girişimci belirli bir fiyattan satın alan, ancak belirsiz bir fiyattan ürününü satan, bu nedenle de riskle faaliyetlerini sürdüren kişidir.
1776 Adam Smith	Kapitalist ile girişimciyi özdeşleştirerek "maceracı, ileri görüşlü, sorumluluk sahibi, mantıklı riskler alan kişidir" tanımlamasını yapmıştır.
1797 Beaudeau	Girişimci, risk üstlenen, planlayan, idare eden, organize eden ve sahip olan kişidir.
1803 Jean Baptiste Say	Sermaye kârından, girişimcinin kârını ayırt etmiştir
1876 Francis Walker	Fonları tedarik edip faiz alanlarla, yönetsel becerilerinden dolayı kâr elde edenleri ayırt etmiştir.

1921 Frank H. Knight	Risk ile belirsizliği birbirinden ayırmıştır.
1934 Joseph Schumpeter	Girişimci, inovasyon yapan ve denenmemiş teknolojileri geliştiren kişidir.
1961 David McClelland	Girişimci; faal, orta düzeyde risk alan kişidir.
1964 Peter Drucker	Girişimci, fırsatları maksimize eden kişidir.
1975 Albert Shapero	Girişimci; teşebbüs eden, inisiyatif alan, bazı sosyal ve ekonomik mekanizmaları organize eden ve iflas riskini göze alan kişidir.
1980 Karl Vesper	Girişimciler; ekonomistler, psikologlar, iş adamları ve politikacılar tarafından farklı değerlendirilmektedir.
1983 Giffort Pnchot	İç girişimcilik (intrapreneurship): işletme içerisinde çalışan bireylerin girişimciliğidir.
1985 Robert Hisrich	Girişimcilik, finansal, sosyal, psikolojik risklerle birlikte parasal ve kişisel tatmin elde etme; Bu amaçla, gerekli zaman ve çabayı harcayarak farklı bir değere sahip bir şey yaratma sürecidir.
1985 Kanter	Yeni kombinasyonların yaratımı.
1985; 1989 Gartner	Yeni organizasyonların hayata geçirilmesi sırasındaki risk süreci.
1986:Schuler	Var olan/Hayata geçirilmesi planlanan iş modelleri çerçevesinde yeni ve yaratıcı ürünler/servisler sunma pratiği.
1990 Stevenson ve Jarillo	Bireysel , kendi ilgi alanları veya dahil oldukları organizasyonlar çerçevesinde fırsat kollama süreci.
1992 Jones ve Butler	Şirketlerin fırsatların farkına varma,

	planlarını yaratıcı bir yöntemle organize etme ve üretim faktörlerini değerlendirerek artı değer yaratma süreci.
1994 Krueger ve Brazeal	Mevcut kaynaklara bakılmaksızın fırsat peşinde koşma.
2000 Kouriloff	Yeni bir girişim oluşturma süreci.
2000 Shane ve Venkataraman	Gelecekte üretilmesi planlanan ürünler için fırsatları, yaratıcılığı ve istismarın kimler tarafından yapıldığını ve ne gibi sonuçlar doğurduğunu keşfetme ve bunları fırsatlara dönüştürme süreci.
2001 Low	Yeni bir kurum oluşturmak.
2007 Martin ve Osberg	Sınırları belirlenmiş ve nihai olan sosyal getiriler çerçevesinde fırsat kollama ve değerlendirilen fırsatlar aracılığıyla hedefe ulaşım doğrultusunda artı değer yaratma pratiği.
2010 Di Domenico	Girişimcilik ruhu ışığında fırsat ve kaynakların farkında olma, kollama ve bu olguları belirlenen sosyal problemlere çözüm sunabilecek sürdürülebilir yeni kaynaklara dönüştürme süreci.

Kaynak: HISRICH, R.D. and Peters M.P. (1985), Entrepreneurship: Starting, Developing and Managing A New Enterprise, Third Edition, Richard D. Irvin INC., s.11, Aktaran: Bozkurt Çetinkaya Özlem, Dünyada ve Türkiye’de Girişimcilik Eğitimi: Başarılı Girişimciler ve Öğretim Üyelerinden Öneriler, Detay Yayınları Ankara 2011, s.6, M.N Shadidi’nin ve A. Smagulova’nın birlikte hazırladıkları “The Challenges of Entrepreneurship in Dynamic Society/ Devingen Toplumda Girişimciliği Sınayan Faktörler” Aktaran: Büyüyen Kapsayıcı Piyasalar, Türkiye’de Sosyal Girişimcilik Vakaları, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul 2012, s.11, çalışmalarından uyarlanmıştır.

2.2. Ülkemizde Girişimciliğin Tarihsel Gelişimi

2.2.1. Cumhuriyet Öncesi Dönemde Ülkemizdeki Girişimcilik

Orta Asya’dan Anadolu’ya geldiğinde sağladığı ticari başarılar ile kısa sürede hem bölgesel hem de deniz aşırı ticarete söz sahibi olan, kurduğu Ahi Teşkilatları ile kurumsallaşma ve etik gibi alanlarda çağının ötesinde bir sistem yakalayan, ticari alandaki kanunname ve fermanlarla pazarları bir yandan özgürleştirirken diğer yandan

da kurallara bağlayan Türkler; Osmanlı'nın İstanbul'u almasından ve imparatorluğa dönüşmesinden itibaren ticari yaşamdan uzaklaştırılmışlardır (Akdemir, 2006, s.16-17). Osmanlı imparatorluğunda padişahların gücünün ve otoritesinin sarsılmaması için devlet özel mülkiyeti ve tüccarların büyümesini belirli sınırlar içerisinde tutarak devletin ekonomiye hakim olmasını sağlayan politikalar uygulamıştır. Bu durum da servet sahibi girişimcilerin ortaya çıkmasını engellemiştir (Pamuk, 1999, s.32). Yine Osmanlı imparatorluğunda Türklerin çiftçilik, askerlik ve devlet memurluğu gibi görevleri daha çok benimsemeleri nedeniyle tüccar sınıfının çoğunluğu Rum, Ermeni, Yahudi gibi gayrimüslimlerden oluşmuştur. Gayrimüslimlerin Avrupa ile ilişkilerinin de iyi olması nedeniyle ticari hayattaki varlıkları daha da güçlenerek ticarete ve endüstride söz sahibi olmaya başlamışlardır. Bu nedenlerle Türk toplumu yedi sekiz nesil gibi uzun bir süre ticari hayatta istenilen düzeyde var olamamış ve ticaret kültürü oluşamamıştır (Durukan, 2006, s.27). Tengirşenk'e göre; Tanzimat döneminden (1839-1876) itibaren müslüman kesim kendilerine cazip iş olanakları sunan modern bürokrasiye katılma arzusu ile ticareti ve dolayısıyla girişimciliği ikinci sınıf bir meslek olarak görmüşlerdir (Tengirşenk, 1935, s.47).

Osmanlı İmparatorluğunda Türklerin ekonomide ve dolayısıyla girişimcilik faaliyetlerinde geri planda kalmasının bir başka nedeni de yabancılara sağlanan ayrıcalıklar anlamına gelen kapitülasyonlardı. Bu kapitülasyonlar yabancı tüccarlara düşük gümrük tarifeleri gibi ayrıcalıklar vererek Türklerin rekabet yeteneğini köreltiyordu (Ahmad, 2017, s.115).

Sanayi devrimi öncesinde Avrupa gibi Osmanlıda da tarım ekonomisi geçerliydi. Osmanlı ile Avrupa arasındaki ticari gelişmişlik farkı asıl sanayi devriminden sonra ortaya çıkmaya başladı. Sanayi devriminden sonra Avrupa tarımdan kazandıklarını sanayiye aktarabildi. Ancak Osmanlı bu gelişmelerin gerisinde kaldı, bu duruma fetihlerden yeni gelirler sağlanamaması da eklenince ekonomik anlamda sıkıntıya girildi. Bu nedenle girişimciliğin gelişmesine katkı sağlayan fiyat sistemi, mülkiyet yapısı, serbest rekabet ortamı Osmanlı ekonomisinde Avrupadaki gibi olmadı (Çakmak, 2003, s.61).

1908-1918 yılları arasında devlet yönetimine egemen olan İttihat ve Terakki Fıkrası müslüman girişimcilerin iş hayatında var olmalarını en çok destekleyen kuruluştur. İttihatçılar yalnızca müslüman girişimcileri desteklemekle kalmadılar kendileri de bizzat girişimci oldular. Bu dönemde girişimci ile iktisat politikası yapan

ayırımı kalktı ve devlet-özel sermaye ortaklığı modelinden dolayı, özel girişimcilik ile kamu girişimciliği ayrımları da niteliğini kaybetti (Buğra, 2018, s.74).

1913 yılında çıkarılan ve Cumhuriyetin kuruluşundan 4 yıl sonrasına 1927 yılına kadar yürürlükte kalan Teşvik-i Sanayi Kanunu, yerel girişimcileri teşvik amacıyla bir takım vergi muafiyetlerini ve yerel üretimde kullanılacak girdilerin ithalinde vergi muafiyetlerini kapsıyordu (Toprak, 1982, s.169). Teşvik-i Sanayi Kanunu hükümetin ulusal sanayiye geliştirmek amacına hizmet etse de istediği gibi yerel girişimci sınıf oluşturma çabasına pek bir faydası dokunmadı. Çünkü bunun için ticaret kanunu ve mülkiyet esaslarının da özel girişimciliğe uygun hale getirilmesi gerekiyordu (Buğra, 2018, s.70).

1913-1915 yıllarında etkili olan Jön Türklerin çabalarının bir sonucu olarak yapılan endüstri sayımlarına göre Türkiye’de 1915 yılında mevcut olan sanayi kuruluşlarının sektörel dağılımı tablo 2’de gösterilmiştir.

Tablo 2.

1915 Yılında Türkiye’de Sanayi Kuruluşlarının Sektörel Dağılımı

Sektör	İşletme Sayısı	Kamu Kuruluşu	Anonim Şirket	Özel Firma
Gıda Sanayi	75	1	8	66
Çimento, Kil, Seramik	17	1	5	11
Deri Sanayii	13	1	1	11
Kereste Sanayi	24	-	-	24
Tekstil Sanayi	73	18	10	45
Kağıt ve Baskı Sanayii	51	1	-	50
Kimya Sanayii	11	-	4	7
Toplam	264	22	28	214

Kaynak: Ökçün, 1971, s.12.

Tablo 2 incelendiğinde bu dönemdeki ülkemizdeki girişimci sayıları ve dağılımları ile de ilgili bilgi fikir edinmek mümkündür. Buna göre 1915 yılında ülkemizde 10’dan fazla işçi çalıştıran 264 fabrika bulunmaktadır. Bu fabrikalardan 214 tanesi şahıs mülkiyetinde, 28 tanesi çok sermayeli anonim şirket şeklinde, 22 tanesi de

kamu mülkiyetindedir. Bu rakamlar Birinci Dünya Savaşı sonrasında karaborsa faaliyetlerinde bulunan ve bu alanda ciddi sermaye birikimi elde eden müslüman girişimcilerin katılımıyla biraz olsun artmıştır (Toprak, 1982, s.301).

2.2.2. Cumhuriyet Sonrası Dönemde Ülkemizde Girişimcilik

Cumhuriyet sonrası döneme gelindiğinde ise Osmanlıdan devralınan ülkede ekonomi tarıma dayalı, sanayisi tamamen bitmiş, altyapı tesisleri yetersiz, halk eğitimsiz ve fakirdi. Tarımdışı sektörlerde gayrimüslimlerin yer alması ve bu kesimin savaş sonrası ülkeyi terk etmesiyle de birlikte bu alanda bir boşluk vardı (Altıparmak, 1993, s.81). Bu boşluğu devlet doldurmaya çalıştığından Cumhuriyetin ilk yıllarında girişimcilik faaliyetleri ve kamu görevleri hala birlikte sürdürülmekteydi (Buğra, 2018, s.74).

Tarımsal Türkiye'nin asıl sorunu ise toprak yetersizliği değil iş gücü yetersizliği idi. Çünkü savaşlar nedeniyle oluşan nüfus kaybı işgücü yetersizliğini de beraberinde getirdi. Tarımsal işgücü eksikliği öylesine kritik bir noktaya geldi ki hükümet hayati besin maddelerinin üretimin sürdürmek için angarya uygulamak zorunda kaldı. Kıt ve pahalı işgücü, çiftçileri makineleşmeye, emek yoğun üretimden çok Türk tarım sermayesini oluşturmaya zorladı. Hatta bu dönemde Jön Türkler ve Kemalistler tarafından model çiftlikler kurup bilimsel çiftçiliğin yararlarını kanıtlayarak çiftçileri modern yöntemler kullanmaya ikna edecek devlet politikaları önerilmiştir. Ancak emek ucuz olduğu için bu politika başarısız olmuştur (Ahmad, 2017, s.94). Yine 1924 Anayasası'na özel mülkiyet güvencesi sağlayan 74. maddenin eklenmesi toprak sahiplerine yaptıkları tarımı ileriye götürmek için motivasyon unsuru olmuştur. Ancak sonuçta tarımsal alanda makineleşmeyi sağlayacak girişimci oluşturma çabaları sonuçsuz kalmıştır (Lewis, 1974, s.264-265).

Tarımsal sermayenin oluşumunun önündeki engellerden bir diğeri de Osmanlıda demiryolu hattının Batı Anadolu'da yoğunlaşmasıdır. Çünkü yabancıların sahip olduğu bu hat Türk hammaddelerini kendi sanayileri için ithal eden ve Anadolu'nun daha zengin bölgelerine batının mamül mallarını ihraç eden Avrupa pazarının ihtiyaçları için kurulmuştu. Bu durumun sonucu olarak da 1924'te bir ton buğdayı Orta Anadolu'dan İstanbul'a ulaştırmanın maliyeti 8,8 dolarken, aynı buğdayı New York'tan İstanbul'a ithal etmek yalnızca 5 dolardı. Bu nedenle Anadolu halkı sadece kendi ihtiyaçlarına yetecek kadar ürün üreterek bu ürünlerin ticaretini yapamamıştır (Boratav, 1980, s.165).

TBMM hükümeti yerli sermayeyi geliştirmek istemesine rağmen, elindeki en iyi alternatif olması nedeniyle, Türk kapitalistlerini geliştirecek özel girişimler biçimindeki dış yatırımı teşvik etmek zorunda kalmıştır. Bunun sonucu olarak da 1920 ile 1930 arasında kurulan şirketlerin yaklaşık üçte biri yabancı sermaye ile ortaklık şeklinde oluşmuştur (Ahmad, 2017, s.118).

Cumhuriyet sonrası dönemde girişimcilik alanında atılan ilk önemli adım 1923 yılında İzmir İktisat Kongresinde alınan kararlardır. Bu kongrede Türk ve Müslüman ahaliden tüccar sınıfı oluşturmak, özel sektöre ağırlıklı bir piyasa ekonomisi oluşturmak gibi önemli kararlar alınmıştır (Müftüoğlu & Durukan, 2004, s. 4). Ancak Osmanlıdan kalan dışborçlar ve altyapı yetersizliği alınan bu kararların uygulanmasına engel olmuştur. Bu nedenle devlet Cumhuriyetin ilanı ve yeni Türk devletinin kuruluşuyla beraber, sayıca az olan ve yeterli sermayeye sahip olmayan girişimcilerin sayısının artırılması ve girişimciliğin özendirilmesi politikasını üstlenmek durumunda kalmıştır (Hisarcıklioğlu, 2006, s.82). 1924 yılında İş Bankası'nın kurulması da İzmir İktisat Kongresi'nde alınan kararların bir sonucudur. Banka özel sektör girişimcilerine gerekli finansal desteği sağlayarak gayrimüslim kapitalistlerle rekabet edecek ulusal girişimcileri oluşturmayı hedefliyordu (Ahmad, 2017, s.118). Bu gelişmeyi 1927 yılında çıkarılan "Teşvik-i Sanayi Kanunu" izlemiştir. Bu teşvik tedbirleri sanayi sahasına yatırım yapmak isteyenlere büyük kolaylıklar sağlasa da istenilen verim sağlanamadığından 1930'da uygulanmaya başlanan korumacı-devletçi sanayileşme çalışmalarının hızlanmasına neden olmuştur (Boratav, 2018, s.60).

Cumhuriyetin ilk dönemlerine bakıldığında politik güç odaklarına yakınlığıyla tanımlanan bir girişimci sınıfının varlığı göze çarpmaktadır. Ancak bu ilişkiyi kayırma olarak nitelendirmek yanlıştır. Çünkü bu ilişkide işadama, hükümet yetkililerini girişimcilik faaliyetleri yoluyla devlete hizmet edecek istek ve kabiliyeti olduğuna ikna etmek zorundadır. Ancak girişimciliğin hukuksal dayanağının bu dönemde pek sağlam olmadığı ve birçok girişimcinin bu dönemdeki başarısını gayri-müslimlerin yerlerinden edilmesi ve mülksüzleştirilmesi çabalarına borçlu olduğu söylenmektedir. Hatta 1940'larda uygulanan Varlık Vergisi uygulamasının da azınlıkların yerine ulusal girişimci yaratma çabalarına örnek olduğu savunulmaktadır (Buğra, 2018, s.81).

1930-1950 yıllarındaki devletçilik devresinde, özel sektörün girmediği iş alanlarında faaliyet göstererek özel sektörü de bu alanlara girmeye teşvik etmiştir. 1950-1970 yıllarındaki liberal ekonomiye geçiş döneminde, özel sektörün ekonomideki payı ilk defa kamuyla eşit hale gelmiştir. 1980'de başlayan ve günümüze kadar devam eden

dışa açılma döneminde ise girişimcilerimiz, uluslararası piyasada faaliyet göstermeye başlamışlardır (Hisarcıklıoğlu, 2006, s.82).

1980’lerde yapılan bir çalışmaya göre ülkemizdeki gelişmiş bölgelerde verilen teşviklerin, yatırım esnasında toplam yatırım maliyetlerinin %67,6’sını, cari maliyetlerin de %58,2’sini oluşturduğu, gelişmekte olan bölgelerde ise bu oranın sırasıyla %96,6 ve %95,2’ye ulaştığı belirtilmiştir (Karakoyunlu, 1987, s.22). Bu oranlar girişimcilerin devlete olan mali bağımlılığı hakkında fikir vermesi açısından önemlidir. Bu durumun sonucu olarak girişimciler ticari becerilerinden ziyade devlet desteğinin niteliğine göre şekil almak zorunda kalmıştır.

Buğra’ya göre; Cumhuriyetin ilk yıllarından 1940’lara kadar ülkemizde özel girişimciliğe dayanan bir ekonominin hazırlıkları yapılırken, 1940-1950 yılları arasında devletçi ekonomi politikaları, 1950-1960 yılları arasında liberalizm, 1960-1980 yılları arası planlı ekonomi politikaları, 1980’den itibaren ise yeniden liberalist ekonomi politikaları çerçevesinde girişimcilik faaliyetleri şekillenmiş ve devlet Cumhuriyetin ilk yıllarından itibaren uyguladığı ödül ve ceza politikasıyla özel sektördeki sermaye birikimine dolayısıyla girişimcinin niteliğini belirlemekte öncü rol oynamıştır (Buğra, 2018, s.143-222).

2.3. Girişimciliğin Yakın Kavramlardan Farkları

Toffler (2012)’e göre; insanlığın ekonomik değişiminin üç dalga halinde gerçekleştiğini söyler. Birinci dalga tarım toplumu, ikinci dalga sanayi toplumu, üçüncü dalga bilgi toplumdur (Toffler, 2012, s.1-10). Nüfusunun çoğunun tarım sektöründe çalıştığı ve ekonomisi tarıma dayalı topluma tarım toplumu denir. Sanayi Toplumu ise standart mal ve hizmetlerin kitlesel üretimine ve kitlesel dağıtımına dayanır. Webster’e göre (1996) ise yaşadığımız dönem “bilgi toplumu”, “kapitalist ötesi toplum”, “yeni ekonomi”, “bilgi çağı” gibi terimlerle nitelendirilmektedir. Günlük yaşamda yoğun bilgi kullanımı, üretimde kas ya da makine gücüne oranla bilginin gücünden daha fazla yararlanılması, bilginin işlenmesinde bilgi ve iletişim teknolojilerinin (BİT) ağırlıklı olarak kullanılması “bilgi toplumu”nun temel özellikleri olarak ortaya çıkmaktadır. Bu tür toplumlarda toplam üretimin önemli bir kısmı “bilgi sektörü”nde çalışanlarca gerçekleştirilir (Webster, 1996, s.80, Aktaran:Tonta & Küçük, 2005, s.2). İşte ekonomik alanda yaşanan bu dinamizmin sonucu olarak da girişimcilik kavramı da değişikliğe uğramış bu değişikliklerle beraber bu kavrama yakın yeni kavramlar türemiştir.

Bu yakın kavramlardan en belirginleri inovasyon, Joint Venture, risk sermayesi, girişim sermayesi ve girişim sermayesi yatırım fonu, işletmecilik ve işletme sahipliğidir.

2.3.1. Girişimciliğin İnovasyondan Farkı

Girişimcilik ile en çok karıştırılanlarından birisi şüphesiz inovasyondur. Bilim ve teknolojinin gelişmesi hiç şüphesiz ülkeler açısından çok önemlidir. Ancak günümüzde bilgiye ulaşmanın çok kolay olması nedeniyle yeni bir buluş ya da keşif yapmak tek başına yeterli olmamakta, bu buluş veya keşifi kar edilebilir hale de getirmek gerekmektedir. İşte inovasyon bu durumu anlatmak için oluşturulmuş bir tanımdır. Nitekim Oslo Kılavuzu'na göre İnovasyon; “İşletme içi uygulamalarda , işyeri organizasyonunda veya dış ilişkilerde yeni veya önemli derecede iyileştirilmiş bir ürün (mal veya hizmet), veya süreç, yeni bir pazarlama yöntemi ya da yeni bir organizasyonel yöntemin gerçekleştirilmesidir” olarak tanımlanmıştır (Oslo Kılavuzu, 2005, s.50). İnovasyon kavramının önemine ilk olarak değinen Joseph A. Schumpeter'e göre de yeni ürün ve süreçlerinin eskilerinin yerini alması, mevcut olan firma ve ürünleri arasındaki fiyat rekabetinden çok daha önemlidir (Er, 2013, s.82). Yorgancılar'a göre ise inovasyon, pazardaki bir ihtiyacın sentezlenerek bu ihtiyaca yanıt veren ürünün üretilmesidir (Yorgancılar, 2011, s.395). Bütün bu tanımlamalardan inovasyonun, yeni fikirlerin ticari bir yarara dönüştürülmesi süreci olduğunu söyleyebiliriz. İnovasyon işletmelerin sürdürülebilirliği ve karlılığı açısından çok önemli olsa da girişimcilik kavramıyla eş değer değildir. İnovasyon sadece girişimciliğin bir parçası ve sürecidir. Bununla birlikte günümüz dünyasında girişimciliğin inovasyonla sürekli iç içe olacağıda aşıkardır.

2.3.2. Girişimciliğin Joint Venturedan Farkı

Türkçeye “ortak girişim” , “müşterek teşebbüs” veya “müşterek iş ortaklığı” olarak çevrilmeye çalışılmıştır. Ülkemizde Yargıtay da bazı kararlarında Joint Venture'u, ortak girişim, ortak teşebbüs, konsorsiyum gibi ortaklık içeren kavramları eşanlamlı olarak kullanmıştır. Joint Venture tabirinin geniş ve dar olarak iki anlamı bulunmaktadır. Geniş anlamda Joint Venture, iki veya daha çok kişi arasında, belirli bir işin yapımının ifası için, tüzel kişiliğe haiz olmaksızın kurulan beraberliklerdir. Bu kapsamda, şirket birleşmeleri (merge) , devralmaları (take over) veya ortak bir ticari şirketin kurulması Joint Venture olarak tanımlanır. Joint Venture'ın dar anlamdaki

karşılığı ise, tarafların sermaye ve emeklerini koyarak, belli bir işi yapmak ve karı paylaşmak amacını taşıdıkları sözleşmeye dayalı bir ilişkiyi ifade eder (Tuncer, 2010, s.15-16). Ülkelerin hukuki düzenlemelerine bakıldığında Joint Venture'un her ülkenin sosyal veya hukuki yapısının gerektirdiği ihtiyaçlara göre şekillendiği söylenebilir. Bu nedenle farklı yazarların Joint Venture hakkında farklı tanımlamalar yaptıkları görülmektedir. Örneğin Tekil'e göre, *"joint venture, birden fazla işletmenin , genellikle belli bir iş için birbirlerini tamamlayıcı aktivite ve edimlerle yüklü ve işin sonucunda müteselsil olarak sorumlu bulunmak üzere kar gayesi ile gerçekleştirdikleri ortak girişim için kullanılan bir deyimdir"* (Tekil, 1996, s.77-78). Dayınlarlı'a göre ise *"bir partnership veya tüzelkişiliği haiz herhangi bir şirket kurmaksızın, belirli bir ticari işlemde kar elde etmek isteyen iki veya daha ziyade kişinin özel işbirliğidir"* (Dayınlarlı, 2007, s.54). ABD mahkeme içtihatları ve doktrininde yaygın olarak Joint Venture için yapılan ve bu kavramın "partnership" ve "Corporation" dan farkının ortaya koyulmaya çalışıldığı tanım şöyledir; *"iki veya daha çok kişi tarafından , belli bir ticari kazanç elde etmek amacıyla, bir partnership veya tüzelkişiliği bulunan bir şirket sıfatı bulunmadan, oluşturdukları özel bir birleşimdir."* (Kaplan, 2007, s.5) Bütün bu tanımlamalardan görüldüğü üzere Joint Venture, girişimciliğin kapsamında olan ama aynı olmayan bir kavram olmakla birlikte bir işletmenin kuruluş aşamasında olan farklılık nedeniyle türemiş bir kavramdır. Başka bir deyişle Joint Venture kuruluş aşaması özellik arz eden bir girişimcilik şeklidir.

2.3.3. Girişimciliğin Risk Sermayesinden Farkı

1946'da ABD'de başlayan 1970'li yıllarda da Avrupa'ya yayılan risk sermayesi bir icadın üretime dönüştürülmesine aracılık ettiğinden ekonomik kalkınma açısından çok önemlidir (Bulut & Er, 2009, s.32). Dini inançları gereği faize karşı olanlar ve faizin yatırım maliyetini artıracığını düşünenler için de yine risk sermayesi faizsiz finansman temini aracıdır. Bir buluşun gerçekleştirilmesi için yatırılan para olarak tanımlanan risk sermayesinin çeşitli tanımları bulunmaktadır (Şenyuva, 1991, s.1). Risk sermayesi, kaynak yetersizliği sebebiyle hayata geçirilemeyen başarıya ulaşma ihtimali yüksek yatırım projelerinin finansmanını, yönetimine katıldığı yeni şirketler kurarak gerçekleştiren ve ileriki zamanda oluşacak kârlar ile pay senetleri fiyat artışlarından yararlanmayı amaçlayan örgütlenmiş bir portföy yönetim kuruluşudur (Rodoplu, 1993, s.117). Bir başka tanımda risk sermayesi; risk sermayedarlarının yeni teknolojiler ya da

fikirler üreten ve gelişme ihtimali fazla olan küçük ve orta boy işletmelere (KOBİ) edinecekleri pay karşılığında yaptıkları öz kaynak veya öz kaynak benzeri bir yatırım aracıdır (Yavuz, 2008, s.42). Bütün bu tanımlardan risk sermayesinin gerekli özellikleri taşıyan girişimciler açısından bir finansman yöntemi olduğu söylenebilir. Risk sermayesi bu yönüyle özellikle yenilikçi girişimcilik açısından büyük önem taşımaktadır. Sonuç olarak risk sermayesinin girişimcilik ile farklı kavramlar olduğu ve risk sermayesinin girişimciliğin bir finansman şekli olduğu söylenebilir.

2.3.4. Girişimciliğin Girişim Sermayesi ve Girişim Sermayesi Yatırım Fonundan Farkı

Bazı yazarlar tarafından “Girişim Sermayesi” ve “Risk Sermayesi” kavramları birbirleri yerine kullanılsa da bu iki kavram birbirinden farklıdır. Nitekim SPK tarafından “Girişim Sermayesi” kavramı “Risk Sermayesi” kavramını da kapsayacak şekilde, fikirlere ve henüz başlangıç aşamasındaki yeni kurulmuş şirketlere yapılan yatırımların yanında, satın almaları, yeniden yapılandırmaları ve büyüme stratejisi güden genellikle 3-10 yıllık şirketlere yapılan büyüme ve genişleme yatırımlarını da kapsayacak şekilde kullanılmaktadır. Bu çerçevede, girişim sermayesi, fon fazlasına sahip yatırımcıların, gelişme potansiyeli yüksek olan küçük ve orta ölçekli işletmelerin oluşumu ve faaliyete geçmesi için yaptıkları uzun vadeli bir yatırımdır (www.gmka.org.tr, 04.05.2017).

Girişim Sermayesi Yatırım Fonlarına İlişkin Esaslar Tebliği’nin 4. maddesinde yapılan tanıma göre; Girişim Sermayesi Yatırım Fonu, Kanun hükümleri uyarınca nitelikli yatırımcılardan katılma payı karşılığında toplanan para ya da iştirak paylarıyla, pay sahipleri hesabına, inançlı mülkiyet esaslarına göre, üçüncü fıkrada belirtilen varlık ve işlemlerden oluşan portföyü işletmek amacıyla Kuruldan faaliyet izni alan portföy yönetim şirketleri ve girişim sermayesi portföy yönetim şirketleri tarafından bir içtüzük ile süreli olarak kurulan ve tüzel kişiliği bulunmayan mal varlıklarına verilen isimdir. Görüldüğü üzere her iki kavram da girişimciliğin oluşması veya sürdürülmesi aşamalarında kullanılan finans kaynakları olup girişimcilik açısından olmazsa olmaz unsurlardır.

2.3.5. Girişimciliğin İşletmecilikten Farkı

İşletme; insan ihtiyaçlarını karşılamak için sınırlı üretim faktörlerinin sistemli ve uyumlu biçimde bir araya getirildiği, azami kar elde etmek amacıyla üretim sürecinden geçirilerek iktisadi mal veya hizmete dönüştürüldüğü ve/veya pazarlandığı, bir katma değerin oluşturulduğu ekonomik, hukuki, teknik ve aynı zamanda sosyal bir birimdir (Sabuncuoğlu & Tokol, 2011, s.9). Özetle işletme toplumsal ihtiyaçları karşılamak için kurulan iktisadi birimlerdir.

İşletmecilik ise; işletme kurulması, işletmeye ilişkin uygulamaların gerçekleştirilmesi, işletmenin yönetim ve diğer fonksiyonlarının yerine getirilmesi faaliyetlerinin tamamıdır (Küçük, 2011, s.23-25). İşletmecilik faaliyeti bir meslek icrasıdır ve girişimcilik faaliyetinden çok daha kapsamlı bir kavramdır. Girişimcilikte yenilik ve risk alınması temel unsurlardır. Oysa işletmecilik bütün iktisadi birimlerin yönetilmesini kapsar.

2.3.6. Girişimciliğin İşletme Sahipliğinden Farkı

Herhangi bir işletmenin mülkiyetine sahip olan herkes işletme sahibidir. Oysa girişimcilikte bu işletmelerin bazı niteliklere sahip olmaları gerekir. Bu yüzden girişimcilik ve işletme sahipliği aynı kavramlar değillerdir. Bir girişim bir yahut birden çok işletmeye sahip bir kuruluştur. Yine işletme sahipliği sadece sermayedar olmak şeklinde mümkün olabileceği gibi, girişimcilikte sadece sermaye sahipliği yeterli değildir (Bozkurt, 2011, s.3). Söz konusu işletmenin kurulmasında ya da yenilikçi inovatif hale getirilmesine katkıda bulunmuş olmak gerekir.

2.4. Girişimciliğin Türleri

Herkesin baktığı ama göremediğini gören ve ekonomik gelişmenin başrol oyuncusu olan girişimci, vizyon sahibi olabilmeli ve karlılık arzusuyla olaylara yenilikçi fikirler sunabilmelidir. Girişimcilik kavramı klasik sanayici, iş adamı ya da patron kavramlarından farklıdır. Sanayi toplumundan bilgi toplumuna geçilmiş olan günümüzde girişimci toplumsal ve ekonomik yapıdaki değişikliklerin analizini iyi yapabilmeli böylece stratejik kararlar alarak tam rekabete gittikçe yaklaşan günümüz piyasasında rekabet üstünlüğü sağlayabilmelidir. İşte ekonomik yapıda faaliyet göstermenin gittikçe zorlaştığı günümüz sisteminde girişimcilikte giderek evrim geçirmektedir. Bu evrimin sonucu olarak yeni girişimcilik türleri türemektedir.

Girişimcilik genel olarak mal/hizmet üretme ve pazarlama, işletme çevresi boyutu , sermaye sahipliği ve faaliyet şekline göre tablo 3’de gösterildiği üzere türlere ayrılmaktadır.

Tablo 3.

Girişimcilik Türleri

Girişimciliğin Genel Türleri	İşletme Çevresi Boyutuna Göre	Sermaye Sahipliğine Göre	Faaliyet Şekline Göre
-Fırsat Girişimciliği -Yaratıcı Girişimcilik -Sosyal Girişimcilik	-Yerel Girişimcilik -Bölgesel Girişimcilik -Uluslararası Girişimcilik	-Kamu Girişimciliği -Özel Girişimcilik -Karma Girişimcilik	-Yenilikçi Girişimcilik -Takipçi Girişimcilik -Sanal Girişimcilik -Kurumsal Girişimcilik

Kaynak:Akpınar, 2009, s.20.

Çalışmamızda ilerleyen kısımlarda girişimcilik türleri anlatılırken bu tablo esas alınmakla birlikte, faaliyet türlerine göre girişimcilik türleri anlatılırken tarafımızca bazı eklemeler yapılarak faaliyet türlerine göre girişimcilik türlerinin kapsamı genişletilecektir. Bu eklemeler girişimcilik ile ilgili güncel ve önemli bulduğumuz eko girişimcilik ve iç girişimcilik modelidir.

2.4.1. Girişimciliğin Genel Türleri

Girişimcilik ekonomi kitaplarında dört temel üretim faktörlerinden biri olarak sayılsa da, girişimcilikle ilgilenen tek alan ekonomi olmamıştır. Çünkü girişimcilik hem ekonomik, sosyal, psikolojik ve teknolojik değişimin ve gelişimin tetikleyicisi, hem de değişimin ve yeniliğin gerçek özü ve dinamiğidir (Ercan & Gökdeniz, 2009, s.71). Girişimciliğin disiplinler üstü bir alan olması nedeniyle bir tek tanımı bulunmamakta birçok türü bulunmaktadır. Fırsatçı girişimcilik, yaratıcı girişimcilik ve sosyal girişimcilik girişimciliğin genel olarak bilinen türlerindendir.

2.4.1.1. Fırsatçı Girişimcilik

Girişimcilik sürecinin ilk aşaması fırsatları belirlemektir. Fırsatların tanımlanması ve belirlenmesi, girişimci açısından çok önemlidir. Piyasadaki bir takım açıkların görülmesi yeni iş kollarının kurulmasının başlangıç noktasıdır. Bu nedenle girişimcilik sürecinin ilk aşaması ekonomideki boşlukların ve bu boşlukların nasıl doldurulabileceğinin analizi ile başlar. Girişimci açısından fırsatın tespiti ilk aşama olsa da asıl önemli olan bu fırsatın nasıl doldurulacağının belirlenmesidir. Girişimciyi girişimci yapan nokta işte burasıdır. Aşağı yukarı herkes ekonomiyle ilgili önerilerde ve dileklerde bulunur ancak bu dileklerin nasıl gerçekleştirileceği ve uygulanabilirliğinin tespiti kişiyi girişimci yapar.

Fırsatçı girişimci, geleceğe ilişkin tahminler yürüterek kar getirebilecek alanlara yatırım yapan kişidir. Küçük'e göre fırsat girişimciliği; *"Fırsat girişimciliği temelde, pazardaki mevcut fırsatları görerek ya da potansiyel fırsatları sezinleyerek, mevcut olan bir mal veya hizmeti pazara sunmaktır"* (Küçük, 2011, s.37). Bu tür girişimcilikte bulunanlar pazardaki hiç olmayan bir mal/hizmeti yahut yeterince iyi olmayan bir mal/hizmetin tespitini yapacak kadar vizyon sahibi bu eksikliği giderebilecek kadar da organizasyon yeteneğine sahip kişilerdir. Fırsat girişimciliği adından da anlaşılacağı üzere pazardaki potansiyel fırsatları sezinleyerek mevcut olan bir mal veya hizmetin pazara sunulmasıdır. Buradaki fırsat, mevcut mal ve hizmetin pazara yeterince sunulmaması ya da pazardaki mevcut işletmelerin pazara istenilen kalitede mal sunamamasından kaynaklanabilir (Demirel & Akbıyık, 2009, s.18).

2.4.1.2. Yaratıcı Girişimcilik

Yaratıcı girişimcilik yeni bir ürün bularak ya da mevcut olan mal veya hizmetin tasarım, fiyat, kalite gibi yönlerden iyileştirilerek kar elde etmek amacıyla pazara sunulmasıdır. Yaratıcı girişimcilikte yeni bir mal/hizmet üretimi ya da pazarda bulunan malların/hizmetlerin (tasarım, kalite, sunum vb) iyileştirilmesi söz konusudur. Yaratıcı girişimciliğin bu yönüyle fırsat girişimciliğinden farklı olduğu söylenebilir. Yaratıcı girişimcilik fırsatçı girişimciliğe göre ekonomi açısından daha fazla katma değer yarattığı gerekçesiyle daha fazla ilgi çeker (Fidan & Yılmaz, 1996, s.11).

J.Shumpter girişimciliğin anahtar kelimelerinin yenilikçilik ve yaratıcılık olduğunu belirtmiştir. Çünkü yaratıcı ve yenilikçi işletmeler ürünü piyasaya ilk önce sürdüğünden dolayı monopol (tekeli) üstünlüğünü yakalayacak böylece en çok kar ve

geliri elde edeceklerdir. Böylelikle kazancı maksimize olan girişimcinin de yaratıcılık yeteneği gelişecektir. Böylelikle kazancını ileride maksimum kılmak isteyen girişimciler, yaratıcı girişimciliğin yaygınlaşma olanağını da artıracaklardır (Akdemir, 1996, s.819).

2.4.1.3. Sosyal Girişimcilik

Sosyal girişimcilik adından da anlaşıldığı üzere “sosyal” ve “girişimcilik” gibi birbirlerine zıt görünen kavramların birleşmesi sonucu oluşmuştur. Çünkü girişimcilik kar odaklı ve daha çok iktisadi yönü ağır basan bir kavram olarak görülmekte iken sosyallik daha toplumsal olan kar etmenin öncelikli olmadığı bir olguyu çağrıştırmaktadır. Bu nedenle sosyal girişimcilik ekonomi biliminin yanında sosyal psikoloji, sosyoloji ve sosyal hizmet bilimlerinin de ilgi alanına girmektedir (Aslan, Araza & Bulut, 2012, s.71).

Sosyal girişimcilik; *“toplumsal sorunları çözme amacına sahip olma tutkusunu girişimci bakış açısıyla birleştiren olgu”* olarak tanımlanmıştır (Kümbül Güler, 2010, s.45). Tanımdan da anlaşılacağı üzere sosyal girişimcilik, toplumsal açıdan boşluk olan veya sıkıntılı olan alanlarda girişimciliği lokomotif olarak kullanarak ilerleme sağlamayı amaç edinir. Sosyal girişimcilik ve girişimciliğin yeni bir örgüt kurmak, sosyo-ekonomik açıdan gelişim kaynağı olmak, fırsatları tespit eden, öngörülü ve kararlı olmak gibi ortak özellikleri bulunsa da ikisi arasındaki temel fark girişimcilerin temel amacının kar elde etmek ve maddi kazanç olmasına rağmen sosyal girişimcilerin temel amacının toplumsal sorunları çözmek ve sosyal değer yaratmak olması, kar ve maddi kazancın ise ikincil bir motivasyon unsuru niteliği taşımasıdır (Bayraktar, Bozkurt & Özesmi, 2014, s.111-112).

Özel sektör girişimciliğinden farklı olarak sosyal girişimcilerin (Kümbül Güler, 2010, s.57);

- *“Kar ve özel bir değerden çok sosyal bir değer yaratılması ve sürdürülmesinde belli bir amaç benimsemeleri,*
- *Bu amaca hizmet edecek yeni fırsatları görebilmeleri ve bunların peşini asla bırakmamaları,*
- *Sürekli bir yenilik, değişime uyum sağlama ve öğrenme sürecine girmeleri,*

- *Elde olan kaynaklar ile kendini sınırlamadan, cesur bir şekilde hareket etmeleri, kaynak bulma ve kullanımı konusunda önemli başarılar elde etmeleri,*
- *Hizmet götürülen insanlara karşı ve yaratılan sonuçlar adına yüksek bir sorumluluk duygusu sergilemeleri gerekmektedir.”*

2.4.2. İşletme Çevresi Boyutuna Göre Girişimcilik Türleri

İşletme çevresi boyutuna göre girişimcilik türleri işletmenin niteliğine değil de sermayesi ve malvarlığına göre yapılmış bir sınıflandırma şeklidir.

2.4.2.1. Uluslararası (Küresel) Girişimcilik

Globalleşen dünyada ekonomik sınırların kaldırılması girişimciler üzerindeki rekabet baskısını artırmıştır. Bu durum genelde zaten iyi koşullarda faaliyet gösteren büyük işletmeleri daha da büyütmüş güçlerine güç katmıştır. Bu durum işletmeleri pazardaki yerlerini koruyabilmek için küresel girişimcilik alanına doğru itmiştir. Tabi ki bu noktada işletmelerin küresel alanda faaliyet göstermelerini kolaylaştıran etmenleri de unutmamak gerekir. İletişim araçlarının özellikle internet kullanımındaki gelişmelere paralel olarak e-ticaretin de gelişmesi küçük ölçekli işletmelerin bile yurtdışında satış yapabilmelerini kolaylaştırmıştır. Bu nedenle küresel girişimcilik denince akla büyük ölçekli işletmeler gelmemelidir (Karabıçak, 2002, s.122).

İşletmelerin uluslararasılaşma sürecinde ihracatı başlangıç noktası olarak kabul eden yazarlar vardır (Ulaş, 2003, s.1.). Bununla birlikte uluslararasılaşma kavramı, işletmelerin ulusal sınırların dışında herhangi bir faaliyet göstermesiyle başlar. Bu faaliyetler, ister ihracat, ister ortak girişim ya da direkt yatırım, isterse de lisans anlaşmaları yoluyla olabilir (Akat, 2001, s.10). Bu anlamda küresel girişimcilik, “*ulusal sınırları aşarak işletme için değer yaratan yenilikçi, proaktif ve risk üstlenen davranışların bir bileşimi*” olarak tanımlanmaktadır (Yıldırım & Erul , 2013, s.259).

2.4.2.2. Bölgesel Girişimcilik

Girişimciliğin yerel girişimciliğe göre daha ileri olduğu, işletme büyüklüğünün ve sermayesinin daha fazla olduğu aşamasıdır (Bayraktaroğlu, 2017, s.24). Bu girişimcilik türünde işletme girişimciliğin başlangıç aşamasından daha büyük olmakla birlikte henüz uluslararası bir ölçeğe de ulaşmamıştır. Ancak fikirlerde genişlemeler başlamaktadır. Hacim ve maddi olanaklar artış göstermektedir (Çakırer, 2016, s.84).

Bu girişimcilik türünün ülkemizde oluşmasında kalkınmışlık derecesine göre verilen vergi teşviklerinin önemi büyüktür. Özellikle kalkınmada öncelikli bölgelere devletin verdiği cazip avantajlardan faydalanmak isteyen girişimciler faaliyet alanlarını genişletmek istediklerinde bile avantajlı bölgeler içerisinde kalmayı tercih etmektedirler.

2.4.2.3. Yerel Girişimcilik

Henüz yeni bir işe başlayan ve girişimciliğin başlangıcında olan girişimcilik türüdür. Bu girişimcilikte işletme sermayesi ve iş hacmi sınırlıdır (Bayraktaroğlu, 2017, s.24). Girişim, başlangıç aşamasında olduğu için küçük bir bölgede sınırlı çevreye mal/hizmet sunmaktadır.

Yerel düzeyde fiziki, sosyal ve kurumsal altyapısı avantajlı olan yöreler ve şehirler girişimcilere daha cazip gelebilir. Bu nedenle henüz girişimciliğin başlangıcında olan firmalar bazı yöreleri tercih edebilirler. Kayseri, Konya, Denizli ve G.Antep gibi iller girişimciliğin başlangıç evresinde girişimcilere cazip gelebilecek şehirlerdendir (Yıldırım & Erul , 2013, s.260).

2.4.3. Sermaye Sahipliğine Göre Girişimcilik Türleri

Girişimcilik işin mülkiyet boyutuna göre kamu girişimciliği, özel girişimcilik ve karma girişimcilik olmak üzere üçe ayrılmaktadır.

2.4.3.1. Kamu Girişimciliği

Tarihsel açıdan bakıldığında birçok alanda ilk girişimcilik faaliyetinin kamu tarafından yapılmasına rağmen, kanunlarla düzenlenmesi nedeniyle üzerinde çok bilimsel çalışma yapılmayan girişimcilik türüdür. Kapitalist ekonomilerde devlet özel sektör girişiminin yetersiz olduğu başka bir deyişle piyasa başarısızlığı olan alanlarda ekonomiye müdahale eder. Bu müdahaleler sübvansiyonlarla girişimcilere destek verilmesi, gümrük sınırlamalarıyla yerli girişimcilerin korunması veya devletin bizzat işletme kurması gibi yöntemlerle olabilir. İşletme devletin girişim faaliyetlerine girişmesi ekonomiye müdahale şekillerinden biridir. Bu bağlamda kamu girişimleri sermayesinin tamamı veya yarıdan fazlası devlete veya devlete bağlı kamu tüzel kişilerine ait olan işletmeler olarak tanımlanmıştır (Küçük, 2011, s.111). Özel sektör girişimciliğinde bireyin veya kurumun karakteristik özelliği hakimken, kamu

girişimciliğinde mevzuat hükümleri ile kamu örgüt işleyişi hakimdir. Bu girişimcilik türündeki işletmelerin büyük çoğunluğunu kamu iktisadi teşebbüsleri oluşturur. Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında 233 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin¹ 2. Maddesine göre: “*Kamu iktisadi teşebbüsü "Teşebbüs"; iktisadi devlet teşekkülü ile kamu iktisadi kuruluşuna ortak verilen isimdir. İktisadi devlet teşekkülü "Teşekkül"; sermayesinin tamamı devlete ait, iktisadi alanda ticari esaslara göre faaliyet göstermek üzere kurulan, kamu iktisadi teşebbüsüdür. Kamu iktisadi kuruluşu "Kuruluş"; sermayesinin tamamı Devlete ait olup tekel niteliğindeki mal ve hizmetleri kamu yararı gözeterek üretmek ve pazarlamak üzere kurulan ve gördüğü bu kamu hizmeti dolayısıyla ürettiği mal ve hizmetler imtiyaz sayılan kamu iktisadi teşebbüsüdür*”, kamu iktisadi teşebbüsleri, ekonomik kalkınmayı sağlamak ve hızlandırmak, bazı ürünleri tekelleştirmek ve bu tekelleri işletmek, özel sektörün giremediği veya girmek istemediği işleri yapmak, ekonomiyi yönlendirmek, özel kesime öncülük etmek ve gelir dağılımını düzenlemek gibi nedenlerle kurulan işletmelerdir (Çuhadar, 2013, s.329).

Kamu girişimcileri genelde katı bütçe kısıtları ile siyasi otoritenin kararlarına bağlı olarak çalışırlar. Kamu girişimcisi mülkiyet sahibi olmadığı için kendi parasını harcamaz ve verilen yetkiler doğrultusunda kamunun parasını harcar. Burdaki kaynak kullanımı sıkı kurallara bağlıdır. Bazı durumlarda siyasi yetkililer gerekli fırsatı verirse bürokratik sınırlar aşılarak kaynak kullanımı esnetilebilir (Başar, Altın & Doğan, 2013, s.48).

2.4.3.2. Özel Girişimcilik

Ülkemizdeki girişimcilerin büyük çoğunluğunu oluşturan özel girişimcilik girişimcinin özel mülkiyetinde bulunan kaynakları kullandığı ve kendi parasını veya borçalanarak elde ettiği sermayeyi harcayarak üretim yaptığı girişimcilik türüdür. Başka bir deyişle kamu kesimi dışında kalan girişimcilik türüdür (Çakırer, 2016, s.81).

Aktan (2018)’e göre özel girişimci özel mülkiyetinde bulunan kaynakları kullanarak faaliyet gösteren kişidir. Etkinliğin, kalitenin, başarının, yenilik ve yaratıcılığın sırrı özel mülkiyettedir. Çünkü kamu girişimciliğinde başkasının parasını başkası için harcayan kişi ile özel girişimcilikte kendi parasını kendi başarısı için harcayan kişinin motivasyonu elbette farklı olacaktır (www.canaktan.org.tr, 13.12.2018).

¹ 18/6/1984 tarih ve 18435 mükerrer sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

2.4.3.3. Karma Girişimcilik

Özel ve kamu girişimciliğinin ortak sermaye ile kurdukları ve sermayesinin bir kısmının özel şahıslara bir kısmının da kamuya ait olduğu girişimcilik türüdür. Bu girişimcilik türünde kamu pay çoğunluğuna sahip olmalıdır. Karma ortaklıklarda kamu pay çoğunluğuna sahip değilse bunun adı *kamu iştirakli ortaklık* denir ve bu özel girişimcilik türüne girer (Küçük, 2011, s.112).

Bu başlık altında kamu özel sektör işbirliklerinin niteliğine değinmekte fayda vardır. Son yıllarda ülkemizde özellikle eğitim ve sağlık hizmetleri alanında uygulanmaya başlanan bu modelde Maliye Bakanlığınca, Hazineye ait taşınmazlar üzerinde gerçek kişiler veya özel hukuk tüzel kişileri lehine bedelsiz olarak üst hakkı tesis edilmesi ve taşınmazların bu yolla devri söz konusudur. Projeyi yürütecek olan şirket yapım ve işletme aşamalarında hizmetin, ürünün veya yapım işlerinin sunulmasını gerçekleştirir. Devlet ise şirkete yapılan iş karşılığında kira öder. Sunulan hizmetin devlet tarafından yapıldığı sanılsa da işletme özel sektör tarafından gerçekleştirilir (Acartürk & Keskin, 2012, s.36). Bize göre kamu özel sektör işbirliği şeklinde kurulan girişimcilik türleri özel sektör girişimciliği türüne girmekte ve sanıldığı gibi aksine karma girişimcilik türüne girmemektedir. Çünkü bu girişimcilik türünde asıl faaliyeti gerçekleştiren özel sektör olup devlet özel sektöre kira ödemektedir.

2.4.4. Faaliyet Şekline Göre Girişimcilik Türleri

Faaliyet şekillerine göre girişimcilik türlerini anlatacağımız bu bölümde “Yenilikçi Girişimcilik”, “Takipçi Girişimcilik”, “Sanal Girişimcilik”, “Kurumsal Girişimcilik”, “İç Girişimcilik” ve “Eko Girişimcilik” kavramlarına yer verilecektir.

2.4.4.1. Yenilikçi Girişimcilik

Yenilik, sosyal, kültürel ve idari ortamlarda yeni yöntemlerin kullanılmaya başlanması anlamına gelirken en basit anlamıyla bilginin faydaya dönüştürülmesi olarak ifade edilmektedir (Elçi, 2007, s.1). Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (OECD)’ne göre yenilik, “*fikri uygulanabilir bir sürece çevirebilme*” anlamında kullanılmaktadır (Taymaz, 2001, s.17). İşletmeler açısından yenilik, küresel ölçekte rekabette yeni pazarlar ile mevcut pazarların genişlemesini sağladığı için önemli rekabet avantajı sağlamaktadır. Bu çerçevede Çakırer (2016) yenilikçi girişimciliği; “*yaratıcı özelliklere sahip girişimcilerin yönettikleri örgütlere yüksek amaçlara yönelik yenilikler*

getirme çabalarının bir fonksiyonu” olarak tanımlanmıştır. Girişimci kavramının asıl manası aslında yenilikçi girişimcilikte saklıdır. Burdaki en önemli mesele uygun ortam oluştuğunda kaynakları en etkin şekilde kullanmayı sağlayacak doğru fırsatın yakalanmasıdır. Söz konusu yenilikler, işletmelerde yeni bölümler oluşturacak kadar radikal büyüklüğe sahip olmalıdır. Bu nedenle yenilikçi girişimcilik, en iyi fırsatın yakalanması, başarısız olma riski ve gereken harcama ile çabalara bağlıdır (Çakırer, 2016, s.86).

