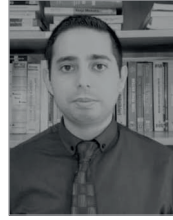


MÜKELLEF HAKLARINDAN BİRİ OLARAK VERGİ PLANLAMASI KAVRAMI VE ARAÇLARI

CONCEPT AND TOOLS OF TAX PLANNING AS ONE OF THE TAXPAYER RIGHTS



Kayahan TUM*



Onur SEZER**

öz

Mükellef haklarından birisi olarak vergi planlaması kavramını, en kısa haliyle, mükellefin yasal yollardan vergi yükünü asgariye indirmesi şeklinde tanımlamak mümkündür. Kanun koyucunun iradi olarak meydana getirdiği kavram ve kurumlar, vergi kanunlarının yapım tekniği sırasındaki aksaklıklar, hukuk boşlukları ve kanun boşlukları, mükellefi vergi planlaması yapmaya yönelten etkenler olarak karşımıza çıkmaktadır. Keza Türk vergi sisteminin karmaşık ve dinamik yapısı da, vergi planlaması müessesesinin güncel yapısını korumakta ve önemini artırmaktadır. Bu bağlamda çalışmamızda, vergi planlaması kavramı ve vergi planlama araçlarının bütüncül bir yaklaşımla ele alınarak irdelenmesi amaçlanmıştır.

Anahtar Kelimeler: Vergi planlaması, agresif vergi planlaması, vergi planlama araçları, mükellef hakları

JEL Sınıflandırma Kodları: K34, H24, H25, H26, G34

ABSTRACT

It is possible to define the concept of tax planning as one of the taxpayer rights, in the shortest way, as the taxpayer's legal means of minimising the tax burden. The concepts and institutions that the legislator voluntarily created, the disruptions in the construction technique of tax laws and legal loopholes are the factors that lead the taxpayer to make tax planning. Likewise, the complex and dynamic structure of Turkish tax system preserves the current structure of the tax planning institution and increases its importance. In this context, our study aims to examine the concept of tax planning and tax planning tools with a holistic approach.

Keywords: Tax planning, aggressive tax planning, tax planning tools, taxpayer rights

JEL Classification Codes: K34, H24, H25, H26, G34

* Doç. Dr., Hatay Mustafa Kemal Üni., İİBF, Maliye Bölümü, Bütçe ve Mali Planlama Ana Bilim Dalı, kayahantum@mku.edu.tr, ORC-ID: 0000-0001-7716-3965

** Doktor Öğretim Üyesi, Hatay Mustafa Kemal Üni., İİBF, Maliye Bölümü, Mali Hukuk Anabilim Dalı, osezer@mku.edu.tr, ORC-ID: 0000-0002-9699-8914

Tüm, K., Sezer, O. (Mart 2022). Mükellef Haklarından Biri Olarak Vergi Planlaması Kavramı ve Araçları, *Vergi Raporu*, 270, (46-65).

Makale Türü: Araştırma Makalesi

M.G.T.: 14.01.2022 / **M.K.T.:** 28.02.2022

GİRİŞ

Almanca “betriebswirtschaftliche steuerlehre” teriminin, Türkçe karşılığı olarak kabul görmüş “işletme vergiciliği” teriminin, İngilizcesi “tax planning” olan “vergi planlaması” terimi ile aynı anlamı taşıdığı ifade edilebilecektir.¹ Zira aynı anlama gelen bu iki terimin, Türk literatüründe eski kullanım şekli işletme vergiciliği iken, yeni kullanım şekli ise vergi planlamasıdır. Ancak vergi planlamasının daha çok uygulamaya dönük ve pratik bir yarar sağlayan bilgi dalı haline de dönüştüğünü söylemek mümkündür.² Dolayısıyla gerek işletme vergiciliği, gerekse vergi planlaması kullanımı gereği, söz konusu kurumun gerçek kişi ve/veya tüzel kişiliği olan veya olmayan işletmeler açısından teşkil ettiği anlam aynı olup, vergi yükünün yasal olarak asgari düzeye indirilmesidir. Çalışmamızda günümüzdeki kullanılan terminolojisine uygun olarak vergi planlaması kavramı³ irdelenecek olup, benzer ve farklı kavramlar ile ilişkisi de kısaca ortaya konulmaya çalışılacaktır. Ayrıca vergi mevzuatımızda çok çeşitli ve dinamik olan vergi planlaması yapmaya yarayan araçlar da çeşitli ayrımlar çerçevesinde ayrıntılı olarak inceleme konusu yapılacaktır. Bu bağlamda çalışma, vergi planlaması kavramını

gerek vergi mevzuatı, gerekse de diğer kanunlar çerçevesinde ele alarak konuya yönelik bütüncül bir yaklaşım getirmeyi amaçlamıştır.

Vergilendirme işleminin tarafları irdelendiğinde; bir tarafında vergi alacaklısı olan vergi idaresinin, diğer tarafında ise vergi borçlusu olan vergi yükümlüsünün bulunduğunu söylemek mümkündür. Kamu giderlerinin genel karşılığını⁴ teşkil eden ve kamu gelirleri içinde en yüksek paya sahip olan vergilerin vergi alacaklısı tarafından ifade ettiği görünüm, azami hasılat şeklinde olacak iken; vergi yükümlüsü açısından ifade ettiği görünüm ise, asgari ödeme şeklinde tezahür edecektir. Gerek kanun koyucunun verginin mali olmayan amaçları (ekonomik, sosyal, kültürel vb.) doğrultusunda iradi olarak meydana getirdiği kavram ya da kurumlar⁵, gerekse vergi kanunlarının yapım tekniği sırasındaki aksaklıklar ile hukuk boşlukları ve kanun boşlukları; vergi yükünü asgariye indirme gayesi olan gerçek kişileri, tüzel kişileri ve tüzel kişiliği olmayan toplulukları vergi planlaması yapmaya itmektedir.

1982 T.C. Anayasası⁶ m.35’de düzenlenen mülkiyet hakkının anayasal sınırlama amacı olan “kamu yararı” kıstası, bir icrai idari işlem⁷ niteliği teşkil eden vergilendirme sürecinin tarh işlemi

¹ Salih ŞANVER. İşletme Vergiciliği ve Türk Vergi Sistemi. İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları. İstanbul. 1968. s.20 ve 23.

² Selahattin TUNCER. “İşletme Vergiciliğinden Vergi Planlamasına”. (<https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=8327&arananKey=SELAHATT%C4%B0N%20TUNCER>). Erişim Tarihi: 01 Aralık 2021.

³ Kanaatimizce vergi planlaması kavramı, işletme vergiciliği kavramından farklı olarak gerçek kişi vergi yükümlülerini de kapsayıcı nitelikte olduğundan, çalışmamızda terim olarak vergi planlaması seçimi etkili olmuştur.

⁴ 1982 T.C. Anayasası m.73/1’de yer alan “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, ...” ibaresinde verginin mali (fiskal) amacını ortaya koyan kamu giderlerinin genel karşılığı olarak alınması hususu (genel karşılığın varlığı ilkesi); aynı zamanda, diğer bir kamu geliri olan ve özel bir menfaat karşılığında alınan (özel karşılığın varlığı ilkesi) harçtan da, “özel karşılığın yokluğu ilkesi” uyarınca vergileri ayırmaktadır (Doğan ŞENYÜZ ve diğerleri. *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*. Ekin Kitabevi. Bursa. Ocak 2021. s.25).

⁵ Zira devletin kamu giderlerini karşılaması yanı sıra, ekonomik ve sosyal hayata müdahalede ve yön vermede kullandığı en etkili mali araç vergilerdir (Doğan ŞENYÜZ ve diğerleri. *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*. s.81).

⁶ 2709 sayılı 1982 T.C. Anayasası. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim Tarihi: 29 Kasım 2021.

⁷ İcrai idari işlemi; kamusal kudretin ve gücün, üçüncü şahıslar üzerinde, ayrıca hiçbir başka işlemin varlığına ihtiyaç duyulmadan, doğrudan doğruya çeşitli hukuki sonuçlar doğurmak suretiyle etkisini gösterdiği işlemler olarak tanımlamak mümkündür (Celal ERKUT. İptal Davasının Konusunu Oluşturma Bakımından İdari İşlemin Kimliği. Danıştay Yayınları. Ankara. 1990. s.119).

açısından, amaç unsurunu teşkil etmektedir⁸. Dolayısıyla vergilendirme işlemleri açısından ölçülülük kıstası altında T.C. Anayasası'nın imkân tanıdığı mülkiyet hakkına yönelik söz konusu sınırlama⁹ karşısında¹⁰, vergi yükümlüsünün de bir hak olarak vergi planlamasına başvurması kaçınılmaz olmaktadır. Zira vergi yükümlülerinin mükellef hakları kapsamında vergi planlamasına başvurması, Vergi Usul Kanunu¹¹ (VUK) m.3'de hüküm altına alınan vergi kanunlarının lafzına ve ruhuna göre hüküm ifade etmesine de uygunluk teşkil etmektedir. Dolayısıyla vergi yükümlülerinin vergi planlamasına başvurması, yasa dışı yollarla vergi yükünü azaltarak vergi kaçırması anlamına gelmemekte; aksine, vergi mevzuatına bağlı kalmak suretiyle mevzuatın sağladığı imkânlardan ve seçimlik haklardan istifade etmek suretiyle vergi yükünü yasal çerçevede azaltması anlamına gelmektedir.¹²

1- VERGİ PLANLAMASI KAVRAMI

Vergi planlaması kavramını, vergi yükümlülerinin yasal yollardan vergi yüklerini azaltmasının ya da ortadan kaldırmasının karşılığı olan vergiden kaçınma terimi ile benzer anlamda kullanmak mümkündür.¹³ Zira vergiyi doğuran olay ile şahsi ilişki içine girmemek suretiyle vergilendirme sürecinin doğmasına sebebiyet vermemek,

yasal yollardan vergi yükünü ortadan kaldıran bir vergiden kaçınma durumudur.¹⁴ Bir diğer vergiden kaçınma durumu ise, vergi kanunlarının yapımı sırasında, kanunlardan kaynaklı boşlukların bulunması ya da kanun metinlerine farklı anlamlar verilmesi suretiyle meydana gelmektedir.¹⁵

Literatürde yasal bir hak olan vergi planlamasının çok çeşitli tanımlamaları bulunmaktadır. En temel haliyle vergi planlamasını, kanunlara aykırı olmamak şartıyla ödenmesi gereken vergi yükünün asgariye indirilmesi çabası olarak tanımlamak mümkündür.¹⁶ Bir diğer tanım uyarınca vergi planlaması, vergi mükelleflerinin ve vergi sorumlularının şirketlerin vergi yükümlülüklerini dikkate alarak cari ve gelecek vergi dönemleri için vergi politikası üretmeleri faaliyetidir.¹⁷ Başka bir tanım uyarınca vergi planlaması, mükelleflerin ve vergi sorumlularının, iktisadi ve mali imkânlarıyla ödemeleri gereken vergi arasındaki ilişkiyi belirlemeleri suretiyle yasalara aykırı olmayan girişim ve uygulamalarıyla ödemeleri gereken vergi tutarını asgariye indirme çabalarıdır.¹⁸ Dolayısıyla vergi planlaması kavramının; gerçek kişilerin, tüzel kişilerin ve tüzel kişiliği olmayan toplulukların, gerek kanun koyucunun vergilendirmenin mali olmayan amaçları doğrultusunda iradi olarak meydana getirdiği, gerekse kodifikasyon¹⁹ sürecinden kaynaklanan hukuk boşluk-

⁸ Yusuf KARAKOÇ. *Genel Vergi Hukuku*. Yetkin Yayınları. Ankara. 2017. s.210.

