



**T.C.
BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI**

**GELİR VERGİLERİNDE YER ALAN MUAFİYET,
İSTİSNA VE İNDİRİMLERİN VERGİDEN
KAÇINMA ARACI OLARAK
KULLANILABİLİRLİĞİNİN ANALİZİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Mehtap ERSÖZ KURU

BURSA - 2019



T.C.

**BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI**

**GELİR VERGİLERİNDE YER ALAN MUAFİYET,
İSTİSNA VE İNDİRİMLERİN VERGİDEN
KAÇINMA ARACI OLARAK
KULLANILABİLİRLİĞİNİN ANALİZİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Mehtap ERSÖZ KURU

**Danışman:
Prof. Dr. Adnan GERÇEK**


BURSA - 2019

T.C.
BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Maliye Anabilim Dalı, Mali Hukuk Bilim Dalı'nda 701612008 nolu Mehtap ERSÖZ KURU'nun hazırlamış olduğu "GELİR VERGİLERİNDE YER ALAN MUAFİYET, İSTİSNA VE İNDİRİMLERİN VERGİDEN KAÇINMA ARACI OLARAK KULLANILABİLİRLİĞİNİN ANALİZİ" konulu Yüksek Lisans Çalışması ile ilgili tez savunma sınavı 10 / 10 / 2019 günü 13.00 – 14.30 saatleri arasında yapılmış, sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin *Başarılı* (başarılı/başarısız) olduğuna *Oybirliği* (oybirliği/oyçokluğu) ile karar verilmiştir.


Prof. Dr. Adnan GERÇEK
Bursa Uludağ Üniversitesi

Üye (Tez Danışmanı ve Sınav
Komisyonu Başkanı)
Akademik Unvanı, Adı Soyadı
Üniversitesi


Doç. Dr. Özgür BİYAN
Bandırma 17 Eylül Üniversitesi

Üye
Akademik Unvanı, Adı Soyadı
Üniversitesi



Dr. Öğr. Üyesi Feride BAKAR TÜREGÜN
Bursa Uludağ Üniversitesi
Üye
Akademik Unvanı, Adı Soyadı
Üniversitesi

...../...../ 20.....

Yemin Metni

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “**GELİR VERGİLERİNDE YER ALAN MUAFİYET, İSTİSNA VE İNDİRİMLERİN VERGİDEN KAÇINMA ARACI OLARAK KULLANILABİLİRLİĞİNİN ANALİZİ**” başlıklı çalışmanın, bilimsel araştırma, yazma ve etik kurallarına uygun olarak tarafımdan yazıldığına ve tezde yapılan bütün alıntılarının kaynaklarının usulüne uygun olarak gösterildiğine, tezimde intihal ürünü cümle veya paragraflar bulunmadığına şerefim üzerine yemin ederim.

Tarih ve İmza

02.09.2019

Mehtap ERSÖZ

Adı Soyadı: Mehtap ERSÖZ KURU
Öğrenci No: 701612008
Anabilim Dalı: Maliye
Programı: Mali Hukuk
Statüsü: Yüksek Lisans



SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
YÜKSEK LİSANS/DOKTORA İNTİHAL YAZILIM RAPORU

BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI BAŞKANLIĞI'NA

Tarih: 02/09/2019

Tez Başlığı / Konusu: **Gelir Vergilerinde Yer Alan Muafiyet, İstisna ve İndirimlerin Vergiden Kaçınma Aracı Olarak Kullanılabilirliğinin Analizi**

Yukarıda başlığı gösterilen tez çalışmamın a) Kapak sayfası, b) Giriş, c) Ana bölümler ve d) Sonuç kısımlarından oluşan toplam 152 sayfalık kısmına ilişkin, 02/09/2019 tarihinde şahsım tarafından Turnitin adlı intihal tespit programından (Turnitin)* aşağıda belirtilen filtrelemeler uygulanarak alınmış olan özgünlük raporuna göre, tezimin benzerlik oranı % 17 'tür.

Uygulanan filtrelemeler:

- 1- Kaynakça hariç
- 2- Alıntılar hariç/dahil
- 3- 5 kelimedenden daha az örtüşme içeren metin kısımları hariç

Bursa Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Çalışması Özgünlük Raporu Alınması ve Kullanılması Uygulama Esasları'nı inceledim ve bu Uygulama Esasları'nda belirtilen azami benzerlik oranlarına göre tez çalışmamın herhangi bir intihal içermediğini; aksinin tespit edileceği muhtemel durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve yukarıda vermiş olduğum bilgilerin doğru olduğunu beyan ederim.

Gereğini saygılarımla arz ederim.

Tarih ve İmza 02.09.2019

U. ERSÖZ

Adı Soyadı: Mehtap ERSÖZ KURU

Öğrenci No: 701612008

Anabilim Dalı: Maliye

Programı: Mali Hukuk

Statüsü: Y. Lisans

Doktora

Prof. Dr. Adnan Gerçek

Danışman (Adı, Soyad, Tarih) 02.09.2019

* Turnitin programına Uludağ Üniversitesi Kütüphane web sayfasından ulaşılabilir.

ÖZET			
Yazar	: Mehtap ERSÖZ KURU		
Üniversite	: Bursa Uludağ Üniversitesi		
Enstitüsü	: Sosyal Bilimler Enstitüsü		
Anabilim Dalı	: Maliye		
Bilim Dalı	: Mali Hukuk		
Tezin Niteliği	: Yüksek Lisans		
Sayfa Sayısı	: xiv + 165		
Mezuniyet Tarihi	: /.... / 2019		
Tez Danışmanı	: Prof. Dr. Adnan GERÇEK		
GELİR VERGİLERİNDE YER ALAN MUAFİYET, İSTİSNA VE İNDİRİMLERİN VERGİDEN KAÇINMA ARACI OLARAK KULLANILABİLİRLİĞİNİN ANALİZİ			
<p>Devletlerin kamu harcamalarını finanse etmek amacıyla en çok başvurdukları kamu geliri vergilerdir. Mükellefler açısından ise vergiler, devletin zora dayalı olarak aldığı ve karşılığında bireysel fayda görmediklerinden ödemek istemedikleri bir yükür. Bu düşünceler sonucunda mükellefler üzerine düşen vergi yükünü en aza indirebilmek amacıyla vergilere karşı tepki gösterme yoluna giderler. Bu tepkilerden biri de vergiden kaçınmadır. Mükellefler kanunlara aykırı gelmeden üzerlerine düşen vergi yükünü en aza indirecek ya da hiç vergi yükü doğmayacak şekilde yapacakları eylemlerle vergiden kaçınabilmektedirler. Bunun bir yolu da kanunların onlara tanıdığı muafiyet, istisna ve indirim uygulamalarından yararlanmaktır. Vergi kanunlarında ne kadar fazla muafiyet, istisna ve indirim hükümleri varsa, mükellefler o kadar fazla vergiden kaçınma imkânı elde etmekte ve bu imkânlardan yararlanmaktadır.</p> <p>Bu çalışmada mükelleflerin vergiden kaçınma amacıyla kanunlarda yer alan muafiyet, istisna ve indirimleri kullanıp kullanmadıkları ve bu uygulamalara olan bakış açıları incelenmiştir. Tez kapsamında Bursa’da faaliyette bulunan meslek mensuplarına toplam 436 anket uygulanmıştır. Yapılan anket sonucunda ortaya çıkan veriler faktör analizine tabi tutulmuştur. Bu analiz sonucunda Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlere göre Türkiye’de mükelleflerin muafiyet, istisna ve indirimleri vergiden kaçınma aracı olarak kullanmaları açısından en önemli faktörün “Yararlanma İmkânı” olduğu tespit edilmiştir. Dolayısıyla çalışma mükelleflerin imkânları olduğu takdirde muafiyet, istisna ve indirimleri vergiden kaçınma amacıyla kullandıklarını ortaya koymuştur.</p>			
Anahtar Sözcükler			
Vergiden Kaçınma	Muafiyet	İstisna	İndirim

ABSTRACT			
Name and Surname	: Mehtap ERSÖZ KURU		
University	: Bursa Uludağ University		
Institution	: Social Science Institution		
Field	: Public Finance		
Branch	: Fiscal Law		
Degree Awarded	: Master		
Page Number	: xiv + 165		
Degree Date	: /.... / 2019		
Supervisor	: Prof. Dr. Adnan GERÇEK		
ANALYSIS OF THE USE OF EXEMPTION, EXCLUSIONS AND DISCOUNTS IN INCOME TAXES AS A TAX AVOIDING TOOL			
<p>Taxes are the most commonly applied income of states to finance public expenditures. For the taxpayers, taxes are a burden that the state receives based on force, and they do not want to pay because they do not see individual benefits in return. As a result of these considerations, taxpayers try to react against taxes in order to minimize the tax burden on them. One of these reactions is tax avoidance. Taxpayers can avoid tax by taking actions that will minimize the tax burden on them or do not create any tax burden without violating the law. One way of doing this is to take advantage of the exemptions, exceptions, and discounts that the law gives them.</p> <p>In this study, whether taxpayers use exemptions, exemptions, and reductions in the laws for tax avoidance purposes and their perspectives on these practices are examined. Within the scope of the thesis, 436 questionnaires were applied to the professionals in Bursa. The data obtained as a result of the survey was subjected to factor analysis. According to this analysis, the professional exemption of taxpayers in Turkey to refrain from tax exemptions and discounts are the essential factor in terms of their use as a tool "Benefit Opportunities" that have been identified. Therefore, the study revealed that taxpayers use exemptions, exemptions, and reductions for tax avoidance whenever possible.</p>			
Key Words			
Tax Avoidance	Exemption	Exceptional	Discount

İÇİNDEKİLER

	Sayfa
TEZ ONAY SAYFASI.....	ii
YEMİN METNİ	iii
ÖZET	iv
ABSTRACT	v
İÇİNDEKİLER.....	vi
KISALTMALAR	xiii
TABLolar.....	xiv
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİDEN KAÇINMA KAVRAMI İLE İLGİLİ GENEL AÇIKLAMALAR

I. VERGİDEN KAÇINMA KAVRAMI	4
A. VERGİDEN KAÇINMANIN TANIMI	4
B. VERGİDEN KAÇINMANIN NEDENLERİ.....	9
1. Mali ve Ekonomik Nedenler	10
2. Hukuki Nedenler	15
3. İdari Nedenler.....	17
4. Sosyal ve Psikolojik Nedenler	18
5. Siyasal Nedenler	21
6. Küresel Nedenler	22
C. VERGİDEN KAÇINMANIN YOLLARI.....	24
1. Vergi Konusuyla İlişki Kurmama Sonucu Vergiden Kaçınma	24
2. Vergi Avantajları Yoluyla Vergiden Kaçınma.....	24
a. Kanunlardaki Boşluklardan Yararlanma Sonucu Vergiden Kaçınma... 24	
b. Muafiyet, İstisna ve İndirimler Yoluyla Vergiden Kaçınma..... 26	
3. Matrah Kaydırılması Yoluyla Vergiden Kaçınma.....	27
a. Vergi Cennetleri Yoluyla Vergiden Kaçınma	27

<i>b. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Vergiden Kaçınma</i>	29
4. Vergi Ertelemesi Yoluyla Vergiden Kaçınma	30
5. Vergi Arbitraji Yoluyla Vergiden Kaçınma	32
D. VERGİDEN KAÇINMANIN SONUÇLARI	35
II. VERGİDEN KAÇINMA KAVRAMININ BENZER KAVRAMLARLA KARŞILAŞTIRILMASI	36
A. VERGİDEN KAÇINMA – VERGİ KAÇAKÇILIĞI.....	36
B. VERGİDEN KAÇINMA – VERGİ HARCAMASI.....	41
C. VERGİDEN KAÇINMA – VERGİ UYUMU	42
D. VERGİDEN KAÇINMA - VERGİ PLANLAMASI.....	43
E. VERGİDEN KAÇINMA - VERGİNİN YANSITILMASI	46
F. VERGİDEN KAÇINMA – VERGİNİN ERTELENMESİ.....	47
G. VERGİDEN KAÇINMA – VERGİ EROZYONU.....	47
H. VERGİDEN KAÇINMA - VERGİ SİĞINAĞI.....	48
III. ÇEŞİTLİ ÜLKELERDE VERGİDEN KAÇINMANIN ÖNLENMESİNE YÖNELİK UYGULAMALARIN DURUMU	48
A. AVRUPA BİRLİĞİ ÜLKELERİ.....	49
1. Almanya	49
2. İngiltere	50
3. Fransa	51
4. Avusturya	52
5. İspanya	53
B. DİĞER BAZI ÜLKELER	53
1. ABD	53
2. Kanada	55
3. Avustralya	55
4. Brezilya	56

İKİNCİ BÖLÜM

GELİR VERGİLERİNDE YER ALAN MUAFİYET, İSTİSNA VE İNDİRİMLERİN İNCELENMESİ

I. MUAFİYET, İSTİSNA VE İNDİRİM KAVRAMLARI.....	57
A. MUAFİYET, İSTİSNA VE İNDİRİMİN TANIMI VE AYRIMI.....	57
1. Muafiyet	57
2. İstisna.....	57
3. İndirim.....	58
B. MUAFİYET, İSTİSNA VE İNDİRİMLERİN KULLANILMASI	59
1. Muafiyet, İstisna ve İndirimlerin Gelir Vergilerindeki Yeri.....	59
2. Muafiyet, İstisna ve İndirimlerin Avantajları	59
3. Muafiyet, İstisna ve İndirimlerin Dezavantajları	60
II. GELİR VERGİSİ KANUNUNDA YER ALAN MUAFİYET VE İSTİSNALAR.....	61
A. TİCARİ KAZANÇLARDA MUAFİYET VE İSTİSNALAR.....	61
1. Ticari Kazançlarda Muafiyetler	61
a. <i>Esnaf Muafılığı</i>	61
b. <i>Genç Girişimci İstisnası (Muafiyeti)</i>	71
c. <i>Sergi ve Panayır İstisnası</i>	74
2. Ticari Kazançlarda İstisnalar	75
a. <i>Okul İstisnası</i>	75
b. <i>Yazılım, Tasarım ve Ar-Ge İstisnası</i>	77
c. <i>Sınai Mülkiyet Haklarından Elde Edilen Kazançlara İstisna</i>	79
d. <i>Serbest Bölge İstisnası</i>	79
e. <i>PTT Acentelerinde Kazanç İstisnası</i>	80
f. <i>Proje Karşılığı Sağlanan Hibelerde İstisna</i>	80
g. <i>Uluslararası Gemicilik İstisnası</i>	81
B. ZİRAİ KAZANÇLARDA MUAFİYET VE İSTİSNALAR	81
1. <i>Genç Girişimci (Genç Çiftçi) İstisnası (Muafiyeti)</i>	81
2. <i>Teşvik İkramiyesi</i>	81
C. ÜCRETLERDE MUAFİYET VE İSTİSNALAR	82
1. Ücretlerde Muafiyetler	82
a. <i>Diplomat Muafılığı</i>	82

<i>b. Elçilik ve Konsolosluklarda Çalışan Hizmetlilerin Ücretlerinde Muafiyet</i>	82
<i>c. Diğer Muafiyetler</i>	82
2. Ücretlerde İstisnalar	84
<i>a. Yemek Bedeli İstisnası</i>	84
<i>b. Lojman İstisnası</i>	85
<i>c. Teşvik Ödülü İstisnası</i>	86
<i>d. Diğer İstisnalar</i>	86
D. SERBEST MESLEK KAZANÇLARINDA MUAFİYET VE İSTİSNALAR	89
1. Serbest Meslek Kazançlarında Muafiyetler	89
<i>a. Sergi ve Panayır İstisnası</i>	89
<i>b. Genç Girişimci (Genç Meslek Erbabı) İstisnası (Muafiyeti)</i>	89
<i>c. Ebe, Arzuhalci vb. Muaflığı</i>	89
2. Serbest Meslek Kazançlarında İstisnalar	89
<i>a. Telif Hakkı ve İhtira Beratı Kazanç İstisnası</i>	89
<i>b. Teşvik Ödülü İstisnası</i>	91
E. GAYRİMENKUL SERMAYE İRADINDA KONUT İSTİSNASI	91
F. MENKUL SERMAYE İRADINDA MUAFİYET VE İSTİSNALAR.....	93
1. Kar Payı İstisnası	93
2. Tek Primli Yıllık Gelir Sigortalarından Yapılan Ödemeler İstisnası	93
3. Gelir Ortaklığı Senetlerine Ödenen Gelirler İstisnası	93
G. DİĞER KAZANÇ VE İRATLARDA DEVİR İSTİSNASI.....	94
III. KURUMLAR VERGİSİ KANUNUNDA YER ALAN MUAFİYET VE İSTİSNALAR.....	94
A. MUAFİYETLER	94
1. Kamu İdare ve Kuruluşları Muafiyeti	94
<i>a. Eğitim, Kültür, Sanat, Sağlık, Sosyal Nitelikli Kuruluşlar</i>	94
<i>b. Kreş, Konukevi ve Askeri Kantinler</i>	96
<i>c. Sergi, Fuar ve Panayır Açan Kuruluşlar</i>	96
<i>d. Sundukları Hizmet Karşılığında Harç ve Resim Alan Kuruluşlar</i>	97
2. Mahalli İdareler İşletmeleri Muafiyeti.....	97
<i>a. İl Özel İdareleri, Belediyeler ve Köyler Tarafından Oluşturulan Bazı İşletmeler</i>	97
<i>b. Köy veya Köy Birliklerince Oluşturulan Bazı İşletmeler</i>	97
3. Diğer Kuruluşlar Muafiyeti	98

4. Kooperatif Muafiyeti.....	98
5. İdman ve Spor Kulüpleri Muafiyeti	100
6. Kanunla Kurulan Sosyal Güvenlik Kuruluşları Muafiyeti.....	100
7. Kredi Teminatı Sağlayan Kurumlar Muafiyeti.....	101
8. Bilimsel Araştırma ve Geliştirme Kurumları Muafiyeti	101
9. Sanayi Sitelerinin Alt Yapı ve Ortak İhtiyaçlarını Karşılama Amacıyla Kurulan İşletmeler Muafiyeti	101
10. Dar Mükellef İhracatçı Muafiyeti.....	102
11. Bölgesel Yönetim Merkezi Muafiyeti	102
B. İSTİSNALAR	102
1. İştirak Kazançları (Ortaklık Kazançları) İstisnası	102
a. Yurtdışından Elde Edilen İştirak Kazançları	103
b. Yurtdışından Elde Edilen İştirak Kazançları	103
2. İştirak Hisselerinin (Ortaklık Paylarının) Satışından Sağlanan Kazançlar İstisnası	104
a. Yurtiçi Ortaklık Paylarının Satışından Kaynaklanan Kazançlar İstisnası	104
b. Yurtdışı Ortaklık Paylarının Elden Çıkarılmasından Kaynaklanan Kazançlar İstisnası	104
3. Taşınmaz Satış Kazancı İstisnası	105
4. Yatırım Fonu ve Yatırım Ortaklıkları Kazançları İstisnası	105
5. Emisyon Primi İstisnası	105
6. Yurtdışı İşyerinden Elde Edilen Kazanç İstisnası.....	106
7. Yurtdışı İnşaat, Onarım, Montaj ve Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazançlar İstisnası	106
8. Okul ve Rehabilitasyon Merkezleri Kazanç İstisnası	107
9. Banka Borçlarına Karşılık Devir veya Satışlardan Kaynaklanan Kazanç İstisnası	108
a. Borç Karşılığı Devredilen Mal ve Haklara İlişkin Kazanç İstisnası	108
b. Bankaların Alacaklarına Karşılık Edindiği Kıymetlerin Satış Kazanç İstisnası.....	108
10. Risturn İstisnası.....	109
11. Sınai Mülkiyet Hakları İstisnası	110
12. Sat-Kirala-Geri Al İşlemlerinde İstisna	110
13. Yabancı Fon Kazançları İstisnası	110

14. Kira Sertifikası İhracı Amacıyla Varlık ve Hakların Satışından Doğan Kazançlarda İstisna	111
IV. GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ KANUNLARINDA YER ALAN İNDİRİMLER.....	111
A. SADECE GELİR VERGİSİ KANUNUNDA YER ALAN İNDİRİMLER.....	111
1. Sigorta Primleri	111
2. Eğitim ve Sağlık Harcamaları İndirimi	113
3. Engellilik İndirimi.....	114
4. Basit Usul Kazancı İndirimi.....	116
5. Bireysel Katılım Yatırımcısı İndirimi	117
B. SADECE KURUMLAR VERGİSİ KANUNUNDA YER ALAN İNDİRİMLER.....	117
1. Öz Kaynaklarla Finansman Teşviki	117
C. HEM GELİR HEM DE KURUMLAR VERGİSİ KANUNLARINDA YER ALAN İNDİRİMLER.....	118
1. Bağış ve Yardım İndirimi	118
a. <i>Beyan Edilen Gelirin/Kazancın % 5'i ile Sınırlı İndirilecek Bağış ve Yardımlar</i>	118
b. <i>Tamamı Gelirden/Kazançtan İndirilecek Bağış ve Yardımlar</i>	119
(1) <i>Kamu kurumlarına yapılan eğitim, sağlık ve sosyal amaçlı bağış ve yardımlar</i>	119
(2) <i>Gıda ve yardım bankalarına yapılan bağış ve yardımlar</i>	120
(3) <i>Sanat ve kültür faaliyetlerine ilişkin bağış ve yardımlar</i>	120
(4) <i>Yardım kampanyalarına yapılan bağış ve yardımlar</i>	122
(5) <i>Kızılay ve Yeşilay Derneğine yapılan nakdi bağış ve yardımlar</i>	122
2. Sponsorluk Harcamaları	123
3. Girişim Sermayesi Fonu Olarak Ayrılan Tutarların İndirimi	124
4. Dar Mükellefe Sunulan Hizmet Kazancı İndirimi	124
5. Korumalı İşyeri İndirimi	125
6. Araştırma Geliştirme Harcamaları İndirimi (Ar-Ge İndirimi).....	127

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
MUAFİYET, İSTİSNA VE İNDİRİMLERİN VERGİDEN
KAÇINMA ARACI OLARAK KULLANILABİLİRLİĞİ:
BURSA ÖRNEĞİ

I. ARAŞTIRMANIN METODOLOJİSİ	129
A. ARAŞTIRMANIN AMACI VE ÖNEMİ	129
B. ARAŞTIRMANIN EVRENİ VE ÖRNEKLEMİ.....	129
C. ARAŞTIRMA SORULARININ HAZIRLANMASI VE UYGULANMASI....	130
1. Araştırma Sorularının Hazırlanması	130
2. Anketin Uygulanması.....	130
II. VERİLERİN BETİMSSEL ANALİZİ	131
A. ÖRNEKLEME İLİŞKİN DEMOGRAFİK BİLGİLER.....	131
B. ANKET SORULARINA VERİLEN CEVAPLARA AİT İSTATİSTİKLER....	132
1. Muafiyet, İstisna ve İndirim Türlerinden Yararlanma Durumuna Ait İstatistikler	132
2. Muafiyet, İstisna ve İndirimlerin Değerlendirilmesine Ait İstatistikler	135
III. MESLEK MENSUPLARININ MUAFİYET, İSTİSNA VE İNDİRİMLERE BAKIŞINI BELİRLEYEN FAKTÖRLERİN ANALİZİ	140
A. FAKTÖR ANALİZİNE İLİŞKİN GENEL BİLGİLER	140
B. VERİ SETİNİN FAKTÖR ANALİZİ İÇİN UYGUNLUĞUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ	141
C. FAKTÖRLERİN GÜVENİRLİK ANALİZİ	142
D. FAKTÖRLERİN ELDE EDİLMESİ VE İSİMLENDİRİLMESİ	142
E. FAKTÖR ANALİZ SONUÇLARI VE DEĞERLENDİRİLMESİ.....	145
SONUÇ	149
KAYNAKÇA.....	152
EKLER	161

KISALTMALAR

a.g.e.	: Adı Geçen Eser
a.g.m.	: Adı Geçen Makale
a.g.t.	: Adı Geçen Tez
AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
Ar-Ge	: Araştırma Geliştirme
AŞ	: Anonim Şirket
Bkz.	: Bakınız
Çev.	: Çeviren
ÇUŞ	: Çok Uluslu Şirketler
ÇVÖA	: Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması
GMSİ	: Gayrimenkul Sermaye İradı
GSYH	: Gayrisafi Yurtiçi Hâsıla
GV	: Gelir Vergisi
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
KDV	: Katma Değer Vergisi
KV	: Kurumlar Vergisi
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
LTD	: Limited Şirket
md.	: Madde
MTV	: Motorlu Taşıtlar Vergisi
OECD	: Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı
ÖTV	: Özel Tüketim Vergisi
s.	: Sayfa
S.	: Sayı
SM	: Serbest Muhasebeci
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
ss.	: sayfalar
T.C.	: Türkiye Cumhuriyeti
t.y.	: Tarih yok
TCMF	: Milli Gelirler Tahsil Dairesi'nin Vergi Mükellefi Uyum Ölçüm Programı
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
v.d.	: Ve diğerleri
vb.	: Ve Benzeri
VUK	: Vergi Usul Kanunu
YMM	: Yeminli Mali Müşavir
yy.	: Yayınevi Yok

TABLULAR

Tablo 1: Vergi Kaçırma – Dar Anlamda Vergiden Kaçınma	39
Tablo 2: Araştırmaya Katılan Meslek Mensuplarının Demografik Özellikleri.....	131
Tablo 3: Mükellefler en çok hangi muafiyetten yararlanmaktadır?	133
Tablo 4: Mükellefler en çok hangi istisnadan yararlanmaktadır?	133
Tablo 5: Mükellefler en çok hangi indirimden yararlanmaktadır?.....	134
Tablo 6: Meslek Mensuplarının Mükelleflerin Muafiyet, İstisna ve İndirimlerden Yararlanma İmkânına Bakışının Değerlendirilmesi	135
Tablo 7: Meslek Mensuplarının Muafiyet, İstisna ve İndirimleri Vergi Adaletsizliği Açısından Değerlendirilmesi	136
Tablo 8: Meslek Mensuplarının Muafiyet, İstisna ve İndirimleri Vergi Karmaşıklığı Açısından Değerlendirilmesi	137
Tablo 9: Meslek Mensuplarının Muafiyet, İstisna ve İndirimleri Sayılarının Çokluğu Açısından Değerlendirilmesi	137
Tablo 10: Meslek Mensuplarının Muafiyet, İstisna ve İndirimleri Rasyonel Davranış Açısından Değerlendirilmesi	138
Tablo 11: Meslek Mensuplarının Muafiyet, İstisna ve İndirimlerden Kullanma Düzeyi Açısından Değerlendirilmesi	139
Tablo 12: Meslek Mensuplarının Vergi Sisteminin Yapısına Bakışının Değerlendirilmesi	139
Tablo 13: KMO Değeri ve Barlett Küresellik Testi Sonuçları	141
Tablo 14: Faktörlerin Güvenirlik Analizi	142
Tablo 15: Meslek Mensuplarının Muafiyet, İstisna ve İndirimlere Bakışını Belirleyen Değişkenlerin Faktör Analizi Görünümü	143
Tablo 16: Meslek Mensuplarının Muafiyet, İstisna ve İndirimlere Bakışını Belirleyen Değişkenlerin Faktör Analizi Sonuçları	145

GİRİŞ

Vergi, devletin kamu harcamalarını karşılamak üzere gerçek ve tüzel kişilerden karşılıksız, ödeme güçlerine göre, zorunlu ve kesin olarak aldığı parasal ödemelerdir. Kamu harcamalarını kamu gelirleriyle karşılayan devletin en önemli gelir kaynağı vergilerdir. Çünkü vergilerin kamu gelirleri içindeki payı oldukça yüksektir. Bu pay ülkemizde % 80'lere ulaşmaktadır.