Başka bir tanımlamaya göre yenilikçi girişimcilik, *“yeni bir fikir veya buluşu ya da mevcut olan bir mal veya hizmetin dizayn, fiyat, kalite gibi yönlerden iyileştirilerek pazara sunulmasıdır”* (Küçük, 2011, s.38). Bu girişimcilik türünde de esas olan toplumsal ihtiyaçların tespit edilerek ve risk alınarak yeni uygulamaların kaynakların en etkin şekilde kullanılarak harekete geçirilmesidir.

Yenilikçi girişimcilik ile yaratıcı girişimcilik birbirinden farklı kavramlardır. Yenilikçi girişimcilikte bir ürün, hizmet ya da süreçte ona katma değer verecek biçimde değişikliğe gidilmesi veya ilklerin gerçekleştirilmesi söz konusuyken, yaratıcı girişimcilikte ise olmayan bir ürün/hizmetin buluşu, icadı, keşfi veya mevcut bir ürün/hizmetin ona katma değer eklenmesinden çok daha fazlasıyla etkinleştirilmesini içerir.

2.4.4.2. Takipçi Girişimcilik

Yeni bir ürün yada hizmet üretmek yerine yenilik yapan girişimcilerin izinden giden girişimciler takipçi girişimcilerdir. Bu girişimcilik türünde girişimcilerin yenilikçi girişimcileri izlemekle yetindikleri görülmektedir (Tekin, 2005, s.6). En yaygın örneklerinden biri “Franchising” uygulamasıdır. Tanınmış bir firmanın şubesi olarak faaliyet gösteren franchising işletmeleri, tanınmış firmanın geliştirdiği ürün hizmetin satışını yapar. Bu girişimcilik türü toplumsal açıdan yenilikçi girişimcilik kadar önemli olmasa da yenilikçi girişimciliğin pazar ağını genişlettiğinden önemi yatsınamaz. Yenilik yapan bir girişimci takipçi girişimciler sayesinde telif, patent satışı yapabilir ve böylece işletmesinin finansını sağlayabilir.

2.4.4.3. Sanal Girişimcilik

İçinde bulunduğumuz yüzyıl olan 21. Yüzyıl “bilgi ekonomisi”, “sanayi sonrası toplum”, ve “bilgi çağı” olarak anılmaktadır. Bilgi ekonomisinde bilginin itici gücü

teknolojiyle birleşince hayatımızdaki birçok kavram da değişmiştir. Ticaret e-ticarete doğru kaymış, küçük bir işletmenin bile pazar alanı tüm dünya olmuştur. Bu da girişimcileri sanal ortam pazarından pay almak için girişimlerde bulunmaya doğru itmiştir. “Second Life” olarak bilinen sanal dünya girişimciler açısından da ikincil bir pazar türü olmuştur.

Yeni yüzyılın girişimciliği olarak lanse edilmekte olan sanal girişimcilik, “*sanal ortamda maddi bir beklenti hedefleyerek, proje oluşturmak ve oluşturulan projeyi müşterilerine sanal ortamda sunmak olarak tanımlanmıştır*” (Sağtaş, 2013, s.iv). Bir başka tanımda ise sanal girişimcilik “*Mal ve hizmetlerin üretim, reklam, satış ve dağıtımlarının telekomünikasyon ağları üzerinden yapılması*” olarak tanımlanmıştır (Türeli, 2008, s.312). En bilinen sanal girişimci örnekleri olan Microsoft yazılımının kurucusu Bill Gates ve Facebook sosyal medya hesabının kurucusu olan Mark Zuckerberg’in kazandıkları servet bu alana ilgi duyan bütün girişimcilerin iştahını kabartmakta sanal girişimciliğe ilgi duymayanları bile bu alana ilgi duyar hale getirmektedir (Demirel & Akbıyık, 2009, s.25).

2.4.4.4. Kurumsal Girişimcilik

Önceki bölümlerimizde de bahsettiğimiz üzere küreselleşme olgusunun beraberinde getirdiği rekabet artışı firmaları güç birliği yapmaya itmiştir. Bu nedenle işletmeler kurumsallaşmaya önem vermişlerdir. Kurumsal girişimcilik rekabetin arttığı günümüz piyasasında sürdürülebilir rekabet avantajı sağlamak için gerekli bir değer yaratma sürecinin örgüt içinde uygulanmasıdır. Başka bir tanımlamayla kurumsal girişimcilik, performans ve büyüme amacıyla çevredeki fırsatları değerlendirerek risk alma, inovasyon ve agresif rekabetçiliğe yönelik işletme davranışlarıdır (Karadal & Gülpınar, 2013, s.314).

Kurumsal girişimcilik, yeni bir ürün, hizmet tanıtmak veya yeni bir Pazar yaratmak ya da yeni bir teknolojiye yararlanmak için farklı kurumsal örgütlerin oluşturulmasıdır. Kurumsal girişimcilik kavramı için çeşitli çalışmalarda; örgüt içi girişimcilik, kurum içi girişimcilik, örgütsel düzey girişimcilik, girişimcilik eğilimi gibi değişik terimler kullanılmaktadır (Özer, 2011, s.19).

2.4.4.5. İç Girişimcilik

The American Heritage Dictionary of the English Language, iç girişimciyi “*büyük bir firma içinde bir fikri, risk alma ve yenilik yapma yoluyla karlı nihai bir ürüne dönüştürme sorumluluğunu üstlenen kişi*” olarak tanımlamıştır. Bu tanımdan hareketle iç girişimciliğin büyük bir firma içinde bir fikrin, risk alma ve yenilik yapma yoluyla nihai bir ürüne dönüştürülme süreci olarak tanımlamak mümkündür. Bu tanıma paralel olarak Peter Drucker’ın tanımında ise iç girişimci “organizasyon içinde girişimsel özellikler gösteren bireysel” olarak tanımlanmıştır (Ağca & Kurt, 2007, s.85-86).

Bu tanımlamalardan iç girişimciliği bir işletmede yeni fırsatlar elde etmek, karlılığı artırabilmek, rekabet avantajı sağlamak, faaliyetlerini genişletebilmek gibi ekonomik amaçlar doğrultusunda, inovasyon sürecine girilmesi olarak da tanımlayabiliriz. Son yıllarda işletmelerin yenilik için harcadıkları yoğun çaba ve atılımların bir türü olan iç girişimcilik bir nevi örgüt içinde girişimcilik yapma faaliyetidir.

Son yıllarda iç girişimcilik kavramının önemi bilimsel çevre tarafından da anlaşılmıştır. Nitekim John Naisbitt 1986’da yayınlanan “İşletmelerin Yeniden Keşfi” isimli kitabında iç girişimciliği, kurulu işletmelerin yeni piyasalar ve ürünler bulması için önemli bir yöntem olarak açıklamış, Rosabeth Moss Kanter ise, 1990 yılında yayınlanan “Devler Dans Etmeyi Öğreniyor” isimli kitabında iç girişimciliğin geliştirilmesinin, işletmelerin hayatta kalmalarını sağlayacak en önemli faktör olduğunu belirtmiştir (Onay, 2010, s.49).

2.4.4.6. Eko Girişimcilik

Sanayileşmenin, kentleşmenin artması, dünya nüfusunun giderek çoğalması, sanal dünyanın yaygınlaşması sonucu artan enerji ihtiyacı çevreye çok önemli zararlar vermektedir. Bu zararlarla beraber insanlığın artan sağlık sorunları ve gelecek nesillere yaşanabilir bir çevre bırakma düşüncesinin yaygınlaşması, girişimciler üzerinde çevreye daha az zarar verecek yahut katkı sağlayacak girişimlerde bulunma yönünde baskılar oluşturmıştır. Bu amaçla girişimciler hem karlarını maksimize etmek hem de çevreye verdikleri negatif dışsallıkları azaltabilecek yeni formül arayışlarına girmişlerdir. Başka bir deyişle ekoloji ile ekonomi arasında denge sağlamak zorunlu hale gelmiştir (Aydın & Çakar, 2013, s.56-57).

Ekogirişimcilik ile ilgili çalışmalar 1970’lerde başlamış, 1990’larda hızlanmış, 2000’li yıllardan itibaren ise akademisyenlerin ilgi odaklarından biri olmuştur (Aykan, 2012, s.199). Cingöz ekogirişimciliği, kar ve pozitif çevresel çıktılar elde etmek veya çevreye verilen zararları azaltmak için yeni iş-işletme fırsatlarının oluşturulmaya çalışıldığı bir sürec olarak tanımlamıştır (Cingöz, 2013, s.284). Eko girişimcileri geleneksel girişimcilerden ayırt eden şey karın ikincil amaç oluşudur. Yoksa ekogirişimciler de fırsatları takip edip, yenilikleri kovalarlar ve bu yenilikleri uygulayabilmek için gerekli riskleri alırlar. Ancak ilk amaçları çevreyi korumak ve çevreye zarar vermeden sürdürülebilirliği sağlamaktır. Ekogirişimcilere bu amaçlarını gerçekleştirmek için verilen destekler de gün geçtikçe artmaktadır.

2.5. Girişimciliğin zellikleri

Girişimciliğin bütün tanımlamalarından ve türlerinden çıkan sonuç girişimciliğin kendi işletmesini kurmanın/küçük işletme sahipliğinin ötesinde bir şey olduğudur. Girişimcilik kavramı işletme sahipliğinden ziyade yeni ürün ve üretim tekniklerini uygulayabilme, öngörülü, ufku geniş olma, yeni ve değişen şartlara uyum sağlayabilmeyi içerir.

Girişimci Gürdoğan (2008)’a göre aşağıdaki özellikleri taşımalıdır (Gürdoğan, 2008, s.28).

- Dürüstlük,
- Risk alabilme,
- Yenilikçilik,
- Ekip çalışmasına yatkınlık,
- Uyumlu, sabırlı,
- Her işi güzel yapan,
- Zamana ayak uydurabilen,
- Tutumlu,
- mitli,
- Adil,
- Paylaşımcı,
- Sürekli ğrenen,
- Ayrıntıcı, ancak ayrıntıda da boğulmayan,

- Hoşgörölü,
- Çalışma arkadaşları arasında kaynaşma sağlayan,
- Gelen günü, geçen günden daha üretken kılan,
- Her koşulda işyerini güzelleştirmeye çalışan,
- Ayrıtan bütüne, bütünden de ayrıntıya gidebilen,
- Şeffaf,
- Coşkulu ve bu coşkuyu üretime yansıtabilen,
- Herkesin iyiliğini isteyen,
- Krizleri fırsata çeviren,
- Özgürlüğün olmadığı yerde, özgünlüğün olmayacağını bilen,
- Misyonu olmayanın, vizyonu olmayacağını bilen,
- Dünyadaki gelişmelere ayak uydurma konusundaki sorumluluğu başkasına yüklemeyen,
- İnisiyatif alan,
- İlkeli,
- Kültür ve ekonomiyi birbirinden ayırmayan,
- Çözüm üretmeyen sorunu ürettiğini bilen,
- Değişmeden değiştiremeyeceğini bilen,
- Zorlaştırmayan kolaylaştıran,
- Kusursuzluğu arayan.

2.6. Girişimciliğin Şartları

Geçmiş bölümlerde yaptığımız açıklamaları toparlayacak olursak girişimciliğin işletmecilikle, sermayedarlık ve para sahipliği ile aynı anlama gelmediğini bir işletmenin girişimcilik niteliğine bürünmesi için bazı şartları taşıması gerektiğini söyleyebiliriz. Bu şartlar;

Yenilikçi ve yaratıcı olma : Pazardaki problemlere ihtiyaçlara yaratıcı ve alışlagelmişin dışında yeni çözümler bulabilmeyi başarmak girişimciliğin temel şartlarındandır. Ekonomik büyümenin kaynağı olan işletmeler bu işlevlerini yenilikler yaparak yerine getirirler. Yaratıcılık ise yeni, uygun, faydalı ve değerli fikirleri belirli bir sonuca ulaştırma, keşfe dayalı uygulamalar bütünüdür (Başar, Altın & Doğan, 2013, s.14). Bir yeniliğin yaratıcılık sayılabilmesi için faydalı olması şarttır. Kimseye faydası olmayan yeni bir olgunun yaratıcılık sayılması mümkün değildir. Yaratıcılık sürecinin

sonunda ortaya çıkan yenilikler ve keşifler girişimciliğin ana unsurlarındandır. Girişimciler sürekli çevrelerindeki istek ve ihtiyaçtan kaynaklanan fırsatları tespit ederler. Bu istek ve ihtiyaçlar başkaları için bir eksiklik, sıkıntı yahut problemken girişimciler için bir fırsattır.

Risk Alma : Risk kararların uygulanması sonucunda elde edilecek çıktıların ilişkin belirsizliği anlatan bir kavramdır. Girişimciliğin klasik tanımında da risk alabilme yer almaktadır (Başar, Altın & Doğan, 2013, s.18). Girişimcinin riski alış şekli ortaya çıkan çıktıyı ve iş sürecini etkileyen önemli bir faktör olduğundan, girişimci risk alırken piyasadaki ekonomik, politik durumu iyi tespit edebilmeli, pazar ve işgücü yapısı gibi değişkenleri iyi analiz edebilmelidir. Aksi takdirde hüsrarla sonuçlanacak bir girişim söz konusu olur ve ekonomiye katma değer yaratmak bir yana negatif çıktılar bırakılabilir.

Öncü Olma : Birey ya da işletmelerin girişimci olabilmesi için yenilikçi ve yaratıcı olması gerekli ama yeterli değildir. Bu yenilik ve keşiflerin pratiğe dönüştürülmesi de gerekmektedir. Birçok girişimci adayı fikir ve yaratıcılık aşamasında takılıp kalmaktadır. Öncü olabilmek için girişimci fikirlerini doğru zaman ve koşulda uygulamaya geçirmelidir. Aksi halde takipçilikten öteye gidemez. Bu nedenle girişimci fırsatları doğru değerlendirerek bir plan dahilinde ticari faaliyet haline getirmelidir (Betil, 2007,s.23).

Rekabetçi Düşünme : Bilgi çağına geçişle birlikte rekabet küresel ortama taşınmıştır. Girişimcilerin pazarda tutunabilmeleri için rekabetçi bakış açısıyla iş ve işlemlerini gerçekleştirmeleri gerekir. Bu nedenle bir işe girişirken piyasadaki diğer firmaların hiçbir şey yapmayacağı düşüncesinde olmaması, firmaların yapacağı karşı hamleleri de göz önünde bulundurması gerekmektedir. Girişimci kaynakları sağlarken ve kullanırken rekabetçi düşünmelidir. Rekabetçi işletmelerin yer aldığı ekonomilerde ürün ve hizmetlerin de kalitesi artacağından ekonomik büyümeye de katkısı olacaktır. Ayrıca tüketiciler açısından da daha uygun ve kaliteli ürün ve hizmet elde edebilme fırsatı doğacaktır. Zaten günümüz ekonomisinde rekabet artık piyasaların olmazsa olmazı olduğu için girişimcilerin de bu özelliği taşımaları gerekmektedir. Piyasada tekel niteliğinde olan firmalara bile zaman içerisinde rakipler çıkabilmektedir. Örneğin kısa süre öncesine kadar tek sosyal ağ olan Facebook'un tahtını Instagram ve Snapchat uygulamaları sarsmıştır. Bu nedenle girişimciler rekabetçi düşünce yapısıyla karşı hamleleri hesap edebilme yetisine sahip olabilmelidirler.

2.7. Girişimciler İçin İşletmelerin Sınıflandırılması

Girişimciler birçok işletme türünde faaliyette bulunabilmektedirler. Girişimciler için işletme türleri ekonomik açıdan Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler (KOBİ) ve holdingler olarak ayırma tabi tutulabilecekken hukuki anlamda şahıs şirketleri ve kurum şirketleri olarak sınıflandırmak mümkündür.

2.7.1. Ekonomik Anlamda İşletme Türleri

Bu ayırmada işletme türleri ekonomik açıdan sahip olduğu niteliklere göre KOBİ ve Holding olarak iki kısımda incelenecektir.

KOBİ : Bütün ekonomilerin temel direğini oluşturmakla birlikte dünyada KOBİ tanımı üzerinde henüz bir görüş birliği yoktur. Bunun nedeni ise her ülkedeki ekonomik ve teknolojik şartların farklı olmasıdır. Genelde KOBİ tanımları hukuki değil ekonomik anlam taşımaktadır (Çakırer, 2016, s.258). KOBİ tanımlarında en çok kullanılan ölçüt istihdam edilen kişi sayısıdır. Örneğin Devlet İstatistik Enstitüsü 10-49 arası işçi çalıştıran işletmeleri küçük işletme, 50-99 arası işçi çalıştıran işletmeleri orta ölçekli işletme, 100 ve üzeri işçi çalıştıran işletmeleri ise büyük işletme olarak tanımlamaktadır (Kendirli, 2007, s.432). Maliye Bakanlığı'nın bu konudaki sınıflandırması ise Maliye Bakanlığı Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmeliği'nin² 24. maddesinde belirlenmiştir. Buna göre; “Yıllık iş hacmi 50.000.000 TL, aktif büyüklüğü 40.000.000 TL veya öz sermaye büyüklüğü 15.000.000 TL'nin üzerinde olanlar ile bu tutarlara bakılmaksızın bankalar, sigorta şirketleri, finansal kiralama şirketleri, faktoring ve finansman şirketleri, sermaye piyasası kurumları ile bireysel emeklilik veya sermaye piyasası faaliyetlerinde bulunmak veya 19/10/2005 tarihli ve 5411 sayılı Bankacılık Kanununda yer alan faaliyet konularından en az birini yürütmek üzere kurulan kuruluşlar ve finansal holding şirketleri” büyük ölçekli mükellefler olup bunlar dışında kalan işletmeler küçük ve orta ölçekli işletme sınıfında yer almaktadır.

Holding: Çağımızın ekonomik konjunktürü, işletme birimlerini bireysel tasarruflarını ve sermayelerin birleştirerek ortaklıklar biçiminde faaliyette bulunmaya itmiştir (Uludağ, 1987, s.5). Bu amaçla kurulan holdinglerin tanımı konusunda çeşitli görüşler olmakla birlikte Soydan (1980)'a göre holdingler bir şirketin başka bir şirketin sermayesine katılmasıdır (Soydan, 1980, s.13). Bir başka yazara göre ise holdingler şirket ortak grup kararlarını alabilmek için birliği oluşturan şirketlerin tam olarak

² 31.10.2011 tarih ve 28101 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

birleşmesine gerek kalmadan, oy çoğunluğu kenddisinde kalacak şekilde, bu şirketlerin hisselerini elinde bulunduran şirketler olarak tanımlanmıştır (Tanker, 1979, s.11). Kanuni açıdan ise holdingler 6762 sayılı Mülga Türk Ticaret Kanunu’nun³ 462. maddesinde; “*gayesi itibariyle başka şirketlere iştirakten ibaret şirketler*” olarak tanımlanmıştır. Yürürlükteki 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nda⁴ ise holdinglere ilişkin herhangi bir tanıma yer verilmemiştir. Ancak holdingler faaliyet türü açısından sadece diğer şirketlere katılan Anonim Şirketler olma özelliği gösterirler (Pulaşlı, 2013, s.151).

2.7.2. Hukuki Anlamda İşletme Türleri

Hukuki anlamda girişimciler için işletme türleri anlatılırken çalışmamızı ilgilendiren kısım olan vergi kanunlarındaki sınıflandırma esas alınacaktır. Vergi Kanunlarında ise işletmeler 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’na tabi olan şahıs işletmeleri ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi’ne tabi olan kurum işletmeleri olarak sınıflandırılabilir.

Şahıs işletmeleri Gelir Vergisi Kanunu’nun⁵ (GVK) 1. maddesine göre gelirleri gelir vergisine tabi olan gerçek kişilerdir. Kurum işletmeleri ise Kurumlar Vergisi Kanunu’nun⁶ (KVK) 1. maddesinde sayılan sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıklarıdır.

³ 09.07.1956 tarih ve 9353 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁴ 14.02.2011 tarih ve 27846 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁵ 06.01.1961 tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁶ 21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

BÖLÜM III

GİRİŞİMCİLİĞE YÖNELİK VERGİ TEŞVİKLERİ

3.1. Vergi Teşviki Kavramı

Türk Dil Kurumu sözlüğüne göre teşvik; *isteklendirme, özendirme olarak tanımlanmıştır*. Buradan hareketle vergi teşviğinin tanımını da verginin araç olarak kullanılarak bir duruma isteklendirilmek, özendirilmek olarak tanımlayabiliriz. Nitekim çeşitli yazarların vergi teşvikleri hakkında yaptıkları tanımlarda özünde benzer niteliktedir. Örneğin Selen'e göre vergi teşviği, kamu maliyesindeki en bilinen tanımıyla, belirli bir sektörün ve/veya bölgenin diğerlerine oranla daha fazla ve hızlı gelişmesini sağlamak amacıyla devlet tarafından değişik araçlarla verilen maddi ve/veya maddi olmayan destek, yardım veya özendirmeler olarak tanımlanmıştır (Selen, 2011, s.25). Tuncer'e göre ise bir ülkede arzulanan, sosyal, ekonomik ve mali hedeflere ulaşmak için vergi sistemi içinde kullanılan araç ve gereçlerin tümü olarak tanımlamıştır (Tuncer, 2008, s.90). Benk'e göre ise vergi teşvikleri, belirli makroekonomik hedeflere ulaşmak için, vergi kanunlarında değişiklik yapmak amacıyla bazı ekonomik unsurlara ya da faaliyetlere vergisel kolaylıklar ve ayrıcalıklar sağlamak şeklinde tanımlanmıştır (Benk, 2004).

Bilindiği üzere liberal ekonomilerde devletin ekonomiye müdahale araçları oldukça sınırlıdır. Devlet ekonomik politikalarını gerçekleştirebilmek için bu belli başlı araçlara başvurur. Bu araçlardan önemli bir tanesi de vergi teşvikleridir. Bu vergi teşvikleri ekonomik olarak gelişmiş ülkelerde genelde sürdürülebilirlik amaçlı olsa da bizim gibi gelişmekte olan ülkelerde ekonomik kalkınma odaklıdır. Ekonomik kalkınmanın gelişmesi için özellikli, önemli ya da dezavantajlı bölgelere, alanlara vergi teşvikleri verilerek bu alanlar/bölgeler cazip hale getirilmeye çalışılmaktadır (Ateş, 2017, s.7).

Tarihsel süreçte ekonomik olarak son evre kabul edilen bilgi toplumunda sermayenin küreselleşerek mobil hale gelmesi devletlerin yatırımları çekmek için de ayrıca politik araçlara başvurmalarına yol açmıştır. Eskiden sadece büyük işletmelerin sermayeleri mobilken günümüzde bu olgu değişmiş küçük ölçekli işletmelerde rahatlıkla başka ülkelerde yatırım yapabilir hale gelmiştir. Bu durum ülkeleri adeta müşteri kovalayan işletme pozisyonuna düşürmüştür, ülkeler arasında yatırımcı çekebilmek için cazip koşullar yaratma açısından rekabet başlamıştır. Kimi ülkeler

yatırımcılara ucuz işgücü, arsa temini, altyapı, enerji gibi avantajlar sağlarken kimi ülkeler de yatırımın sürdürülebilirliğini avantajlı hale getirmeye çalışarak vergi teşvikleri sağlayarak uluslararası piyasada rekabet avantajı elde etmeye çalışmaktadırlar. Bu durum vergi teşviklerinin önemini artarak artırmaktadır.

Birçok amaca hizmet eden vergi teşviklerinin türleri ve biçimi de gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelere göre farklılaşmaktadır. Gelişmiş ülkeler sürdürülebilirlik başlığı altında ekonomik istikrarın devamı ve kalkınmanın uzun dönemde de sürdürülebilmesine yönelik vergi teşviklerine önem verirken gelişmekte olan ülkeler ise daha çok yatırım çekmeyi amaçlayan ve kalkınma hamlesi yapmalarına katkı sağlayacak teşvikleri tercih etmektedirler. Özel sektör kavramıyla girişimcilik kavramının neredeyse eş anlama geldiği günümüzde devletin girişimcilik faaliyetlerini destekleyen politikaları özellikle gelişmekte olan ülkelerde yarı kamusal mal niteliğinde çıktılara neden olacağından daha da önemlidir. Gelişmekte olan ülkelerde devletler işsizliğin azaltılması, cari açığın kapatılması ve milli gelirin yükselmesi gibi amaçları ön sıralarda tutacağından girişimcilerin işçi istihdam etmesi, ihracat yaparak cari açığın kapatılmasına katkı sağlaması gibi yarattığı pozitif dışsallıklar zaman zaman ne kadar vergi ödediklerinin önüne geçer. Hatta ülkemiz gibi bölgesel kalkınmışlık düzeyinde ciddi orantısızlık bulunan ülkelerde devlet girişimcilerden vergisel anlamda hazineye katkı sağlamak bir yana girişimcilere sübvansiyon vermektedir. Bu gibi durumlarda girişimcilerin o bölgelerdeki varlığı ekonomik amaçların önüne geçmektedir. Bu yönüyle vergi teşvikleri ekonomik politika aracı olmaktan çıkıp sosyo-politik politika aracı da olabilmektedir (Giray, 2016, s.44-45).

Vergi teşviklerinin ülkemiz açısından tarihçesine kısaca bakılacak olursak Türkiye'deki ilk teşvik mevzuatının 1913 yılında çıkarılan Teşviki Sanayi Kanunu olduğunu görürüz (Kasalak, 2012,s.66). Bu dönemlerde sanayi toplumu egemenliği söz konusu olduğundan vergi teşviklerinde de bu husus gözlemlenmiştir. Bilgi toplumuna geçilmesiyle birlikte 2001 yılında bilim ve teknolojinin geliştirilmesine doğrudan yönelik ilk yasal düzenleme olan 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri kanunu yürürlüğe girmiş⁷, 5746 sayılı Ar-Ge kanunu⁸ bunu takip etmiştir.

Vergi teşviklerinin çeşitli yazarlar tarafından yapılan tanımlarından yola çıkıldığında, uygulamada vergi teşviklerin devletin bir alan veya bölgeye yatırım

⁷ 06.07.2001 tarih ve 24454 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁸ 12.03.2008 tarih ve 26814 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

ekebilmek, burada yatırım yapmayı sürdürülebilir kılmak gibi belirli ekonomik hedeflere ulaşabilmek için gönüllü olarak vazgeçtiği vergi gelirleri olarak düşünülebilir.

3.1.1. Vergi Teşviklerinin Amaçları

Vergi teşviklerinin amaçları ekonomik, mali, sosyal, siyasi ve idari amaçlar olmak üzere üç başlık altında incelenebilir.

Vergi teşviklerinin ekonomik amaçları devletin ekonomik alana müdahale amaçlarıyla aynı olup bunlardan en belirginleri; tasarrufları artırarak yatırım hacmini artırmak, yatırımların yönelimlerini belirlemek, bölgeler arası ekonomik dengesizlikleri azaltmak, vergilerin ekonomik kararlar üzerindeki caydırıcı etkisini azaltmak, işsizliği azaltmak, uluslararası piyasada rekabet gücü sağlamak olarak sıralanabilir (Giray, 2016, s.44).

Vergi teşviklerinin mali amaçlarından en belirgini vergi optimumunu sağlamak adına vergi hasılatı ile maliyeti arasındaki farkı en yükseğe çıkarmak için vergi matrahının belirli bir tutardan sonra daraltılmasıdır. Çünkü vergi matrahının düşük gelirliilere doğru genişletilmesi vergi toplamının maliyetini artıracadığından net vergi geliri de azalacaktır (ncel, 2001, s.25). Bir diğer mali amaç da devletin sağladığı vergi teşvikleriyle bugünkü vazgeçtiği gelirden daha fazla bir geliri gelecekte elde etme beklentisidir (nder, 1982, s.97). Vergi teşviklerinin mali amaçlarından bir diğeri vergileme ilkelerinden olan verginin tasarruf ilkesidir. Buna göre istisna, muafiyet gibi vergi ödevlerini azaltan alanların geniş tutulması, idarenin kontrol etmesi gereken alanı daraltadığından etkinliği de artıracaktır (Giray, 2016, s.65).

Vergi teşviklerinin sosyal amaçlarının başında eğitim, sağlık gibi sosyal hizmetlerin finansmanına destek olan mükelleflerin bu tutarları vergi matrahından mahsup ederek sisteme katılımlarını sağlamak gelir. Bir diğer amaç da çevreyi ve toplumsal düzeni korumak amacıyla bazı ürünleri vergisel anlamda avantajlı yada dezavantajlı konuma getirmektir (Karabacak, 2012, s.238). Yine sosyal adaleti sağlamak adına gelir dağılımı adaletine yönelik indirim, istisna ve muafiyet uygulamaları vergi teşviklerinin sosyal amaçlarından en önemlilerindendir (Akdoğan, 1980, s.26).

Vergi teşviklerinin siyasi amaçları ise genelde hükümetlerin yeniden seçilebilme kaygısı ile ilgilidir. Hkmetler yeniden seçilebilmek adına oy potansiyelinin yüksek olduğu mükellefler lehine düzenlemelere gidebilmektedirler. Yine sendikalar,meslek

odaları gibi çeşitli grupların hükümet üzerinde baskı oluşturmaları temsil ettikleri kesim aleyhine vergi teşvikleri çıkarılmasına neden olabilmektedir (Kükre, 1999, s.94).

Vergi teşviklerinin idari amaçları ise verginin tahsilini kolaylaştırmak amacıyla teşvik yoluna başvurulmasıdır. Verginin tahsilini kolaylaştırmak için mükelleflerin yükünü azaltan uygulamalar seçim kazanma şansını artırdığından ve meclislerde daha kolay yasalaşabildiğinden tercih edilmektedir (Berksoy & Demir, 2004, s.10).

Girişimciliğe yönelik vergi teşviklerinin amaçlarıyla, vergi teşviklerinin genel amaçlarının neredeyse aynı olduğu söylenebilir. Çünkü girişimcilere yönelik yapılan bir vergisel teşvik sosyal ve ekonomik anlamda domino etkisi yaratarak devletin genel anlamda uyguladığı vergi teşviklerinin amaçlarına hizmet edecektir. Çünkü normalde devletin pozitif sosyal dışsallık amacıyla uyguladığı her politika toplumsal ve ekonomik gayeler güder. Bu teşvikler belli kesimlere haksız rekabet yaratmaları nedeniyle piyasa mekanizmasına müdahale olarak görülse de bu kamu politikasını haklı hale getiren sosyal amaç ve sağlanan dışsal faydadır (Çiloğlu, 2000, s.29).

3.1.2. Vergi Teşvik Türleri

Girişimcilerin belli proje veya sektörlerle yatırım yapmalarını özendirmek üzere kullanılan vergi teşvikleri vergi sistemi içinde istisnalar, indirim ve muafiyetler şeklinde kendini gösterirler. Çeşitli ölçütlere göre sınıflandırılabilirler. Tablo 4’de vergi teşviklerinin çeşitli ölçütlere göre sınıflandırması yapılmıştır.

Tablo 4.

Vergi Teşvik Türleri

Vergi Teşvik Türleri												
Veriliş Şekline Göre		Veriliş Amaçlarına Göre			Yararlananlara Ulaşım Şekline Göre						Kanunlarına Göre	
Nakdi	Olmayan	Genel	Bölgesel	Sektörel	Dolaysız Vergi Teşvikleri					Dolaylı Vergi Teşvikleri <td rowspan="3">KVK, GVK, KDV...</td>		KVK, GVK, KDV...
					Kurumlar Vergisi Oranı İle Bağlantılı Vergi Teşvikleri		Yatırım Maliyetlerini Azaltmaya Yönelik Vergi Teşvikleri			İhracat İşlemleri	İhracat Yönelik Bölge	
					Vergi Tatilleri	Tercihli KV Oranı	Yatırım İndirimleri	Hızlandırılmış Amortisman	Yatırım Sübvansiyonları			

Kaynak: Tekin, 2006, s.303-309.

3.1.2.1. Veriliş Şekline Göre Vergi Teşvik Türleri

Nakdi Vergi Teşvikleri; Bu vergi teşvik türünde devletten mükelleflere KDV (Katma Değer Vergisi) iadesi veya Gümrük Vergisi İadesi gibi yollarla bir nakit girişi söz konusudur. Bu şekildeki vergi teşviklerine 3065 Sayılı KDV Kanunu Genel Uygulama Tebliğinde yer alan “Yatırım Teşvik Belgesi Kapsamında KDV İadesi” örnek olarak verilebilir.

Nakdi Olmayan Vergi Teşvikleri; Bu vergi teşvik türünde devletten mükelleflere doğru bir nakit akımı yoktur. Mükellefler Düşük Oranlı Gelir ve Kurumlar Vergisi, Vergi Muafiyeti, Zarar Mahsubu gibi yollarla devlete ödeyecekleri vergiyi azaltmaktadırlar.

3.1.2.2. Veriliş Amaçlarına Göre Vergi Teşvik Türleri

Genel Vergi Teşvikleri; Devletin ülke çapındaki bütün mükelleflerin yararlanabilmeleri için getirdiği vergisel avantajlardır. Bu vergi teşvik türünde devlet hiçbir bölge veya sektör ayrımı yapmaksızın mükelleflerine avantajlar sunar. Gelir Vergisi Kanunu’nun mükerrer 20. Maddesinde yer alan “Genç girişimcilerde kazanç istisnası” bu teşvik türünün örneğidir. Buna göre devlet kanunda belirtilen bazı şartları taşıyan mükelleflerin kazançlarının belirli bir kısmını vergiden müstesna tutmaktadır. Mükelleflerin bu istisnadan yararlanabilmeleri için kanunda sayılan bazı şartları yeterli olmakta herhangi bir bölgede veya sektörde faaliyette bulunmalarına gerek bulunmamaktadır.

Bölgesel Vergi Teşvikleri; Bu teşvik türünde devlet altyapı yetersizliği veya güvenlik gibi nedenlerle yatırımcıların yatırım yapmaktan çekindikleri bölgeleri yatırımcılar için cazip hale getirmeye çalışmaktadır. Örneğin “Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın⁹” 15. Maddesine göre 5520 sayılı Kanunun 32/A maddesi çerçevesinde gelir veya kurumlar vergisinin, öngörülen yatırıma katkı tutarına ulaşınca kadar tablo 5’de belirtilen oranlarda indirimli olarak uygulanacağı belirtilmiştir.

Tablo 5.

Bölgesel Teşvik Uygulamaları

Bölgesel Teşvik Uygulamaları		
Bölgeler	Yatırıma katkı oranı (%)	Kurumlar vergisi veya gelir vergisi indirim oranı (%)
1	15	50
2	20	55
3	25	60
4	30	70
5	40	80
6	50	90

Kaynak: Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar.

Sektörel Vergi Teşvikleri; Bu vergi teşvik türünde devlet çeşitli nedenlerle gelişmesini istediği sektörlerle veya uluslararası piyasada rekabet dezavantajı olan

⁹ 19.06.2012 tarih ve 28328 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

sektörlere veyahut da ülkede yeni yeni oluşum içerisinde bulunması nedeniyle korunması gereken sektörler özel olarak vergi teşvikleri sağlamaktadır. Sektörel vergi teşvikleri içerisinde stratejik yatırımlar önemli bir yere sahiptir. Stratejik yatırımlar, 2012/3305 sayılı Yatırımlara Proje Bazlı Devlet Yardımı Verilmesine İlişkin Karar'ın¹⁰ 8. maddesinde belirlenmiştir. İlgili maddeye göre stratejik yatırımlar belirli özelliklere sahip ithalat bağımlılığı yüksek ürünlerin üretimine yönelik yatırımlardır. Yine Ar-Ge Kanunu da Türkiye'deki Ar-Ge ve tasarım yatırımı projeleri için özel teşvikler sağlamaktadır. 5746 Sayılı Araştırma, Geliştirme Ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanununun 3/A Maddesinde Ar-Ge harcamalarının % 100'ünün vergi matrahından düşülmesi ve çalışanlar için gelir stopaj vergisi muafiyeti bunlardan bazılarıdır.

3.1.2.3. Yararlananlara Ulaşım Şekline Göre Vergi Teşvik Türleri

3.1.2.3.1. Dolaysız Vergi Teşvikleri

Kurumlar vergisi ve Gelir Vergisi çerçevesinde mükelleflere tanınan vergi teşvikleri dolaysız vergi teşvikleridir (Tekin, 2006, s. 303). Zee, Howell, Janet ve Eduardo'ya (2002) göre dolaysız vergi teşvikleri kurum ve gelir kârlarının normal vergisi tarifesine göre daha düşük bir vergi oranı ile vergilendirilmesine yönelik düzenlemeler ve mevcut kurumlar ve gelir vergisi uygulamaları ile tanınanlara kıyasla yatırım maliyetlerini daha fazla azaltıcı hükümleri içeren düzenlemeler olmak üzere iki ayrıma tabi tutulabilir (Zee, Howell, Janet & Eduardo, 2002, s.1503, Aktaran: Tekin, 2006, s. 303). Bütün Gelir ve Kurumlar Vergisi Teşviklerinin amacı girişimciler üzerindeki vergi maliyetlerini düşürmek olsa da her vergi türü farklı politikalar yoluyla gerçekleştirildiğinden ayrı ayrı incelenmelidir.

Bu kapsamda dolaysız vergi teşvikleri Kurumlar Vergisi Oranı İle Bağlantılı Vergi Teşvikleri ve Yatırım Maliyetlerini Azaltmaya Yönelik Vergi Teşvikleri olmak üzere ikiye ayrılırlar. Kurumlar Vergisi Oranı İle Bağlantılı Vergi Teşvikleri ise Vergi Tatilleri ve Tercihli Kurumlar Vergisi Oranı olmak üzere kendi içerisinde iki başlık altında incelenecektir. Yatırım Maliyetlerini Azaltmaya Yönelik Vergi Teşvikleri ise kendi içerisinde Yatırım İndirimleri, Hızlandırılmış Amortisman ve Yatırım Sübvansiyonları olmak üzere üç başlık altında ele alınacaktır.

¹⁰ 19.06.2012 tarih ve 28328 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

-Kurumlar Vergisi Oranı ile Bağlantılı Vergi Teşvikleri

Kurumlar vergisi oranında indirim yapmak şeklinde gerçekleştirilen indirimler, kurumlar vergisinden tamamen muaf tutmak (vergi tatilleri) ve/veya tercihli kurumlar vergisi oranlarının getirilmesi olarak iki ana gruba ayrılabilir.

Vergi Tatilleri; Vergi tatilleri belli özelliklere sahip mükelleflere belirli süreler için sağlanan vergi teşvik türüdür. Vergi tatillerini basit vergi teşviklerinden ayıran mükellefe sadece belirli bir süre için tanınıyor olmasıdır. Vergi tatilleri belirli bir dönemin ilk kısmında tamamen verginin dışında kalma kalan kısmında ise indirimli vergi oranları şeklinde de kendini gösterebilmektedir (Ateş, 2017, s.10).

Vergi tatilleri genelde gelişmekte olan ülkelerde uygulanan bir vergi teşvik yöntemidir. Böylece bu ülkeler yabancı yatırımcılara hiç bilmedikleri bir ülkenin tanımadıkları vergi sistemine adapte olabilmek için süre vermiş olacaktırlar. Ayrıca bilgi toplumunun getirdiği mobil sermaye kavramı nedeniyle vergi tatili sunan bazı ülkelere yatırımcı kaptırmamak da vergi tatili uygulamasının nedenleri arasındadır. Yine yeni kurulmuş yerli firmalar açısından da vergi tatili uygulaması yatırım yapılabilirliği artıran bir unsurdur (Giray, 2016, s.78).

Vergi tatilleri belli yöre veya belli sanayi sektörlerini hedefleyebilir. Ancak bu durumda da birden çok yöre de ve sektörde faaliyette bulunan firmalar açısından nasıl işlem yapılacağı sorunu ortaya çıkabilecektir. Böyle bir durumda hükümetler iki tercihle karşı karşıya kalabilecektir. Birinci tercih, teşvikin çok katı bir şekilde sadece belirlenmiş sektör ve faaliyetlere yeni başlayacak firmalar için uygulanmasıdır. Diğer tercih ise, teşvikin firmaların hedeflenen sektör ve faaliyetlerden elde ettiği kazancın toplam kazancı içindeki oranı esas alınarak hedeflenen sektör ve faaliyeti yapan tüm firmalar için uygulanmasıdır (Duran, 2003, s.41).

Gerek Gelir Vergisi Kanunu'nun 20. maddesinde yer alan hüküm gerekse Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-1 maddesinde yer alan hüküm uyarınca, eğitim ve öğretim işletmelerinin bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançların belli şartlar altında gelir ve kurumlar vergisinden beş vergilendirme dönemi istisna edilmeleri vergi tatiline Türk Vergi Sisteminden örnek oluşturur.

Tercihli Kurumlar Vergisi Oranları; Bir ülkede yer alan vergi sisteminde bazı sektör veya bölgeler için daha düşük oranda kurumlar vergisi uygulaması şeklindeki teşvik türüdür (Saraçoğlu, Eyüpgiller & Arslan, 2012, s.3-4). Bu vergi teşvik türü yabancı yatırımcıları çekmek için en uygun araçlardan birisidir. Özellikle uluslararası yatırımcılar tarafından, uluslararası makul olarak sayılan %35-40 gibi oranlardan daha

düşük düzeyde bir kurumlar vergisi uygulayan ülkelere yatırımcı çekme açısından tercihli kurumlar vergisi uygulaması rekabet avantajı sağlayacaktır (Bulut, 2009, s.130).

- Yatırım Maliyetlerini Azaltmaya Yönelik Vergi Teşvikleri

Gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde kullanılan bu vergi teşvik türünde Kurumlar Vergisi ve Gelir Vergisi Oranlarında düzenleme yapmak yerine yatırım maliyetlerini azaltmaya yönelik düzenlemeler yapılır. Bu türden teşvikler, belirlenen endüstrilerde araç, donanım, makine v.b. gibi yatırımları hedef olarak aldığı için seçilen endüstride mükelleflerin sermayelerini artırmalarına ve sermaye yoğun faaliyette bulunmalarına neden olur (Haskırış, 1968, s.203-204). Bu açıdan sermaye yoğun üretimleri artırıp emek kullanımının azalmasına da neden olabilir. Bu vergi teşvik türleri Yatırım İndirimleri, Hızlandırılmış Amortisman ve Yatırım Sübvansiyonları şeklinde uygulanabilirler.

Yatırım İndirimleri; Vergi kanunları ile belirlenen sınırlar içinde yatırım harcamaların tamamının veya belir bir oranının vergi matrahından indirilmesidir (Yalçın, 1997, s.67). Vergi kanunlarına bakıldığında yatırım indiriminden faydalanan işletmelerin büyüklüğüne, tüzel kişiliğine ve bölgelerine göre ayrıma tabi tutabildiği görülmektedir. Yatırım indirimlerinin avantajları, hedeflenen yatırım türlerini daha etkin bir biçimde teşvik etme, ortaya çıkan maliyetin şeffaf olması ve kontrolünün kolay olması gibi avantajları bulunmaktadır. Bununla birlikte yatırım indiriminin yatırım indirimine konu olan amortisman tabi varlıkların yenilendiklerinde de yatırım indiriminden yararlanabilmeleri dolayısıyla mükelleflerin kısa ömürlü sermaye seçmelerine neden olurlar ve sermayenin etkinliği bozulabilecek olmaları ve firmaların aynı varlığı tekrar tekrar alıp-satarak yatırım indirimi sistemini kötüye kullanabilecek olmaları gibi dezavantajları da bulunmaktadır (Tekin, 2006, s.306).

Yatırım indirimleri girişimcilerin sermaye maliyetlerini azaltarak onları yatırım yapmaya cezbetmeyi amaçlar. 1960'lı yıllardan itibaren vergi mevzuatımızda yer alan yatırım indirimi uygulaması, Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenen 32/A maddesiyle bir anlamda uygulama alanını kaybetmiş olsa da, gerçekleştirilmiş yatırım harcamaları ve 01.01.2006 tarihinden önce başlayan yatırımlar ile iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz eden ve bu tarihten sonra gerçekleştirilen yatırımların yatırım indiriminden yararlandırılması konusu ve Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 61. maddesi uyarınca yatırım indirimi tevkifatına tabi tutulan kazançların dağıtılması halinde çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları uyarınca

yaşanmakta olan düşük oranlı vergileme, yani ödenen fazla verginin iadesi konuları yatırım indirimi ile ilgili sorunlu alanlardır (Atmaca, 2014, s.420).

Hızlandırılmış Amortisman; Ekonomi ve hukuki birçok alanda sık kullanılan amortisman kavramı Fransızca 'da amortir sözcüğünden türemiş olup eskime, yıpranma ve tükenme payı anlamına gelmektedir. Genel anlamıyla amortisman ise, işletmelerin envanterine kayıtlı bulunan ve uzun süre kullanımdan dolayı aşınma, yıpranma ve değer kaybına uğrayan duran varlık bedellerinin dönemsellik kavramı çerçevesinde yıllara dağıtılarak yok edilmesi işlemidir. Yani muhasebedeki dönemsellik ilkesine uygun amortisman ayrılması benimsenmiştir (Aydemir, 2017, s.331). Hızlandırılmış amortisman diğer bir deyişle azalan bakiyeler usulü ile amortisman giderleştirilen tutar üzerinde bir değişiklik olmamakla birlikte yatırımcıya maliyetlerinin yüksek olduğu ilk yıllarda daha fazla sonraki yıllarda ise daha az amortisman ayırma imkanı vererek onu yatırımının ilk yıllarında vergisel yüklerinden biraz olsun kurtarmayı hedefleyen bir uygulamadır. Böylelikle yatırımcılar yeni yatırım yapmaya özendirilmiş olacaktırlar.

Yatırım Sübvansiyonları; Sübvansiyon ya da destekleme, *“devletin kişi ya da kurumlara mal, para veya hizmet biçiminde yaptığı karşılıksız yardımları ifade eder”* (Seyidoğlu, 2003, s.17). Yatırım sübvansiyonları ise devletin birtakım şartları sağlayan yatırımcılara yaptığı karşılıksız yardımlara verilen addır. Bu teşvik türünün diğer teşvik türlerinden en önemli farkı diğer vergi teşviklerinde devlet yatırımcıdan kar elde etmesi halinde vereceği vergilerden indirim imkanı tanırken yatırım sübvansiyonlarında bir yatırımın karlı veya faydalı olup olmadığına bakılmaksızın kaynak aktarımının söz konusu olmasıdır (Özker, 2002, s.230-231).

3.1.2.3.2. Dolaylı Vergi Teşvikleri

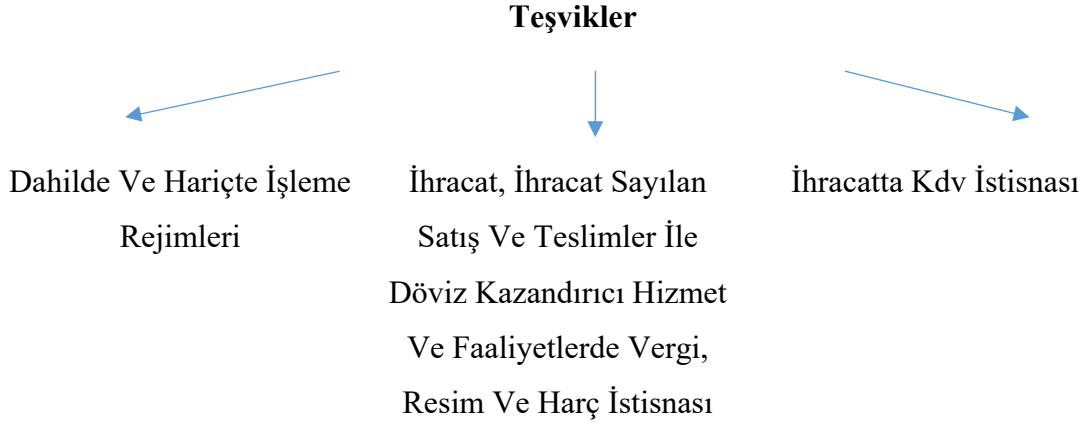
Dolaylı vergi teşvikleri, teşviğe hak kazanan işletmelerce satın alınan girdiler üzerinden alınan KDV gibi satış vergilerinden alınan vergilere yönelik yapılan teşviklerdir. Adından da anlaşılacağı üzere dolaylı vergi teşvikleri, dolaylı vergiler üzerinden yapılan vergi teşviklerini içerir. İhracat yapması nedeniyle teşviğe hak kazanan bir işletmenin aldığı ürünler için ödediği KDV'nin iadesi bu teşvik türüne örnek olarak verilebilir. İhracata yönelik teşvikler ve ihracat işleme bölgeleri (serbest bölgeler) yönelik teşvikler olmak üzere ikiye ayrılırlar (Tekin, 2006, s.307).

İhracata Yönelik Vergi Teşvikleri;Ülkemiz gibi gelişmekte olan ülkelerde dış ticaret; yatırım mallarının ithal edilmesi, ihraç mallarının tarım ürünleri ve tarıma dayalı sanayi mallarından oluşması, tüketime yönelik ithal mallarına talebin yoğunluğu nedeniyle sürekli açık vermektedir. Ödemeler dengesinin açık vermesi yerli paranın değerini düşürerek bu açığın kar topu gibi büyümesine neden olmaktadır. Bu durum git gide ülkede dolarizasyona neden olmakta bu da siyasi otoriteler açısından kendi ülkesinde para politikası aracını kullanamaz hale getirmektedir. Bu nedenle gelişmekte olan ülkelerde ihracat konusu hükümetlerin hayli önem verdiği bir konu olarak karşımıza çıkmaktadır.

İhracat Yönetmeliği'nin 4. maddesinde "İhracat belgesine sahip olan gerçek veya tüzel kişi tacir " ihracatçı olarak tanımlanmıştır¹¹. Yine aynı yönetmeliğin 4. maddesinde ihracat, "bir malın yürürlükteki ihracat mevzuatı ile gümrük mevzuatına uygun şekilde fiili ihracatının yapılması ve Türk Parası Kıymetini Koruma Mevzuatına göre bedelinin (bedelsiz ihracat hariç) yurda getirilmesini" olarak tanımlanmıştır

Liberal ekonomik düzenin hakim olduğu günümüz dünyasında devletin ekonomiye müdahalesi pek sıcak bakılmayan bir olgudur. Özellikle Avrupa Birliği ve Dünya Ticaret Örgütü gibi topluluklar bu tarz müdahallelere sınırlamalar koymaktadırlar. Türkiye de 1994 yılında Dünya Ticaret Örgütü'ne 1996 yılında da Gümrük Birliği'ne üye olduğundan 1994 yılı öncesinde olduğu gibi ihracata verilen doğrudan parasal yardımlar yürürlükten kalkmış, bunun yerine Dünya Ticaret Örgütü ve Gümrük Birliği mevzuatına aykırı olmayacak şekilde teşvik uygulamaları geliştirmiştir.Bu çerçevede günümüzde Türkiye'de uygulanmakta olan ihracata yönelik vergi teşvikleri; dahilde ve hariçte işleme rejimleri, ihracat, ihracat sayılan satış ve teslimler ile döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetlerde vergi, resim ve harç istisnası ile ihracatta KDV istisnasıdır (Terzi & Erol, 2005, s.282).

¹¹ 06.06.2006 tarih ve 26190 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.



Şekil 2. Türkiye’de Uygulanmakta Olan İhracata Yönelik Vergi Teşvikleri

Dahilde ve hariçte işleme rejimleri, ihraç edilmesi düşünülen malların üretiminde kullanılacak olan ürünlerin temini aşamasında, çeşitli vergisel yükümlülüklerden muaf tutulması veya e çeşitli kolaylıklar sağlanmasıdır (Atayeter & Erol, 2014, s.17). Dahilde işleme rejiminin amacı ihraç ürünlerimize dünya piyasalarında rekabet gücü kazandırmak ve ihraç ürünlerimizi çeşitlendirmektir. Bu amaçla dünya piyasa fiyatlarından gümrük muafiyetli olarak, ticaret politikası önlemlerine tabi olmaksızın, ihraç ürünün üretimi için gerekli olan ve fiyat ve/veya kalite bakımından yurt içi piyasalardan temin edilemeyen, hammadde, yardımcı madde ve ambalaj malzemeleri ithalatına imkan veren ekonomik etkili bir gümrük rejimidir.