⁹ Devletin yükümlülere yönelik bir vergilendirme yapması neticesinde, yükümlüler, malvarlığının konulan vergi miktarı kadar kısmından yoksun kalacaktır. Dolayısıyla mülkiyet hakkını vergilendirme yoluyla sınırlamak, tüm ekonomik menfaatler kapsamında yükümlülerin, mülkiyet hakkından yoksun kalmasını doğuracak bir müdahale niteliği teşkil etmektedir (Billur YALTI. *Vergi Yükümlüsünün Hakları*. Beta Yayıncılık. İstanbul. Eylül 2006. s.49).

¹⁰ H. Burak GEMALMAZ. *Mülkiyet Hakkı*. MRK Yayıncılık. Ankara. Nisan 2018. s.5.

¹¹ 213 sayılı Vergi Usul Kanunu. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim Tarihi: 29 Kasım 2021.

¹² Mehmet YÜCE. *Vergi Planlama Rehberi*. MuhasebeTR Yayınları. Bursa. Haziran 2021. s.325.

¹³ Cemal İBİŞ. "İşletmelerde Vergi Planlaması". *Mali Çözüm Dergisi*. Sayı 68. 2004. s.72-73.

¹⁴ Bülent ŞİŞMAN. *İşletmelerde Vergi Planlaması Yöntemleri*. Yaklaşım Yayıncılık. Ankara. 2003. s.27.

¹⁵ Nihat EDİZDOĞAN. *Kamu Maliyesi*. Ekin Kitabevi. Bursa. 2004. s.218.

¹⁶ Şafak E. ÇOMAKLI ve diğerleri. *Kamu Maliyesi*. Savaş Yayınevi. Ankara. Ekim 2017. s.152.

¹⁷ Nazan SUSAM. *Kamu Maliyesi*. Beta Yayıncılık. İstanbul. Eylül 2016. s.304.

¹⁸ Abdurrahman AKDOĞAN. *Kamu Maliyesi*. Gazi Kitabevi. Ankara. 2017. s.194.

¹⁹ Kodifikasyon terimi; yasal düzenleme haline getirme, dağınık bir durumda var olan yazılı ve yazısız bütün hukuk kurallarını birleştirme manasına gelmektedir (Ejder YILMAZ. *Hukuk Sözlüğü*. Yetkin Yayınları. Ankara. 2005. s.638 ve 696).

ları ve kanun boşlukları sonucunda meydana gelen yasal durumdan faydalanmak suretiyle, vergi yüklerinin asgariye indirilmesi faaliyetleri olarak kapsamlı bir tanımını yapmak mümkündür.

Ayrıca literatürde mükellef haklarından birini teşkil eden ve yasal yollardan vergiden kaçınma manasına gelen vergi planlaması kavramının yanı sıra, yasa dışı yollarla vergi yükünün azaltılması manasına gelen ve bazı durumlarda bir suç niteliği teşkil eden agresif vergi planlaması kavramı da mevcuttur.²⁰

2- AGRESİF VERGİ PLANLAMASI KAVRAMI

Agresif vergi planlaması kavramı, vergi planlaması hakkının kötüye kullanılması suretiyle, vergi kanunlarının lafzına uygun, ancak ruhuna uygun olmayan vergi planlaması faaliyetlerini ifade etmektedir²¹. Agresif vergi planlaması kavramının en kapsamlı tanımı; vergi mükelleflerinin bir vergi sisteminde yer alan yasal düzenlemelerden, yasal düzenlemeler arasındaki uyumsuzluklardan ya da bir veya birden fazla vergi sistemleri arasındaki uyumsuzluklardan yararlanmak suretiyle vergi avantajı elde etmek amacıyla gerçekleştirdiği, yasanın lafzıyla uyumlu ancak yasama organının niyet ve amacıyla çelişen, ekonomik özden yoksun, biçimselliğin ön planda olduğu, vergi kayıplarına yol açan, kanunlarca suç ya da kabahat olarak düzenlenmeyen ancak meşru olarak da kabul edilmeyen yapay işlemler

rin icra edildiği faaliyet olarak yapılabilir.²²

Vergi kanunlarına dolanılması şeklinde meydana gelen agresif vergi planlaması faaliyetinde, vergiden kaçınmanın da ötesinde, artık vergi kaçırma faaliyeti söz konusu olmaktadır. Vergi kaçırma bir başka deyişle vergi planlaması yapma hakkının kötüye kullanılması, maliye literatüründe agresif vergi planlaması olarak tezahür bulacaktır.²³ Agresif vergi planlamasında, vergilendirme ve vergi baskısı karşısında yasa dışı ya da yasanın lafzına uygun ancak ruhunu aykırı bir durum söz konusudur²⁴. Keza günümüzde agresif vergi planlaması, vergi yükümlülerinin uluslararası bağlamda çeşitli ülkelerin yasal düzenlemeleri arasındaki uyumsuzluk ya da boşluklardan yararlanmaları suretiyle, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtım veya vergi cenneti ülkelere sermayeyi kaydırma gibi devletlerin zararlı vergi rekabetine dayanan yöntemler de kazanmıştır²⁵. Örneğin bir vergi güvenlik önlemi olarak transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını müessesesi, agresif vergi planlamasının önüne geçilebilmek maksadıyla, normalde transfer fiyatlandırması emsallere uygun bedel ya da fiyat üzerinden gerçekleştirildiğinde bir hak olmasına rağmen,²⁶ 2006 yılında yürürlüğe giren Kurumlar Vergisi Kanunu²⁷nda (KVK) yasal düzenleme olarak ortaya çıkmıştır. Zira günümüzde çok uluslu şirketlerin en çok tercih ettiği agresif vergi planlaması yöntemlerinden biri olarak transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını kurumu karşımıza çıkılmaktadır.²⁸

²⁰ Övül ÇÖLGEZEN. "Vergi Kaçakçılığı, Vergiden Kaçınma ve Vergi Planlaması". Vergi Dünyası Dergisi. Sayı 347. 2010. s.76.

²¹ Mehmet YÜCE. a.g.e. s.328.

²² Sabahettin GÜLGÜN. "Vergiye Karşı Direnme Biçimlerinden Agresif Vergi Planlaması: Kavram, Terminoloji ve Unsurları". Vergi Sorunları Dergisi. Sayı 327. 2015. s.135.

²³ Nurettin BİLİCİ ve Adem BİLİCİ. *Kamu Maliyesi*. Savaş Yayınevi. Ankara. Mart 2017. s.247.

²⁴ Osman PEHLİVAN. *Kamu Maliyesi*. Celepler Matbaacılık. Trabzon. Ağustos 2017. s.164.

²⁵ Metin ERDEM ve diğerleri. *Kamu Maliyesi*. Ekin Kitabevi. Bursa. Eylül 2017. s.334-335.

²⁶ Ali TERZİ ve Nurettin KÖSE. "Bir Vergi Planlaması Aracı Olarak Transfer Fiyatlandırması". Vergi Dünyası Dergisi. Sayı 418. 2016. s.73-74.

²⁷ 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim Tarihi: 3 Aralık 2021.

²⁸ Muharrem ÇAKIR. "Agresif Vergi Planlaması Yöntemi Olarak Transfer Fiyatlandırması ve Türkiye Düzenlemelerinin Değerlendirilmesi". Vergi Sorunları Dergisi. Sayı 328. 2016. s.162.

3- İŞLETME VERGİCİLİĞİNE İLİŞKİN VERGİ PLANLAMA ARAÇLARI

Daha önce de belirtildiği üzere işletme vergiciliği, işletme faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan vergisel işlem ve olayları kendisine inceleme alanı olarak belirleyen bir disiplindir. Başka bir ifadeyle işletme vergiciliğinin, işletme bakışıyla vergisel işlemleri incelediği ve teoriden çok uygulamaya dönük bir nitelik taşıdığı söylenebilir.²⁹ Maliyet unsuru olarak kabul edilen vergilerin, işletme kararları üzerinde önemli etkileri bulunmaktadır. Söz konusu etkileri genel olarak; faaliyet konusu ve kuruluş yerinin belirlenmesi, üretim süreci, pazarlama politikaları ve yatırım finansman yöntemlerinin seçimi gibi çok yönlü şekilde belirtmek mümkündür. Dolayısıyla bu etkilerin doğru bir şekilde analiz edilmesi vergi planlamasının başarıya ulaşmasında anahtar rol oynayacaktır.³⁰ Vergi planlama araçları yukarıda bahsedilen etkilere ve yürürlükteki mevzuata bağlı olarak işletmelerde faaliyet, üretim, pazarlama ve finansman yöntemlerinin seçimi sürecindeki değişikliklere, teknoloji geliştirme bölgelerine ve serbest bölgelere yönelik olarak çeşitli şekillerde karşımıza çıkmaktadır.³¹

Ekonomik aktiviteyi özendirici veya sınırlandırıcı bir nitelik taşıması nedeniyle vergiler işletmelerin kuruluş yeri seçimi üzerinde etkili olmaktadır.³² Teknoloji geliştirme bölgeleri, serbest bölgeler ve indirimli kurumlar vergisi uygulaması gibi teşvik müesseseleri, söz konusu böl-

gelerin işletmeler tarafından kuruluş yeri olarak seçilmesini ve/veya işletmelerin üretimlerinin bir kısmını bu bölgelere kaydırmasını sağlamaktadır. Dolayısıyla bu müesseseler vergi mükellefleri açısından değerlendirildiğinde bir vergi planlama aracı olarak ortaya çıkmaktadır.

Teknoloji geliştirme bölgeleri ile ilgili ülkemizdeki temel kanun 26.06.2001 tarihli 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu³³'dur. Kanunun temel amacının kısaca katma değeri yüksek teknolojik ürün üretimini artırmak ile bu alandaki üretim süreçlerinin geliştirilmesini teşvik etmek olduğu söylenebilir. 4691 sayılı Kanun'da sunulan vergisel teşvikleri; bölge içerisinde yer alan yönetici şirketlere yönelik vergisel teşvikler, bölge içerisinde faaliyet gösteren mükelleflere yönelik vergisel teşvikler ve son olarak bölge içerisinde istihdam edilen personele yönelik teşvikler olmak üzere üç başlık altında incelemek mümkündür.³⁴

Yönetici şirket; anonim şirket olarak kurulan, bölgenin yönetilmesinden ve işletilmesinden sorumlu olan şirkettir. Yönetici şirketin kurucuları arasında teknoloji geliştirme bölgesinin bulunduğu şehirdeki üniversite veya yüksek teknoloji enstitüleri ya da Ar-Ge merkezlerinin bulunması gerekmektedir.³⁵ Yerel yönetimlerin, meslek odalarının ve özel teşebbüs işletmelerinin de yönetici şirkete kurucu ortak olmalarında ya da sonradan iştirak etmelerinde bir engel bulunmamaktadır.³⁶ 4691 sayılı Kanun'un geçici 2.