Vergiler, devlet için önemli finansman kaynağı iken, kişiler tarafından zorunlu, karşılığı olmayan ve yük olarak algıladıkları bir ödemedir. Verginin zorunlu ve karşılıksız olarak alınan parasal bir ödeme olması mükellefler üzerinde baskı oluşturmakta ve onları vergiden kaçınmaya itmektedir. Vergiden kaçınma faaliyetleri ise devlet açısından mali anlamda kayıplara neden olmaktadır. Hal böyle olunca ülkede uygulanan vergi politikalarının sağlam temellere dayanması bir zorunluluktur. Eğer vergi politikaları başarıyla uygulanmazsa ülkede vergi kayıp ve kaçaklarının oluşması kaçınılmaz bir son olacaktır. Çünkü mükellefler ödeyecekleri vergileri en aza indirme eğilimindedirler. Bu durumda mükellefler vergisel yükümlülüklerini azaltmak için ya vergiden kaçınacaklardır ya da vergi kaçıracaklardır. Yasal bir yol olan vergiden kaçınmayı seçen bir mükellef için de yine ülkedeki vergi yasalarının büyük önem taşıdığı açıktır. Vergiden kaçınma, yürürlükte olan vergi kanunlarının açıklarını ya da avantajlarını kullanarak yasal olarak vergileri en aza indirme yönteminden biridir. Küreselleşme ve teknolojinin gelişmesiyle beraber ülkelerin vergi gelirleri üzerindeki hâkimiyetinde de değişiklikler olmaya başlamıştır. Sermayenin yer değiştirebilir olması ülkelerin vergi sistemlerini tekrar gözden geçirmesine, ülkeden çıkan ve toplanamayan verginin yarattığı bütçe açıklarına engel olunması amacıyla yeni düzenlemelere ve koruyucu politikalara gitmesine sebebiyet vermiştir. Daha önceleri vergiden kaçınma klasik maliye yazınında üzerinde durulmayan bir konu olmasına karşın, günümüzde ülkelerin yasal sınırları içindeki vergi toplama gücünü ve gelirlerini korumak adına üzerinde durulması gereken önemli bir konu haline gelmiştir. Özellikle ülkelerin yasa koyucunun niyet ve amacına uygun olmayan ancak yasal sınırlar içinde kalarak verginin azaltılmasına dolayısıyla vergiden kaçınmaya neden olan eylemlere karşı önlemler alması gerekliliği önem kazanmıştır.

Vergi sisteminin adil, basit ve etkin olması, büyüme ve kalkınmanın hızlanması, gelir dağılımının adil bir yapıya kavuşması gibi amaçlara yönelik olarak vergisel alanda uygulanmakta olan birçok vergisel teşvik bulunmaktadır. Vergi harcamaları olarak da adlandırılan bu vergisel teşvikler ülkemizde daha çok muafiyet, istisna ve indirim olarak uygulanmaktadır. Ülkemizde uygulanmakta olan muafiyet, istisna ve indirimlerin sayıca fazla olması, kapsamlarının geniş tutulmuş olması hem devleti gelir kaybına uğratmakta hem de vergilemede etkinliği ve adaleti bozmaktadır. Bu sebeplerle hem vergi tabanını genişletme hem de adaleti sağlamak amacıyla etkinliğini kaybetmiş, gereksiz muafiyet, istisna ve indirimlerin kaldırılarak vergi mevzuatının daha sade, basit ve anlaşılır olmasına çalışılmalıdır. Bir ekonomideki muafiyet ve istisnaların sayıca fazla olması ve kapsamlarının çok geniş tutulması mükellefleri vergiden kaçınmaya itmekte ve devleti gelir kaybına uğratmaktadır.

Bu çalışmanın amacı Türk Vergi Sisteminde uygulanmakta olan muafiyet, istisna ve indirimlerin vergiden kaçınma amacıyla kullanılıp kullanılmadığını ve mükelleflerin bu uygulamalara bakış açısını ölçmek ve analiz etmektir. Bu amacı gerçekleştirmek üzere Bursa ilindeki mükelleflerin vergisel işlemlerini gerçekleştiren meslek mensuplarına anket uygulanmış, elde edilen anket verileri faktör analizine tabi tutularak değerlendirilmiştir.

Bu kapsamda tez çalışması üç bölümden oluşmaktadır.

Çalışmanın birinci bölümünde, vergiden kaçınma kavramı üzerinde durulmuştur. Vergiden kaçınmanın kavramsal tanımı yapılmış, vergiden kaçınmanın nedenleri sıralanmış ve vergiden kaçınmanın yollarına değinilmiştir. Vergiden kaçınmanın sonuçlarına da yer verilen tezde vergiden kaçınma kavramı ile benzer kavramların karşılaştırılması yapılmıştır. Türkiye dışında diğer ülkelerde ki vergi yapısı ve bu ülkelerde yer alan vergiden kaçınmayı önlemeye yönelik uygulamalara da yer verilmiştir.

Tezin ikinci bölümünde, muafiyet, istisna ve indirim kavramlarının tanımları yapıldıktan sonra bunların avantaj ve dezavantajlarına ve kanunlardaki yerine ilişkin açıklamalara yer verilmiştir. Sonrasında ise Gelir Vergisi Kanunu'nda ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer alan muafiyet, istisna ve indirim uygulamalarının neler olduğu başlıklar halinde sıralanıp kanun maddelerinden destek alınarak açıklanmış ve yorumlanmıştır.

Çalışmanın üçüncü bölümünde, Bursa ilinde görev yapan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlere göre mükelleflerin, muafiyet, istisna ve indirimleri vergiden kaçınma amacıyla

kullanıp kullanmadıklarına ilişkin faktörler bir alan araştırması yapılarak ölçülmüştür. Anket sonucunda elde edilen bulgular faktör analizi ile analiz edilmiş ve değerlendirilmiştir. Yapılan analiz ve değerlendirmeler sonucunda kanunlarda yer alan muafiyet, istisna ve indirim uygulamalarının düzenlenmesine ilişkin öneriler çalışmanın sonuç kısmında dile getirilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİDEN KAÇINMA KAVRAMI İLE İLGİLİ GENEL AÇIKLAMALAR

I. VERGİDEN KAÇINMA KAVRAMI

A. VERGİDEN KAÇINMANIN TANIMI

Mükelleflerin vergiye karşı koyma davranışları sonucunda karşımıza vergiden kaçınma kavramı çıkmaktadır. Vergiden kaçınma kavramı klasik maliye yazınında tanımlanırken dar anlamda kaçınma şeklinde ele alınmakta, kaçakçılık ve kaçınma arasındaki ayrım kanuni açıdan net şekilde çizilmektedir. Onlara göre kaçınma yasal, kaçakçılık yasa dışıdır. Ancak günümüzde bu ayrımı ortadan kaldıran tanımlar yapılmaktadır ve kaçınma kavramı geniş anlamda kaçınma olarak ele alınıp kaçakçılık kavramı ile birleştirilmekte ve bu şekliyle kaçakçılığı da içine alacak şekilde tanımlanmaktadır. Geniş olarak tanımı yapılan ve bu haliyle kaçakçılığı da kapsayan vergiden kaçınma kavramını ele alan çalışmamızda ilk olarak dar anlamda kaçınma kavramını tanımlayan klasik maliye görüşlerine yer verildikten sonra günümüzde savunulan geniş anlamda kaçınma kavramı ele alınmakta ve bu şekliyle vergiden kaçınma kavramının tanımı yapılmaktadır.

Klasik maliyecilere göre vergiden kaçınma mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini azaltmak için başvurabilecekleri yasal bir yoldur¹. Vergiden kaçınma, vergi matrahının yasal yollarla azaltılması ya da vergi borcunun ortaya çıkmasına engel olunması şeklinde tanımlanabilmektedir². Vergiden kaçınmada mükellefler kanun boşluklarından yararlanarak ya daha az vergi ödemeye çalışmakta ya da vergiyi doğuran olayla ilişki içine

¹ Ayşe Armağan, *Yargı Kararları Işığında Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları İle Mücadele ve Alternatif Çözüm Arayışları*, (Doktora Tezi), Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2016, s. 2.

² Debi Konukcu Önal, *Türkiye’de ve Avrupa Birliği’nde Vergi Kaçakçılığı, Vergiden Kaçınma, Vergi Denetimi ve Analizi*, (Doktora Tezi), Ankara: Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2011, s. 9.

girmeyerek yani vergiyi doğuran olayı engelleyerek vergiden tamamen kurtulmaya çalışmaktadır³. Vergi borcunun ortadan kaldırılması çoğunlukla kanun boşluklarından yararlanılarak gerçekleştirilmektedir. Kanun boşluğunun olduğu bir durumda yapılan eylem için kanunda bir suç yer almayacağından dolayı vergi borcunu ortadan kaldırmak için yapılan eylem vergi suçu teşkil etmeyecektir⁴.

Vergiden kaçınma, mükelleflerin vergi ödememek veya daha az ödemek amacıyla, vergi mevzuatında yer alan muafiyet, istisna, indirim uygulamalarından yararlanmak suretiyle yasal bir biçimde üzerlerine doğan vergi yükünü azalttıkları, ortadan kaldırdıkları durumdur. Muafiyet, istisna ve indirim uygulamalarında devlet; sosyal, iktisadi, mali gibi bir takım sebeplerle bazı konu ya da kişileri vergi dışında tutmaktadır⁵.

Vergiden kaçınmanın cezai bir yaptırımı yoktur, çünkü suç teşkil etmez. Vergiden kaçınmada ya kanunlardaki boşluklardan ya da vergi kanunlarının güncel değişimlere uyum sağlayamaması neticesinde oluşan boşluklardan yararlanılmaktadır⁶.

Prebble'ye göre vergiden kaçınma, tartışmasız ve kesin bir anlama sahip değildir. Vergiden kaçınma, vergiyi azaltma yoludur ve yasal bir vergi yelpazesidir. Hükümetin izin verdiği ölçüde, vergi kanunlarındaki boşlukları kullanarak, ödenecek vergiyi en aza indirmektedir. O'na göre de kaçınma yasal, kaçırma yasa dışıdır⁷.

Black's Law Dictionary vergiden kaçınmayı, "*hukuki olarak kullanılacak vergi planlaması fırsatlarından yararlanarak bir kişinin vergi borcunu enazlaması*" olarak tanımlamaktadır⁸.

Vergi kanunlarına göre vergi borcu, vergiyi doğuran olay gerçekleştiğinde ortaya çıkmaktadır. Mükellef vergiyi doğuran olaya neden olmazsa vergi borcu da ortaya çıkmayacaktır⁹. Bu sebeple mükellefler vergiden kaçınmak için ya vergiyi doğuran olayla ilişki kurmayacaklar ya da vergilemenin daha düşük olduğu mal ve hizmetlere

³ Mehmet Bulut, "Vergileme ve Kayıtdışı İstihdam Üzerine Bir Analiz", *Akademik Bakış Dergisi*, Kırgızistan, S. 37, Ağustos, 2013, s.10.

⁴ Nihat Edizdoğan, Metin Taş, Ali Çelikkaya, *Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku*, 1.b., Bursa: Ekin Yayınevi, Haziran 2007, ss. 8- 10.

⁵ Selda Aydın, Eren Çaşkurlu, *Kamu Maliyesi*, 2.b., Ankara: Gazi Kitabevi, Ekim 2013, s. 232.

⁶ Veli Gürbüz, "Kayıt Dışı Ekonomi, Vergi Kaçırma ve Vergi Denetimi", *23. Türkiye Maliye Sempozyumu*, Antalya, 7-11 Mayıs 2008, ss. 251-269.

⁷ Benedict Charles Prebble, *Should Tax Avoidance be Criminalised? Tax Avoidance and Criminal Law Theory*, University of Otago, October 2011, <http://www.otago.ac.nz/law/research/journals/otago036330.pdf>, ss. 6-8, (09.10.2018).

⁸ Black's Law Dictionary, 5th Reprint, West Publishing Company, s. 761.

⁹ Abdurrahman Akdoğan, *Kamu Maliyesi*, 9.b., Ankara: Gazi Kitapevi, 2003, s. 163.

yöneleceklerdir. Örneğin, mükellef emlak vergisi ödemek istemiyorsa mülk edinmeyecektir ya da mükellef özel tüketim vergisi (ÖTV) ödememek için sıfır bir araç almak yerine ikinci el araç satın alacaktır. Çok uluslu şirketlerin (ÇUŞ) şirket merkezlerini vergi yükü düşük ülkelerde göstermesi de vergiden kaçınmaya örnek verilebilir¹⁰.

Akdoğan'a göre vergiden kaçınma; "*vergiyi doğuran olaya neden olunmaması suretiyle vergi yükünün dışında kalma çabasıdır*". Mükelleflerin vergi dışı kaynaklardan gelir elde etme çabaları veya vergiye tabi olmayan servet unsurlarını edinmeye çalışmaları vergiden kaçınmaya yol açmaktadır¹¹. Vergiden kaçınma, vergi yasalarına aykırı davranmadan vergiyi yasal sınırlar içinde, yasalara uygun olarak azaltma eylemidir¹². Vergi kanunlarına aykırı gelmemek için mükellefler danışmanlardan yardım almakta ve vergi yüklerini azaltma çabalarına girmektedir. Özellikle bu durum marjinal vergi oranlarının¹³ yüksek olduğu ekonomilerde vergiden kaçınma amacıyla başvurulan bir yoldur. Vergi oranlarında meydana gelecek her artış vergiden kaçınmayı da artırmaktadır¹⁴.

Eyüpgiller'e göre mükellef vergiden kaçınma eyleminde, üzerine doğacak vergi yükünü başka bir kişiye yansıtmadan ödeyeceği vergiden kurtulmaktadır¹⁵.

Batirel vergiden kaçınmayı, "*vergi yükümlülüğüne ilişkin bütün bilgi ve gerçeklerin vergi idaresine aktarılmasına rağmen, bunların mükellefiyet ve vergi yükümlülüğüne yol açmaması*" olarak tanımlamıştır¹⁶.

P. Baker vergiden kaçınmanın tanımını yaparken bu eylemi vergi kaçakçılığı ile vergi planlaması kavramlarının ortak noktası, bu iki kavramın arasında bir durum olarak ele almıştır. Baker'e göre insanlar vergiden kaçınmaya, vergi borçlarını azaltmak amacıyla başvurmaktadır¹⁷.

¹⁰ Nurettin Bilici, Adem Bilici, *Kamu Maliyesi*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, Ekim 2011, s. 168.

¹¹ Akdoğan, *Kamu Maliyesi*, s. 163.

¹² Halil Nadaroğlu, *Kamu Maliyesi Teorisi*, 6.b., İstanbul: Beta Yayıncılık, 1985, s. 332.

¹³ Marjinal vergi oranı, gelirdeki bir birimlik artış sonucunda ödenecek vergi tutarındaki değişim, artış olarak ifade edilmektedir.

¹⁴ Akdoğan, *Kamu Maliyesi*, s. 164; Ali Yurdakul, *Vergi Ahlakı ve Vergi Ahlakını Belirleyen Faktörlerin Analizi: Bursa İli Örneği*, 1.b., Bursa: Dora Yayıncılık, Mart 2013, s. 95.

¹⁵ Saygın Eyüpgiller, "Vergiden Kaçınma ve Vergi Peçelemesi", *Yaklaşım Dergisi*, S. 113, Mayıs 2002, s. 148.

¹⁶ Ömer Faruk Batirel, "Çağdaş Vergi Politikası", *İstanbul Üniversitesi Maliye Enstitüsü Konferansları*, İstanbul: Güray Matbaası, 1993, s.233.

¹⁷ Philip Baker, "Tax Avoidance Tax Evasion&Tax Mitigation", http://www.taxbar.com/documents/Tax_Avoidance_Tax_MitigationPhilip_Baker.pdf, s. 12, (10.01.2019).

A. Franzoni ise vergiden kaçınmayı, yasa koyucular tarafından istenmeyen, mükelleflerin yasa sınırları içinde vergi oranlarını düşürmeye çalıştığı, vergi borcunu en aza indirecek şekilde yapılanmaya gittiği durum olarak açıklamaktadır. Vergi kaçırma ise yasadışı ve cezalandırılabilir olduğu için kaçınmadan ayrılmaktadır ancak ekonomik işlev söz konusu olduğunda kaçırma ve kaçınma çok güçlü benzer özelliklere sahip olabileceğinden ayırt edilebilmesi zorlaşmaktadır¹⁸.

Bir başka tanıma göre vergiden kaçınma, esasında ödenmesi gereken bir verginin yasa koyucunun niyeti dışında, onun öngörmediği şekilde farklı yollarla azaltılması, ödenmemesi veya ortadan kaldırılmasıdır¹⁹.

Vergiden kaçınma olarak nitelenen bazı durumlarda ise kanunun niyetine ve ruhuna uygunluk bulunmaktadır. Örneğin, alkol ve tütün ürünlerine getirilen yüksek orandaki vergilerin amacı bu ürünlerin kullanımını azaltmaktır. Kişi vergi ödememek için bu ürünleri kullanmayı bırakır veya azaltırsa vergiden kaçınmış olmaktadır. Ancak bu kaçınma yasa koyucunun öngördüğü biçimdedir ve yasanın ruhuna ve amacına uygunluk oluşturmaktadır²⁰.

Vergiden kaçınmada aslında bir nevi mevzuat boşluklarından yararlanılmaktadır²¹ ve burada mükellef bir kastı olmaksızın, yasalara da aykırı gelmeden vergisel olayların dışında kalmakta ve vergi borcunun doğmasına engel olmaktadır. Vergiden kaçınma son derece yasal ve suç oluşturmayan davranışlar bütünüdür²².

¹⁸ Luigi Alberto Franzoni, “Tax Evasion and Tax Compliance”, *Social Science Research Network*, September 1998, https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=137430, ss. 3-4, (28.04.2019)

¹⁹ Doğan Gökbel, *Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi*, 1.b., Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2011, s. 40; Armağan, a.g.t., s. 11.

²⁰ Özhan Uluatam, *Kamu Maliyesi*, 4.b., Ankara: Savaş Yayınları, Ağustos 1991, s. 237; Gökbel, a.g.e., s. 23.

²¹ Richard Murphy, “Closing the European Tax Gap: A Report for Group of the Progressive Alliance of Socialists & Democrats in the European Parliament”, *Tax Research LLP*, February 2012, https://www.socialistsanddemocrats.eu/sites/default/files/120229_richard_murphy_eu_tax_gap_en.pdf, s. 6, (28.04.2019).

²² Joel Slemrod, Shlomo Yitzhaki, “Tax Avoidance, Evasion, And Administration”, Chapter 22, *Handbook of Public Economics*, Volume 3, Edited by A.J.Auerbach and M.Feldstein, 2002 <http://elsa.berkeley.edu/~saez/course/Slemrod,Yitzhaki%20PE%20Handbook%20chapter.pdf>, s. 1428. (24.04.2019)

Vergiden kaçınma bir başka ifadeyle mükelleflerin mevzuat çerçevesinde yani mevzuata uygun olarak vergi matrahlarını en aza indirebilmek amacıyla kasıtlı aldatma eylemine girmeden mevzuattaki boşlukları kullanmaları olarak tanımlanabilir²³.

Vergiden kaçınma, yasa koyucunun kanunlarda yer verdiği muafiyet, istisna, indirim gibi uygulamalar neticesinde, mükelleflerin kanuna aykırı gelmeden, yaptıkları işlemin yasal zemin üzerinde kalmasını sağlayarak bu olanaklardan yararlanılmasını ve vergi matrahının azaltılmasını ifade etmektedir. Mükelleflerin vergi matrahını azaltmak için başvuracağı bu uygulamalar ve indirim konusu yapacağı kalemler kanun kapsamında olduğundan dolayı da yasa dışı bir eylem gerçekleştirilmemiş ve suç işlenmemiş olmaktadır. Mükellefler tamamen yasa koyucunun onlara tanıdığı ayrıcalıklardan yararlanmakta ve hukuk dışına çıkmadan daha az vergi ödemiş olmaktadır.²⁴

Vergiden kaçınma yoluna giden mükellef için bu durum vergi yükünün azalması sonucunu doğururken, devlet için kamu gelirin azalması demektir²⁵. Vergiden kaçınmada, ulaşılmak istenen nihai sonuç ödenecek verginin azaltılmasıdır²⁶.

Günümüzde ise vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma birbirine yakın kavramlar hatta birbirinin yerine geçen kavramlar olarak kullanılmaya başlanmıştır. Bazı yazarlar vergi kaçakçılığını da vergiden kaçınma kavramı içine alarak vergiden kaçınmayı geniş bir kavram olarak açıklamaktadır. Bu açıdan bakıldığında vergi kaçırma ve vergiden kaçınmayı geniş anlamda vergiden kaçınma başlığı altında birleştirmek mümkündür²⁷. Onlara göre vergiden kaçınma yasanın sunduğu birtakım hakları kullanmanın yanında yasalara aykırı şekilde yapılan eylemler sonucu oluşan vergi kaybı yani vergi kaçakçılığı da vergiden kaçınmadır²⁸. Vergi kaçakçılığı; vergi ödememek için kanunlara aykırı hareket

²³ Serkan Acinoroğlu, “Vergiden Kaçınma ve Vergi Kaçakçılığıyla Mücadelede Avrupa Birliğinin 1 Ocak 2013 Tarihli Son Eylem Planının Değerlendirilmesi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 379, Mart 2013, s. 188.

²⁴ Öznur Gökçe, “Vergiden Kaçınma, Vergi Kaçırma ve Vergi Kaçakçılığıyla Mücadelede Avrupa Birliği'nin Eylem Planı & Milyonlarca Dolar Vergi Kaçırma Suçlanan Dev Şirketler”, *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 430, Haziran, 2017, s. 14.

²⁵ Armağan, a.g.t., s. 109.

²⁶ Gökbel, a.g.e., s. 66.

²⁷ Ekrem Kara, Enes Said Öztürk, “Vergi Kayıp Ve Kaçağının Önlenmesine Yönelik Muhasebe Meslek Mensuplarının Yaklaşımları Gaziosmanpaşa İlçesinde Bir Araştırma”, *PESA Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, C.2, S.1, 2016, s. 26

²⁸ Övül Çölgezen, “Vergi Kaçakçılığı, Vergiden Kaçınma ve Vergi Planlaması”, *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 347, Temmuz 2010, s. 76.

ederek, hileye başvurarak vergiden kaçınmadır şeklinde yapılan tanımlar neticesinde vergi kaçakçılığı, bir nevi vergiden kaçınmanın meşru olmayan hali olarak belirtilebilmektedir²⁹.