Dahilde İşleme Rejimi Tebliği’nin¹² 4. Maddesine göre; Dahilde İşleme Rejiminde şartlı muafiyet ve geri ödeme sistemi olmak üzere iki tür dahilde işleme tedbiri uygulanmaktadır. Yine aynı tebliğin 5. Maddesine göre; şartlı muafiyet sisteminde ihrac malı üretiminde kullanılan ürünlerin vergisi teminata bağlanmak suretiyle bedelli ve/veya bedelsiz ithal edilmesi ve ihracat taahhüdünün gerçekleşmesini müteakip, alınan teminatın iade edilmesi söz konusudur. Tebliğin 11. Maddesinde ise geri ödeme sistemi dahilde işleme izin belgesi/dahilde işleme izni kapsamında serbest dolaşıma giren hammadde, yardımcı madde, yarı mamul, mamul ile değişmemiş eşya, ambalaj ve işletme malzemesinden elde edilen işlem görmüş ürünün ihracı halinde, ithalat esnasında alınan verginin (işletme malzemesine ilişkin katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi hariç) geri ödenmesi olarak tanımlanmıştır. (Dahilde İşleme Rejimi Tebliği) Özetle şartlı muafiyet sisteminde ithalat sırasında doğan vergiler teminata bağlanırken geri ödeme sisteminde ithalat esnasında vergi alınmakta olup işlem görmüş ürünün ihracı halinde alınan vergi geri ödenmektedir.

¹² 20.12.2006 tarih ve 26382 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Hariçte İşleme Rejimi Tebliği'nin¹³ 4. Maddesine göre; Hariçte işleme faaliyeti; Serbest dolaşımdaki eşyanın hariçte işleme faaliyetlerine tabi tutulmak üzere Türkiye Gümrük Bölgesinden geçici olarak ihraç edilmesi ve bu faaliyetler sonucunda elde edilen ürünlerin ithal vergilerinden tam veya kısmi muafiyet suretiyle yeniden serbest dolaşıma girişine ilişkin hükümlerin uygulanmasıdır (www.resmigazete.gov.tr).

İhracat, ihracat sayılan satış ve teslimler ile döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetlerde vergi, resim ve harç istisnasının amacının ihracatı arttırmak, ihraç ürünlerine uluslararası piyasalarda rekabet gücü kazandırmak ve ihraç pazarlarını geliştirmek olduğu, İhracat, Transit Ticaret, İhracat Sayılan Satış Ve Teslimler İle Döviz Kazandırıcı Hizmet Ve Faaliyetlerde Vergi, Resim Ve Harç İstisnası Hakkında Tebliğ'in¹⁴ 1. Maddesinde belirtilmiştir. Tebliğin 4. Maddesinde ise vergi resim ve harç istisnasının kapsamı aşağıdaki gibi belirlenmiştir.

- a) İhracat, ihracat sayılan satış ve teslimler, döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetler ile transit ticaretin finansmanında kullanılmak kaydıyla bankalarca kullandırılan her türlü sevk öncesi ve sevk sonrası krediler (Türk Eximbankın fon temini işlemleri, bu banka tarafından aracı bankalar vasıtasıyla kullandırılan krediler ve Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası'na (TCMB) Türk Eximbanka açılan kısa vadeli senet reeskont kredileri ile Türk Parası Kıymetini Koruma hakkındaki mevzuat uyarınca ihracat taahhüdüne bağlı olarak kullandırılan altın kredileri dahil) ve firmaların sağladıkları prefinansmanlar ile bunların geri ödenmesi,
- b) İhracatla ilgili işlem yapan bankaların (Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası dahil), faktoring şirketlerinin, sigorta şirketlerinin, noterlerin ve diğer kuruluşların ihracat, ihracat sayılan satış ve teslimler ile döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetlerle ilgili olarak yapmış oldukları bütün hizmet ve muameleler (Türk Eximbankın ihracat kredi sigortası/garantisi ile ilgili işlemleri dahil) dolayısıyla kendi lehlerine her ne nam ile olursa olsun nakden veya hesaben aldıkları paralar ve kambiyo işlemleri,
- c) Dahilde işleme rejimi kapsamında yapılan ithalat ve/veya yurt içi alımlar ile ilgili işlemler ve bunların finansmanı amacıyla kullanılan krediler,
- d) İhracat karşılığı yapılacak her türlü ödemeler, ihracat, ihracat sayılan satış ve teslimler, döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetler ile transit ticaretle ilgili

¹³ 11.05.2007 tarih ve 26519 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁴ 18.05.2017 tarih ve 30070 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

işlemler ve bu işlemler sebebiyle düzenlenen kağıtlar vergi resim ve harç istisnasının kapsamındadır.

İhracatta KDV istisnası ise KDV teorisinde yer alan varış ilkesinin bir sonucudur. Türk Vergi Sisteminde tüketim üzerinden alınan vergiler içerisinde yer alan KDV'nin konusunu oluşturan işlemler, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun¹⁵ 1. maddesinde, ticari, sinai, zirai ve serbest meslek faaliyet çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler, her türlü mal ve hizmet ithalatı ve kanunda sayılan diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler olarak belirlenmiştir. Bir işlemin KDV'ye tabi tutulabilmesi için işlemlerin Türkiye'de yapılması, değerlendirilmesi ya da yararlanılması gerekir. Varış ilkesine göre de mal ve hizmetler tüketildikleri yerde KDV'ye tabi tutulacaklarından ihracatta KDV istisnası söz konusu olmaktadır (Kılınçkaya, 2017, s. 145).

İhracatta KDV istisnası KDV Kanunu'nun 11. inci maddesinde hüküm altına alınarak ihracat teslimlerinin KDV'den müstesna olduğu belirtilmiştir. 3065 sayılı Kanunun 32. maddesinde ise, KDV'den istisna edilen ihracat teslimlerine ilişkin işlemlerde ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV'nin vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan KDV'den indirileceği ve vergiye tabi işlemlerin mevcut olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde de indirilemeyen KDV'nin bu işlemleri yapanlara iade olunacağı belirtilmiştir. Bu iade talepleri ise ya bakanlık inceleme elemanlarınca incelenmekte ya da Yeminli Mali Müşavirlerce incelenerek yerine getirilmektedir.

İhracat İşleme Bölgeleri (Serbest Bölgeler);Ülkemizde serbest bölgeler ile ilgili ilk çalışma 1850 yılında dış ticaret ve beyoğlu tüccarı tarafından Serbest Liman ve Bölge kurulması için yapılan ancak, Düyun-u Umumiye'nin gelir kaybına neden olacağı endişesiyle reddedilen çalışmalar ile başlamıştır. Türkiye Cumhuriyeti'nde ise ilk olarak özel bir kanun ile 27.11.1928 tarihinde Türk Hükümeti ve ABD Ford Motor şirketi arasında yapılan bir anlaşma ile serbest bölgeler ile ilgili düzenleme yapılmış ancak dış baskılar nedeniyle serbest bölge kısa süre sonra kapatılmıştır (Ergül, 2003, s.96-97).

Günümüzde uygulanmakta olan ve bir diğer dolaylı teşvik yöntemi olan ihracat işleme bölgeleri ile ilgili kanun ise 06.06.1985 tarihinde yürürlüğe giren 3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunudur¹⁶. Bu kanunla esas olarak Türkiye'nin diğer yerleşim

¹⁵ 02.11.1984 tarih ve 18563 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁶ 15.06.1985 tarih ve 18785 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

yerlerine göre firmaların daha az idari ve bürokratik prosedüre tabi olarak, daha az ve kolay vergi ödemeleri yoluyla üretimin artırılması hedeflenmektedir. Serbest Bölgeler Kanununun 6'ncı maddesine göre serbest bölgeler, Türkiye gümrük bölgesinin parçaları olmakla beraber; serbest dolaşımda olmayan eşyanın herhangi bir gümrük rejimine tabi tutulmaksızın ve serbest dolaşıma sokulmaksızın, gümrük mevzuatında öngörülen haller dışında kullanılmamak ya da tüketilmemek kaydıyla konulduğu, ithalat vergileri ile ticaret politikası önlemlerinin ve kambiyo mevzuatının uygulanması bakımından Türkiye gümrük bölgesi dışında olduğu kabul edilen ve serbest dolaşımdaki eşyanın bir serbest bölgeye konulması nedeniyle normal olarak eşyanın ihracına bağlı olanaklardan yararlandığı yerler olarak tanımlanmıştır. Yine aynı kanunun 1. Maddesine göre serbest bölgelerin amacının ihracata yönelik yatırım ve üretimi teşvik etmek, doğrudan yabancı yatırımları ve teknoloji girişini hızlandırmak, işletmeleri ihracata yönlendirmek ve uluslararası ticareti geliştirmek olduğu belirtilmiştir. Serbest bölgeler ülkenin siyasi sınırları içinde kalmakla birlikte, serbest bölgeden diğer bölgelere yapılan satışlar ihracat, diğer bölgelerden alımlar ithalat kabul edilmektedir. Serbest bölgelerde faaliyette bulunan işletmeler gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi ve emlak vergisi dahil olmak üzere tüm vergilerden, harç ve resimlerden muaf olmakla birlikte işçi ücretlerine de gelir vergisi ödememektedirler. Serbest bölgelerde elde edilen gelirler herhangi bir şarta ve vergiye tabi olmadan istenilen ülkeye transfer edilebilir. Serbest bölgelerdeki teşvik ve avantajlardan tüm yerli ve yabancı firmaların eşit olarak faydalanması sağlanarak, yabancı sermaye girişini artırmak hedeflenmiştir. Serbest bölgedeki bankalarda BSMV (Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi) ödenmemesi ve düşük faizli kredi imkanı sağlanması da bir başka önemli avantajdır (Ergül, 2003, s.100).

3.1.2.4. Kanunlarına Göre Vergi Teşvik Türleri:

Vergi uygulamaları potansiyel yatırımcıların yatırım kararlarında, mevcut yatırımcıların ise vergi kaçırma ve vergiden kaçınma kararlarında en etkili faktörlerden biridir. Devletin ekonomiye müdahale araçlarından biri olan maliye politikası aracı bu yönüyle yatırımların seyrini belirleyici olmaktadır. Vergi teşvikleri de bu maliye politikası araçları arasında en önemlilerindendir. Vergi teşviği deyince akla sadece parasal anlamda yapılan katkılar gelmemelidir. Teşvikler mal yardımı şeklinde olabildiği gibi aynı zamanda teknik destek hizmetleri şeklinde de olabilir. İşte bu çeşitli

türdeki teşvikler Türk Vergi yasaları içerisinde bazen yatırım indirimi, bazen KDV iadesi bazen de genç girişimcileri iş kurma yönünde cesaretlendirebilecek vergiden istisna mahiyetinde olan düzenlemeler şeklinde kendini gösterebilmektedir. Bu vergi teşvikleri 27 adet olan Türk Vergi Yasalarının neredeyse hepsinde kendini göstermekle birlikte içeriğinde teşvik düzenlemelerinin olmadığı vergi kanunu neredeyse yok gibidir. Vergi Kanunları dışında birtakım özel kanunlarla da girişimcilere yönelik vergi teşvikleri düzenlenmiştir.

Türk Vergi Kanunlarında ve diğer özel kanunlarda yer alan girişimcilere yönelik vergi teşvikleri anlatılmaya çalışılırken kanunlarda yer alan her istisna, muafiyet gibi özendirici düzenlemeler bu kapsama alınmamış girişim ve girişimcilere yönelik düzenleme olmasına dikkat edilmiştir.

Biz çalışmamızda vergi teşviklerinden bahsederken Vergi Kanunlarında yer alan ve diğer kanunlarda yer alan girişimcilere yönelik vergi teşvikleri olarak ayırma tabi tutacağız. Kanun içerikleri açısından vergi teşvikleri bir sonraki bölümümüzde daha detaylı anlatılacağından burada vergi teşvik sınıflandırmalarından biri olarak bahsetmekle yetineceğiz.

3.2. Vergi Kanunlarında Yer Alan Girişimciliğe Yönelik Vergi Teşvikleri

Vergi teşviklerinin kavramsal çerçevesini anlatmaya çalıştığımız 3.1. Bölümümüzde vergi teşvikleri teorik olarak anlatılmaya çalışılmıştır. Bu teşviklerin içeriksel anlatımları ve çalışmamızın asıl anlatmak istediği konu olan girişimcilere yönelik vergi teşvikleri ise kanunlar bazında bu bölümde ele alınacaktır. Girişimciliğin tanımı, yakın kavramlardan farkı, türleri, çeşitleri kısacası ne olup ne olmadığına dair kavramsal çerçevesi önceki bölümlerimizde anlatılmıştı. Yine vergi teşviklerine ilişkin kavramsal çerçevede bir önceki bölümümüzde anlatıldı. Bu bölümde ise Türk Vergi Kanunları ve kanunları daha anlaşılabilir kılmak için oluşturulan yönetmelik ve tebliğ gibi düzenlemelerde yer alan girişimciliğe yönelik vergi düzenlemeleri kanunlar bazında anlatılmaya çalışılırken kanunlarda yer alan teşviklerden çalışmamızın 2.6. bölümünde belirtilen girişimciliğin şartlarını sağlayanların hangi girişimcilik türü için öngörüldüğü bilgisine de yer verilecektir.

3.2.1. Gelir Vergisi Kanununda Yer Alan Girişimciliğe Yönelik Vergi Teşvikleri

Gelir Vergisi Kanunu (GVK)'nın 1. Maddesine göre gerçek kişilerin gelirlerinin gelir vergisinin konusuna gireceği, gelirin ise gerçek kişilerin bir takvim yılında elde ettiği kazanç ve iratların safı tutarı olduğu belirtilmiştir. Bu nedenle Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan girişimcilere yönelik teşvikler gerçek kişilerden oluşacak girişimcileri konu aldığından çeşit olarak bireysel girişimcilik, sermaye sahipliğine göre de kamu kesimi dışında kalan girişimcilik türü olarak tanımlanan özel girişimcilik türüne girmektedir (Çakırer, 2016, s.81). Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan girişimcilere yönelik vergi teşvikleri aşağıdaki gibidir:

- GVK'nun 9. maddesinin 6. bendinde düzenlenen esnaf muaflığı
- GVK'nun 18. maddesinde düzenlenen, serbest meslek kazançlarında istisnalar
- GVK'nun mükerrer 20. maddesinde yer alan, genç girişimcilerde kazanç istisnası
- GVK'nun teşvik ikramiye ve mükafatlar başlıklı 29. maddesinin 1. bendinde yer alan istisna,
- GVK'nun 33. maddesinde, yurtdışına hizmet veren işletmelerde indirim başlıklı düzenleme,
- GVK'nun 40. maddesinin 7. bendinde belirtilen ısı yalıtımı ve enerji tasarrufuna ilişkin verilen indirim hakkı,
- GVK'nun 40. maddesinin 10. bendinde ve 89. maddesinin 6. bendinde belirtilen gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara verilen indirim hakkı,
- GVK'nun 68. maddesinin 1. bendinde yer alan serbest meslek kazançlarına yönelik indirim hakkı,
- GVK'nun 81. maddesinin 2 ve 3. bendlerinde yer alan değer artış kazançları,
- GVK'nun 89. maddesinin 7. bendinde yer alan indirim,
- GVK'nun 89. maddesinin 12. bendinde yer alan indirim,
- GVK'nun 89. maddesinin 13. bendinde yer alan indirim,
- GVK'nun geçici 69. maddesinde yer alan yatırım indirimi istisnası,
- GVK'nun Geçici 75. maddesinde yer alan ar-ge personeline gelir vergisi stopajı teşviki,
- GVK'nun geçici 80. maddesinde yer alan gelir vergisi stopajı teşviki,
- GVK'nun geçici 82. Maddesinde yer alan bireysel katılım yatırımcıları için sağlanan teşvik,

3.2.1.1. GVK'nun 9. Maddesinin 6. Bendinde Düzenlenen Esnaf Muaflığı

GVK'nun 9. maddesinin 6. bendine göre sanayi tipi makineler hariç olmak üzere, ev tipi dikiş, nakış makinesi gibi aletlerle havlu, örtü, hasır, sepet, mantı erişte gibi ürünleri bir işyeri açmadan satanlar ile yıl içinde gerçekleştirilen satış tutarı, ilgili yıl için geçerli olan asgari ücretin yıllık brüt tutarından fazla olmamak üzere, internet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden satanlar gelir vergisinden muaf tutulmuştur. Ayrıca bu kişilerin bu ürünleri Pazar takibi suretiyle, kermeslerde, festival ve panayırılarda ya da kamu kurum ve kuruluşlarınca geçici olarak belirlenen yerlerde satılmasının muaflığa etki etmeyeceği de belirtilmiştir. Ancak kermes, festival ve panayırılarda gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olanlar tarafından düzenlenmemiş olması gerekmektedir.

Bu teşvik türü girişimcileri vergiden muaf tutarak onları mükellefiyet kaydı ile ilgili yasal prosedürlerle uğraşmaktan kurtarmaktadır. Bu yönüyle girişimciler açısından istisna ve indirim hakkına göre daha avantajlıdır. Çünkü istisna ve indirim hakkında girişimciler vergi mükellefiyeti ile ilgili işlemleri yapmak durumundadırlar. Bu yönüyle kadın girişimciler açısından da çok avantajlı bir teşvik niteliğindedir.

Bu teşvik türünün girişimciliğin genel türleri açısından fırsatlardan vergisiz ve prosedürsüz yararlanmayı sağladığından fırsat girişimciliğini, işletme çevresi boyutuna göre ise internet üzerinden faaliyeti kolaylaştırması nedeniyle yerel, bölgesel ve uluslararası girişimciliği, sermaye sahipliğine göre özel girişimciliği, faaliyet şekline göre ise yenilikçi ve sanal girişimciliği desteklediği söylenebilir. Ayrıca küçük ölçekli sanal girişimciler açısından da finansman desteğine en çok ihtiyaç duyulan girişimciliğin oluşumu aşamasında girişimcilere kolaylık sağlamaktadır.

3.2.1.2. Serbest Meslek Kazançlarından GVK'nun 18. Maddesinde Düzenlenenlere İlişkin İstisnalar

GVK'nın 65. Maddesine göre serbest meslek kazancı, *“sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması”* şeklinde tanımlanan serbest meslek faaliyetlerinden doğan kazançlardır. Serbest meslek erbaplarının faaliyetlerini kendi adlarına veya bir işverene bağlı olarak yapmaları ya da devamlı ya da arızı olarak yapmaları, farklı gelir unsurlarına göre vergilendirilmelerine sebep olabileceğinden, serbest meslek kazancının ne olduğunu iyi belirlemek gerekecektir (Şenses, 2018, s.65). Bu yönde açıklamalara yer verilen

221 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nin¹⁷ "Serbest Meslek Faaliyeti-Serbest Meslek Erbabı" başlıklı birinci bölümünün "1.2.Serbest Meslek Erbabı" başlıklı 11. paragrafında; *"....serbest meslek faaliyetinin yanında başka bir iş veya görev ile devamlı olarak uğraşılmasının bu vasfı değiştirmeyeceği belirlenmiştir. Dolayısıyla serbest meslek erbabı olan bir kimse aynı zamanda ticari kazanç sahibi veya ücretli de olabilir. Bu durum onun serbest meslek erbabı olma niteliğini değiştirmez"* açıklamasına yer verilmiştir. Bu kapsamda örneğin bir hekimin hastanede ücretli olarak çalışmasının yanında özel muayenehane işletmesi onun serbest meslek erbabı olma özelliğini değiştirmeyecektir.

GVK'nın 18. Maddesinde ise düzenlenen Serbest Meslek kazançlarında istisna hükümlerine yer verilmiş olup, söz konusu maddeye göre, *"Müellif, mütercim, heykel tıraş, hattat, ressam bestekâr, bilgisayar programcısı ve mucitlerin ve bunların kanuni mirasçılarının şiir, hikaye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video, band, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi eserlerini gazete, dergi, radyo, televizyon ve videoda yayınlamak veya kitap, resim, heykel ve nota halindeki, eserleri ile ihtira beratlarını satmak veya bunlar üzerindeki mevcut haklarını devir ve temlik etmek veya kiralamak suretiyle elde ettikleri hasılat gelir vergisinden müstesnadır."* Yine aynı maddeye göre eserlerin, neşir, temsil, icra ve teşhir gibi suretlerle değerlendirilmesi karşılığında alınan bedel ve ücretlerin de istisnaya dahil olacağı ve arızı olarak elde edilmesinin de istisnaya engel olmayacağı belirtilmiştir. Yine aynı maddede bu istisnanın 94. Madde gereğince yapılacak tevkifatlara engel olmayacağı da belirtilmiştir. GVK'nın 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında, *"Kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler aşağıdaki bentlerde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar"* hükmü yer almış olup, aynı fıkranın (2/a) bendinde, 18 inci madde kapsamına giren serbest meslek işleri dolayısıyla yapılan ödemelerden **% 17** oranında tevkifat yapılacağı belirtilmiştir.

¹⁷ 19 Şubat 1999 Tarih ve 23616 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanmıştır.

Yine GVK'nın 86. maddesinin birinci fıkrasının 1/a bendinde, tam mükellefiyette kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısımları için yıllık beyanname verilmeyeceği ve diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde de bu gelirlerin beyannameye dahil edilmeyeceği hüküm altına alınmıştır. Yani söz konusu istisna kapsamında faaliyette bulunan serbest meslek erbabları Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasına istinaden tevkifat yapmak mecburiyetinde olanlara satış yapmaları halinde, kendilerine yapılacak ödemelerden gelir vergisi tevkifatı yapılacak ve bu kazançları için yıllık beyanname verilmeyecektir.

Öte yandan serbest meslek erbabları, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 153 üncü maddesi uyarınca işe başlamayı vergi dairesine bildirmek, 172 ve 210 uncu maddeleri uyarınca serbest meslek kazanç defteri tutmak, 236 ncı maddesi uyarınca da mesleki faaliyetlerine ilişkin her türlü tahsilatları için serbest meslek makbuzu düzenlemek mecburiyetindedirler.

224 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde¹⁸ ise konuya ilişkin olarak, münhasıran GVK'nın 18 inci maddesinde belirtilen türden faaliyetlerde bulunan ve eserlerini sadece aynı Kanunun 94 üncü maddesinde belirtilen kişi veya kurumlara teslim eden serbest meslek erbablarının istemeleri halinde, defter tastik ettirme ve tutma ile belge düzenleme zorunluluklarının hasılat tutarına bağlı olmaksızın kaldırıldığı açıklanmıştır. Diğer yandan söz konusu serbest meslek erbabları istisna kapsamındaki eserlerini Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinde sayılanlar dışındakilere de satmaları halinde, işe başlama bildiriminde bulunma, serbest meslek kazanç defteri tutma ve serbest meslek makbuzu düzenleme mecburiyetindedirler.

Özetle GVK'nın 18. Maddesinde belirtilen faaliyetlerde bulunan serbest meslek erbabı bu satışlarını GVK 94. Maddesi kapsamında kesinti yapmak mecburiyetinde olanlara yaparsa defter tutma, işe başlama ve belge düzenleme zorunluluğu olmayacak, GVK 94. Maddesi gereğince kesinti yapmak mecburiyetinde olmayan kişilere de satış yapması halinde defter tutma, işe başlama ve belge düzenleme zorunluluğu olacaktır. Ancak her iki halde de GVK. 18. Maddede yer alan istisnadan faydalanabilecektir. Ayrıca bu kapsamda elde edilen kazançlar tutarları ne olursa olsun istisna kapsamındadır

Bu madde hükmü gereğince bilgisayar programcısı ve mucitler gibi girişimcilik faaliyetinde bulunan serbest meslek erbabının kazançları gelir vergisinden istisna tutulmuştur. Kanun koyucu bu madde hükmüyle yenilikçi buluş ve icatlarda bulunan

¹⁸ 07.04.1999 tarih ve 23659 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

girişimcileri desteklemeyi hedeflemiştir. Söz konusu yenilikler bir ticari işletme çerçevesinde yapılırsa ticari kazanç kapsamında vergilendirileceğinden istisna hükümlerinden faydalanamayacaktır. Bu nedenle buradaki amaç ticari faaliyette bulunmak için imkanı olman küçük girişimcileri desteklemektir. Bu düzenleme ile desteklenen girişimcilik türü ise yeni bir ürün, buluş, eser desteklendiğı için yaratıcı girişimcilik, gelir vergisi mükellefleri için öngörüldüğünden sermaye sahipliğine göre özel girişimcilik, faaliyet şekline göre ise tıpkı OECD'nin yenilik tanımında bahsedilen fikri uygulanabilir bir sürece çevirebilmeyi kapsadığından yenilikçi girişimciliktir.

3.2.1.3. GVK'nun Mükerrer 20. Maddesinde Yer Alan, Genç Girişimcilerde Kazanç İstisnası

Ekonomi yönetiminden sorumlu birimler mali, sosyal, ekonomik nedenlerle veya mükerrer vergilemeyi önlemek gibi teknik nedenlerle indirim, istisna, muafiyet gibi çeşitli tanımlamalar altında vergi gelirlerinden vazgeçebilmektedir. Türk vergi sisteminde de bu ve benzeri amaçlara hizmet edebilmek adına var olan çeşitli muafiyet ve istisnalara kısa bir süre önce Gelir Vergisi Kanununda yapılan düzenleme ile belirli şartları taşıyan gelir vergisi mükelleflerinin belirli bir tutara kadar olan kazançları gelir vergisinden istisna edilmesine ilişkin Genç Girişimcilerde Kazanç İstisnasına ilişkin düzenleme yapılmıştır (Çelik, 2016, s.235).

10.02.2016 tarihli ve 29620 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak bu tarihten itibaren uygulanmak üzere yürürlüğe giren 6663 sayılı 'Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değışiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 1'inci maddesi ile GVK'nun mükerrer 20'nci maddesinde genç girişimcilere yönelik kazanç istisnasına ilişkin yapılan düzenlemeye göre ticari, zirai veya mesleki bir faaliyeti icra etmek amacıyla adlarına ilk defa mükellefiyet tesis ettirilen, mükellefiyet başlangıç tarihi itibariyle yirmi dokuz yaşını doldurmamış tam mükellef gerçek kişilerin ticari, zirai veya mesleki kazançlarının 75.000 Türk Lirasına kadar olan kısmı; işe başlamanın kanuni süresi içinde bildirilmiş olması, kendi içinde bilfiil çalışılması veya işin kendisi tarafından sevk ve idare edilmesi (kendisine yardımcı olacak kimseleri çalıştırması veya zorunlu haller dolayısıyla işinin başında bilfiil bulunmaması bu şartı bozmaz.) ve mevcut bir işletmeye veya mesleki faaliyete sonradan ortak olunmaması şartlarının tamamının yerine getirilmesi durumunda faaliyete başlanılan takvim yılından itibaren üç vergilendirme dönemi boyunca gelir vergisinden istisna edilmiştir. Bununla birlikte faaliyetin adi ortaklık veya şahıs şirketi bünyesinde yapılması hâlinde tüm ortakların işe

başlama tarihi itibarıyla bu maddedeki şartları taşıması gerekmektedir. Ölüm nedeniyle faaliyetin eş ve çocuklar tarafından devralınması durumu dışında, faaliyeti durdurulan veya faaliyetine devam eden bir işletmenin ya da mesleki faaliyetin eş veya üçüncü dereceye kadar (bu derece dâhil) kan veya kayın hısımlarından devralınmamış olması da sayılan şartlar arasındadır. Düzenlemeye göre ayrıca istisna kapsamındaki faaliyetlerden kazanç elde edilmemesi veya istisna haddinin altında kazanç elde edilmesi hâllerinde dahi yıllık beyanname verileceği, istisnanın Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesi uyarınca yapılacak tevkifata engel olmadığı hüküm altına alınmıştır. Kanun metninden de anlaşılacağı üzere istisnadan dar mükelleflerin faydalanmasına imkan yoktur.

GVK'nun mükerrer 20. Maddesiyle uygulamaya ilişkin düzenleme yapma yetkisi verilen Maliye Bakanlığı'nın bu yetkisini kullanarak çıkardığı 292 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin ¹⁹ 3. Maddesinde adi ortaklık veya şahıs şirketi kurmak suretiyle faaliyette bulunan mükelleflerin de ayrı ayrı istisnadan yararlanabilecekleri ancak mükelleflerin istisnadan yararlanabilmeleri için tüm ortakların ayrı ayrı istisna şartlarını taşımaları gerektiği, ortaklardan herhangi birinin istisna şartlarını taşıması halinde, diğer ortakların da istisnadan faydalanamayacağı belirtilmiştir.

Çalışmamızın 2.3.5. bölümünde de belirtildiği üzere girişimcilik işletme sahipliği ile aynı anlama gelmemektedir. Girişimci ile yeni bir işyeri ya da şirket kurma aynı kavram değildir. Bir oluşumun girişimcilik diye nitelendirilebilmesi için yenilik içermesi gerekir. Kanun maddesine verilen isimin tersine GVK'nın mükerrer 20. Maddesinde belirtilen istisna girişimcileri de kapsamakla beraber sadece girişimcilere verilen bir imkan değildir. Kanun koyucunun GVK'nun 20. Maddesinde belirtilen imkanlardan faydalanmak için koyduğu şartlar arasında yenilikçilik yoktur. Sadece yirmi dokuz yaşını doldurmamış tam mükellef gerçek kişilerin ilk defa gelir vergisi mükellefiyeti tesis ettirmeleri gerektiği belirtilmiştir. Ancak kanunun maddede belirtilen şartları sağlayan genç yaştaki kişilere verdiği teşvik girişimcileri de kapsadığından bu teşvik türünde yenilikçi, yaratıcı ve özel girişimcilik türlerini, işletme çevresi boyutuna göre yerel, özel ve uluslararası girişimcilik türlerininin desteklendiği söylenebilir.

3.2.1.4. GVK'nun Teşvik İkramiye Ve Mükafatlar Başlıklı 29. Maddesinin 1. Bendinde Yer Alan İstisna

Dışsallık, bir ekonomik faaliyetin amaçlanandan farklı bir sonuç doğurmasıdır. Bu beklenmeyen sonuç olumlu ise pozitif dışsallıktan, olumsuz ise negatif dışsallıktan

¹⁹ 05/05/2016 Tarih ve 29703 Sayılı Resmî Gazetede Yayımlanmıştır.

söz edilir (Pınar, 2006, s.10). Türk Dil Kurumu sözlüğünde isteklendirme, özendirme olarak tanımlanan teşvikler ise genelde hükümetler tarafından pozitif dışsallığı olan alanlara yönlendirilir (www.tdk.gov.tr, 04.07.2017). GVK’nun 29. Maddesinin 1. Bendinde yer alan istisna da kanun metninde de “*memleket bakımından faydalı olan diğer işleri ve faaliyetleri*” diyerek açıkça belirtildiği üzere pozitif dışsallığı olan üretimler için öngörülmüş bir istisnadır. GVK’nun 29. Maddesine göre ilim ve fenni, güzel sanatları, tarımı, hayvan yetiştirilmesini ve memleket bakımından faydalı olan diğer iş ve faaliyetleri teşvik gayesiyle verilen ikramiye ve mükafatların Gelir Vergisinden müstesna olacağı belirtilmiştir. Ayrıca bu ikramiye ve mükafatlar açısından yine GVK’nun 94. Maddesine göre kesinti yapılmayacaktır.

Bununla beraber Gümüşhane Valiliği’nin TÜBİTAK destekli projeler bitiminde proje teşvik ikramiyesinden Gelir Vergisi Kesintisi yapıp yapılmayacağı hakkında vermiş olduğu 14.04.2017 tarih ve 22202903-010.01-5 sayılı özelgede özetle öğretim görevlilerinin üniversite bünyesinde projeye katılmaları nedeniyle kendilerine yapılan ödemelerin GVK’nun 61. Maddesine göre ücret sayılacağını ve bu nedenle üzerinden GVK’nun 94. Maddesine göre kesinti yapılması gerektiğini ve yine GVK’nun 86. Maddesine göre beyan edilmesine gerek olmadığını belirtmiştir. Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı’nın TÜBİTAK 1001 projeleri kapsamında destek alan bilimsel araştırma nedeniyle ödenen proje teşvik ikramiyelerinin vergilendirilmesi hakkında vermiş olduğu 07/09/2011 Tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-94-56-699 sayılı özelgede de söz konusu teşvike hak kazanan kişinin bir kurum personeli olması nedeniyle aldığı teşvikin ücret olarak nitelendirileceğini ve üzerinden GVK’nun 94. Maddesine göre kesinti yapılacağını ve 86. Maddesine göre de beyanname verilmesine gerek bulunmadığını belirtmiştir.

Kanun koyucu tarafından yapılan bu düzenleme yaratıcı, yenilikçi ve özel girişimciliğe verilen teşviklere güzel bir örnektir. Sözgelimi TÜBİTAK Bilim Kurulu’nun belirlediği “*Teknoloji Ve Yenilik Odaklı Girişimleri Destekleme Programı Uygulama Esasları*”²⁰ isimli kararının 1. Maddesinde bu uygulama esaslarının amacının; “*girişimcilerin, teknoloji ve yenilik odaklı iş fikirlerini, katma değer ve nitelikli istihdam yaratma potansiyeli yüksek teşebbüslere dönüştürebilmeleri için çekirdek sermaye sağlanarak desteklenmesini hedefleyen 1508 kodlu TÜBİTAK Teknoloji ve Yenilik Odaklı Girişimleri Destekleme Programına ilişkin uygulama esaslarının belirlenmesi*” olarak tanımlanmıştır. Bu kapsamda TÜBİTAK Girişimcilik

²⁰ Bilim Kurulu’nun 07.03.2009 tarih ve 173 sayılı toplantısında kabul edilmiştir,

ve Yenilikçilik Yarışma Programları düzenlemekte ve bu kapsamda çeşitli ödül ve teşvikler vermektedir. İşte bu ödül ve teşviklere ek olarak kanun koyucu girişimcilere bir avantaj daha sağlamak adına bu ödül ve teşvikleri Gelir Vergisinden istisna tutmuştur. Üstelik bu istisna kapsamında elde edilen teşvik ve mükafatlar bir işverenin himayesi altında alınmaması halinde ücret kapsamında sayılmayacağından GVK'nun 94. Maddesine göre kesintiye de tabi olmayacaktır. Bu teşvik türünün bireyleri yeni bir ürün bulmayı veya mevcut olan bir ürün ve hizmeti tasarım, fiyat, kalite gibi yönlerden iyileştirmeyi teşvik ettiğinden yenilikçi ve yaratıcı girişimciliğe verilmiş bir teşvik olduğu söylenebilir. Ayrıca günümüzde yapılan proje ve ar-ge yarışmalarına bakıldığında genelde bilim ve teknoloji alanlarında yoğunlaşma görülmektedir. Bu yönüyle bu teşvik türü sanal girişimcilik türünü de desteklemektedir. Kanun maddesinde memleket bakımından faydalı diğer işler ibaresine yer verilmiş olması eko girişimcilik alanına da destek verildiğinin bir karinesidir. İşletme çevresi boyutuna göre ise ayırım yapılmadığından yerel, özel ve uluslararası girişimcilik türlerinin desteklendiği söylenebilir.

3.2.1.5. GVK'nın 33. Maddesinde, Yurtdışına Hizmet Veren İşletmelerde İndirim Başlıklı Düzenleme

GVK'nun 33. Maddesinde yer alan bu düzenleme ile GVK'nun 89'uncu maddesinin birinci fıkrasının 13 numaralı bendinde yer alan; faaliyet alanlarında hizmet veren işverenlerin, destek personeli hariç olmak üzere, münhasıran bu faaliyetler için istihdam ettikleri ve fiile bu işleri ifa eden hizmet erbabına ödedikleri ücretler üzerinden asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra hesaplanan vergiden işverenin bu faaliyetlerinden sağladığı hasılatın %85'inin yurt dışından elde edilmiş olması ve fatura veya benzeri belgenin yurtdışındaki müşteri adına düzenlenmesi şartıyla, her bir çalışan için faaliyetin yapıldığı yılın Ocak ayına ait asgari ücretin safi tutarının bu Kanunun 103 üncü maddesindeki gelir vergisi tarifesinin birinci gelir diliminde yer alan oranla çarpılmasıyla bulunan indirim tutarı mahsup edileceği belirtilmiştir.

Söz konusu indirim hakkından yararlanılabilmesi için hizmetlerin Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurtdışında bulunan kişilere yapılması, ayrıca bu hizmetlerin Türkiye'de yapılması ve yurtdışında yararlanılması gerektiği belirtilmiştir.

GVK'nun 89'uncu maddesinin birinci fıkrasının 13 numaralı bendinde yer alan faaliyet alanları ise Türkiye'de verilen ve yurtdışında yararlanılan mimarlık,

mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi hizmetleri ve Maliye Bakanlığı'nın belirleyeceği diğer hizmetler olarak belirtilmiştir. Söz konusu faaliyet kollarına bakıldığında Türkiye'de üretimi yetersiz olan ve en çok ithal ettiğimiz hizmet alanları olduğu görülmektedir. Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası'nın (TCMB) yayınladığı ödemeler dengesi verileri tablo 6'da gösterilmiştir.

Tablo 6.

Ödemeler Dengesi Verileri (Milyar \$)

Cari İşlemler Hesabı	2017 Ocak- Şubat	2018 Ocak	2018 Şubat	2018 Ocak- Şubat
<i>İhracat</i>	24.664	13.128	13.988	27.116
<i>İthalat</i>	30.248	20.774	18.430	39.204
Mal Dengesi	-5.584	-7.646	-4.442	-12.088
<i>Hizmet Gelirleri</i>	4.255	2.750	2.505	5.255
<i>Hizmet Giderleri</i>	3.146	1.846	1.659	3.505
Mal ve Hizmet Dengesi	-4.475	-6.742	-3.596	-10.338
Hizmet Giderlerinin Mal ve Hizmet Dengesine Oranı	%70	%27	%46	%33

Kaynak: TCMB Ödemeler Dengesi Altıncı El Kitabı - Aylık Analitik Sunum (2017 - 2018 Şubat)

Tabloda 6'da görüldüğü üzere ülkemizde hizmet ithalatının cari açığa oranı oldukça yüksek bir seyir göstermektedir. İşte kanun koyucu GVK'nun 33. Maddesinde yer alan düzenleme ile en çok hizmet ithalatını yaptığımız mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi hizmetleri alanlarda hizmet ihracatı yapılması halinde söz konusu faaliyetlerden elde edilen gelirleri belirli şartlar altında her bir çalışan için indirim tutarı mahsup edileceğini belirtilmiştir. Ayrıca kanun maddesinde Maliye Bakanlığı'nın belirleyeceği diğer hizmetlerinde indirim kapsamına alınabileceği belirtilerek konjonktürel durumun gereklerine göre başka hizmet kollarının da indirim hakkından faydalandırılabilmesi belirtilmiştir. Bu teşvik türünde Maliye Bakanlığı bu hizmet kollarında yeterli üretimin sağlanabilmesi için mevcut yatırımcıları

teşvik yeni yatırımcıları da özendirmek yolunda bir politika izlemiştir. Hizmet ithalatının cari açık içerisindeki yadsınamaz oranı da dikkate alındığında bu alandaki girişimcilerin varlığının önemi daha iyi anlaşılmaktadır.

Söz konusu uygulamanın daha iyi anlaşılabilmesi açısından aşağıdaki örnek açıklayıcı olabilecektir.

Bayan (A), 2018 yılında yurt dışına çağrı hizmeti veren Bay (C)'nin işyerinde asgari ücretle çalışmaktadır. Bayan (A), evli ve 2 çocuklu olup eşi çalışmamaktadır.

Bay (C)'nin toplam hasılatının %95'ini yurt dışından elde etmiş indirimine ilişkin diğer şartları da sağlamıştır. Bay (C)'nin 2018 yılı Ocak ayında asgari ücret ödediği hizmet erbabına ilişkin vergilendirme ve indirim uygulaması aşağıdaki şekilde olacaktır.

2018 yılı Ocak ayına ilişkin işlemler

Hizmet erbabının aylık brüt ücreti	2.029,50-TL
Hizmet erbabının vergi matrahı [2.029,50-(2.029,50x%15=247,05)]	1.725,07-TL
Hesaplanan vergi (artan oranlı)	258,76-TL
Asgari geçim indirimi (*)	228,32 TL
Ocak vergilendirme dönemine ait vergi dairesine ödenen vergi tutarı	30,44-TL

Mükellefin faydalanacağı indirim tutarının hesabı

2018 yılı Ocak ayı asgari ücretin vergi matrahı (**)	2.029,50-TL
2018 yılı Ocak ayı asgari ücretin vergisi (2.029,50x%15=)(**)	258,76-TL
(Bay (C)'nin 2018 yılının Nisan vergilendirme dönemine ilişkin yararlanacağı indirim tutarı	30,44- TL

Evli eşi çalışmayan 2 çocuklu hizmet erbabı için, 2018 yılına ilişkin rakam dikkate alınmıştır.

2018 yılında uygulanan brüt asgari ücret 2.029,50-TL, asgari ücretin vergi matrahı ise 1.725,07-TL'dir.

Bay (C)'nin çağrı merkezi işletmesi, 2019 yılının Nisan ayında verdiği muhtasar beyanname ekinde, Ek-1'deki bildirimini vergi dairesine vermiştir. Vergi dairesince de gerekli kontroller yapılarak indirimine ilişkin şartların mevcut olduğu anlaşılmıştır.

Bay (C) çağrı merkezi işletmesinin asgari ücretli olan hizmet erbabı için indirimden yararlanacağı tutar en fazla 30,44-TL olacaktır.

Bay (C) çağrı merkezi işletmesinin indirim tutarı olan 30,44-TL'yi, 2018 takvim yılına ilişkin gelir vergisi beyannamesinin verildiği aydan sonraki vergilendirme dönemi olan Nisan/2019 vergilendirme dönemine ilişkin olarak Mayıs ayında verdiği muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden mahsup edecektir.

Bu teşvik türü bütün girişimcileri kanunda yer verilen stratejik hizmet alanlarına yönlendirme amacı güttüğünden tüm girişimcilik türlerini kapsadığı söylenebilir.

3.2.1.6. GVK'nın 40. Maddesinin 7. Bendinde Belirtilen Isı Yalıtımı Ve Enerji Tasarrufuna İlişkin Verilen İndirim Hakkı

GVK'nun indirilecek giderlerin yer aldığı 40. Maddesinin 7. Bendine göre Vergi Usul Kanunu (VUK)²¹ hükümlerine göre ayrılan amortismanların indirim konusu yapılabileceği belirtilmiştir. Aynı maddenin parantez içi hükmüne göre de işletmeye dahil olan gayrimenkullerin iktisadi niteliğini artırıcı olan ısı yalıtımı ve enerji tasarrufu sağlamaya yönelik olarak yapılan harcamaların doğrudan gider yazılabileceği belirtilmiştir.

Amortisman, kökeni Latince bir kelime olan a mortir sözcüğünden gelip ölüme doğru götürmek, yavaş yavaş öldürmek anlamında kullanılmaktadır. Dilimizde ise amorti etmek, aşınma payı, itfa etmek, aşınma ve yıpranma payı gibi ifadelerle yer almaktadır (Sürmen, 2010, s.241). İşletmedeki bir varlık sadece tek bir muhasebe döneminde fayda sağlıyorsa o maliyet, o döneme ilişkin gider olarak kabul edilir. Birden fazla dönemde yararlanan bir varlığın maliyeti ise, varlığın yarar sağlayacağı dönemlerde uğrayacağı tükenmelerin dağıtımıyla orantılı olarak ilgili dönemlere dağıtılır. Bu nedenle bir varlığın maliyeti belli oranlarda her muhasebe döneminde amortisman gideri adı altında giderleştirilir. Diğer bir deyişle amortismanlar, sabit varlıkların gelecekte gelir yaratma yolunda uğrayacağı tükenmelerin dönemler arasındaki dağılımıdır (Sönmez, 2004, s.93-97). VUK'nun “*Amortisman Mevzuu*” başlıklı 313. maddesinde “*işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269. madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara tespit edilen değerinin bu kanun hükümlerine göre yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil eder.*” hükmüne yer

²¹ 10.01.1961 Tarih ve 10703 Sayılı Resmî Gazetede Yayınlanmıştır.

verilmiştir. Yine VUK'nun 313. Maddesinde her yıl belirlenen belli tutarların (örneğin 2018 yılı için 1.000,00-TL) altında kalan ve işletmedeki kullanım ömrü bir yıldan fazla olan alet, edevat ve mefruşatın da doğrudan gider yazılabileceği belirtilmiştir. Bunun dışında değeri her yıl belirlenen belli tutarın üzerinde olan (2018 yılı için 1.000,00-TL) alet, edevat ve mefruşatın maliyet bedelli doğrudan gider yazılamayacak her yıl belirlenen amortisman oranına göre giderleştirilecektir. Ancak GV'nun 40. Maddesinin 7. Bendinde imkan tanınan indirim uygulaması bu uygulamanın bir istisnasıdır. Kanun koyucu burada değeri her yıl belirlenen belli tutarın üzerinde olan (2018 yılı için 1.000,00-TL) ve birden fazla yıl kullanılabilecek olan harcamaları da o yıl için doğrudan gider yazabilme imkanı tanımıştır. Bunun için bu harcamanın gayrimenkullerin iktisadi niteliğini artırıcı olan ısı yalıtımı ve enerji tasarrufu sağlamaya yönelik olarak yapılan bir harcama olması gerekmektedir. Bu bağlamda örneğin bir mükellefin 2018 yılında elektrik ya da doğalgaz ile çalışan fabrikasını güneş enerjisi ile çalışır hale getirmek için faydalı ömrü on yıl olarak belirlenen 1.000.000,00-TL'lik yatırım yapması halinde normal şartlar altında her yıl söz konusu iktisadi kıymet için $1.000.000,00\text{-TL}/10=100.000,00\text{-TL}$ 'lik gideri indirim konusu yapabilecekken bu yatırımın GVK'nun 40. Maddesinin 7. Bendi kapsamında olmasından dolayı istemesi halinde 1.000.000,00-TL'nin tamamını tek seferde gider olarak yazabilecektir.

Çalışmamızın 2.4.4.5. bölümünde de açıklandığı üzere iç girişimcilik bir işletmede yeni fırsatlar elde etmek, karlılığı artırabilmek, rekabet avantajı sağlamak, faaliyetlerini genişletebilmek gibi ekonomik amaçlar doğrultusunda, inovasyon sürecine girilmesidir (Ağca & Kurt, 2007, s.85-86). Yine çalışmamızın 2.4.4.6. bölümünde de ifade edildiği üzere ekogirişimcilik, kar ve pozitif çevresel çıktılar elde etmek veya çevreye verilen zararları azaltmak için yeni iş-işletme fırsatlarının oluşturulmaya çalışıldığı bir süreci ifade eder. Bu yönüyle bu düzenleme iç girişimcilere ve eko girişimcilere hitap eden bir teşvik türüdür. Bu madde hükmü ile bir taraftan ithalat giderlerimiz arasında birinci sırada olan enerji ile ilgili tasarruf özendirilecek diğer taraftan da ekogirişimcilik ve iç girişimcilik alanında sektöre girişler sağlanabilecektir. Yine bu teşvik düzenlemesinde işletme çevresi ve mükellef türü ayırımına gidilmediğinden sermaye sahipliğine ve işletme çevresine göre bütün girişimcilik türlerini kapsamaktadır.

3.2.1.7. GVK'nun 40. Maddesinin 10. Bendinde ve 89. Maddesinin 6. Bendinde Belirtilen Gıda Bankacılığı Faaliyetinde Bulunan Dernek Ve Vakıflara Verilen İndirim Hakkı

Türkiye’de ancak 2004 yılının başında uygulamaya girebilen gıda bankacılığı sisteminde, ekonomik durumu iyi olmayan vatandaşlar ile çeşitli nedenlerle piyasaya sürülemeyen veya pazarlanması verimli olmayan ihtiyaç fazlası maddeleri bulunan gerçek ve tüzel kişiler arasında köprü oluşturulması ve sosyal adaletin sağlanması amaçlanmaktadır (Topçu & Kaya, 2010, s. 257).

Çalışmamızın 2.4.1.3. bölümünde anlatıldığı üzere sosyal girişimcilerin temel amacı toplumsal sorunları çözmek ve sosyal değer yaratmak olmakla birlikte, kar ve maddi kazanç bu girişimciler açısından ikincil bir motivasyon unsuru niteliği taşımaktadır (Bayraktar, Bozkurt & Özesmi, 2014, s.111-112). Gıda bankacılığı yapan dernek ve vakıfların temel amacı ihtiyaç sahiplerine ulaşabilmek olsa da faaliyetlerinin sürdürülebilirliği açısından kar elde edebilmeleri gerekmektedir. Nitekim Türkiye’nin gıda bankacılığındaki önde gelen kuruluşlarından olan ve GFN’in (Global Foodbanking Network - Global Gıda Bankacılığı Ağı) düzenlediği FBFI’da (Foodbanking Leadership Institute – Gıda Bankacılığı Liderlik Enstitüsü) en iyi inavosyan ödülüne sahip olan TİDER (Temel İhtiyaç Derneği) gibi kuruluşlar artık dernek yönetimini CEO'lara devretmektedirler, nitekim yabancı ülke uygulamaları da bu şekildedir. Örneğin Avustralya Gıda Bankası Kuruluşu (Food Bank) da bir CEO tarafından yönetilmektedir (www.serhansuzer.com.tr, 20.03.2018). Bu anlamda gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıfların kar elde etme kazanç sağlama amaçlarının ikincil bir amaç olması ama yine de faaliyetlerinin sürdürülebilirliği açısından belirli bir ölçüde kar elde etmelerinin de gerekli olduğu hususları bir arada düşünüldüğünde bu kurumların sosyal girişimci statüsünde olduğu söylenebilir.

GVK'nun 40. Maddesinin 10. Bendinde yer alan düzenleme ise fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedelinin bağışta bulunan mükellefler tarafından indirim konusu yapılabileceği belirtilmiştir. Yine GVK'nın 89. Maddesinin 6. Bendinde fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda maddelerinin maliyet bedelinin tamamının gelir vergisi matrahının tespitinde, gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden indirilebileceği belirtilmiştir. Bu bağışların GVK'nun 40. Maddesinin 10. Bendine göre mi yoksa 89.

Maddenin 6. Bendine göre mi indirim konusu yapılacağı ise 251 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde²² belirtilmiştir. Buna göre bağışa konu mallar işletmeye dahil ise 40. Maddenin 10. Bendine göre işletmeye dahil olmayıp dışardan temin ediliyorsa 89. Maddenin 6. Bendine göre indirim konusu yapılacaktır. Örnek vermek gerekirse bir market işletmesi bu kapsamda bağışta bulunursa 40. Maddeye göre inşaat işletmesi bağışta bulunursa 89. Maddeye göre indirim konusu yapacaktır.

Yine 251 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği'ne göre gıda maddesi bağışının dernek veya vakfa doğrudan yapılmış olması ve başka kurumlar aracı kılınarak yapılmamış olması gerekir. Ayrıca bağışa konu mallar gıda maddesi niteliğinde olmalı ve bağışlar şartlı olarak (bedelsiz olarak ihtiyaç sahiplerine dağıtılmak üzere) yapılmalıdır.

Eğer bağışa konu mallar işletmeye dahil ise Vergi Usul Kanununun 232 nci maddesinde belirtilen fatura düzenleme sınırının altında kalsa bile mutlaka fatura ile belgelendirilerek ve sevk irsaliyesi düzenlenecek olup fatura, bağış yapılan dernek veya vakıf adına düzenlenecektir. Mal bedeli olarak faturada, bağışa konu malın maliyet bedeli (yüklenilen katma değer vergisi hariç) yazılarak, faturada "İhtiyaç sahiplerine yardım şartıyla bağışlandığından KDV hesaplanmamıştır. " ibaresinin yer alacaktır. Bağışa konu malların işletmeye dahil olmaması halinde ise GVK'nun 89. Maddesinin 6. Bendi kapsamında olacağından, yıllık beyannamede yer alacak gelir vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılacak işlemlerde bağışı yapan tarafından bir belge düzenlenmesine gerek bulunmamakta olup, varsa bağış yapılan malın edinimine ilişkin belgelerin saklanması zorunludur.

Bu şartlarla yapılan bağışlar sosyal girişimci statüsünde olan gıda bankacılığı faaliyeti ile uğraşan dernek ve vakıfların faaliyetlerinin devamı ve bu kapsamdaki yenilikçi uygulamaları teşvik ettiğinden GVK'nun 40/10. ve 89/6. Maddesinde yapılan bu düzenlemenin girişimciliğin genel türleri açısından sosyal girişimciliği, işletme çevresi boyutuna göre yerel, özel ve uluslararası girişimcilik türlerini, sermaye sahipliğine göre kamu, özel ve karma girişimcilik türlerini, faaliyet şekline göre ise bütün girişimcilik türlerini desteklemektedir.

²² 21/03/2004 Tarih ve 25409 Sayılı Resmi Gazetede Yayınlanmıştır.