²⁹ Selahattin TUNCER. a.g.m. s.20.

³⁰ Cholpan, N. OKTAR. *İşletmelerde Vergi Planlaması ve Türkiye Örneği*. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Bilim Dalı. (Yayınlanmamış Doktora Tezi). İstanbul 2003. s.10.

³¹ Fatih SARAÇOĞLU ve Bekir ÖZCAN. *Serbest Bölgeler ve Vergi Planlaması*. Vergi Müfettişleri Derneği. Ankara. Mart 2021. s.14.

³² Cholpan, N. OKTAR. a.g.e. s.11.

³³ 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim Tarihi: 15 Ekim 2021.

³⁴ Kayahan TÜM ve Sevi DOKUZÖĞLU. "4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu Kapsamında Sunulan Teşviklerin Vergisel Boyutunun İncelenmesi". *İşletme ve İktisat Çalışmaları Dergisi*. Sayı 1. 2020. s.16.

³⁵ 4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim Tarihi: 15 Ekim 2021.

³⁶ Mehmet ÇALTEKİN. *Teknoloji Geliştirme Bölgeleri ile Ar-Ge ve Tasarım Merkezlerinde Vergi ve Sosyal Güvenlik Uygulamaları*. PKF Accountants & Business Advisers, e-kitap 2018. (<https://www.pkfistanbul.com/download/mehmet-caltekin-tgb-ar-ge-vergi-uygulama.pdf>). Erişim Tarihi: 15 Ekim 2021.

maddesi yönetici şirketlerin, teknoloji geliştirme bölgelerinin kurulması, yönetilmesi ve işletilmesi nedeniyle doğan kazançlarını 31.12.2013 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden istisna tutmuş, daha sonra bu süre 6170 sayılı Kanun³⁷ ile 31.12.2023 tarihine kadar uzatılmıştır.³⁸ Son olarak 28.01.2021 tarihinde yürürlüğe giren 7263 sayılı Kanun³⁹ ile istisna süresi 31.12.2028'e kadar uzatılmıştır. Ayrıca anılan Kanun'un 8. maddesi yönetici şirketleri bu Kanun'un uygulanması sırasında ortaya çıkan işlemlerden alınan vergi, resim ve harçlardan da muaf tutmuştur.⁴⁰

4691 sayılı Kanun bölge içerisinde faaliyet gösteren mükelleflere yönelik olarak da önemli vergisel avantajlar sunmaktadır. Buna göre bölge içerisinde faaliyet gösteren mükelleflerin münhasıran bu bölgedeki Ar-Ge ve yazılım faaliyetleri çerçevesinde elde etmiş oldukları kazançları 31.12.2023 tarihine kadar kurumlar vergisinden istisna tutulmuş; daha sonra ise bu süre, 7263 sayılı Kanun ile 31.12.2028'e kadar uzatılmıştır. Bu bağlamda örneğin yazılım faaliyetinde bulunan bir firmanın bölge sınırları içerisinde ürettiği yazılımların lisans satışından ve/veya kiralamasından elde edeceği kazançlar istisna kapsamında değerlendirilecektir.⁴¹ Kanunda belirtilen istisna, bir kazanç istisnası niteliğinde olup, mükellefler bölgedeki Ar-Ge ve yazılım faaliyetleri nedeniyle elde etmiş oldukları gayrisafi

hasılatın söz konusu faaliyetler ile doğrudan ilişkilendirilebilen maliyet ve gider unsurlarını çıkarmak suretiyle istisna kapsamındaki kazancını tespit edeceklerdir.⁴² Mükelleflerin, gelir ve kurumlar vergisinden istisna tutulan faaliyetleri ile istisna tutulmayan faaliyetleri birlikte yapması durumunda ise söz konusu iki tür faaliyet ile ilgili ortaya çıkan hasılat, maliyet ve gider unsurlarını birbirleriyle ilişkilendirmeden ayrı ayrı izlemesi ve muhasebe kayıtlarına da bu ayrımı gösterecek şekilde yansıtması gerekmektedir. Bununla ilintili olarak müşterek genel giderler; söz konusu dönemde ortaya çıkan maliyetler oranında, ortak kullanılan makine, demirbaş, cihaz gibi duran varlıklara ilişkin amortismanların ise, her bir faaliyette (müstesna olan/olmayan) kullanılan gün sayısı dikkate alınarak dağıtımının yapılması gerekmektedir.⁴³

Diğer yandan 2021 tarihli 7263 sayılı Kanun'un 6 maddesi ile 4691 sayılı Kanun'a ek madde olarak yeni hüküm eklenmiştir. Söz konusu ek madde, 01.01.2022 tarihinden itibaren bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin 1.000.000 TL ve üzerindeki istisna kapsamındaki kazanç tutarlarının yüzde ikisini pasifte geçici hesaba alınmasını şart koşmuştur. Ayrıca pasifte tutulan bu tutarın, geçici hesabın oluşturduğu yılın sonuna kadar girişim sermaye fonu paylarının satın alınması ya da girişim ser-

³⁷ 6170 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim Tarihi: 15 Ekim 2021.

³⁸ Özgür E. KOÇ. "İçsel Büyüme/Teknoloji Yoğun Büyüme Modelleri Kapsamında Türkiye'de Teknoloji Geliştirme Bölgelerine Yönelik Vergi Uygulamaları". Yönetim ve Ekonomi Dergisi. Sayı 2. 2018. s.488-490.

³⁹ 7263 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim Tarihi: 3 Kasım 2021.

⁴⁰ Özgür E. KOÇ. a.g.m. s.489.

⁴¹ Gürcü GÜNGÖR. "Türkiye'de Teknokentler ve Teknokentlere İlişkin Kurumlar Vergisi İstisnası". Vergi Dünyası Dergisi. Sayı 395. Temmuz 2014. s.140.

⁴² Hüseyin KARSLIOĞLU. "Ar-Ge ve Teknokent Teşviklerinin Vergisel Boyutu ve Muhasebe Uygulamaları." Muhasebe ve Vergi Uygulamalarında Güncel Tartışmalar İle Meslek Mensuplarının Beklentileri Bildiri Kitabı. Ankara SMMM Odası Yayınları. Aralık 2015. s.97.

⁴³ Hüseyin KARSLIOĞLU. a.g.e. s.97-98.

mayesi yatırım ortakları ya da 4691 sayılı Kanun çerçevesindeki kuluçka merkezlerinde faaliyet- te bulunan diğer girişimcilere sermaye olarak konulması gerekmektedir. Bu tutarın belirtilen dönem içerisinde aktarılmaması durumunda ise mükelleflerin Kanun kapsamında istisnaya tabi kazançlarının yüzde yirmisi ilgili yılda gelir ve kurumlar vergisi istisnasına konu edilmeyecektir.

Anılan Kanun, bölge içerisinde istihdam edilen personele de gelir vergisi stopajı açısından önemli vergisel avantaj sunmaktadır. Buna göre 31.12.2028 tarihine kadar bölge içerisinde Ar-Ge, tasarım ve destek personeli olarak istihdam edilen personelin söz konusu işlerle ilgili elde ettikleri ücretler gelir vergisi stopajından istisna edilmektedir. Gelir vergisi stopajından yararlanacak personelin tespit edilmesinde yönetici şirketin onayı gerekmektedir. Ayrıca Ar-Ge, tasarım ve destek personelinin gelir vergisi stopajına konu olacak toplam çalışma sürelerinin yüzde yirmisini aşamayacak bir biçimde bölge dışında geçirdikleri süreler de stopaj teşviki kapsamında değerlendirilmektedir.⁴⁴ Bunun yanı sıra 4691 sayılı Kanun çerçevesinde stopaj teşvikinden yararlanacak personel istihdam eden işletmelerin söz konusu personeller için ödemek zorunda olduğu sosyal güvenlik primi işveren payının yarısı Hazine ve Maliye Bakanlığı bütçesi içerisinde yer alan ödenekten karşılanmaktadır.⁴⁵

Mükelleflerin kuruluş yerini dikkate alarak vergi planlama aracı olarak kullanacağı diğer bir teşvik mekanizması serbest bölgelerdir. Serbest bölgeler genel olarak bir ülkenin siyasi sınırları içerisinde yer almasına rağmen dış ticaret rejimi,

vergisi ve gümrük mevzuatının uygulanması bakımından gümrük sınırları içerisinde yer almayan bölgeler olarak tanımlanabilir.⁴⁶ Türkiye’de serbest bölgelerin kurulmasıyla ilgili temel yasa 15.06.1985 tarih ve 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu⁴⁷’dur. Son yapılan yasal düzenleme ışığında serbest bölgelerin bölge içerisinde faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine yönelik sunduğu vergisel avantajları şu şekilde özetlemek mümkündür:⁴⁸

Serbest Bölgeler Kanunu geçici m.3/2 uyarınca, bu bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflerin elde etmiş oldukları kazançları, gelir ve kurumlar vergisi açısından, Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi kapsayan yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar istisna tutulmaktadır. İstisna kazancının bölgede imal edilen ürünlerin satışından ve belirli hizmetlerin sunulmasından elde edilmesi gerekmektedir. Hizmet işletmelerinin bu kapsamdaki istisnadan yararlanabilmesi için serbest bölgelerde montaj, bakım, onarım, depolama, etiketleme gibi alanlarda faaliyet göstermesi ve söz konusu hizmetleri Türkiye’de yerleşik olmayanlar ile kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan kişi ve kurumlara vermesi gerekmektedir. Diğer taraftan bölge içerisinde üretim yapan işletmelerin imal ettikleri ürünlerin FOB bedelinin en az %85’ini ihraç etmesi durumunda söz konusu işletmelerin istihdam ettikleri personele ödemiş oldukları ücretler üzerinden asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra hesaplanan gelir vergisi, muhtasar beyanname üzerinde tahakkuk eden vergiden terkin edilebilmektedir. Söz konusu uygulama ile

⁴⁴ Gürcü GÜNGÖR. a.g.m. s.141, Mehmet ÇALTEKİN. a.g.e. s.9.

⁴⁵ Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Uygulama Yönetmeliği. 10.08.2016 tarih ve 29797 sayılı Resmî Gazete. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim Tarihi: 11 Kasım 2021.

⁴⁶ Hakan ARSLANER ve Sefa ÇOBANOĞLU. “Serbest Bölgelerde Vergi Avantajları”. Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi. 2016. Sayı 3. s.1-14.

⁴⁷ 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim Tarihi: 11 Kasım 2021.