Vergiden kaçınma ve kaçakçılığı aynı kavram gibi tanımlayanlar açısından kaçakçılık kaçınmanın bir türüdür. Yani kaçınma kaçakçılığı da içine alacak şekilde tanımlanan geniş bir kavram olarak görülmektedir. Ve sonuç itibarıyla her iki eylemde de vergi ödenmemektedir ve devlet gelir kaybına uğramaktadır³⁰.

Geniş anlamda vergiden kaçınmayı daha iyi anlayabilmek için Bowater davası örnek olarak verilebilir. Dava arazi satışları üzerinden alınan sermaye kazancı vergisiyle ilgilidir. Birleşik Krallıkta arazi satışlarında değer eğer 50.000 Sterlini aşarsa bu satıştan sermaye kazancı vergisi alınmaktadır. Söz konusu davada, Bowater grubu bir araziyi Milton Pipe Limited Şirketi'ne 250.000 Sterlinden fazla bir tutarla satmak istemiştir ve doğal olarak arazi satışındaki yüksek değer nedeniyle bu işlemin vergiye tabi olması gerekecektir. Vergi ödememek için arazi 5 parçaya bölünerek şirketler grubunun içindeki her bir şirkete ayrı ayrı 36.000 Sterlinden satılmıştır. Bu satış sonrası her bir şirket ayrı ayrı paylarını bu limited şirketine 50.000 Sterlinden satmıştır. Her bir şirketin satıştaki karının 14.000 Sterlinde kalması ve bu tutarında vergileme sınırını aşmamasından dolayı satışlar arazi vergisine tabi olmamıştır³¹.

Literatürde çok fazla tanım varmış gibi gözükse de aslında bunların her biri bizi tek bir tanıma götürebilmektedir. Buradan hareketle vergiden kaçınma kavramını bir cümle ile ifade etmek mümkündür. Kanaatimizce vergiden kaçınma; yasalara aykırılık oluşturmadan ancak yasanın öngörmediği bir şekilde, yani yasanın sözüne uygun özüne aykırı olarak mükellef üzerinde vergisel yükümlülüğün doğmaması, mükellefin kendisi üzerinde vergisel yükümlülüğün doğmasına engel olması şeklinde tanımlanabilir.

B. VERGİDEN KAÇINMANIN NEDENLERİ

Vergi, devletin kendi ülkesinde yaşadığı ve uyuşu altında olan kişilerden egemenlik hakkına dayanarak zorla ve karşılıksız olarak aldığı mali yükümlülüklerdir.

²⁹ Edizdoğan, Taş, Çelikkaya, a.g.e., s. 89.

³⁰ Halit Çiçek, *Psikolojik ve Sosyal Yönden Yükümlülerin Vergiye Karşı Tutum ve Tepkileri (İstanbul İli Anket Çalışması)*, İstanbul: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları, Yayın No: 65, Ağustos 2006, s. 82.

³¹ Gökbel, a.g.e., s. 40.

Verginin karşılıksız ve zorunlu olma özelliği mükellefler üzerinde bir baskıya neden olmakta ve bunun sonucunda da karşımıza vergiden kaçınma eylemleri ortaya çıkmaktadır. Vergiden kaçınma girişimlerinde bulunulmasının nedenleri arasında en başta mükelleflerin vergiyi üzerlerinde bir yük, bir baskı olarak görmeleri gelmektedir. Kazancını artırma ve bunu koruma çabasında olan mükellef kazandığının bir kısmını devlete vergi olarak vermek istemeyecektir. Çünkü mükellef vergiyi ödediğinde bunun kendisine birebir fayda getirmediğini düşünmektedir ve verginin kendisinden zora dayalı olarak alınmasından şikâyetçidir. Bunun sonucunda mükellefler gelirlerindeki azalmayı önleyebilmek yani vergi vermemek ya da daha az vergi vermek adına çeşitli yollara başvurmaktadır. Bu yollardan biri de vergiden kaçınmadır ve vergiden kaçınma eylemlerinin nedenlerini açıklamak önemli bir husus olarak karşımıza çıkmaktadır³².

1. Mali ve Ekonomik Nedenler

Mali nedenler vergiye dayalı nedenlerdir. Mali nedenleri; vergi oranlarının yüksekliği, ekonomik istikrarsızlıklar, enflasyon, vergilemenin sınırının aşılması şeklinde sıralamak mümkündür.

Vergi oranlarının yüksekliği: Vergiden kaçınmanın mali nedenlerine bakıldığında en başta sayılabilecek olan gelir, servet ve harcama üzerinden alınan vergi oranlarının yüksekliğidir. Vergi oranlarının yüksek olduğunu düşünen mükellef vergiye karşı tepki gösterecek, daha az vergi ödemeyi yollarını arayarak vergiden kaçınmak isteyecektir. Bu nedenle mükellefler ya verginin konusuna girmeyen kaynaklardan gelir elde etmeye çalışmakta ya da vergi dışında tutulan servet unsurlarını edinmektedir. Vergi oranlarının yüksek olması sonucunda bir şekilde vergiden kaçınma yoluna başvuran mükellef vergisini ya hiç ödemeyecek ya da ödemesi gerekenden daha az bir tutarda vergi ödeyecektir. Bu durum aynı zamanda vergisini tam ödeyen mükelleflerin vergi sistemine duydukları güveni ve vergi uyumunu azaltarak zamanla daha az vergi ödemelerine yol açacaktır. Bunun sonucunda da devletin gelirlerinde bir azalma meydana gelecektir³³.

³² Emel Polat, *Vergiden Kaçınmanın Nedenleri: Giresun-Sivas Örneği*, (Yüksek Lisans Tezi), Sivas: Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Temmuz, 2013, s. 43; Yusuf Kıldış, “Türk Vergi Sisteminde Vergiden Kaçınma”, *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 309, Mayıs 2007, s. 124.

³³ Macide İnanç, *Vergi Ahlakını Şekillendiren Faktörlerin Vergiden Kaçınma ve Vergi Kaçırma Üzerindeki Etkisi: Biga Örneği*, (Yüksek Lisans Tezi), Çanakkale: Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2012, s. 23.

Vergi oranları yükseldikçe mükellef için vergiden kaçınmanın marjinal faydası da yükselir. Bu durumda vergiden kaçınma mükellef için daha avantajlı bir hal alır. Örneğin; Gelir Vergisi Kanunu'na göre yıllık kazancı, gelirin vergilendirilmesinde en yüksek oran olan % 35'lik dilime giren bir mükellef gelir vergisi mükellefi olmak yerine kurumlar vergisi mükellefi olursa % 35 oranında değil de % 22³⁴ oranında vergi öder ve vergiden kaçınma eylemini gerçekleştirmiş olur. 2018 yılı için 80.001 lira ve daha fazla vergiye tabi geliri olan gelir vergisi mükellefi, 2019 yılında anonim şirket ya da limited şirket kurduğu takdirde % 35 oranında gelir vergisi ödemek yerine % 22 oranında kurumlar vergisi ödeyerek hem daha az vergi ödemiş olacak hem de yasalara hiçbir şekilde aykırılık yapmayarak suç oluşturmadan vergiden kaçınmış olacaktır³⁵.

Vergi oranlarının yüksek olması sonucu vergiden kaçınmak isteyen mükellef tercihlerinde değişikliğe gidebilmektedir. Böyle bir durumda mükellef vergi oranı yüksek olan mal ve hizmeti tercih etmeyecek ve vergiyi doğuran olayla ilişki kurmadığı için vergiden kaçınmış olacaktır. Örneğin, hava yolu ile kara yolu ulaşımında vergi oranlarının hava yoluyla ulaşımında daha yüksek olduğunu varsayalım. Bu durumda mükellef kara yolu ile ulaşımı hava yolu ile ulaşım vergi oranlarının yüksekliğini sebep göstererek tercih ederse vergiden kaçınmış olacaktır³⁶.

Clotfelter'in TCMF'nin verilerini kullanarak yaptığı incelemenin sonucuna göre vergiden kaçınma ile marjinal vergi oranları arasında pozitif bir ilişki bulunmaktadır. Yani marjinal vergi oranı arttıkça vergiden kaçınma da artmaktadır. Mittone çalışmasında uyguladığı bir deneyde, gruplara ayırdığı mükelleflere uygulanacak vergi oranlarını söylemiş ve daha yüksek vergi oranının kendilerine uygulanacağını duyan mükellef grubunda kaçınma oranının daha fazla olduğu sonucuna ulaşmıştır. Wahlund ise marjinal vergi oranlarının ve bu oranlardaki değişimin kaçınmayı etkileyip etkilemeyeceğini araştırmış ve yüksek marjinal vergi oranları karşısında mükelleflerin vergiye direnç gösterdiği ve vergiden kaçınmaya yöneldiğini ortaya koymuştur. Torgler ise vergi itaatinin nedenlerini araştırırken vergi oranları ile vergiden kaçınma arasında pozitif bir ilişkinin

³⁴ KVK' nın Geçici 10. maddesine göre; bu Kanunun 32'nci maddesinin birinci fıkrasında yer alan % 20 oranı, kurumların 2018, 2019 ve 2020 yılı vergilendirme dönemlerine ait kurum kazançları için % 22 olarak uygulanır.

³⁵ Kıldış, a.g.m., ss. 124-125.

³⁶ Agnar Sandmo, "The Theory Of Tax Evasion: A Retrospective View", *National Tax Journal*, Vol:LVIII, No:4, December 2005, <http://www.ntanet.org/NTJ/58/4/ntj-v58n04p643-63-theory-tax-evasion-retrospective.pdf>, s. 645, (28.04.2019).

olduğunu ortaya koymuştur. Friedland, Matial ve Rutenberg tarafından yapılan çalışmalarda ise vergi oranlarının iki katına çıkartıldığı bir durumda gelirin daha düşük beyan edildiği ortaya konulmuştur. Yapılan tüm bu çalışmalarda vergiden kaçınmanın en önemli nedeninin vergi oranlarının yüksek olması sonucuna ulaşılmıştır. Yüksek vergi oranlarının düşük vergi oranlarına göre vergiden kaçınmayı teşvik ettiği ifade edilmektedir³⁷. ISO tarafından yapılan çalışmada ise Türkiye’de vergiden kaçınmada yüksek vergi oranlarının etkili olduğu ortaya konulmuştur³⁸.

Saraçoğlu’nun kaçınma konusunda 494 mükellefin katılımıyla gerçekleştirdiği anket sonuçlarına göre mükelleflerin % 58,7’si vergi oranları azaltılırsa kaçınma azalacaktır fikrini savunmaktadır³⁹.

Ekonomik istikrarsızlıklar: Bir ekonomide çeşitli nedenlerle oluşan bir istikrarsızlık söz konusu olduğunda bu durum para ve maliye politikalarının devreye sokulmasıyla çözüme kavuşturulmaya çalışılmaktadır. Oluşan bu ekonomik istikrarsızlıkların nedeni belirlendikten sonra uygulanacak politikanın hangi araçlarından ve ne şekilde kullanılacağı önem arz etmektedir. Ekonominin dengeye gelmesi için bütçe açık vermemelidir. Bu amaçla da gelirler artırılmalı, giderler azaltılmalıdır. Gelirlerin artırılması ise ya para basarak ya borçlanarak ya da vergi gelirlerini artırarak mümkün olacaktır. Ancak daralan ekonomide vergi gelirlerini artırmak mükelleflerin ödeme güçlüğü içinde oldukları bir durumda doğru bir tercih olmayacağından para basma ya da borçlanma yoluna giden devlet kısa vadede bundan gelir elde etse bile bu durum uzun vadede tekrar sıkıntılara sebep olacaktır. Çünkü ödenen yüksek faizler nedeniyle mükelleflerin kafasında, ödedikleri vergilerin kamusal mal ve hizmet alımlarına değil bu faizlere gittiği düşüncesi oluşacak ve vergi ödemek istemeyeceklerdir. Bu sebeple de mükellefler vergiden kaçınma yollarına başvuracak ve ödeyecekleri vergileri azaltma çabasına gireceklerdir⁴⁰.

Enflasyon: Enflasyon, fiyatlar genel seviyesinde yaşanan sürekli artışlardır şeklinde tanımlanmaktadır. Eğer bir ekonomide fiyatlar genel seviyesinde yaşanan sürekli

³⁷ Fatih Saraçoğlu, “Anket Sonuçları Çerçevesinde Vergi Oranlarının Kaçakçılık Üzerine Etkilerinin Analizi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 326, Ekim 2008, ss. 109-111-112.

³⁸ Saraçoğlu, a.g.m., s. 109.

³⁹ a.g.m., s. 119.

⁴⁰ Armağan, a.g.t., ss. 51-52.

artışlar sonucunda fiyat istikrarında bozulmalar yaşanıyorsa o ekonomide enflasyon yaşanmaktadır⁴¹.

Enflasyonun yüksek olduğu dönemlerde parasal genişleme sonucunda kişilerin toplam geliri artmakta ancak satın alma güçleri düşmektedir. Gelirlerinde yaşanan bu artış neticesinde artan oranlı vergi tarifesi yapısında vergilenebilir gelirleri bir üst dilime çıkan mükellefler ise daha fazla vergi ödemek zorunda kaldığından bu duruma tepki göstererek vergiden kaçınma faaliyetlerine yönelebilmektedir⁴².

Enflasyonun yüksek olduğu bir ekonomide ise vergiler ve cezaları reel olarak düşük bir hale gelmektedir. Vergileri ve cezaları ödemek mükellef için karlı bir durum olmayacağından dolayı mükellefler vergiden kaçınma yollarına başvurarak enflasyon sebebiyle düşen satın alma güçlerini artırma yoluna gitmektedirler⁴³.

Vergileme sınırının aşılması: Vergi, devletin kendi ülkesinde yaşadığı ve uyruğu altında olan kişilerden egemenlik hakkına dayanarak zorla ve karşılıksız olarak aldığı mali yükümlülükler şeklinde tanımlanabilir. Devlet bu vergi yetkisini belirli sınırlar dâhilinde kullanmak zorundadır. Bu sınırları; siyasal, hukuki, mali, psikolojik sınırlar şeklinde sıralamak mümkündür. Devlet tarafından kullanılacak vergileme yetkisinde şayet bu sınırlar aşılabacak olursa mükellefler bu duruma vergiden kaçınma faaliyetlerinde bulunarak tepki göstereceklerdir⁴⁴ Bu sınırların neler olduğundan kısaca bahsedecek olursak;

Siyasal sınır: Vergilemenin siyasal sınırı, hükümet ve vatandaşlar arasındaki ilişkiler neticesinde belirlenmektedir. Bu sınır, siyasal partilerin oy kaybı endişesine dayanmaktadır. Esasında iktidarın bu sınırı belirlerken ülkedeki gelir bölüşümünü dikkate alması gerekmektedir. Ancak oy kaybı endişesi, daha çok oy almak istemesi gibi nedenler bu sınırın belirlenmesinde daha çok etkili olmaktadır⁴⁵.

Hukuki sınır: Anayasa'nın "Vergi Ödevi" başlıklı 73'üncü maddesinden hareketle hukuki sınırı açıklamak mümkündür. Söz konusu maddeye göre;

⁴¹ Armağan, a.g.t., ss. 52-53.

⁴² Henry Laufenburger, *Maliyenin Ekonomik ve Psikolojik Teorisi*, çev. İsmail Hakkı Ülkmen, 5.b., Ankara: Sevinç Matbaası, Maliye Enstitüsü Yayınları No: 25, t.y., s. 113.

⁴³ Armağan, a.g.t., ss. 52-53.

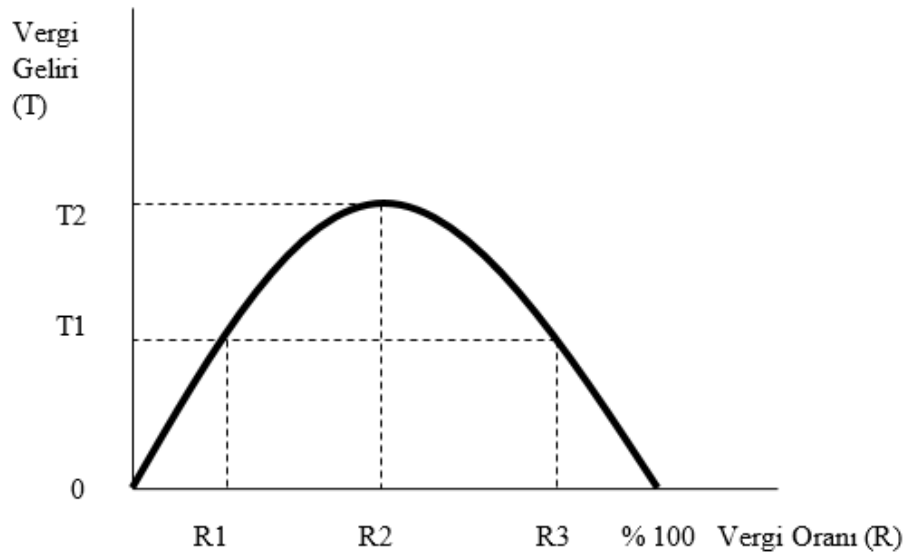
⁴⁴ a.g.t., s. 30.

⁴⁵ Çiçek, a.g.e., s. 32.

“Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler, kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.”

Anılan bu madde hükmü gereğince devletin vergileme yetkisini kullanırken uyması gereken hukuki sınırın mali güç olduğu belirtilmiş ve kişilerin mali güçleriyle orantılı olarak vergi alınması anayasal güvenceye bağlanmıştır⁴⁶. Anayasa'nın 73. maddesinde açıkça mali güce vurgu yapılmakta ve vergilerin kanunla konulacağı hüküm altına alınarak vergilendirme yetkisi sınırlandırılmaktadır⁴⁷.

Mali sınır: Vergilemenin mali sınırı, vergi oranlarının artırılması ya da yeni vergilerin konulmasına rağmen vergi hasılatının artırılamadığı noktadır⁴⁸. Vergi hasılatını artırmak için yapılacak her oran artışı vergi hasılatını artırmak bir yana daha da düşürecektir. Bu durumu arz yönlü iktisatçı Arthur Laffer'in “Laffer Eğrisi” ile açıklamak mümkündür.



⁴⁶ Nadaroğlu, a.g.e., s. 295; Armağan, a.g.t., s. 30

⁴⁷ Naci Tolga Saruç, *Vergi Uyumu: Teori ve Uygulama*, 1.b., Ankara: Seçkin Yayıncılık, Ocak 2015, s. 27

⁴⁸ Armağan, a.g.t., s. 31.

Laffer'e göre vergi oranlarının artırılması belli bir noktaya kadar vergi hasılatında artışa yol açacaktır. Bu nokta şekilden de görüleceği üzere R2 noktasıdır. Söz konusu nokta (R2 noktası) vergilemenin optimum olduğu noktadır. Eğer optimum sınır aşılacak olursa yani vergi oranları daha da artırılsa, şekilde R2'den R3 noktasına geçilirse, mükellefler vergi oranlarına tepki göstererek vergi ödemekten kaçınacak ve vergi hasılatında azalma meydana gelecektir. (Vergi hasılatı optimum noktada T2 düzeyindeyken, vergi oranlarının artırılması ile T1 seviyesine gerileyecektir)⁴⁹.

Psikolojik sınır: Psikolojik sınır, mükelleflerin algılarıyla ilgili bir kavramdır. Bu sınır üzerinde mükelleflerin vergi ahlakı, vergileri ödeme istekleri, vergiyi algılama biçimleri gibi birçok faktör etkili olmaktadır⁵⁰.

2. Hukuki Nedenler

Hukuki nedenleri; vergi kanunlarının basit, açık ve anlaşılır olmaması, kanunlardaki boşluklardan kaynaklanan sorunlar, uluslararası mevzuat farklılıkları şeklinde sıralamak mümkündür.

Vergi kanunlarının basit, açık ve anlaşılır olmaması: Mükelleflerin ödemesi gereken vergilerin neler olduğunu, bu vergilerin miktarlarını, oranlarını ve ödeme zamanlarını bunların yanında vergi idareleri için vergilerin toplanma esaslarını içeren vergi kanunlarının önemi tartışılmaz. Vergilemenin her aşamasında ayrı öneme sahip olan vergi kanunları hem mükellefler hem de vergi idareleri açısından anlaşılması kolay, basit, açık ve aksi yoruma yer bırakmayacak şekilde olmalıdır⁵¹. Anlamakta güçlük çekilen, ağır bir dilin kullanıldığı, basit olmayan vergi kanunları mükellefleri keyfi uygulamalara yönlendirerek vergi kaybına neden olmaktadır⁵².

Vergi kanunlarının oluşturulması ve uygulanması aşamalarında basitlik ilkesine uyum son derece önemli bir konudur. Vergi kanunları karmaşık, anlaşılması ve uygulanması güç, farklı şekillerde yoruma açık bir biçimde kafalarda soru işareti

⁴⁹ <http://www.mahfiyegilmez.com/2016/09/arz-yonlu-ekonomi-ve-laffer-egrisi.html>, (20.06.2018).

⁵⁰ Saruç, a.g.e., s. 29.

⁵¹ Özgür Biyan, Güneş Yılmaz, "Kanun Yapma Tekniği Açısından Vergi Kanunlarının Değerlendirilmesi", *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 433, Eylül 2017, s. 30.

⁵² Cuma Çataloluk, "Vergi Karşısında Mükelleflerin Tutum ve Davranışları", *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Konya, S. 20, 2008, s. 224.

bırakıyorsa vergi yönetiminde basitlik ilkesinden uzaklaşmış demektir. Basitlik ilkesinden uzaklaşılması ile birlikte mükelleflerin vergi sistemine duydukları güven azalacak, güven yerini şüpheye bırakarak vergi kanunları mükelleflere ceza tuzağı gibi görünebilecektir. Böyle bir durumda mükelleflerin vergiye olan uyumları azalacak ve vergi dışında kalmaya çalışacaklardır⁵³.

Vergi mevzuatının karmaşık olması, birden fazla vergi kanunuyla vergi alınmaya çalışılması sonucu kanunlar arasındaki bağın kurulamaması mükellefleri kayıt dışı kalmaya bir nevi teşvik etmektedir. İstisna ve muafiyetlerin sayıca fazla olması sonucu da mükelleflerin bu istisna ve muafiyet sınırları içinde kalabilmek amacıyla gelir ve giderlerini gizlemelerine, farklı göstermeye çalışmalarına yol açmaktadır⁵⁴. Kısaca kanunlardaki karışıklık ve sadelikten uzak bir dil mükelleflerin vergiye tepki göstermelerine ve vergiden kaçınma eylemlerine girişmelerine neden olmaktadır⁵⁵. Dolayısıyla vergi kanunları uygulanması ve anlaşılması kolay, mükelleflerin vergilerini gönüllülük esasına uygun bir şekilde ödemelerini teşvik edecek, vergilere olan uyumu artıracak ve mükelleflerin vergiden kaçınma girişimlerini engelleyecek şekilde oluşturulmaya çalışılmalıdır⁵⁶.

Kanunlardaki boşluklardan kaynaklanan sorunlar: Mükellefler kanunlardaki boşlukları kullanarak vergiden kaçınma yollarını tespit edebilmektedir. Bu nedenle kanunlarda boşlukların olması vergiden kaçınmaya bir zemin yaratmış olmaktadır. Vergiye tabi olması gereken bir konu veya kişi kanun boşlukları neticesinde vergi dışı kalmaktadır⁵⁷. Mevzuatta yer alan boşlukları da kullanarak vergi matrahlarını en aza indiren mükellefler vergiden kaçınma yoluyla vergi kaybına neden olmaktadır⁵⁸.

Uluslararası mevzuat farklılıkları: Ülkelerin her birinin mevzuatının farklı olması uluslararası alanda gerçekleşecek işlemlerin bu farklılıkları kullanarak vergiden kaçınacak şekilde yapılabiliyor olması da bir başka kaçınma nedenidir. Uluslararası mevzuat farklılıkları sayesinde mükellefler matrahlarını azaltabilmekte ve yasalara aykırı gelmeden

⁵³ Önal, a.g.t., ss. 38-39.

⁵⁴ Güneş Çetin Gerger, *Mükellef Hakları ve Vergiye Gönüllü Uyum*, 1.b., İstanbul: Legal Kitapevi, Şubat 2011, s. 78.

⁵⁵ Polat, a.g.t., s. 45.

⁵⁶ Önal, a.g.t., s. 39.

⁵⁷ Armağan, a.g.t., s. 82.

⁵⁸ Çetin Gerger, a.g.e., s. 78.

vergiden kaçınabilmektedirler. Uluslararası işbirliğine gidilmesi vergiden kaçınmanın önüne geçilmesinde bir çözüm olabilir⁵⁹.

3. İdari Nedenler

İdari nedenleri; vergiye uyum maliyetleri, vergi idaresinin işleyişindeki sorunlar, vergi denetimindeki sorunlar şeklinde sıralamak mümkündür.