3.2.1.8. GVK'nın 68. Maddesinin 1. Bendinde Yer Alan Serbest Meslek Kazançlarına Yönelik İndirim Hakkı

Günümüzde küreselleşme ve neoliberalleşme gibi akımlar üretimde ve istihdamda esnekliği, dolayısıyla esnek çalışma biçimlerini de gündeme getirmiştir (Baydar, 2012, s.63). Bu esnek çalışma biçimlerinden biri olan evden çalışma anlamına gelen “home office” çalışma yöntemi günümüzde popüler olan bilişim ve teknoloji sektöründe önemli bir yere sahiptir. Bilişim ve teknoloji alanında büyük buluşlara imza atan kişiler bu çalışmalarını ilk etapta ev ortamında sürdürmüşlerdir (Baydar, 2012, s.72). Gerekli sermaye birikimi ve altyapı sağlandıktan sonra da bu kişiler daha kurumsal bir nitelikte faaliyetlerini genişletmişlerdir. Bu kimselerin yaptıkları giderlerin kendi evlerinde olması dolayısıyla vergi matrahından indirilebilmesi onlar açısından teşvik ve motive edici bir unsur niteliği taşımaktadır.

GVK'nın 68. Maddesinin 1. Bendinde yer alan düzenlemeye göre ise İkametgâhlarının bir kısmını iş yeri olarak kullananların, ikametgâh için ödedikleri kiranın tamamı ile ısıtma ve aydınlatma gibi diğer giderlerin yarısını indirebilecekleri, ayrıca işyeri kendi mülkü olanların kira yerine amortismanı, ikametgahı kendi mülkü olup bunun bir kısmını işyeri olarak kullananların amortismanının yarısını gider olarak yazabileceği belirtilmiş olup, bu düzenleme özellikle “home office” yani evden çalışan serbest meslek erbabları açısından teşvik edici bir düzenleme niteliği taşımaktadır. Sözelimi facebook, Mark Zuckerberg tarafından bir öğrenci evinde kurularak geliştirilmiştir (<http://www.hurriyet.com.tr>, 02.02.2018). Bu anlamda bu düzenleme faydalı ve önemli fikirleri olan ancak bir işyeri kuramayacak durumda olan girişimcileri destekleyici bir niteliktedir. Çünkü bu tarz mükelleflerin ürettikleri ürün veya hizmetin satışını yapabilmeleri için mükellefiyet tesis etmeleri gerektiğinden, yaptıkları giderleride uhlerinde kalmayıp indirim konusu yapabilmeleri gerekir.

Geleceğe ilişkin tahminler yürüterek kar getirebilecek alanlara yatırım yapan kişi olarak tanımlanan fırsat girişimcileri (Küçük, 2011, s.37), yeni bir ürün bularak ya da mevcut olan mal veya hizmetin tasarım, fiyat, kalite gibi yönlerden iyileştirilerek kar elde etmek amacıyla pazara sunan yaratıcı girişimciler (Fidan & Yılmaz, 1996, s.11), yeni bir fikir veya buluşu ya da mevcut olan bir mal veya hizmetin dizayn, fiyat, kalite gibi yönlerden iyileştirilerek pazara sunan yenilikçi girişimciler (Küçük, 2011, s.38) ve son olarak sanal ortamda maddi bir beklenti hedefleyerek, proje oluşturmak ve oluşturulan projeyi müşterilerine sanal ortamda sunan sanal girişimciler açısından (Sağtaş, 2013, s.iv) home office çalışmanın avantajlı hale getirilmesi destekleyici bir

unsurdur. Ayrıca bu girişimcilik türünün işletme çevresi boyutuna göre bütün girişimcilik türlerini, sermaye sahipliğine göre de özel girişimcilik türünü desteklediği söylenebilir.

3.2.1.9. GVK'nun 81. Maddesinin 2 ve 3. Bendlerinde Yer Alan Değer Artış Kazançları

Daha önceki bölümlerimizde de anlattığımız üzere, girişimcilik bir işletmenin kurulması aşamasında olabileceği gibi, kurumsal işletmelerde de iç girişimcilik şeklinde olabilmektedir. Özellikle yüksek bütçeli araştırma ve geliştirme harcaması gerektiren girişimcilik türleri açısından kurumsallaşma çok önemlidir.

Dünyada ve Türkiye’de şahıs şirketlerinin üçüncü kuşağa geçme oranı %15-20 arasında olup, ömürleri ise 25-30 yıl sınırında kalmaktadır. Bu durumun da en önemli nedenlerinin, yönetimde yetersizlik ve kurumsallaşamama olduğu belirtilmektedir (Masatoğlu, 2006, s.268). Bu nedenle, işletmelerin süreklilik gösterebilmeleri ve başarılı olabilmeleri açısından kurumsallaşmaları çok önemlidir. Kurumsallaşma ayrıca gerek iş çevrelerinde gerekse de toplumda güven duyulan bir firma olmanın ve rekabette güçlü olabilmenin de şartlarındandır. Bu nedenle kanun koyucu işletmelerde kurumsallaşmayı teşvik amacıyla çeşitli düzenlemeler yapmıştır. GVK’nun 81. Maddesinin 2 ve 3. Bendinde yapılan düzenleme de bu amaca hizmet eden bir düzenleme olup aşağıdaki gibidir:

“....

2. Kazancı bilanço esasına göre tespit edilen ferdi bir işletmenin bilançosunun bir sermaye şirketine aktif ve pasifiyle bütün halinde devrolunması, devir alan şirketin bilançosuna aynen geçirilmesi ve devredilen ferdi işletmenin sahip veya sahiplerinin şirketten, devir bilançosuna göre hesaplanan öz sermayesi tutarında ortaklık payı alması (Bu ortaklık payını temsil eden hisse senetlerinin nama yazılı olması şarttır.).

3. Kollektif ve adi komandit şirketlerin bu maddenin (2) numaralı bendinde yazılı şartlar dahilinde nev’i değiştirerek sermaye şirketi haline dönüşmesi (Kollektif ve adi komandit şirketlerin şekil değiştirerek anonim şirket haline dönüşmesi halinde şekil değiştiren kollektif ve adi komandit şirketlerin ortaklarının anonim şirketteki ortaklık paylarını gösteren hisse senetlerinin nama yazılı olması şarttır.).

Gelir İdaresi Başkanlığı Tarafından düzenlenen 07.09.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.48.15.02-48.15.02/VUK-11-88 sayılı özalgede aktif ve pasifi ile devrolunan bir şahıs işletmesinde devredilen varlıklar arasında yer alan ticari emtia

stokları ve demirbaşları için fatura düzenlenmesi ancak, düzenlenen faturada katma değer vergisinin hesaplanmaması gerektiği belirtilmiştir. Yani bu işlem GVK'na paralel olarak KDV'den de istisna tutulmuştur. Yine gelir vergisi mükelleflerince enflasyon düzeltmesi sonucu oluşan özsermaye farklarının, enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan geçmiş yıl zararlarına mahsup edilebilmesi ve bu işlemin kâr dağıtımı sayılmayacağı belirtilmiştir. Örneğin 2010 yılında kurulan ve 2017 yılında devredilen bir A işletmesindeki malvarlığı değerlerinin enflasyon düzeltmesi sonucu 100.000,00-TL artmış olması halinde devrolunan B şirkettindeki enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan 120.000,00-TL zarara mahsub edilebilecek, B şirketinin bilançosunda enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan geçmiş yıl zararları 20.000,00-TL olacak ve bu husus kar dağıtımı sayılmayacaktır.

Bu düzenlemeye göre kanun koyucu bu kapsamda elde edilen değer artış kazançlarını vergilendirmeyecektir. Nitekim burada bir mal veya hakkın elden çıkarılması söz konusu olup GVK'nun mükerrer 80. Maddesine göre mal ve hakların elden çıkarılmasından elde edilen kazançların değer artış kazancı kapsamında vergilendirileceği belirtilmiştir. Çalışmamızın 2.4.4.5. bölümünde açıklanan iç girişimcilik de işletmede karlılığı artırabilmek, faaliyetlerini genişletebilmek gibi ekonomik amaçlar doğrultusunda, inovasyon sürecine girilmesi söz konusudur (Ağca & Kurt, 2007, s.85-86). İşletmeler kurumsallaşarak nevi değiştirmek ya da başka kurulmuş bir kurumsal firmaya işletmelerini devrederek maliyet ya da ölçek avantajı sağlayabilirler. Örneğin bir çiğ köfteci işletmesi çağrı merkezi birimi olan bir restoranlar zincirine işletmesini aktif ve pasif halinde devrederek ürettiği çiğ köftelerin pazara ağını genişleterek iç girişimcilik faaliyetinde bulunabilir. Ayrıca bu teşvik türünün işletme çevresi boyutuna göre bütün girişimcilik türlerini, sermaye sahipliğine göre de özel girişimcilik türünü desteklediği söylenebilir.

3.2.1.10. GVK'nın 89. Maddesinin 7. Bendinde Yer Alan İndirimler

Bilindiği üzere GVK'nun 89. Maddesinde belirtilen indirimler gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden indirim konusu yapılabilecek indirimlerdir. Bu indirimler kazanç ve iratların oluşumunda etki etmeyecek, kazanç ve iratlar oluşuktan sonra beyanname üzerinde vergi matrahının tespitine etki edebilecek indirimlerdir. Zaten işletmenin faaliyetinin karlılığını doğru belirleyebilmek açısından da bu gereklidir. Bu tarz faaliyetlerin ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınması

ticari kazancı düşüreceğinden işletmelerin kredibilitesini düşürebilecektir. Çünkü kredi kuruluşları genelde kredi verirken işletmelerin ticari kazancını esas almaktadırlar. Sosyal niteliği yüksek harcamaların beyanname üzerinden indirilebilmesi ise bu sakıncayı giderecek işletmelerin ticari kazancı etkilenmezken vergi matrahında azalış meydana gelecektir.

Bu kapsamda bir düzenleme olan GVK'nun 89. Maddesinin 7. Bendinde²³ yer alan düzenlemeye göre on başlık altında sayılan ve genel itibariyle kültürel ve sanatsal faaliyetlerin üretimi, organizasyonu, pazarlanması ve dağıtımı faaliyetlerine ilişkin harcama, bağış ve yardımların %100'nün beyanname üzerinden indirilebilmesi imkanı getirilmiştir. Ancak bu indirimin yapılabilmesi için söz konusu harcamaların genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler, köyler, kamu yararına çalışan dernekler, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ve bilimsel araştırma faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar tarafından yapılması ya da Kültür ve Turizm

²³ 89. Maddenin 7. bendinin tamamı şu şekildedir:

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

a) *Kültür ve sanat faaliyetlerine ilişkin ticari olmayan ulusal veya uluslararası organizasyonların gerçekleştirilmesine,*

b) *Ülkemizin uygarlık birikiminin kültürü, sanatı, tarihi, edebiyatı, mimarisi ve somut olmayan kültürel mirası ile ilgili veya ülke tanıtımına yönelik kitap, katalog, broşür, film, kaset, CD ve DVD gibi manyetik, elektronik ve bilişim teknolojisi yoluyla üretilenler de dahil olmak üzere görsel, işitsel veya basılı materyallerin hazırlanması, bunlarla ilgili derleme ve araştırmaların yayınlanması, yurt içinde ve yurt dışında dağıtımı ve tanıtımının sağlanmasına,*

c) *Yazma ve nadir eserlerin korunması ve elektronik ortama aktarılması ile bu eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılmasına,*

d) *2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki taşınmaz kültür varlıklarının bakımı, onarımı, yaşıatılması, rölöve, restorasyon, restitüsyon projeleri yapılması ve nakil işlerine,*

e) *Kurtarma kazıları, bilimsel kazı çalışmaları ve yüzey araştırmalarına,*

f) *Yurt dışındaki taşınmaz Türk kültür varlıklarının yerinde korunması veya ülkemize ait kültür varlıklarının Türkiye'ye getirilmesi çalışmalarına,*

g) *Kültür envanterinin oluşturulması çalışmalarına,*

h) *2863 sayılı Kanun kapsamındaki taşınır kültür varlıkları ile güzel sanatlar, çağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki ürün ve eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılması ve güvenliklerinin sağlanmasına,*

i) *Somut olmayan kültürel miras, güzel sanatlar, sinema, çağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki üretim ve etkinlikler ile bu alanlarda araştırma, eğitim veya uygulama merkezleri, atölye, stüdyo ve film platosu kurulması, bakım ve onarımı, her türlü araç ve teçhizatın tedariki ile film yapımına,*

j) *Kütüphane, müze, sanat galerisi ve kültür merkezi ile sinema, tiyatro, opera, bale ve konser gibi kültürel ve sanatsal etkinliklerin sergilendiği tesislerin yapımı, onarımı veya modernizasyon çalışmalarına,*

İlişkin harcamalar ile bu amaçla yapılan her türlü bağış ve yardımların % 100'ü (Bakanlar Kurulu, bölgeler ve faaliyet türleri itibariyle bu oranı yarısına kadar indirmeye veya kanuni oranına kadar çıkarmaya yetkilidir).

Bakanlığınca birebir desteklenmesi veya desteklenmesinin uygun görülmesi gerekmektedir.

Bu düzenlemenin girişimcileri ilgilendiren kısmı ise Kültür ve Turizm Bakanlığınca desteklenen veya desteklenmesi uygun görülen ve on başlık halinde sayılan kültür ve sanat faaliyetlerine ilişkin harcamada bulunan işletmelerin indirim imkanındır. Bu sayede inşaat işiyle uğraşan bir işletme sinema filmi yapmak için yaptığı harcamaların tamamını indirim konusu yapabilecektir. 2634 sayılı Turizmi Teşvik Kanununun²⁴ 5. Maddesine göre; bir harcamanın Kültür ve Turizm Bakanlığınca desteklenen veya desteklenmesi uygun görülen bir harcama niteliği taşıması Kültür ve Turizm Bakanlığı'na verilen yatırım veya işletme belgesinin alınmasına bağlıdır. Bu belgeyi alan işletmeler kültür ve turizm alanında kamu arazisi tahsisi, teknik destek gibi imkanlardan yararlandıkları gibi GVK'nun 89. Maddesinin 7. Bendinde yer alan indirim hakkından da yararlanabilecektir.

Bu teşvik türünün girişimcileri kültür, sanat ve turizm alanındaki fırsatları yakalamak açısından heveslendirdiğinden fırsatçı girişimcilik, bu alanlardaki boşlukları görebilme veya mevcut hizmet ya da malı iyileştirme yönünde özendirdiğinden yaratıcı girişimcilik, söz konusu faaliyetleri kamusal kuruluşlar veya sivil toplum kuruluşları yaptığında karın ikincil amaç olması nedeniyle sosyal girişimcilik, sermaye sahipliği açısından ise kamu girişimciliği ve özel girişimcilik, işletme çevresi sınırlaması olmadığından da yerel, özel ve uluslararası girişimcilik ve faaliyet şekli açısından da bütün girişimcilik türlerini desteklediği söylenebilir.

3.2.1.11. GVK'nın 89. Maddesinin 12. Bendinde Yer Alan İndirim

6322 sayılı Kanun²⁵ ile girişimciliğin teşvik edilmesi amacıyla VUK'na Girişim Sermayesi Fonu" başlıklı 325/A maddesi eklenmiştir. Söz konusu maddeye göre; *"Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi olarak Türkiye'de kurulmuş veya kurulacak olan girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına sermaye olarak konulması veya girişim sermayesi yatırım fonu paylarının satın alınması amacıyla, ilgili dönem kazancından veya beyan edilen gelirden girişim sermayesi fonu ayrılabilir. Bu fon, kurum kazancının veya beyan edilen gelirin % 10'unu ve öz sermayenin % 20'sini aşamaz.*

²⁴ 16/3/1982 Tarih ve 17635 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanmıştır.

²⁵ 15.06.2012 Tarih ve 28324 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanmıştır.

Girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarlar pasifte geçici bir hesapta tutulur. Mükelleflerce, fonun ayrıldığı yılın sonuna kadar girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına veya girişim sermayesi yatırım fonlarına yatırım yapılmaması halinde, zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler gecikme faizi ile birlikte tahsil edilir.

Bu fon; amacı dışında herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledilmesi, işletmeden çekilmesi, ortaklara dağıtılması, dar mükelleflerce ana merkeze aktarılması veya işin terki, işletmenin tasfiyesi, devredilmesi, bölünmesi ya da girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinin veya girişim sermayesi yatırım fonu katılma paylarının elden çıkarılmasından itibaren altı ay içinde bu maddede belirtilen amaçla yeniden kullanılmaması halinde, bu işlemlerin yapıldığı veya sürenin dolduğu dönemde vergiye tabi tutulur.

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir.”

Girişim Sermayesi Yatırım Fonlarına İlişkin Esaslar Tebliği’ne²⁶ göre girişim sermayesi portföy yönetim şirketleri tarafından kurulabilecek olan girişim sermayesi yatırım fonlarının nitelikli yatırımcılara satılacağı ve fonun %80’inin girişim sermayesi yatırımlarından oluşacağı belirtilmiştir. Girişim sermayesi yatırımı ise, doğrudan veya dolaylı ortaklık, girişim şirketlerine borç ve sermaye finansmanının karması olarak yapılandırılmış finansman (mezzanine finance) sağlama, girişim şirketlerinin ihraç ettiği borçlanma araçlarını satın alma gibi farklı yöntemlerle yapılabilecektir.

GVK’nun 89. maddesinin 12. bendi ile de Vergi Usul Kanunu’nun 325/A maddesine göre girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarların, gelir vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek ve beyan edilen gelirin %10’unu aşmamak şartıyla indirim konusu yapılabileceği belirtilmiştir.

Girişim sermayesi bir yatırım finansman modeli olarak dinamik ve yaratıcı ancak finansal gücü yeterli olmayan müteşebbislerin yatırım fikirlerini gerçekleştirmelerini amaçlamaktadır (Akyol, 2013, s.17). Girişim sermayesi fonu olarak ayrılan fonlar pasifte geçici bir hesapta tutulacak ve mükelleflerce, fonun ayrıldığı yılın sonuna kadar girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına veya girişim sermayesi yatırım fonlarına yatırım yapılacaktır. Kanuna göre ayrılan fonların pasifte geçici bir hesapta tutulması gerektiğinden, işletme hesabı esasına göre defter tutan mükelleflerin girişim sermayesi fonu ayırmalarına teknik olarak imkan bulunmamaktadır (Ceyhan, 2014).

²⁶ 02.01.2014 Tarih ve 28870 Sayılı Resmi Gazetede Yayınlanmıştır.

7. Seri Nolu Kurumlar Vergisi Tebliği'nin²⁷ 7. maddesine göre; fonun ayrıldığı yılın sonuna kadar girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına veya fonlarına yatırım yapılmakla birlikte, girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarların; amacı dışında herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledilmesi, işletmeden çekilmesi, ortaklara dağıtılması, dar mükelleflerce ana merkeze aktarılması veya işin terki, işletmenin tasfiyesi, devredilmesi, bölünmesi ya da girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinin veya girişim sermayesi yatırım fonu katılma paylarının elden çıkarılmasından itibaren altı ay içinde kanunda belirtilen amaçla yeniden kullanılmaması hallerinde, bu işlemlerin yapıldığı veya sürenin dolduğu dönemde diğer kazançlarla ilişkilendirilmeksizin vergiye tabi tutulması gerekmektedir. Yani bu fon tutarlarının, beyan edildiği döneme ilişkin dönem zararı, geçmiş yıl zararları, indirim ve istisnalar ile ilişkilendirilmeksizin vergilendirilmesi gerekmektedir. Örneğin, 2013 yılında girişim sermayesi fonu olarak ayrılan 80.000 TL'nin 2014 yılında işletmeden çekilmesi halinde, 2014 yılında mükellefin 60.000 TL dönem zararı bulunması halinde bile, işletmeden çekilen fon tutarı bu dönem zararı ile ilişkilendirilmeksizin vergiye tabi tutulacaktır.

%80'inin girişim sermayesi yatırımlarından oluşması gereken girişim sermayesi yatırım fonlarına mükelleflerin katkı sağlamalarını özendirici bu düzenleme sayesinde girişimciler finansman ihtiyaçlarını doğrudan veya dolaylı ortaklık, girişim şirketlerine borç ve sermaye finansmanının karması olarak yapılandırılmış finansman (mezzanine finance) sağlama, girişim şirketlerinin ihraç ettiği borçlanma araçlarını satın alma gibi kanallarla giderebileceklerdir. Bu nedenle düzenleme tüm girişimciler açısından bir finansman yolu olması nedeniyle bütün girişimcilere yönelik bir vergi teşvik niteliği taşımaktadır. Her ne kadar çalışmamızın "3.2.1.Gelir Vergisi Kanununda Yer Alan Girişimciliğe Yönelik Vergi Teşvikleri" bölümünde gelir vergisi kanununda yer alan teşviklerin girişimcilik çeşitleri açısından bireysel girişimcilik çeşidini desteklediği belirtilse de GVK'nun 89. Maddesinin 12. Bendi bir istisna niteliğindedir. Bu düzenleme hem bireysel hem de kurum girişimciliğini desteklemektedir. Çünkü kanun koyucu burada gelir vergisi mükelleflerini girişim sermayesi fonlarına katkıda bulunmaya özendirmektedir. Girişim sermayesi fonlarında ise hem gelir vergisi mükellefi hem de kurumlar vergisi mükellefi olan girişimciler yer alabilmektedir.

²⁷ 31.12.2012 tarih ve 28514 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

3.2.1.12. GVK'nın 89. Maddesinin 13. Bendinde Yer Alan İndirim

GVK'nun 89. Maddesinin 13. Numaralı bendine göre; Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunan kişilere mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi, bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak eğitim ve sağlık alanında faaliyet gösteren ve ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim alanlarında faaliyet gösteren işletmelere Türkiye'de hizmet veren işletmelerin bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazancın %50'sini beyanname üzerinden indirebilme imkanı tanınmıştır. Ancak bu imkandan faydalanabilmek için bu hizmetlerden yurtdışında yararlanılması ve fatura veya benzeri belgenin yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmesi şarttır.

Ayrıca Gelir İdaresi Başkanlığı 22.03.2017 Tarih ve 62030549-120[89-2016/574]-80065 sayılı özelgesinde söz konusu indirim hakkından yararlanılabilmesi için yurtdışına verilen ve kanun maddesinde belirtilen hizmet kolunun işletmenin faaliyet konuları arasında da yer alması gerektiğini belirtmiştir. Buna göre bir vergi danışmanlığı işletmesinin çağrı merkezi alanında yurtdışına hizmet ihracı yapması halinde bu indirimden faydalanması mümkün değildir.

Çalışmamızın 3.2.1.4. bölümünde GVK'nun 33. Maddesinde yukarda bahsi geçen işletmelerin yanında çalıştırdıkları işçiler için belirli şartlar altında stopaj teşvikinden faydalanabilecekleri belirtilmişti. Bu iki düzenlemede özünde hizmet ihracı yoluyla yeni ihracat alanlarının oluşturulması, istihdam imkanlarının artırılması ve nitelikli işgücünün istihdamının artırılması yoluyla yüksek katma değer yaratma potansiyeli olan hizmet alanlarında faaliyet gösterebilecek ve gösteren bütün girişimcilere bir vergisel avantaj sağlamak için getirilmiştir.

3.2.1.13. GVK'nın Geçici 69. Maddesinde Yer Alan Yatırım İndirimi İstisnası

Ülkemizin iktisadi ve teknolojik kalkınmasına yardımcı olmak ve istihdam artışı sağlamak amacıyla bir vergi politikası aracı olarak yatırım indirimi müessesesi, 19.02.1963 tarih ve 202 sayılı Kanun²⁸ ile GVK'na eklenen ek maddelerle vergi mevzuatımızda yerini almıştır.

²⁸ 14.01.1984 tarih ve 18281 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Yatırım indirimi istisnası GVK'nun Ek 1 ile Ek 6. maddelerinde uygulanmakta iken 4842 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun²⁹ ile yapılan değişiklik uyarınca GVK'na 19. madde eklenerek GVK'nın Ek 1 ile Ek 6. maddeleri 24.03.2003 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılmıştır. Fakat yürürlükten kaldırılan hükümlerin geçiş sürecinde uygulanabilmesi için aynı kanun ile GVK'ye geçici 61. madde eklenmiştir. Söz konusu maddede yapılan düzenlemeye göre 24.03.2003 tarihinden önce teşvik belgesi almak için müracaat eden mükelleflerin, teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlarını 24.03.2003 ten önce ki mevzuat hükümlerine göre tamamlayarak ilgili yıllarda kazancı bulunmamasından ötürü indirim konusu yapamadıkları yatırım indirimi istisna tutarlarını izleyen yıllarda kazançlarından indirebileceği hüküm altına alınmıştır. 01.01.2006 tarihinde ise 5479 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Özel Tüketim Vergisi Kanunu Ve Vergi Usul Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun³⁰ ile GVK'nın 19. maddesi hükümleri uygulamadan kaldırılarak devam eden yatırım harcamalarına ilerleyen yıllarda yatırım indirimi istisnasının nasıl uygulanacağına ilişkin olarak aynı kanun ile GVK'ye Geçici 69. madde eklenmiştir.

Bu düzenlemelere göre 24.04.2003 tarihinden önce yapılan müracatlara istinaden düzenlenmiş teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımlar Geçici 61. Madde kapsamında istisnadan yararlanacaktır. Bununla beraber söz konusu yatırımlara 24.04.2003 tarihinden sonra ilave edilen iktisadi kıymetler geçici 61. Madde kapsamında değildir. Bununla birlikte yatırım kapsamında bulunan bir iktisadi kıymetin muadili bir iktisadi kıymet ile değiştirilmesi ya da projenin uygulanması açısından zorunlu olan değişiklikler Geçici 61. Madde kapsamında olacaktır (Beyanname Düzenleme Rehberi, 2015. s.133). Bu kapsamdaki kazançlar üzerinden dağıtılsın ya da dağıtılmasın %19,8 oranında gelir vergisi kesintisi yapılacaktır.

24.04.2003 ile 01.01.2006 tarihleri arasında yapılan yatırımlar için GVK'nun mülga 19. Maddesi uygulanacak olup bu yatırımlar için teşvik belgesi alma zorunluluğu ortadan kalkmıştır. Buna göre yatırım indiriminin konusu bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin faaliyetlerinde kullanmak üzere yeni aldıkları veya imal ettikleri amortisman tabi iktisadi kıymetlerdir. Yalnız burada önemli olan husus iktisadi kıymetlerin maliyet bedelinin 24.04.2003 öncesi için %100 olarak uygulanırken sonrası

²⁹ 24.04.2003 tarih ve 25088 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

³⁰ 08.04.2006 tarih ve 26133 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

için %40'ının yatırım indirimine konu olabilmesidir. Ayrıca bu yatırım indirimleri için %19,8 oranında kesinti de yapılmayacaktır.

Geçici 69. Madde kapsamındaki indirimden faydalananacak yatırımlar ise 24.04.2003 tarihinden önce alınan yatırım teşvik belgeleri kapsamında 01.01.2006 tarihinden sonra yapılan yatırımlar ve 24.04.2003 ile 01.01.2006 tarihleri arasında başlayan yatırımlarla iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edip bu tarihten sonra yapılan yatırımlardır. Bu yatırımların %100'ü indirilebilecek olup kazançlar üzerinden dağıtılın ya da dağıtılmasın %19,8 oranında gelir vergisi kesintisi yapılacaktır.

Yatırım indirimi herhangi bir sektöre ya da alana yönelik olmadığı 24.04.2003 tarihinden önce belge kapsamındaki 24.04.2003 ile 01.01.2006 tarihleri arasında da amortismanına tabi bütün yatırımları kapsadığı için bütün girişimcilik türleri açısından bir teşvik niteliğindedir.

3.2.1.14.GVK'nun Geçici 75. Maddesinde Yer Alan Ar-Ge Personeline Gelir Vergisi Stopajı Teşviki

Bu düzenlemeye göre ;31/12/2023 tarihine kadar, 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun'un 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen Ar-Ge tasarım ve destek personelinin, bu çalışmaları karşılığında elde ettikleri ücretleri üzerinden asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra hesaplanan gelir vergisinin; doktoralı olanlar ile 5746 sayılı Kanun kapsamındaki temel bilimler alanlarından birinde en az yüksek lisans derecesine sahip olanlar için yüzde 95'i, yüksek lisanslı olanlar ile temel bilimler alanlarından birinde lisans derecesine sahip olanlar için yüzde 90'ı ve diğerleri için yüzde 80'i verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilir.

5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun'un 1. maddesinde amacının; Ar-Ge, yenilik ve tasarım yoluyla ülke ekonomisinin uluslararası düzeyde rekabet edebilir bir yapıya kavuşturulması için teknolojik bilgi üretilmesini, üründe ve üretim süreçlerinde yenilik yapılmasını, ürün kalitesi ve standardının yükseltilmesini, verimliliğin artırılmasını, teknolojik bilginin ticarileştirilmesini, rekabet öncesi işbirliklerinin geliştirilmesini, teknoloji yoğun üretim, girişimcilik ve bu alanlara yönelik yatırımlar ile Ar-Ge'ye, yeniliğe ve tasarıma yönelik doğrudan yabancı sermaye yatırımlarının ülkeye girişinin hızlandırılmasını, Ar-Ge ve tasarım personeli ve nitelikli işgücü istihdamının artırılmasını desteklemek ve teşvik etmek olduğu belirtilmiştir.

Düzenleme ile ülkemiz açısından önemli olan Ar-Ge projelerinde çalıştırılan personel sayısının artırılması hedeflenmektedir. Kanun koyucu nitelikli personele daha yüksek oranda indirim hakkı tanıyarak bu projelerde faaliyet gösteren işverenleri nitelikli personel alımı için teşvik etmek istemiştir. 5746 sayılı yasanın amacından da bu desteklemenin yenilikçi, yaratıcı ve iç girişimcilik alanlarında bir teşvik niteliğinde olduğu söylenebilir. Kanun maddesinde işletme çevresi ve sermaye sahipliğine göre ayırım yapılmadığından bu düzenleme işletme çevresi açısından yerel, özel, uluslararası girişimcileri, sermaye sahipliği açısından da kamu, özel ve karma girişimcilik türlerini desteklemektedir.

3.2.1.15. GVK'nun Geçici 80. Maddesinde Yer Alan Gelir Vergisi Stopajı Teşviki

GVK'nun Geçici 80. Maddesine göre belirlenen illerde yapılacak yatırımlar için 31/12/2023 tarihine kadar gerçekleşen yatırımlarda teşvik belgelerinde öngörülen ve fiilen istihdam edilen işçilerin ücretlerinin sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgari ücretin brüt tutarına tekabül eden kısmı üzerinden hesaplanan gelir vergisi, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan tarihten itibaren 10 yıl süreyle verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden terkin edilir. Bunun için yatırım yapılacak illerin Bakanlar Kurulunca istatistiki bölge birimleri sınıflandırması, kişi başına düşen milli gelir veya sosyoekonomik gelişmişlik düzeyleri dikkate alınmak suretiyle belirlenen illerden olması söz konusu yatırımların ise Ekonomi Bakanlığı³¹ tarafından düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında olması gerekmektedir.

Kanun maddesine göre terkin edilecek vergi hesaplanırken asgari geçim indirimi öncelikle dikkate alınacaktır. Ayrıca söz konusu yatırımlar tamamlanamazsa terkin edilen vergiler vergi ziya-ı cezası aranmadan gecikme faiziyle birlikte mükelleften geri istenecektir. Yine bu kanun maddesine göre gelir stopajı desteğinden yararlananların diğer kanunlarda yer alan aynı mahiyetteki indirimlerden yararlanmasına imkan yoktur.

283 sayılı Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde³² ise bu imkandan yararlanabilmek için yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanması gerektiği belirtilmiştir.

Bu teşvik türünden de yatırım teşvik belgesi alan bütün girişimciler yararlanabileceklerdir.

³¹ 09.07.2018 tarih ve 30473 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 703 nolu KHK ile Ekonomi Bakanlığı'nın Gümrük ve Ticaret Bakanlığı ile birleşmesi sonucu Ticaret Bakanlığı olarak değiştirilmiştir.

³² 27.07.2012 tarih ve 28366 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

3.2.1.16. GVK'nun Geçici 82. Maddesinde Yer Alan Bireysel Katılım Yatırımcıları İçin Sağlanan Teşvik

Bireysel Katılım Sermayesi Hakkında Yönetmeliğin³³ 3. maddesine göre; yüksek risk içermesi nedeniyle finansman temininde sorun yaşayan ve başlangıç ya da büyüme aşamasında olan girişimcilere kişisel varlıklarını, tecrübe ve birikimlerini aktaran gerçek kişilere bireysel katılım yatırımcısı denmektedir. GVK'nun geçici 82. Maddesi ise bireysel katılım yatırımcılarına 31/12/2022 tarihine kadar iktisap ettikleri tam mükellef anonim şirketlere ait iştirak hisselerini en az iki tam yıl elde tutmaları şartıyla, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümlerine göre hesapladıkları hisselerin tutarlarının %75'ini yıllık beyannamelerine konu kazanç ve iratlarından hisselerin iktisap edildiği dönemde indirebilme hakkı vermiştir. Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı, Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu ile Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeleri Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı tarafından belirlenen araştırma, geliştirme ve yenilikçilik programları kapsamında projesi son beş yıl içinde desteklenmiş kurumlara iştirak sağlayan bireysel katılım yatırımcıları için ise bu oran %100 olarak öngörülmüştür.

Bu teşvikten faydalanabilmek için GVK'nun geçici 82. maddesine göre;

-İndirim tutarının 1.000.000,00-TL'yi aşmaması,

-İki tam yıl elde tutma şartının yerine getirilmesi,

-Bireysel katılım yatırımcılarının bu hisselerini almadan önce Hazine Müsteşarlığına başvurarak bireysel katılımcı lisansı almaları,

-Bireysel katılım yatırımcılarının, iştirak ettikleri kurumun doğrudan veya dolaylı olarak ya da ayrı ayrı veya birlikte hâkim ortağı olmaması ayrıca eşinin, kendisinin veya eşinin altsoyu ve üstsoyu ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımlarının ya da idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunan ya da nüfuzu altında bulunan kurumlara iştirak etmemiş olması gerekmektedir.

Bu teşvik türünde devlet finansman sıkıntısı yaşayan girişimcilere destek veren kişileri destekleyerek, bütün girişimcilik türleri için dolaylı bir teşvik türü oluşturmuştur. Buna göre finansman temininde sorun Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı, Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu ile Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeleri Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı tarafından belirlenen araştırma, geliştirme ve yenilikçilik programları kapsamında projesi son beş yıl içinde

³³ 15.02.2013 tarih ve 28560 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

desteklenmiş girişimciler iştirak hisselerini daha rahat satarak finansman imkanı sağlayabileceklerdir.

3.2.2. Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Yer Alan Girişimciliğe Yönelik Vergi Teşvikleri

Günümüzde her alanda olduğu gibi ekonomik alanda da değişmeyen gerçeğin değişimin kendisi olduğu gerçeği işletmeleri hayatlarını devam ettirebilmek ve rekabet avantajı elde edebilmek için sürekli kendilerini çevreye adapte etmeye zorlamaktadır. Adaptasyonun sağlanmasında önemli unsurlardan biri de işletmelerin kurumsallaşmasıdır. Kurumsallaşma ise örgütsel denge, meşruluk, tahmin edilebilirlik, kaynak artırımı ve uygunluk kazanmak için, kararlı olmayan ya da gevşek organize olmuş dar teknik eylemler ve yapılardan; düzenli, kararlı ve sosyal olarak kurumsal çevreye entegre olmuş yapılanmaya giderek, bunun içselleştirilerek çalışan ve yöneticilerce buna bağlı davranış biçimlerinin otomatik olarak uygulanmasıdır (Apaydın, 2009, s.2). İşte kurumsallaşmanın da tanımında yer alan bu avantajlardan faydalanma üzere işletmeler KVK'nun 1. Maddesinde sayılan sermaye şirketi, kooperatif, iktisadi kamu kuruluşu, dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıkları şeklinde kurularak, kazançlarının kurumlar vergisine tabi olarak vergilendirilmesini seçebilmektedir.

Ülkemizdeki işletmelerin önemli bir bölümünü oluşturan kurumlar vergisine tabi işletmelere yönelik KVK'da belirtilen teşvikler, kurumsal kişilerden oluşacak girişimcileri konu aldığından çeşit olarak kurumsal girişimcileri ilgilendirmektedir.

Sermaye sahipliğine göre de kamu girişimciliği, karma girişimcilik ve özel girişimcilik türlerine hitap etmektedir. Çünkü Kurumlar Vergisi'nin 1. Maddesinde kazançları kurumlar vergisine tabi olan şirketler arasında iktisadi kamu kuruluşları da yer almaktadır. İktisadi kamu kuruluşlarının tanımı ise 233 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede³⁴ belirtilmiştir. 233 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin (KHK) ikinci maddesine göre, kamu iktisadi kuruluşu, sermayesinin tamamı devlete ait olup tekel özelliğindeki mal ve hizmetleri kamu yararı gözeterek üretmek ve pazarlamak için kurulan ve gördüğü bu kamu hizmeti nedeni ile ürettiği mal ve hizmetleri imtiyaz sayılan kamu iktisadi teşebbüslerine denir. Yine 233 sayılı KHK'nın ikinci maddesinde kamu iktisadi kuruluşlarının sermayedar olarak yer aldığı müesseseler, bağlı ortaklıklar

³⁴ 18.06.1984 tarih ve 18435 sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanmıştır.

ve kamu iştiraklerinden bahsedilmiştir. Bu işletmelerin türlerine göre değişmekle birlikte sermayelerinin bir kısmı özel sektöre aittir.

KVK'da yer alan yer alan girişimcilere yönelik vergi teşvikleri ise aşağıdaki gibidir:

-KVK'nun 4. Maddesinin ö bendinde yer alan bölgesel yönetim merkezlerine ilişkin muafiyet.

-KVK'nun 5. Maddesinin A Fıkrasının 3.Bendinde Belirtilen Kurumların Tam Mükellefiyete Tabi Girişim Sermayesi Yatırım Fonu Katılma Payları İle Girişim Sermayesi Yatırım Ortaklıklarının Hisse Senetlerinden Elde Ettikleri Kâr Paylarına İlişkin İstisna ile D Fıkrasının Girişim Sermayesi Yatırım Fonları veya Ortaklıklarının Kazançlarına İlişkin İstisna.

-KVK'nun 5. maddesinin h fıkrasında belirtilen yurtdışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazanç istisnası.

-KVK'nun 5/B maddesinde yer alan sınai mülkiyet haklarında istisna.

-KVK'nun 10. maddesinin c bendinde belirtilen indirimler.

-KVK'nun 10. maddesinin d bendinde belirtilen indirimler.

-KVK'nun 10. maddesinin g bendinde yer alan girişim sermayesi fonu indirimi

-KVK'nun 10. maddesinin ğ bendinde yer alan indirim.

-KVK'nun 10. maddesinin ı bendinde yer alan nakdi sermaye artışına ilişkin indirim.

-KVK'nun 32/A maddesinde düzenlenen indirimli kurumlar vergisi.

3.2.2.1. KVK'nun 4. Maddesinin Ö Bendinde Yer Alan Bölgesel Yönetim Merkezlerine İlişkin Muafiyet

05.06.2003 tarihli ve 4875 sayılı Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu³⁵ kapsamına giren konularda uygulanacak usul ve esasları belirlemek amacıyla çıkarılan Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu Uygulama Yönetmeliğine³⁶ göre bölgesel yönetim merkezleri, yabancı şirketin, diğer ülkelerdeki birimlerine yönelik olarak; yatırım ve yönetim stratejilerinin oluşturulması, planlama, tanıtım, satış, satış sonrası hizmetler, marka yönetimi, finansal yönetim, teknik destek, AR-GE, dış tedarik, yeni geliştirilen ürünlerin test edilmesi, laboratuvar hizmetleri, araştırma ve analiz, çalışanların eğitimi gibi faaliyetlere ilişkin koordinasyon ve yönetim hizmeti sağlanması

³⁵ 17.06.2003 tarih ve 25141 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

³⁶ 20.08.2003 tarih ve 25205 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

için kurulan birimlerdir. KVK'nun 4. Maddesinin ö bendine göre ise bölgesel yönetim merkezleri belirli şartlar altında kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur. Bu şartlar tüm giderlerinin kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kurumlar tarafından karşılanması ve giderlerin Türkiye'de tam veya dar mükellefiyete tabi herhangi bir kurumun hesaplarına intikal ettirilmemesi veya kârından ayrılmasıdır.

4875 sayılı Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu'nun 1. Maddesine göre kanunun amacı doğrudan yabancı yatırımların özendirilerek artırılması olarak belirtilmiştir. Bölgesel yönetim merkezleri de bu amaçla kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur. Ancak bu düzenlemeye göre bölgesel yönetim merkezleri yurtdışındaki birimlerine belirtilen hizmetleri yapmaları halinde kurumlar vergisinden muaf olacak, ülkemizde hizmet vermesi halinde ise kurumlar vergisine tabi olacaktır. Doğrudan yabancı yatırımları çekmek ülkemiz açısından çok önemlidir. Nitekim TCMB verilerine göre Türkiye'ye Uluslararası Doğrudan Yatırım (UDY) girişleri 2016 yılında 13 milyar 330 milyon \$ iken 2017 yılı sonunda 10 milyar 830 milyon \$ olarak gerçekleşmiştir. Bu rakam, geçtiğimiz yılın aynı dönemi ile karşılaştırıldığında %19 oranında bir düşüşü ifade etmektedir (www.tcmb.gov.tr, 11.05.2018).

Doğrudan yatırım girişleri açısından bölgesel yönetim merkezlerinin varlığı ülkemiz açısından çok önemlidir. Bölgesel yönetim merkezleri uluslararası yatırımcıların, ülkemiz piyasası hakkında yatırım yapabilmeleri açısından bir ön yatırım niteliği taşıdığından bu alana verilen muafiyet tüm özel girişimcilik türleri açısından teşvik edici bir unsurdur.

3.2.2.2. KVK'nun 5. Maddesinin A Fıkrasının 3.Bendinde Belirtilen Kurumların Tam Mükellefiyete Tabi Girişim Sermayesi Yatırım Fonu Katılma Payları İle Girişim Sermayesi Yatırım Ortaklıklarının Hisse Senetlerinden Elde Ettikleri Kâr Paylarına İlişkin İstisna ile D Fıkrasının Girişim Sermayesi Yatırım Fonları veya Ortaklıklarının Kazançlarına İlişkin İstisna

VUK'nun Girişim Sermayesi Fonu" başlıklı 325/A maddesine göre işletmelerin kurum kazancının veya beyan edilen gelirin % 10'unu ve öz sermayenin % 20'sini aşmamak kaydıyla, Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi olarak Türkiye'de kurulmuş veya kurulacak olan girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına sermaye olarak konulması veya girişim sermayesi yatırım fonu paylarının satın alınması amacıyla, ilgili dönem kazancından veya beyan edilen gelirden ayrılacak tutara girişim sermayesi fonu denmektedir. KVK'nun 5. Maddesinin a fıkrasının 3. bendine göre ise

kurumların tam mükellef olmak kaydıyla girişim sermayesi yatırım fonu katılma payları ile girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde ettikleri kar payları kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Kanun koyucu fon ve yatırım ortaklıklarının katılma paylarından ve hisse senetlerinden elde edilen kar paylarının bu istisnadan yararlanamayacaklarını belirterek bir yatırım finansman modeli olarak dinamik ve yaratıcı ancak finansal gücü yeterli olmayan müteşebbislerin yatırım fikirlerini gerçekleştirmelerini amaçlamıştır (Akyol, 2013, s.17).

Girişim sermayesi, büyüme potansiyeli olmakla birlikte yeterli performansı gösteremeyen şirketlere ortak olup değerini artıran ve hisselerini satan böylece ekonomik kar yaratmayı amaçlayan girişimler oldukları için genellikle uzun vadeli yatırım yapmak isteyen kişi ve kuruluşların özellikle emeklilik fonlarının sağladıkları sermaye ile oluşturulmaktadır. Fonlar, değerini artırabilecekleri şirketlere ortak olup, gerektiğinde yönetim ve idari anlamda da destek olmakta uzun dönemde (3-5 yıl) şirketin değeri arttığında hissesini satarak yatırımdan çıkmaktadırlar. Sonuç olarak girişim sermayesi, büyüme potansiyeline sahip girişimcilere finansman ile teknik destek ve deneyim sağlayan, yatırımcılara ise alınan yüksek risk karşılığında uzun vadede yüksek getiri sağlayan finansman yöntemi olarak karşımıza çıkmaktadır (Yatmaz, 2012, s.3).

KVK'nun 5. Maddesinin a fıkrasının 3. bendi ile Kurumların bu fonların ve katılma ortaklıklarının hisse senetlerini elden çıkarmalarından doğan kazançlar ise kurumlar vergisinden istisna edilirken d fıkrasının 3. bendi ile girişim sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının kendi kazançları kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Böylece hem kurumların bu hisse senetlerini almaları cazip hale getirilmiş hem de bu fonların faaliyetlerini sürdürebilmeleri kolay hale getirilerek bütün girişimcilik türleri için finansal anlamda bir teşvik alanı meydana getirilmiştir.

3.2.2.3. KVK'nun 5. Maddesinin H Fıkrasında Belirtilen Yurtdışında Yapılan İnşaat, Onarım, Montaj İşleri İle Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazanç İstisnası

KVK'nun 5. Maddesinin h) fıkrasında belirtilen kurumların yurtdışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirdikleri kazançları belirli şartlar dahilinde kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin³⁷ 5.9.numaralı bölümüne göre teknik hizmetlerden elde edilen kazançların anılan istisnadan

³⁷ 03.04.2007 tarih ve 26482 sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanmıştır.

yararlanabilmesi için bu işlerin yurt dışında bulunan işyerleri veya daimi temsilciler aracılığıyla yapılması, yurt dışında ayrıca bir işyeri veya daimi temsilci olmadan yapılan teknik hizmetlerin ise hizmet ihracatı olarak değerlendirilmesi gerektiği belirtilmiştir. Ayrıca, teknik hizmetlerin yurt dışındaki inşaat, onarım ve montaj işlerine bağlı olarak yapılması şart değildir. Örneğin Türkiye’deki bir bilişim firmasının yurtdışında bulunan bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla bilişim alanında teknik hizmet vermesi halinde söz konusu istisna hükmü geçerli olacak, yurtdışında bir işyeri veya daimi temsilci olmaksızın yurtdışına bilişim hizmeti satması halinde hizmet ihracatı hükümleri uygulanacaktır. Yine 1 seri numaralı kurumlar vergisi genel tebliğinde kurumların yurt dışında bir inşaat ve onarım işi varsa, buna bağlı teknik hizmetlerin ister Türkiye’de isterse yurt dışında yapılsın, elde edilen kazançların istisnadan yararlanabileceği, kurumların yurt dışında yaptıkları bir inşaat ve onarım işinin bulunmaması halinde ise ancak yurt dışında bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla yaptıkları teknik hizmetlerden elde edilen kazançlar istisnadan yararlanılabileceği belirtilmiştir. Bu istisnanın uygulanması açısından, yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançların Türkiye’ye getirilmesi zorunluluğu bulunmadığı gibi söz konusu kazançların Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmesi istisnadan yararlanılması için yeterli olmaktadır. Bu kazançlar Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmesi gereken tarihte T.C. Merkez Bankasının o gün için tespit ve ilan ettiği döviz alış kurlarıyla değerlendirilecektir.

Yaklaşık 150’ye yakın sektörle ilişkili olan inşaat sektörü, yan sanayileri desteklemesi, yüksek katma değer yaratması, diğer sektörler ile sıkı bir girdi- çıktı ilişkisi içinde olması, yurtdışında yürütülen faaliyetlerin döviz kazandırması, çok sayıda düz işçiye istihdam sağlaması gibi özelliklere sahip olması nedeniyle ülkemiz açısından önemli bir sektördür (Erbil, 2015, s.1). Yurtdışı müteahhitlik hizmetleri, doğrudan hizmet ihracatını gerçekleştirmenin yanı sıra, mal ve servis ihraç eden birçok sektörün yeni pazarlar bulmasına da katkıda bulunmaktadır. Ayrıca inşaat sektöründe yurtdışında sürdürülebilir gelişim, yenilikçilik ve ARGE alanında çok sıkı bir rekabet vardır.

Gelişmiş ülkelerde yatay entegrasyonun en güzel örneği olan ve dijitalleşmeden, endüstriye, Ar-Ge’den inovasyona tüm ihtiyaç ve çözümlerin yanıtlarını bulduğu bir platform olarak tanımlanan Bina Bilgi Modellemesi (BIM)’nin ülkemizde tüm inşaat sektörünün yurtiçi ve yurtdışı işlerinde rekabette fark yaratacak bir unsur olabilmesi müteahhitlerimiz ile teknik destek alanının işbirliği ile mümkün olabilecektir (www.imsad.org.tr, 11.05.2018). Bu alanda girişimde bulunabilecek firmaları

desteklemek adına kanun koyucu inşaat işleri ve teknik destek işlerini yurtdışında gerçekleştiren tam mükellef kurumlara istisna hakkı tanımıştır.

Bu teşvik türünün yurtdışı işlerine yönelik olduğundan işletme çevresi boyutuna göre uluslararası girişimcilik, girişimciliğin genel türlerine göre fırsat girişimciliği ve yaratıcı girişimcilik, sermaye sahipliğine göre özel girişimcilik, faaliyet şekline göre de yenilikçi girişimcilik, takipçi girişimcilik ve kurumsal girişimcilik şekillerini desteklediği söylenebilir.

3.2.2.4. KVK'nun 5/B Maddesinde Yer Alan Sınai Mülkiyet Haklarında İstisna

Türk Patent Enstitüsüne (TPE) göre sınai mülkiyet hakları; buluşların ve yeniliklerin, yeni tasarımların ve özgün çalışmaların ilk uygulayıcıları adına ticaret alanında üretilen ve satılan mallar üzerindeki üreticisinin veya satıcısının ayırt edilmesini sağlayacak işaretlerin sahipleri adına kayıt edilmesini ve böylece bu kişilerin ürünü üretme ve satma hakkına belirli bir süre sahip olmalarını sağlayan gayri maddi haklar şeklinde tanımlanmıştır (www.turkpatent.gov.tr, 14.05.2018). 6769 sayılı Sınai Mülkiyet Kanunu'nun³⁸ 2. Maddesine göre patentler, faydalı modeller, markalar, endüstriyel tasarımlar, coğrafi işaretler, entegre devrelerin toporafyaları sınai mülkiyet haklarının türleridir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. Maddesine 6518 sayılı Aile Ve Sosyal Politikalar Bakanlığının Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun³⁹ ile eklenen 5/B maddesine göre, kurumlar vergisi mükellefleri tarafından Türkiye'de gerçekleştirilen araştırma geliştirme ve yenilik faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan buluşların;

- Kiralama sonucu elde edilen kazanç ve iratların,
- Devri veya satışı sonucu elde edilen kazançların,
- Türkiye de seri üretime tabi tutularak pazarlanmaları halinde elde edilen kazançların,
- Türkiye'de gerçekleştirilen üretim sürecinde kullanılması sonucu üretilen ürünlerin satışından elde edilen kazançların patentli veya faydalı model belgeli buluşa atfedilen kısmın %50 si gerekli koşulların yerine getirilmesi halinde kurumlar vergisinden müstesnadır.

³⁸ 10.01.2017 tarih ve 29944 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

³⁹ 19.02.2014 tarih ve 28918 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Buluşların istisnaya konu olabilmesi için buluş hakkında 551 sayılı Patent Haklarının Korunması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname⁴⁰ kapsamında veya 6769 sayılı Sınai Mülkiyet Kanunu kapsamında faydalı model belgesi alınması gerekmektedir. Bunun için buluşun 551 sayılı KHK da veya 6769 sayılı Sınai Mülkiyet Kanunu kapsamında belirtilen patent veya faydalı model belgesi verilerek koruma altına alınan buluşlar arasında yer alması ve buluşa ilişkin incelemeli sistem ile patent veya araştırma raporu sonucunda faydalı model belgesinin verilmesi gerekmektedir. Ayrıca istisnadan yararlanacak kimselerin de 551 sayılı KHK'nın 2. maddesinde veya 6769 sayılı Kanunun 3 üncü maddesinde belirtilen nitelikleri taşıması ve bu kişilerin patentli veya faydalı model belgeli buluşu geliştirme yetkisini haiz bulunması şartıyla, patent veya faydalı model belgesinin sahibi ya da patent veya faydalı model belgesi üzerinde tekeli niteliğinde özel bir ruhsata sahip olması gerekmektedir.