⁴⁸ Fatih SARAÇOĞLU ve Bekir ÖZCAN. a.g.e. s.30-35.

bölgede faaliyet gösteren işletmelerin istihdam maliyetlerinin azaltılması hedeflenmektedir.⁴⁹

İndirimli kurumlar vergisi uygulaması, işletmelerin kuruluş yeri seçiminde etkili olabilecek teşvik mekanizmalarından bir diğeri olarak karşımıza çıkmaktadır. İndirimli kurumlar vergisi, yatırım teşvik belgesine bağlanmış yatırımlardan elde edilen kazançlar için düzenlenmiş bir uygulamadır. Bu çerçevedeki yatırımların artırılması amacıyla daha önce uygulanan yatırım indirimi istisnası yürürlükten kaldırılmış ve 2009 yılından itibaren teşvik belgeli yatırımlardan elde edilen kazancın indirimli oranda vergilendirilmesi esasına dayanan indirimli kurumlar vergisi uygulamasına geçilmiştir.⁵⁰ İndirimli kurumlar vergisi uygulaması kapsamında yatırımlar; üç tür (bölgesel teşvik uygulamaları, büyük ölçekli yatırımlar ve stratejik yatırımlar) olmak üzere altı bölgeye ayrılmaktadır. Ancak her bir bölge için yatırım katkı oranı ve indirimli vergi oranı gelişmişlik düzeyi göz önünde bulundurularak ayrı ayrı belirlenmektedir. Örneğin birinci bölge içerisinde yer alan illerdeki bölgesel teşvik uygulamalarında yatırım katkı oranı %10, indirimli gelir veya kurumlar vergisi oranı % 30 olarak tespit edilmişken, altıncı bölgedeki illerde yatırım katkı oranı %35, indirimli gelir veya kurumlar vergisi oranı %90 olarak belirlenmiştir. Görüldüğü gibi yatırım açısından gelişmişlik düzeyi azaldıkça yatırım katkı oranı ve indirimli vergi oranı artmaktadır.⁵¹ Diğer taraftan 30.12.2019 tarihli 1950 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile 01.01.2020-31.12.2022

tarihleri arasında imalat sanayiine yönelik olarak gerçekleştirilecek bölgesel, büyük ve stratejik yatırım harcamaları için her bir bölgedeki yatırım katkı oranına 15 puan ilave edilmesine, gelir veya kurumlar vergisi indiriminin ise tüm bölgelerde %100 oranında uygulanmasına karar verilmiştir.

İşletmelerin uluslararası vergi planlaması sürecinde kullandıkları araçlardan birisi de vergi cennetleridir.⁵² Vergi cennetleri kısaca vergi oranlarının diğer ülkelere kıyasla çok düşük tutulduğu ve yatırımcılara vergisel yükümlülüklerini azaltmak amacıyla çeşitli fırsatların sunulduğu yerler olarak ifade edilebilir. Vergi cennetleri, yaygın olarak yasadışı faaliyetler sonucunda elde edilen kazançların sistem içerisine sokulması amacıyla kullanılmakla beraber, vergiden kaçınma amacıyla da kullanılmaktadır.⁵³

Buradan hareketle vergi cennetlerinin iki tipten bahsetmek mümkün olabilir: Birinci tip vergi cennetleri vergi kaçakçılığı, yolsuzluk, kaçakçılık eğilimindeki birey ya da işletmelere bir bedel karşılığında hizmetlerin sunulduğu yerlerdir. İkinci tip vergi cennetleri ise doğrudan yabancı sermaye yatırımlarını ülkeye çekebilmek ve üretim kapasitesini artırabilmek amacıyla üretim faaliyetleri sonucunda oluşan kazancın düşük oranda vergiye tabi tutulduğu yerlerdir.⁵⁴ Bu bağlamda işletmelerin doğrudan sermaye yatırımlarını düşük vergi oranlarının uygulandığı ikinci tip vergi cennetlerinin bulunduğu ülkelere kaydırması söz konusu işletmelere önemli vergisel avantaj kazanmalarına neden olabilmektedir.

⁴⁹ Sevgi SÜMERLİ SARIGÜL ve Betül ALTAY TOPÇU. "Serbest Bölgelerde Vergi Uygulamalarının Yeni Düzenlemeler Çerçevesinde Değerlendirilmesi". Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi. Sayı 1. 2019. s.140.

⁵⁰ Adem KEFELİOĞLU. "Yatırım Teşviklerinde İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması, Devreden Katkı Payının Hangi Yılda İtibaren Yeniden Değerleme Oranında Artırılabilirliği." Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi. Sayı 208. Nisan 2021. (<https://www.bdo.com.tr/tr-tr/yayinlarimiz/duyurular/vergi-2021/vergi-2021-045>). Erişim Tarihi: 11 Kasım 2021.

⁵¹ Erkan KIZIL. "İndirimli Kurumlar Vergisinin Kapsamı ve Örnek Uygulama". Vergi Raporu Dergisi. Sayı 257. 2021. s.55-69.

⁵² Cholpan N. OKTAR. a.g.e. s.161.

⁵³ Zeynep Nihan ÇAMURCU. "Vergi Cennetleri ile Mücadele Aracı Olarak Şeffaflık: OECD-BEPS 5 Numaralı Eylem Planı (2015 Nihai Raporu) Temelinde Bir Çalışma" International Journal of Public Finance. Sayı 2. 2017. s.228.

⁵⁴ Cholpan N. OKTAR. a.g.e. s.161.

Yukarıda genel hatlarıyla özetlenmeye çalışılan teşvik müesseseleri, işletmelerin kuruluş yeri seçimi üzerinde etkili olabilmektedir. Diğer taraftan işletmelerde vergi planlama aracı olarak kullanılabilir diğer bir unsur finansman işlem ve yöntemleridir.⁵⁵ Borçlanma ve özkaynak yoluyla finansman, işletmelerin mali kaynak temininde kullanabilecekleri iki temel finansman yöntemleridir. Ancak her iki alternatif finansman modelinin farklı vergisel sonuçları bulunmaktadır.⁵⁶ İşletmelerin kaynak ihtiyacını özkaynaklarıyla karşılaması durumunda, dönem sonunda oluşacak kazanç kurumlar vergisine tabi olacaktır. Ayrıca kârın dağıtılmasına karar verilmesi durumunda ise ortaklara gelir vergisi stopajı yapılacaktır. Kâr payı ödemeleri kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılamamaktadır.⁵⁷ Kaynak ihtiyacının borçlanma suretiyle karşılanması durumunda, vergi sisteminin katlanılan finansman giderlerini kurum kazancından indirilmesine izin vermesi nedeniyle, söz konusu giderler vergi planlama aracına dönüşmektedir.⁵⁸ Bir başka ifadeyle işletmelerin borçlanma nedeniyle katlanmış oldukları faiz, vade farkı ve kur farkı gibi unsurlar kurum kazancının tespitinde gider olarak kabul edilmekte ve vergi matrahının azalmasına neden olmaktadır. Dolayısıyla vergi mevzuatının, kurum kazancının tespitinde finansman giderlerini indirim unsuru olarak dikkate alması şirketlerin kaynak ihtiyacı temininde daha çok borçlanma yo-

lunu tercih etmesine neden olabilmektedir. Ancak birçok ülkenin finansman giderlerine tanınan bu ayrıcalığa sınır getirmek amacıyla çeşitli düzenlemeler yaptığı görülmektedir. Bu noktada yapılan sınırlayıcı düzenlemelere örnek olarak faiz bariyeri, örtülü sermaye, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı verilebilir.⁵⁹ Ülkemizde bu alanda hayata geçirilen uygulamalardan bir tanesi finansman gider kısıtlamasıdır. Finansman gider kısıtlaması, yabancı kaynak toplamı özkaynak toplamını aşan kurumlar vergisi mükellefleriyle ilgili bir düzenlemedir. Bu durumda olan kurumlar vergisi mükelleflerinin, sadece aşılan kısmıyla münhasır olmak üzere, yabancı kaynak kullanımı sonucunda ortaya çıkan faiz, vade farkı, kur farkı, komisyon gibi çeşitli adlar altında ortaya çıkan gider ve maliyet unsurlarının yüzde %10'unu kurum kazancının tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alması gerekmektedir.⁶⁰

Ar-Ge ve tasarım faaliyetlerine yönelik harcamalar işletmelerin vergi planlama stratejilerine dâhil edebilecekleri diğer bir vergi planlama aracıdır. Ülkemizde araştırma geliştirme faaliyetlerinin yaygınlaştırılması amacıyla yapılan en kapsamlı hukuki düzenlemelerden bir tanesi 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkındaki Kanun⁶¹'dir.⁶² Mükelleflere bu kanun kapsamında sunulan vergisel teşvikleri ar-ge indirimi, gelir vergisi stopaj teşviki, sigorta prim desteği ve damga vergisi

⁵⁵ Arkan YUSUFOĞLU. "Türk Vergi Sisteminde Seçimlik Vergi Planlaması Araçları ve Kısıtlayıcı Düzenlemeler". Vergi Sorunları Dergisi. Sayı 330. 2016. s.155.

⁵⁶ Tahir ERDEM. "Vergi Hukukunda Finansman Giderlerinin Sınırlandırılması Sorunu". Maliye Dergisi. Sayı 162. 2012. s.318-321.

⁵⁷ Tahir ERDEM. a.g.m. s.321.

⁵⁸ Arkan YUSUFOĞLU. a.g.m. s.140-141.

⁵⁹ Tahir ERDEM. a.g.m. s.321.

⁶⁰ 2021-76 No.lu Vergi Sirküleri. (<https://www.verginet.net/dtt/11/Vergi-Sirkuleri-2021-76.aspx>). Erişim Tarihi: 05 Kasım 2021.

⁶¹ 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim Tarihi: 17 Kasım 2021.

⁶² Sevi DOKUZÖĞLU ve Kayahan TÜM. "5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun Kapsamında Sunulan Vergisel Teşviklerin Değerlendirilmesi". Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi. Sayı 45. 2020. s.145-154.

istisnası olmak üzere dört başlık altında incelemek mümkündür. 5746 sayılı Kanun kapsamındaki işletmelerin Ar-Ge ve tasarım merkezlerinde gerçekleştirdikleri Ar-Ge ve tasarım ile ilgili harcamaların tamamı ticari kazancın ve kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılabilmektedir. Ayrıca, 6676 sayılı Kanun⁶³ ile 5746 sayılı Kanun'un 3. maddesine eklenen fıkraya göre "Bakanlar Kurulu'nca belirlenen kıstaslara haiz Ar-Ge merkezlerinde o yıl içerisinde yapılan Ar-Ge ve tasarım harcamalarının bir önceki yıla göre artışının yarısına kadarı ayrıca indirim konusu yapılabilmektedir". Diğer taraftan anılan Kanun, kurum kazancından indirim konu olabilecek harcama kalemlerini ilk madde ve malzeme giderleri, amortismanlar, personel giderleri, genel giderler, dışardan sağlanan fayda ve hizmetler ile vergi, resim ve harçlar olarak belirlemiştir.

Bunun yanı sıra 5746 sayılı Kanun kapsamında faaliyet gösteren işletme ve merkezlerde istihdam edilen personele yönelik önemli gelir vergisi stopajı desteği uygulanmaktadır. Kanun kapsamındaki yerlerde istihdam edilen Ar-Ge, tasarım ve destek personeline ödenen ücretler eğitim durumu dikkate alınarak belirli oranlarda gelir vergisi stopajından müstesna tutulmuştur. Buna göre doktora eğitimini tamamlamış ve temel bilimler alanlarında en az yüksek lisans derecesine sahip Ar-Ge, tasarım ve destek personeline ödenen ücretlerin %95'i gelir vergisinden istisna tutulmuştur. Yüksek lisanslı ve temel bilimler alanında en az lisans derecesine sahip olanlar için söz konusu istisna oranı % 90, diğerleri için ise %85 olarak belirlenmiştir. 5746 sayılı Kanun'da gelir vergisi stopaj desteğinin yanı sıra, işverenlere yönelik olarak da sosyal güvenlik primi işveren payı desteği sunulmaktadır. Buna göre yukarıda belirtilen alanlarda istihdam edilen

personale ödenen ücretler üzerinden hesaplanan sigorta primi işveren payının yarısı Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından karşılanmaktadır. Ayrıca kanun kapsamındaki faaliyetler ile ilgili düzenlenmiş kâğıtlar damga vergisinden istisna edilmiştir.