Vergiye uyum maliyetleri: Vergi uyum maliyetlerinin yüksek ya da düşük olması vergiden kaçınmaya etki eden bir nedendir. Vergi uyum maliyetlerinin artması ya da azalmasında vergi idaresinin mükellefe karşı tutumunun büyük etkisi vardır. Vergi kanunları ne kadar iyi olursa olsun bu kanunları uygulayacak olan idarelerin bu kanunları tam anlamıyla uygulaması ve mükelleflere karşı tavırları büyük önem taşımaktadır. Vergi idaresine olan güven azaldığında, vergi ödeyen ve ödemeyen arasındaki ayırım yapılamadığında, denetimler sıkı ve güç gösterisine dönüşmüş bir hal aldığında mükellefler vergi idaresine ve pek tabii vergilere tepki alacak ve vergiden kaçınma faaliyetlerine yöneleceklerdir⁶⁰.

Vergi idaresinin işleyişindeki sorunlar: Vergi kanunlarını uygulayacak olan idarenin eksiklikleri, olanaksızlıkları vergiden kaçınma, vergi kaçırma eylemlerini artırıcı bir etki yapabilmektedir. Oldukça karmaşık, anlaşılması güç ve sayıca fazla olan vergi kanunlarını uygulayacak olan idare personelinin bilgi düzeyi yetersiz, kanun hükümlerini yorumlayabilme ve anlayabilme yeteneklerinin düşük olması gibi etkenler vergi kanunlarını olması gerektiği gibi uygulamayı zorlaştırır. Bu durum da mükelleflerin tepkisine yol açar⁶¹.

Mükellef ve idare her zaman karşı karşıya gelen iki önemli unsur olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergilerin tarh edilmesinden tahsil sürecine kadar vergi idaresinin mükellefler açısından önemi tartışılmaz. Bu açıdan her zaman birlikte var olacak vergi idaresi ve mükellef arasında kurulacak iletişimin kalitesi mükelleflerin vergiye olan uyumlarını kolaylaştıracak, artıracak ve vergiye karşı olumsuz bir tepki vermemelerine olanak tanıyacaktır.

⁵⁹ Çölgezen, a.g.m., s. 76.

⁶⁰ Armağan, a.g.t., ss. 58-60.

⁶¹ Edizdoğan, Taş, Çelikkaya, a.g.e., s. 48.

Vergi denetimindeki sorunlar: Vergi denetiminde yaşanan sorunlarda vergiden kaçınma nedenleri arasında yer almaktadır. Mükellefler denetimlerin etkin yapıldığı kanısında değilse, yetersiz denetim yapıldığını düşünüyorlarsa yakalanma risklerinin az olduğu gerekçesiyle vergiden kaçınma yolunu tercih edeceklerdir⁶². Denetimlerin sıklığının artırılması ve vergi ceza oranlarının yüksek olması mükelleflerin vergiye uyumunu artırmakta ve sonuç olarak vergiden kaçınma davranışlarına yönelmesini engellemektedir⁶³.

4. Sosyal ve Psikolojik Nedenler

Sosyal ve psikolojik nedenleri; vergi algısı, vergi ahlakı sorunu, subjektif vergi yükü (vergi baskısı), diğer mükelleflerin tutumları, yaş, cinsiyet, medeni durum, eğitim gibi kısaca demografik faktörler şeklinde sıralamak mümkündür.

Demografik faktörler: Vergi sisteminden kaynaklanan etmenler ve vergi yaptırımları kadar toplumsal değişkenler de vergiden kaçınma açısından önem arz etmektedir⁶⁴.

Vergiden kaçınmanın nedenleri arasında; yaş, cinsiyet, eğitim, medeni durum gibi sosyal nedenler sayılmaktadır. Bugüne kadar yapılan anket çalışmalarında sosyal nedenlerle ilgili olarak genel bir sonuca varıldığını söylemek mümkündür. Buna göre gençler yaşlılara oranla, erkekler kadınlara oranla, evliler bekârlara oranla daha fazla vergiden kaçınmakta ve vergi kaçırmaktadırlar. Eğitimli insanlar vergi sistemini daha iyi bileceklerinden dolayı vergi kaçırmak yerine vergiden kaçınma girişimlerinde bulunarak ödeyecekleri vergiyi indirebilmektedirler⁶⁵.

Vergi algısı: Vergilerin, devlet tarafından mükelleflerden karşılıksız ve zora dayalı olarak alınan parasal ödemeler olması, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu engellemekte ve mükellefler hissettikleri psikolojik baskı sonucunda vergi ödemek istememektedir. Hissettikleri bu vergi baskısını çeşitli şekillerde azaltmak isteyen

⁶² Armağan, a.g.t., s. 62.

⁶³ Boris Maciejovsky, Herbert Schwarzenberger, Erich Kirchler, "Rationality Versus Emotions: The Case of Tax Ethics and Compliance", *Journal of Business Ethics*, Volume 109, Issue 3, September 2012, s. 340.

⁶⁴ Burhan Baloğlu, Filiz Baloğlu, Binhan Elif Yılmaz, Murat Şeker, *Sosyolojik Açıdan Türkiye'de Halkın Vergiye Bakışı*, İstanbul: İstanbul Ticaret Odası Yayınları, Yayın No: 2010-61, 2010, s. 18.

⁶⁵ Armağan, a.g.t., ss. 70-71-72.

mükellefler ise vergiden kaçınma yoluna gitmektedirler. Vergiden kaçınan mükellef bunu yasal yollarla yerine getirdiğinden dolayı cezai bir yaptırımla da karşılaşmamaktadır⁶⁶.

Toplumdaki bireylerin vergiye yönelik adalet algıları vergiye olan gönüllü uyumu etkileyen bir faktördür. Bireyler toplumda kendilerine adil ve eşit davranılmadığını, haksızlığa uğradıklarını, vergilemede adaletsizliğin olduğunu düşünüyorsa ilk fırsatta vergilerini gönüllü olarak ödemekten vazgeçebileceklerdir⁶⁷.

İnsanların neden vergiden kaçındıklarına ilişkin yapılan çalışmalara bakıldığında vergi uyumu dikkat çekmektedir. Bu çalışmaların ortak sonucu kişilerin gösterdikleri vergi uyumu ile diğerlerinin sahip olduğu vergi uyumsuzluğu arasında bir ilişkinin bulunduğudır. Diğer kişiler veya meslek grupları arasında vergiden kaçınmanın yaygın olduğunu düşünen kişiler, daha fazla vergiden kaçınma eğilimindedirler⁶⁸.

Vergi ahlakı: Mükellef tutum ve davranışlarını etkileyen bir diğer etken vergi ahlakıdır. Vergi ahlakı, mükelleflerin kazançları dolayısıyla devlete vergi vermeleri gerektiğini vicdanlarında hissetmeleridir⁶⁹. Vergi ahlakının düşük olduğu bir toplumda daha az vergi ödemek adına yapılan vergi hileleri normal kabul edilmektedir⁷⁰. Toplumda vergi ahlakı yüksekse vergiden kaçınma eğilimi düşüktür.

Vergi ahlakı, mükelleflerin devletle olan vergi ilişkilerini belirleyen davranışlar bütünüdür. Mükelleflerin vergi ödemesi noktasında içsel bir motivasyon olan vergi ahlakı, vergiye gönüllü uyumu yani vergilerin hiçbir baskı ya da zorlama olmadan gönüllü bir şekilde ödenmesini açıklayan bir kavramdır⁷¹.

Vergi ahlakı; mükelleflerin vergi ödevlerini yerine getirirken dürüstlük kuralları içerisinde hareket etmeleridir. Yani vergi ahlakı yüksek bir mükellef, vergi borcunu tam ve eksiksiz olarak beyan edip ödeyecektir.

Vergi ahlakı yüksek olan mükellef vergi borcunu yasal süresinde ve ilk fırsatta ödemek ister vergi ahlakı düşük mükellef ise, hileli yollarla vergi kaçırmaya yönelir⁷². Vergi ahlakı düşük mükelleflerin vergi yükünün adil dağılımının olmadığı konusunda

⁶⁶ Nadaroğlu, a.g.e., s. 315.

⁶⁷ Baloğlu vd., a.g.e., s. 21.

⁶⁸ Çetin Gerger, a.g.e., ss. 49-50.

⁶⁹ a.g.e., s. 62.

⁷⁰ Doğan Şenyüz, *Vergilendirmede Yükümlü Psikolojisi*, Bursa: y.y., 1995, s. 32.

⁷¹ Saruç, a.g.e., ss. 16-17.

⁷² a.g.e., s. 17.

güçlü inanışları vardır. Vergi yükünün adil olmadığını düşünen mükellef ise vergiden kaçınma yollarını araştırarak ödeyeceği vergileri en aza indirmeye çalışır⁷³.

Bir toplumdaki vergi ahlakının düzeyi sahip olunan vergi mevzuatı ile yakından ilgilidir. Eğer adil bir vergi yükü yoksa bu durum vergi ahlakının daha düşük düzeyde kalmasına sebebiyet verecektir. Bunun yanında sık uygulanan vergi afları, toplumun belirli bir kesimi tarafından vergi vermemenin akıllıca bir yol olduğunun meşrulaştırılması gibi etmenlerde toplumdaki vergi ahlakının zedelenmesine yol açmaktadır. Vergi ahlakının var olabilmesi ya da daha da güçlenebilmesi için toplumdaki bireylerin ödedikleri vergileri devletin nasıl ve nerelere harcadığını bilmesi önem arz etmektedir. Eğer bu konuda toplumda olumsuz bir görüş hâkimse mükelleflerin vergi ahlakının varlığından söz edilmesi yanlış bir ifade olacaktır⁷⁴.

Devletin uyguladığı vergi sistemleri başarılı oluyorsa, vergilerin beyan edilmesi ve ödenmesinde aksaklıklarla karşılaşılıyorsa toplumdaki vergi ahlakının geliştiğinden bahsedilebilir. Böyle bir ülkede beyan ilkesine göre alınan dolaysız vergilerin uygulama ve başarı oranının daha yüksek olduğu görülmektedir. Şayet toplumda vergi ahlakı gelişmediyse mükellefler vergilerini beyan etme konusunda dürüst davranmayacak ve vergi kayıplarına neden olacaklardır. Bu ülkelerde ise vergiler daha çok dolaylı vergiler ve kaynakta kesinti şeklinde alınmaktadır⁷⁵.

Toplumun vergi ahlak düzeyi, mükelleflerin devlet harcamalarının verimliliği konusundaki düşünceleri ve ödedikleri vergiler ile karşılığında yararlandıkları kamu hizmetleri arasında kurdukları bağ vergiye karşı gösterecekleri tepkinin yönünü bizlere verecektir. Şayet bu unsurlar olumsuz şekilde oluşur ve vergiler bir yük olarak algılanırsa mükellefler vergiden kaçınma girişimlerinde bulunarak daha az vergi ödemeyi tercih edecekler ve bunun için yollar arayacaklardır⁷⁶.

Özellikle beyan esasına dayalı vergilerin uygulanması sırasında karşımıza çıkan ve mükelleflerin dürüstlük kuralları çerçevesinde var olacak vergi ahlaklarının düzeyi düşük olduğu takdirde mükellefler bu vergilemeyi bir yük, olumsuz bir durum olarak

⁷³ Polat, a.g.t., s. 15.

⁷⁴ Yurdakul, a.g.e., ss. 242-246; Çataloluk, a.g.m., s. 218.

⁷⁵ Çataloluk, a.g.m., s. 218.

⁷⁶ Yurdakul, a.g.e., ss. 240-241; Çataloluk, a.g.m., s. 218.

algılayacaklar ve vergi ödemeye karşı tepkide bulunarak vergiden kaçınma faaliyetlerine yöneleceklerdir.

Subjektif vergi yükü: Ödedikleri vergiler nedeniyle kullanılabilir gelirleri azalan mükelleflerin üzerlerinde hissettikleri yük, vergi baskısı (subjektif vergi yükü) olarak adlandırılmaktadır. Mükellefler vergi baskısı sonucunda ortaya çıkan psikolojik durumdan kendilerini soyutlamak ya da kurtarmak adına vergiden kaçınma faaliyetlerine yönelerek daha az vergi ödemenin yollarını aramaktadırlar⁷⁷.

Mükelleflerin vergiden kaçınmaya yönelmelerinin temelindeki sebep aslında bireyseldir. Vergiler, mükellefler için zorunlu olarak ödedikleri ve karşılığını kamu harcaması olarak almadıklarını düşündükleri parasal ödemelerdir. Bu nedenle mükellefler bireysel olarak doğrudan fayda elde edemedikleri vergileri yük olarak algılamaktadırlar ve sonucunda da vergiden kaçınma faaliyetinde bulunarak vergiye karşı tepki göstermektedirler⁷⁸.

Diğer mükelleflerin tutumları: Mükelleflerin vergiye yaklaşımlarını etkileyen bir diğer unsur diğer mükelleflerin davranışları, tutumlarıdır. Vergisini zamanında ödeyen, vergiyle ilgili yükümlülüklerini yerine getiren mükellefler, bu yükümlülüklerini yerine getirmeyen ve getirmediği halde cezai yaptırımla karşılaşmayan mükellefler karşısında vergilemenin adil olduğu düşüncesini kaybedecek, gönüllü uyumu azalacak ve vergi ödememe yollarını tercih edecektir. Aynı zamanda bazı mükelleflere tanınan istisna ve muafiyetlerin sayıca fazla olması bunlardan yararlanamayan mükellefler açısından negatif bir durum yaratmakta ve diğer mükelleflere yapılan bu ayrıcalığa tepki gösterebilmektedirler⁷⁹.

5. Siyasal Nedenler

Devlete olan bağlılık ve bunun derecesi mükelleflerin vergiden kaçınma faaliyetlerine yönelmesine neden olan siyasi faktörlerden biridir. Mükellefler, devletin gerçekleştirdiği faaliyetlere göre vergi ödeme kararlarını değiştirebilmektedirler. Eğer

⁷⁷ Mutlu Yoruldu, Nilüfer Zeybek Yoruldu, “Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde Vergi Denetimi ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü Üzerine Bir Değerlendirme”, *Uluslararası Bilimsel Araştırmalar Dergisi*, C. 1, S. 1, Ağustos 2016, s. 54.

⁷⁸ Gökbel, a.g.e., s. 53.

⁷⁹ Polat, a.g.t., s. 17.

devletin alınan vergilerle verimli harcamalar yapmadığına inanıyorlarsa, ekonomide israfın olduğunu, kötü yönetildiklerini düşünüyorlarsa vergi ödememe yollarını arayacaklardır. Devlete sadakatle bağlı olan mükelleflerin vergi ödeme konusunda daha istekli olduğu görüşü hâkimdir. Eğer mükellefler devlete duydukları güven duygusunu yitirirlerse vergiden kaçınma yollarına yöneleceklerdir⁸⁰.

6. Küresel Nedenler

Küresel nedenleri; çifte vergilendirme, çifte vergilendirmeme, çok uluslu şirketler, vergi cennetleri, kıyı bankacılığı, elektronik ticaret şeklinde sıralamak mümkündür. Küreselleşme ile birlikte ticari sınırlar ortadan kalkmış ve dünya açık pazar haline dönmüştür. Ülke ekonomilerinde ciddi değişiklikler yaratılması ihtiyacını ortaya çıkaran küreselleşme ile beraber özellikle ülkelerin kendi sınırları içinde uyguladığı vergi sistemleri geçerliliğini kaybetmeye başlamıştır⁸¹.

Küreselleşme ile birlikte özellikle çok uluslu şirketler gibi büyük mükelleflerin vergiden kaçınmak için başvuracakları birçok çeşitli uygulamalar ortaya çıkmıştır. Vergi planlaması altında vergiden kaçınma amaçlı yaptıkları bu yollardan bazılarını vergi cennetleri, vergi arbitrajı şeklinde sıralamak mümkündür. Çok uluslu şirketler bir gideri birden fazla ülkede gelirlerinden düşebilmektedirler ya da kar dağıtımını, örtülü kazanç gibi yöntemlerle de vergiden kaçınabilmektedirler⁸².

Cifte vergilendirme: Küreselleşme ile birlikte ortaya çıkan olgulardan biri çifte vergilendirme sorunudur. Çifte vergilendirme iki veya daha fazla devletin aynı vergi konusundan, aynı mükelleften aynı vergilendirme döneminde vergi alması durumudur. Ülkeler kaynak ya da şahsılık ilkelerinden yararlanarak aynı gelir üzerinden vergi almaktadır. Ülkeler bu durumu engellemek adına aralarında çifte vergilemeyi önleme anlaşmaları yapmaktadır⁸³.

⁸⁰ Ahmet Kürşat Tüfekçi, *Geçmişten Günümüze Kadar Vergiye Karşı Bireysel ve Toplumsal Tepkiler*, (Yüksek Lisans Tezi), Trabzon: Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Mayıs 2010, s. 31.

⁸¹ Armağan, a.g.t., s. 86.

⁸² Ferhat Akbey, "Türkiye'de Vergi Denetimi ve Gelirleri Üzerine Bir İnceleme" *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C. 29, S. 1, 2014, ss. 72-73.

⁸³ Semih Öz, *Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri*, 1.b., Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2005, s. 29.

Cifte vergilendirmeme: Çifte vergilendirme sorunu yanında küreselleşme ile birlikte ticari sınırların ortadan kalkmasıyla çifte vergilendirmeme sorunu da gündeme gelebilmektedir. Ülkelerin vergiyi doğuran olayı vergilendirme kapsamına almamış olmaları durumunda vergilendirilmesi gereken konu ya da mükellef vergi dışında kalmakta ve bu boşluklardan yararlanan kişi ya da şirketler vergiden kaçınmış olmaktadır.

Cok uluslu şirketler: Küreselleşme ile ortaya çıkan çok uluslu şirketlerde vergiden kaçınmayı kolaylaştıran bir etken olmuştur. Çok uluslu şirketler aracılığıyla transfer fiyatlandırması yoluna giden bağlı şirketler birbirleriyle yaptıkları ticarete fiyatları kontrol altında tutarak vergiden kaçınmaktadırlar⁸⁴.

Vergi cennetleri: Vergi cennetleri de vergiden kaçınma için vergi planlaması sonucu tercih edilen yollardandır. Bu ülkeleri düşük vergi oranlarının uygulanması ya da hiç vergi alınmaması nedeniyle şirketler karlarını maksimize edebilmek ve ödeyecekleri vergileri en aza indirebilmek amacıyla tercih etmektedirler. Vergi cennetleri vergi oranlarının düşük olmasının yanında, gizlilik, uzman personellerin –vergi danışmanları- avukatlar- varlığı, gelişmiş ülkelere yakın olmaları, gerekli altyapıya –ulaşım- telekomünikasyon-konaklama- sahip olmaları gibi özellikleri de bünyelerinde barındırmaktadırlar⁸⁵.

Kıyı bankacılığı: Kıyı bankacılığı yoluyla da vergiden kaçınmak mümkündür. Kıyı bankacılığı, yurt dışından sağlanan fonların yine yurt dışında kullanılmasını sağlayan bir bankacılıktır ve bu bankalar, kurulu bulunduğu ülkenin bankacılık kanunlarına tabi değildirler. Bu bankalar faiz oranlarını, gelir veya kurumlar vergisi oranlarını belirlemede serbesttirler. Yasalardan bağımsız olmaları, denetimlerden muaf olmaları, gelir ve kurumlar vergisi oranlarının düşük olması bu bankaların vergiden kaçınma amacıyla kullanılmasını cazip hale getirmektedir⁸⁶.

Elektronik ticaret: Küreselleşme ile birlikte bilgi teknolojilerinde de değişimler yaşanmıştır. Elektronik ticaretin ortaya çıkmasıyla birlikte bu durumun vergi kanunlarında düzenlenmemiş olması neticesinde birçok sektör vergiden kaçınmak amacıyla bu alana kaymaya başlamıştır. Elektronik ticarete gelirin elde edildiği yerin ve zamanın, vergiyi

⁸⁴ Muharrem Çakır, “Çok Uluslu Şirketlerin Vergi Cennetlerine İlgisi ve Türkiye Uygulamalarının Değerlendirilmesi”, *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2017, s. 289.

⁸⁵ Nihat Edizdoğan, Özhan Çetinkaya, Erhan Gümüş, *Kamu Maliyesi*, 9.b., Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2018, s.212.

⁸⁶ Armağan, a.g.t., s. 99.

doğuran olayın tespiti zordur. Bir sınır çizmenin mümkün olmadığı elektronik ticarete gelirin vergilendirilmesi konusu da sıkıntılı ve güç olmaktadır. Çünkü elektronik ticarete fiziki bir yere bağlılık yoktur. Buda gelirin hangi ülke tarafından vergilendirileceği konusunda tartışmalar yaratmaktadır⁸⁷.

C. VERGİDEN KAÇINMANIN YOLLARI

1. Vergi Konusuyla İlişki Kurmama Sonucu Vergiden Kaçınma

Mükellefler, vergiyi doğuran olayla ilişki kurmayarak, üzerlerinde vergi borcunun doğmasını engelleyebilmektedirler ve böylece vergiden kaçınmış olmaktadır. Örneğin, kişi emlak vergisi ödemek istemiyorsa, mülk sahibi olmaz ve vergiden kaçınır. Ya da ÖTV ödemek istemeyen bir kişinin sıfır araç almak yerine ikinci el bir aracı tercih etmesi de bir vergiden kaçınmadır. Verilen iki örnekte de mükellef vergiyi doğuran olayla ilişki kurmayarak, oluşacak vergi yükünden kurtulmaktadır⁸⁸.

Mükellefler satın alma tercihlerini değiştirerek de vergiden kaçınabilmektedirler. Yüksek vergi oranlarının uygulandığı mal ve hizmeti almak yerine daha düşük vergi oranlarının uygulandığı mal ve hizmetleri satın alarak vergiden kaçınabilirler⁸⁹.

2. Vergi Avantajları Yoluyla Vergiden Kaçınma

a. Kanunlardaki Boşluklardan Yararlanma Sonucu Vergiden Kaçınma

Kanunlardaki boşluklardan yararlanarak da vergiden kaçınmak mümkündür. Kanunlardaki boşluklardan yararlanarak vergiden kaçınmak isteyen mükellef, vergiyi doğuran olayla ilişki kurmaktadır ancak söz konusu kanunun basitlikten uzak ve farklı yorumlanmaya açık olması, kanunun uygulanması sırasında ortaya çıkan karışıklıklar ve uygulamadaki güçlükler, kanun koyucunun ihmali sonucunda ortaya çıkan boşluklar neticesinde vergiden kaçınma mükellefler açısından kolay bir hale gelmektedir⁹⁰. Roma

⁸⁷ Öz, a.g.e., s. 181.

⁸⁸ Ali Fuat Uruş, *Optimal Vergileme İlkeleri İle Vergilere Karşı Gösterilen Tepkiler Arasındaki İlişkinin Değerlendirilmesi*, (Yüksek Lisans Tezi), İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2013, s. 46.

⁸⁹ Jale Sabbağ, *Davranışsal İktisadın Mükelleflerin Vergiden Kaçınma Eğilimleri Üzerine Etkisi: Isparta İli Üzerine Bir Araştırma*, (Yüksek Lisans Tezi), Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2015, s. 59.

⁹⁰ Şenyüz, *Vergilendirmede Yükümlü Psikolojisi*, s. 92.

hukukunda bu durum “*Hakkını kullanan kimsenin hile yaptığını kimse söyleyemez*” sözüyle ifade edilmektedir⁹¹.

Uygulamada oluşan bu eksiklikler sonucunda mükellefin vergiden kaçınma eylemi hukuki yönden korunan bir hal almaktadır. Her ne kadar mükellefin yaptığı vergiden kaçınma eylemi ahlaki açıdan yanlış olsa da bu eylemin kanun hükümlerine dayanması onu suç veya hileli bir davranış olmaktan çıkarmaktadır⁹².

Mükelleflerin, vergi kanunlarının kendilerine tanıdığı birkaç seçenek arasından ödeyecekleri vergiyi en aza indirecek yolu seçmeleri sonucunda vergiden kaçınmaları mümkündür. Buna en güzel örnek olarak mükelleflerin gerçek veya götürü gider usulünden birini seçmeleri verilebilir. Mükellef hangi usul sonucunda daha az vergi ödeyecekse onu seçerek vergiden kaçınmış olmaktadır. Ya da mükelleflerin muafiyet ve istisnalara göre faaliyetlerini düzenlemeleri, işletmelerin vergisel ayrıcalıklardan yararlanabilecekleri şekilde tür değiştirmeleri de birer vergiden kaçınma örneğidir⁹³.