KVK'nun 5/B maddesine göre bu istisnadan faydalı model belgesi için alınan koruma süresince faydalanılabilir ve istisna hükmü kesinti uygulanmasına engel değildir. Ancak istisnadan yararlanan serbest meslek kazançları ile gayrimenkul sermaye iratları üzerinden yapılacak vergi kesintisi % 50 oranında indirimli uygulanacak olup, kazanç ve iradı kesinti yoluyla vergilenen ve beyanname vermesi gerekmeyen mükellefler için indirimli vergi kesintisi en fazla 5 yıl süre ile uygulanabilir. İki vergi türünün de aynı nitelikte vergi olmasından dolayı KVK.'nın 5/B maddesinin 4. fıkrasına göre, sınai mülkiyet hakkındaki istisna gelir vergisi mükellefleri içinde uygulanır.

KVK'nun 5/B maddesi incelendiğinde istisna şartlarının sağlandığı sürece gerçek ve tüzel kişilerin tam veya dar mükellefiyete tabi olmasının, istisna uygulamasına bir etkisi bulunmadığı görülür. Buda demektir ki dar mükellef kurumların Türkiye de gerçekleştirdikleri araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan buluşları için patent veya faydalı model belgesi almaları durumunda bu buluşlardan elde edecekleri kazanç ve iratları için istisna hükümlerinden faydalanabileceklerdir.

Küresel ekonominin temeli olan yeniliklerin oluşabilmesi kişilerin oluşturdukları yeniliklerin güvence altına alınabilmesi gerekir. Bu nedenle bu haklar sınai mülkiyet hakları olarak nitelendirilerek koruma altına alınmıştır. Kanun koyucu KVK'nun 5/B maddesiyle koruma altına alınan bu hakların oluşumu ve devamı için bir teşvik unsuru oluşturmuştur. Bu istisna uygulaması girişimcilerin bir alandaki mevcut fırsatları

⁴⁰ 27.06.1995 tarih ve 22326 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

görerek bu alandaki boşlukları doldurmaya teşvik etmesiyle fırsatçı girişimcilik türünü, yeni bir ürün yada alanı oluşturmaya yahut mevcut olanı iyileştirmeye yönelik buluşlar sevkettirmeye yönlendirmesiyle yaratıcı girişimcilik, işletme çevresi boyutuna göre Türkiye’de gerçekleştirilme şartı koyulduğu için bölgesel veya yerel girişimciliği, sermaye sahipliğine göre özel girişimciliği, faaliyet şekline göre yenilikçi, sanal, kurumsal ve eko girişimcilik türlerini desteklediği söylenebilir.

Ancak sınai mülkiyet hakları, patent, faydalı model, endüstriyel tasarım, coğrafi işaretler ve marka gibi hakları kapsadığı halde KVK’nun 5/B maddesi ile getirilen düzenleme, yalnızca patent ve faydalı modeller ile ilgili arge, yenilik ve yazılım faaliyetlerini istisna kapsamına almış, marka ve endüstriyel tasarımlarını madde kapsamına almamıştır. KVK’nun 5/B maddesine eklenecek bir fıkra ile marka ve endüstriyel tasarımlarından da elde edilecek kazanç ve iratların istisna kapsamına alınması, hem uygulamada paralellik hem de ülkenin teknolojik gelişimine katkı sağlaması açısından önemlidir (Nas, 2016).

3.2.2.5. KVK’nun 10. Maddesinin c Bendinde Belirtilen İndirimler

KVK’nun 10. Maddesinde belirtilen indirimler kurum kazancı oluşuktan sonra beyanname üzerinden vergi matrahından düşülecek indirimleri kapsar. Tıpkı GVK’nun 89. Maddesinde olduğu gibi KVK’nun 10. Maddesinde belirtilen indirimlerde kurum kazancını etkilemeyecek vergi matrahını etkileyecek bir indirimdir. Bilindiği üzere bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetleri yeni buluşların yapılması, mevcut ürün ve hizmetlerin de iyileştirilmesi açısından çok gereklidir. Günümüzde artık devletler ve şirketler araştırma ve geliştirme faaliyetlerine büyük kaynaklar ayırmaktadırlar. Kanun koyucu bu nedenle KVK’nun 10. Maddesinin c bendine bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlara bağış ve yardım yapılması halinde, bağış ve yardımın yapıldığı yılın kurum kazancının yüzde beşine kadar olan kısmını beyanname üzerinden indirim hakkı tanımıştır.

1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’nin 10.3.2.1 nolu bölümünde ise bu bağış ve yardımların beyanname üzerinden indirilebilmesi için makbuz karşılığında olmasını, karşılıksız yapılmasını, sadece ilgili dönem kazancından indirilebilmesini ve beyannamede ayrıca gösterilmesi gerektiği belirtilmiştir. Buna göre bağış ve yardımların indirilemeyen kısmı gelecek yıllara devredemeyecektir. Örneğin 2017 yılında bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan bir kuruluşa 65.000,00-TL

bağışta bulunan bir işletmenin kurum kazancının yüzde beşinin 50.000,00-TL olması halinde 15.000,00-TL'nin gelecek yıla devretmesi mümkün değildir.

Bilindiği üzere bağış ve yardımlar bir işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayan gider niteliğindedir. Bu nedenle kurum kazancı oluşurken giderleştirilebilmesi mümkün değildir. Kanun koyucu bağış ve yardımları beyanname üzerinden indirebilme imkanı vererek kurum kazancıyla ilgili olmayan ama sosyal yanı olan bu harcamaları teşvik etmek istemiştir. Bu nedenle 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 10.3.2.1 nolu bölümüne göre indirilebilecek bağış ve yardım tutarının tespitinde esas alınan kurum kazancı, zarar mahsubu dahil giderler ile iştirak kazançları istisnası düşüldükten sonra, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki [Ticari bilanço kârı – (iştirak kazançları istisnası + geçmiş yıl zararları)] tutar olarak belirlenmiştir.

Piyasa başarısızlığı nedeniyle eksik kalan araştırma ve geliştirme yatırımlarını teşvik etmek amacıyla devletlerin kullandığı teşvik araçlarından biri olan vergi teşvikleri içerisinde yer alan araştırma ve geliştirmeye yönelik vergi teşvikleri pek çok Avrupa Birliği (AB) ülkesinde de uygulanmaktadır (Çelebi & Kahrıman, 2011, s.33). Araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurumlara direkt olarak teşvik vermek de bir alternatif olduğu gibi bu kuruluşlara bağış ve yardımda bulunan işletmelere bu bağış ve yardımın cazip hale getirilmesi de bir alternatiftir. Burada araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kuruluşlar dolaylı olarak desteklenmektedir. Bu kuruluşların araştırma ve geliştirme faaliyetleri sonucu elde ettikleri veriler ise yeni girişimler veya mevcut girişimlerin geliştirilmesi yoluyla ekonomiye tekrar girdi olarak dönmektedir.

Bilim Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı'nın Araştırma, Geliştirme Ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama Ve Denetim Yönetmeliği'nin ⁴¹ 4. Maddesine göre araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kuruluşlar Ar-Ge ve yenilik projelerini veya sözleşme çerçevesinde siparişe dayalı olarak yürütülen Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerini gerçekleştirmek üzere kurulan ve dar mükellef kurumların Türkiye'deki işyerleri dâhil, kanunî veya iş merkezi Türkiye'de bulunan sermaye şirketlerinin; organizasyon yapısı içinde ayrı bir birim şeklinde örgütlenmiş, münhasıran yurt içinde araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan ve en az elli tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli istihdam eden, yeterli Ar-Ge birikimi ve yeteneği olan birimleri ifade etmektedir. Bu kurum ve kuruluşlara üniversitelerin içerisinde bulunan Teknoloji Geliştirme Merkezleri örnek verilebilir. Yine yönetmeliğin 4. maddesine göre bu kurum ve kuruluşlara yenilik odaklı iş fikirlerini, desteği veren merkezî yönetim

⁴¹ 10.08.2016 tarih ve 29797 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

kapsamındaki kamu idareleri tarafından desteklenmesi uygun bulunan bir iş planı çerçevesinde, katma değer ve nitelikli istihdam yaratma potansiyeli yüksek teşebbüslere dönüştürebilmelerini teşvik amacıyla devlet tarafından da teknoloji girişim sermayesi destekleri verilmektedir. Bu nedenle bu kurum ve kuruluşlardan yenilik odaklı iş fikirleri üretmeleri beklendiğinden verilen dolaylı teşvikler de faaliyet şekline göre yenilikçi girişimcilik türünü, sermaye sahipliğine göre özel girişimcilik türünü, işletme çevresi boyutuna göre yerel ulusal ayrımı yapılmadığından yerel, bölgesel ve uluslararası girişimcilik türlerini, girişimciliğin genel türleri açısından ise yaratıcı girişimcilik türlerini desteklediği söylenebilir.

3.2.2.6. KVK'nun 10. Maddesinin d Bendinde Belirtilen İndirimler

Çalışmamızın 3.2.1.8. bölümünde açıklamaya çalıştığımız ve gelir vergisi mükellefleri için GVK'nun 89. maddesinin 7. bendinde yer alan indirim hakkını, kanun koyucu kurumlar vergisi mükellefleri için de KVK'nun 10. Maddesinin d bendinde düzenlemiştir. Burada yapılan düzenleme GVK'nun 89. Maddesinin 7. Bendinde yer alan düzenlemenin birebir aynısı olduğundan tekrar anlatılmayacaktır. Sadece kurumlar vergisi mükellefleri için de aynı hakkın var olduğunu belirtmek için bu başlık açılmıştır. KVK'nun 10. maddesinin d bendinde yapılan bu düzenleme yine GVK'nun 89. Maddesinin 7. Bendi gibi bütün girişimcilik türlerine bir teşvik niteliğindedir.

3.2.2.7. KVK'nun 10. Maddesinin g Bendinde Yer Alan Girişim Sermayesi Fonu İndirimi

Çalışmamızın 3.2.1.9. bölümünde açıklamaya çalıştığımız gelir vergisi mükellefleri için GVK'nın 89. Maddesinin 12. Bendinde Yer Alan İndirim hakkını, kurumlar vergisi mükellefleri için de KVK'nun 10. maddesinin g bendinde birebir aynı olarak düzenlemiştir. Bu düzenleme de GVK'nun 89. Maddesinin 12. Bendine paralel olarak finansman veya teknik destek ihtiyacı olan girişimcilere bu alanlarda bir kaynak yaratan girişim sermayesi fonlarına katkıyı özendirdiğinden bütün girişimcilik türleri için bir teşvik niteliğindedir.

3.2.2.8. KVK'nun 10. Maddesinin ğ Bendinde Yer Alan İndirim

Çalışmamızın 3.2.1.10. bölümünde açıklamaya çalıştığımız gelir vergisi mükellefleri için GVK'nın 89. Maddesinin 13. Bendinde Yer Alan indirim hakkı kanun

koyucu tarafından kurumlar vergisi mükellefleri için KVK'nun 10. Maddesinin ) bendinde birebir aynı olarak düzenlenmiştir. Yine GVK'nun 33. Maddesinde kurumlar vergisi mükelleflerinin 10. Maddesinin ) bendinde belirtilen ve yüzde ellisini indirim konusu yapabilecekleri faaliyetlerinde çalıştırdıkları işçiler için ödeyecekleri gelir vergisinin belirli bir tutarını da indirim konusu yapabilme hakkı verilmiştir. Buradaki teşvik türü hizmet ihracı yoluyla kanun koyucunun belirlediği ve ihtiyaçlara göre belirleme yetkisine sahip olduğu hizmet alanlarında faaliyet gösterebilecek ve gösteren bütün girişimcilere bir vergisel avantaj sağlamak için getirilmiştir.

3.2.2.9. KVK'nun 10. Maddesinin ı Bendinde Yer Alan Nakdi Sermaye Artışına İlişkin İndirim

Ekonomik açıdan sermaye Parasız'a göre ;“emeğin verimliliğini artıran ve önceden üretilmiş olan üretim araçlarıdır” (Parasız, 2007, s.130). Hukuki anlamda ise sermaye İnal'a göre“Bir ticarî işletmenin ya da ortaklığın amacına ulaşması için söz konusu işletme ya da ortaklığa tahsis edilen maddi ya da gayri maddi malvarlığı unsurları ile parayla ölçülebilen değerlerin tümüdür” (İnal, 2003, s.190). 6102 sayılı TTK'nun 345. Maddesine göre şirketlere nakdi olarak koyulacak sermayelerin kurulmakta olan şirket adına açılacak özel bir hesaba, sadece şirketin kullanabileceği şekilde yatırılması gerektiği belirtilmiştir.

Öz kaynak yapıları güçlü olmayan sermaye şirketlerinin mali yapıları piyasalardaki en ufak sarsıntılar karşısında fazla kırılganlık gösterebilecektir. Ülkemizde yaşanan ekonomik krizlerde ya da başka ülkelerde olan ve artçıları ülkemizde hissedilen ekonomik krizlerde işletmelerin özsermayelerinin zayıf olması sadece bu işletmeler açısından değil tüm ülke ekonomisi açısından da olumsuz etkiler meydana getirmektedir (Kandemir & Bakar, 2016). Ayrıca işletmelerin dışardan temin ettikleri borçları için ödenen faizlerin giderleştirilebilmesinin verdiği avantajla şirketlerin bilançolarında borç kalemleri artmaktadır. Şirketlere nakit konulan sermayenin fırsat maliyetinin gider olarak vergi matrahından indirilebilmesi işletmelerin bilançolarının sermaye ağırlıklı olmalarını yani kötü senaryolara karşı daha dirençli olmalarını sağlayacaktır (Bıyık, 2016). Bunun sonucu olarak işletmelerin özsermayelerinin güçlendirilmeleri amacıyla 6637 sayılı kanun ile KVK'nun 10. maddesine ı bendi eklenerek ⁴² nakdi sermaye artışı ile ilgili düzenleme yapılmıştır.

⁴² 07.04.2015 tarih ve 29319 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

KVK'nun 10. Maddesinin 1 bendine göre sermaye şirketlerinin nakdi sermaye artışları veya yeni kurulan sermaye şirketlerinde ödenmiş sermayenin nakit olarak karşılanan kısmı üzerinden hesaplanan faiz tutarının %50'lik kısmı, kurumlar vergisi matrahından indirilebilecektir. Bu faiz tutarı hesaplanırken esas alınacak faiz oranı ise Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası tarafından indirimden yararlanılan yıl için en son açıklanan "Bankalarca açılan TL cinsinden ticari kredilere uygulanan ağırlıklı yıllık ortalama faiz oranı" olacaktır. Bunun için sermaye şirketlerinin finans, bankacılık ve sigortacılık alanında faaliyet gösteren kurumlardan olmaması gerekir. Ayrıca kamu iktisadi teşebbüslerinin de bu indirimden faydalanamayacağı belirtilmiştir. Bu bent hükümlerine göre nakdi sermayenin ödendiği ay kesri tam ay sayılmak üzere hesap döneminin kalan ay süresi sonuna kadar indirim hesaplanır. Matrahın yetersiz olması nedeniyle indirilemeyen tutarın sonraki dönemlere devri mümkündür (KVK md.10/1).

1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin, "10.6.4.2 İndirim uygulamasına ilişkin sınırlamalar" başlıklı bölümüne göre sermaye şirketlerinin birleşme, devir ve bölünme işlemlerinden ya da bilançoda yer alan öz sermaye kalemlerinin sermayeye eklenmesinden kaynaklanan ya da ortaklar veya KVK'nun 12 nci maddesi kapsamında ortaklarla ilişkili olan kişilerce kredi kullanılmak veya borç alınmak suretiyle gerçekleştirilen sermaye artırımları, indirim hesaplamasında dikkate alınmayacaktır. Böyle bir sınırlama koyulmasının nedeni indirim hakkı olmayan şirketlerin faiz indiriminden faydalanarak vergi matrahını aşındırmalarını önlemek ve böylece fiili olarak sermaye artışı sağlamayan, işletmelerin indirimden faydalanmasının önüne geçilmek istenmesidir (Kılıç, 2017, s.66).

KVK'nun 10. maddesinin 1 bendine göre Bakanlar Kurulu %50 olan genel faiz indirim oranını, farklı şirket ve uygulamalar itibarıyla ayrı ayrı sifra kadar indirmeye veya %100'e kadar artırmaya; halka açık sermaye şirketleri için halka açıklılık oranına göre %150'ye kadar farklılaştırma hususunda yetkili kılınmıştır. Bakanlar Kurulu da verilen bu yetkiyi 2015/7910 sayılı Kararname⁴³ ile kullanarak nakit olarak artırılan sermayeyi yatırım teşvik belgeli yatırımlarında kullanılan şirketlere yatırım teşvik belgesinde yer alan sabit yatırım tutarı ile sınırlı olmak üzere 25 puan ilave edilmek suretiyle söz konusu indirim oranını kullanma hakkı vermiştir.

Daha güçlü öz sermayelere sahip şirketlerin dolayısıyla daha güçlü bir ekonominin oluşması amacıyla 637 sayılı Kanunun 8. maddesiyle 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 10. maddesinin 1 bendi ile uygulama alanı bulan nakdi sermaye

⁴³ 30.06.2015 tarih ve 29402 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

artırımı ya da öz kaynakla finansman teşviki uygulaması şirketleri daha güçlü sermaye yapısı oluşturmaya teşvik edici bir düzenlemedir. Bakanlar Kurulu kanundan aldığı yetkiyle nakit olarak artırılan sermayeyi yatırım teşvik belgeli yatırımlarında kullanılan şirketlere faiz oranını artırımlı kullanma imkanı tanımıştır. Yatırım teşvik belgesi ise Ekonomi Bakanlığı tarafından işletmelerin yasal düzenlemelerde belirtilen destek unsurlarından faydalanabilmesi için gereken şartları taşıyıp taşımadığına dair düzenlenen belge olarak tanımlanmıştır (Bayraktaroğlu & Tan, 2001, s.53). Yenilikçi ve yaratıcı olma, risk alma, öncü olma, rekabetçi olma bütün girişimcilik türleri için gerekli olan şartlardır. Girişimcilerin bu şartları yerine getirebilmeleri ise esnek bir mali yapıya sahip olmalarıyla mümkündür. Yatırım teşvik belgesi olsun olmasın bu düzenleme mevcut ya da yeni kurulacak işletmelerin daha güçlü, krizlere karşı daha esnek bir yapıda olmalarını desteklediği için bütün girişimcilik türleri açısından teşvik edici bir düzenlemedir.

3.2.2.10. KVK'nun 32/A Maddesinde Düzenlenen İndirimli Kurumlar Vergisi

Hükümetlerin kurumlar vergisi oranını düşürmelerinin temel amacı genelde vergi matrahını genişletmektir (Çelikkaya, 2010, s.51). Kurumlar vergisini belirli sektör veya yatırımlar için değişen oranlarda indirimli uygulamak ise ülke açısından önemli bölge ve alanlardaki girişimcileri teşvik etmeye yöneliktir. Bu amaçla 5838 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun⁴⁴ 9. maddesiyle 5520 sayılı KVK'nun 32. maddesine A bendi eklenen düzenlemeye göre kurumların Ekonomi Bakanlığı tarafından teşvik belgesi verilen yatırımlarından elde ettikleri kazançları için yatırımın kısmen veya tamamen işletilmeye başlanılan hesap döneminden Ekonomi Bakanlığı'nın belirlediği yatırıma katkı tutarına ulaşınca kadar indirimli oranda kurumlar vergisi ödeyecekleri belirtilmiştir. Bunun için kurumların finans ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar, iş ortaklıkları, taahhüt işleri, faaliyetinde bulunmamaları gerekmektedir (KVK md. 32/A). Yine KVK'nun 32/A maddesine göre *“yatırıma katkı tutarı indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle tahsilinden vazgeçilen vergi yoluyla yatırımların Devletçe karşılanacak tutarını, bu tutarın yapılan toplam yatırıma bölünmesi suretiyle bulunacak oran ise yatırıma katkı oranını ifade etmektedir.”* Buna göre Bakanlar Kurulu'nun %40 yatırıma katkı oranı ve %70 kurumlar vergisi indirim oranı belirlediği 100.000,00-TL 'lik bir yatırım için,

⁴⁴ 28.02.2009 tarih ve 27155 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

20.000,00-TL kazanç elde eden bir işletmenin yatırıma katkı tutarı 40.000,00-TL ($100.000,00\text{-TL} \times 0,40$), kurumlar vergisi oranı ise normalden %70 daha düşük olacağı için %7 ($0,22 - 0,22 \times 0,70$) olacaktır. Buna göre işletme yatırım teşvik belgeli 20.000,00-TL kazancı için 1.400,00-TL ($20.000,00\text{-TL} \times 0,07$) kurumlar vergisi ödeyecektir. İşletmenin normal şartlarda kazancına uygulanacak vergi tutarı ($20.000,00\text{-TL} \times \% 22$) 4.400,00-TL iken, indirimli kurumlar vergisi uygulaması sonucu hesaplanan vergi tutarı 1.400,00-TL'dir. Sonuç olarak devletin tahsilinden vazgeçtiği vergi tutarı ($4.400,00\text{-TL} - 1.400,00\text{-TL}$) 3.000,00-TL olmuştur. Bu yatırımdan takip eden yıllarda elde edilecek kazançlara da yine aynı indirimli oranda kurumlar vergisi uygulanması, vazgeçilen vergi tutarı toplamı 40.000,00-TL'ye ulaşınca kadar devam edecektir. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın vermiş olduğu 19/06/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.16.16.01-KV-11-62-259 sayılı özelgede ise bir işletmeye sonradan eklenen büyüme, ekleme amaçlı yatırımlardan elde edilen kazancın ayrı hesaplarda izlenememesi halinde indirimli kurumlar vergisine konu edilecek kazancın tevsii yatırım tutarının toplam sabit kıymet tutarına bölünerek bulunacak oranın vergi öncesi kâr/ticari bilanço kârı ile çarpılması suretiyle hesaplanacağı belirtilmiştir.

KVK'nun 32/A maddesinin Bakanlar Kurulu'na indirimli kurumlar vergisinin uygulaması hakkında verdiği yetki doğrultusunda Bakanlar Kurulu 14.07.2009 tarih ve 2009/15199 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararı almıştır⁴⁵. Kararın 1. Maddesine göre kararın amacı; *“Kararın amacı, Kalkınma Planları ve Yıllık Programlarda öngörülen hedefler ile uluslararası anlaşmalara uygun olarak, tasarrufları katma değeri yüksek yatırımlara yönlendirmek, üretimi ve istihdamı artırmak, yatırım eğiliminin devamlılığını ve sürdürülebilir kalkınmayı sağlamak, uluslararası rekabet gücünü artıracak teknoloji ve araştırma-geliştirme içeriği yüksek büyük ölçekli yatırımları özendirmek, doğrudan yabancı yatırımları artırmak, bölgesel gelişmişlik farklılıklarını gidermek, çevre korumaya yönelik yatırımlar ile araştırma ve geliştirme faaliyetlerini desteklemektir.”* Kararın gerekçesinde de belirtildiği üzere bu düzenleme ile tasarrufların yatırımlara dönüşmesi, ar-ge ve teknoloji içeriği yüksek, çevreci girişimciler desteklenmek istenmiştir. Yani kanun koyucu hiçbir girişimci ayrımı yapmaksızın yatırım teşvik belgesi alan bütün girişimcilerin bu teşvikten yararlanmasını istemiştir.

⁴⁵ 16.07.2009 tarih ve 27290 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

3.2.3. Katma Değer Vergisi Kanunu'nda Yer Alan Girişimciliğe Yönelik Vergi Teşvikleri

Kalkınmanın finansmanı için özellikle gelişmekte olan ülkelerde önemli bir araç olan dolaylı vergiler, vergilemenin özel kesim tasarrufları üzerinde daraltıcı bir etkiye yol açması nedeniyle uzun vadede daraltıcı etkiye sahip olabilir. Bu nedenle verginin salınması kadar etkinliği ve verimliliği de göz önünde bulundurulmalıdır (Merter, Acar & Arslan, 2007, s.24). Vergilerin etkinliğini ölçmek hiç de kolay olmadığından devletler ekonomi açısından gelişmesini istedikleri sektörlerle vergi teşvikleri vererek vergilerin bu alandaki daraltıcı etkilerini azaltmak isterler. Hükümetlerin en temel amaçlarından olan olumlu büyümeleri gerçekleştirmek için uygun politika araçlarından biri de teşviklerdir. Bu teşvik araçlarının belki de en önemlileri vergi uygulamalarında yapılacak düzenlemelerdir. Kamu kesiminin finansmanını sağlamakda en önemli gelirlerden biri olan vergiler maliye politikasının bir aracı olarak kullanıldığında bu teşviklerin fayda maliyet analizi ölçülerek etkinliği ölçülebilir.

Ülkemizde 1984 yılında yürürlüğe girmiş olan “Katma Değer Vergisi”, dünyada ilk olarak 1954 yılında Fransa’da uygulanmış ve maliye tarihinin en hızlı yayılan vergisi olmuştur (Nadaroğlu, 1992, s. 380). KDVK’nun 1. maddesinde verginin konusu anlatılırken Türkiye’de yapılan neredeyse bütün teslim ve hizmetler katma değer vergisinin konusuna dahil edilmiştir. KDVK’nun 11, 12, 13, 14, 15, 16 ve 17. maddelerinde de bu vergiden istisna olan işlemler sayılmıştır. Yani katma değer vergisi açısından Türkiye’de yapılan bütün işlemler genel olarak verginin konusuna girmekte, verginin konusu dışında bırakılan işlemler ise istisnai nitelik arz etmektedir. Bu nedenle geniş kitleleri ilgilendiren bu vergi aracı kılınarak devlet açısından önemli görülen bazı sektörlerle ayrıcalıklı düzenleme yapılması önemli bir teşvik unsuru olacaktır. KDVK’nun da bütün ülkelerde olduğu gibi ülkemizde de ekonominin lokomotif olarak görülen girişimcilere yönelik vergi teşvikleri aşağıdaki gibidir:

-KDVK’nun 11. maddesinin 1. fıkrasının a bendinde yer alan mal ve hizmet ihracatlarına yönelik istisna

-KDVK’nun 11. maddesinin 1. fıkrasının c bendinde yer alan ihrac kayıtlı teslimlere yönelik istisna

-KDVK’nun 13. maddesinin a bendinde yer alan deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçlarına, b bendinde yer alan liman ve hava meydanlarında yapılan hizmetlere ve e bendinde yer alan limanlar ve hava

meydanlarına bağlantı sağlayan demiryolu hatları ile liman ve hava meydanlarının inşası, yenilenmesi ve genişletilmesine yönelik istisna

-KDVK'nun 13. maddesinin c bendinde yer alan altın, gümüş, platin ile ilgili arama, işletme, zenginleştirme ve petrol arama faaliyetlerine ilişkin istisna

-KDVK'nun 13. maddesinin d bendinde yer alanyatırım teşvik belgesi kapsamında makine ve teçhizat teslimleri ile belge kapsamındaki yazılım ve gayrimaddi hak satış ve kiralamaalarında istisna

-KDVK'nun 13. maddesinin c bendinde yer alan ulusal güvenlik amaçlı teslim ve hizmetlere ilişkin istisna

-KDVK'nun 17. maddesinin 1. fıkrasında belirtilen kültür ve eğitim amacı taşıyan istisnalar ile 2. fıkrasının a bendinde belirtilen sosyal amaç taşıyan istisnalar

-KDVK'nun 17. Maddesinin 2. fıkrasının b bendinin gıda bankacılığına ilişkin istisna hükmü

-KDVK'nun 17. maddesinin 4. fıkrasının c bendinde belirtilen Gelir Vergisi Kanununun 81 inci maddesinde belirtilen işlemler ile aynı maddenin birinci fıkrasının 2 numaralı bendinde yazılı şartlar dahilinde adi ortaklıkların sermaye şirketine dönüşmesi işlemlerine ilişkin istisna

-KDVK'nun 17. maddesinin 4. fıkrasının ı bendinde yer alan serbest bölgelere ilişkin istisna

-KDVK'nun 17. maddesinin 4. fıkrasının k bendinde yer alan organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin kurulması amacıyla oluşturulan iktisadi işletmelerin arsa ve işyeri teslimleri

-KDVK'nun 17. maddesinin 4. fıkrasının z bendinde yer alan patentli veya faydalı model belgeli buluşuna ilişkin gayri maddi hakların kiralanması, devri veya satılması işlemleri istisnası

-KDVK'nun geçici 20. maddesinde yer alan teknoloji geliştirme bölgesinde faaliyette bulunan girişimcilere yönelik istisna

3.2.3.1. KDVK'nun 11. Maddesinin 1. Fıkrasının a bendinde Yer Alan Mal Ve Hizmet İhracatlarına Yönelik İstisna

İhracat artışı, dış piyasaları öğrenme, şirketlerin daha iyi yönetimi, daha büyük boyutlarda girişimcilik, gelişmiş kaynak tahsisi, pazarlama ve üretim yeteneklerini de kapsayan teknik bilginin gelişmesini sağlamaktadır (Şimşek & Kadılar, 2010, s.120). Gelişmekte olan ülkelerde ihracattaki artışın ekonomik büyümeyi artırması nedeniyle,

korumacı politikalar yerine liberal politikaları uygulayan ülkelerin büyüme hızlarındaki artış, gelişmekte olan ülkeler ve Türkiye için politika değişikliğini motive edici bir durum ortaya çıkarmıştır (Takım, 2010, s.1). Bu beklentilerle yasal mevzuata ihracatı teşvik edici birçok düzdenleme yapılmıştır. Bunlardan birtanesi olan KDVK'nun 11. Maddesinin 1. Fıkrasının a bendinde yer alan düzenlemenin de akıllarında girişimcilik fikri olan bireyleri ihracata yönelik mal ve hizmetler üretmeye doğru teşvik etmesi beklenmektedir. KDVK'nun 11. Maddesinin 1. Fıkrasının a bendine göre; *İhracat teslimlerinin ve bu teslimlere ilişkin hizmetlerin, yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetlerin, serbest bölgelerdeki müşteriler için yapılan fason hizmetlerin ve karşılıklı olmak şartıyla uluslararası roaming anlaşmaları çerçevesinde yurt dışındaki müşteriler için Türkiye'de verilen roaming hizmetlerinin*” vergiden müstesna olacağı belirtilmiştir. KDVK'nun 12. maddesine göre bir teslimin ve hizmetin ihracat teslimi sayılabilmesi için ; *“teslimin, yurtdışındaki bir müşteriye veya serbest bölgedeki alıcıya ya da yetkili gümrük antreposu işleticisine yapılması veya malların yetkili gümrük antreposu işleticisine tevdi edilmesi ve teslim konusu malın Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkarak bir dış ülkeye veya bir serbest bölgeye vasıl olması ya da yetkili gümrük antreposuna konulması..... hizmetin ise yurtdışındaki bir müşteri için yapılması ve bu hizmetten yurtdışında faydalanılması”* gerekmektedir. Örneğin Gelir İdaresi Başkanlığı'nın vermiş olduğu 24.05.2016 tarih ve 84974990-130[11-2015 /60]-96425 sayılı özelgede ABD mukimi bir ilaç firmasının Türkiye'deki haklarının korunması için Türk firmasından danışmanlık hizmeti almasını her ne kadar hizmet satışı yapılan firma ABD mukimi olsada hizmetten Türkiye'de faydalandığı gerekçesiyle katma değer vergisi istisnası avantajından faydalanamayacağını hizmet satışının katma değer vergisine tabi olacağı belirtilmiştir. Yine Gelir İdaresi Başkanlığı vermiş olduğu 18.05.2016 tarih ve 21152195-35-02-283 sayılı özelgesinde serbest bölgede bulunan bir firma tarafından boyama, dikiş vs. yapılmak üzere kendisine gönderilen malları başka firmaya bu işlemlerin yapılması için gönderen firmanın bu aracılık işleminin katma değer vergisine tabi olduğunu belirtmiştir. Özelgede firmanın serbest bölgeden gelen malları sadece serbest bölgeye göndermesi halinde katma değer vergisi istisnasından faydalanabileceği başka firmayı aracı kılması halinde aradaki işlemin katma değer vergisine tabi olduğu belirtilmiştir.

İstisna edilmiş işlemlere ait iadenin nasıl yapılacağı KDVK'nun 32. Maddesinde düzenlenmiştir. Buna mükellefler istisna edilmiş işlemlerden doğan indirim haklarını istisna edilmemiş işlemlerden hesaplanacak katma değer vergilerinden indirim yoluyla

iade alabilecekleri gibi, yüklenilen katma değer vergilerinin olmaması ya da istisnai işlemlerden doğan iade edilecek katma değer vergisinden az olması durumunda nakden iade alabilecekler ya da kamu kurum ve kuruluşlarına olan borçlarına mahsuben de alabilecekleri belirtilmiştir (KDVK md.32).

Danışman ve Sökmen (2007)'e göre; ihracat yapan firmaların yapmayanlarla farkını araştıran birçok araştırmada ihracat yapan firmaların girişimcilik özelliklerine daha fazla sahip olduğunun tespit edildiğini belirtmişlerdir. Bu çalışmalardan çıkardıkları sonuca göre; özellikle girişimcilerin risk alma eğiliminin ihracat performansında önemli bir etkisi olup, girişimcilerin pazar araştırmalarına ve yeniliğe verdiği önem, yabancı pazarlar hakkında bilgi edinebilme becerileri ve başarıya duydukları istekler firmaların ihracat performansını artırmaktadır (Danışman & Sökmen, 2007, s.217). Yani ihracat yapan firmaların birçoğu girişimci özelliklerine sahip firmalardır. Bu nedenle ihracata yönelik bir teşvik düzenlemesi olan KDVK'nun 11. maddesinin 1. fıkrasının a bendinde yer alan mal ve hizmet ihracatlarına yönelik istisna bütün girişimcilik türlerini desteklemektedir.

3.2.3.2. KDVK'nun 11. Maddesinin 1. Fıkrasının c bendinde Yer Alan İhrac Kayıtlı Teslimlere Yönelik İstisna

KDVK'nun 11. maddesinin 1. fıkrasının a bendine göre mal ve hizmetlerin ihracatından doğan KDV'ler istisnasına ilişkin düzenlemeye göre firmaların ihracat teslimlerinden doğan KDV alacaklarını ihracat işlemi gerçekleştikten sonra alabilmeleri öngörülmüştür (KDVK md.11). KDVK'nun 11. Maddesinin c bendinde ise imalatçılar açısından KDV'nin neden olduğu finansman problemlerinin azaltılması amaçlanmış ve ihraç kayıtlı teslimlerde KDV'nin tecil ve terkinin uygulamasında kanun koyucu ihracat nedeniyle ortaya çıkacak KDV iade miktarını imalatçı aşamasına çekmiş, yine de ödenmesi gereken KDV tutarının kalması halinde ödemenin 3 aya kadar faizsiz ertelemesini, ihracat gerçekleşirse de tecil edilen verginin terkin edilmesini öngörmüştür (Akyol, 2008). Yani kanun koyucu firmalara daha ihracat gerçekleşmeden vergisel avantajlar sağlayarak bir nevi ihracatçıya ihracat gerçekleşmeden evvel kredi sağlamış olmaktadır.

KDVK'nun 11. Maddesinin c bendinde yer alan düzenlemeye göre “*İhraç edilmek şartıyla imalatçılar tarafından kendilerine teslim edilen mallara ait katma değer vergisinin, ihracatçılar tarafından ödenmeyeceği, mükelleflerce tahsil edilmeyen ancak ilgili dönem beyannamesinde beyan edilecek olan bu verginin, vergi dairesince*

tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil olunacağı, söz konusu malların, ihracatçıya teslim tarihini takip eden ay başından itibaren 3 ay içinde ihraç edilmesi halinde, tecil edilen vergi terkin olunacağı eğer ihracatın yukarıdaki şartlara uygun gerçekleştirilmemesi halinde, tecil olunan vergi tahakkuk ettirildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 51. maddesine göre belirlenen gecikme zammıyla birlikte tahsil olunacağı” belirtilmiştir. KDV Genel Tebliği'nin⁴⁶ 8.3. bölümünde ise kimlerin imalatçı vasfına sahip olduğu anlatılmış olup bunun için sanayi sicil belgesi, meslek odasına kayıtlı olma, Sanayi Sicil Tebliğlerinde öngörülen işçi sayısı, araç parkına, kapasite raporu ile uyumlu üretim makine ve teçhizatına sahip olma şartı aranmıştır. Ancak GİB vermiş olduğu 08.01.2016 tarih ve 39044742-010.01-1811 sayılı özelgesinde ihraç kayıtlı teslimde bulunulan dönemde sanayi sicil belgesi ve kapasite olmasa bile, imalatçı sayılmanın diğer şartlarının gerçekleştiğinin vergi dairesi memurları tarafından tespit edilmesi halinde, sanayi sicil belgesine sahip olunmayan dönemlerden önceki dönemlerde de firmaların tecil-terkin uygulamasından faydalanılması mümkün olduğunu belirtmiştir. Yani vergi idaresi tecil terkin düzenlemesinde şekil şartlarına değil işin esasının önem vermektedir.

Bir ülkenin kalkınmasında büyük öneme sahip dış ticareti artırmak dolayısıyla ulusal geliri artırmak ve iktisadi gelişmeyi sağlamak için devletler ihracatı ve yatırımları teşvik edici kararlar doğrultusunda ilgili kanunlara istisna ve diğer teşvik edici hükümler konulmaktadır (Şahin, 2017, s.90). İhrac kayıtlı teslimlerde katma değer vergisinin tecil terkin uygulaması da bu istisnalardan biri olup ihraç edilecek iktisadi unsurun vergiden arındırılması anlamına gelir.

Bir malın doğrudan ihraç edilmesinde faturada KDV gösterilmediğinden malın bünyesine giren ve daha çok hammadde alımlarından kaynaklanan KDV için ayrı bir yüklenilen KDV listesi hazırlanmaktadır. Ancak ihrac kayıtlı teslimde faturada KDV gösterildiğinden dolayı yüklenilen KDV hazırlanmayarak faturada gösterilen KDV'nin tamamının iadesi alınabilmektedir. Böylece ihraç kayıtlı teslimlerde iade sürecinde yüklenilen KDV listesinin hazırlanma sürecindeki risklere imalatçı maruz kalmamaktadır (Ateş, 2011, s.1).

Ülkemiz açısından büyük öneme sahip ihracat sektörüne girişimcileri yönlendirici bir uygulama olan katma değer vergisi tecil terkin uygulaması sayesinde girişimciler finansman kolaylığı elde ettiği gibi katma değer vergisi iadesinde de birçok prosedüre maruz kalmaktan kurtulmuş olacaktır. Bütün ihracat yapan firmalar girişimci

⁴⁶ 26/04/2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

olma özelliklerine sahip olmasa da ihracat sektörünün yapısal özelliklerine bakıldığında firmaların büyük çoğunluğunun girişimci olma özelliklerine sahip olduğu görülür. Çalışmamızın 2.7. bölümünde açıklandığı üzere girişimciliğin şartları yenilikçi olma, yaratıcı olma, risk alma, öncü olma ve rekabetçi düşünmedir. Bu şartlar gözönünde bulundurulduğunda ihracat sektöründe faaliyet gösteren firmaların sektörün yapısı gereği bu şartları taşıdığı görülür. Bu nedenle bu tecil terkin uygulamasının yerel ve bölgesel girişimcilik dışında bütün girişimcilik türlerini desteklediği söylenebilir.

3.2.3.3. KDVK’nun 13. Maddesinin a Bendinde Yer Alan Deniz, Hava Ve Demiryolu Taşıma Araçlarının, Yüzer Tesis ve Araçlarına, b Bendinde Yer Alan Liman ve Hava Meydanlarında Yapılan Hizmetlere ve e Bendinde Yer Alan Limanlar ve Hava Meydanlarına Bağlantı Sağlayan Demiryolu Hatları ile Liman ve Hava Meydanlarının İnşası, Yenilenmesi ve Genişletilmesine Yönelik İstisna

Ülkemizin, lokasyon olarak Batı Avrupa ve Asya arasında bir buluşma merkezi olması kamu otoriteleri tarafından da lojistik üstü olma gayretlerini artırmakta ve bu sektör son yıllarda ülkemizde gelişme göstermektedir. Günümüz piyasasının rekabet ortamında çalışan ulusal ve uluslararası işletmelerin, üretim ve dağıtımdaki başarılarının olmazsa olmazı lojistik alanında da iyi olabilmelidir. Daha kaliteli ürünleri daha ucuza üretmenin yanında daha ucuza da pazarlayabilmek sayesinde firmalar fiyat avantajı sağlayabileceklerdir (Çekerol & Kurnaz, 2011, s.53). Bu nedenle bu sektörde elde edilen ilerlemeler üretim zincirinin sağlam bir halkasını da tamamlamış olacaktır. Aksi halde bir ürünün ucuza ve kaliteli üretilmesi pazarlama safhasının en önemli parçalarından olan lojistik maliyetler yüksek olduğu sürece bir anlam ifade etmeyecektir. Bu amaçla kanun koyucunun KDVK’nun 13. Maddesinin a bendinde yaptığı düzenleme ile *“Faaliyetleri kısmen veya tamamen deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere bu amaçla yapılan deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçlarının teslimleri, bu araçların imal ve inşası ile ilgili olarak yapılan teslim ve hizmetler ile bunların tadili, onarım ve bakımı şeklinde ortaya çıkan hizmetler ve faaliyetleri deniz taşıma araçları ile yüzer tesis ve araçların imal ve inşası olanlara bu araçların imal ve inşası ile ilgili olarak yapılacak teslim ve hizmetler”* katma değer vergisinden istisna edilmiştir. Bu düzenlemeyle deniz, hava ve demiryolu taşıma araçları üzerinden herhangi bir şekilde para kazanan kimselere bu araçların teslimi, bakım onarımı, imal ve inşası için yapılan teslimler katma değer

vergisinden istisna tutulmuştur. KDV Genel Uygulama Tebliği'nin B.1. bölümünde bu istisnanın mükelleflerin özel kullanımları için geçerli olmadığı belirtilerek düzenlemenin asıl amacının lojistik sektörüne katkı sağlamak olduğu ortaya konmuştur. Özel kullanım derken akla sadece kişilerin özel hayatında bu araçların kullanımı gelmemelidir. Firmalar için de bu araçları işletmeyip kullanmaları halinde bu istisnadan faydalanma şansı getirilmemiştir. Nitekim Gelir İdaresi Başkanlığı 18.06.2015 tarih ve 39044742-KDV.13-61728 sayılı bir özelgesinde bir firmanın motorsuz yüzer platformun kiralamak veya çeşitli şekilde işletmek dışında, şirket faaliyetlerinde kullanılmak üzere inşa ettirilmesi halinde istisna kapsamında değerlendirilmesinin mümkün olmadığını belirtmiş, istisnadan faydalanabilmesi için bu platformu işletmesinin veya kiralamasının gerekli olduğunu belirtmiştir.

KDVK'nun 13. Maddesinin b bendinde ise *“deniz ve hava taşıma araçları için liman ve hava meydanlarında yapılan hizmetler”* katma değer vergisinden istisna tutulmuştur (KDVK md. 13/b). KDV Genel Uygulama Tebliği'nde ise B.2.1. bölümünde ise istisna hükmünün uygulanabilmesi için bu hizmetlerin liman ve hava meydanlarında, deniz ve hava taşıma araçları için yapılması gerektiği belirtilmiştir. Bu durumda liman ve hava meydanında bir minibüs için yapılan, ya da bir gemi için limanda yapılmayan bir hizmet bu istisnadan faydalanamayacaktır (KDV Genel Uygulama Tebliği B.2.1. Bölüm).

Lojistik alanında faaliyet gösteren veya gösterecek olan işletmeler açısından sağlanan bir önemli vergi avantajı da KDVK'nun 13. Maddesinin e bendinde yer alan ve *“liman ve hava meydanlarına bağlantı sağlayan demiryolu hatları ile limanlar ve hava meydanlarının inşası, yenilenmesi ve genişletilmesi işlerini fiilen kendisi yapan veya yaptıran mükellefler ile genel bütçeli idarelere bu işlere ilişkin olarak yapılan mal teslimleri ve inşaat taahhüt işlerinin KDV'den istisna olduğu”*na ilişkin düzenlemedir. KDV Genel Uygulama Tebliği'nin B.6.1. bölümünde ise mükellef veya idarenin, işi bizzat yapması halinde mal ve inşaat taahhüt hizmeti alımlarından KDV hesaplanmayacağı ancak mal veya taahhüt hizmetini verenlerin alışlarının ise KDV'ye tabi olacağı belirtilmiştir (KDV Genel Uygulama Tebliği B.6.1. Bölüm).

Dünyada hızlı büyüme gösteren önemli sektörlerden biri olan lojistik sektörü, yarattığı katma değerle ekonominin maliyet yapısına etki etmekte ve işletmelere rekabet gücünün yanında pazara girme ve pazarda kalıcı olma gibi avantajları da beraberinde getirmektedir. Dünyada, lojistik sektörüne gittikçe daha fazla önem verilmekte ve bu

doğrultuda sektöre öncelik tanınarak büyük yatırımlar yapılmakta ve lojistik merkezi projeleri gittikçe artmaktadır. Ülkemizde de bu anlamda deniz, hava ve demiryolu gibi bu alanın temel birimlerinin işletilmesi ile ilgili faaliyetler katma değer vergisinden istisna edilerek faaliyetlerini sanal ortamda sürdüren sanal girişimcilik dışındaki bütün girişimcilik türleri için bir teşvik sağlanmıştır.

3.2.3.4. KDVK’nun 13. Maddesinin C Bendinde Yer Alan Altın, Gümüş, Platin ile İlgili Arama, İşletme, Zenginleştirme ve Petrol Arama Faaliyetlerine İlişkin İstisna

Kaynağı yeraltındaki hammadde sanayisi olarak tanımlanan, madencilik sektöründen elde edilen hammaddeler endüstrileşmiş ekonomiler açısından endüstrinin temel maddesi olmasının yanında az gelişmiş ekonomilerde de önemli gelir kaynaklarından bir tanesidir (Güngör, 1968, s.35). Bu madenler içinde belki de en önemlileri altın, gümüş ve platindir. Ancak ülkemizde malesef bu madenler açısından mevcut potansiyel kullanılamamaktadır. Örneğin Türkiye Altın Madencileri verilerine göre ülkemizin altın potansiyeli 6500 ton olmasına rağmen kullanabildiğimiz rezerv 900 tondur (<http://altinmadencileri.org.tr>, 29.05.2018).

Yine dünya üretilebilir petrol ve doğal gaz rezervlerinin yaklaşık %72’lik bölümünün, yakın coğrafyamızda bulunmaktadır (www.enerji.gov.tr, 29.05.2018). Buna karşılık ülkemizde petrol üretiminin tüketimi karşılama oranı %7’dir (www.petform.org.tr, 29.05.2018). Bu nedenle ülkemizde hür ve bağımsız bir ülke olma idealine paralel hayata geçirilen milli ekonomi anlayışının sonucu olarak milli petrol politikası uygulamalarına gidilmiştir (Akalin & Tüfekçi, 2014, s.63).

Ülkemiz açısından önemli maden ve petrol ürünlerinin yerli piyasada arzını artırmak için yapılan yasal düzenlemelerden bir tanesi olan KDVK’nun 13. Maddesinin c bendine göre; *“Altın, gümüş, platin arama, işletme, zenginleştirme, rafinaj ve Türk Petrol Kanunu hükümlerine göre petrol arama faaliyetlerine ilişkin olmak üzere, bu faaliyetleri yürütenlere yapılan teslim ve hizmetler ile aynı Kanun hükümlerine göre boru hattıyla taşımacılık yapanlara bu hatların inşaa ve modernizasyonuna ilişkin yapılan teslim ve hizmetler”* katma değer vergisinden istisna tutulmuştur. Bu istisna hükümlerinin nasıl uygulanacağı ise KDV Uygulama Genel Tebliğinde belirtilmiştir. Petrol arama faaliyetlerinde bulunanlar için KDV Genel Uygulama Tebliğinin B.3.1.2. bölümüne göre 6491 sayılı Türk Petrol Kanunu’nun⁴⁷ 13. Maddesinin 1. bendi hükmünde belirtilen petrol hakkı sahiplerine, temsilcilerine ve Petrol İşleri Genel

⁴⁷ 11.06.2013 tarihli ve 28674 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Müdürlüğünce kabul edilmiş müteahhitlerine hak sahibi adına yapılan mal teslimleri ile hizmet ifalarının istisna hükmünden yararlanabilmeleri için teslim ve hizmetlerin sadece petrol arama faaliyetlerine ilişkin olması ve idari faaliyetler, bina teçhizat gibi faaliyetler için yapılacak teslimlerin katma değer vergisine tabi olduğu belirtilmiştir. Yine KDV Genel Uygulama Tebliği'nin B.3.2.1. bölümünde ise Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı tarafından verilen belgenin sahibi olan boru hattıyla taşımacılık yapanlara bu hatların inşa ve modernizasyonuna ilişkin olarak yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisinden istisna olduğu belirtilmiştir. Altın, gümüş, platin ile ilgili arama, işletme ve zenginleştirme faaliyetlerine ilişkin istisna hükümlerinin nasıl uygulanacağı ise KDV Genel Uygulama Tebliği'nin B. 4. Bölümünde belirtilmiştir. Buna göre firmaların istisnadan faydalanabilmeleri için 3213 sayılı Maden Kanunu'na⁴⁸ göre Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı'ndan işletme ruhsatı almaları gerektiği ve firmaların altın, gümüş ve platin ararken başka madenler bulmaları halinde de yine istisnadan yararlanabilecekleri belirtilmiştir. Yani firmaların sadece altın, gümüş ve platin aramak için ruhsat almaları halinde diğer madenleri bulmaları ve işletmeleri istisnadan faydalanmalarına engel teşkil etmeyecektir.

Ekonomik faaliyetlerin temel girdisi ve itici gücü olan enerji, ekonomik refah düzeyinin en önemli belirleyicilerindendir (Çalışkan, 2009, s.297). Enerji ihtiyacının büyük bir kısmı petrol başta olmak üzere fosil yakıtlardan (kömür, petrol, doğal gaz vb.) karşılanmaktadır (Altuntaşoğlu, 2003, s.346). Ülkemiz ithalatında önemli bir yeri olan altının ise %80'i ithalattan karşılanmakta ve ülkemizdeki altın rezervinin sadece yüzde 10'u kullanılmaktadır (Akdur, 2015, s.53). Bu nedenle bu sektörde faaliyet gösteren ve gösterecek girişimcilerin desteklenmesi ülkemiz ekonomisi açısından çok önemlidir. Yatırımların ve girişimlerin bu alanlara yönlendirilmesinin istenmesi nedeniyle bu sektördeki firmaların vergisel teşviklerle desteklenmesi amaçlanmıştır. Altın, gümüş, platin ile ilgili arama, işletme, zenginleştirme ve petrol arama faaliyetlerinin sanal ortama uygun faaliyetler olmaması nedeniyle bu teşvik türünün sanal girişimcilik dışındaki bütün girişimcilik tür ve çeşitlerini kapsadığı ve bu alanlarda faaliyette bulunmaya teşvik ettiği söylenebilir.

⁴⁸ 15.06.1985 tarihli ve 18785 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

3.2.3.5. KDVK'nun 13. Maddesinin D Bendinde Yer Alan Yatırım Teşvik Belgesi Kapsamında Makine ve Teçhizat Teslimleri ile Belge Kapsamındaki Yazılım ve Gayrimaddi Hak Satış ve Kiralamalarında İstisna

KDVK'nun 13. Maddesinin d bendine göre Yatırım Teşvik Belgesi sahibi mükelleflere belge kapsamındaki makine ve teçhizat teslimleri ile belge kapsamındaki yazılım ve gayrimaddi hak satış ve kiralamalarının katma değer vergisinden istisna tutulduğu belirtilmiştir. İstisnanın nasıl uygulanacağı ise KDV Genel Uygulama Tebliğinin B.5. bölümünde belirtilmiştir. KDV Genel Uygulama Tebliği'nin B.5.1. bölümüne göre makine ve teçhizatın amortismanına tabi olması gerektiği belirtilmiştir. VUK 313. maddesine göre bir iktisadi kıymetin amortismanına tabi olması için işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunması gerekmektedir. Buna göre bir yıldan az süre ile kullanılan veya tükenen makine ve teçhizatın yatırım teşvik belgesi kapsamında bile olsa bu istisnadan faydalanması mümkün değildir. Yine bu malların yatırım teşvik belgesi eki listede yer alması ve bu makine teçhizatın kullanıldığı faaliyetlerin tamamen veya kısmen indirim hakkı tanınan işlemlerden oluşması gerekmektedir. Her ne kadar KDV Genel Uygulama Tebliği'nin B.5. bölümünde istisnadan faydalanabilmek için yatırım teşvik belgesi ile vergi dairesinden istisna belgesi alınması gerektiği belirtilse de Gelir İdaresi Başkanlığı vermiş olduğu 03.04.2015 tarih ve 39044742-010.01-614 sayılı özelgesinde vergi dairesinden sehven istisna belgesi alınmamasının istisnadan faydalanmaya engel olmadığını belirtmiştir.