İşletme ve işletme ortaklarının kazançlarına uygulanan; vergi oranları, indirim tabii olacak giderler ve ortaklara sağlanacak ücret dışı menfaatler ile ilgili yasal düzenlemeler, işletmelerin hukuki yapılarının belirlenmesi sürecinde etkili olan unsurlar arasında yer almaktadır. Şahıs ve sermaye şirketlerinin farklı özelliklere sahip olması söz konusu şirket türlerinin farklı usullerde vergilendirilmesine neden olmaktadır. Örneğin şirket alacaklılarına karşı sınırsız sorumlu olan şahıs işletmelerinin tüzel kişilikleri bulunmaktadır. Bundan dolayı bu tür şirketlerin kurumlar vergisi açısından mükellefiyetleri bulunmamaktadır. Şahıs şirketi ortakları elde etmiş oldukları kazançları üzerinden sadece gelir vergisi stopajına tabidirler. Diğer taraftan sermaye şirketlerinin tüzel kişiliğe sahip olmaları nedeniyle şirket kazancı öncelikle kurumlar vergisine tabii tutulur. Kurumlar vergisine tabii tutulan kazancın, ortaklara dağıtım durumunda ise ortaklar gelir vergisi stopajına tabii tutulur.⁶⁴ Dolayısıyla işletmeler yukarıda belirtilen vergisel hususları göz önünde bulundurmak suretiyle kendisine en uygun hukuki şekillerini belirleyeceklerdir.

4- VERGİ MUHASEBESİNE İLİŞKİN VERGİ PLANLAMA ARAÇLARI

Vergi muhasebesi başlığı altında incelenecek olan vergi planlama araçları, temelde VUK'da yer alan alacak ve borç senetleri, reeskont uygulaması, amortisman ayırma uygulamaları, yenileme fonu gibi düzenlemelerin işletmelerin mu-

⁶³ 6676 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun. (www.resmigazete.gov.tr). Erişim Tarihi: 17 Kasım 2021.

⁶⁴ Çolpan N. OKTAR. a.g.e. s.16.

hasebe kayıt sistemi üzerindeki etkilerine bağlı olarak ortaya çıkmaktadır. Bir başka ifadeyle söz konusu vergi planlama araçları vergi kanunlarının, muhasebe sistemi üzerindeki düzenleyici etkisinden kaynaklanmaktadır. Vergi matrahının tespitinde ticari bilanço karının değil; mali karın dikkate alınması söz konusu düzenleyici etkinin somut bir örneği olarak belirginleşmektedir.

Alacak ve borç senetlerinin dönem sonu değerlemesiyle ilgili hükümler VUK'un 281. ve 285. maddelerinde düzenlenmiştir. İlgili madde hükümlerine göre alacaklar ve borçlar, dönem sonunda mukayyet değer ile yani muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeri ile değerlendirilmektedir. Bunun yanı sıra 281. maddede vadesi dolmamış senetli alacakların değerlendirme gününün kıymetine irca olunabileceği, yani reeskont işlemine tabi tutulabileceği ifade edilmiştir. Reeskont işlemi ile amaçlanan, vadesi gelmemiş senetli alacak ve borcun bilanço tarihi itibarıyla peşin değerine indirgenmesini ve bu değer üzerinden bilançoda gösterilmesini sağlamaktır. Başka bir ifadeyle alacak ve borç senetlerinin reeskont işlemine tabi tutulmasıyla senetler değerlendirme gününün kıymetine irca edilmekte ve böylece söz konusu senetlerin içerdiği değer farkı (reeskont gideri-reeskont faiz geliri) o dönemin hasılatıyla ilişkilendirilmemektedir.⁶⁵ Mükelleflere seçimlik hak olarak tanınan reeskont işlemi senede bağlanmış alacaklar için gider; senede bağlanmış borçlar için ise gelir artırıcı bir işlem özelliği taşımaktadır. Bu nedenle mükellefler senetli alacak tutarının senetli borç tutarından fazla olduğu hesap dönemlerinde söz konusu iktisadi kıymetlerini reeskont işlemine tabi tutarak ilgili mali yılın vergi matrahını azaltabilirler.⁶⁶

Mükelleflerin vergi erteleme olarak kullanabilecekleri vergi hukuku müessesesi yenile-

me fonu uygulamasıdır. VUK'un 328 maddesi, yenileme amacıyla satılan iktisadi kıymetlerden elde edilen satış karının bilançoda öz kaynaklar hesap grubunda açılan pasif bir hesapta üç yıl tutulabileceğini belirtmektedir. Ayrıca ilgili madde, yeni alınan iktisadi varlığın maliyet bedelinin değil; amortisman giderlerinin yenileme fonundan mahsup edilmesini hüküm altına almıştır. Diğer taraftan, üç yıl içerisinde kullanılmayan fon tutarının son yılın mali karına eklenmesi gerekmektedir. Yenileme fonu uygulaması tahakkuk eden verginin üç yıl ertelenmesine imkân vererek, mükelleflerin yatırım/finansman gibi gereksinim duyduğu alanlara yönelik kaynak girişinin sağlanmasına katkıda bulunduğu söylenebilir.⁶⁷

Diğer taraftan VUK'un 282. maddesi ile mükelleflere kuruluş ve örgütlenme giderleri konusunda aktifleştirme veya yapıldığı yılda gider yazma olmak üzere seçimlik hak tanınmıştır. Mükelleflerin kuruluş ve örgütlenme giderlerini aktifleştirmeye karar vermeleri durumunda söz konusu aktif kıymetleri beş yıl içerisinde, mukayyet değeri üzerinden, eşit tutarlarda itfa etmeleri gerekmektedir. Beş yıl boyunca itfa edilmek suretiyle giderleştirilen kuruluş ve örgütlenme harcamalarının ilgili hesap dönemine isabet eden itfa tutarı, o dönemin vergi matrahının tespitinde indirim konusu olacaktır. VUK'da yer alan ve mükelleflerin vergi planlama aracı olarak kullanabilecekleri bir diğer düzenleme özel maliyet bedelidir. Özel maliyet bedeli, genel olarak işletmelerin faaliyetlerinde kullanmak amacıyla kiradıkları gayrimenkullerin ekonomik ömrünü ve değerini artırmak amacıyla yaptıkları harcamaların toplamı olarak ifade edilebilir. VUK'un 272. maddesi, işletmelerin bu amaç çerçevesinde yaptıkları giderleri söz konusu iktisadi kıymetin

⁶⁵ Zihni KARTAL. Vergi Revizyonu. Focus Denetim Yayınları. İstanbul. Ocak 2018. s.104.

⁶⁶ Arkan YUSUFOĞLU. a.g.m. s.151-152.

⁶⁷ Satiye KUZU. " Vergi Planlama Aracı Olarak Amortismanların Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartları Açısından İncelenmesi". Vergi Raporu Dergisi. Sayı 188. Mayıs 2015. s.42-44.

maliyet bedeline ekleyebileceğini hüküm altına almıştır. Bunun yanı sıra, VUK'un 327. maddesi ile özel maliyet bedelinin itfasına yönelik hüküm getirilmiştir. Bu madde hükmüne göre özel maliyet bedeli, kira veya işletme hakkı süresi dikkate alınarak eşit yüzdelerle itfa edilir. Dolayısıyla mükellefler kurum kazancının tespitinde itfa edilen tutarları gider olarak dikkate alabileceklerdir.⁶⁸

Yukarıda belirtilen hususların yanı sıra VUK'da belirli koşulların sağlanması durumunda mükelleflere vergi indirimi sağlayacak çeşitli müesseseler de yer almaktadır.⁶⁹ Şüpheli alacaklar için karşılık ayrılması ile değersiz alacaklar için gider yazılabilmesi bu kapsam içerisinde değerlendirilebilecek müesseselere örnek olarak verilebilir. Değersiz alacaklar VUK'un 322. maddesinde tanımlanmıştır. Anılan madde hükmüne göre değersiz alacak "kazai bir hükme veya kanaat verici bir vesikaya göre tahsiline imkân kalmayan alacaklar değersiz olacaktır." şeklinde belirtilmiştir. Bu maddede yer alan kazai hüküm, alacağın borçlu tarafından ödeme imkanının kalmadığına ilişkin bir mahkeme kararının bulunması gerektiği anlamına gelmektedir. Kanaat verici vesika konusunda açıklık olmasa da, vergi hukuku uygulaması açısından kanaat verici belgelere örnek olarak; alacaktan vazgeçildiğine dair bir konkordato anlaşması, mahkeme huzurunda alacaktan vazgeçildiğine ilişkin olarak düzenlenmiş belgeler, borçlunun herhangi bir mal varlığının olmadığını belgeleyen resmi evrak, arabuluculuk faaliyetleri sonucu taraflar arasında düzenlenen

tutanak verilebilir. Bu çerçevede mükelleflerin ticari ve zirai faaliyetler sonucunda ortaya çıkan alacaklarının, değersiz alacak mahiyetine girdiği tarihteki mukayyet değeri üzerinden giderleştirilerek, zarar yazabilme imkânı bulunmaktadır.⁷⁰ İşletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler de bu mahiyetteki alacakları için zarar yazma olanağına sahiptirler.

VUK'un 323. maddesinde şüpheli alacaklar ile ilgili düzenlemelere yer verilmektedir. Anılan madde hükmüne göre "Ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla, dava ve icra safhasında bulunan alacaklar; yapılan protestoya veya yazı ile birden fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine değemeyecek derecede küçük alacaklar şüpheli alacak" olarak belirlenmiştir. Aynı madde hükmünün devamında ise "Yukarıda belirtilen şüpheli alacaklar için değerlendirilme gününün tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayrılabilir." denilmektedir. Bu çerçevede bir alacağın VUK'un 323 maddesi kapsamında değerlendirilebilmesi için; alacağın ticari ve zirai faaliyet kazancının elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olması, mükelleflerin bilanço esasına göre defter tutması,⁷¹ alacağın teminatsız olması ve tahsilinin şüpheli olması gerekmektedir.⁷² Dikkat edilirse şüpheli alacakların zarar kaydı, kurum kazancının tespitinde tahakkuk ilkesini düzenleyen esastan kaynaklanmaktadır. Bilindiği gibi 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu⁷³, ticari ve zirai kazançlarda elde etmeyi tahakkuk esasına bağlamıştır. Ta-

⁶⁸ Satiye KUZU. a.g.m. s.42-44.

⁶⁹ Arkan YUSUFOĞLU. a.g.m. s.150-155.

⁷⁰ Maliye Hesap Uzmanları Derneği. *Beyanname Düzenleme Kılavuzu-4 Vergi Usul Kanunu*. Acar Basım. İstanbul. 2021. s.567.

⁷¹ 26 Ekim 2021 tarihinde yürürlüğe giren 7338 sayılı Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 35. maddesi ile işletme hesabı esasında defter tutan mükelleflere şüpheli alacaklarını defterlerinin gider kısmına kaydetme imkânı tanınmıştır. Anılan madde hükmü şu şekildedir: "İşletme hesabı esasında defter tutan mükellefler, yukarıdaki fıkralar kapsamında tespit edilen şüpheli alacaklarını defterlerinin gider kısmına ve bunlardan sonradan tahsil edilen miktarları ise tahsil edildikleri dönemde defterlerinin gelir kısmına, hangi alacaklara ait olduğunu gösterecek şekilde, kaydederler."