Azalan bakiyeler usulüne göre amortisman ayırmak mükelleflerin kullanabileceği bir kaçınma yoludur. Çünkü bu yöntemde ilk yıllar daha çok amortisman ayrılmaktadır. Vergi avantajları yoluyla vergiden kaçınmada mükellefler azalan bakiyelerle amortisman uygulamasını kullanarak, enflasyonun yüksek olduğu dönemlerde stok maliyetlerinin belirlenmesinde LİFO yöntemini uygulayarak vergi matrahlarını indirebilmektedirler⁹⁴. Özellikle enflasyonist dönemlerde stoklardaki malların yılsonunda değerlemesi yapılırken uygulanacak yöntemin seçimi de verginin daha az ödenmesi açısından önemli bir konudur ve mükellefler doğru değerlendirme yöntemiyle vergiden kaçınabilirler. Özellikle LİFO yönteminin seçilmesi işletmede kalan karın yasal olarak azaltılması sonucunu doğuracaktır. “Son Giren İlk Çıkar” yöntemi olarak Türkçeye çevrilebilen bu yöntemde işletmeye alınan son mallardan satım ya da imalat yapıldığı varsayılır. Sonuç olarak değerlendirme yapıldıktan sonra işletmede kalan mallar düşük bedelli mallar olacağından kar da düşük çıkacak ve daha az vergi ödenecektir⁹⁵.

Kanunların mükelleflere sunduğu avantajlara verilebilecek bir diğer örnek hisse senetleri ile ilgilidir. Normal şartlarda edinilen bir hisse senedi satışından elde edilecek

⁹¹ Laufenburger, a.g.e., s.277.

⁹² İsmail Türk, *Kamu Maliyesi*, 1.b., Ankara: Turhan Kitabevi, 1992, s. 211.

⁹³ Uruş, a.g.t., ss. 46-47.

⁹⁴ Kıldış, a.g.m., s. 125.

⁹⁵ Şükrü Kızılot, “Vergi Avantajları”, *G.Ü.İ.İ.B.F. Dergisi*, 1/99, 19-66, ss. 20-21.

kazanç gelir vergisine tabidir. Ancak kanunda hisse senedi satışının elde edilme tarihinden itibaren bir yıl içinde yapılması halinde vergiye tabi olacağı yer almaktadır. Bu durumda hisse senetleri şayet iktisap tarihinden bir yıl bir gün sonra dahi satılsa oluşan kazanç miktarı ne olursa olsun vergi dışında kalmaktadır⁹⁶.

Gelir Vergisi Kanunu'nda bir bedel karşılığı edinilen gayrimenkulün beş yıl içinde satılması halinde doğan kazanç değer artış kazancıdır ve vergiye tabidir. Vergiden kaçınmak isteyen mükellef sahip olduğu gayrimenkulü alış tarihinden beş yıl sonra satarsa vergi ödemeyecektir ve vergiden kaçınmış olacaktır⁹⁷.

Elektronik ticaretin vergilendirilmesinde vergilendirme yetkisi sorunu gündeme geldiğinden çoğu işlem vergilendirme dışında kalmaktadır ve bu durum vergiden kaçınmak isteyen mükellefler için tercih edilen bir yol olmaktadır. Çünkü ucuza mal olan sanal şirketler sayesinde uluslararası pazara açılmak son derece kolay olmaktadır⁹⁸.

b. Muafiyet, İstisna ve İndirimler Yoluyla Vergiden Kaçınma

Vergi kanunlarıyla düzenlenen istisna, muafiyet ve indirimler yoluyla da vergiden kaçınmak mümkündür. Vergi ayrıcalıkları ya da vergi avantajları olarak da adlandırılan vergi muafiyet ve istisnaları bazı gruplara tanınan düzenlemelerdir. Bu düzenlemelerden yararlanmak isteyen mükellefler vergi kanunlarında yer alan muafiyet ve istisnalar kapsamında vergiye tabi olmayan mal ve hizmetleri satın alarak, vergi konusu dışında kalan faaliyetlerde bulunarak, mükellefiyet türlerinde muafiyet şartlarına uygun olacak şekilde değişiklikler yaparak vergiden kaçınabilmektedirler. Tabi ki bu durum sonucunda vergi ödemekten kurtulan mükellef suç işlemiş sayılmayacaktır. Çünkü mükellef kanun sınırları içinde kalarak kanuna uygun şekilde vergiden kaçınmış olmaktadır⁹⁹.

Vergi, ödeme gücüne göre alınan parasal ödemelerdir. Vergi ödeme gücü olan herkes vergi ödemek zorundadır. Ancak bu kural muafiyet, istisna ve indirim uygulamaları ile bir nevi esnetilmektedir. Çünkü verginin mali fonksiyonu değil, sosyal ve ekonomik

⁹⁶ Eda Birinci, *Tarım Kesiminin Vergilendirilmesi ve Vergi Bilinci: Tekirdağ İli Merkez İlçe Örneği*, (Yüksek Lisans Tezi), Tekirdağ: Namık Kemal Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü, 2010, s. 92.

⁹⁷ Şahin Kamacı, *Daha Az Vergi Ödemenin Yasal Yolları*, 1.b., İstanbul: Legal Yayıncılık, Ekim 2015, s. 15.

⁹⁸ Uğur Yonar, *Gelir İdaresinin Bağımsızlığının Vergi Kayıp ve Kaçakları Üzerindeki Etkisi*, (Yüksek Lisans Tezi), İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2012, s. 102.

⁹⁹ Uruş, a.g.t., s. 47; Kıldış, a.g.m., s. 123.

fonksiyonu devreye sokulmaktadır. Kişinin vergi ödeme gücü olsa dahi vergi alınmaması yoluna gidilmektedir¹⁰⁰.

3. Matrah Kaydırılması Yoluyla Vergiden Kaçınma

Gelir aktarımı yolunda bir mükellef kendi üzerinde oluşan toplam vergi yükünü en aza indirebilmek için bunu başkalarıyla paylaşmaktadır. Burada mükellef kuracağı bir şirket ile üzerine düşen vergi yükünü azaltma yolunu tercih etmektedir. Çünkü kurulacak şirket tek ve sabit bir orana sahip olan kurumlar vergisine tabi olmakta ve mükellef tek başına işlettiği işletmesi nedeniyle tabi olduğu artan oranlı gelir vergisi mükellefiyetinden kurtulmakta dolayısıyla üzerine düşen vergi yükünü azaltmış olmaktadır.¹⁰¹

a. Vergi Cennetleri Yoluyla Vergiden Kaçınma

Mükelleflere daha az vergi ödeme ya da hiç vergi ödememe şeklinde fırsatlar sunan ülkelere vergi cenneti ülkeler denilmektedir¹⁰². Vergi cennetleri, vergisel anlamda birçok teşvik sunan, firmalara ve kişilere vergiden kaçınabilmeleri için çok düşük vergi oranları uygulayan, gizliliğin çok yüksek olduğu ülkelerdir¹⁰³. OECD'nin raporuna göre vergi cennetlerinin dört temel özelliği bulunmaktadır. Bu ülkelerde¹⁰⁴;

-Çok düşük vergi oranları uygulanmakta ya da hiç vergi alınmamaktadır,

-Bilgi alışverişi sıfırdır,

-Şeffaflık yoktur,

-Mükelleflerin gerçek bir faaliyetinin olmasına gerek yoktur.

¹⁰⁰ Abdurrahman Akdoğan, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, 11. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, Ekim 2013, s. 49.

¹⁰¹ Emine Kızıldaş, *Vergi Kayıp ve Kaçağının Nedenleri ve Çözüm Yolları (1980 Sonrası Türkiye Uygulaması)*, (Yüksek Lisans Tezi), İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1996, s. 91.

¹⁰² Edizdoğan, Çetinkaya, Gümüş, a.g.e., s.212.

¹⁰³ Serdar Öztürk, Özlem Ülger, "Vergi Cennetlerinin Küresel Finansal Kriz Üzerine Ekonomik Etkileri: Vergi Kaçırma, Vergiden Kaçınma ve Kara Para Aklamadaki Rolü", *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C. 9, S. 1, Ocak 2016, <http://dergipark.ulakbim.gov.tr/niguiibfd/>, s. 238, (26.07.2018).

¹⁰⁴ OECD, "Harmfull Tax Competition: An Emerging Global Issue", 1998, <https://dx.doi.org/10.1787/9789264162945-en>, s. 23, (14.07.2018).

Vergi oranlarını ve vergi yüklerini yüksek bulan mükellefler, daha az vergi ödeyecekleri bölge ya da ülke arayışına yönelerek vergiden kaçınmak amacıyla vergi fırsatları sunan bu vergi cenneti ülkeleri tercih etmektedirler¹⁰⁵.

Vergi cenneti ülkeleri kullanarak vergiden kaçınmaya çalışma, teknolojinin gelişmesiyle sermayenin daha rahat yer değiştirebilir olması neticesinde kolay bir hale gelmiştir. Mükellefler gelirlerini bu ülkelerde kurdukları paravan şirketlere aktarmakta ve böylece gelir elde ettikleri ülkede vergilendirilememektedirler. Vergi yüklerini vergi cennetleri yoluyla azaltan mükellefler vergiden kaçınmış olmaktadır¹⁰⁶.

Vergi cennetleri, sermayeye vergi ve denetim muafiyetleri sunan ülkelerdir. Bu ülkelerde şirket ve bireylerin vergiden kaçınma amacıyla kullanabilecekleri çok çeşitli yollar bulunmaktadır. Vergiden kaçınma konusunda birçok fırsat sunan bu ülkeler özellikle düşük vergi oranlarıyla yabancı yatırımcıların dikkatini çekmektedir. Örneğin, çok uluslu bir şirket yaptığı satışlarından elde edeceği karın düşük oranda vergilendirilmesini sağlamak amacıyla mallarını ilk olarak vergi cennetindeki şubesine satmaktadır sonrasında ise bu şube diğer şirketlere malları satarak karın şube üzerinde dolayısıyla vergi cenneti olan ülkede toplanmasını sağlamaktadır. Sonuç olarak şirket vergi cenneti olan ülkedeki düşük vergi oranlarından yararlanmak suretiyle vergiden kaçınmış olmaktadır. Vergi cenneti olan ülkedeki bir şirketten danışmanlık, Ar-Ge vb. hizmetlerin alınmış gibi fatura kestirilmesi ve bu faturanın vergi matrahını azaltmak amacıyla gider gösterilmesi de bir vergiden kaçınma yolu olarak karşımıza çıkmaktadır. Ayrıca vergi cennetlerinde gayrimenkuller üzerinden alınan vergilerin düşük olması sonucunda şirketler taşınmaz mallarını bu ülkelerde kurdukları şirketlerin bilançosuna dâhil etmekte ve vergisel bir avantaj sağlayarak vergiden kaçınmış olmaktadır¹⁰⁷.

Vergiden kaçınmak isteyen şirketler vergi cennetlerine başvurarak hasılatlarını vergi dışı bırakabilmektedir. Bu yolu özellikle ithalat ve ihracat yapan firmalar kullanmaktadır. Bu firmalar ilk olarak vergi cenneti olan bir ülkede bir şirket kurmaktadır. Bu şirket bundan sonraki işlemlerde paravan olarak kullanılacaktır. Şöyle ki, Türkiye’de faaliyet gösteren firma yurtdışındaki bir firmaya ihracat yaparken, malları ilk olarak vergi cennetinde kurduğu şirkete düşük bedellerle satmakta ve faturalandırmaktadır. Mallar ise

¹⁰⁵ Şenyüz, *Vergilendirmede Yükümlü Psikolojisi*, s. 113.

¹⁰⁶ Birol Karakurt, “Vergi Cennetleri ve Posta Kutusu Şirketlerin Kamu Maliyesine Etkileri”, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, C. 30, S. 2, 21 Ocak 2016, s. 319.

¹⁰⁷ Öztürk, Ülger, a.g.m., ss. 238-243-244.

gerçek alıcıya gönderilmektedir. Vergi cennetindeki şirketin sözde almış olduğu mallar bu sefer gerçek bedelleriyle gerçek alıcıya fatura edilmiş ve satılmış gibi gösterilmiştir. Sonuç olarak Türkiye’de kurulu bulunan firma yaptığı ihracat sonucu elde edeceği karın büyük kısmının vergi cennetinde kurmuş olduğu şirkette kalmasını sağlamış ve Türkiye’de gözüken karını azaltmıştır. Türkiye’de vergiye tabi tutulan kazanç miktarı azaltıldığı için, vergi cenneti olan ülkedeki kara ise sıfır ya da sıfıra yakın vergi uygulandığından şirket ödeyeceği vergiden kaçınmış olmaktadır. Bunun tam tersini ithalatta da görebilmek mümkündür. Bu sefer ithal edilecek mallar ilk olarak vergi cenneti ülkede kurulu şirket üzerinden alınmakta sonra bu şirketten düşük bedellerle mallar Türkiye’ye getirilmektedir. Böylelikle ödenecek vergiler azaltılmaktadır. Mal Türkiye’ye daha az vergi ödeyerek sokulmaktadır¹⁰⁸.

Vergiden kaçınma yöntemlerinin arasında bir diğeri, vergi oranlarının düşük olduğu ülkedeki firmada gelirin bırakılmasıdır. Vergiden kaçınmak isteyen mükellef, vergi cenneti olan bir ülkede kuracağı bir firmaya sermayesini koyar. Buradaki firma fonlarından faiz geliri elde eder. Ortaya çıkan bu gelir, vergi cenneti ülkede elde edildiğinden vergiye tabi tutulmayacaktır. Mükellef, vergi cenneti ülkede bulunan bir sigorta şirketiyle anlaşır. Bu sigorta şirketine normalden daha yüksek oranda sigorta primi öder ve bu primleri gider olarak yazarak vergi matrahını indirir, azaltır¹⁰⁹.

b. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Vergiden Kaçınma

Transfer fiyatlandırması da vergiden kaçınmanın bir diğer yoludur. Mükelleflerin daha az vergi ödemek amacıyla kazançlarını vergi rekabeti uygulayan ülkelere taşımalarına yani yurt içindeki kazançlarını yurt dışına çıkartarak burada vergilendirilmesini sağlamasına “transfer fiyatlandırması” denir¹¹⁰.

Dünya ekonomisinde küreselleşmenin bir sonucu olarak çok uluslu şirketlerin sayısı artmaktadır. Ekonomik ilişki içinde bulunan çok uluslu şirketler vergi yüklerini

¹⁰⁸ Yonar, a.g.t., s. 102.

¹⁰⁹ Özge Günay, “OECD Yaklaşımı Çerçevesinde Vergi Kaçırma ve Vergiden Kaçınma”, *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 312, Ağustos 2007, s. 89.

¹¹⁰ Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, 9.b., Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, Ocak 2018, s. 375.

azaltmak amacıyla aralarındaki mal ve hizmet alım satımlarında transfer fiyatlaması uygulamaktadırlar¹¹¹.

Çok uluslu şirketler bünyesinde gerçekleşen transfer fiyatlandırması yolunda, ticari işlemlerin çoğu gruba dâhil şirketler arasında gerçekleştiğinden dolayı fiyat politikaları serbestçe belirlenebilmektedir. Bunun sonucu olarak şirketler, karlarını vergilerin düşük olduğu ülkelerde yüksek veya vergilerin yüksek olduğu ülkelerde düşük olacak şekilde ayarlayabilmektedir. Buradan hareketle ayrı ülkelerde faaliyette bulunan üç şirket olduğunu varsayalım. Bu şirketlerden biri vergi yükünün çok az olduğu bir ülkede, diğerleri vergi yükünün ağır olduğu ülkelerde faaliyette bulunsun. Vergi yükünün çok az olduğu ülkede faaliyette bulunan şirket, ikinci ülkede faaliyette bulunan şirketten çok düşük fiyatlarla satın aldığı malları, yüksek fiyatlarla vergi yükü ağır olan üçüncü ülkede bulunan şirkete satar ve karın kendi bünyesinde toplanmasını sağlar. Böylelikle diğer iki şirkette bir nevi karın oluşmasını engellemiş olur¹¹².

4. Vergi Ertelemesi Yoluyla Vergiden Kaçınma

Vergi erteleme vergiden kaçınmanın bir diğer yoludur. Mükellef bugün ödemesi gereken bir vergiyi ödemeyerek geleceğe bırakmaktadır. Mükellefler yıl içinde ödeyecekleri vergileri bir sonraki yıla aktarabildikleri ölçüde vergiden kaçınmış olmaktadır. Özellikle yüksek enflasyonun yaşandığı bir ekonomide vergi erteleme yoluyla vergiden kaçınmak mümkündür¹¹³. Yüksek enflasyonun olduğu dönemlerde, mükellefler vergi borçlarını bir sonraki yıla aktararak vergiden kaçınabilmektedirler. Çünkü enflasyonun yaşandığı bir ekonomide paranın değer kaybetmesi sonucu harcanabilir gelirini artırmak isteyen mükellefler bu paralarını vergilere yatırmak yerine kullanmayı tercih edecekler, bugün ellerinde bulunan paranın gelecek yıldaki paradan daha kıymetli olacağı düşüncesiyle hareket edip vergileri erteleyerek avantaj sağlamış olacaklardır¹¹⁴.

¹¹¹ Saruç, a.g.e., s. 25.

¹¹² M. Erol Karsan, *Vergi Kaçırma ve Vergiden Kaçınma İle Mücadelede Uluslararası İşbirliği*, İstanbul: Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Yayını, 25 Mart 1984, s. 50.

¹¹³ Yasemin Taşkın, "Vergi Psikolojisi ve Vergiye Karşı Mükellef Tepkileri", *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi, 54. Seri, 2010, s. 79.

¹¹⁴ Polat, a.g.t., s. 50; Taşkın, a.g.m., s. 80; Çiçek, a.g.e., s. 80.

Enflasyon nedeniyle deđeri dūřen para ile gelecekte ödenecek vergi bugün ödenecek vergiye göre daha az maliyetli olacaktır¹¹⁵.

Şirketlerde kar dağıtımı yapılmaması: Şirketlerde yıl içinde elde edilen gelir sonrası oluşan kar, yılsonunda şirket ortaklarına kar payı olarak dağıtılmaktadır. Bu kar ilk olarak tevkifata tabi tutulmakta, sonra ise ortaklara dağıtılmaktadır. Ortaklar ise kendi paylarına düşen miktar üzerinden gelir vergisi ödemektedirler. Ancak şirket oluşan karı ortaklara dağıtmaz ve sermayeye eklerse ödenecek vergilerden kaçınılmış olacaktır. Çünkü sermayeye eklenen kar vergiden muaftır. Mükellefler tarafından kullanılan bu kanun boşluğu vergiden kaçınma aracıdır ve mükellefler durumlarını bu uygulamalara göre şekillendirmektedirler. Bu sebeple bu uygulamaların alt yapısının iyi hazırlanması gerekmekte olup, sayılarının ve şartlarının genişliğinin ölçülü olması sağlanmaya çalışılmalıdır¹¹⁶. Çünkü bu uygulamalar mükellefler arasında da adaletsizliğe neden olmaktadır. Muafiyet, istisna ve indirimlerden yararlanan ve yararlanamayan mükellefler arasında çatışmalar yaşanabilmektedir. Buda vergilere duyulan güveni ve adaleti zedeleyen bir durumdur. Güven ve adalet duygusunu yitiren ve vergisini zamanında ve tam ödeyen mükellef vergi vermeme yollarını araştırmaya başlayacaktır.

Kar payı ortaklara dağıtılsa bu ortaklar açısından menkul sermaye iradı olacak yani gelir vergisi doğacakken dağıtılmadığı için menkul sermaye elde edilmiş olmayacaktır. Kar ortaklara dağıtılmayıp sermayeye eklendiğinden dolayı da stopaj da ödenmeyecektir. Sonuç olarak kar payına gitmeyen ortaklık vergiden kaçınmış olacaktır¹¹⁷.

Örtülü sermaye yoluyla vergiden kaçınma: Şirketlerin sermaye yerine ortaklardan borç alma yoluna gitmesi literatürde “örtülü sermaye” olarak adlandırılmaktadır. Şirketler finansman ihtiyaçlarını ortaklardan alacağı borç paralarla karşılayarak giderebilmektedirler. Burada amaç sermayeyi kullanmayarak, alınan borç paralar karşılığında ödenen faizlerin ve kur farklarının indirim konusu yapılmak istenmesidir. Çünkü şirketler doğan finansman ihtiyaçlarını ortakların koyacağı sermaye ile karşılama yoluna gitse yılsonunda kar payı dağıtmak zorunda kalmaktadır ve bu kar payı vergiye tabi tutulmaktadır. Oysa şirket bu parayı ortaklardan borç olarak sağlasa bu durumda borcu geri öderken ödeyeceği faizleri indirim konusu yapabilecektir. Burada

¹¹⁵ Talha Apak, “Vergi Kaçırılmazsınız Ancak Vergiden Kaçınabilirsiniz”, www.alomaliye.com/2017/06/05/vergi-kacirma-vergiden-kacinma/, (14.03.2018).

¹¹⁶ Birinci, a.g.t., s. 101.

¹¹⁷ Kıldış, a.g.m., s. 127.

şirket elde ettiği karı temettü (kar payı) olarak değil faiz olarak şirket ortaklarına transfer etmektedir. Böylece hem indirilebilir giderini artırmakta hem de ödeyeceği vergiden kurtularak vergiden kaçınmaktadır¹¹⁸.

Yenileme fonundan yararlanma: VUK'da yer alan yenileme fonu vergiden kaçınma aracı olarak kullanılabilir. Şirket kayıtlarında sabit kıymet olarak kaydedilmiş ve amortismanına tabi tutulmuş bir demirbaşın satışından doğacak kar vergiye tabi tutulmaktadır. Şayet bu satış o iktisadi kıymeti yenileme amacıyla yapıldıysa bu durumda ortaya çıkan kar 3 yıl boyunca yenileme fonunda tutulmak üzere buraya aktarılır ve gelir olarak yazılmadığından dolayı vergiye de tabi tutulmaz. Sonuç olarak 3 yıl süreyle vergiden kaçınılmış olur¹¹⁹.

5. Vergi Arbitrajı Yoluyla Vergiden Kaçınma

Vergi arbitrajı, vergi sisteminde yer alan farklılıkları kullanarak risksiz bir şekilde kazanç sağlamaktır. Ülkemizde yatırım açısından bölgeler arası eşitsizlikleri yok edebilmek amacıyla az gelişmiş bölgelere yapılan yatırımların daha düşük oranlarda vergilendirilmesi yoluna gidilmektedir. Bu bölgelerde yapılacak yatırımları teşvik etmek amacıyla istisna ve muafiyet uygulamalarına yer verilmiştir¹²⁰. Yatırım yapmak ve daha az vergi ödemek isteyen mükellefler bu bölgeleri tercih ederek vergi arbitrajı yoluyla vergiden kaçınmış olacaktırlar.

Vergi arbitrajı sadece ülke sınırları içinde değil iki ülke arasında da uygulama bulabilen bir vergiden kaçınma yoludur. Tabi ki bu durum mükellefin elde ettiği gelirin iki ülkenin de mevzuatını ilgilendirmesi sonucu geçerli olacaktır¹²¹.

Ülkelerin vergi mevzuatı açısından, vergilendirmede kullandığı bazı ilkeler mevcuttur. Bunlar “mülkîlik” ilkesi ve “şahsîlik” ilkesi olarak karşımıza çıkmaktadır. Devletin vergilendirme yetkisinin sınırının belirlenmesinde bu ilkeler belirleyici olmaktadır¹²².

¹¹⁸ Polat, a.g.t., s. 54; Kıldış, a.g.m., s. 125.

¹¹⁹ a.g.m., s. 125.

¹²⁰ Saruç, a.g.e., s. 26.

¹²¹ a.g.e., s. 26.

¹²² Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku*, s. 10.

Vergi hukukunda mülkiyet ilkesi “kaynak ilkesi” olarak da kullanılmaktadır. Bu ilkeye göre; bir devletin sınırları içinde gerçekleşen vergiyi doğuran olaylar, o devlet tarafından vergilendirilecektir. Kısaca kaynak ilkesine göre, o ülkede elde edilen gelir, geliri elde edenin ülke vatandaşı olup olmamasına, yerleşim yerinin orası olup olmamasına bakılmaksızın vergiye tabi tutulacaktır¹²³.

Şahsiliyet ilkesi ise, bir devletle şahsi ilişki içinde bulunan kişiler, bu ilişki yerleşim yeri ya da vatandaşlık olabilir, nerede olduklarına bakılmaksızın o devletin vergi kanunlarına tabi olacaklardır. Kişi bu ilkeye göre ister vatandaşlık veya ikametgâh bağıyla bağlı olduğu ülkede isterse de başka bir ülkede gelir elde etsin, elde ettiği tüm gelirler şahsiliyet ilkesi ile bağlı olduğu devlet tarafından vergilendirilecektir¹²⁴.

Türkiye’de bu ilkelerin uygulanması gelir, harcama ve servet vergilerine göre özellik arz eden durumlar oluşturmaktadır. Gelir vergilerinde tam mükellefler açısından şahsiliyet ilkesi, dar mükellefler¹²⁵ açısından kaynak ilkesi uygulama alanı bulurken, harcama ve servet vergilerinde kaynak ilkesi uygulanmaktadır. İstisnai durum olarak veraset ve intikal vergilerinde Türk vatandaşlarına ait yurtdışındaki mallar¹²⁶ şahsiliyet ilkesine göre vergilendirilmektedir yani bu mallarda kaynak ilkesi geçerli olmayacaktır¹²⁷.