KDVK'nun 13. maddesinin d bendinde yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yazılım ve gayrimaddi hak satış ve kiralamalarının katma değer vergisinden istisna olduğu belirtilmesine rağmen KDV Genel Uygulama Tebliği'nde bu hususla ilgili uygulamanın nasıl olacağına ayrıca değinilmemiştir. Bunun nedeni ise yazılım ve gayrimaddi hak satış ve kiralamalarına ilişkin hükümün 2017/9917 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararda Değişiklik Yapılmasına Dair Karar⁴⁹ ile eklenmesidir.

Ekonomi Bakanlığı'nın tanımına göre yatırım teşvik belgesi; *“Yatırımın karakteristik değerlerini ihtiva eden, yatırımın belirlenen asgari şartlara uygun olarak gerçekleştirilmesi halinde üzerinde kayıtlı destek unsurlarından istifade imkanı sağlayan, Karar'ın amaçları doğrultusunda gerçekleştirilecek yatırımlar için düzenlenen bir belgedir.”* olarak tanımlanmış ve daha önce yapılmış mevcut yatırımlar

⁴⁹ 22.02.2017 tarih ve 29987 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

için veya mevcut istihdam için yatırım teşviklerinden faydalanılamayacağı, yatırım teşvik belgesinin verilemeyeceği bunun için yeni yatırımlar veya mevcut yatırıma yeni ilaveler yapılması gerektiği belirtilmiştir (www.ekonomi.gov.tr, 31.05.2018). Yani yatırım teşvik belgesine bağlanan KDVK'nun 13. Maddesinin d bendindeki istisnalardan faydalanabilmek için ürün ve hizmetin niteliği açısından yenilik değil yatırım açısından yenilik aranmıştır. Bu nedenle bu teşvik türünün Ekonomi Bakanlığı'nın desteklediği konularda yatırım yapacak bütün girişimciler için geçerli olduğu söylenebilir.

3.2.3.6. KDVK'nun 13. Maddesinin F Bendinde Yer Alan Ulusal Güvenlik Amaçlı Teslim ve Hizmetlere İlişkin İstisna

Bazı yatırım alanları ülkemiz açısından stratejik öneme sahip olup bu alanların desteklenmesi öncelikli konular arasında yer alabilmektedir. Ulusal güvenlik amaçlı hizmetlerde bu konuların başında gelmektedir. Bir ülkenin savunma ve güvenliği, yeni buluşlar ve bunların ticari bir ürüne dönüştürülmesi yani inovasyon faaliyetleri ile gelişme sağlayabilen silah ve teçhizatın içerdiği bilgi ve teknolojiye doğru orantılı olup, bu teknoloji ve bilgiye yenilikçi araştırma geliştirme faaliyetleri sonucu ulaşılabilir (Ersöz, 2009, s.364). Bu araştırma geliştirme faaliyetlerini desteklemek ve ulusal güvenlik amaçlı teslim yapan girişimleri artırmak amacıyla katma değer vergisi açısından teşvik amaçlı KDVK'nun 13. Maddesinin f bendinde yapılan düzenlemeye göre; *“Milli Savunma Bakanlığı, Adalet Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı, Sahil Güvenlik Komutanlığı, Savunma Sanayii Müsteşarlığı, Milli İstihbarat Teşkilatı Müsteşarlığı, Emniyet Genel Müdürlüğü ve Gümrük Muhafaza Genel Müdürlüğüne milli savunma ve iç güvenlik ihtiyaçları için uçak, helikopter, gemi, denizaltı, tank, panzer, zırhlı personel taşıyıcı, roket, füze ve benzeri araçlar, silah, mühimmat, silah malzeme, teçhizat ve sistemleri ile bunların araştırma-geliştirme, yazılım, üretim, montaj, yedek parça, bakım-onarım ve modernizasyonuna ilişkin olarak yapılan teslim ve hizmetler ve bu teslim ve hizmetleri gerçekleştirenlere bu kapsamda yapılacak olan, miktarı ve nitelikleri yukarıda sayılan kuruluşlarca onaylanan teslim ve hizmetler”* katma değer vergisinden istisna tutulmuştur.

KDV Genel Uygulama Tebliği'nin B.7.1 bölümüne göre istisna hükmünden ulusal güvenlik kuruluşlarına bu kuruluşların onayladığı mal teslimlerini ve hizmet ifalarını yapan firmalar faydalandığı gibi, direkt olarak bu kurumlar dışındaki

yüklenicilere yapılan, kapsam ve niteliği ilgili ulusal güvenlik kuruluğu tarafından onaylanan mal teslimleri ile hizmet ifaları da istisnadan faydalanabilecektir.

Ulusal güvenlik ile ilgili mal ve hizmet üretiminin alıcısı sadece devlet olduğu için bu alanda girişimde bulunacak firmaların pazarlama riski oldukça yüksek olacaktır. Yine bu sektörün olmazsa olmaz özelliği araştırma geliştirme ve yenilik faaliyetleridir. Bu nedenle çalışmamızın 2.7. bölümünde belirtilen girişimciliğin şartları olan yenilikçilik, yaratıcılık, risk alma, öncü olma ve rekabetçi düşünme bu sektörün özellikleridir. Teşvikin niteliği açısından düşünüldüğünde ise bütün girişimcilik çeşitlerine hitap edildiği görülmektedir.

3.2.3.7. KDVK'nun 17. Maddesinin 1. Fıkrasında Belirtilen Kültür Ve Eğitim Amacı Taşıyan İstisnalar İle 2. Fıkrasının a Bendinde Belirtilen Sosyal Amaç Taşıyan İstisnalar

KDVK'nun 17. maddesinin Kültür ve Eğitim Amacı Taşıyan İstisnalar başlıklı 1. Fıkrasına göre; “*Genel ve katma bütçeli daireler, il özel idareleri, belediyeler, köyler, bunların teşkil ettikleri birlikler, üniversiteler, döner sermayeli kuruluşlar, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, siyasî partiler ve sendikalar, kanunla kurulan veya tüzelkişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları, kamu menfaatine yararlı dernekler, tarımsal amaçlı kooperatifler ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların;*

a) İlim, fen ve güzel sanatları, tarımı yaymak, ıslah ve teşvik etmek amacıyla yaptıkları teslim ve hizmetleri,

b) Tiyatro, konser salonu, kütüphane, sergi, okuma ve konferans salonları ile spor tesisleri işletmek veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri kültür ve eğitim faaliyetlerine ilişkin teslim ve hizmetleri,” katma değer vergisinden istisna tutulmuştur. KDV Genel Tebliği'nin F.1. bölümünde ise bu istisnaya örnek olarak bir üniversitenin Döner Sermaye İşletme Müdürlüğü'ne bağlı öğrencilerin kitap, dergi gibi ihtiyaçlarını karşılamak üzere satış yapan işletmesi örnek verilmiştir.

KDVK'nun 17. maddesinin Sosyal Amaç Taşıyan İstisnalar başlıklı 2. Fıkrasının a bendinde ise 1. fıkrada sayılan kurum ve kuruluşların; “*hastane, nekahathane, klinik, dispanser, prevantoryum, sanatoryum, kan bankası ve organ nakline mahsus bankalar, anıtlar, botanik ve zooloji bahçeleri, parklar ile veteriner, bakteriyoloji, seroloji ve distofajin laboratuvarları gibi kuruluşlar, öğrenci veya yetiştirme yurtları, yaşlı ve engelli bakım ve huzurevleri, parasız fukara aşevleri, düşkünevleri ve yetimhaneleri*

işletmek veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri kuruluş amaçlarına uygun teslim ve hizmetleri ile bunlardan sağlık hizmeti sunanların teşhis ve tedaviye yönelik olarak birbirlerine yapacakları teslim ve hizmetler” katma değer vergisinden istisna tutulmuştur. KDV Genel Uygulama Tebliği’nin F.2.1. bölümünde ise bu teslimlerin bedelli veya bedelsiz olmasının istisna uygulanmasına engel olmadığı belirtilmiştir.

KDVK’nun 17. Maddesinin 1. fıkrasında ve 2. Fıkrasının a bendinde sayılan işleri yapan kurumların niteliğine bakıldığında bu kurumların kamu kurum ve kuruluşları ya da dernek ve vakıflar olduğu görülür. Bilindiği üzere dernek ve vakıflar kar amacı gütmeyip bu kuruluşlar açısından kar birincil amaç değildir (Özdemir, Başel & Şenocak, 2009, s.158). Yine kamu kurum ve kuruluşlarında da öncelik kar gütmek değil vatandaşların ortak toplumsal ihtiyaçlarını karşılamaktır (Gözlü, 1996, s.48). Bu kurum ve kuruluşların ortak özelliği ise karın ikincil amaç olmasıdır. Bu nedenle bu faaliyetlerin dernek ve vakıflar tarafından yapılmasının katma değer vergisi istisnası ile teşvik edilmesi sosyal girişimcilik türünü, kamu kurum ve kuruluşları tarafından yapılması ise kamu girişimciliği türünü, işletme çevresi boyutu açısından Türkiye’de yapılabilecek olmasından dolayı yerel ve bölgesel girişimcilik türlerini, faaliyet şekline göre ise bütün girişimcilik türlerini desteklemektedir.

3.2.3.8. KDVK’nun 17. Maddesinin 2. Fıkrasının B Bendinin Gıda Bankacılığına İlişkin İstisna Hükümü

KDVK’nun 17. maddesinin 2. fıkrasının b bendine göre “...*fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin teslimi*” katma değer vergisinden istisna tutulmuştur. KDV Genel Uygulama Tebliği’nin F.2.5.2. bölümünde ise malların bağış niteliği taşıması için gıda, temizlik, giyecek, yakacak maddesi niteliğinde olması ve bağışların gıda bankalarına bedelsiz olarak ihtiyaç sahiplerine dağıtılmak şartıyla yapılması gerektiği belirtilmiştir.

Çalışmamızın 3.2.1.5. bölümünde de belirtildiği üzere gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflar sosyal girişimci niteliğinde olup bu kurumları destekleyici nitelikte olan KDVK’nun 17. maddesinin 2. fıkrasının b bendi girişimciliğin genel türleri açısından sosyal girişimcilik türlerine, işletme çevresi boyutuna göre yerel, özel ve uluslararası girişimcilik türlerine, sermaye sahipliğine

göre kamu, özel ve karma girişimcilik türlerine, faaliyet şekline göre ise bütün girişimcilik türlerine verilen bir teşvik niteliğindedir.

3.2.3.9. KDVK’nun 17. Maddesinin 4. Fıkrasının C Bendinde Belirtilen GVK’nun 81. Maddesinde Belirtilen İşlemler İle Aynı Maddenin Birinci Fıkrasının 2 Bendinde Yazılı Şartlar Dahilinde Adi Ortaklıkların Sermaye Şirketine Dönüşmesi İşlemlerine İlişkin İstisna

KDVK’nun 17. maddesinin 4. fıkrasının c bendine göre çalışmamızın 3.2.1.7. bölümünde açıkladığımız GVK’nun 81. maddesinde belirtilen işlemler ile yine aynı maddenin birinci fıkrasının 2 bendinde yazılı şartlar dahilinde adi ortaklıkların sermaye şirketine dönüşmesi işlemleri katma değer vergisinden istisna tutulmuştur. Çalışmamızın 3.2.1.7. bölümünde belirtien GVK’nun 81. maddesinde belirtilen işlemler açısından burada tekrara gidilmeyecek olup adi ortaklıkların sermaye şirketine dönüşmesinden bahsedilecektir. Bilindiği üzere 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu’nun (TBK)⁵⁰ 620. maddesine göre “*Adi ortaklık sözleşmesi, iki ya da daha fazla kişinin emeklerini ve mallarını ortak bir amaca erişmek üzere birleştirmeyi üstlendikleri sözleşmedir. Bir ortaklık, kanunla düzenlenmiş ortaklıkların ayırt edici niteliklerini taşııyorsa, bu bölüm hükümlerine tabi adi ortaklık sayılır.*” Ferdi işletmelerin sermaye şirketine dönüşmesi işlemi GVK’nun 81. maddesinde yer almaktaydı. Kanun koyucunun burada adi ortaklıkları ayıca belirtmesinin nedeni kanunla belirtilmemiş diğer şirketlerin adi ortaklık statüsünde olması ve bunların sermaye şirketine dönüşerek kurumsal bir statü kazanmalarının cazip hale getirilmek istenmesidir. Yine burada çalışmamızın 3.2.1.7. bölümünde de değinildiği üzere bu düzenleme ile işletmelerin kurumsallaşmalarının cazip hale getirilmek istenmesinden dolayı faaliyet şekline göre iç girişimcilik türünün desteklendiği, sermaye sahipliğine göre özel girişimcilik türünün, girişimciliğin genel türleri açısından ise fırsat ve yaratıcı girişimcilik türlerinin, işletme çevresi boyutuna göre ise yerel, özel ve uluslararası girişimcilik türlerinin desteklendiği söylenebilir.

⁵⁰ 04.02.2011 tarih ve 27836 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

3.2.3.10. KDVK’nun 17. Maddesinin 4. Fıkrasının I Bendinde Yer Alan Serbest Bölgelere İlişkin İstisna

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu’nun⁵¹ 6. maddesine göre “*Türkiye Gümrük Bölgesinin parçaları olmakla beraber; yer ve sınırları Bakanlar Kurulunca belirlenmiş, serbest dolaşımda olmayan eşyanın herhangi bir gümrük rejimine tabi tutulmaksızın ve serbest dolaşıma sokulmaksızın, gümrük mevzuatında öngörülen haller dışında kullanılmamak ya da tüketilmemek kaydıyla konulduğu, ithalat vergileri ile ticaret politikası önlemlerinin ve kambiyo mevzuatının uygulanması bakımından Türkiye Gümrük Bölgesi dışında olduğu kabul edilen ve serbest dolaşımdaki eşyanın bir serbest bölgeye konulması nedeniyle normal olarak eşyanın ihracına bağlı olanaklardan yararlandığı yerler*” olarak tanımlanan serbest bölgelerin ülkelere yabancı sermaye ve teknoloji girişini hızlandırarak dış ticareti artırdığı varsayılmaktadır (Karaduman & Yıldız, 2002, s.134). Ekonomi Bakanlığı verilerine göre de ülkemizde şu anda 18 adet serbest bölge vardır (www.ekonomi.gov.tr, 05.06.2018).

Çalışmamızın 3.2.3.1. bölümünde de belirttiğimiz üzere KDVK’nun 12. maddesine göre serbest bölgelerdeki alıcılara yapılan teslimler ihracat sayılarak yine KDVK’nun 11. maddesinin 1. fıkrasının a bendine göre katma değer vergisinden istisna tutulmaktadır. KDVK’nun 17. maddesinin 4. fıkrasının 1 bendinde ise bu bölgelerde verilen hizmetler, bu bölgelere ya da bu bölgelerden yapılan ihraç amaçlı yük taşıma işlemleri katma değer vergisinden istisna edilmiştir. İstisna hükümlerinden faydalanabilmek için hizmet teslimlerinin serbest bölge sınırları içinde yapılması gerekmekte olup, taşımacılık işlemlerinin ise istisna sayılabilmesi için sadece ihracat amaçlı olması gerekmektedir. Nitekim Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen 16/11/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.38.15.01-KDV-20-871-123 sayılı özelgede Türkiye’den serbest bölgeye, serbest bölgeden Türkiye’ye yapılan taşımacılık işlerinin katma değer vergisine tabi olacağı belirtilmiştir. Yine Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen 10.03.2015 tarih ve 84412373-130[17/4-1-2014/919]-12 sayılı özelgede serbest bölgede yapılan vergiden istisna edilmiş işlemlerle ilgili yüklenilen katma değer vergisinin KDV Kanununun 30 uncu maddesine istinaden indirim ve iadesinin mümkün olmadığı belirtilmiştir. Bu nedenle KDVK’nun 17. maddesinin 4. fıkrasının 1 bendinde belirtilen istisna 11. maddesinin 1. fıkrasının a bendinde yer alan serbest bölgelere yapılan ihracat istisnasından farklılaşmaktadır. Çünkü KDVK’nun 11. maddesinin 1. fıkrasının a bendine göre serbest bölgelere yapılan ihracat için

⁵¹ 15.06.1985 tarih ve 18785 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

mükellefler KDVK'nun 32. maddesine istisna edilmiş işlemlerle ilgili yüklenilen ve indirim yoluyla gideremedikleri katma değer vergisini iade alabilmektedirler.

Mükelleflerin serbest bölgeler içerisinde yaptıkları hizmetler ve bu bölgelere veya bu bölgelerden yaptıkları ihracat amaçlı teslimlerin katma değer vergisinden istisna tutulması devlet tarafından bu bölgelerin kuruluş amacını da destekler niteliktedir. Çünkü 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun 1. maddesinde serbest bölgelerin kuruluş amaçları olarak ihracata yönelik yatırım ve üretimi teşvik etmek, doğrudan yabancı yatırımları ve teknoloji girişini hızlandırmak, işletmeleri ihracata yönlendirmek ve uluslararası ticareti geliştirmek sayılmıştır. Bu amaçlarla kurulan serbest bölgelerde girişimler yapmayı teşvik etmek için vergisel avantajların sağlanmasıyla bölgelerin girişimciler için cazip hale getirilmesi amaçlanmaktadır. Bu nedenle KDVK'nun 17. maddesinin 4. fıkrasının 1 bendinde belirtilen istisnada sadece işletme çevresi açısından kısıtlamaya gidildiğinden işletme çevresi açısından uluslararası girişimcilik türü dışındaki serbest bölgelerde faaliyette bulunacak bütün girişimciler için bir teşvik niteliğindedir.

3.2.3.11. KDVK'nun 17. Maddesinin 4. Fıkrasının K Bendinde Yer Alan Organize Sanayi Bölgeleri İle Küçük Sanayi Sitelerinin Kurulması Amacıyla Oluşturulan İktisadi İşletmelerin Arsa Ve İşyeri Teslimleri

KDVK'nun 17. maddesinin 4. fıkrasının k bendinde “organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin kurulması amacıyla oluşturulan iktisadi işletmelerin arsa ve işyeri teslimleri” katma değer vergisinden istisna edilmiştir. Gelir İdaresi Başkanlığı vermiş olduğu 26.10.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.41.15.01-KDV-2010/40-165 sayılı özelgesinde organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin sadece arsa teslimleri ile işyeri teslimlerinin istisna kapsamına alındığı, bu organizasyonların diğer bütün faaliyetleri ile bölge ve site dışındaki arsa ve işyeri teslimlerinin de katma değer vergisine tabi olacağı belirtilmiştir. Bilindiği üzere KV'nun 4. maddesinin d bendine göre “*Organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin alt yapılarını hazırlamak ve buralarda faaliyette bulunanların; arsa, elektrik, gaz, buhar ve su gibi ortak ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla kamu kurumları ve kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişilerce birlikte oluşturulan ve kazancının tamamını bu yerlerin ortak ihtiyaçlarının karşılanmasında kullanan iktisadi işletmeler*” kurumlar vergisinden muaftır. Ancak KDVK'nun 19. maddesine göre diğer kanunlarda yer alan istisna ve muafiyetlerin katma değer vergisi açısından geçerli olmadığı, katma değer

vergisi istisna ve muafiyetlerinin ancak KDVK'na hüküm eklenmek suretiyle yapılabileceği belirtilmiştir. Bu kapsamda söz konusu organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin arsa ve işyeri teslimleri dışındaki faaliyetleri dolayısıyla yaptıkları bütün teslim ve hizmetleri üzerinden katma değer vergisi hesaplanırken kurumlar vergisi hesaplanmayacaktır.

Organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin kurulması amacıyla oluşturulan iktisadi işletmelerin arsa ve işyeri teslimlerinin katma değer vergisinden istisna tutulmasına ilişkin düzenleme ise KDVK'na 4369 sayılı Kanunun⁵² 60 ncı maddesiyle eklenmiş olup, kanunun gerekçesinde sanayi yatırımlarının özendirilmesi, düzenli, dengeli bir kentleşmenin ve dengeli bir yöresel kalkınmanın sağlanması gayesiyle oluşturulan bu bölgelerin müteşebbisler için cazip hale getirilmek istendiği belirtilmiştir. Kanun gerekçesinden de anlaşılacağı üzere bu teşvik türü bu bölgelerde faaliyette bulunmak isteyen bütün girişimcileri kapsamaktadır. Ancak madde düzenlemesinde organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin kurulum aşamasına ilişkin vergisel avantajlar yer aldığından, bu düzenleme mevcut girişimcileri kapsamamakta yeni kurulacak girişimlere yönelik fırsatlar sunmaktadır. Bu nedenle teşvik düzenlemesinin iç girişimcilik dışındaki, işletme çevresine göre de organize sanayi bölgeleri ile kısıtlamaya gidildiğinden uluslararası girişimcilik türü dışındaki bütün girişimcilik türlerini desteklediği söylenebilir.

3.2.3.12. KDVK'nun 17. maddesinin 4. fıkrasının Z bendinde yer alan Patentli veya Faydalı Model Belgeli Buluşlarına İlişkin Gayri Maddi Hakların Kiralanması, Devri veya Satılması İşlemleri İstisnası

Ar-Ge faaliyetleri, üretim maliyetlerini düşürmesi, ürün kalitesi ve standardını yükseltmesi, verimliliği arttırıp ekonomik büyümeye ve uluslararası rekabette avantaj sağlaması nedenleriyle ekonomik kalkınmanın itici gücü olarak kabul edilmektedir (Pamuk & Battal, 2011, s.44). Ar-ge faaliyetlerinin ekonomi açısından öneminin anlaşılması devletler açısından da bu faaliyetlerin desteklenmesine neden olmuştur. Ülkemizde de ilk olarak 4691 sayılı Teknoloji Bölgeleri Geliştirme Kanunu⁵³ ile işletmelerin ar-ge faaliyetleri nedeniyle yaptıkları harcamaları vergi matrahından indirebilme imkanı sağlanmıştır. Altın ve Kaya'nın yaptığı bir araştırmaya göre

⁵² 29.07.1998 tarih ve 23417 mük. sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁵³ 06.07.2001 tarih ve 24454 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Türkiye'nin yaptığı ar-ge harcamalarının uzun dönemde ekonomik büyüme performansını artırdığı sonucuna ulaşılmıştır (Altın & Kaya, 2009, s.258).

KDVK'nun 17. maddesinin 4. fıkrasının z bendinde de ar-ge faaliyetlerini desteklemek amacıyla “KVK'nun 5/B maddesi kapsamındaki araştırma ve geliştirme, yenilik ile yazılım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan patentli veya faydalı model belgeli buluşa ilişkin gayri maddi hakların kiralanması, devri veya satışı” katma değer vergisinden istisna edilmiştir. Patentli veya faydalı model belgesinin verilmesi ise 551 sayılı Patent Haklarının Korunması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname⁵⁴ hükümleri doğrultusunda yapılmaktadır. 551 Sayılı KHK'nın 5. maddesine göre “yeni tekniğin bilinen durumunu aşan ve sanayiye uygulanabilir olan buluşlar, patent verilerek korunacağı” belirtilmiştir. Yine 551 Sayılı KHK'nın 26. maddesinden de anlaşıldığı üzere herhangi bir buluşun korunmasının aciliyet gerektirmesi hallerinde faydalı model belgesinin verilebileceği belirtilmiştir.

Kanun koyucu KVK'nun 5/B maddesiyle Kurumlar Vergisinden istisna tuttuğu patentli model ve faydalı model belgeli buluşların kiralanması, devri ve satışından doğan kazançları Katma Değer Vergisi'nden de istisna tutarak, girişimcilerin bir alandaki mevcut fırsatları görerek bu alandaki boşlukları doldurmaya teşvik etmesiyle fırsatçı girişimcilik türünü, yeni bir ürün yada alanı oluşturmaya yahut mevcut olanı iyileştirmeye yönelik buluşlar sevk etmeye yönlendirmesiyle yaratıcı girişimcilik, işletme çevresi boyutuna göre KDVK'nun konusunu Türkiye'de yapılan teslim ve hizmetler oluşturduğu için bölgesel veya yerel girişimciliği, sermaye sahipliğine göre özel girişimciliği, faaliyet şekline göre yenilikçi, sanal, kurumsal, enerji alanında güneş teknolojilerinin daha yaygın kullanılmasına yönelik faydalı modeller gibi projeleri kapsamaması nedeniyle de eko girişimcilik türlerini desteklediği söylenebilir.

3.2.3.13. KDVK'nun Geçici 20. Maddesinde Yer Alan Teknoloji Geliştirme Bölgesinde Faaliyette Bulunan Girişimcilere Yönelik İstisna

KDVK geçici 20. maddesine göre “4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununa göre teknoloji geliştirme bölgesinde ve ihtisas teknoloji geliştirme bölgesinde faaliyette bulunan girişimcilerin kazançlarının gelir veya kurumlar vergisinden istisna bulunduğu süre içinde münhasıran bu bölgelerde ürettikleri ve sistem yönetimi, veri yönetimi, iş uygulamaları, sektörel, internet, mobil ve askeri komuta kontrol uygulama yazılımı şeklindeki teslim ve hizmetlerinin KDV'den müstesna olduğu” belirtilmiştir.

⁵⁴ 27.06.1995 tarih ve 22326 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

KDVK geçici 20. maddesi bu nitelikteki teslim ve hizmetleri gerçekleştirecek mükellefler açısından maliyet artışına neden olduğu yönüyle eleştirilmektedir. Çünkü KDVK'na göre tam istisna kapsamındaki işlemler 32. maddede sayılmıştır. KDVK'nun geçici 20. maddesindeki işlemler ise KDVK 32. maddede yer almamaktadır. Bu nedenle KDVK'nun geçici 20. maddesi kapsamındaki işlemler kısmi istisna niteliğinde olduğundan mükelleflerin geçici 20. maddedeki işlemleri yaparken yükledikleri katma değer vergilerinden indirim yoluyla gideremediklerini iade almaları mümkün olmayıp maliyete eklemeleri gerekmektedir. Bu nedenle geçici 20. maddede yer alan işlemlerde maliyet artışı olacağından teslim ve hizmetlerin fiyatında da bu husus yansımaktadır (Canbek, 2005, s.112). Bununla birlikte KDVK geçici 20. maddede yer alan bu düzenleme yine de bu kapsamda faaliyette bulunan girişimciler açısından vergi bir teşvik niteliğindedir. Yine KDVK geçici 20. maddesindeki bu kısmi istisna sadece Teknoloji Geliştirme Bölgesinde faaliyette bulunan mükellefler için öngörüldüğünden işletme çevresine göre uluslararası girişimcilik türü dışındaki bütün girişimcilik türleri açısından bir vergi teşvik niteliğindedir.

3.2.4. Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nda Yer Alan Girişimciliğe Yönelik Vergi Teşvikleri

İstisna edilen mal ve hizmetler dışındaki bütün mal ve hizmetlerin üretiminden tüketimine kadar her aşamasında veya bunlardan sadece birinde, genel olarak alınan katma değer vergisine karşılık, sadece ayrı olarak belirtilen mal ve hizmetlerden alınan ve diğer vergi türlerine göre daha az tepkiye neden olacağı düşünülen özel tüketim vergileri (ÖTV), tarihin en eski vergilerindendir (Turhan, 1993, s. 165). ÖTV genel tüketim vergileri gibi tüm mal ve hizmetler üzerine değil, belirli mal veya hizmet tüketimi üzerine salınan kısmi bir harcama vergisi olup fiyat saptırıcı vergiler olarak anılırlar. Zaten, kanun koyucunun belirli mal ve hizmetlere ÖTV koymasının nedeni genelde tüketici tercihlerini değiştirerek ve bazı ürünlerin tüketimini kısıp, diğer ürünlerin kullanımına teşvik sağlamaktır (Önder, 2002, s.7).

ÖTV'nin konusunu 4760 sayılı ÖTV Kanunu'na⁵⁵ sayılı 4 adet listedeki mal ve hizmetlerin teslimi oluşturur. Yani KDV kanunundaki gibi bütün mal ve hizmetler ÖTV'nin konusuna girmemekte sadece ÖTV'na ekli listedeki malların teslimi verginin konusunu oluşturmaktadır. ÖTVK'na ekli listedeki mallar genelde tütün, alkol gibi tüketiminin caydırılmak istendiği ürünler ve lüks tüketim mallarıdır. Ancak kanun

⁵⁵ 12.06.2002 tarih ve 24783 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

koyucu bazı nedenlerle istisna düzenlemeleri yapma gereği duymuştur. Bunların başında ihracat gibi toplumsal açıdan pozitif dışsallığı olan alanlarda yapılan istisna düzenlemeleri gelmektedir. Bir diğer istisna düzenlemesini gerektiren husus ise engelli vatandaşlar için sosyal devlet anlayışının bir gereği olarak özel koruma gerektiren alanlarda yapılan düzenlemelerdir. Sosyal devletin olmazsa olmazı sosyal adaletin bir gereği olarak dezavantajlı konumda bulunan engelli vatandaşlara yönelik vergisel avantajlar vergi sistemimizde yerini almıştır (Akar & Coşkun Karadağ, 2018, s.313). Bu istisna hükümlerinden girişimcilere teşvik niteliğinde olanlar aşağıdaki gibidir.

-ÖTVK'nun 5. maddesinde yer alan ihracat istisnası

-ÖTVK'nun 7. maddesinin 1. fıkrasının b bendinde yer alan petrol arama faaliyetlerinde bulunanlara ilişkin istisna

3.2.4.1. ÖTVK'nun 5. Maddesinde Yer Alan İhracat İstisnası

ÖTVK'nun 5. maddesine göre ÖTVK'na ekli listelerde yer alan malların tesliminin yurtdışındaki müşteriye yapılması ve Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesinden çıkması şartıyla ihracatı vergiden istisna edilmiştir. Yine ÖTVK'nun 5. maddesinde ihracatçının ihraç ettiği malları alırken ödediği ve fatura ve benzeri belgeler üzerinde gösterilen vergiyi iade alabileceği belirtilmiştir.

ÖTVK'nun 5. maddesinde belirtilen ihracat istisnası her ne kadar ihracat alanında faaliyet gösteren bütün girişimcilik türlerini destekler gibi görünse de bu istisna hükmü ÖTV'ye tabi malları imal eden ihracatçıları kapsamadığından eksik bir teşvik türü olarak kalmıştır. Çünkü ÖTVK'nun 5. maddesine göre ÖTV'ye tabi bir malı imal edip ihraç eden mükelleflere imalatla kullandıkları ÖTV'ye tabi girdiler için imal edilen mal ile üretimde girdi olarak kullanılan malın aynı listede yer alması koşuluyla sadece indirim imkanı verilmiş olup, ÖTV'ye tabi olmayan bir malı üretilip ihraç eden ve üretimde girdi olarak ÖTV'ye tabi ürünler kullanan mükelleflere ise ödemiş oldukları vergiyi ne indirim konusu yapabilme ne de iade alabilme imkanı tanınmamıştır (Özdemir, 2005, s.67). Nitekim Gelir İdaresi Başkanlığı'nın vermiş olduğu 20/06/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-ÖTV 5 GENEL-774 sayılı özgelgede *"ihracata konu ÖTV'ye tabi olmayan sinek ilacının imalinde kullanılan mallar için ödenecek olan ÖTV'nin, ihraç edilen mallar için hesaplanıp ödenecek ÖTV söz konusu olmayacağı için indirilmesi de mümkün bulunmadığı ve ÖTV mevzuatında bu kapsamda indirilemeyen ÖTV'nin iade edilmesine yönelik bir düzenleme*

bulunmadığından, söz konusu verginin maliyet unsuru olarak dikkate alınması gerekeceği” belirtilmiştir. Yine Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen 20/04/2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.01.16.02-2010-461-ÖTV-6 sayılı bir başka özalgede de *“ihraç edilen malların imalatında kullanılan mallar nedeniyle yüklenen ÖTV'nin iadesi mümkün bulunmadığı”* belirtilmiştir. Bu nedenle eğer ihracata yönelik girişimler gerçekten teşvik edilmek isteniyorsa üretim yaparak ekonomiye ek istihdam yaratan firmaların da ÖTV iadesi alabilmelerinin sağlanması gerekmektedir.

Bununla beraber ÖTV'nin genelde lüks tüketim ve devlet tarafından tüketilmemesi istenen ürünlere yönelik uygulandığı düşünüldüğünde, faaliyetlerinin gereği olarak ÖTV'ye tabi ürünleri kullanmaları gereken mükelleflerden ihracat yaparak sosyal fayda sağlayanlara istisna getirilmesi yerinde bir uygulamadır. Bu uygulama sayesinde ihracata yönelik faaliyette bulunacak ve bulunan girişimciler için ÖTV bir maliyet unsuru olmaktan çıkacaktır. Bu teşvik türü yerel ve bölgesel girişimcilik türleri dışında bütün girişimciler için destek niteliğindedir.

3.2.4.2. ÖTVK'nun 7. Maddesinin 1. Fıkrasının B Bendinde ve 3. Fıkrasının C Bendinde Yer Alan Petrol Arama Faaliyetlerinde Bulunanlara İlişkin İstisna

ÖTVK'nun 7. maddesinin 1. fıkrasının b bendinde (I) sayılı listede yer alan malların *“6326 sayılı Petrol Kanunu hükümlerine göre petrol arama ve istihsal faaliyetlerinde kullanılmak üzere bu faaliyette bulunanlara teslimi”* ve 3. fıkrasının c bendinde *“(II) sayılı listede yer alan malların münhasıran petrol arama faaliyetlerinde kullanılmak üzere ilk iktisabı”* vergiden istisna edilmiştir. Petrol arama ve istihsal faaliyetlerinde bulunanlara yapılan teslimlerin katma değer vergisinden de istisna olması nedeniyle bu faaliyetlerin niteliğine ve sanal girişimcilik türü dışındaki bütün girişimcilik türlerinin ilgi alanına girdiğine çalışmamızın 3.2.3.4. bölümünde değinilmişti. Ancak KDVK'nun 13. maddesinin c bendinde petrol arama ve istihsal faaliyetinde bulunanlara yapılan bütün teslimler katma değer vergisinden istisna edilmesine rağmen, ÖTVK'nun 7. maddesinde petrol arama ve istihsal faaliyetinde bulunan firmalara yalnızca (I) ve (II) sayılı listede yer alan malların teslimi özel tüketim vergisinden istisna edilmiştir. Bunun nedeni ÖTVK'na ekli (III) sayılı listede kola, sigara ve alkol gibi tüketilmemesi istenen ürünlerin, (IV) sayılı listede de lüks tüketim mallarının bulunmasıdır.

3.2.5. Damga Vergisi Kanunu'nda Yer Alan Girişimciliğe Yönelik Vergi Teşvikleri

Damga Vergisi'nin konusunu 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'na (DVK)⁵⁶ ekli (1) sayılı listede yer alan ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeler ile elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeler oluşturur. Ancak kanun koyucu DVK'nun 9. maddesinde kanuna ekli (2) sayılı tabloda yer alan kağıtların damga vergisinden istisna olduğunu belirtmiştir. (2) sayılı tabloda yer alan damga vergisinden istisna edilen kağıtlardan girişimcilere yönelik olanlar aşağıdaki gibidir⁵⁷.

-Anonim, paylı komandit ve limited şirketler ile yatırım fonlarının kuruluşlarına, pay devirlerine, sermaye artırımlarına ve süre uzatımlarına ilişkin olarak düzenlenen kağıtlar ile Kurumlar Vergisi Kanununa göre yapılan birleşme, devir ve bölünmeler nedeniyle düzenlenen kağıtlar damga vergisinden istisna edilerek faaliyet şekline göre iç girişimcilik türüne yönelik bir teşvik sağlanmıştır (DVK (2) Sayılı Tablo IV. Bölüm 17. Madde). Çünkü iç girişimcilik de işletmede karlılığı artırabilmek, faaliyetlerini genişletebilmek gibi ekonomik amaçlar doğrultusunda, sermayenin genişletilmesi ve inovasyon sürecine girilmesi söz konusudur. Bunun dışında bu düzenleme ile kar birincil amaç olduğu girişimciliğin genel türleri açısından sosyal girişimcilik dışındaki fırsat ve yaratıcı girişimcilik türlerine, işletme çevresi boyutuna göre yerel, özel ve uluslararası girişimcilik türlerine, sermaye sahipliğine göre de kamu, özel ve karma girişimcilik türlerine vergisel teşvik sağlandığı söylenebilir.

-Bankalar, yurt dışı kredi kuruluşları ve uluslararası kurumlarca kullanılacak kredilere, bunların teminatlarına, geri ödenmelerine, devrine ve krediden doğan alacakların temlikine ilişkin kâğıtlar ile bu kâğıtlar üzerine konulacak şerhlerin (kredilerin kullanımları hariç) damga vergisinden istisna edilmesi bütün girişimcilik türleri açısından finansal bir teşvik niteliğindedir (DVK (2) Sayılı Tablo IV. Bölüm 23. Madde). Nitekim bütün girişimcilerin temel sorunu olan finansal problemlerin çözülmesi açısından bankalar ve kredi kuruluşları ile yapacakları işlemlerin kolaylaştırılması önem arz etmektedir.

-Türk Petrol Kanunu kapsamında petrol hakkı sahiplerinin petrol arama ve üretim faaliyetlerine ilişkin olarak düzenlenen sözleşmelerin damga vergisinden istisna tutulması, bu faaliyetlerin katma değer vergisinden ve özel tüketim vergisinden de

⁵⁶ 11.07.1964 tarih ve 11751 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁵⁷ Söz konusu teşvik konularıyla ilgili detaylı bilgiye geçmiş bölümlerimizde yer verildiğinden bu kısımda ayrıntıya girilmemiştir.

istisna tutulduğu düşünüldüğünde kanun koyucunun bu konuya verdiği önemi doğrular niteliktedir (DVK (2) Sayılı Tablo IV. Bölüm 42. Madde). Bu faaliyetlerde bulunacak sanal girişimciler dışındaki bütün girişimcilik türleri açısından damga vergisi muafiyeti teşvik edici bir unsur niteliği taşımaktadır.

-Yatırım Teşvik Belgesi kapsamında yatırım yapan girişimcilere çalışmamızın 3.2.1.13. bölümünde belirtildiği üzere GVK'nun Geçici 80. maddesinde yer alan Gelir Vergisi Stopajı teşviki, çalışmamızın 3.2.2.9. bölümünde belirtildiği üzere KVK'nun 10. maddesinin 1 bendinde yer alan nakdi sermaye artışına ilişkin indirimde diğer şirketlere oranla %25 ek indirim imkanı, çalışmamızın 3.2.2.10. bölümünde belirtildiği üzere KVK'nun 32/A maddesinde düzenlenen İndirimli Kurumlar Vergisi imkanı, çalışmamızın 3.2.3.5. bölümünde belirtildiği üzere KDVK'nun 13. maddesinin d bendinde yer alan yatırım teşvik belgesi kapsamında makine ve teçhizat teslimleri ile belge kapsamındaki yazılım ve gayrimaddi hak satış ve kiralalarında istisnası imkanları sağlanmıştır. Bu kapsamda Yatırım Teşvik Belgesi kapsamında yer alan yatırım mallarına ilişkin olarak yatırım teşvik belgesi sahibi yatırımcılarla bu malların üreticileri ve tedarikçileri arasında düzenlenen kâğıtların, münhasıran yatırım döneminde belge kapsamındaki yatırıma yönelik gayri maddi hakların kiralanması ve satın alınmasına ilişkin düzenlenen kâğıtların, belge kapsamında sabit kıymet yatırımlarının imal ve inşasına yönelik düzenlenen sözleşmelerin, taahhütnamelerin ve bu nitelikteki kâğıtlar ile söz konusu yatırımlara yönelik danışmanlık ve teknik müşavirlik hizmetlerine ilişkin düzenlenen kâğıtların damga vergisinden istisna edilmesi Yatırım Teşvik Belgesi kapsamında yatırım yapacak bütün girişimcilik türleri için bir teşvik niteliğindedir (DVK (2) Sayılı Tablo IV. Bölüm 43. Madde).

-Yatırımlarda Devlet yardımları hakkında kararlarla belirlenen yüksek ve orta yüksek teknoloji sanayi sınıfında yer alan ürünlerin imalatına ilişkin olarak imalatçılar ile tedarikçileri arasında mal ve hizmet alımı nedeniyle düzenlenen kâğıtlar damga vergisinden istisna tutularak sanal girişimcilik dışındaki bütün girişimcilik türlerine teşvik sağlanmıştır (DVK (2) Sayılı Tablo IV. Bölüm 44. Madde).

-Girişim sermayesi büyüme potansiyeli olmakla birlikte finansal sorunları nedeniyle yeterli büyümeyi sağlayamayan girişimcilere fon sağlayan kişi ve kuruluşların sermayeleri ile oluşan bir mali yapıdır (Yatmaz, 2012, s.3). Bu nedenle yatırım ortaklıkları ve girişim sermayesi yatırım fonlarının münhasıran girişim sermayesi yatırımları ile ilgili düzenlenen sözleşmeler ile bu sözleşmelere ilişkin düzenlenen diğer kâğıtların damga vergisinden istisna tutulması henüz büyüme

aşamasında olan girişimcilerin yeterli kapasiteyi gösterebilmesi açısından önemli bir teşviiktir ve bütün girişimcilik türlerini ilgilendirmektedir (DVK (2) Sayılı Tablo IV. Bölüm 50. Madde).

3.2.6. Harçlar Kanunu'nda Yer Alan Girişimciliğe Yönelik Vergi Teşvikleri

492 Sayılı Harçlar Kanunu'nun (HK)⁵⁸ 1. maddesinde göre yargı harçları, noter harçları, vergi yargısı harçları, tapu ve kadastro harçları, konsolosluk harçları, pasaport harçları, ikamet tezkeresi harçları, çalışma izni harçları, çalışma izni muafiyeti harçları, vize ve Dışişleri Bakanlığı tasdik harçları, gemi ve liman harçları, imtiyazname, ruhsatname ve diploma harçları ve trafih harçları olmak üzere dokuz adet konudan harç alınacağı belirtilmiştir. Her harcın mükellefine, konusuna ve istisna hükümlerine ayrı başlık altında yer verilmiştir. Bu istisna hükümlerinden girişimcilere yönelik olanları ise aşağıdaki gibidir⁵⁹.

-HK'nun 59. maddesinin n bendine göre organize sanayi, endüstri veya teknoloji geliştirme bölgelerinde yer alan gayrimenkullerin ifraz veya taksim veya birleştirme işlemleri harçtan istisna tutularak buralarda yatırım yapmayı planlayan bütün girişimciler için bir teşvik unsuru oluşturulmuştur. Kanun maddesinde işletme çevresi sanayi, endüstri veya teknoloji geliştirme bölgeleri ile sınırlandırıldığından uluslararası girişimcilik türü dışındaki bütün girişimcilik türleri açısından bir teşvik niteliğindedir.

-HK'nun 123. maddesinde verginin konusuna giren dokuz harç türü için de anonim, paylı komandit ve limited şirketlerin kuruluş, sermaye artırımı, birleşme, devir, bölünme ve tür değiştirme işlemleri ile bankalar, yurtdışı kredi kuruluşları ve uluslararası kurumlarca kullanılacak krediler ile ilgili işlemlerin harca tabi tutulmayacağı belirtilmiştir. Buna göre şirketlerin sermaye artırımı, birleşme, devir, bölünme ve tür değiştirme işlemlerine ilişkin işlemlerin bütün harçlardan istisna tutulması iç girişimcilik türüne yönelik bir teşvik özelliği gösterirken, kredi kuruluşlarından kullanılacak krediler ile ilgili işlemlerin bütün harçlardan istisna tutulması finansman ihtiyacı duyan bütün girişimcilik türleri için bir teşvik niteliğindedir.

⁵⁸ 17.07.1994 tarih ve 11756 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁵⁹ Söz konusu teşviklerle ilgili detaylı bilgiye geçmiş bölümlerimizde yer verildiğinden bu kısımda ayrıntıya girilmemiştir.

3.3. Diğer Vergi Kanunlarında Yer Alan Girişimciliğe Yönelik Vergi Teşvikleri

3.3.1. 4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu’nda Yer Alan Girişimciliğe Yönelik Vergi Teşvikleri

4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu’nun (TGBK)⁶⁰ 1. maddesinde teknoloji geliştirme bölgelerinin amacının araştırma kurumları ile üretim sektörlerinin işbirliğini sağlayarak ülke sanayini her alanda geliştirerek girişimciliği desteklemek olduğu belirtilmiştir. Yine Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Uygulama Yönetmeliği’nin⁶¹ 3. maddesinde ise teknoloji geliştirme bölgelerinin *“Yüksek/ileri teknoloji kullanan ya da yeni teknolojilere yönelik firmaların, belirli bir üniversite veya yüksek teknoloji enstitüsü ya da Ar-Ge merkez veya enstitüsünün imkânlarından yararlanarak teknoloji veya yazılım ürettikleri/geliştirdikleri, teknolojik bir buluşu ticari bir ürün, yöntem veya hizmet haline dönüştürmek için faaliyet gösterdikleri ve bu yolla bölgenin kalkınmasına katkıda bulundukları, aynı üniversite, yüksek teknoloji enstitüsü ya da Ar-Ge merkez veya enstitüsü alanı içinde veya yakınında; akademik, ekonomik ve sosyal yapının bütünleştiği siteyi veya bu özelliklere sahip teknoparkı ya da teknokenti,”* olduğu belirtilmiştir. Yönetmelikteki tanımında da belirtildiği üzere teknoloji geliştirme bölgelerinin oluşturulmasındaki amaç yeniliktir. Bu anlamda burada faaliyette bulunan mükellefleri yenilikçi girişimciler olarak tanımlamak mümkündür (Cansız, 2013, s.16).

Türkiye’de Temmuz/2018 itibariyle Teknoloji Geliştirme Bölgesi sayısı 81’e yükselirken bunlardan 56 tanesinde aktif olarak araştırma ve geliştirme faaliyetlerine devam etmektedir (www.sanayi.gov.tr, 12.07.2018). Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde faaliyette bulunan girişimcilere yönelik TGBK’da belirtilen teşvikler aşağıdaki gibidir.

- Yönetici şirkete ilişkin TGBK’nun 8. maddesinde yer alan muafiyet
- TGBK’nun Geçici 2. maddesinde yer alan gelir ve kurumlar vergisine ilişkin istisna
- TGBK’nun Geçici 2. maddesinde yer alan ar-ge ve deste personelinin ücretlerine ilişkin vergi muafiyeti

3.3.1.1. Yönetici Şirkete İlişkin TGBK’nun 8. Maddesinde Yer Alan Muafiyet

4691 sayılı TGBK’nun 3. maddesinin k bendine göre yönetici şirket *“kanuna uygun ve anonim şirket olarak kurulan, Bölgenin yönetimi ve işletmesinden sorumlu*

⁶⁰ 06.07.2001 tarih ve 24454 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁶¹ 10.08.2016 tarih ve 29797 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

şirketi” ifade etmektedir. TGBK’nun 8. maddesinde ise yönetici şirketlerin kanun uygulanması ile ilgili olmak üzere damga vergisinden, harçlardan, bölge alanı içinde sahip olduğu gayrimenkuller dolayısıyla emlak vergisinden ve atık su bedelinden muaf tutulduğu belirtilmiştir.

Teknoloji geliştirme bölgelerinde damga vergisi uygulaması özellik arz etmektedir. Buna göre yönetici şirketin sadece TGBK kapsamındaki faaliyetleri damga vergisinden muaf olacak bununla birlikte damga vergisinin ödenmesinden Damga Vergisi Kanunu’nun 24’üncü maddesi gereğince müteselsil sorumluluğu devam edecektir. Ayrıca TGBK’nun 8. maddesinde yer alan düzenlemede sadece bu bölgede faaliyette bulunan mükelleflerin vergi teşviğinden faydalanacağı belirtildiğinden uluslararası girişimcilik türü dışındaki bütün girişimcilik türleri açısından bir teşvik düzenlemesi söz konusudur.

3.3.1.2. TGBK’nun Geçici 2. Maddesinde Yer Alan Gelir Ve Kurumlar Vergisine İlişkin İstisna

4691 sayılı TGBK’nun geçici 2. maddesine göre *“yönetici şirketlerin TGBK uygulaması kapsamında elde ettiği kazançları ve Bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, sadece bu Bölgedeki yazılım, tasarım ve AR-GE faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları 31/12/2023 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır.”* Kanuna göre faaliyetlerin istisna olabilmesi bölge içerisinde gerçekleştirilmesi şartına bağlı olup, bölgede faaliyette bulunan mükelleflerin bölge dışında gerçekleştirdikleri faaliyetlerin yazılım, tasarım ve Ar-Ge kapsamında bile olsa istisnadan yararlanması mümkün bulunmamaktadır (Özyolcu, 2017). Yine, teknoloji geliştirme bölgelerinde yazılım ve Ar-Ge faaliyetinde bulunan şirketlerce geliştirilen ürünlerin kendilerince seri üretime tabi tutulmaları halinde, bu ürünlerin pazarlanmasından elde edilen kazançların transfer fiyatlandırması esaslarına göre ayrıştırılarak sadece lisans, patent gibi gayri maddi haklara isabet eden kısmının istisnadan yararlanabilmesi mümkün olacaktır. Gayri maddi haklara isabet eden kısım dışındaki kazanç ise istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir. Buradan ilgili mevzuat gereği teknoloji geliştirme bölgesi içerisinde yapılan çalışmaların sadece geliştirme aşamasında iken istisna kapsamında olduğu ve proje tamamlandıktan sonra desteklerin sona erdiği sonucu ortaya çıkmaktadır (Polat & Dönmez, 2015, s.111).

Dikkat edilmesi gereken diğer bir husus ise mükelleflerin aynı anda KVK’nun 5/B maddesinde yer alan sınai mülkiyet hakları istisnası uygulamasından ve TGBK’nun

geçici 2. maddesinde yer alan düzenlemeden aynı anda yararlanamayacak olmasıdır. Şöyle ki KVK'nun 5/B maddesinde yer alan sınai mülkiyet haklarında istisna uygulamasında⁶², Türkiye'de meydana gelen ar-ge ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetleri sonucu ortaya çıkan buluşlar kaynaklı, 01.01.2015 tarihinden sonra ortaya çıkan kazanç ve iratlara yönelik istisna uygulaması düzenlenmiştir. Ancak mükellefler, hem TGBK'nun geçici 2. maddesinde hem de KVK'nun 5/B maddesinde yer alan şartları sağlasalar dahi söz konusu buluştan elde edilen kazançlarına bu istisnalardan sadece biri uygulanabilmektedir.

Ancak, 7033 sayılı Sanayinin Geliştirilmesi Ve Üretimin Desteklenmesi Amacıyla Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun⁶³ ile Bakanlar Kurulu'na verilen yetkiye istinaden , Bölge'de faaliyet gösteren ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/B maddesinde yer alan sınai mülkiyet haklarına yönelik istisna uygulamasından faydalanan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin kazançlarının kaynağı gayri maddi hakların satılması, devri veya kiralanmasından ibaret olması halinde, istisnadan faydalanılabilecektir. Ayrıca TGBK'nun Geçici 2. maddesinde yer alan düzenlemede sadece bu bölgede faaliyette bulunan mükelleflerin vergi teşviğinden faydalanacağı belirtildiğinden uluslararası girişimcilik türü dışındaki bütün girişimcilik türleri açısından bir teşvik düzenlemesi söz konusudur.

3.3.1.3. TGBK'nun Geçici 2. Maddesinde Yer Alan Ar-Ge Ve Destek Personelinin Ücretlerine İlişkin Vergi Muafiyeti

TGBK'nun Geçici 2. maddesine göre teknoloji geliştirme bölgelerinde çalışan Ar-Ge tasarım ve destek elemanlarının bu görevlerine isabet eden ücretleri 31/12/2023 tarihine kadar her türlü vergiden istisna tutulmuştur. Ancak bu teşviklerden yararlanan destek personeli sayısı Ar-Ge ve tasarım personelinin yüzde onundan fazla olmamalıdır. Yine TGBK'nun Geçici 2. maddesine göre Yönetici şirket, ücreti gelir vergisi istisnasından yararlanan kişilerin bölgede fiilen çalışıp çalışmadığını denetlemekle sorumlu olduğu belirtilmiştir. Yine bu düzenlemede sadece bu bölgede faaliyette bulunan mükelleflerin bu vergisel teşvikten faydalanacağı belirtildiğinden uluslararası girişimcilik türü dışındaki bütün girişimcilik türleri açısından bir teşvik düzenlemesi söz konusudur.