⁷² Zihni KARTAL. a.g.e. s.104.

⁷³ 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim Tarihi: 10 Ocak 2022.

hakkuk ilkesi gereği henüz tahsil edilmeyen alacaklarda, o dönemin hasılatı içerisinde yer alarak dönem karına etkide bulunabilmektedir. Ancak alacağın tahsilinin sonradan şüpheli hale gelmesi halinde, o dönemin karının fazla hesaplanmasına neden olacaktır.⁷⁴ Bu durumun engellenmesi amacıyla, mükellefler VUK'un 323. maddesi kapsamında şüpheli hale gelen alacakları için karşılık ayırmak suretiyle zarar kaydı yapabileme imkânına sahiptirler.

Amortismanlar, mükelleflerin vergi planlama aracı olarak kullanabilecekleri diğer bir vergi hukuku müessesesidir. VUK'un 313. maddesi amortismanın konusunu, işletmelerde bir yıldan daha fazla kullanılan ve yıpranma, aşınma veya kıymetten düşmeye maruz kalan gayrimenkullerle gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin değerlerinin yine VUK kapsamında belirlenen esas ve süreler dâhilinde yok edilmesi olarak belirlemiştir. Aynı madde hükmünün devamında ise amortisman ayırma koşulları belirtilmiştir. Buna göre amortisman konu olan iktisadi kıymetin; işletmede kullanım süresinin bir yılı aşması, işletme aktifine kayıtlı olması, yıpranma, aşınma veya değerden düşme özelliği taşıması ile değerinin belirli bir tutarı aşması gerekmektedir. VUK'un 315-317 maddeleri arası ile 320. maddesinde amortisman yöntemleri ile ilgili düzenlemeler yer almaktadır. Anılan madde hükümlerinde yer alan amortisman yöntemleri; normal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler usulü, madenlerde amortisman, fevkalade amortisman ve kıst amortisman şeklindedir. Yukarıda belirtilen amortisman yöntemlerine göre mükellefler, amortisman tabi iktisadi varlıklarının ne kadarı için gider yazabileceklerini belirleyebileceklerdir. Dolayısıyla seçilen amortisman yöntemine göre (normal amortisman-azalan bakiyeler

usulü) mükellefler dönem karını azaltabilmekte, dolayısıyla cari dönem karını sonraki dönemlere yansıtmak suretiyle cari dönemde ödemesi gereken vergiyi azaltabilmektedir. Bir başka ifadeyle amortisman giderleri cari dönem karını azaltmak suretiyle daha az vergi ödenmesine neden olarak işletmenin bir anlamda ödenmeyen vergi kadar gelir elde etmesini sağlamaktadır.⁷⁵

5- KURUMLARIN SONA ERME ŞEKİLLERİNE İLİŞKİN VERGİ PLANLAMA ARAÇLARI

Tasfiye, devir, bölünme, hisse değişimi gibi bazı iktisadi ve/veya hukuki sona erme şekillerini kullanmak suretiyle de vergi planlaması yapan kurumlar; böylelikle, söz konusu sona erme şeklinin sağladığı kazancı yasal yoldan vergilendirme dışında bırakabilmektedir. Dolayısıyla vergilendirme açısından özel sonuçları beraberinde getiren söz konusu sona erme şekilleri, uygulamada kurumlar tarafından birer vergi planlaması aracı olarak kullanılmaktadır. Ayrıca kurumların hukuki statüsünde vergileme dönemi içinde bir değişiklik olması durumunda, buna ilişkin vergisel düzenlemeleri tespit etmek için KVK'na başvurulması gerekmektedir.⁷⁶

Bazen kurumlar, faaliyetlerini sürdüremez hale geldiklerinde veya faaliyete devam etmeme kararı aldıklarında tasfiye yoluna başvurmaktadır.⁷⁷ Tasfiye haline giren ya da başlayan kurumlar, birden fazla takvim yılına sirayet eden tasfiye durumlarında, vergiyle alakalı işlemlerini farklı hesap dönemlerine kaydırmak suretiyle vergi planlaması yapabilmektedir. Zira tasfiye haline girmiş kurumun, zamanaşımı sürelerini de dikkate alarak tasfiye dönemlerini kullanması, vergi planlaması yapmasına yol açmaktadır.⁷⁸

⁷⁴ Maliye Hesap Uzmanları Derneği. a.g.e. s.567-570.

⁷⁵ Satiye KUZU. a.g.m. s.53.

⁷⁶ Şerafettin AKSOY. *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*. Filiz Kitabevi. İstanbul. Kasım 2010. s.324.

⁷⁷ Abdurrahman AKDOĞAN. *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*. Gazi Kitabevi. Ankara. Kasım 2017. s.460.

Kurumların sona erme şekillerine ilişkin vergi planlama araçlarından bir diğeri devir müessesesidir. KVK m.19'da, birleşmenin özel bir türü olarak düzenlenen devir müessesesi, vergilendirme rejimi açısından da birleşme müessesesinden farklılaştırılmıştır. Doğrudan doğruya devirden doğan kazançlar vergiye tabi tutulmadığı için, devir kavramını “vergisiz birleşme” olarak nitelendirmek de mümkün olacaktır.⁷⁹ KVK m.19 hüküm altına alındığı üzere gerçekleştirilen birleşme işleminin devir sayılabilmesi için; infisah eden (devredilen) kurum ile birleşilen (devralan) kurumun her ikisinin de tam mükellef olması gereğinin yanı sıra, devredilen kurumun devir tarihindeki bilanço değerinin devralan kurum tarafından kül (bir bütün) halinde kabul edilmiş ve bilançosuna geçirilmiş olmalıdır. Ayrıca devir sayılmanın şartlarına ek olarak, KVK m.20'de hüküm altına alınan şartların⁸⁰ da gerçekleşmesi koşuluyla, devir nedeniyle doğacak karlar hesaplanmayacak ve vergilendirilmeyecektir.

Kurumlar rekabet etme durumlarını güçlendirme, düşük maliyetli finansman sağlama, yenilikçi, teknolojik ve katma değeri yüksek

ürün üreten yeni pazar ve tecrübe arayışları gibi stratejik ve ekonomik nedenlerin yanı sıra, vergi yüklerini azaltma amacıyla da birleşme müessesesinden yararlanmaktadır.⁸¹ 6770 sayılı Kanun⁸² m.29 ile eklenen KVK m.32/5 uyarınca, “19 uncu maddenin birinci fıkrası kapsamında birleşen sanayi sicil belgesini haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle iştiğal eden küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin, birleşme tarihinde sona eren hesap döneminde münhasıran üretim faaliyetinden elde ettiği kazançları ile bu kapsamda birleşilen kurumun birleşme işleminin gerçekleştiği hesap dönemi dâhil olmak üzere üç hesap döneminde münhasıran üretim faaliyetinden elde ettiği kazançlarına uygulanmak üzere kurumlar vergisi oranını %75'e kadar indirimli uygulamaya, bu indirim oranını, sektörler, iş kolları, üretim alanları, bölgeler, hesap dönemleri itibarıyla ya da orta ve yüksek teknoloji ürün üreten veya imalatçı ihracatçı kurumlar için ayrı ayrı veya birlikte farklılaştırmaya Cumhurbaşkanlığı; bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir”. Küçük ve orta büyüklükteki işletmelere (KOBİ)⁸³ yönelik Kanun maddesinde

⁷⁸ Cem Barlas ARSLAN. “Tasfiye Sürecinde Vergi Planlaması”. (<https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=28042&arananKey=vergi%20planlama>). Erişim Tarihi: 26 Aralık 2021.

⁷⁹ Doğan ŞENYÜZ ve diğerleri. Türk Vergi Sistemi. Ekin Kitabevi. Bursa. Ocak 2021. s.255.

⁸⁰ KVK m.20'de hüküm alındığı üzere, devir nedeniyle elde edilen kazancın vergilendirilmemesi için gereken şartları; ilgili hesap döneminin başından devir tarihine kadar olan ve devredilen kurum ile devralan kurumca ortaklaşa imzalanan devredilen kuruma ait kıst dönem kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi, devir tarihi itibarıyla aynı şekilde ortaklaşa imzalanacak devredilen kuruma ait kurumlar vergisi beyannamesinin devrin Ticaret Sicili Gazetesi'nde ilan edildiği tarihten itibaren 30 gün içinde vergi dairesine verilmiş olması ve devralan kurum tarafından devredilen kurumun tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarının ödeneceği ve diğer ödevlerinin yerine getirileceğine ilişkin taahhütnameyi devredilen kurumun vereceği kurumlar vergisi beyannamesinin ekinde sunması şeklinde belirtmek mümkündür.

⁸¹ Murat ALAN. “Vergi Planlaması (Tax Planning) Şirket Birleşmeleri”. (https://3c9c2949af27069aacb8197511153e6267a3cf30.vetisonline.com/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2020-ocak-sayi193_mdergi_8736a-00_/vergi-planlamasi-tax-planning-sirket-birlesmeleri.html). Erişim Tarihi: 29 Aralık 2021.

⁸² 6770 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Emekli Sandığı Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim Tarihi: 29 Aralık 2021.

⁸³ Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelik m.4/1-b uyarınca küçük ve orta büyüklükteki işletme (KOBİ); ikiyüzelli kişiden az yıllık çalışan istihdam eden ve yıllık net satış hasılatı veya mali bilançosundan herhangi biri yüzüymbeş milyon Türk Lirasını aşmayan ve mikro işletme, küçük işletme ve orta büyüklükteki işletme olarak sınıflandırılan ekonomik birimler veya girişimler olarak tanımlanmıştır (Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelik. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim Tarihi: 29 Aralık 2021.

yer alan söz konusu vergi oranı indirimini, imalatı destekleyen önemli bir vergi planlaması aracı olarak lanse etmek mümkündür.

Ayrıca KVK m.19/2'de hüküm altına alınan ve tasfiyesiz dağılıma niteliği taşıyan tam bölünme ve kısmi bölünme ile hisse değişimi müesseseleri de, KVK m.20'de yer alan şartları taşımaları dâhilinde, kurumların sona ermesi nedeniyle elde edilecek karların hesaplanmaması ve vergilendirilmemesi suretiyle birer vergi planlama aracı niteliği teşkil edecektir. Kurumların söz konusu sona erme şekillerine (devir, tam bölünme, kısmi bölünme ve hisse değişimi) ilişkin vergi planlaması durumu, gizli rezervlerin ortaya çıkmaması, bir başka deyişle devredilen malvarlıklarının devralan kurumun bilançosuna rayiç değerleri yerine kayıtlı değerleri ile geçirilmesi sonucunda meydana gelmektedir.⁸⁴

6- VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜM YOLLARINA İLİŞKİN VERGİ PLANLAMA ARAÇLARI

Türk hukukunda vergi uyumsuzlukları, idari ve yargısal aşama olmak üzere iki aşamada çözüme kavuşturulmaktadır. Vergi yükümlüsünün vergilendirme sürecinde meydana gelen uyumsuzlukları çözüme kavuşturmak için gerek idari aşamadaki barışçıl ve gerekse yargısal aşamadaki çekişmeye dayalı ya da barışçıl çözüm yollarına başvurması, mükellef hakları kapsamında ihtiyari ve seçimlik hak olarak karşımıza çıkmaktadır. Zira Türk hukukunda idari ve yargısal çözüm yollarına başvurmak zorunlu olmadığı gibi; gümrük vergisi haricinde, mükellefin yargısal çözüm yollarına başvurması için idari çözüm

yollarını tüketmesi gibi bir ön şart da bulunmamaktadır.⁸⁵ Dolayısıyla mükellef haklarından biri olarak gerek idari ve gerekse yargısal çözüm yollarına başvuru, vergi planlama araçlarının bir diğer önemli başlığını teşkil etmektedir.