Türkiye’de şahsiliyet ilkesinin uygulama alanı yerleşim yerine göre vergilendirme olarak karşımıza çıkmaktadır. Buna göre yerleşim yeri gerçek kişiler açısından Türkiye’de bulunanlar, bir takvim yılında 6 aydan fazla Türkiye’de oturmuş olanlar ile kurumlar açısından kanuni veya iş merkezi Türkiye’de olanlar, tam mükellef sayılırlar ve elde ettikleri tüm gelirler (ister Türkiye ister yurtdışı olsun) Türkiye tarafından vergiye tabi tutulur¹²⁸.

İki ülke arasındaki vergi sistemi farklılıklarından yararlanarak yapılacak olan vergi arbitrajı, sınır ötesi vergi arbitrajı olarak karşımıza çıkmaktadır. Burada mükellef, kaynak

¹²³ Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku*, s. 53.

¹²⁴ Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku*, s. 54.

¹²⁵ Dar mükellef kavramı, gerçek kişiler açısından Türkiye vatandaşı olmayan, Türkiye’de yerleşik bulunmayanlar olarak tanımlanırken, tüzel kişiler açısından kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan kurumlar olarak tanımlanmaktadır.

¹²⁶ Burada Türkiye dışında bulunan bir malın Türkiye dışında yaşayan Türk vatandaşına veraseten intikalinin de Türkiye tarafından vergiye tabi tutulacağından bahsedilmektedir. Kısaca yurt dışında bulunan mal, Türk vatandaşına intikal ettiği için vatandaşlık ilkesi gereği kişinin yerleşim yeri Türkiye olmasa da vergilendirme hakkı Türkiye’de bulunmaktadır.

¹²⁷ Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku*, ss. 54-55.

¹²⁸ Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku*, s. 361.

ilkesini benimsemiş bir ülkede ikamet ediyor ancak ikamet ilkesini benimsemiş bir ülkeden kazanç sağlıyorsa, elde ettiği bu kazanç her iki ülke vergi sistemi tarafından vergilendirilemeyecek ve vergi dışı kalacaktır¹²⁹.

Ülkeler arasındaki matrah, borç, sermaye tanımlarının farklı olması, gelirin elde edildiği kaynaklarla ilgili tanımların farklı olması sonucu da vergiden kaçınmak mümkündür¹³⁰.

Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamında alınacak olan vergilerde adaleti sağlamak ve kayıp ve kaçığı azaltmak amacıyla örtülü sermaye, kontrol edilen yabancı kazanç, transfer fiyatlaması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını gibi uygulamalarla önlemler alınmaya çalışılmaktadır¹³¹.

Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca kurumların ortaklarından ya da ortaklarla ilişkili kişilerden¹³² aldıkları borçların dönem başı öz sermayenin üç katını aşan kısmı “örtülü sermaye” sayılacağından bu kısma isabet eden faiz, kur farkı vb. giderler kanunen kabul edilmeyen gider kapsamındadır ve safi kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilememektedir. Ancak şirketler ortaklardan alacakları borç paralarını örtülü sermaye kapsamına girmemesi için dönem başı öz sermaye tutarlarını ne kadar yüksek tutarlarsa o kadar borçlanabilecekler ve bu borçlara ödedikleri faizleri de safi kazançlarının tespitinde indirip matrah azalması sonucunda daha az vergi ödeyebileceklerdir. Bu da hukuka uygun şekilde yapılmış bir vergiden kaçınma faaliyeti kabul edilecektir. Bunu bir örnekle açıklamak gerekirse; şirketlerin yıl içinde elde ettikleri gelirleri vergiye tabi tutulduktan sonra kalan karlar şirket ortaklarına kar payı olarak dağıtılmaktadır. Bu dağıtılan kar paylarından da % 15 oranında tevkifat yapılmakta ayrıca ortaklarda alacağı kar paylarını gelir olarak beyan edip vergi ödemektedirler. Ancak şirketler örtülü sermaye kapsamına alınmamak amacıyla dağıtması gereken bu kar paylarını dağıtmayarak öz sermayeye eklemekte ve dönem başı öz sermaye tutarlarını artırmaktadırlar. Dönem başı öz sermaye artınca bunun üç katını geçen borçlanma tutarlarının örtülü sermayeye girme oranı da o ölçüde azalacaktır. Şirket rahatlıkla ortaklardan borçlanma yoluna gidecek ve ödediği faizleri de gider olarak düşüp matrahını azaltacaktır. Kar payı dağıtımını sonrasında

¹²⁹ Saruç, a.g.e., s. 26.

¹³⁰ Günay, a.g.m., s. 89.

¹³¹ Murat Batı, *Muhasebe Hileleri ve Vergiden Kaçınma Türk Vergi Mevzuatındaki Yasallığı: Hile-Kaçınma-Peçeleme*, 2.b., Ankara: Seçkin Yayıncılık, Mart 2017, s. 187.

¹³² Ortaklarla ilişkili kişi: Ortağın ilgili firmada en az % 10 paya sahip olması gerekmektedir.

ödenecek tevkifat ve ortakların ödeyeceği gelir vergisinden de kurtulma sonucunu doğuran bu işlemler neticesinde vergiden kaçınılmış olunacaktır¹³³.

D. VERGİDEN KAÇINMANIN SONUÇLARI

Mükelleflerin vergiden kaçınma girişimleri sonucunda ülkeler ciddi gelir kayıpları yaşamaktadır. Bu kayıp kamu gelirlerinin artırılması konusunda ülkelerin dezavantajlarla karşılaşmalarına neden olmaktadır yani kamu gelirlerinde oluşacak artış vergiden kaçınma eylemleri nedeniyle sınırlanmaktadır. Yaşanan gelir kayıpları aynı zamanda ülkelerde var olan vergi sistemlerinin adaletini ve verimliliğini bozmaktadır. Örneğin, vergiden kaçınma yollarını bulan ve bunu kullanarak daha az vergi ödeyen veya hiç vergi ödemeyen bir mükellef karşısında, vergi matrahını azaltamayarak vergisini ödeyen mükellefin kendisini dezavantajlı konumda görmesi muhtemeldir. Bu durum mükelleflerin vergideki adaletin bozulduğu ya da olmadığı yönündeki algılarının güçlenmesine sebebiyet vermektedir. Adil ve verimli bir vergi sistemi bağlamında tehdit haline gelen vergiden kaçınma hem ulusal hem de uluslararası düzeyde çok yönlü olarak ele alınması gereken önemli bir sorun olarak karşımıza çıkmaktadır¹³⁴.

Vergiden kaçınan mükellefler, yüksek vergi oranlarının uygulandığı ürünleri ya da yatırım alanlarını tercih etmeyerek, yatırım ve tasarruf kararlarını muafiyet ve istisnaların geniş olarak uygulandığı, düşük vergi oranlarına sahip alanlara yöneltmektedirler. Bu durum ülkedeki kaynakların verimsiz kullanılmasına yol açmaktadır¹³⁵.

Vergi uygulamalarının başarılı bir şekilde gerçekleştirilememesi neticesinde devlet gelir kaybına uğramaktadır. Bu gelir kaybı sonucunda ise klasik görevleri ve sosyal nitelikteki faaliyetlerini yerine getirmede aksaklıklar yaşar. Bu durumu yeni vergilerle ya da vergi oranlarını artırmakla çözülemeye çalışması ise vergisel yükümlülüklerini tam ve zamanında yerine getiren dürüst vergi mükelleflerini cezalandırmaktan başka bir durum değildir. Bu sebeple vergiden kaçınma faaliyetlerinin engellenmesi hem vergilemede adaleti sağlayacaktır hem de kısır döngüden kurtularak devlet gelirlerinin yeterli miktarda tahsili gerçekleşmiş olacaktır¹³⁶.

¹³³ Batı, a.g.e., ss. 188-191-192.

¹³⁴ Acinöroğlu, a.g.m., s. 191.

¹³⁵ Armağan, a.g.t., s. 106.

¹³⁶ Akdoğan, *Kamu Maliyesi*, s. 165.

Vergiden kaçınmanın ülke ekonomisine ve mevzuatına yönelik zararlı sonuçları bulunmaktadır. Ülkenin gelir kaybına uğramasına, vergi mevzuatının karmaşıklaşmasına, vergi sistemine duyulan güvenin azalmasına, hukuka olan güvenin sarsılmasına, kaynak kullanımında etkinsizliğe, vergi yükünün adil dağılımının bozulmasına, ekonomi politikalarının uygulanmasının güçlüğüne neden olması gibi zararlı sonuçları bulunmaktadır. Bu nedenlerden dolayı vergiden kaçınmanın önlenmesine yönelik düzenlemelerin yapılması gerekmektedir¹³⁷.

Bir vergi sisteminde vergiden kaçınma kolay bir hale geldiyse yani vergiden kaçınma yolları fazlaysa toplanamayan vergiler sonucunda devletin vergi gelirinde azalma meydana gelecektir. Azalan vergi gelirleri karşısında artan kamu harcamalarını finanse etmek isteyen devlet, borçlanma yoluyla gelirlerini artırma yoluna gidecektir. Borçlanma ise uzun vadede devlet ekonomisine zarar veren bir politika olacaktır. Bir başka açıdan ise vergiden kaçınma ülke içinde alınan vergilerin türünün değişmesine sebep olabilmektedir. Özellikle devlet, dolaysız vergilerde görülen vergiden kaçınmayı engellemek daha doğrusu vergiden kaçınma sonucu dolaysız vergilerden elde edemediği hasılatı dolaylı vergileri artırmak suretiyle elde etmeye çalışmaktadır. Ancak bu durum ülkedeki gelir dağılımını bozmaktadır. Devletin gelirini azaltan, vergi yükünün adil dağılımını bozan, vergilemede adaleti zedeleyen vergiden kaçınmanın dolayısıyla vergiden kaçınmaya sebep olan ya da bunu kolaylaştıran hukuki düzenlemelerin, mevzuatta yer alan istisna ve muafiyetlerin ve boşlukların gözden geçirilip revize edilmesi gerekmektedir¹³⁸.

II. VERGİDEN KAÇINMA KAVRAMININ BENZER KAVRAMLARLA KARŞILAŞTIRILMASI

A. VERGİDEN KAÇINMA – VERGİ KAÇAKÇILIĞI

Vergiler, devletin temel finansman kaynağıdır ve mükelleflerden zorunlu, karşılıksız olarak alınan parasal ödemelerdir. Hal böyle olunca mükellefler bu ödemeleri yapmak istemezler, yük olarak algırlar ve tepki gösterirler. Bu tepki ise ödenecek verginin en aza indirilmeye çalışılması ya da ortadan kaldırılmaya çalışılması şeklinde karşımıza çıkmaktadır. Bu durumda mükellef ya yasal yollarla ödeyeceği vergiyi

¹³⁷ Gökbel, a.g.e., s. 56.

¹³⁸ Kıldış, a.g.m., s. 129.

azaltmaya çalışacak ya da yasal olmayan yollarla vergiyi hiç ödemeyecektir. Verilen bu tepkilerin sonucunda vergi yasal yollarla minimize edilmişse bu durum dar anlamda vergiden kaçınma olacak, yasal olmayan yollarla yok edilmişse geniş anlamda vergiden kaçınma yani vergi kaçakçılığı olarak adlandırılacak ve eylemler cezai yaptırıma tabi tutulacaktır. Aralarında yasallık açısından fark olmasına karşın, sonuçları açısından her iki kavramın ortak yönleri bulunmaktadır. Bu iki tepki sonucunda devletin vergi gelirleri azalmakta, mükellefin ödeyeceği vergiyi azalttığından dolayı vergi sonrası geliri bir nevi artmış olmakta ve toplumsal sonuç olarak vergi adaleti ve vergi yükünün dağılımı bozulmuş olmaktadır¹³⁹.

Dar anlamda vergiden kaçınma ve vergi kaçırma mükelleflerin üzerlerindeki vergi yükünü azaltmak adına başvurdukları, kanuni açıdan bakıldığında yasal ya da yasal olmayan şekilde ayrıma tabi tutulabilecek, yollardandır.

Dar anlamda vergiden kaçınma, vergiyi doğuran olaya sebebiyet verilmemesi neticesinde vergi borcunun hiç doğmaması iken, vergi kaçakçılığı doğmuş olan bir vergi borcunun yasalara da aykırı gelerek kasten hiç ödenmemesidir¹⁴⁰. Kasıtlı olarak vergi ziyana sebebiyet vermek vergi kaçakçılığıdır¹⁴¹.

Kanunlardaki boşluklardan yararlanmak ya da kanun maddesini asıl amacı dışında yorumlayıp kullanmak dar anlamda vergiden kaçınma iken, vergi yükünün yasal olmayan yöntemlerle azaltılmaya çalışılmasına vergi kaçırma ya da geniş anlamda vergiden kaçınma denir¹⁴².

Vergiden kaçınma durumu mükellefin bilinçli şekilde gerçekleştirdiği bir eylem, vergiye karşı verdiği bir tepkidir. Vergi kaçakçılığında olduğu gibi kasıtlı olarak bir suç işleme mantığı olmasa da yükümlülüklerinden kurtulma çabası içindedir. Mükellef bilerek, isteyerek vergiyi doğuran olaya sebebiyet vermeyecek eylemlerde bulunacaktır. Örneğin; kişi bilinçli olarak daha düşük oranda vergilendirilen malı tercih edecektir ve vergiden kaçınacaktır¹⁴³.

¹³⁹ Yakup Karabacak, *Vergi Kaçakçılığı ve Türkiye Uygulaması*, (Yüksek Lisans Tezi), Adana: Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1997, s. 4.

¹⁴⁰ Akdoğan, *Kamu Maliyesi*, s. 165.

¹⁴¹ Yonar, a.g.t., s. 91.

¹⁴² Karsan, a.g.e., s. 35.

¹⁴³ Kıldış, a.g.m. s. 123.

A. Sandmo'ya göre, vergi kaçırma ve vergiden kaçınmanın kavramsal ayrımı vergi mükelleflerinin eylemlerinin yasallığı ile ilgilidir. Vergi kaçırma yasa ihlali iken vergiden kaçınma vergi hukuku çerçevesinde yasalara uygun durumu ifade etmektedir¹⁴⁴.

Murphy, vergi kaçakçılığını vergi dairesine vergi beyannamesinin yanlış beyan edilmesi veya hiç beyanname verilmemesi şeklinde tanımlamaktadır ve bu eylemin faili hukuki cezalar ile cezalandırılmaktadır. O'na göre vergiden kaçınma ise kasıtlı olmadan bir vergiyi en aza-asgariye indirmeye çalışmaktır. Vergiden kaçınma O'nun için yasal fakat uygun olmayan, kanunun ruhuna aykırı bir durumdur¹⁴⁵.

Vergiden kaçınma ve vergi kaçırma sonuçları itibariyle benzerlikler taşımasına rağmen maliye disiplini açısından birbirinden ayrılmaktadır. İki kavram arasındaki bu ayrım ise kanunla çizilmektedir. Vergiden kaçınma kanunlara uygun bir eylemken, vergi kaçırma ise kanuni olmayan ve cezalara konu olan bir eylemdir. Vergi kaçırma gelir kasıtlı olarak daha az beyan edilmekte ya da harcamalar yüksek gösterilmektedir kısaca yasal olmayacak şekilde vergi ödememe yolları tercih edilmektedir. Vergiden kaçınma ise kaçırmanın tam aksine kanunu kullanarak, kanunları çiğnemenin daha az vergi ödemeye çalışmaktır¹⁴⁶.

Vergi kaçakçılığı tanımlanırken iki unsur üzerinden ilerlenmiştir. Bu unsurlardan biri "ödeme" diğeri ise "tahakkuktur". Ödeme unsuruna göre vergi kaçakçılığı; vergi kanunlarına göre vergi borcu doğan ve ödenmesi gereken verginin yasaya aykırı şekilde kısmen ya da tamamen ödenmemesidir şeklinde tanımlanmaktadır. Tahakkuk unsuruna göre vergi kaçakçılığı ise mükellefin ödevlerini-yükümlülüklerini zamanında yerine getirmemesi sonucu verginin tahakkuk ettirilememesidir şeklinde tanımlanmaktadır¹⁴⁷. Ancak her iki şekilde de ortak nokta kast unsurudur. Mükellefler vergi kaçakçılığına kasıtlı eylemleri sonucu sebep olurlar.

Yaptığı eylem ve işlem sonucunda üzerinde vergi yükü doğan mükellefin, vergi kanunlarına aykırı şekilde vergiyi eksik ödemesi veya hiç ödememesi vergi kaçakçılığı olarak adlandırılmakta ve kanuna aykırı bir eylem olduğundan dolayı da bunun sonucunda

¹⁴⁴ Sandmo, a.g.m., s. 645.

¹⁴⁵ Murphy, a.g.m., s. 6.

¹⁴⁶ Baloğlu vd., a.g.e., s. 15.

¹⁴⁷ Çölgezen, a.g.m., ss. 73-74.

vergi suçu meydana gelmektedir¹⁴⁸. Vergiden kaçınmanın aksine vergi kaçakçılığı, vergi matrahını azaltmak veya küçültmek, tutulması zorunlu defterleri tutmamak, defter, belge ve bilgileri gizlemek, sahte fatura kullanmak, çeşitli muhasebe hileleri yapmak gibi kanuna aykırı şekilde eylemler yaparak vergiyi daha az ödemeye çalışma çabasıdır¹⁴⁹.

Mali sonuçları birbirine benzer olmasına karşın hukuki sonuçları birbirinden farklı¹⁵⁰ iki kavram olan vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı literatürde çoğunlukla aynı anlama gelecek şekilde kullanılmaktadır. Teorik olarak aralarında ayırım yapılabilmesine karşın gerçek hayatta karşılaşılan örneklerde olayın kaçınma mı yoksa kaçakçılık mı olduğunu ayırt etmek ise oldukça güçtür. Vergi kaçakçılığında kanunların ihlali söz konusuysa, vergiden kaçınmada kanuna aykırılık yoktur. Matrahın bilerek ve istenerek gizlenmesi ya da yanlış beyan edilmesi sonucunda verginin daha az ödenmesi ya da hiç ödenmemesi vergi kaçakçılığı, matrahın kanunlara uygun şekilde azaltılması sonucu daha az vergi ödenmesi ise vergiden kaçınma kavramını karşımıza çıkarmaktadır. Meydana gelen bu iki fiilden ilki olan vergi kaçakçılığı kanun önünde suç unsurunu oluştururken, vergiden kaçınma ise suç sayılmamaktadır. Örneğin; gayrimenkul sermaye iradı açısından vergiden kaçınma yolu, gerçek ya da götürü gider yönteminden daha az vergi çıkartacak yolu seçmekken, vergi kaçırmak ise kira miktarını olduğundan az bildirmek ya da sahte bir gider faturası ile matrahı azaltmaktır.

Tablo 1: Vergi Kaçırma – Dar Anlamda Vergiden Kaçınma

	YASAL	RİSKLİ	AHLAKİ
Vergi Kaçırma	Hayır	Evet	Hayır
Dar Anlamda Vergiden Kaçınma	Evet	Hayır	Bazen

Dar anlamda vergiden kaçınma yasal ve risksiz bir davranışken, vergi kaçırma riskli ve yasadışıdır. Ahlaki açıdan ise vergi kaçırma her durumda ahlaki bir davranış değilken, dar anlamda vergiden kaçınma bazı durumlarda ahlaki bulunurken bazı durumlarda bulunmayabilir¹⁵¹.

¹⁴⁸ Edizdoğan, Taş, Çelikkaya, a.g.e., s. 89.

¹⁴⁹ Doğan Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, 10.b., Bursa: Ekin Yayınevi, Eylül 2017, s. 400.

¹⁵⁰ Mahmut Yardımcıoğlu ve Diğerleri, “Vergi ve Muhasebe İle İlgili Konulara Vergi Mükelleflerinin Bakışında Moral ve Ahlaki Değerlerin Etkisi”, *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C. 5, S. 1, 2015, s. 191.

¹⁵¹ Saruç, a.g.e., s. 22.

Vergiden kaçınma ile vergi kaçakçılığı arasındaki ayırım adil, meşru ve doğru olmalarına göre yapılmaktadır. Vergiden kaçınmada yasa dolanılmakta, ancak yasaya aykırılık oluşturulmamaktadır, vergi kaçakçılığında ise yasa ihlal edilmektedir. İki kavram arasındaki ortak yön ise vergi gelirlerinde azalmaya neden olmalarıdır¹⁵².

Vergi kaçakçılığında, kanun kasıtlı olarak ihlal edilirken, vergiden kaçınmada ihlal yoktur. Ancak olayın vergiden kaçınma olarak değerlendirilebilmesi için kanunun amacı ve özü iyi analiz edilmelidir. Zira vergi kaçakçılığında işlemin kanuna aykırılığı açıkça ortadadır. Tiley' e göre; "İki insan vergi yükünü azaltmak için evlenirse bu vergiden kaçınmadır; evli olmamalarına karşın gelir idaresine evli olduklarını beyan ederlerse vergi kaçırdıkları için suçludurlar"¹⁵³.

Ülkemizde bir eylemin vergi kaçakçılığı olarak değerlendirilmesi için kasıt aranmaktadır. Kasıtlı bir eylem sonucu gerçekleştirilen vergi kaybı Türk Vergi Sistemi'nde vergi kaçakçılığı olarak kabul edilir ve cezai yaptırıma tabi tutulur¹⁵⁴.

OECD'ye göre vergi kaçırma, vergi mükellefinin gelir veya bilgilerini gizleyerek, ödemesi gereken miktardan daha az vergi ödemesi şeklinde gerçekleşen yasa dışı faaliyetlerdir. Vergiden kaçınma ise vergi mükellefinin yükümlülüğünü azaltmaya yönelik olarak kendi işlerinde gerçekleştirdiği yasal düzenlemelerdir. Ancak bu düzenlemeler yasanın niyetiyle çelişmektedir¹⁵⁵. OECD raporunda ise vergi kaçakçılığı kavramı, mükelleflerin kanunları ihlal ederek vergi ödememek amacıyla yaptıkları faaliyetlerin tümüdür şeklinde tanımlanmaktadır¹⁵⁶.

Evans ise vergiden kaçınma ile vergi kaçakçılığı arasındaki ayrımı bu iki kavramı hukuki açıdan ele alarak yapmaktadır. O'na göre vergiden kaçınma hukuk içinde faaliyette bulunmakken, vergi kaçakçılığı ise hukuk dışında faaliyette bulunmaktadır¹⁵⁷.

¹⁵² Gökbel, a.g.e., s. 38

¹⁵³ Şerif Emre Gökçay, *Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Kapsamı, Niteliği ve Sınırları* (Doktora Tezi), İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2017, ss. 155, 157-158.

¹⁵⁴ Karabacak, a.g.t., s. 45.

¹⁵⁵ David G. Duff, "Tax Avoidance in the 21st Century", *Australian Business Tax Reform In Retrospect and Prospect*, Chris Evans & Rick Krever, eds., Thomson, June 1, 2009, https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1457453, p. 478, (19.05.2019).

¹⁵⁶ Elif Pürsünlerli Çakar, Fatih Saraçoğlu, "Vergi Kaçakçılığı İle Mücadelede Yeni Model: Vergi Polisi Müessesesi (Fransa Örneği)", *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 5, S. 2, 2014, s. 55.

¹⁵⁷ Chris Evans, "Containing Tax Avoidance: Anti-Avoidance Strategies", *Musgrave Memorial Colloquium*, 12 December 2008, <http://www.austlii.edu.au/au/journals/UNSWLRS/2008/40.html>, p. 4, (19.05.2019).

Birleşmiş Milletler Teşkilatınca hazırlanmış olan “Gelişmiş ve Gelişmekte Olan Ülkeler Arasında Vergi Sözleşmeleri El Kitabı” na göre; “*Vergi kaçırma, vergi hukukunu oluşturan kurallara bilinçli ve kasıtlı olarak uyulmaması halidir. Vergiden kaçınma ise, mükelleflerin herhangi bir kasıt ve niyetleri olmamasına rağmen, yasadan doğan vergi yükümlülüklerini ihmal ve hata sonucu yerine getirmemeleridir.*” şeklinde tanımlanmaktadır¹⁵⁸. Bu tanımlardan anlaşılacağı üzere iki fiil arasında ki ayrım kasıt ve niyete göre yapılmıştır. Fiilde kasıt varsa vergi kaçırma, kasıt yoksa vergiden kaçınmadır.

Fransa Vergi Konseyi ise vergi kaçakçılığını, mükelleflerin ödeyecekleri bir vergiyi azaltmak için giderlerini artırma amaçlı yaptıkları ve suç sayılan eylemleridir şeklinde tanımlamaktadır¹⁵⁹.

Vergi kaçakçılığı ile vergiden kaçınma vergiye karşı gösterilen tepkiler arasında yer almakta ve sonucunda devleti gelir kaybına uğratmaktadır. Ancak vergiye karşı gösterilen her tepki aynı sonucu yaratmamaktadır. Bu sebeple vergiden kaçınma ile bazı kavramların karşılaştırılması karışıklığa sebep olmaması açısından aşağıda başlıklar halinde ele alınmaktadır.