⁶² Çalışmamızın 3.2.2.4. bölümünde detaylı açıklanmıştır.

⁶³ 01.07.2016 tarih ve 30111 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

3.3.2. 5746 Sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunu’nda Yer Alan Girişimcilğe Yönelik Vergi Teşvikleri

Ar-Ge faaliyetleri sonucu elde edilen bilgi veya teknolojik buluşların, dışlanamama ve tüketimlerinde rekabetin olmaması bu çıktıların kamusal mal grubu içinde yer almalarını ve kamu müdahalesini gerektirmekte olup bu müdahale Ar-Ge faaliyetlerinin doğrudan devlet tarafından yapılması ya da özel sektör Ar-Ge faaliyetlerinin teşvik politikalarıyla desteklenmesi olarak kendini göstermektedir (Güzel, 2009, s.34-35). Bu kamusal malların vergisel anlamda teşvik etmek amacıyla çıkarılan yasalardan biri olan 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunu’nun 1. maddesinde, kanunun amacının “*Ar-Ge ve yenilik yoluyla ülke ekonomisinin uluslararası düzeyde rekabet edebilir bir yapıya kavuşturulması için teknolojik bilgi üretilmesini, üründe ve üretim süreçlerinde yenilik yapılmasını, ürün kalitesi ve standardının yükseltilmesini, verimliliğin artırılmasını, üretim maliyetlerinin düşürülmesini, teknolojik bilginin ticarileştirilmesini, rekabet öncesi işbirliklerinin geliştirilmesini, teknoloji yoğun üretim, girişimcilik ve bu alanlara yönelik yatırımlar ile Ar-Ge’ye ve yeniliğe yönelik doğrudan yabancı sermaye yatırımlarının ülkeye girişinin hızlandırılmasını, Ar-Ge personeli ve nitelikli işgücü istihdamının artırılmasını desteklemek ve teşvik etmek*” olduğu belirtilmiştir. Bu kapsamda 5746 sayılı kanunun 3/A ile getirilmiş olan teşvik unsuru gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının % 100’ünün kazancın tespitinde indirim konusu yapılması suretiyle uygulanacaktır. Yine aynı kanun maddesine göre indirim KVK’nun 10. maddesi ve GVK’nun 89. maddesi uyarınca kazancın tespitinde yapılacaktır. Yine 5746 sayılı kanunun 3/A maddesine göre bu harcamalar ayrıca aktifleştirilerek amortisman suretiyle, aktifleştirilen bir kıymet yoksa veyahut amortisman tutarının altında bir harcama mevcutsa da doğrudan giderleştirilme imkanı tanınmıştır. Yani Ar-Ge nedeniyle yapılan harcamalar

Bilindiği üzere KVK’nun 10. maddesinde ve GVK’nun 89. maddesinde yer alan indirimler kanunun aynı maddelerinde de belirtildiği üzere beyanname üzerinden indirilebilecek giderleri kapsamaktadır. 5746 sayılı kanunun 3/A maddesinde bu giderlerin ayrıca amortisman yoluyla veya direkt gider olarak da yazılabileceği belirterek bu harcamalar için iki kez vergisel avantaj sağlanmış bulunmaktadır.

Ayrıca 5746 sayılı kanunun 3. maddesinin 2. fıkrasında Ar-Ge projelerinde çalışan Ar-Ge ve destek personelinin (Destek personelinin Ar-Ge personeli sayısının

%10'unu aşmamak şartı ile); bu çalışmaları karşılığında elde ettikleri ücretlerinin doktoralı olanlar için %90'ı, diğerleri için %80'i gelir vergisinden istisna olduğu, 3. fıkrasında bu personeline ödenecek ücretler üzerinden hesaplanan sigorta primi işveren hissesinin yarısının, her bir çalışan için beş yıl süreyle Maliye Bakanlığı'nca karşılanacağı, 4. fıkrasında da Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri ile ilgili olarak düzenlenen her türlü kağıtların damga vergisinden istisna olduğu belirtilmiştir.

Diğer bütün vergi teşviklerinden farklı olarak 5746 sayılı kanunun 3. maddesinin 5. fıkrasında *“kamu idareleri tarafından, üniversitelerin herhangi bir lisans programından bir yıl içinde mezun olabilecek durumdaki öğrenci, yüksek lisans veya doktora öğrencisi ya da lisans, yüksek lisans veya doktora derecelerinden birini ön başvuru tarihinden en çok beş yıl önce almış kişilerin, teknoloji ve yenilik odaklı iş fikirlerini, katma değer ve nitelikli istihdam yaratma potansiyeli yüksek teşebbüslere dönüştürebilmelerini teşvik etmek için bir defaya mahsus olmak üzere teminat alınmaksızın 100.000 Türk Lirasına kadar teknogirişim sermayesi desteği hibe olarak verileceği”* belirtilmiştir. Ülkemizdeki girişimcilere yönelik vergi teşviklerine bakıldığında genelde girişimcilere vergiyi daha az ödemek şeklinde teşvikler verildiği görülmektedir. Bu nedenle girişimcilere vergilen tekno girişim sermayesi desteği istisnai nitelikte bir teşvik şeklidir.

5746 sayılı kanunun 3. maddesinde kanunda belirtilen teşviklerin verilmesi için projelerin Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafından Ar-Ge ve yenilik projesi olarak değerlendirilmesi gerektiği belirtilmiştir. Yine 5746 sayılı kanunun 2. maddesinin 1. fıkrasında belirtildiği üzere Ar-Ge faaliyetleri ise sonucunda yaratıcılık içeren faaliyetler olduğu belirtilmiştir. Bu nedenle 5746 sayılı kanunda girişimciler için belirtilen teşviklerin girişimciliğin genel türleri açısından yaratıcı girişimcilik, işletme çevresi açısından herhangi bir sınırlamaya gidilmediğinden yerel, özel ve uluslararası girişimcilik, sermaye sahipliğine göre yine bir sınırlamaya gidilmediğinden kamu, özel ve karma girişimcilik, faaliyet şekline göre ise 5746 sayılı kanunun 3. maddesinde yenilik olarak değerlendirilmesi gerektiği belirtildiğinden yenilikçi girişimcilik türlerini kapsadığı söylenebilir.

3.3.3. 3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nda Yer Alan Vergi Teşvikleri

Serbest bölgeler ülkelerin yeni teknolojileri yaratarak kullanıma hazır hale getirmesine ve yabancı yatırımları teşvik etmesine yardımcı olması bakımından çok

önemlidir (Tutar, Kocabay & Arıç, 2007, s.195). 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun (SBK)⁶⁴ 6. maddesine göre serbest bölgeler *“Türkiye Gümrük Bölgesinin parçaları olmakla beraber; yer ve sınırları Cumhurbaşkanınca belirlenmiş, serbest dolaşımda olmayan eşyanın herhangi bir gümrük rejimine tabi tutulmaksızın ve serbest dolaşıma sokulmaksızın, gümrük mevzuatında öngörülen haller dışında kullanılmamak ya da tüketilmemek kaydıyla konulduğu, ithalat vergileri ile ticaret politikası önlemlerinin ve kambiyo mevzuatının uygulanması bakımından Türkiye Gümrük Bölgesi dışında olduğu kabul edilen ve serbest dolaşımdaki eşyanın bir serbest bölgeye konulması nedeniyle normal olarak eşyanın ihracına bağlı olanaklardan yararlandığı yerler”* olarak tanımlanmıştır.

Serbest bölgelerin kanunda yer alan tanımı bu bölgelerin vergisel avantajları hakkında fikir vermesi açısından önemlidir. Şöyle ki bu bölgelerin vergisel durumları bakımından Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgelerinin dışında sayılmaktadır. Hatta tutmak zorunda olduğu defterler ve düzenleyecekleri belgeler açısından da yine SBK'nun 6. maddesinde 213 sayılı VUK hükümlerine bağlı kalmaksızın düzenleme yapmaya Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır. Söz konusu yetkiye istinaden 85 Seri Numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği⁶⁵ ve 345 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği⁶⁶ ile düzenleme yapılarak bu bölgelerin yabancı para birimi ile defter tutmalarına imkan sağlanarak yurtdışı bağlantılarında kolaylık sağlanması hedeflenmiştir.

Serbest bölgelerde yer alan mükelleflerin Gelir ve Kurumlar Vergisi açısından kazançları 3218 sayılı SBK'nun geçici 3. maddesinin birinci fıkrasının a bendinde belirtildiği üzere, 06.02.2004 tarihine kadar (bu tarih dahil) bu bölgelerde faaliyette bulunmak üzere faaliyet ruhsatı almış olmaları şartıyla, ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır. Yine 3218 sayılı SBK'nun geçici 3. maddesinin ikinci fıkrasının a bendinde göre 06.02.2004 tarihinden itibaren faaliyet ruhsatı alanlar ise sadece imalat faaliyetlerinden dolayı elde ettikleri kazançları gelir ve kurumlar vergisinden müstesna tutulmuştur. (Okudu, 2016). Yine SBK'nun geçici 3. maddesinin birinci fıkrasının a bendinde mükelleflerin kazançlarının istisna olduğu belirtilmiştir. Yani mükelleflerin serbest bölgelerdeki faaliyetlerden doğan gelirler bu faaliyetlerden doğan giderlerden fazla ise aradaki pozitif fark, gelir

⁶⁴ 15.06.1985 tarih ve 18785 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁶⁵ 04.09.2004 tarih ve 25573 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁶⁶ 28.02.2005 tarih ve 25741 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

veya kurumlar vergisinden istisna olacaktır. Ayrıca 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin (3) numaralı fıkrasında *“kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazancından indirilmesi kabul edilmez.”* hükmü yer almaktadır. Bu nedenle serbest bölgelerdeki kazanç istisnasından faydalanan faaliyetlerden zarar edilmesi halinde, bu zararlar diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara mahsubu edilemeyecek ve ertesi yıla devredilemeyecektir.

Serbest bölgelerde faaliyette bulunan girişimciler ise KDVK açısından ihracat istisnası, fason hizmetler istisnası ve taşımacılık istisnası yoluyla teşvik edilmeye çalışılmıştır. KDVK'nun 12. maddesinin 1.fıkrası uyarınca, bir teslimin serbest bölgelere yapılması halinde ihracat teslimi sayılacağı belirtilmiştir. Yine KDVK'nun 11. maddesinin 1. fıkrasının a bendinde de, serbest bölgedeki müşteriler için yapılacak fason hizmetlerin ihracat istisnası kapsamında olduğu ve KDVK'nun 17/1 maddesinde de serbest bölgelerde verilen hizmetler ile serbest bölgelere veya bu bölgelerden yapılan ihraç amaçlı yük taşıma işlerinin vergiden müstesna tutulduğu belirtilmiştir⁶⁷.

3218 sayılı SBK'nun geçici 3 üncü maddesinin b bendinde ise bu bölgelerde faaliyette bulunan mükelleflere Gelir Vergisi Stopajı desteği sağlanması öngörülmüştür. Buna göre serbest bölgelerdeki mükelleflerin bu bölgelerde çalıştırdıkları personele ödedikleri ücretler, üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az % 85'ini yurtdışına ihraç etmeleri şartıyla gelir vergisinden istisna olup, yıllık satış tutarlarının bu oranın altında kalması halinde ise mükelleflerden zamanında tahsil edilmeyen vergiler için ceza ödemeyecek olup, sadece gecikme zammı ve vergi aslını ödeyeceklerdir. Ancak bu madde hükmünün uygulanabilirliği açısından mükellefler sıkıntı yaşamaktadırlar. Şöyleki mükelleflerin teşvik mevzuatında belirlenen o yıl için imal edilen ürünlerin % 85'ini ihraç etme şartını yerine getirmesi ve hak kazandığı teşvik primini (gelir vergisi stopaj teşviğini) devletten istemesi ve mükellefin gerekli şartların yerine getirildiğine ilişkin yeminli mali müşavirlik raporunu ibraz etmesi halinde ihraç edilen ürünlerin imalatında çalışan işçilere yapılan ücret ödemeleri üzerinden kesilen vergileri teşvik primi (Gelir Vergisi Stopaj Desteği) olarak yatırımcı firmaya ödenmektedir. Buraya kadar normal seyrinde giden teşvik sistemi işçilerin Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığına başvurup bu paraları istemeleri halinde, Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı'nın yatırımcıya teşvik primi olarak verilen bu paraların işçilerin ücretleri

⁶⁷ Söz konusu teşviklerle ilgili açıklamalara çalışmamızın 3.2.3. bölümünde yer verildiğinden burada ayrıntıya girilmemiştir.

üzerinden kesilen bir vergi olduğunu bu nedenle bu paraların firmaya değil işçiye ait olduğu yönünde raporlar düzenleyip, alınan teşvik primlerinin işçiye verilmesi gerektiğini belirtmeleri nedeniyle sekteye uğramaktadır. Bu nedenle yatırımcılar daha sonra cezası ile birlikte bu paraları işçilere ödemek zorunda kalmamak için uygulamada bu teşvik primini almaktan imtina etmektedirler (Çırak, 2016).

Son olarak da SBK'nun geçici 3 üncü maddesinin c bendinde bu bölgelerde gerçekleştirilen faaliyetlerle ilgili olarak yapılan işlemler ve düzenlenen kağıtların damga vergisi ve harçlardan müstesna olduğu belirtilmiştir.

Tutar, Kocabay ve Arıç'ın serbest bölgelerdeki yenilik faaliyetlerinin değerlendirilmesi amacıyla Kayseri Serbest Bölgesi örneğinde saha ve anket çalışmaları yapılarak oluşturulan çalışmasında (2007); bölgenin sağladığı tüm avantajlardan firmaların yararlandığı ve yenilik faaliyetlerini bünyelerinde Ar-Ge departmanı olan firmaların yapabildikleri, bölgedeki firmaların yenilik faaliyeti olarak; ürün geliştirme ile üretim sürecindeki maliyetlerin düşürerek, rekabet üstünlüğü sağlamak için çaba gösterdikleri sonucu ortaya çıkmıştır (Tutar, Kocabay & Arıç, 2007, s.202-203). Bununla birlikte serbest bölgelerde faaliyette bulunan girişimcilerin vergi teşviklerinden faydalanmaları açısından, teknoloji geliştirme bölgelerinde olduğu gibi Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafından Ar-Ge ve yenilik projesi olarak değerlendirilmesi şartı bulunmadığından, serbest bölgeler içerisinde faaliyette bulunan bütün girişimciler teşviklerden yararlanabilecektir. Bu nedenle SBK'da girişimcilere yönelik vergi teşvikleri uluslararası girişimcilik türü dışındaki bütün girişimcilik türlerini desteklemektedir.

3.3.4. 5225 Sayılı Kültür Yatırımlarını ve Girişimlerini Teşvik Kanunu'nda Yer Alan Girişimcilere Yönelik Vergi Teşvikleri

Kültür yatırımları ve girişimleri doğal, kültürel ve tarihi değerlerin kaynak olarak kullanılması nedeniyle çevre üzerindeki olumsuz etkileri en az olan alternatif ve sürdürülebilir bir ekonomik kaynak olarak günümüzde hükümetlerin dikkatini çekmektedir (Kuter & Ünal, 2009, s. 146). Kültür sanayileri, yaratıcı sanayiler ile turizm ve seyahat arasında entegrasyon sağlamanın tek yolu olan kültür turizmi, kültür girişimleri içerisinde belki de en önemlisidir ve bu önemi digitalleşen bilgi ağı ve seyahat etmenin bir tıkla mümkün hale gelmesiyle daha da artmış bulunmaktadır (Pekin, 2011, s.13). Çeşitli uygarlıkların beşiği olan ve kültür turizmi kaynakları açısından zengin olan ülkemizde, sağlayacağı ekonomik ve sosyo kültürel yararlar göz

önüne alındığında öncelikli geliştirilmesi gereken bir alan olması gereken kültür yatırımlarının, gelen kültür turistlerin sayısı ve elde edilen turizm gelirlerinin düzeyi göz önünde bulundurulduğunda hala yeterli düzeyde olmadığı görülmektedir (Uygur & Baykan, 2007, s.34.).

Kültür yatırım ve girişimlerinin turizme katkısının yanında toplumun kültürel ihtiyaçlarını karşılamak gibi bir pozitif dışsallık arz etmesi devletin teşvik ettiği konular arasına girmesine neden olmuştur. Devlet hem ekonomik ve sosyal faydası olan hem de kullandıkları kaynaklar itibariyle çevreye olumsuz etkileri en az olan ve sürdürülebilir olan kültürel girişimleri desteklemek amacıyla çeşitli düzenlemeler yapma ihtiyacı hissetmiştir. Bunlardan biri olan 5225 sayılı Kültür Yatırımlarını ve Girişimlerini Teşvik Kanunu'nun (KYGTK)⁶⁸ kanunun 3. maddesine göre kültür girişimi; *“kültür merkezlerinin işletilmesi veya her türlü kültürel ve sanatsal faaliyetlerin üretilmesi, sergilenmesi, eğitim ve öğretimi ile bunlara ilişkin bilimsel çalışmaların yapılması faaliyetleri ile bu faaliyetlerin yapıldığı alan, yapı veya mekânların işletilmesi”* olarak tanımlanmış ve teşviklerden faylanmak için Turizm ve Kültür Bakanlığı'ndan kültür girişimi belgesi alınması gerektiği belirtilmiştir. Yine 5225 sayılı KYGTK'nun 1. maddesinde amacının kültür girişimlerinin teşvik edilmesini sağlamak olduğu belirtilmiştir.

Bu amaçla 5225 sayılı KYGTK'nun 5. maddesinin b bendinde belge almış kurumlar vergisi mükellefi girişimciler için , girişimlerinde çalıştıracakları işçi ücretleri hakkında uygulanacak gelir vergisinin ve işveren primi paylarının girişimin yatırım aşamasında üç yılı aşmamak kaydıyla % 50'sinin, girişimin işletme aşamasında ise yedi yılı aşmamak kaydıyla % 25'inin işçi ücreti için verilen muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden terkin edileceği belirtilmiştir. Bu teşvik unsurundan kanun koyucu sadece kurumlar vergisi mükelleflerinin faydalanmasını istemiş gelir vergisi mükellefleri ve diğer dernek vakıf gibi bazı mükellefiyeti olmayan girişimlerin gelir vergisi stopajı teşvikinden faydalanamayacağı belirtilmiştir. Nitekim Gelir İdaresi Başkanlığı'nın vermiş olduğu 21.08.2013 tarih ve 38418978-120.03.08.05[5225-13/1]-883 sayılı özelgede kurumlar vergisi mükellefi olmayan bir vakfın gelir vergisi stopaj indiriminden faydalanmasının mümkün olmadığını belirtilmiştir.

5225 sayılı KYGTK ile girişimcilere sağlanan vergi teşvikleri, müze, sergi alanları gibi faaliyetleri içermesi nedeniyle faaliyet şekline göre eko girişimcilik, “kutuda sanat var” faaliyeti gibi sanatsal içerikli faaliyetleri içermesi nedeniyle

⁶⁸ 21.07.2004 tarih ve 25529 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

girişimciliğin genel türleri açısından sosyal girişimcilik türleri başta olmak üzere kültürel alanda faaliyet gösteren bütün girişimcilik türleri açısından vergisel bir teşvik niteliğindedir (www.girisimhaber.com, 20.07.2018).



BÖLÜM IV

ÜLKEMİZDEKİ GİRİŞİMCİLİĞE YÖNELİK VERGİ TEŞVİK DÜZENLEMELERİNDE YER ALAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Verginin araç olarak kullanılarak bir duruma isteklendirilmek, özendirilmek olarak tanımlanabilecek olan vergi teşviklerinin küreselleşen ekonomi ile birlikte girişimcilerin kararları üzerindeki etkisi de gittikçe artmaktadır. Küreselleşen ekonomik piyasalarda sermaye de mobil hale geldiği için girişimciler hangi ülkede yatırım yapmak daha avantajlıysa o ülkelere yatırımlarını yönlendirmektedirler. Yine girişimcilerin yatırım yapacakları ülkeleri seçmelerinde o ülkedeki işgücü profili, girişimcilik kültürü gibi etkenler de önemli rol oynamaktadır. Bu anlamda ülkemizde girişimcilere yönelik vergi teşvik düzenlemelerinde yer alan sorunlar ve çözüm önerileri şunlardır.

4.1. Girişimcilerin Vergi Teşviklerine Ulaşmaları İçin Yerine Getirmeleri Gereken Yasal Prosedürlerin Çok Fazla ve Dağınık Olması

Ülkemizde girişimciliğe yönelik vergi teşviklerine bakıldığında her kanunda farklı düzenlemelere gidildiği görülmektedir. Kurumlar Vergisi Kanunu gibi bazı kanunlarda ise diğer kanunlarda yer alan muafiyet, istisna ve indirimlere yönelik düzenlemelerin, kendi kanunları açısından geçerli olmadığı belirtilmiştir. Sadece kanunlar değil uygulamaya ilişkin yönetmelik tebliğ, sirküler hatta Danıştay Kararları doğrultusunda da farklı uygulamalara gidildiği görülmektedir. Girişimcilerin kanunda belirtilen şartları yerine getirseler bile kanunun atıf yaptığı devletin başka bir biriminden alınacak bir belge için bile çok fazla uğraşmaları gerekmektedir. Hatta zaman zaman girişimciler faydalanabilecekleri halde vergi teşviklerinden gönüllü olarak vazgeçebilmektedirler.

Bu durum uygulamaya yönelik çalışmalarda da kendini göstermiştir. Örneğin Tutar, Kocabay ve Arıç'ın serbest bölgelerdeki yenilik faaliyetlerinin değerlendirilmesi amacıyla Kayseri Serbest Bölgesi örnekleminde saha ve anket çalışmaları yapılarak oluşturulan çalışmada (2007), Kayseri Serbest Bölgesi'nin, burada girişimde faaliyetinde bulunan firmalar açısından, yol açtığı güçlükler nelerdir sorusuna verilen cevap geniş açıdan şu yöndedir; öncelikle prosedürün çok fazla olması firmalar açısından güçlükler yaratmaktadır. İkinci olarak, yenilik faaliyetinde kullanılacak

ürünlerin bölgeye giriş-çıkışında uygulanan prosedürün, yenilik faaliyetlerini kısmen güçleştirdiği belirtilmiştir (Tutar, Kocabay & Arıç, 2007, s.201).

Bu duruma örnek teşkil eden diğer bir uygulamada KDV iade sisteminde görülmektedir. Bilindiği üzere iadelerin büyük çoğunluğu vergi incelemesi sonucuna göre verilmektedir. Bu durumda girişimciler vergi incelemesinden kaçınmak için faydalabilecekleri vergisel teşvikten de vazgeçebilmektedirler.

Bunun yerine devlet girişimcilerin faydalanabilecekleri vergi teşviklerine daha rahat ulaşabilmelerini sağlayacak prosedürü az düzenlemelere gitmeli, bunun yerine teşviklerin verilme ve uygulanma aşamasında uzmanlar aracılığıyla teşviklerin amacına uygun kullanılıp kullanılmadığını denetlemelidir.

4.2. Herhangi Bir Alanda Faaliyette Bulunacak Bir Girişimci İçin Birçok Yasal Düzenlemede Farklı Teşvik İmkanlarının Sunulması ve Düzenlemelerde Girişimcinin Niteliğinin Belirtilmemesi

Herhangi bir alanda faaliyette bulunacak bir girişimci için birçok yasal düzenlemede farklı teşvik imkanlarının sunulması ilk bakışta olumlu gibi görünse de girişimciler açısından kafa karışıklığına neden olabilmektedir. Birçok seçenekle karşı karşıya olan girişimci hangi seçeneğin kendisi için en avantajlı olduğunu seçerken yanılabilir. Özellikle küçük girişimciler bu yasal imkanlardan kendileri için hangilerinin en avantajlı olduğunu seçerken yeterli uzmanlık bilgisine ve desteğine ulaşamadığından yanlış kararlar verebilirler. Ayrıca yasal düzenlemelerde ilgili oldukları girişimcilik türlerine ilişkin de bilgi verilmemesi hem girişimciler açısından gerekli olan nitelikleri bilmemelerine, devlet açısından da teşviğin amacına ulaşmasında sıkıntıya neden olmaktadır. Aşağıdaki tabloda ülkemizde girişimcilere yönelik vergi teşvik düzenlemelerine ve hangi girişimcilik türlerine hitap ettiği gösterilmiştir.

KVK Md. 5/h	X	X				X			X		X	X		X		
KVK Md. 5/B	X	X		X					X		X		X		X	
KVK Md.10/c		X		X	X	X			X		X					
KVK Md. 10/d	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
KVK Md. 10/g	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
KVK Md. 10/g̃	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
KVK Md. 10/ı	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
KVK Md. 32/A	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
KDVK Md. 11/1-a	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
KDVK Md. 11/1-c	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X		X	X	X	X
KDVK Md. 13/a,b,e	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X		X	X	X	X
KDVK Md. 13/c	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
KDVK Md. 13/d	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
KDVK Md. 13/f			X	X	X	X	X			X	X	X	X	X	X	X
KDVK Md. 17/1, 2-a			X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
KDVK Md. 17/2-b	X	X		X	X	X		X								X
KDVK Md. 17/4-c	X	X	X	X	X		X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
KDVK Md. 17/4-ı	X	X	X	X	X		X	X	X	X	X	X	X	X		
KDVK Md. 17/4-k	X	X		X	X			X		X		X	X	X		
KDVK Md. 17/4-z	X	X	X	X	X		X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
KDVK GeçiciMd. 20	X	X	X	X	X		X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
ÖTVK Md.5	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
ÖTVK Md.7/1-	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X		X	X	X	X

b, 7/3-c															
DVK (2) Sayılı	X	X		X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	
Tablo IV.															
Bölüm 17. Md.															
DVK (2) Sayılı	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Tablo IV.															
Bölüm 23. Md.															
DVK (2) Sayılı	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X		X	X	X
Tablo IV.															
Bölüm 42. Md.															
DVK (2) Sayılı	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Tablo IV.															
Bölüm 43. Md															
DVK (2) Sayılı	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X		X	X	X
Tablo IV.															
Bölüm 44. Md.															
HK Md. 59/n	X	X	X	X	X		X	X	X	X	X	X	X	X	X
HK Md. 123	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
TGBK Md. 8	X	X	X	X	X		X	X	X	X	X	X	X	X	X
TGBK Geçici	X	X	X	X	X		X	X	X	X	X	X	X	X	X
Md 2. GV ve															
KV İstisnası															
TGBK Geçici	X	X	X	X	X		X	X	X	X	X	X	X	X	X
Md. 2. Ücrete															
İlişkin Vergi															
Muafiyeti															
5746 Md. 3		X		X	X	X	X	X	X	X					
SBK Geçici	X	X	X	X	X		X	X	X	X	X	X	X	X	X
Md. 3															
5225 sayılı	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
KYGTK Md.5.															

Kaynak: Kanunlarda yer alan girişimcilğe yönelik vergi teşvik düzenlemeleri esas alınarak oluşturulmuştur.

Tabloda 7’de görüldüğü üzere ülkemizde bir girişimcinin tek bir faaliyeti nedeniyle faydalanabileceği vergi teşvik düzenlemesi sayısı oldukça fazladır. Yine vergi teşviklerinin hangi girişimcilik türlerini ilgilendirdiğine bakıldığında genelde özel bir türe hitap eden düzenleme sayısının az olduğu görülür. Çünkü yasal düzenlemelerin çoğunda belirli bir alanda ya da faaliyette bulunacak girişimciler için bir vergisel avantajdan bahsedilmiştir. Oysa vergi teşvik düzenlemeleri yapılırken belirli bir bölgede belirli bir faaliyette bulunan girişimciler için de bir takım özelliklerin aranması hem girişimcilerin seçim yapmasını kolaylaştıracak hem de devletin vergi teşvik düzenlemesinin amacını net bir şekilde ortaya koymasını sağlayacaktır.

4.3. Ülkemizde Girişimciliğe Yönelik Vergi Teşviklerinin Vergi İndirimi Sistemi Üzerine Kurulması

Girişimciliğe yönelik vergi teşvik düzenlemesi yapılırken devlet vergi ertelemeleri, vergi indirimleri, vergi kredileri ve genişletilmiş teşvik düzenlemeleri gibi araçlara sahiptir. Buna rağmen ülkemizdeki vergi teşvik sistemine bakıldığında genelde vergi indirimi üzerine kurulduğu görülmektedir. Yasal düzenlemelere bakıldığında genellikle girişimcilere belirli vergi indirim imkanları getirildiği görülmektedir. Bu durumda girişimcilerin giderlerini şişirmelerine ve farkında olmadan üretim maliyetlerinde gereksiz artışa neden olabilmektedir. Bu nedenle devletin diğer vergi teşvik araçlarından da daha fazla faydalanması gerekmektedir.

4.4. Girişimcilerin Yetkin İnsan Kaynağına Ulaşabilmeleri İçin Gerekli Vergi Düzenlemelerinin Yetersiz Oluşu

Ülkemizdeki vergi teşviklerine bakıldığında genelde girişimcilerin finansal kaynak sorununa çözüm üretme odaklı oldukları görülür. Oysa ki girişimcilerin en önemli sorunlarından birisi de yetkin personel kaynağına ulaşmaktaki sıkıntılarıdır. Girişimcilerin yetkin insan kaynağına ulaşamamaları rekabetçilik düzeyini artıramamalarına ve dolayısıyla ekonomik büyümeye de istenen katkıyı sağlayamamalarına neden olmaktadır. Çünkü yeterli altyapıya sahip olmayan girişimciler finansal sorunlarını aşsalar bile istenilen ilerlemeyi gösteremezler.

Bu nedenle girişimcilerin ihtiyaçlarına yönelik işgücü altyapısının oluşturulabilmesi için üniversiteler gibi kurumlar vasıtasıyla girişimcilere yönelik işgücü programları oluşturularak, girişimcilerin buradan ihtiyaç duydukları insan kaynaklarına ulaşabilmeleri ve bu vasıta ile ulaştıkları işgücüne vergi, prim ve sigorta

teşvikleri getirilebilir. Yine üniversiteler bünyesinde bulunan teknokentlerde girişimcilere işgücü temini açısından vergi ve primi devlet tarafından karşılanan stajyer işçiler çalıştırılabilir.

4.5. Girişimcilik Kültürünün Oluşması İçin Gerekli Altyapı Düzenlemelerinin Eksikliği

Vergi teşvik sistemimize baktığımızda neredeyse tamamının bir girişimcilik fikri oluştuktan sonraki süreçte hitap ettiği görülür. Oysa ki girişimcilik sürecinde belki de en önemli adım olan girişimciliğe istek duyulmasının artması için de düzenlemeler yapılmalıdır. Girişimcilik fikri ve buna duyulan istek girişimcilik sürecinde mali sıkıntıdan daha önce gelir. Yani ortada bir fikir yoksa her türlü mali teşvik anlamsız olacaktır. Bu nedenle girişimcilik eğitim müfredatımıza girmeli ve bu okullardan mezun olan mükellefler vergi teşvikleri açısından daha öncelikli olmalıdır. Çünkü girişimcilik üzerine belirli bir eğitim sürecinden geçmiş kişiler projelerde daha fazla başarılı gösterecek ve vergi teşviğinin amacına ulaşması daha yüksek ihtimal olacaktır.

Ayrıca girişimci yetiştirmeyi amaçlayan sivil toplum kuruluşlarına da vergisel araçlar kullanılarak destek verilebilir. Böyle vakıf ve derneklere yapılan sponsorluk hizmetlerinin de artırılması gerekmektedir. Bu amaç doğrultusunda vergi teşvikleri iyi bir araç olacaktır.

Girişimcilik eğitimi konusunda ülkemiz yetkili kurumlarınca gelişmiş ülkelerdeki başarılı girişimcilerin hikayesi araştırılarak ekonomik sisteme entegre edilecek yöntemlere destek verilmelidir. Bu kapsamda girişimcilere verilecek vergi teşvikleri rastgele seçilmemeli araştırmalar sonucunda başarılı girişimci oluşturabilmeye katkısı maksimum olan ögelere yer verilmelidir. Bu sayede devletimizi kısıt olan kaynaklarından vergi teşviklerine aktarılacak minimum tutar ile maksimum fayda sağlanabilecektir. Yine bu kapsamda girişimcilik konusu eğitim sistemine de yerleştirilmelidir. Örneğin girişimcilik ile ilgili meslek liseleri oluşturulması ve bu liselere yapılan laboratuvar vs. gibi ekipman bağışlarının özel vergi teşvikleri ile desteklenmesi yahut böyle liselerin özel okullar şeklinde kurulmasında çeşitli vergisel avantajlar sağlanması da iyi bir alternatif olabilir.

Bu amaçla girişimcilik kültürünün oluşmasına katkıda bulunabilecek eğitici ve kültürel faaliyetleri gerçekleştiren kamu kurumları, dernek ve vakıflara yapılacak bağış ve yardımların vergi matrahından indirilebilmesi için vergi kanunlarına istisna ve indirim düzenlemeleri yapılması gerekmektedir.

4.6. Kadın Girişimcilere Yönelik Vergi Teşviklerinin Yetersizliği

Vergi sistemimizde girişimcilere yönelik teşviklere bakıldığında kadın girişimciler için pozitif ayrım yaratan bir düzenlemelerin çok az olduğu görülmektedir. Oysaki pozitif ayrımcılık gereği kadınların girişimcilik hayatına girmelerini teşvik edecek düzenlemelere yer verilmelidir. Çünkü ülkemiz gelişen ve değişen dünyaya rağmen hala kadın erkek arasındaki fırsat eşitliği açısından istenen düzeyde değildir. Bu nedenle Kadınların girişimci potansiyellerini ortaya çıkacak vergi teşvik düzenlemeleri getirilmelidir.

4.7. Ülkemizde Vergi Aflarına Çok Sık Başvurulmasının Vergi Teşviklerinin Anlamını Yitirmesine Neden Olması

Ülkemizde Cumhuriyet döneminden bugüne kadar çıkarılan vergi aflarına bakıldığında her 2,7 yılda bir vergi aflarına başvurulduğu görülmektedir (Kılınçkaya, 2018, s.94). Girişimcilere yönelik vergi teşviklerinin amaçlarından biri de girişimcileri belirli sektörlere teşvik etmektir. Ülkemizdeki vergi indirimine dayalı vergi teşviklerinin işlevi girişimcilerin daha az vergi ödemesini sağlamaktadır. Ancak ülkemizde her 2,7 yılda bir çıkarılan vergi afları dolayısıyla girişimciler ve mükellefler vergi kaçırsalar dahi affedileceği ya da vergi afları kapsamında olan matrah artırımları nedeniyle nasılsa vergisel anlamda incelemeye tabi olmayacaklarını düşünerek hareket etmektedirler.

Ayrıca vergi afları dolayısıyla vergi ahlakında oluşan zedelenme girişimcinin vergi indirimini önemsememesine ve yatırım kararlarında vergi indirimlerini de göz önünde bulundurmamasına neden olacaktır. Bu nedenle vergi sistemini zedeleyen vergi aflarına çok elzem olmadıkça hükümetlerce başvurulmaması yerinde bir uygulama olacaktır.

4.8. Yaratıcı ve Yenilikçi Girişim Türlerine Verilen Vergi Teşviklerinin Yetersizliği

Sanayi Bakanlığı⁶⁹ 2013-2018 yılı Girişimcilik Eylem Planında yer alan Türkiye’de girişimciliğin durumuna yönelik uluslararası araştırma sonuçlarında Küresel Girişimcilik Endeksi verilerine yer verilmiştir. Bu endekste ülkeler girişimcilik

⁶⁹ 09.07.2018 tarih ve 30473 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 703 nolu KHK ile Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı ile Kalkınma Bakanlığı birleştirilerek Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı olarak değiştirilmiştir.

açısından faktör odaklı ekonomiler, verimlilik odaklı ekonomiler ve inovasyon odaklı ekonomiler olarak sınıflara ayrılmıştır. Ülkemiz ise bu sınıflandırmaya göre verimlilik odaklı ekonomi grubunda nitelendirilmiştir (www.sp.gov.tr, 20.02.2019). Ülkemizde yenilikçi ve inovatif girişim sıkıntısı mevcutken, tablo 7’de de görüldüğü üzere vergi kanunlarımızda yer alan girişimciliğe yönelik vergi teşviklerine bakıldığında yenilikçi ve yaratıcı girişimcilik türleri için verilen teşviklerin diğer vergi teşvikleri ile aynı düzeyde olduğu görülmektedir. Oysa bütün girişimcilik türleri arasında toplumsal açıdan katma değeri en yüksek olan girişimcilik türlerinin yenilikçi ve yaratıcı girişimcilik türleri olduğu söylenebilir. Bu nedenle bu girişimcilik türlerine daha fazla teşvik verilmesi gerekmektedir. Yaratıcı ve yenilikçi girişimlerin oluşabilmesi ise genelde araştırma geliştirme faaliyetleri sonucu oluşabilmektedir.

Vergi kanunlarımızda yer alan vergi teşviklerine bakıldığında ise araştırma ve geliştirme faaliyetleri sonucu oluşan patentli ürün ya da faydalı model gibi ürün ve hizmetlerin tesliminin gelir vergisi, kurumlar vergisi gibi vergilerden istisna edilmesine karşın girişimciliğin oluşması aşamasındaki harcamalara ait istisnaların çok yetersiz olduğu görülmektedir. Bu nedenle yaratıcı ve yenilikçi girişimler oluşma aşamasındayken belirli süreli vergi tatilleri ya da muafiyet hükümlerinin sağlanması daha verimli olabilecektir. Sanayi Bakanlığı’nın 2015-2018 yılı girişimcilik eylem planına da bakıldığında girişimciler için finansman desteğine en çok ihtiyaç duyulan aşama olan girişimciliğin oluşma aşamasında finansman desteğine yönelik fon kurulması hedeflendiği belirtilerek girişimciliğin oluşma aşamasındaki destek eksikliğine vurgu yapılmıştır (www.sp.gov.tr, 20.02.2019).

4.9. Girişimciliğe Yönelik Vergi Teşviklerinin Anlaşılabilirliği İle İlgili Faaliyetleri Yürütecek Kurumsal Yapının Oluşmaması

5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun’un⁷⁰ 1. maddesine göre Gelir İdaresi Başkanlığı’nın kuruluş amacının devletin gelir politikasını uygulamak olduğu belirtilmiştir. Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yapılan çalışmalar incelendiğinde kritik önem arz eden ya da mükellefler tarafından anlaşılması güç olan konularda açıklayıcı ve yol gösterici olması açısından hazırlanan birçok broşür ve rehber olduğu görülmektedir. Ancak devletin gelir politikasını uygulayan kurum olan Gelir İdaresi Başkanlığı’nın resmi internet sitesinde yer alan

⁷⁰ 16.05.2005 tarih ve 25817 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

broşür ve rehberler kısmında girişimciliğe dair herhangi bir çalışmanın mevcut olmadığı görülmektedir (www.gib.gov.tr, 18.02.2019).

Devletin gelir politikası denildiğinde ise akla ilk önce vergiler gelmektedir. Ekonomik kalkınma ve gelişmede büyük rolü olan girişimcilik ile ilgili vergi teşviklerinin nasıl ve hangi kriterlere göre verildiği girişimci ve girişimci adayları açısından çok önemlidir. Özellikler vergi mevzuatımızda girişimcilere yönelik vergi teşviklerinin dağınık olması girişimcileri bu konuda destek almak için proje ya da vergi danışmanlığı şirketlerine bağımlı kılmaktadır. Bu tarz profesyonel şirketlere girişimcilik açısından henüz fikir aşamasında olan ve yeterli sermaye birikimine sahip olmayan mükelleflerin ulaşması çok zordur. Bu nedenle girişimcilere yönelik vergi teşviklerinin Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından hazırlanan broşür ve dergilerde toplu olarak gösterilmesi bu konuda konferanslar düzenlenmesi, bildiriler dağıtılması girişimcileri ve girişimci adaylarının vergi teşviklerine ulaşmasını kolaylaştıracaktır.

Bu noktada girişimciliğe yönelik vergi teşvik düzenlemelerinin toplumun tüm kesimleri tarafından anlaşılabilirliğinin sağlanması için kurumsal yapının inşa edilmesi gerekmektedir. Böylece vergi teşviklerin amacına ulaşması kolaylaşacaktır.

4.10. Girişimcilik İle İlgili Akademik Çalışmaların Vergi Teşvikleri İle Desteklenmesi

Ülkemizde iyi eğitim almış ve girişimcilik açısından geleceği parlak olabilecek gençlerin girişimcilik ile uğraşmak yerine devlet memurluğu ya da özel sektörde işçi olarak çalışmayı tercih ettikleri görülmektedir. Bu noktada akademik kurumların çalışmaları çok önemlidir. Bu amaçla devletin özel sektöre bazı projelerde üniversitelerin desteğini almaları halinde vergi teşvikleri tanınması ya da stajyer öğrenci çalıştırma mecburiyeti getirilmesi gibi uygulamalarla gençlerin daha öğrenciliklerinde girişimciliğe yatkınlıkları geliştirilebilir. Ya da üniversiteler bünyesinde tıpkı yüksek lisans gibi üniversite mezunu ancak iş bulamayan gençler için girişimcilik kursları ve sertifikaları verilmesi, bu sertifikaya sahip gençlere özel vergi teşvikleri verilebilir.

BÖLÜM V

SONUÇ

Yenilik içeren fikirler üzerinden ticari kazanımlar elde etmek olarak tanımlanabilecek olan girişimciliğin en çok karıştırıldığı kavramlar inovasyon, Joint Venture, risk sermayesi, girişim sermayesi ve girişim sermayesi yatırım fonu, işletmecilik ve işletme sahipliğidir. Ticari bir oluşumun girişimcilik olarak sıfatlandırabilmesi için ise yenilikçi ve yaratıcı olma, risk alma, öncülük, rekabetçilik şartlarının sağlanmış olması gerekmektedir. Bütün bu şartları sağlayan girişimciliğin türleri ise genel açıdan; fırsat girişimciliği, yaratıcı girişimcilik ve sosyal girişimcilik, işletme çevresi boyutuna göre; yerel girişimcilik, bölgesel girişimcilik, uluslararası girişimcilik, sermaye sahipliğine göre kamu girişimciliği , özel girişimcilik, karma girişimcilik, faaliyet şekline göre; yenilikçi girişimcilik, takipçi girişimcilik, sanal girişimcilik ve kurumsal girişimcilik olarak sınıflandırılabilir.

Bilgiye erişimin çok kolay olduğu, yatırımların sadece fiziksel olarak değil de sanal olarak da yapılabilmesi nedeniyle sermayenin mobil hale geldiği günümüz ekonomisinde, önemi gittikçe artan girişimcileri ülkelere çekebilmek için devletler adeta bir yarış içerisinde. Ülkemiz gibi gelişmekte olan ülkelerde ise devletin elinde girişimcilere yönelik sübvansiyon ve uygun kredi imkanlarının sınırlı olması girişimcileri teşvik etmekteki en önemli aracın vergi teşvikleri olmasına yol açmıştır. Devletin teşvikler yoluyla almaktan vazgeçtiği veya sübvansiyonlar yoluyla direkt girişimcilere verdiği gelirler, devletin girişimciler için yaptığı önemli bir fedakarlıktır. Bu fedakarlığa girişimcilerin de aynı özveriyle karşılık vermesi halinde teşvikler amacına ulaşacaktır. Aksi halde her kuruşunda bütün ülke vatandaşlarının payı olan teşvikler belirli kesimlerin kazancını artırmaktan öteye gidemeyecektir. Bu nedenle teşvikler verilirken en verimli alanlar titizlikle seçilmelidir.

Ülkemizde girişimciliğin teşvik edilmesi için birçok yasal düzenleme yapılmıştır. Bunlardan vergi teşviği niteliğinde olanlar ise verginin araç olarak kullanılarak bireylerin girişimciliğe özendirilmesidir. Söz konusu yasal düzenlemelerde belirtilen vergi teşviklerinin daha etkin olabilmesi bazı sorunların çözülebilmesiyle mümkün olacaktır.

Bu sorunlardan şekli olarak ilk göze çarpanı Tablo 7’de de görüldüğü üzere girişimcilere yönelik vergi teşviklerinin yasal mevzuatta dağınık bir şekilde

düzenlenmesidir. Bu yasal düzenlemeler genelde mevzuatta istisna ya da muafiyet şeklinde kendini göstermektedir. Kanunlarımızın bir çoğunun sonuç maddelerinde ise diğer kanunlardaki muafiyet, istisna ve indirimlere ilişkin hükümlerin ilgili kanun bakımından geçersiz olduğu belirtilmiştir. Yine kanunlara ek olarak birçok düzenleyici mevzuatta da girişimciliğe yönelik vergi teşvikleri mevcuttur. Bu husus mükellefler açısından karışıklık yaratmakta ve mükellefler faydalanabilecekleri imkanlardan profesyonel bilgi gerektirmesi nedeniyle faydalanamamaktadırlar. Bu nedenle girişimciliğe yönelik vergi teşvikleri sadeleştirilerek ve gerekirse özel bir kanunla toplulaştırılarak vatandaşların bilgisine sunulmalıdır.

Vergi teşvik sistemimizdeki bir diğer sorun ise girişimcilerin vergi mevzuatında yer alan teşviklerden faydalanması için gereken yasal prosedürün fazla oluşunun vergi teşviklerine ulaşımı zorlaştırmasıdır. Bu nedenle bu teşviklerden genelde zaten yeterli sermaye birikimine sahip olan ve kurumsallaşmış büyük firmalar yararlanmaktadır. Henüz girişimcilikle ilgili fikir aşamasında olan ya da küçük ölçekli kurumsallaşmamış vatandaşların girişimcilik fikirlerinden faydalanılamamaktadır. Bu nedenle yasal prosedürlerin sade ama etkin bir hale getirilmesi gerekmektedir.

Devletin girişimcilere yönelik vergi teşviği verebilmek için elinde birçok araç bulunmasına rağmen çoğunlukla vergi indirimi düzenlemesine başvurduğu görülmektedir. Bu husus girişimcilerin maliyetlerini şişirmelerine neden olmaktadır. Bu nedenle devlet vergi indiriminin yanında vergi tatili, vergi kredisi gibi araçlara da başvurulmalıdır.

Vergi sistemimizdeki vergi teşvik içeriklerinin bir diğer sorunu da girişimciyi sadece teşvik etmeye yönelik olmasıdır. Oysa devlet vergi teşvikleri ile girişimcileri ikna da edebilmelidir. Bunun için girişimcilerin ihtiyaç duyduğu işgücü temini, girişimcilik kültürünün oluşması için verilecek eğitimler de vergi teşvik araçlarıyla desteklenebilir. Girişimciler açısından finansal destek çok önemli olmakla birlikte yetkin işgücüne sahip olunmaması durumunda verilen finansal destekler kaynak israfına yol açacaktır. Ülkemizdeki girişimcilerin en önemli sorunlarından biri de nitelikli işgücüne ulaşım zorluğudur. Bu nedenle devlet eliyle üniversitelerin de desteği alınarak nitelikli işgücü yetiştirmeye yönelik programlar oluşturulmalıdır.

Ülkemizdeki vergi teşvik düzenlemelerinin hangi girişimcilik türlerini desteklediği Tablo 7’de toplu olarak gösterilmiştir. Buna göre sosyal girişimcilik ve uluslararası girişimcilik türlerinin en az teşvik verilen alanlar olduğu görülmektedir. Diğer girişimcilik türlerine ise neredeyse aynı oranda vergi teşvik imkanı sunulmuştur.

Oysaki bütün girişimcilik türleri içerisinde pozitif dışsal faydası belki de en çok olan girişimcilik türü bu iki girişimcilik türüdür. Uluslararası girişimcilikler ülkemizin en önemli sorunlarından biri olan cari açığa katkı sağlarken, sosyal girişimciler kar elde etmeden sadece sosyal amaçlarla vatandaşlara gönüllü hizmet vermektedirler. Bu nedenle bu iki girişimcilik türü açısından verilen vergi teşvikleri artırılmalıdır. Yine Tablo 7’de görüleceği üzere ülkemizin ekonomik yapısı göz önünde bulundurulduğunda ülkemiz açısından çok önemli olan yaratıcı ve yenilikçi girişim türleri açısından verilen teşviklerin diğer teşviklerde aynı seviyede olması da bir sorundur. Bu teşvik türlerine daha fazla önem verilmelidir. Yaratıcı ve yenilikçi girişimcilik türleri en fazla oluşma aşamasındayken desteklenmeye ihtiyaç duymaktadır. Oysa vergi teşviklerinin daha çok ortaya bir ürün ya da hizmet çıktıktan sonra bu ürün ve hizmetlerin teslimi için düzenlendiği görülmektedir.

Bir girişimin var olabilmesi için her şeyden önce bir girişimcilik fikrine ihtiyaç vardır. Bu nedenle girişimcilik kültürünün oluşması için devlet desteğiyle yapılan çalışmalar artırılmalıdır. Girişimcilikle ilgili eğitim sadece yüksek öğretim aşamasında değil ilkokuldan itibaren verilmelidir. Bu eğitimler sadece teorik aşamada kalmamalı, özel sektörle iç içe projeler de yapılmalıdır. Bunun için ilkokuldan itibaren eğitim kurumları ile özel sektör iç içe faaliyette bulunmalıdır. Bu faaliyetleri gerçekleştiren mükellefler ise vergi teşvikleri yoluyla desteklenmelidir.

Ayrıca ülkemizde girişimcilik alanında sadece erkeklerin faaliyet gösterebileceği gibi bir kanı mevcuttur. Bu durum kadın girişimcilerimiz açısından öğretilmiş çaresizlik etkisi göstermekte ve motivasyon eksikliğine neden olmaktadır. Zaten Sanayi Bakanlığı Girişimcilik Eylem Planı verilerine göre de ülkemizin girişimcilik alanında en zayıf olduğu konu girişimcilik eğitimi ve kadın girişimciliği alanlarıdır (www.sp.gov.tr, 20.02.2019). Bunun önüne geçmek için girişimcilik kültürü devlet eliyle oluşturulurken kadın girişimcilik üzerinde ayrıca durulmalıdır. Kadın girişimcilerin ekonomide faaliyet gösterebilmeleri için ayrıcalıklı vergi teşvikleri sağlanmalıdır.

Gelişmiş ülkelerle aramızdaki kalkınmışlık ve gelişmişlik farkının kapatılabilmesi için; girişimcilik ve küresel rekabet gücünü geliştirmeye yönelik strateji ve politikaların, (hükümet, işçi-işveren-sivil toplum örgütleri, üniversiteler, vb. desteğindeki ortak çalışmalarla) geniş tabanlı olarak en kısa zamanda oluşturularak, işler hale getirilmesi ve girişimciliğin ekonomik ve teknolojik sorunlarının yanında sosyal ve kültürel sorunlarına da çözüm getirilmesi vergi teşviklerini daha anlamlı hale

getirecektir. Bu anlamda akademik çalışmalara daha fazla destek verilmesi, devletin kurumlarının bildiri, broşur, dergi gibi araçlarla girişimcilik konusunda halkı daha fazla bilinçlendirmesi gerekmektedir. Ayrıca bütün bu çalışmaların anlamlı olabilmesi için devletin her 2,7 yılda bir çıkardığı vergi aflarına daha az başvurması gerekmektedir. Aksi halde vergi ödemeyeceğini düşünen vatandaşlar için vergi teşviklerinin de bir önemi bulunmayacaktır.



KAYNAKÇA

- Acartürk, E. & Keskin, S. (2012). Türkiye’de sağlık sektöründe kamu özel ortaklığı modeli. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı:3, 25-51. <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/194364>. Erişim Tarihi:13.12.2018.
- Ağca, V. & Kurt, M. (2007). İç girişimcilik ve temel belirleyicileri: kavramsal bir çerçeve. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı:29, 83-112. http://iibf.erciyes.edu.tr/dergi/sayi29/sayi_29.htm. Erişim Tarihi:26.04.2017.
- Ahmad, F. (2017). *Modern Türkiye’nin oluşumu*. Kaynak Yayınları, Ankara.
- Akalın, U.S. & Tüfekçi, S. (2014). Türkiye’nin petrol politikaları ve enerji özelleştirmelerine bir bakış. *İktisat Politikası Araştırmaları Dergisi*, Sayı:1, 51-66. <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/14689>. Erişim Tarihi:28.05.2018.
- Akar, S. & Coşkun Karadağ N. (2018). Katma Değer Vergisi Kanunu’nda bulunan engelliler için özel olarak üretilmiş her türlü “araç” istisnasının değerlendirilmesi. *Maliye Dergisi*, Sayı:175, 299-323. https://dergiler.sgb.gov.tr/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/md/175/175-14.pdf. Erişim Tarihi:14.02.2019.
- Akat, Ö. (2001). *Uluslararası pazarlama karması ve yönetimi*, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa.
- Akdemir, A. (1996). *Girişimcilik kültürü: para ile mutlu olunur mu?* Orion Yayınları, Kütahya.
- Akdemir, A. (2006). Editörden.*Girişimcilik Ve Kalkınma Dergisi*, Sayı:1, 15-20. <http://gkd.dergi.comu.edu.tr/upload/0ef0aec6-8813-4f78-a26b-4235b6926394.pdf>. Erişim Tarihi:10.10.2017.
- Akdoğan, A. (1980). *Gelir Vergisi açısından vergi adaletine teknik bir yaklaşım*. Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayını, Sayı:137, Ankara.
- Akdur, Ü. (2015). Madencilik stratejisi üzerine görüşler. *Madencilik Türkiye Dergisi*, 52-54. <http://altinmadencileri.org.tr/wp-content/uploads/2015/07/Madencilik-Stratejisi-%C3%9Czerine-G%C3%B6r%C3%BC%C5%9Fler-%C3%9Cmit-Akdur-1.pdf>. Erişim Tarihi:31.05.2018.
- Akpınar, S. (2009). *Girişimciliğin temel bilgileri*, Umuttepe Yayınları, Kocaeli.