Uyuşmazlıkların idari çözüm yollarından biri olan ve uygulamada etkin bir vergi planlaması yöntemi olarak kullanılan uzlaşma müessesesi, VUK ek m.1'de tarhiyat sonrası uzlaşma ve VUK ek m.11'de tarhiyat öncesi uzlaşma olarak düzenlenmiştir. Danıştay'ın çeşitli kararlarında da vurguladığı unsurlar bağlamında uzlaşma müessesesini, vergi yükümlüsü ile vergi idaresi arasında vergilendirme sürecinde meydana gelen uyumsuzlukların, taraflar arasında anlaşma sağlanması suretiyle barışçıl olarak giderilmesi şeklinde tanımlamak mümkündür.⁸⁶ VUK ek m.7/1'de uzlaşma talebinde bulunan mükellef veya ceza muhatabının ancak uzlaşma vaki olmadığı takdirde dava açma yoluna gidebileceği hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla mükelleflerin karar verirken kendilerine yöneltilen vergi ve cezanın dayanağı olan hukuki gerekçelerin sağlamlığına ve zayıflığına göre hareket etmeleri makul olacaktır. Hukuki dayanağın zayıf olduğu durumlarda, düşük oranda olan uzlaşma tekliflerini kabul etmeyip dava açma yoluna gitmeleri makul iken; hukuki dayanağın sağlam olduğu durumlarda ise, idare tarafından teklif edilen tutarın kabul edilerek uzlaşma yoluyla vergi yükünün bir kısmının azaltılması makul olabilecektir.⁸⁷ Ayrıca 2012-2014 yılları arasına ait 3 yıllık tarhiyat öncesi uzlaşma istatistikleri incelendiğinde, vergi idaresinin uzlaşma müessesesi sonucu, vergi asıllarından ortalama %19, vergi cezala-

⁸⁴ Onur EROĞLU, *Kurumlar Vergisinde Vergi Planlaması*. Ekin Kitabevi, Bursa, Nisan 2014, s.82.

⁸⁵ Doğan ŞENYÜZ ve diğerleri, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s.282.

⁸⁶ Onur SEZER, *Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul 2015, s.4.

⁸⁷ Onur EROĞLU ve Ömer Özgür EFTEKİN, "Vergi Planlaması Çerçevesinde Uzlaşma Kurumu", *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, Sayı 2, 2015, s.243.

rından ise ortalama %94 oranında vazgeçmesi, müessesenin uygulamaya yönelik etkin bir vergi planlama aracı olarak kullanılabileceğini de göstermektedir.⁸⁸

VUK m.371'de hüküm altına alınan pişmanlık ve ıslah müessesesi, idari çözüm yollarından bir diğeri olup, aynı zamanda bir vergi planlama aracı niteliği teşkil etmektedir. Vergi ziyai cezasına yönelik olarak etkin bir vergi planlama aracı olan söz konusu müessesede, beyana dayanan vergilerde vergi ziyai cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden haber vermesi halinde, diğer şartların da gerçekleşmesi kaydıyla, haklarında vergi ziyai cezası kesilmemektedir. Böylelikle vergi ziyai cezası ile olası hapis cezası riskini önleyen bir vergi planlama aracı olarak pişmanlık ve ıslah müessesesi, aynı zamanda vergiye gönüllü uyuma da hizmet etmektedir.⁸⁹

Diğer bir vergi planlama aracı olarak kullanılabilecek idari çözüm yolu ise, izaha davet müessesesidir. İzaha davet, 6728 sayılı Kanun⁹⁰ ile VUK mülga 370. maddesinin yeniden düzenlenmesi neticesinde 2016 yılında Türk vergi hukuku literatürüne dâhil olmuştur. VUK m.370'de hüküm altına alınan izaha davet müessesesine göre, izaha davet edilen ve teknik olarak pişmanlık ve ıslah müessesesinden faydalanma olanağı kalmayan mükellef, madde hükmünde yer alan şartları sağlaması dâhilinde vergi ziyai cezası olarak, ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilen vergi cezası ile muhatap olacak;

böylelikle, indirimli bir vergi cezası oranından faydalanmış olacaktır.⁹¹

Vergi cezalarına yönelik bir diğer vergi planlama aracı olarak kullanılabilecek idari çözüm yolu, VUK m.376'da düzenlenmiş cezalarda indirim müessesesidir. VUK m.376/1-a uyarınca vergi ziyai, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının, maddede belirtilen başvuru ve ödemeye ilişkin şartları sağlamak koşuluyla yarısı indirilmektedir. Ayrıca 2019 yılında yapılan değişiklikle VUK ek m.9 ve VUK m.376/1-b hükümleri uyarınca, uzlaşmanın vaki olduğu durumlarda, VUK m.376/1-a'da yer alan ödeme koşulunun sağlanması dâhilinde üzerinde uzlaşılan cezanın %25'i de indirilebilecektir. Ancak VUK ek m.9/2 hükmü gereği, uzlaşma ile VUK m.376/1-a kapsamındaki vergi cezalarında %50 indirim müesseselerinin birlikte uygulanabilme kabiliyeti bulunmamaktadır.

Uyuşmazlıkların yargısal çözüm yollarına ilişkin başvurulması mümkün olan vergi planlama araçları ise, vergi mahkemelerinde dava açma ve gerekli şartları taşımaları dâhilinde olağan kanun yolları olan istinaf ve temyiz yollarına başvurmadır. Ayrıca bu noktada, önemli bir vergi planlama aracı niteliği teşkil edebilecek ve kanaatimizce yargısal çözüm yollarının barışçıl (nizasız, çekişmesiz) kısmı olarak da nitelendirilmesi mümkün olan kanun yolundan vazgeçme müessesesinin irdelenmesi elzemdir. 7194 sayılı Kanun⁹² ile VUK mülga 379. maddesinin yeniden düzenlenmesi neticesinde, 01.01.2020 tarihinden itibaren yürürlük kazanan kanun yolundan vazgeç-

⁸⁸ Erkan AYDIN ve Onur SEZER. "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Üzerine Bir İnceleme". Legal Mali Hukuk Dergisi. Sayı 127. Temmuz 2015. s.46.

⁸⁹ İmren PEKER KILIÇER ve Erkan KILIÇER. "Pişmanlık ve İslah Kurumunun Vergi Planlaması Açısından Değerlendirilmesi". Vergi Dünyası Dergisi. Sayı 423. Kasım 2016. s.66.

⁹⁰ 6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim Tarihi: 10 Ocak 2022.

⁹¹ Onur SEZER. "İzaha Davet Müessesesi: Kuramsal Çerçeve, Uygulama ve Değerlendirme". Legal Mali Hukuk Dergisi. Sayı 164. Ağustos 2018. s.2408.

⁹² 7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim Tarihi: 10 Ocak 2022.

me müessesesi Türk vergi hukuku literatürüne dâhil olmuştur. Söz konusu müessese ile vergi uyumsuzlukları nedeniyle açılan davalarda ilk derece yargı merciindeki davanın sonuçlanmasını müteakip uyumsuzluğun devam ettirilmemesi ve çekişmenin sonlandırılması adına mükelleflerin olağan kanun yolları olan istinaf veya temyiz yolundan vazgeçmeleri halinde verilen ilk karara göre, dava konusu edilen verginin ve/veya cezanın bir kısmı ya da tamamından vazgeçilmesi durumunda uyumsuzluğun sona erdirilmesi amaçlanmıştır.⁹³

SONUÇ

Çalışmanın ana teması olan vergi planlaması genel olarak, mükelleflerin vergi mevzuatı sınırları içerisinde kalarak ödemesi gereken vergi miktarını asgari düzeye indirme gayreti olarak ifade edilebilir. Kavram gerek mükelleflerin ödemesi gereken vergi miktarı açısından, gerekse de idarenin mali ve ekonomik amaçlarını yerine getirmesi açısından önem arz etmektedir. Bu önemle birlikte vergi mevzuatımızın karmaşık ve dinamik bir yapıya sahip olması, vergi planlama araçlarının süreklilik arz etmesine, dolayısıyla konunun güncel kalmasına neden olmaktadır.

Çalışmada değinildiği üzere mükelleflerin başvurabilecekleri çeşitli vergi planlama araçları bulunmaktadır. Bu araçların bir kısmı Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanun'unda düzenlenmiş iken; diğer bir kısmı özel kanunlardaki vergilemeye ilişkin hükümlerde düzenlenmiştir. Vergi Usul Kanunu ve diğer özel kanunlarda yer alan vergi planlama araçlarına örnek olarak; mükelleflerin yeni alınan sabit kıymetleri için hızlandırılmış amortisman yöntemini seçmesi, alacak ve borç senetlerine reeskont uygulaması, yenileme fonu, kuruluş yeri olarak teşvik sisteminin uygulandığı yerleri

seçmesi ya da yatırımlarının bir kısmını bu bölgelere kaydırması gibi uygulamalar verilebilir.

Yine Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen uzlaşma, pişmanlık ve ıslah, izaha davet ve cezalarda indirim gibi vergi uyumsuzluklarının idari (barışçıl) çözüm yolları ile vergi davası, istinaf, temyiz ve kanun yolundan vazgeçme gibi uyumsuzlukların çekişmeli ve çekişmesiz yargısal çözüm yolları da uygulamaya yönelik önemli birer vergi planlama aracı konumundadır. Söz konusu araçların mükellefler tarafından rasyonel seçimi ve kullanımı ile vergi cezalarının hemen hemen tamamından, vergi asıllarının ise bir kısmından kurtulmak suretiyle vergi yükünün asgariye indirilmesi mümkün hale gelmektedir. Diğer taraftan, söz konusu vergi planlama araçlarının makro vergi planlaması bağlamında, devletin de vergi alacağına hızlı ve değer kaybı olmadan kavuşmasında, vergiye gönüllü uyumun artırılmasında ve vergilemenin mali olmayan amaçlarının gerçekleştirilmesinde etkin bir rol oynadığını söylemek mümkündür.

Ayrıca Kurumlar Vergisi Kanunu'nda düzenlenen tasfiye, devir, tam bölünme, kısmi bölünme ve hisse değişimi gibi kurumların sona erme şekillerine ilişkin vergi planlama araçları ile kurumlar, vergiyi doğuran olayın meydana gelmesinden kaçınmak, vergi erteleme ve indirimli vergi oranı gibi yollarla vergi yüklerini asgari düzeye indirebilmektedir.