B. VERGİDEN KAÇINMA – VERGİ HARCAMASI

Vergi harcaması, vergi sistemi aracılığıyla getirilmiş bazı düzenlemelerin yapılması sonucu gerçekleşen vergi gelirlerindeki kayıpları ifade etmektedir. Bu düzenlemeler kanunla konulmuş olan muafiyet, istisna ve indirimlerdir¹⁶⁰.

Vergi Harcamaları Raporuna göre vergi harcamaları; standart vergi sisteminden (benchmark) sapmalar yani vergi indirimi, istisna ve muafiyetler sonucu gerçekleşen ve devleti gelir kaybına uğratan vergisel kayıplar olarak tanımlanmaktadır¹⁶¹.

Bir başka tanıma göre vergi harcaması, bazı mükellef gruplarının vergi yüklerini azaltmak ve bu mükellefleri teşvik etmek amacıyla getirilmiş istisna, indirim ve muafiyet uygulamalarının sonucunda devletin vergi gelirlerindeki kaybıdır¹⁶². Vazgeçilen vergi,

¹⁵⁸ Karsan, a.g.e., s. 34.

¹⁵⁹ Pürsünlerli Çakar, Saraçoğlu, *Vergi Kaçakçılığı İle Mücadelede Yeni Model: Vergi Polisi Müessesesi (Fransa Örneği)*, s. 55.

¹⁶⁰ Saruç, a.g.e., s. 26.

¹⁶¹ T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, *Vergi Harcamaları Raporu*, Ankara: 2018, s. 5.

¹⁶² Aydın, Çaşkur, a.g.e., s. 209.

vazgeçilen gelir olarak tanımlanan vergi harcamasında devletin amacı, bu vazgeçtiği gelirlerle sosyal ve mali politikalar üretmektir¹⁶³.

Ülkemizde vergi harcamaları kapsamına alınmış uygulamalar muafiyet, istisna, indirim şeklindeki uygulamalardır. Dolayısıyla ülkemizde vergi harcamaları kapsamına; ekonomik ve sosyal amaçlarla bazı mükellefler ya da bazı vergilendirilmesi gereken konular üzerinden vergi alınmaması sonucunda devleti gelir kaybına uğratan, vergisel yükümlülükleri azaltan düzenlemeler girmektedir. Buradan hareketle eğer düzenlemeler belirli mükelleflere yönelik değil de tüm mükellefleri içine alan yani genele uygulanabilen bir düzenleme ise bu nedenle oluşabilecek bir vergi kaybı vergi harcaması olarak değerlendirilmeyecektir. Örneğin; koşul ve şart olmadan tüm mükelleflere uygulanabilen bir vergi oranı indirimi, amortisman hesaplamaları, zarar mahsupları, gider indirimleri, karşılık ayırmak standart vergi sistemi içinde yer alan uygulamalar olduğundan vergi harcaması olarak kabul edilmemektedir¹⁶⁴.

C. VERGİDEN KAÇINMA – VERGİ UYUMU

Vergi uyumu, vergi mükelleflerinin vergi dairesine iş düşürmeden, kendi istekleriyle beyanda bulunmalarıdır. Vergi uyumunun yüksek olması bize gelirlerin doğru beyan edildiğini, yapılan harcamaların gelirlerden doğru şekilde düşüldüğünü, vergi muafiyet, istisna ve indirimlerin doğru şekilde kullanıldığını göstermektedir. Mükelleflerin ödeyecekleri vergi miktarlarını azaltmak için mali işlemlerini kanunlara uygun olarak yürütmeleri vergi uyumunun bir göstergesidir¹⁶⁵.

Vergi uyumu, mükelleflerin hiçbir baskı olmadan, kendi istekleri doğrultusunda vergi ile ilgili ödevlerini tam olarak yerine getirmesini ifade etmektedir. Vergi uyumunda mükellefler yasanın sözüne ve özüne yani ruhuna ve anlamına uygun hareket etmektedirler¹⁶⁶. Oysaki vergiden kaçınmada yasanın sözüne uygunluk ancak özüne aykırılık söz konusudur.

¹⁶³ Ahmet Tekin, Yaşar Akdağ, “Belçika, Danimarka, Finlandiya ve Hollanda’nın Vergi Harcamaları Gelişimi”, *Afyon Kocatepe Üniversitesi, İİBF Dergisi*, C. XV, S. II, 2013, s. 277.

¹⁶⁴ *Vergi Harcamaları Raporu*, ss. 7-8.

¹⁶⁵ Çetin Gerger, a.g.e., s. 56.

¹⁶⁶ Saruç, a.g.e., s. 23.

Vergi yükünü azaltmak adına yasalara uygun bir şekilde eylemlerde bulunan ancak sınırını aşan bir mükellefin vergi uyumu içine alınması, uyumlu bir mükellef olarak adlandırılması çok doğru olmayacaktır. Şöyle ki, mükelleflerin, vergi borçlarını azaltmaya yönelik olarak yaptıkları ertelemeler, itirazlar, indirilebilir gider kalemlerinin her türlüünü araştırarak bunları kullanmaları, hatta sırf daha az vergi ödemek adına “ayağıyla göç etme” şeklinde ifade edilen ve yaşanan yerden başka bir yere göç etmeleri de vergiden kaçınma içine alınabilecek faaliyetlerdendir. Ancak tüm bu faaliyetler yasanın lafzına uygun olmasına rağmen ruhuna, amacına aykırılık oluşturmaktadır¹⁶⁷. Yasa koyucunun amacı vergilendirilebilir gelir unsurlarını artırmak dolayısıyla da vergi gelirlerini artırmaktır. Hal böyle olunca yasanın lafzına ve ruhuna uygun hareket etmek olan vergi uyumuna bu tür faaliyetlerin dâhil edilmesi ve bunların uyumlu davranışlar olarak addedilmesi doğru bir ifade biçimi olmayacaktır. Bu açıdan bakıldığında yasa sınırları içinde kalsa da vergiden kaçınma davranışlarında bulunan mükelleflerin vergisini tam ve eksiksiz ödeyen mükelleflere göre vergi uyumu içerisine alınması güçtür.

D. VERGİDEN KAÇINMA – VERGİ PLANLAMASI

Kişilerin vergisel yükümlülüklerini azaltmak amacıyla hukuk kurallarına uygun şekilde planladıkları eylemlerin ortak adı vergiden kaçınmadır¹⁶⁸. Vergi planlaması, vergiden kaçınmak için kullanılan bir finans aracıdır¹⁶⁹. Vergi planlaması, gerçek ya da tüzel kişi mükelleflerin vergi yükünü en aza indirmek, vergi yükünü hafifletmek için vergi kanunlarında yer alan avantajlardan faydalanarak vergiden kaçınmaya yönelik yöntemlerin sistemli bir şekilde gerçekleştirilmesi olarak tanımlanmaktadır. Bu açıdan vergi planlamasında da kanuni boşluklardan yararlanıldığından dolayı iki kavram arasında benzerlik bulunmakla birlikte, kaçınmada vergiyi doğuran olayla ilişki kurulmazken planlamada ilişki kurulması iki kavram arasındaki farkı bize vermektedir¹⁷⁰.

Bir başka tanıma göre vergi planlaması, mükelleflerin ödemeleri gereken vergi miktarıyla mali imkânlarını karşılaştırması sonucunda, yasalara aykırılık oluşturmayacak

¹⁶⁷ Gökbel, a.g.e., ss. 21-22.

¹⁶⁸ Gökçay, a.g.t., s. 153.

¹⁶⁹ Kıldış, a.g.m., s. 547.

¹⁷⁰ Mehmet Nar, “Vergi Planlaması Aracı Olarak AR-GE Harcamaları”, *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, C. 8, S. 37, Nisan 2015, http://www.sosyalarastirmalar.com/cilt8/sayi37_pdf/6isletme_iktisat_kamu_iletisim/nar_mehmet.pdf, ss. 925-927, (09.10.2018).

biçimde bu vergiyi en aza indirme çabasıdır¹⁷¹. Vergi planlaması; mükelleflerin vergi kanunlarının sunduğu avantajları kullanarak vergi yükünü en aza indirecek şekilde hareket etmelerine denir. Mükellefler tüm iş ve işlemlerini yasal düzenlemeler ile uyumlu şekilde yerine getirmektedirler¹⁷².

Vergiden kaçınmada kanunun lafzına uygun ancak amacına aykırı eylemler söz konusuysa, vergi planlamasında kanunun lafzına ve amacına uygunluk söz konusudur. Vergi planlamasında mükellef kanunun kendisine tanıdığı kolaylıklardan yararlanmaktadır¹⁷³.

Agresif vergi planlaması, en az iki vergi sistemi arasındaki uyumsuzlukları kullanarak daha az vergi ödemeye çalışmaktır. Buna örnek olarak, çifte indirim ve çifte vergilendirmeye verilebilir. Çifte indirim, ortaya çıkan zararın her iki ülkenin vergi sistemlerinde de indirilebilir olması sonucu hem kaynak ülkede hem de mukim ülkede indirilmesidir. Çifte vergilendirmeye ise, her iki vergi sisteminde de ortaya çıkan gelirin vergilendirilmemesi sonucuna dayanmaktadır. Örneğin; kaynak ülkede vergilendirilmeyen gelir mukim ülke açısından da istisna sayılıyorsa bu durumda her iki ülkede de gelir vergiye tabi tutulmamış olacağından çifte vergilendirmeye ortaya çıkmış olacaktır¹⁷⁴.

Vergi planlamasını ve nasıl vergiden kaçınma amacıyla kullanılabilirdiğini bir örnekle açıklamak mümkündür. Buna göre, Hollanda mukimi bir şirket Türkmenistan'da 3 yıl sürecek olan bir inşaat işi yapmak istemektedir. Bu inşaat işinden elde edeceği kazancı için daha az vergi yüküne tabi olmak istemekte ve vergiden kaçınmanın yollarını aramaktadır. Şirket vergi yükünü % 50 oranında azaltacak şekilde vergi planlamasına gitmiş ve bu çerçevede merkezi Türkiye'de bulunan bir şirket kurmaya ve Türkmenistan'da yapacağı işle alakalı bağlantısını bu şirket üzerinden yürütmeye karar vermiştir.

Hollanda mukimi şirket Türkmenistan'da bir şube kurup inşaat işini tamamlarsa ve buradaki karını Hollanda'da bulunan ana şirkete transfer ederse, Türkmenistan'da elde edilen kazanç ilk olarak % 20 kurumlar vergisine tabi tutulacaktır. Türkmenistan'da şube

¹⁷¹ Elif Pürsünlerli Çakar, Fatih Saraçoğlu, "Vergide Özgürlük İlkesi", *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. XVIII, S. 3-4, 2014, s. 416.

¹⁷² Cemal İbiş, "İşletmelerde Vergi Planlaması", *Mali Çözüm*, S. 68, Temmuz-Ağustos-Eylül 2004, s. 73; Çölgezen, a.g.m., s. 76.

¹⁷³ Gökçay, a.g.t., s. 160.

¹⁷⁴ Pürsünlerli Çakar, Saraçoğlu, "Vergide Özgürlük İlkesi", s. 416.

kazançları merkeze aktarılırken stopaj uygulanmadığından dolayı Hollanda şirketi Türkmenistan'da elde edilen 100 birimlik kazancın 80 birimini merkeze alabilecektir. Ancak bu örnek üzerinden hareketle bir vergi planlamasına gidilerek oluşan % 20'lik vergi yükünden daha az oranda vergi ödenebilecek şekilde vergiden kaçınmak mümkündür. Burada öncelikli unsur Hollanda ve Türkmenistan'la aralarında çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması bulunan bir ülke bulmaktır. Çünkü Hollanda ve Türkmenistan arasında imzalanmış ÇVÖA bulunmamaktadır. Her iki ülke de ÇVÖA imzalamış olan ülke Türkiye olarak ele alınacaktır. Tüm bunlar ışığında vergi planlaması yapılarak, Hollanda Türkiye'de bir şirket kurmalı, kuracağı bu şirket ise Türkmenistan'da bir şube açmalıdır¹⁷⁵.

Bu durumda Türkiye'de kurulan şirket Türkmenistan'da kurulan şube için merkez konumundadır. Hollanda'daki şirket için ise temettü ödemesi yapacak olan tüzel kişiliktir. Türkiye ile Türkmenistan arasında imzalanan ÇVÖA ya göre inşaat faaliyetleri 45 ayı geçmiyorsa işyeri sayılmaz. Örnekte inşaat süresi 3 yıl (36 ay) olduğundan şube işyeri sayılmayacaktır. Yani şube geçici işyeri süresi avantajından yararlanacak ve elde edilen kazanç kurumlar vergisine tabi olmayacaktır. Aynı şekilde Türkmenistan'da ki iç mevzuat gereği şubeden merkeze yapılan kazançlardan stopaj da kesilmeyecektir. Kısaca şubede elde edilen gelir hiçbir vergiye tabi olmadan Türkiye'ye aktarılmış olacaktır. Türkiye'ye aktarılan bu gelir Türkiye'de de KVK'nin "İstisnalar" başlıklı 5' inci maddesinin birinci fıkrasının (h) bendine göre; *"Yurtdışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan ve Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlar, herhangi bir koşula bağlanmaksızın kurumlar vergisinden istisnadır"* maddesi gereği vergilendirilmeyecektir. Hollanda ile Türkiye arasında imzalanan ÇVÖA ya göre ödenecek temettülere % 10 stopaj uygulanmaktadır. Buradan hareketle Hollanda'ya aktarılacak kazanç üzerinden % 10 stopaj kesilecektir. Bu vergi planlaması sonucunda 100 birimlik kazancın 90 birimi Hollanda'ya aktarılmış olmaktadır. Vergi planlamasına gidilmeden önce yapılan işlemlerde 20 birim olan vergi yükü bu şekilde 10 birime düşürülmüş ve 10 birimlik bir avantaj sağlayan vergiden kaçınma faaliyetinde bulunulmuştur¹⁷⁶. Bu örnekte görüldüğü üzere şirket vergi planlamasına gitmiş ve vergi yükünü % 50 oranda daha da azaltarak vergiden kurtulmuş kısaca yasalara aykırılık oluşturmadan vergiden kaçınmıştır.

¹⁷⁵ Kıldış, a.g.m., ss. 561-562-563.

¹⁷⁶ Kıldış, a.g.m., ss. 563-564.

Vergi planlaması, vergi avantajlarından yararlanarak vergi yükünü en aza indirme çabasıdır. Vergiden kaçınma, vergi kaçakçılığı ve vergi planlamasının ortak noktası ve sonucu vergisel yükümlülüğün azaltılmasıdır. Vergiden kaçınma ve vergi planlaması birbirine ikame değil birbirini tamamlayıcı niteliktedirler. Vergiden kaçınma, vergi planlamasının kanunun lafzına uygun amacına aykırı şekilde kullanılmasıdır. Başka bir deyişle vergi planlamasını kötüye kullanma vergiden kaçınma olarak adlandırılabilir. Mükellefler, kendilerine uygun şekilde daha az vergi ödeyecekleri yolu seçerek ekonomik işlemlerini düzenleyebilirler¹⁷⁷.

Buradan hareketle vergi planlamasının, vergiden kaçınmak için kullanılan bir finans aracı olduğu sonucuna ulaşılmaktadır¹⁷⁸. Kısaca vergiden kaçınma ile vergi planlaması arasında tamamlayıcı bir ilişki bulunmaktadır.

E. VERGİDEN KAÇINMA – VERGİNİN YANSITILMASI

Üzerine vergi yükü doğan mükellef vergiyi ödemek istemez ve bu yükü başkalarına aktarma yollarını arar. İşte bu mükellefin, ekonomik koşullardan da yararlanmak suretiyle fiyat mekanizması aracılığıyla yani fiyatın içine ekleyerek ödediği bu vergiyi kısmen ya da tamamen başkasına aktarması verginin yansıtılması olarak tanımlanmaktadır. Mükellefin vergiyi yansıtmasının sebebi, üzerine düşen aşırı vergi yükünden kurtulmak istemesidir. Burada mükellef ödediği vergiyi (verginin yansıtılabilmesi için ödenmesi gerekmektedir) kendisinden önceki ya da sonraki kişiye kolaylıkla aktarabilmektedir. Bunun sonucunda mükellef vergiden kurtulmakta ancak vergiden kaçınmanın aksine devleti de gelir kaybına uğratmamaktadır. Çünkü vergi o veya bu şekilde son aşamada (bu aşama yerleşme aşamasıdır) bir kişi üzerinde kalacak ve ödenecektir¹⁷⁹.

Eyüpgiller'e göre mükellef vergiden kaçınma eyleminde, üzerine doğacak vergi yükünü başka bir kişiye yansıtmadan ödeyeceği vergiden kurtulmaktadır¹⁸⁰. Bu tanımdan da vergiden kaçınma ile verginin yansıtılması arasındaki fark anlaşılmaktadır.

¹⁷⁷ Gökçay, a.g.t., ss. 154-155-162-163.

¹⁷⁸ Kıldış, a.g.m., s. 547.

¹⁷⁹ Uruş, a.g.t., s. 41; Yurdakul, a.g.e., s. 98; Uluatam, a.g.e., s. 238.

¹⁸⁰ Eyüpgiller, a.g.m., s.148.

F. VERGİDEN KAÇINMA – VERGİNİN ERTELENMESİ

Verginin ertelenmesini, vergi ödemelerinin ileri bir tarihte ödenmesi şeklinde tanımlamak mümkündür. Mükellef vergi ertelemesinde muhasebe hilelerini kullanarak gelirlerini geç tahakkuk ettirmekte böylelikle de vergi ödemelerini geciktirmektedir. Bu yola özellikle enflasyonun yüksek olduğu dönemlerde, ekonomilerde paranın değerinin düşmesi sebebiyle başvurulmaktadır. Mükellefler geç tahakkuk ettirerek geç ödedikleri vergileri reel olarak daha düşük ödemiş olmaktadırlar¹⁸¹.

Ekonomilerde özellikle faiz oranlarının yüksek olduğu dönemlerde mükellefler kredi alarak ödeyecekleri faiz oranı ile vergiyi ödememeleri durumunda işleyecek gecikme zammını karşıladıklarında çekecekleri kredi faizinin gecikme zammı oranından fazla olduğunu gördükleri an vergi ödemekten vazgeçerek ve erteleyerek vergiye ödeyecekleri tutarı ucuz kredi olarak kullanabilmektedirler¹⁸².

Vergiden kaçınma durumunda vergi hiç ödenmemekte ya da daha az ödenmekteyken, verginin ertelenmesi yolunda ise vergi er ya da geç ödenmektedir. Bu açıdan bakıldığında vergiden kaçınma ile verginin ertelenmesi kavramları ayrı kavramlar olarak değerlendirilebilmektedir¹⁸³.

G. VERGİDEN KAÇINMA – VERGİ EROZYONU

Vergi erozyonu, kanunlarla düzenlenmiş olan muafiyet, istisna ve indirimlerin aşırı derecede uygulanması sebebiyle toplam vergi gelirlerinde meydana gelen azalmadır¹⁸⁴. Kanunlardaki yasal boşluklar, vergi harcamaları gibi nedenler sonucu vergi gelirlerinde gerçekleşen azalmayı ifade eden vergi erozyonu kavramı vergiden kaçınmayı da içine alan geniş bir kavramdır. Vergi erozyonu sonucunda vergi matrahı daralmaktadır¹⁸⁵.

¹⁸¹ Çiçek, a.g.e., ss. 80-81.

¹⁸² Şenyüz, *Vergilendirmede Yükümlü Psikolojisi*, s. 108.

¹⁸³ Çiçek, a.g.e., ss. 80-81.

¹⁸⁴ Aydın, Çaşkurlu, a.g.e., s. 209.

¹⁸⁵ Saruç, a.g.e., s. 26.

H. VERGİDEN KAÇINMA - VERGİ SİĞINAĞI

Vergi yükümlülüğünü azaltmak amacıyla yapılan vergi planlarına vergi sığınağı denmektedir¹⁸⁶. Vergi sığınağı, vergi yükümlülüğünü kanuna uygun olarak kaldırma ya da azaltma olarak tanımlanmaktadır. Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere vergi sığınağı ve vergiden kaçınma aynı kavramlar olarak ele alınabilir ancak vergi sığınağı vergiden kaçınmayı da içine alan geniş bir kavramdır¹⁸⁷. Vergiden kaçınma vergi sığınağı şeklinde ortaya çıkabilmektedir ancak her vergi sığınağı vergiden kaçınma faaliyeti olmamaktadır¹⁸⁸.

Literatürde vergiden kaçınma vergi sığınağı olarak da adlandırılmaktadır. Ancak vergi sığınağı çok daha geniş bir uygulama alanına sahiptir. Bu nedenle de tek bir tanımlı yoktur. Vergilenebilir geliri yok etmek, geliri vergisiz bir hale dönüştürmek yani yükümlülüğü ortadan kaldırmak, istisna ve muafiyetlerden yararlanarak ödenmesi gereken vergiyi azaltmak, kanun boşluklarından yararlanmak şeklinde tanımlanabilmektedir. Vergisel yükümlülükleri azaltan vergi sığınakları da kanunlara uygun olduğundan vergiden kaçınma da olduğu gibi suç oluşturmaz ve sonucunda cezai bir yaptırım uygulanmaz¹⁸⁹.

III. ÇEŞİTLİ ÜLKELERDE VERGİDEN KAÇINMANIN ÖNLENMESİNE YÖNELİK UYGULAMALARIN DURUMU

Vergi harcamaları, sosyal devlet olma gereğinin bir parçası olarak mükelleflere veya faaliyetlerine tanınan muafiyet, istisna ve indirim gibi ayrıcalıklar olarak tanımlanabilmektedir. Bu vergisel ayrıcalıkların ödenecek vergiyi azaltmak amacıyla kullanılması açısından vergiden kaçınma başlığı altında çeşitli ülke uygulamalarında yer alan vergiden kaçınmayı önlemeye yönelik uygulamalar incelenecektir.

¹⁸⁶ Joseph E. Stiglitz, *Kamu Kesimi Ekonomisi*, çev. Ömer Faruk Batrel, 2.b., İstanbul: Marmara Üniversitesi Yayın No: 549, 1994, s. 736.

¹⁸⁷ Filiz Giray, *Teoride ve Uygulamada Gelirden Alınan Vergilerde Vergi Sığınakları*, (Doktora Tezi), Bursa: Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1994, s. 17.

¹⁸⁸ Gökbel, a.g.e., s. 48.

¹⁸⁹ Giray, a.g.t., s. 17-18-20.

A. AVRUPA BİRLİĞİ ÜLKELERİ

Avrupa Birliği'nin ekonomisini olumsuz etkileyen kaçınma ve kaçakçılıkla ilgili olarak önlemler alınması amacıyla bir eylem planı ortaya konulmuştur. Bu eylem planıyla üye devletler arasında şeffaflık, bilgi alışverişinin sağlanması amaçlanmıştır¹⁹⁰.

AB Vergi Komisyonu, AB Vergilendirme ve Gümrük Birliği Denetim ve Yolsuzlukla Mücadele Komisyonu Üyesi Algirdas Semeta, "*Küreselleşmiş bir ekonomide, tek pazar bağlamında, vergiden kaçınabilmek için ulusal uyumsuzluklar ve mevzuat boşlukları en başvurulan ve tercih edilen yollardır*" diyerek vergiden kaçınmanın yollarını ifade etmiştir¹⁹¹.

Vergiden kaçınmayla mücadelede yasalarına genel kurallar koyan ülkeler; Almanya, Fransa ve İspanya'dır. İngiltere'de ise bu konuyla ilgili yasal doktrinler geliştirilmiştir¹⁹².

1. Almanya

Almanya'da vergi yasalarının yorumlanmasında ekonomik yorum dikkate alınmaktadır. Yani kanunun amacına ve ekonomik anlamına bakılmaktadır. Ekonomik yoruma göre yorumlanan vergi kanunları, vergi kanunundaki boşlukları doldurma konusunda önemli bir rol oynayarak vergiden kaçınma yollarını engellemiştir¹⁹³.

Yüksek vergi oranlarından kurtulmak amacıyla ülkeden daha düşük vergi oranlarının uygulandığı ülkelere giden, yani ayağıyla göç eden mükelleflere yönelik olarak Almanya yasal düzenlemeler yapmıştır. Bu yolla oluşan vergiden kaçınmayı engellemek için vatandaşlıktan çıkarmaya yönelik yasal hükümler getirmiştir. Eğer mükellef, düşük vergi oranlarına sahip ülkeye gitmeden önceki on yılda beş yıl tam mükellef ise ve halen Almanya ile ekonomik bağı varsa göç etse bile Almanya tarafından tam mükellef olarak vergilendirilir ve bu yükümlülük yirmi yıl devam eder¹⁹⁴. Almanya'da vergi harcamaları ile ilgili kanuni bir tanım bulunmamaktadır ve vergi harcaması tüm vergilerde mevcut değildir.

¹⁹⁰ Acinöroğlu, a.g.m., s. 190.

¹⁹¹ a.g.m., s. 191.

¹⁹² Günay, a.g.m., s. 90.