- Aktan, C. C. (2018). *Özel girişimci ile kamu girişimcisi arasındaki farklılık üzerine*. <http://www.canaktan.org/yonetim/kobi/girisimcilik-teorisi/ozel-girisimci-kamu-girisimcisi.htm>. Erişim Tarihi:13.12.2018.
- Akyol, M.E. (2008). Kdv ve Ötv yönünden ihraç kaydı ile mal tesliminde tecil terkin uygulaması. *E-Yaklaşım Dergisi*, Sayı:190.
- Akyol, M. E. (2013). Girişim sermayesi fonu. *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:382, 17-20.
- Altın Madencileri Derneği. *Türkiye'nin altın potansiyeli*. <http://altinmadencileri.org.tr/wp-content/uploads/2018/03/19.png>. Erişim Tarihi:29.05.2018.
- Altın, O. & Kaya, A. A. (2009). Türkiye’de Ar-Ge harcamaları ve ekonomik büyüme arasındaki nedensel ilişkinin analizi. *Ege Akademik Bakış Dergisi*, Sayı:9, 251-259. http://www.onlinedergi.com/makaledosyalari/51/pdf2009_1_15.pdf. Erişim Tarihi:14.03.2018.
- Altınok, T. (2017). *Maliye Finans Yazıları Dergisi*, Özel Sayı, 11-24. <https://mail.vdk.gov.tr/owa/redir.aspx?C=Vjr2AzQOYTRRH1zZCZGfVge0jQzRE3ruPPAJNQ5Bin5SOaFZKoDVCA..&URL=http%3a%2f%2fdergipark.gov.tr%2fuploads%2fissuefiles%2f3f35%2f789e%2fd26f%2f5a099b54a8393.pdf>. Erişim Tarihi:02.02.2018.
- Altıparmak, A. (1993). *Müteşebbis kavramı ve Tanzimat’tan 1932’ye Türkiye’de müteşebbis sınıfının gelişimi*. Yüksek Lisans Tezi, Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kayseri.
- Altuntaş, G. (2010). *Girişimcilik ve stratejik yönetim ilişkisi: bir stratejik girişimcilik modeli ve İmkb Ulusal – 100 Endeksinde işlem gören işletmeler üzerinde testi*. Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Altuntaşoğlu, Z. T. (2003). Sürdürülebilir Kalkınma - Yenilenebilir Enerji ve Yenilenebilir Enerji Kaynakları Kanun Tasarısı Taslağı. *TMMOB Türkiye IV. Enerji Sempozyumu Bildirileri*, 10-12 Aralık, 345-354. http://www.emo.org.tr/etkinlikler/enerji/etkinlik_bildirileri_detay.php?etkinlikkod=20&bilkod=606. Erişim Tarihi:03.02.2018.
- Apaydın, F. (2009). Kurumsal teori ve işletmelerin kurumsallaşması. *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Sayı 1, 1-22. <http://eskidergi.cumhuriyet.edu.tr/makale/1909.pdf>. Erişim Tarihi: 03.02.2018.

- Aslan, G. Araza, A. & Bulut, Ç. (2012). Sosyal girişimciliğin kavramsal çerçevesi. *Girişimcilik ve Kalkınma Dergisi*, Sayı:2, 69-88. <http://gkd.dergi.comu.edu.tr/upload/43841edc-bc68-4c7c-bb3c-5c76deaeef5a.pdf>. Erişim Tarihi:10.11.2017.
- Aşkın, A. Nehir, S. & Vural, S. Ö. (2011). Tarihsel süreçte girişimcilik kavramı ve gelişimi. *Girişimcilik ve Kalkınma Dergisi*, Sayı:6, 55-72. <http://www.acarindex.com/dosyalar/makale/acarindex-1423881627.pdf>. Erişim Tarihi:06.06.2017.
- Atayeter, C. & Erol A. (2014). Türkiye’de uygulanmakta olan ihracat teşvikleri. *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 1(2014), 1-26. <http://iibfdergisi.ksu.edu.tr/download/article-file/107617>. Erişim Tarihi: 13.12.2017.
- Ateş, K. (2011). *İhracat mı yoksa ihraç kayıtlı teslimler mi daha avantajlıdır?*, Muhasebetr Makaleleri. http://www.muhasibetr.com/sorucevap/haber_oku.php?haber_id=838. Erişim Tarihi:25.05.2018.
- Ateş, L. (2017). *Yatırım vergi teşvik politikasının hukuki çerçevesi*. Oniki Levha Yayıncılık, İstanbul.
- Atmaca, M. (2014). Yatırım indirimi ve tevkifatında karşılaşılan sorunlar. *Yaklaşım Yayınları (E-Yaklaşım)*, Sayı:258, 420-421.
- Aydemir, R. (2017) Amortisman oranlarında sektörel ayrım ile genel oran ilişkisi. *Yaklaşım Yayınları (E-Yaklaşım)*, Sayı:292, 330-332.
- Aydın, E. & Çakar, U. (2013). Girişimcilik ve ekolojinin bütünleşmesi: ekogirişimcilik. *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar*, Sayı:581, 53-61. <http://www.sogenc.org/dosyalar/93-Giri%C5%9Fimcilik%20ve%20Ekolojinin%20B%C3%BCt%C3%BCnle%C5%9Fmesi.%20Erhan%20AYDIN&Ula%C5%9F%20%C3%87AKAR.pdf>. Erişim Tarihi:01.09.2018.
- Aykan, E. (2012). Girişimciliğin değişen yüzü: ekogirişimcilik. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı:3, 195-212. <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/194371>. Erişim Tarihi:10.10.2017.

- Aytaç, Ö. (2006). Girişimcilik: sosyo-kültürel bir perspektif . *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı:15, 139-160. http://birimler.dpu.edu.tr/app/views/panel/ckfinder/userfiles/17/files/DERG_/15/139-160.pdf. Erişim Tarihi: 04.04.2018.
- Başar, E. Altın, H. & Doğan, V. (2013). *Girişimcilik*, Nobel Yayıncılık, Ankara.
- Baydar, G. (2012). Evden çalışanların gündelik yaşam pratikleri. *İletişim Kuram ve Araştırma Dergisi*, Sayı:35, 61-78. <http://www.acarindex.com/dosyalar/makale/acarindex-1423903282.pdf>. Erişim Tarihi:13.01.2018.
- Bayraktar, E. Bozkurt & E. Özesmi, U. (2014). Sosyal girişimin lafzı ve ruhu. *Optimist Dergisi*, Mayıs/2014, 110-112.
- Bayraktaroğlu, H. & Tan, M. (2001). 187 Seri numaralı G.V.K. Genel Tebliği ve yatırım teşvik belgesinin revizesi sorununa bir yaklaşım. *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:154, 50-55.
- Bayraktaroğlu, S. (2017). *Girişimcilik ders notları*. Sakarya Üniversitesi Web Sitesi. http://content.lms.sabis.sakarya.edu.tr/Uploads/77974/31697/giri%C5%9Fimcilik_ders_notlar%C4%B1.pdf. Erişim Tarihi: 02.05.2017.
- Benk, S. (2004). Doğrudan yabancı sermaye yatırımları ve vergisel teşvikler. *İş, Güç, Endüstri İlişkileri ve İnsan Kaynakları Dergisi*, Sayı:1. <https://www.isguc.org/?p=article&id=195&cilt=6&sayi=1&yil=2004>. Erişim Tarihi:10.10.2017.
- Berksoy, T. & Demir, İ. (2004). Politik vergi çevrimleri: Türkiye’de vergi yükü üzerinde politik etkiler. *Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları*, 9. Maliye Sempozyumu, Antalya. <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/310398>. Erişim Tarihi:08.02.2019.
- Betil, İ. (2007). Ekonomik ve sosyal alanda: girişimcilik. *Girişimcilik Ve Kalkınma Dergisi*, Sayı:2, 21-27. <http://gkd.dergi.comu.edu.tr/upload/842f9d86-e749-4e9a-b6a2-7918aa6acb32.pdf>. Erişim Tarihi:10.10.2017.
- Beyanname Düzenleme Rehberi. (2015). *Vergi Müfettişleri Derneği Yayını*, Epamat Basım Yayın, Ankara.
- Bıyık, R. (2016). *Nakdi Sermaye Artırımında Faiz İndirimi Hakkında Genel Tebliğ*, <https://www.vergiportali.com/Content.aspx?Type=BulletinD&Id=4585>. Erişim Tarihi:16.05.2018.
- Bocutoğlu, E. (2012). *İktisadi Düşünceler Tarihi*, Trabzon: Murathan Yayınevi.

- Boratav, K. (1980). *Türkiye’de devletçilik*, Savaş Yayınları, Ankara.
- Boratav, K. (2018). *Türkiye iktisat tarihi*, İmge Kitabevi, Ankara.
- Bozkurt Çetinkaya, Ö. (2011). *Dünyada ve Türkiye’de girişimcilik eğitimi: başarılı girişimciler ve öğretim üyelerinden öneriler*, Detay Yayınları, Ankara.
- Börü, D. (2006). *Girişimcilik eğitimi Marmara Üniversitesi İşletme Bölümü öğrencileri üzerine bir araştırma*. Marmara Üniversitesi Yayın No.733, İstanbul.
- Buğra, A. (2018). *Devlet ve işadamları*, İletişim Yayınları, İstanbul.
- Bulut, H. & Er, İ. (2009). *Finansal yenilik ve açılımları ile katılım bankacılığı*, Türkiye Katılım Bankaları Birliği Yayını, İstanbul. <http://www.tkbb.org.tr/tkbb-yayinlari>. Erişim Tarihi:13.05.2017.
- Bulut, M. (2009). *Yatırım ikliminin geliştirilmesinde vergi politikalarının rolü: Türkiye örneği*, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No:2009/388, Ankara.
- Canbek, M. (2005). Yazılımların Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 13/F ve geçici 20/1 bentleri kapsamında değerlendirilmesi. *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:203, 110-113.
- Cansız, M. (2013). *Türkiyenin yenilikçi girişimcileri:teknoloji geliştirme bölgeleri örneği*. T.C. Kalkınma Bakanlığı, Yayın No:2850.
- Ceyhan, A. (2014). Girişim Sermayesi Fonlarının kurum kazancından indirim esasları. *E-Yaklaşım Dergisi*, Sayı:257.
- Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı. *Türkiye girişimcilik stratejisi ve eylem planı*. http://www.sp.gov.tr/upload/xSPTemelBelge/files/n4JRw+GISEP_2015-2018_.pdf. Erişim Tarihi:20.02.2019.
- Çakmak, O. (2003). *Girişimciliğin tarihsel gelişimi*. Piyasa Dergisi, Sayı:8, 61-67. <http://www.libertedownload.com/Piyasa/08/09-orhan-cakmak-girisimciligin-tarihsel-gelisimi.pdf>. Erişim Tarihi: 05.07.2017.
- Çakırer, M. A. (2016). *Girişimcilik ve küçük işletme yönetimi*, Ekin Yayınevi, Bursa.
- Çalışkan, Ş. (2009). Türkiye’nin enerjide dışa bağımlılık ve enerji arz güvenliği sorunu. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı:25, 297-310. <http://www.acarindex.com/dosyalar/makale/acarindex-1423876691.pdf>. Erişim Tarihi:31.05.2018.

- Çekerol, G.S. & Kurnaz, N. (2011). Küresel kriz ekseninde lojistik sektörü ve rekabet analizi. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı:25, 47-59. <http://dergisosyalbil.selcuk.edu.tr/susbed/article/view/182>. Erişim Tarihi:25.02.2018.
- Çelebi, A.K. & Kahriman, H. (2011). Avrupa Birliği Ülkeleri ve Türkiye’de Ar-Ge faaliyetlerine yönelik vergi teşvikleri ve bunların karşılaştırmalı analizi. *Maliye Dergisi*, Sayı:161, 33-63. https://dergiler.sgb.gov.tr/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/md/161/003.pdf. Erişim Tarihi:15.02.2018.
- Çelik, M. (2016). Genç girişimcilerde kazanç istisnası. *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı:135 , 235-242. http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/135malicozum/018_Metin_%C3%87ELiK_.pdf. Erişim Tarihi:03.12.2017.
- Çelikkaya, A. (2010). Globalleşmenin neden olduğu Kurumlar Vergisi reformları ve OECD üyesi ülkeler üzerine bir değerlendirme. *Maliye Dergisi*, Sayı:159, 36-52. https://dergiler.sgb.gov.tr/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/md/159/Al%C3%87EL%C4%B0KKAYA.pdf. Erişim Tarihi:17.05.2018.
- Çırak, M. (2016). Serbest bölgelerde uygulanan teşvik komedisi. *E-Yaklaşım Dergisi*, Sayı:288.
- Çiloğlu, İ. (2000). Teşvik politikalarının yönlendirme gücü. *Hazine Dergisi*, Sayı:13, 29-49.
- Cingöz, A. (2013). *Girişimcilik*, Beta Yayınevi, İstanbul.
- Çuhadar, M. T. (2013). *Kamu girişimciliği*, Beta Yayınevi, İstanbul.
- Danışman, A. & Sökmen, A.G. (2007). Girişimci özellikleri ve firma niteliklerinin ihracat performansına etkisi: kobi’ler üzerinde bir araştırma. *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı:1, 213-230. <http://dergipark.ulakbim.gov.tr/cusosbil/article/view/5000001179/5000001870>. Erişim Tarihi:24.05.2018
- Dayınlarlı, K. (2007). *Joint Venture sözleşmesi*, Dayınlarlı Hukuk Yayınları, Ankara.
- Demirel, E.T & Akbıyık, N. (2009). *Girişimcilik ve küçük işletme yönetimi*, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara.
- Duran, M. (2003). *Teşvik politikaları ve doğrudan sermaye yatırımları*, Hazine Müsteşarlığı Araştırma-İnceleme Dizisi No:33, Ankara.

Durukan, T. (2006). *Dünden bugüne girişimcilik ve 21. yüzyılda girişimciliğin önemi.*

Girişimcilik ve Kalkınma Dergisi, Sayı:1, 25-37.

<https://arastirmax.com/en/system/files/dergiler/114522/makaleler/1/2/arastirmax-dunden-bugune-girisimcilik-21.yuzyilda-girisimciligin-onemi.pdf>. Erişim

Tarihi:07.09.2017.

Elçi, Ş. (2007). *İnovasyon*, Nova Yayınları, Ankara.

Ekonomi Bakanlığı. *Serbest Bölgeler.*

https://www.ekonomi.gov.tr/portal/faces/home/yatirim/serbestBolgeler?_afzLoop=27447465461554602&_afzWindowMode=0&_afzWindowId=1a5da3ktba&_adf.ctrl-state=4b9nqyvту_103#!%40%40%3F_afzWindowId%3D1a5da3ktba%26_afzLoop%3D27447465461554602%26_afzWindowMode%3D0%26_adf.ctrl-state%3D4b9nqyvту_107. Erişim Tarihi:05.06.2018.

Ekonomi Bakanlığı. *Yatırım Teşvik Sistemi.*

https://www.ekonomi.gov.tr/portal/faces/home/yatirim/yatirimTevsik/yatirimTevsik-Sikca_Sorulan_Sorular;jsessionid=4221zqrXNFzFHlyjUNSo9DmY-Bsp3bTeR63jGxElfOi1awIDqDtc!-791941047?_afzLoop=27006792599581853&_afzWindowMode=0&_afzWindowId=null&_adf.ctrl-state=wuqqykf2a_1#!%40%40%3F_afzWindowId%3Dnull%26_afzLoop%3D27006792599581853%26_afzWindowMode%3D0%26_adf.ctrl-state%3Dwuqqykf2a_5%40s2. Erişim Tarihi:31.05.2018.

Enerji ve Tabi Kaynaklar Bakanlığı. *Petrol.* <http://www.enerji.gov.tr/tr-TR/Sayfalar/Petrol>. Erişim Tarihi:29.05.2018.

Er, P. H. (2013). Girişimcilik ve yenilikçilik kavramlarının iktisadi düşüncedeki yeri: Joseph A. Schumpeter. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı:29, 77-82. <http://dergisosyalbil.selcuk.edu.tr/susbed/article/viewFile/44/28>. Erişim Tarihi: 03.08.2017.

Erbil, Y. (2015). İnşaat sektöründe girişimcilik eğilimi üzerine bir değerlendirme. *Trakya Üniversitesi Mühendislik Bölümü Dergisi*, Sayı:16, 1-9. <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/200999>. Erişim Tarihi:10.02.2018.

- Ercan, S. & İ. Gökdeniz. (2009). Girişimciliğin gelişim süreci ve girişimcilik açısından Kazakistan. *Bilgi/Türk Dünyası Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı:49, 59-82. http://uvf.ulakbim.gov.tr/uvf/index.php?cwid=9&vtadi=TPRJ%2CTTAR%2CTTIP%2CTMUH%2CTSOS%2CTHUK&c=google&ano=99297_6a98fd6925df17c74ee05a6fd54b876 Erişim Tarihi: 05.02.2018.
- Ergül N. (2003). Türkiye için serbest bölgelerin önemi. *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:175, 95-105. http://www.vergisorunlari.com.tr/Content/userfiles/files/2003_04_14.pdf. Erişim Tarihi: 26.12.2017.
- Eroğlu, F. (2010). *Davranış bilimleri*. Beta Yayın Dağıtım, İstanbul.
- Ersöz, F. (2009). Savunma yeteneklerinin geliştirilmesinde bilgi&teknoloji, Ar-Ge ve inovasyon'un rolü ile inovasyon göstergelerine göre Türkiye'nin yeri, *TUBAV Bilim Dergisi*, Sayı:3, 364-371. <http://dergipark.ulakbim.gov.tr/tubav/article/view/1013000076/1013000098>. Erişim Tarihi:01.06.2018.
- Fidan, M. M. & Yılmaz, Ş. (1996). *Meslek Liseleri müteşebbislik (girişimcilik) ders kitabı*, Tubitak Yayınları, Ankara.
- Gelir İdaresi Başkanlığı. *Rehber ve broşürler*. <http://www.gib.gov.tr/rehber-ve-brosurler-0>. Erişim Tarihi:18.02.2019.
- Giray, F. (2016). *Vergi teşvik sistemi ve uygulamaları*, Ekin Yayınları, Bursa.
- Girişim Haber. *Sanat odaklı sosyal girişim: kutuda sanat var!* <http://www.girisimhaber.com/post/2017/01/24/Sanat-Icin-Sosyal-Girisim-Kutuda-Sanat-Var.aspx>. Erişim Tarihi:20.07.2018.
- Gözlü, S. (1996). Kamu hizmeti veren kuruluşlarda toplam kalite yönetimi. *Kamu Yönetimi Disiplini Sempozyumu Bildirileri, TODAİE Yayını*, Ankara, 43-50.
- Güney Marmara Kalkınma Ajansı. *Girişim ve risk sermayesi*. https://www.gmka.gov.tr/dokumanlar/yayinlar/girisim_ve_risk_sermayesi_bilgi_notu.pdf. Erişim Tarihi:04.05.2017.
- Güngör, G. (1968). Madencilik bilim, sanayii ve mesleği üzerine düşünceler. *Madencilik Dergisi*, Sayı:10, 35-40. <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/377669>. Erişim Tarihi:28.05.2018.
- Gürdoğan, N. (2008). *Girişimcilik ve girişimcilik kültürü*, İktisadi Girişim ve İş Ahlakı Derneği Yayınları. İstanbul.

- Güzel, S. (2009). Ar-Ge harcamaları ve vergi teşvikleri: belirli ülkeler karşısında Türkiye'nin durumu. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, Sayı:2, 29-48. <http://www.acarindex.com/dosyalar/makale/acarindex-1423880342.pdf>. Erişim Tarihi:01.03.2018.
- Haskırış, M. (1968). *Gelir ve Kurumlar Vergilerinde yatırım indirimi*, İstanbul Üniversitesi Maliye Entitüsü Konferansları 17. Seri, İstanbul Üniversitesi Yayınları, İstanbul.
- Hisarcıklıoğlu, R. (2006). Türkiye'de girişimcilik. *Girişimcilik ve Kalkınma Dergisi*, Sayı:1, 81-83. <http://gkd.dergi.comu.edu.tr/upload/0ef0aec6-8813-4f78-a26b-4235b6926394.pdf>. Erişim Tarihi:04.04.2017.
- Hürriyet Gazetesi. *Kazara milyarlar oldu*. <http://www.hurriyet.com.tr/gundem/kazara-milyarder-oldu-15737955>, Erişim Tarihi:02.02.2018.
- İnal, N. (2003). *Adli tıp ve ekonomik terimli hukuk sözlüğü*, Sözkese Matbaacılık, Ankara.
- İnşaat Malzemesi Sanayicileri Derneği. *2017 Yılı Faaliyet Raporu*. http://www.imsad.org/Uploads/Files/Faaliyet_Raporu_2017.pdf. Erişim Tarihi:11.05.2018.
- İrmiş, A. & Selçuk, Ö. (2002). *İktisadi gelişmede girişimcilik: Denizli ve Erzurum örneği*. Beta Yayınevi. İstanbul.
- Kandemir, E. & Bakar, M. (2016). Nakdi sermaye artırımı teşviği ve bu teşvikten yararlanma şartları, *E-Yaklaşım*, Sayı:280.
- Kaplan, İ. (2007). *İnşaat sektöründe müşterek iş ortaklığı (joint venture)*. Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Karabacak, Y. (2012). Sosyal politika aracı olarak vergilemenin işlevleri: Türkiye örneği. *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası*, Sayı:2, 223-252. <http://dergipark.gov.tr/iuifm/issue/863/9616>. Erişim Tarihi:08.02.2019.
- Karabıçak, M. (2002). Küreselleşme sürecinde gelişmekte olan ülke ekonomilerinde ortaya çıkan yönelim ve tepkiler. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı:1, 115-131. <http://edergi.sdu.edu.tr/index.php/iibfd/article/viewFile/2482/2226>. Erişim Tarihi: 02.09.2017.
- Karadal, H. & Gülpınar Ş. (2013). *Girişimcilik*, Beta Yayınevi, İstanbul.
- Karaduman, N. & Yıldız, Z. (2002). Serbest Bölge uygulamalarının dış ticarete ve yabancı sermayeye katkıları. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı:1, 133-152. <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/195096>. Erişim Tarihi:09.03.2018.

- Karakoyunlu, E. (1987). *Türkiye’de yatırım ve ihracat teşvikleri*, YASED Yayınları, İstanbul.
- Kasalak, K. (2012), Teşvik-i Sanayi Kanunları ve Türkiye’de sanayileşmeye etkileri. *SDÜ Fen Edebiyat Fakültesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı:27, 65-79. <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/117822>. Erişim Tarihi:11.08.2017.
- Kendirli, S. (2007). “İşletmelerde örgüt kültürü ve AB’ye giriş sürecinin işletmeler üzerindeki etkisinin Çorum KOBİ’leri açısından incelenmesi”, 6. Anadolu İşletmecilik Kongresi, Kırıkkale.
- Kılıç, M.H. (2017). 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamında nakdi sermaye artışı ve faiz indirimine ilişkin bir değerlendirme. *Vergi Raporu Dergisi*, Sayı:211, 59-68.
- Kılınçkaya, L. (2017). E-Ticaret ve KDV açısından yarattığı sorunlar. *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, Sayı:157, 141-149.
- Kılınçkaya, L. (2018). 7143 Sayılı yasanın Vuk 359/B kapsamında işlenen suçlar dolayısıyla yapılacak incelemelere etkisi. *Vergi Raporu Dergisi*, Sayı: 6, 90-98.
- Kuter, N. & Ünal, H.E. (2009). Sürdürülebilirlik kapsamında ekoturizmin çevresel, ekonomik ve sosyo-kültürel etkileri. *Kastamonu Üniversitesi Orman Fakültesi Dergisi*, Sayı:2, 146-156. <http://dergipark.gov.tr/kastorman/issue/17239/180101>. Erişim Tarihi:20.07.2018.
- Küçük, O. (2011). *Girişimcilik ve küçük işletme yönetimi*, Seçkin Yayınları, Ankara.
- Kükrer, S. (1999). Türkiye’de siyasal süreçte vergi reformuna genel bir bakış. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı:2, 81-96. http://birimler.dpu.edu.tr/app/views/panel/ckfinder/userfiles/17/files/DERG_2/81-96.pdf. Erişim Tarihi:08.02.2018.
- Kümbül Güler, B. (2010). *Sosyal girişimcilik*, Efil Yayınevi, Ankara.
- Lewis, B. (1974). *Emergence of modern Turkey*, Oxford University Press, New York. https://s3.amazonaws.com/academia.edu.documents/30499152/lewis_-_emt_ch_8.pdf?AWSAccessKeyId=AKIAIWOWYYGZ2Y53UL3A&Expires=1549613869&Signature=%2Bz0%2BLA1Sf%2FKEzAU6w%2Fo4aeGPjgw%3D&response-content-disposition=inline%3B%20filename%3DThe_emergence_of_modern_Turkey.pdf. Erişim Tarihi:20.12.2018.
- Masatoğlu, H. (2006), *Aile şirketleri ve yönetim tarzları*, 2. Aile İşletmeleri Kongresi, İstanbul Kültür Üniversitesi Yayınları, Yayın No:53, 268-270, İstanbul.

- Merter, M.E., Acar, İ.A. & Arslan, E. (2007). Türk Vergi Sisteminde KDV uygulaması ve etkinliğinin analizi. *Maliye Dergisi*, Sayı:153, 24-50. http://212.174.133.188/calismalar/maliye_derigisi/yayinlar/md/153/merter_acar_arslan.pdf. Erişim Tarihi:21.05.2018.
- Müftüoğlu, T. & Durukan, T. (2004). *Girişimcilik ve kobiler*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Nadaroğlu, H. (1992). *Kamu Maliyesi teorisi*, Beta Basım Yayın, İstanbul.
- Nas, A. (2016). Sınai mülkiyet haklarından patent ve faydalı modellere Kurumlar Vergisi Kanununun 5/B maddesine göre sağlanan vergisel teşvikler. *E-Yaklaşım Dergisi*, Sayı:332.
- Okudu, B. (2016). Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunu açısından serbest bölgelerde mükellefiyet durumu. *E-Yaklaşım Dergisi*, Sayı:284.
- Onay, M. (2010). İşletmelerde girişimcilik özelliğini etkileyen faktörler: iç girişimcilik. *Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F. Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, Sayı:17, 47-67. http://www2.bayar.edu.tr/yonetimekonomi/dergi/pdf/C17S12010/47_67.pdf. Erişim Tarihi: 08.01.2017.
- Oslo Kılavuzu. (2005). Tübitak Web Sitesi http://www.tubitak.gov.tr/tubitak_content_files/BTYPD/kilavuzlar/Oslo_3_TR.pdf Erişim Tarihi:03/05/2017.
- Ökçün, G. (1971). *Osmanlı Sanayii*. Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, Ankara.
- Öncel, T. (2001). Vergilendirme sınırının makro ekonomik değişkenleri. *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, 39. Seri, 17-28. <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/7381>. Erişim Tarihi: 08.02.2019.
- Önder, İ. (1982). Dışsal maliyetler ve dolaylı vergilerde aşırı yük. *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, 28. Seri, 97-102. <http://dergipark.gov.tr/iuamk/issue/761/8191>. Erişim Tarihi:08.02.2019.
- Önder, İ. (2002). Özel Tüketim Vergisi. *Mükellefin Dergisi*, Sayı:111, 5-12.
- Özdemir, H. İ. (2005). ÖTV Kanunu'nda yer alan ihracat istisnası imalatçılara iade imkanı sağlayacak şekilde düzenlenmelidir. *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:199, 67-72.
- Özdemir, S. , Başel, H. & Şenocak, H. (2009). Sivil Toplum Kuruluşları (STK)'nın artan önemi ve Üsküdar'da faaliyet gösteren bazı STK'lar üzerine bir araştırma. *Sosyal Siyaset Konferansları Dergisi*, Sayı:56, 151-234. <http://dergipark.gov.tr/iusskd/issue/886/9847>. Erişim Tarihi:04.03.2018.

- Özer, Ö. (2011). *Kurumsal girişimcilik ve işletme performansı ilişkisi: dört ve beş yıldızlı otel işletmelerinde uygulama*. Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Turizm İşletmeciliği Anabilim Dalı, Turizm İşletmeciliği Programı Doktora Tezi. İzmir.
<https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezSorguSonucYeni.jsp>. Erişim Tarihi: 12.05.2017.
- Özgüven, A. (1992). *İktisadi düşünceler-doktrinler ve teoriler*, İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Özker, A.N. (2002). Konjonktürel denge hedefleri açısından sübvansiyon olgusu ve 1990 sonrası konumu. *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı:3, 225-242. <http://dergipark.gov.tr/gaziuiibfd/issue/28347/301341>. Erişim Tarihi:01.01.2018.
- Özkul, G. (2007). Kapitalist sistemin sürükleyici aktörleri: ekonomik teoride girişimciler. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı:3, 343-366. <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/194804> Erişim Tarihi:07.03.2018.
- Özyolcu, Y. (2017). Teknoloji geliştirme bölgelerinde (teknokent) yer almanın getirdiği vergisel avantajlar. *E- Yaklaşım*, sayı:300.
- Pamuk, Ş. (1999). *100 Soruda Osmanlı-Türkiye iktisadi tarihi 1500-1914*, Gerçek Yayınevi, İstanbul.
- Pamuk, İ. & Battal, N. (2011). Ar-Ge indiriminin vergisel açısından değerlendirilmesi. *Vergi Raporu Dergisi*, Sayı:143, 44-65.
- Parasız, İ. (2007). *Modern Ansiklopedik Ekonomi Sözlüğü*, Ezgi Kitabevi, Bursa.
- Pekin, F. (2011). *Çözüm: kültür turizmi*. İletişim Yayınları, İstanbul.
- Petrol ve Doğalgaz Platformu Derneği. *Türkiye’de petrol üretimi*.
<https://www.petform.org.tr/arama-uretim-sektoru/turkiyede-petrol-uretimi/>.
Erişim Tarihi:29.05.2018.
- Pınar, A. (2006). *Maliye politikası*, Naturel Yayınları, Ankara.
- Polat, B. & Dönmez, H. (2015). *Teknoloji geliştirme bölgelerinde seri üretim ve uygulamada yaşanan anlam karmaşası*. Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:327, 107-113.
- Pulaşlı, H. (2013). *Şirketler Hukuku genel esaslar*, Adalet Yayınevi, Ankara.
- Rodoplu, G. (1993). *Türkiye’de sermaye piyasası ve işlemleri*, Marmara Üniversitesi Nihad Sayar Eğitim Vakfı Yayınları, İstanbul.
- Sabuncuoğlu, Z. & Tokol, T. (2011). *İşletme*, Beta Yayınları, Bursa.

- Sağtaş, S. (2013). *Second life sanal yaşam dünyasında girişimcilik: avapreneurship (avatar girişimcilik)*. Çağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Yönetimi Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi. Mersin. <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezSorguSonucYeni.jsp>. Erişim Tarihi:03/10/2017.
- Saraçoğlu, F., Eyüpgiller, S. & Arslan C.B. (2012). *Türkiye’de ekonomik krizle mücadelede KDV ve ÖTV indirimlerinin etkinliğinin analizi*, Adalet Yayınevi, Ankara.
- Sıkça sorulan sorulara cevaplarım 5. <http://www.serhansuzer.com/tr/sikca-sorulan-sorulara-cevaplarim-5>. Erişim Tarihi: 20/03/2018.
- Selen, U. (2011). *Maliye Politikası aracı olarak teşvik uygulamaları*, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa.
- Seyidoğlu, H. (2003). *Uluslararası iktisat teori politika ve uygulama*, Güzem Can Yayınları, İstanbul.
- Soydan, H. Y. (1980). *Holdinglerde hesap işleri düzeni*, Kalite Matbaası, Bursa.
- Sönmez, F. (2004). 8 Nolu Türkiye Muhasebe Standardı kapsamında yer alan-maddi duran varlıklar (UMS-16 İle Karşılaştırmalı Olarak), *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Ocak, 79-100.
- Sürmen, Y. (2010). *Muhasebe I*, Akademi Kitabevi, Trabzon.
- Şahin, O.N. (2017). Son düzenlemeler ışığında ihracatta Kdv’nin iadesi ve muhasebeleştirilmesi. *Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*, Sayı:1, 90-115. <http://eyad.mu.edu.tr/index.php/eyad/article/view/211/200>. Erişim Tarihi:25.05.2018.
- Şenyuva, A. (1991). *Cesaret sermayesi*, Türkiye İşbankası Yayınları, İstanbul.
- Şenses, N. (2018). Serbest meslek erbabının kendi mesleğinin icrası dışında yine kendi mesleği ile ilgili dijital ürün, program, oyun seti vb. ürün ve hizmet satışında vergileme. *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:304, 65-68.
- Şimşek, M. & Kadılar, C. (2010). Türkiye’de beşeri sermaye, ihracat ve ekonomik büyüme arasındaki ilişkinin nedensellik analizi. *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Sayı:1, 115-140. <http://www.acarindex.com/dosyalar/makale/acarindex-1423875100.pdf>. Erişim Tarihi:22.05.2018.

- Takım, A. (2010). Türkiye’de GSYİH ile ihracat arasındaki ilişki: Granger nedensellik testi. *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı:14, 1-16. <http://e-dergi.atauni.edu.tr/ataunisobil/article/viewFile/1020005978/1020005764>. Erişim Tarihi:22.05.2018.
- Tanker, N. (1979). *Türkiye ’de holdingler ve Vergi Muhasebesi açısından incelenmesi*, Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayını.
- Taymaz E. (2001). *Ulusal yenilik sistemi Türkiye imalat sanayinde teknolojik değişim ve yenilik süreçleri*, Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu (TÜBİTAK) Yayınları, Ankara.
- Tekin, A. (2006), Vergi teşvikleri ve ekonomik etkileri. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı:16, 301-316. http://birimler.dpu.edu.tr/app/views/panel/ckfinder/userfiles/17/files/DERG_/16/301-316.pdf. Erişim Tarihi:15/10/2017.
- Tekin, M. (2005). *Hayallerin gerçeğe dönüşümü girişimcilik*, Günay Ofset, Konya.
- Tekil, F. (1996). *Adi, kolektif ve komandit şirketler hukuku*, Yetkin Yayınları, İstanbul.
- Tengirşenk, Y.K. (1935). *Türk İnkılabı dersleri: ekonomik değişmeler*, Resimli Ay Yayınları, İstanbul.
- Terzi, H. & Erol, A. (2005). Doğu Karadeniz Bölgesinde ihracatçı firmaların ihracat teşviklerinden yararlanma düzeyi üzerine bir araştırma, Doğu Karadeniz Bölgesi Kalkınma Sempozyumu 2005 (Artvin, Rize, Trabzon, Gümüşhane, Giresun, Ordu “Sorunlar, Analizler ve Politikalar). *Karadeniz Teknik Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Bildiriler Kitabı*, 281-296. http://www.ktu.edu.tr/dosyalar/iibf_dkb2005.pdf. Erişim Tarihi:13.12.2017.
- Toffler, A. (2012). *Üçüncü Dalga*. Koridor Yayıncılık, İstanbul.
- Tonta,Y & Küçük, M.E. (2005). Sanayi toplumundan bilgi toplumuna geçiş sürecinde temel dinamikler. *Türk Kütüphaneciliği Dergisi*, Sayı:4, 1-14. <http://tk.org.tr/index.php/TK/article/view/142/140>. Erişim Tarihi: 22.08.2017
- Topçu, N. & Kaya, A. (2010). Gıda bankacılığı ve muhasebesi. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Sayı:3, 257-266. <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/30321>. Erişim Tarihi:16.01.2018.
- Toprak, Z. (1982). *Türkiye’de milli iktisat (1908-1918)*, Yurt Yayınları, Ankara.
- Tuncer, S. (2008). Türkiye’de vergi teşvikleri ve uygulaması (genel değerlendirme). *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:191, 81-100.

- Tuncer, S. (2010). *Joint Venture sözleşmeleri*. T.C. Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Hukuk Anabilim Dalı, Özel Hukuk Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi. İstanbul.
<https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezSorguSonucYeni.jsp>. Erişim Tarihi: 11.10.2017.
- Turhan, S. (1993). *Vergi teorisi ve politikası*, Filiz Kitapevi, İstanbul.
- Tutar, F., Kocabay, M. & Arıç, H. (2007). Firmaların yenilik (inovasyon) yaratma sürecinde serbest bölgelerin rolü: Kayseri Serbest Bölgesi örneği. *Selçuk Üniversitesi Karaman İ.İ.B.F. Dergisi Yerel Ekonomiler Özel Sayısı*, 195-203, <http://dergi.kmu.edu.tr/userfiles/file/mayis2007/16.pdf>, Erişim Tarihi:18.07.2018.
- Tübitak, *Teknoloji ve yenilik odaklı girişimleri destekleme programı uygulama esasları*, http://www.tubitak.gov.tr/tubitak_content_files/mevzuat/esaslar/ESASLAR_II_3.pdf. Erişim Tarihi:03.12.2017.
- Türeli, N. (2008). Hizmet sektöründeki Kobi'lere yönelik elektronik ticaret ve sanal girişimciliğin modellenmesi. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı:3, 309-326. <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/194723>. 12.12.2018.
- Türk Dil Kurumu (t.y.), *Güncel Türkçe sözlük*, http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.5b8f966f419134.89693859. Erişim Tarihi:14.03.2018.
- Türk Dil Kurumu (t.y.), *Güncel Türkçe sözlük*, http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5ab39edb0df525.64512900. Erişim Tarihi:04.07.2017.
- Türk Patent ve Marka Kurumu. (2011). *Sınai mülkiyet büroşürü*. <http://www.turkpatent.gov.tr/TURKPATENT/resources/temp/E458E32D-CD12-4222-A956-CE5BCAFC4E17.pdf>. Erişim Tarihi:14.05.2018
- Türkay, O. (1986). *Mikroiktisat teorisi*. Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları:551.
- Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası. *Uluslararası yatırım pozisyonu*, <http://www.tcmb.gov.tr/wps/wcm/connect/TR/TCMB+TR/Main+Menu/Istatistikler/Odemeler+Dengesi+ve+İlgili+İstatistikler/Uluslararası+Yatırım+Pozisyonu/>. Erişim Tarihi:11.05.2018.

- Türkiye Cumhuriyeti Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı. *Haber albümü*.
<https://www.sanayi.gov.tr/news.html?lang=tr&haberId=8268acf1-2a53-4e54-9ebf-c73c4334a9ec>. Erişim Tarihi:12.07.2018.
- Ulaş, D. (2003). *Uluslararası pazarlara giriş stratejisi olarak ortak girişimler (joint venture) ve Türkiye uygulamaları*, Turhan Kitabevi Yayınları, Ankara.
- Uludağ, R. (1987). *Türkiye’de kurumlaşmanın teşviki ve gelişmesi*. Maliye ve Gümrük Bakanlığı, APK Kurulu, Yayın No:1987/292.
- Uygur, S.M. & Baykan, E. (2007). Kültür turizmi ve turizmin kültürel varlıklar üzerindeki etkileri. *Gazi Üniversitesi Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi Dergisi*, Sayı:2, 30-49. <http://gazi.edu.tr/posts/download?id=133339>. Erişim Tarihi:05.03.2018.
- Uzuntepe, S. (2017). Dünyada ve Türkiye’de, tarihsel süreçte girişimciliğin gelişim süreci, *Maliye Finans Yazıları Dergisi*, Özel Sayı, 53-70. <https://mail.vdk.gov.tr/owa/redirect.aspx?C=Vjr2AzQOYTRRH1zZCZGfVge0jQzRE3ruPPAJNQ5Bin5SOaFZKoDVCA..&URL=http%3a%2f%2fdergipark.gov.tr%2fuploads%2fissuefiles%2f3f35%2f789e%2fd26f%2f5a099b54a8393.pdf>. Erişim Tarihi:02.02.2018.
- Vural, S. (2006). *Girişimci kişilik özellikleri ve Biga ilçesi girişimcilik profili araştırması*. Dönem Projesi, Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi.
- Yalçın, H. (1997). *Yatırım indirimi uygulama esasları*, Kılavuz Yayınları, İstanbul.
- Yatmaz, F.E. (2012). *Girişim sermayesi: Türkiye için bölgesel model önerisi*. Kalkınma Bakanlığı Uzmanlık Tezi, Bölgesel Gelişme ve Yapısal Uyum Genel Müdürlüğü. <http://www.kalkinma.gov.tr/Lists/Uzmanlk%20Tezleri/Attachments/339/FulyaEvrenYatmaz.pdf>. Erişim Tarihi:11.05.2018.
- Yavuz, M. (2008). *İhracatta alternatif finansman teknikleri*, İhracatı Geliştirme Merkezi Yayınları, İstanbul.
- Yıldırım, M. H. & Erul E. E. (2013). *Girişimcilik*, Beta Yayınevi, İstanbul.
- Yorgancılar, F.N. (2011). Sürdürülebilir rekabet anlayışı olarak yenilik yeteneği. *Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, Sayı:21, 379-426. <http://sead.selcuk.edu.tr/sead/article/view/94/93>. Erişim Tarihi: 07.06.2017.
- 2009/15199 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar. <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2009/07/20090716-5.htm>. Erişim Tarihi:26.02.2018.

- 2012/3305 sayılı Yatırımlara Proje Bazlı Devlet Yardımı Verilmesine İlişkin Karar.
<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/06/20120619-1.htm>. Erişim Tarihi:20.01.2018.
- 2015/7910 sayılı Kararname. <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2015/06/20150630-14.htm>. Erişim Tarihi:20.01.2018.
- 2017/9917 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararda Değişiklik Yapılmasına Dair Karar.
<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2017/02/20170222-28.pdf>. Erişim Tarihi:20.01.2018.
- Girişim Sermayesi Yatırım Fonlarına İlişkin Esaslar Tebliği,
<http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2014/01/20140102.htm&main=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2014/01/20140102.htm>, Erişim Tarihi:17/03/2017.
- Dahilde İşleme Rejimi Tebliği.
<http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2006/12/20061220.htm&main=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2006/12/20061220.htm>. Erişim Tarihi: 25.12.2017.
- 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği. <http://www.gib.gov.tr/node/87461>. Erişim Tarihi: 07.01.2018.
- 7 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği. <http://www.gib.gov.tr/node/87369>. Erişim Tarihi:01.01.2018.
- 85 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği. <http://www.gib.gov.tr/node/87330>. Erişim Tarihi: 02.03.2018.
- 221 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği. <http://www.gib.gov.tr/node/87394>. Erişim Tarihi:11.09.2017.
- 224 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği. <http://www.gib.gov.tr/node/88974>. Erişim Tarihi:11.09.2017.
- 251 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği. <http://www.gib.gov.tr/node/87940>. Erişim Tarihi:20.01.2018.
- 283 sayılı Gelir Vergisi Genel Tebliği. <http://www.gib.gov.tr/node/88071>. Erişim Tarihi:01.02.2018.
- 292 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği. <http://www.gib.gov.tr/node/111301>. Erişim Tarihi:01.02.2018.

345 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği. <http://gib.gov.tr/node/87892>.

Erişim Tarihi: 02.03.2018.

Hariçte İşleme Rejimi Tebliği.
<http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2007/05/20070511.htm&main=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2007/05/20070511.htm>. Erişim Tarihi: 28.12.2017.

İhracat, Transit Ticaret, İhracat Sayılan Satış Ve Teslimler İle Döviz Kazandırıcı Hizmet Ve Faaliyetlerde Vergi, Resim Ve Harç İstisnası Hakkında Tebliğ.
<http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2017/05/20170518.htm&main=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2017/05/20170518.htm>. Erişim Tarihi:21.12.2017.

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği.
http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Tebliğler/KDV/kdv_genteb.htm.
 Erişim Tarihi: 12.09.2017.

Araştırma, Geliştirme Ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama Ve Denetim Yönetmeliği.
<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2016/08/20160810-7.htm>. Erişim Tarihi:21.01.2018.

Bireysel Katılım Sermayesi Hakkında Yönetmelik.
<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2013/02/20130215-2.htm>. Erişim Tarihi:17.02.2019.

Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu Uygulama Yönetmeliği.
<http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Aspx?MevzuatKod=7.5.4396&sourceXmlSearch=&MevzuatIliski=0>. Erişim Tarihi:07.02.2018.

İhracat Yönetmeliği.
<http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2006/06/20060606.htm&main=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2006/06/20060606.htm>. Erişim Tarihi:20.12.2017.

Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Uygulama Yönetmeliği.
<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2016/08/20160810-8.htm>. Erişim Tarihi:15.02.2018.

Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik.
[https://portal.vdk.gov.tr/sites/tr/_layouts/15/WopiFrame.aspx?sourcedoc=/sites/tr/MevzuatKutuphanesi/Y%C3%96NETMEL%C4%B0KLER/VERG%C4%B0%20%C4%B0NCELEMELER%C4%B0NDE%20UYULACAK%20USUL%20VE%20ESASLAR%20HAKKINDA%20Y%C3%96NETMEL%C4%B0K%20\(RG%2025.10.2016\).docx&action=default](https://portal.vdk.gov.tr/sites/tr/_layouts/15/WopiFrame.aspx?sourcedoc=/sites/tr/MevzuatKutuphanesi/Y%C3%96NETMEL%C4%B0KLER/VERG%C4%B0%20%C4%B0NCELEMELER%C4%B0NDE%20UYULACAK%20USUL%20VE%20ESASLAR%20HAKKINDA%20Y%C3%96NETMEL%C4%B0K%20(RG%2025.10.2016).docx&action=default). Erişim Tarihi:13.12.2018.

233 Sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname.
http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/18435_1.pdf&main=http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/18435_1.pdf.
 Erişim Tarihi: 20.05.2017.

551 sayılı Patent Haklarının Korunması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname.
<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/4.5.551.pdf>. Erişim Tarihi:13.02.2018.

Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar.
<http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2016/10/20161005.htm&main=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2016/10/20161005.htm>. Erişim Tarihi: 18.08.2017.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu.

202 sayılı 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile 3.6.1949 Tarihli ve 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun

213 sayılı Vergi Usul Kanunu

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu

492 Sayılı Harçlar Kanunu

2634 sayılı Turizmi Teşvik Kanunu

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu

4369 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun

4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu

4760 sayılı ÖTV Kanunu

4842 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun

4875 sayılı Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu

5225 sayılı Kültür Yatırımlarını ve Girişimlerini Teşvik Kanunu

5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun

- 5479 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Özel Tüketim Vergisi Kanunu Ve Vergi Usul Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun
- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme Ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun
- 5838 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun
- 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu
- 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu
- 6322 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun
- 6491 sayılı Türk Petrol Kanunu
- 6518 sayılı Aile Ve Sosyal Politikalar Bakanlığının Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun
- 6637 sayılı Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun
- 6663 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun
- 6762 sayılı Mülga Türk Ticaret Kanunu
- 6769 sayılı Sınai Mülkiyet Kanunu
- 7033 Sayılı Kanun Sanayinin Geliştirilmesi Ve Üretimin Desteklenmesi Amacıyla Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun

Özelgeler

- Gelir İdaresi Başkanlığı, 20/04/2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.01.16.02-2010-461-ÖTV-6 sayılı özelge. <http://www.gib.gov.tr/node/100922>. Erişim Tarihi: 15.03.2018
- Gelir İdaresi Başkanlığı, 20/06/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-ÖTV 5 GENEL-774 sayılı özelge. <http://www.gib.gov.tr/node/100292>. Erişim Tarihi:15.03.2018.
- Gelir İdaresi Başkanlığı, 07.09.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-94-56-699 sayılı özelge. http://www.tubitak.gov.tr/sites/default/files/pti_den_vergi_kesilmesi_2.pdf. Erişim Tarihi: 02.12.2017.
- Gelir İdaresi Başkanlığı, 07.09.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.48.15.02-48.15.02/VUK-11-88 sayılı özelge. <http://www.gib.gov.tr/node/94078>. Erişim Tarihi: 01.12.2018.
- Gelir İdaresi Başkanlığı, 26.10.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.41.15.01-KDV-2010/40-165 sayılı özelge. <http://www.gib.gov.tr/node/97241>. Erişim Tarihi:15.03.2018.
- Gelir İdaresi Başkanlığı, 16/11/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.38.15.01-KDV-20-871-123 sayılı özelge. <http://www.gib.gov.tr/node/92322>. Erişim Tarihi:11.03.2018.
- Gelir İdaresi Başkanlığı, 19/06/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.16.16.01-KV-11-62-259 sayılı özelge. http://dguder.org/Webkontrol/IcerikYonetimi/Dosyalar/ind-kv-uygulamasi-ve-tevsi-yatirimdan-elde-edilen-kazancin-ayri-hesaplarda-izlenmek-suretiyle-tesp-rae_ozelge_g749_Cc4KHiMc.pdf. Erişim Tarihi:25.01.2018.
- Gelir İdaresi Başkanlığı, 21.08.2013 tarih ve 38418978-120.03.08.05[5225-13/1]-883 sayılı özelge. <http://www.gib.gov.tr/node/91828>. Erişim Tarihi:11.11.2017.
- Gelir İdaresi Başkanlığı 10.03.2015 tarih ve 84412373-130[17/4-1-2014/919]-12 sayılı özelge. <http://www.gib.gov.tr/node/91755>. Erişim Tarihi:12.03.2018.
- Gelir İdaresi Başkanlığı, 03.04.2015 tarih ve 39044742-010.01-614 sayılı özelge. <http://www.gib.gov.tr/node/96222>. Erişim Tarihi:06.03.2018.
- Gelir İdaresi Başkanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı 18.06.2015 tarih ve 39044742-KDV.13-61728 sayılı özelge. <http://www.gib.gov.tr/motorsuz-yuzer-platform-tesliminin-13/kapsaminda-kdv-istisnasindan-yararlanip-yararlanmayacagi-hk>. Erişim Tarihi:03.03.2018.
- Gelir İdaresi Başkanlığı, 08.01.2016 tarih ve 39044742-010.01-1811 sayılı özelge. <http://www.gib.gov.tr/sanayi-sicil-belgesi-ve-kapatise-raporu-bulunmayan-donemlerde-ihrac-kayitli-teslimi-hk>. Erişim Tarihi:26.02.2018.

- Gelir İdaresi Başkanlığı, 18.05.2016 tarih ve 21152195-35-02-283 sayılı özelge.
<http://www.gib.gov.tr/serbest-bolgede-faaliyet-gosteren-firmaya-turkiye-icinden-yapilan-fason-hizmetlerde-kdv-uygulamasi>. Erişim Tarihi:28.02.2018.
- Gelir İdaresi Başkanlığı, 24.05.2016 tarih ve 84974990-130[11-2015 /60]-96425 sayılı özelge. <http://www.gib.gov.tr/node/96186>. Erişim Tarihi:27.02.2018.
- Gelir İdaresi Başkanlığı, 22.03.2017 Tarih ve 62030549-120[89-2016/574]-80065 sayılı özelge. <http://www.gib.gov.tr/turkiyede-yerlesmis-olmayan-kisilere-verilen-cagri-merkezi-hizmeti-isinden-elde-edilen-kazancin>. Erişim Tarihi:03.01.2018.
- Gelir İdaresi Başkanlığı, 14.04.2017 tarih ve 22202903-010.01-5 sayılı özelge. <http://www.gib.gov.tr/node/121859/pdf>. Erişim Tarihi: 01.12.2017.



ÖZGEÇMİŞ

KİŞİSEL BİLGİLER

Adı, Soyadı: Leman KILINÇKAYA

Doğum Yeri ve Yılı: 01.11.1988

E-posta: leman.kerioz@vdk.gov.tr

ÖĞRENİM DURUMU

2018 Yüksek Lisans Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı

2009 Lisans Hacettepe Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü

2001-2004 Afşin Lisesi