Sonuç olarak mükellefler, vergi planlama araçlarına başvurmak suretiyle gerek cari dönem, gerekse de sonraki vergileme dönemleri için katlanacakları vergi yükünün işletme faaliyetleri üzerindeki etkilerini rasyonel bir şekilde planlama olanağına sahip olurlar. Bu açıdan vergi planlama araçları işletmenin ekonomik amaçlarını gerçekleştirme sırasında göz önünde bulundurulması gereken temel unsurlardan biri olarak ortaya çıkmaktadır.

⁹³ Maliye Hesap Uzmanları Derneği. a.g.e. s.660.

KAYNAKÇA

- 2021-76 No.lu Vergi Sirküleri. (<https://www.verginet.net/dtt/11/Vergi-Sirkuleri-2021-76.aspx>). Erişim Tarihi: 05 Kasım 2021.
- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim Tarihi: 10 Ocak 2022.
- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim Tarihi: 29 Kasım 2021.
- 2709 sayılı 1982 T.C. Anayasası. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim Tarihi: 29 Kasım 2021.
- 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim Tarihi: 11 Kasım 2021.
- 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim Tarihi: 15 Ekim 2021.
- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim Tarihi: 3 Aralık 2021.
- 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim Tarihi: 17 Kasım 2021.
- 6170 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim Tarihi: 15 Ekim 2021.
- 6676 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun. (www.resmigazete.gov.tr). Erişim Tarihi: 17 Kasım 2021.
- 6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim Tarihi: 10 Ocak 2022.
- 6770 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Emekli Sandığı Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim Tarihi: 29 Aralık 2021.
- 7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim Tarihi: 10 Ocak 2022.
- 7263 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim Tarihi: 3 Kasım 2021.
- AKDOĞAN, A. (2017). *Kamu Maliyesi*. Gazi Kitabevi. Ankara.
- AKDOĞAN, A. (2017). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*. Gazi Kitabevi. Ankara.
- AKSOY, Ş. (2010). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*. Filiz Kitabevi. İstanbul.
- ALAN, M. "Vergi Planlaması (Tax Planning) Şirket Birleşmeleri". (https://3c-9c2949af27069aacb8197511153e6267a-3cf30.vetisonline.com/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2020-ocak-sayi193_mdergi_8736a-00_/vergi-planlamasi-tax-planning-sirket-birlesmeleri.html). Erişim Tarihi: 29 Aralık 2021.
- ARSLAN, C. B. "Tasfiye Sürecinde Vergi Planlaması". (<https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=28042&arananKey=vergi%20planlama>). Erişim Tarihi: 26 Aralık 2021.
- ARSLANER, H. ve ÇOBANOĞLU, S. (2016). "Serbest Bölgelerde Vergi Avantajları". Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi. Sayı 3.
- AYDIN, E. ve SEZER, O. (2015) "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Üzerine Bir İnceleme". Legal Mali Hukuk Dergisi. Sayı 127.
- BİLİCİ, N. ve BİLİCİ, A. (2017). *Kamu Maliyesi*. Savaş Yayınevi. Ankara.
- ÇAKIR, M. (2016). "Agresif Vergi Planlaması Yöntemi Olarak Transfer Fiyatlandırması ve Türkiye Düzenlemelerinin Değerlendirilmesi". Vergi Sorunları Dergisi. Sayı 328.

- ÇALTEKİN, M. (2018). *Teknoloji Geliştirme Bölgeleri ile Ar-Ge ve Tasarım Merkezlerinde Vergi ve Sosyal Güvenlik Uygulamaları*. PKF Accountants & Business Advisers. e-kitap 2014. (<https://www.pkfistanbul.com/download/mehmet-caltekin-tgb-ar-ge-vergi-uygulama.pdf>). Erişim Tarihi: 15 Ekim 2021.
- ÇAMURCU, Z. N. (2017). "Vergi Cennetleri ile Mücadele Aracı Olarak Şeffaflık: OECD-BEPS 5 Numaralı Eylem Planı (2015 Nihai Raporu) Temelinde Bir Çalışma". *International Journal of Public Finance*. Sayı 2.
- ÇOMAKLI Ş. E., TURAN D., DOĞRUYOL C. (2017). *Kamu Maliyesi*. Savaş Yayınevi. Ankara.
- ÇÖLGEZEN, Ö. (2010). "Vergi Kaçakçılığı, Vergiden Kaçınma ve Vergi Planlaması". *Vergi Dünyası Dergisi*. Sayı 347.
- DOKUZOĞLU, S. ve TÜM, K. (2020). "5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun Kapsamında Sunulan Vergisel Teşviklerin Değerlendirilmesi". *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. Sayı 45.
- EDİZDOĞAN, N. (2004). *Kamu Maliyesi*. Ekin Kitabevi. Bursa.
- ERDEM M., ŞENYÜZ D., TATLIOĞLU İ. (2017). *Kamu Maliyesi*. Ekin Kitabevi. Bursa.
- ERDEM, T. (2012). "Vergi Hukukunda Finansman Giderlerinin Sınırlandırılması Sorunu". *Maliye Dergisi*. Sayı 162.
- ERKUT, C. (1990). İptal Davasının Konusunu Oluşturma Bakımından İdari İşlemin Kimliği. *Danıştay Yayınları*. Ankara.
- EROĞLU, O. (2014). *Kurumlar Vergisinde Vergi Planlaması*. Ekin Kitabevi. Bursa.
- EROĞLU, O. ve EFTEKİN, Ö.Ö. (2015). "Vergi Planlaması Çerçevesinde Uzlaşma Kurumu". *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*. Sayı 2.
- GEMALMAZ, H. B. (2018). *Mülkiyet Hakkı*. MRK Yayıncılık. Ankara.
- GÜLGÜN, S. (2015). "Vergiye Karşı Direnme Biçimlerinden Agresif Vergi Planlaması: Kavram, Terminoloji ve Unsurları". *Vergi Sorunları Dergisi*. Sayı 327.
- GÜNGÖR, G. (2014). "Türkiye'de Teknokentler ve Teknokentlere İlişkin Kurumlar Vergisi İstisnası". *Vergi Dünyası Dergisi*. Sayı 395.
- İBİŞ, C. (2004). "İşletmelerde Vergi Planlaması". *Mali Çözüm Dergisi*. Sayı 68.
- KARAKOÇ, Y. (2017). *Genel Vergi Hukuku*. Yetkin Yayınları. Ankara.
- KARSLIOĞLU, H. (2015). "Ar-Ge ve Teknokent Teşviklerinin Vergisel Boyutu ve Muhasebe Uygulamaları." *Muhasebe ve Vergi Uygulamalarında Güncel Tartışmalar İle Meslek Mensuplarının Beklentileri Bildiri Kitabı*. Ankara SMMM Odası Yayınları.
- KARTAL, Z. (2018). *Vergi Revizyonu*. Focus Denetim Yayınları. İstanbul.
- KEFELİOĞLU, A. (2021). "Yatırım Teşviklerinde İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması, Devreden Katkı Payının Hangi Yıldan İtibaren Yeniden Değerleme Oranında Artırılabilirliği". *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*. Sayı 208. (<https://www.bdo.com.tr/tr-tr/yayinlarimiz/duyurular/vergi-2021/vergi-2021-045>). Erişim Tarihi: 11 Kasım 2021.
- KIZIL, E. (2021). "İndirimli Kurumlar Vergisinin Kapsamı ve Örnek Uygulama". *Vergi Raporu Dergisi*. Sayı 257.
- KOÇ, Özgür E. (2018). "İçsel Büyüme/Teknoloji Yoğun Büyüme Modelleri Kapsamında Türkiye'de Teknoloji Geliştirme Bölgelerine Yönelik Vergi Uygulamaları". *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*. Sayı 2.
- KUZU, S. (2015). "Vergi Planlama Aracı Olarak Amortismanların Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartları Açısından İncelenmesi". *Vergi Raporu Dergisi*. Sayı 188.

- Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelik. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim Tarihi: 29 Aralık 2021.
- MALİYE HESAP UZMANLARI DERNEĞİ (2021). "Beyanname Düzenleme Kılavuzu-4 Vergi Usul Kanunu". Acar Basım. İstanbul.
- OKTAR, Cholpan N. (2003). İşletmelerde Vergi Planlaması ve Türkiye Örneği. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Bilim Dalı. (Yayınlanmamış Doktora Tezi). İstanbul.
- PEHLİVAN, O. (2017). *Kamu Maliyesi*. Cevlepler Matbaacılık. Trabzon.
- SUSAM, N. (2016). *Kamu Maliyesi*. Beta Yayıncılık. İstanbul.
- PEKER KILIÇER, İ. ve KILIÇER, E. (2016). "Pişmanlık ve Islah Kurumunun Vergi Planlaması Açısından Değerlendirilmesi". Vergi Dünyası Dergisi. Sayı 423.
- SARAÇOĞLU, F. ve ÖZCAN, B. (2021). *Serbest Bölgeler ve Vergi Planlaması*. Vergi Müfettişleri Derneği. Ankara.
- SEZER, O. (2015). *Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma*. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul.
- SEZER, O. (2018). "İzaha Davet Müessesesi: Kuramsal Çerçeve, Uygulama ve Değerlendirme". Legal Mali Hukuk Dergisi. Sayı 164.
- SÜMERLİ SARIGÜL, S. ve ALTAY TOPÇU, B. (2019). "Serbest Bölgelerde Vergi Uygulamalarının Yeni Düzenlemeler Çerçevesinde Değerlendirilmesi". Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi. Sayı 1.
- ŞANVER, S. (1968). İşletme Vergiciliği ve Türk Vergi Sistemi. İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları. İstanbul.
- ŞENYÜZ D., YÜCE M., GERÇEK A. (2021). *Türk Vergi Sistemi*. Ekin Kitabevi. Bursa.
- ŞENYÜZ D., YÜCE M., GERÇEK A. (2021). *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*. Ekin Kitabevi. Bursa.
- ŞİŞMAN, B. (2003). İşletmelerde Vergi Planlaması Yöntemleri. Yaklaşım Yayıncılık. Ankara.
- Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Uygulama Yönetmeliği. 10.08.2016 tarih ve 29797 sayılı Resmi Gazete. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim Tarihi: 11 Kasım 2021.
- TERZİ, A. ve KÖSE, N. (2016). "Bir Vergi Planlaması Aracı Olarak Transfer Fiyatlandırması". Vergi Dünyası Dergisi. Sayı 418.
- TUNCER, S. "İşletme Vergiciliğinden Vergi Planlamasına". (<https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=8327&aranan-Key=SELAHATT%C4%B0N%20TUNCER>). Erişim Tarihi: 01 Aralık 2021.
- TÜM, K. ve DOKUZUOĞLU, S. (2020). "4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu Kapsamında Sunulan Teşviklerin Vergisel Boyutunun İncelenmesi". İşletme ve İktisat Çalışmaları Dergisi. Sayı 1.
- YALTI, B. (2006). *Vergi Yükümlüsünün Hakları*. Beta Yayıncılık. İstanbul.
- YILMAZ, E. (2005). *Hukuk Sözlüğü*. Yetkin Yayınları. Ankara.
- YUSUFOĞLU, A. (2016). "Türk Vergi Sisteminde Seçimlik Vergi Planlaması Araçları ve Kısıtlayıcı Düzenlemeler". Vergi Sorunları Dergisi. Sayı 330.
- YÜCE, M. (2021). *Vergi Planlama Rehberi*. MuhasebeTR Yayınları. Bursa.