¹⁹³ Gökbel, a.g.e., s. 74.

¹⁹⁴ a.g.e., s. 82.

Alman Vergi Usul Kanunu'nda yer alan madde 40'a göre hukuka ya da kamu düzenine aykırı davranışların vergilendirme açısından belirleyiciliği yoktur. Bu tür davranışların vergilendirilmesi gerekmektedir. Bu maddeye göre hukuka ya da kamu düzenine aykırı bir davranış vergi istisnası olarak kabul edilemez. Çünkü vergi istisnaları sosyal ve ekonomik faaliyetleri desteklemek için getirilmiş düzenlemelerdir. Bu konuda Federal Vergi Mahkemesi vermiş olduğu bir kararda, yapı hukukuna aykırı şekilde yapılan binaların konut vergi istisnasından yararlanmasını kabul etmemiştir¹⁹⁵. Ayrıca 2008 yılında Alman Vergi Usul Kanunu'nun 42'nci maddesine eklenen hükümlerle "vergi planlamasının kötüye kullanımı" detaylı şekilde ele alınmıştır¹⁹⁶.

Alman vergi sisteminde vergilendirme ikamet ilkesine göre yapılmaktadır. Yani Alman vatandaşı olmak vergilendirmeye tabi tutulmanın koşulu değildir. Bu nedenle mükellefler daha az vergi ödemek için vatandaşlıktan çıkmadan başka bir ülkede ikamet edebilmektedirler. Almanya'da sürekli ikamet eden mükellefler açısından sınırsız gelir vergisi mükellefiyeti bulunmaktadır¹⁹⁷.

Almanya'da kurulu çok uluslu şirketler diğer ülkelerdeki işletme gelirlerine uygulanmakta olan vergi indirimlerinin daha cazip olması sebebiyle şirketler gelirlerini bu ülkelerde vergiye tabi tutma yoluna giderek vergiden kaçınmaya çalışmaktadırlar¹⁹⁸.

2. İngiltere

Vergiden kaçınma, İngiltere'de "kabul edilemez" olarak adlandırılmaktadır¹⁹⁹. İngiltere vergi yasalarında vergiden kaçınmayı önlemek adına genel düzenlemeler yerine her bir kaçınma faaliyeti için özel düzenlemeler yer almaktadır. İngiltere'de vergiden kaçınma stratejileriyle ilgili düzenlemeler 2006 yılında Varney Review adlı bir çalışma sonucu şekillenmiştir. İngiltere Gelir İdaresi (HMRC) ile büyük mükellefler arasındaki ilişkileri inceleyen bu çalışmanın odak noktası vergi idaresinin yönetimini geliştirmektir²⁰⁰. HMRC bünyesinde Anti-Avoidance Group (Vergiden Kaçınmayı Önleme Grubu) adında

¹⁹⁵ Gökçay, a.g.t., s. 234.

¹⁹⁶ Feride Bakar Türegün, *Şirketlerde Vergi Riski Yönetimi: Türk Vergi Sistemi Açısından Bir Değerlendirme*, (Doktora Tezi), Bursa: Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2017, ss. 158-159.

¹⁹⁷ Seçkin Kılıç, *Tevkifat Uygulamasının Vergi Kayıplarını Önlemedeki Rolü ve AB Ülkeleri İle Bir Karşılaştırma*, (Doktora Tezi), Manisa: Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2009, s. 40.

¹⁹⁸ Kılıç, a.g.t., ss. 38-39.

¹⁹⁹ Armağan, a.g.t., s. 10.

²⁰⁰ Ömür Külahlı, "Yabancı Ülkelerde Vergiden Kaçınmayı Önleyici Düzenlemeler ve Yargı İçtihatları", *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 347, Temmuz 2010, ss. 58-59.

bir birim oluşturulmuştur. Bu birimin görevi vergiden kaçınmayı önleme ile ilgili stratejileri geliştirmektir. Bu görev kapsamında birimin açıklanmış stratejilerinden bir tanesi de vergi kanunlarını kaçınmaya karşı dirençli hale getirmektir²⁰¹.

İngiltere’de vergi harcamalarının amacı; mükellefleri ve onların işlemlerini teşvik etmektir²⁰². Vergi harcamaları; GV, KV, KDV, araç ÖTV, arazi damga vergisi, sermaye kazancı vergisi, veraset vergisi, ulusal sigorta katkı vergisinden oluşmaktadır²⁰³.

İngiltere vergi sisteminde vergilendirme ikamet ilkesi üzerinden yapılmaktadır. Ülkede ikamet eden mükelleflerin tüm gelirleri vergiye tabidir. İkamet etmeyen yani mukim olmayanların ise sadece burada elde ettikleri gelirleri vergiye tabidir²⁰⁴.

ABD, İngiltere ve Kanada’da uygulanan “Açıklama Rejimi” ile vergi idareleri mükelleflerin karmaşık işlemlerini önceden bilmektedirler. Söz konusu uygulamada mükelleflerin bu türden işlemlerini vergi idaresine bildirmemesinin cezai yaptırımları vardır. Bu sayede vergi idareleri bu uygulamayı kullanarak vergiden kaçınma olabilecek olayları tespit edebilmektedirler²⁰⁵.

3. Fransa

Fransa’da vergi yasaları dar biçimde yorumlanmaktadır. Yani kanunda yer alan hüküm içerik açısından açık ise, kanun koyucunun lafzına ilişkin iradesini aşamaz²⁰⁶.

Fransa vergi sisteminde; tam mükelleflerin tüm gelirleri vergilendirilirken dar mükelleflerin ise ülke sınırları içinde kalan gelirleri vergilendirilmektedir. Tam mükellefler, Fransa’da ikamet eden kişilerdir²⁰⁷.

Vergi harcamaları Fransa’da her türlü vergi için tanımlanmıştır. Özellikle gelir ve kurumlar vergisi, KDV, servet vergisi, damga vergisi bu vergilere örnek olarak

²⁰¹ HMRC Anti-Avoidance Group, <http://www.hmrc.gov.uk/avoidance/vision-strategy.html>, (20.05.2019)

²⁰² Ahmet Küçük, *Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Vergi Harcamalarının Değerlendirilmesi*, (Yüksek Lisans Tezi), Trabzon: Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Mayıs 2013, s. 52.

²⁰³ Küçük, a.g.t., s. 52.

²⁰⁴ Kılıç, a.g.t., s. 44.

²⁰⁵ Günay, a.g.m., s. 90.

²⁰⁶ Gökbel, a.g.e., 73.

²⁰⁷ Kılıç, a.g.t., s. 43.

verilebilir²⁰⁸. Fransa’da vergi harcamaları, devlet açısından düşük vergi gelirine neden olan yasal önlemlerdir²⁰⁹.

Avustralya, ABD, Fransa gibi ülkelerin vergi beyannamelerinde mükelleflerin vergi kaçırma girişimlerinde bulunup bulunmadıklarını tespit etmeye yönelik sorular yer almaktadır. Bu sorular; yurtdışındaki bankalarda hesaplar var mı, yurtdışı firmalarda ortaklıklar kurulu mu, yurtdışında bulunan bir emlak var mı gibi direkt sorulardan oluşmaktadır. Eğer mükellefler bu sorulara doğru cevap vermezlerse, vergi kaçırma ile ilişkilendirileceklerdir²¹⁰.

Avustralya, Fransa, Türkiye gibi ülkelerde vergi idarelerinin yurtiçinde bulunan banka hesaplarına erişim hakkı bulunmaktadır. Bu hesaplarla ilgili bilgi edinebilmektedirler. Bu durumda vergi kaçakçılığı ile mücadelede etkili yollardan biri olmaktadır²¹¹.

Fransa’da vergiden kaçınma durumunda bir belirsizlik ortaya çıktığında bu belirsizlikle ilgili karar verecek özel birimler oluşturulmuştur. Bu birimler çıkan sorunları çözer ve bu birimlerde vergi idaresi çalışanları özellikle bulunmaz²¹².

4. Avusturya

Avusturya vergi hukukunda vergiden kaçınma kavramına ilişkin hukuki sonuçlar ve ölçütler BAO (Avusturya Federal Vergi Usul Kanunu) madde 22’de düzenlenmiştir. Söz konusu madde hükmüne göre; özel hukuk yollarıyla vergi yükümlülüğü azaltılamaz ve bundan kaçınılmaz. Herhangi bir kötüye kullanım durumunda, ekonomik gerçekler göz önüne alınarak vergi tahakkuk ettirilecektir²¹³.

Avusturya vergi sisteminde ikamet ilkesi benimsenmiştir. Buna göre Avusturya’da ikamet eden herkes elde ettiği tüm gelirleri üzerinden vergiye tabi tutulmaktadır. Avusturya’da yerleşmiş sayılmanın şartı ülkede 183 günden fazla ikamet etmektir²¹⁴.

²⁰⁸ Küçük, a.g.t, s. 59.

²⁰⁹ Can Galip Sabuncu, *Türkiye’de Vergi Harcamalarının Analizi*, (Yüksek Lisans Tezi), Ankara: Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2011s. 24.

²¹⁰ Günay, a.g.m., s. 88.

²¹¹ Günay, a.g.m., s. 88.

²¹² a.g.m., s. 90.

²¹³ Gökçay, a.g.t., s. 258.

²¹⁴ Kılıç, a.g.t., s. 66.

5. İspanya

İspanya’da da vergi harcamalarının tanımı kanunlarda yer almamaktadır. Genel teamülde vergi harcamaları, devletin vergi gelirlerini azaltan uygulamalardır şeklinde tanımlanabilmektedir. İspanya’da vergi harcamalarının çoğunluğunu genel ticari teşvikler oluşturur. Diğerleri ise özel sanayi indirimleridir²¹⁵.

B. DİĞER BAZI ÜLKELER

Vergiden kaçınmayla mücadelede yasalarına genel kurallar koyan ülke; Avustralya’dır. ABD’de ise bu konuyla ilgili yasal doktrinler geliştirilmiştir²¹⁶.

Vergiden kaçınma, Avustralya’da Avustralya Vergi Dairesi tarafından “aşırı (agresif) vergi planlaması”, ABD’de “vergi sığınakları” olarak adlandırılmaktadır²¹⁷.

1. ABD

ABD’de vergi yasalarının yorumlanmasına ilişkin bir kural bulunmamakla birlikte, vergi davalarında yargı organlarınca yapılan yorumlar neticesinde çok sayıda yargısal doktrin ortaya çıkmıştır ve son yıllarda ekonomik öz doktrini vergiden kaçınmanın önlenmesine ilişkin genel kural olarak kabul edilmiş ve yasalaştırılmıştır²¹⁸.

Vergiden kaçınma faaliyetlerini önlemek amacıyla ABD Vergi İdaresi “özün şekle üstünlüğü” ilkesini kullanır. Bu ilke “ekonomik öz” olarak da adlandırılmaktadır. Özün şekle üstünlüğü ilkesinde kural, işlemlerin ekonomik sonuçları ile değerlendirilmesi, hukuki görünüşlerinin dikkate alınmamasıdır. Çünkü hukuki görünüşler çoğunlukla mükelleflerin tercihlerine göre şekil almaktadır. Bu sebeple de ABD’de yapılan işlemin vergisel sonucunun tespitinde işlemin şekline değil ekonomik öze, sonuca bakılmaktadır²¹⁹.

Özün şekle üstünlüğü ilkesinin uygulanmasına ilişkin olarak Gregory v. Helvering davasını örnek göstermek mümkündür. United Mortgage Şirketi’nin tüm hisselerinin sahibi Evelyn Gregory’dur. Sahibi olduğu bu şirketin ise elinde Monitor Securities Şirketi’ne ait

²¹⁵ Sabuncu, a.g.t., s. 30.

²¹⁶ Günay, a.g.m., s. 90.

²¹⁷ Armağan, a.g.t., s. 10.

²¹⁸ Gökbel, a.g.e., 76.

²¹⁹ Ertuğrul Akçaoğlu, “ABD Vergi Hukukunda Özün Şekle Üstünlüğü İlkesi”, *Ankara Barosu Dergisi*, 2012/2, ss. 171-173.

1000 adet hisse bulunmaktadır. Bayan Gregory ise söz konusu bu hisselerin satılıp elde edilen kazancın ise şahsi hesabına geçirilmesini istemektedir. Ancak hisse satışı ve sonrasında doğrudan kar dağıtımını şeklinde gerçekleşecek transfer gelir vergisine tabidir. Bayan Gregory ise bu vergiden kaçınmak amacıyla Averill adında yeni bir şirket kurulmasını istemiştir. United Mortgage tarafından kurulan Averill şirketine Monitor Securities'in hisseleri sermaye olarak transfer edilmiştir. Averill şirketi ise söz konusu hisseleri Bayan Gregory'e transfer etmiştir. Averil şirketi ise infisah ederek tüm malvarlığını tüm hissesinin sahibi olan Bayan Gregory'e devretmiştir. Sonuç olarak hisselerin doğrudan sahibi olan Bayan Gregory ise hisseleri satıp kazancı hesabına geçirmiştir. Söz konusu davada, mahkemenin kararı Bayan Gregory'nin kanunun kendisine sunduğu yolları kullanarak verginin ortadan kaldırılmasının yasal bir hakkı olduğu yönündedir. Hatta kurulan Averill şirketini de gerçek bir şirket olarak tanımıştır. Yüksek mahkeme gerçekleşen işlemlerin şekline itibar etmiştir. Ancak, yapılan işlemlerin kanunda öngörülen ve vergi dışında tutulan bir yeniden yapılanma tanımında "lafzen" uysa da mahkeme, hisselerin devrinin vergisiz olarak devrini tanımamıştır. Çünkü yapılan işlemler kanunun özüne uymamaktadır. Yani özün şekle üstünlüğü ilkesi uygulanmıştır ve şekle uysa da öze aykırı işlemi mahkeme reddetmiştir²²⁰.

Ülkesinde yüksek vergi oranları olduğunu düşünen ve daha düşük vergi oranlarının uygulandığı yerlere taşınmak isteyen mükelleflere yönelik olarak ABD, çıkış vergisi uygulayarak ayağıyla göç edenleri engellemeye çalışmaktadır²²¹.

ABD'de vergi harcamaları, mükellefleri teşvik etmek ve onlara yardımcı olmak amacıyla düzenlenmiş, vergi ayrıcalıkları sağlayan gelir kayıpları olarak tanımlanmaktadır²²². ABD'de sadece gelir vergisinde vergi harcamalarına yer verilmiştir. Diğer ülkelerin aksine diğer vergi gelirlerinde vergi harcamaları bulunmamaktadır. ABD'de yıllar içinde vergi harcamalarında düşüşler yaşanmıştır. Vergi harcamalarının GSYH'ye oranı zamanla düşmüştür²²³.

²²⁰ Akçaoğlu, a.g.m., ss. 174-175.

²²¹ Gökbel, a.g.e., s. 83.

²²² Mahmut Akif Güven, *Türkiye ve Bazı OECD Ülkelerinde Vergi Harcamalarının Karşılaştırmalı Analizi (2006-2015)*, (Yüksek Lisans Tezi), Tokat: Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2016, s. 55.

²²³ Sabuncu, a.g.t., s. 34.

2. Kanada

Kanada’da vergi harcamaları, “standart vergi yapısından sapmalar” olarak tanımlanmaktadır²²⁴. Kanada’da vergi harcamaları, sosyal ve ekonomik olayları düzenleme amacıyla kullanılmaktadır. Kanada’da, kar amacı gütmeyen kuruluşların kazançları vergiden muaftır. Ulaştırma şirketleri, haberleşme şirketleri, demir cevheri madenciliği şirketleri şube vergisinden istisnadır. Küçük ölçekli anonim şirketlerin vergi oranını tercih etme imkânı bulunmaktadır²²⁵.

Kanada’da 2012 yılında vergi harcamaları miktarında değişiklikler yapılmıştır. Söz konusu değişikliklere göre; vali maaşları vergi harcaması kapsamında çıkarılmıştır, yurtdışı istihdam vergi kredisi oranları azaltılmıştır, yatırım teşvik kredisinin oranı ve Ar-Ge oranları indirilmiştir, seyahatten alınan KDV muafiyet sınırları değiştirilmiştir²²⁶.

Kanada’da vergi harcamaları hesaplanırken “vazgeçilen gelir” metodu kullanılmaktadır. Vergi harcamaları her yıl raporlanmaktadır²²⁷.

3. Avustralya

Avustralya’da vergi yasaları lafzi²²⁸ ve dar yorumlanmaktadır. Avustralya gelir vergisi yasasında vergiden kaçınmanın önlenmesine yönelik genel hükümler bulunmaktadır²²⁹.

Avustralya’da vergiden kaçınmanın önlenmesine ilişkin genel düzenlemeyi içeren yasa Gelir Vergisi Tarhiyat Yasası’dır ve bu yasanın 260’ıncı bölümünde, vergi yansımasını değiştiren bir işlemin vergi idaresince geçersiz olacağı hüküm altındadır²³⁰.

Gelir Vergisi Tarhiyat Yasası’nın vergiden kaçınmanın önlenmesinde kullanılabilmesi için belirli unsurlara sahip olması gerekmektedir. Yasada tanımlanan şekilde bir plan olmalıdır. Kişi bu planı tek amacı vergi faydası sağlamak için uygulamaya koymalıdır. Vergi idaresi ve yargı organları sayılan unsurları plan içinde bulurlarsa

²²⁴ Güven, a.g.t., s. 78

²²⁵ a.g.t., s. 81

²²⁶ Küçük, a.g.t., s. 43.

²²⁷ Sabuncu, a.g.t., s. 23.

²²⁸ Deyimsel (lafzi) yorum: Hukuki düzenlemelerin sözlük anlamlarından hareket edilerek yapılan yorum. Sözle bağlı kalınır, dışına çıkılmaz.

²²⁹ Gökbel, a.g.e., s. 75.

²³⁰ a.g.e., s. 91.

vergiden kaçınma önlenmektedir. Bu unsurlar plan dâhilinde gerçekleşmişse vergi komiserleri bu plan sonucunda mükellefin sağladığı vergi faydasını yok saymaktadır²³¹.

Vergiden kaçınma ile mücadele amacıyla Avustralya vergi idaresi bir uyum programı ortaya koymuştur. Bu program kapsamında, yasanın öngörmediği vergi faydasını sağlamayı amaçlayan ekonomik özden yoksun işlemler vergiden kaçınma olarak adlandırılmaktadır²³².

Avustralya vergi idaresi vergi kaçırma ya da vergiden kaçınma amacıyla yapılan faaliyetler arasında ayırım yapmamaktadır. Ve bu durumu bir projeye bağlamıştır. Wickerby Projesi adı verilen bu proje; Avustralyalı vergi mükelleflerinin vergi cennetleri aracılığıyla yaptıkları suç sayılan eylemlerin neler olduğunu belirlemeye yönelik bir araştırma faaliyetidir. Vergi idaresi vergi kaçakçılığı ile vergiden kaçınma arasındaki farkı yok saymaktadır. Buradaki amacı vergi planlarını engellemektir. Avustralya vergi idaresinde, Avustralya ile vergi cenneti ülkeler arasında yapılan para aktarımında ki kuşku işlemleri bulma yetkisi vardır²³³.

Avustralya'da vergi harcamaları, bazı mükelleflere ya da bazı faaliyetlere fayda sağlamak ve desteklemek için düzenlenmiş vergi imtiyazları olarak tanımlanmaktadır²³⁴.

4. Brezilya

Brezilya'da vergi harcamaları, ekonomik ve sosyal nedenler dolayısıyla yapılan dolaylı kamu harcamalarıdır şeklinde tanımlanmaktadır²³⁵.

Brezilya'da vergi harcaması olarak birkaç örnek göstermek mümkündür. Bunlar; ülkenin kuzeyinde kurulan şirketler için düzenlenen muafiyet ve indirimler, kitap basımında kullanılan kağıda vergi muafiyeti, görsel-işitsel faaliyetlere sponsor olan firmalara vergi borçlarından indirimlerdir²³⁶.

²³¹ Gökbel, a.g.e., s. 92.

²³² a.g.e., s. 82.

²³³ a.g.e., s. 92.

²³⁴ Güven, a.g.t., s. 66.

²³⁵ Küçük, a.g.t., s. 69.

²³⁶ Küçük, a.g.t., s. 70.

İKİNCİ BÖLÜM

GELİR VERGİLERİNDE YER ALAN MUAFİYET, İSTİSNA VE İNDİRİMLERİN İNCELENMESİ

I. MUAFİYET, İSTİSNA VE İNDİRİM KAVRAMLARI

A. MUAFİYET, İSTİSNA VE İNDİRİMİN TANIMI VE AYRIMI

1. Muafiyet

Ayrı tutulma, kendisine uygulanmama anlamlarına gelen muafiyet kavramı, vergisel açıdan bakıldığında vergi kanunlarına göre vergilendirilmesi gereken gerçek veya tüzel kişinin belirli şartları taşıması halinde vergilendirilmemesi, vergi dışında tutulması, bırakılması anlamına gelmektedir. Vergi muafiyetinde, kişi ya da kişi grupları bir nevi vergi mükellefiyeti dışında bırakılmakta, vergi mükellefi sayılmamaktadırlar¹.

Muafiyet, vergi yükümlüsüne konulmuş bir sınırlamadır². Ekonomik, sosyal, siyasal ve teknik nedenlerden dolayı bazı mükellefler vergiyi doğuran olayla ilişki kursalar dahi vergiye tabi tutulmazlar yani vergi dışında bırakılmışlardır. Bazı mükellefler için getirilmiş ve mükellefi daraltan bu ayrıcalığa muafiyet denilmektedir³. Muafıklar verginin öznesine getirilmiş olan ve vergi alacağını ortadan kaldıran düzenlemelerdir⁴.

2. İstisna

Bir şeyi benzerlerinden ayrı tutma anlamına gelen istisna kavramı, vergisel açıdan bakıldığında muafiyetin aksine kişi ya da kişi gruplarının değil belli bir konunun vergi kanunlarıyla vergi dışında bırakılması olarak tanımlanmaktadır.

¹ Abdülkadir Işık, *Kamu Maliyesi*, 3.b., Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, Kasım 2014, s. 162.

² Edizdoğan, Çetinkaya, Gümüş, a.g.e., s. 159.

³ Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku*, a.g.e., s. 91.

⁴ Kenan Bulutoğlu, *Türk Vergi Sistemi Dersleri*, İstanbul: Araştırma, Eğitim, Ekin Yayınları, Ekim 1982, s. 20.

İstisna, vergi konusuna konulmuş bir sınırlamadır⁵. Vergi istisnası, verginin konusuna giren unsurun, gelirin ya da kazancın vergi kanunları ile vergi dışında bırakılmasıdır. Vergilendirilmesi gereken bir konu ekonomik, siyasi veya sosyal nedenlerle sürekli olarak ya da belirli süreliğine vergilendirilmemektedir⁶. Kısaca verginin konusunu daraltan kurallara istisna denilmektedir⁷.

Muafiyet ve istisna kavramlarına objektiflik ve sübjektiflik açısından bakıldığında, mükellefi yani verginin öznesini-yükümlüsünü esas alan muafiyet kavramı sübjektifken, verginin konusunu esas alan istisna kavramı objektiftir.

Muafiyet ve istisnalar; sosyal, kültürel, mali, ekonomik ve idari nedenlerle bazı kişi ya da konuların vergi dışında bırakılması amacıyla kanunlarla düzenlenmiş uygulamalardır. Muafiyet ve istisnaların uygulanabilmesi için; vergilendirilmesi gereken bir vergi ödeme gücünün var olması gerekir. Yani vergilendirilebilir bir kişi ya da konu bulunmalıdır⁸. Bu kişi ya da konu ise kanunlarla vergi dışında bırakılmış olmalıdır⁹. Kısaca vergilendirilebilir bir kişi ya da konu yoksa vergi yoktur, vergi yoksa istisna ve muafiyette yoktur.

Kanunla konulmuş olan muafiyet ve istisna uygulamalarının temelinde yatan düşünce, kişiye ya da konuya getirilen vergisel yükümlülük sonucu elde edilecek yarardan ziyade bunların vergilendirilmemesi sonucunda elde edilecek yararın fazla olmasıdır¹⁰.

3. İndirim

Vergi indirimi, vergi matrahını azaltan ya da sınırlayan bir vergi avantajıdır. Ücretlilerde engellilik indirimi buna örnek olarak verilebilir¹¹. Vergi indirimi; kanunda sayılan özellikleri taşıyan mükelleflerin, gayrisafı gelirleri üzerinden bazı tutarların

⁵ Edizdoğan, Çetinkaya, Gümüş, a.g.e., s. 159.

⁶ Oğuz Alp Uyanık, *İşletmelerde Vergi Kaçırma Yolları ve Bunlara Karşı Güvenlik Müesseseleri*, (Yüksek Lisans Tezi), Kayseri: Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Şubat, 2013, s. 22.

⁷ Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku*, a.g.e., s. 87.

⁸ Türkiye’de 1950-1960 yılları arasında “zirai kazanç” bir gelir unsuru değildi ve dolayısıyla muafiyet ve istisna uygulamaları da söz konusu değildi. Ancak zirai kazançlar gelir unsurları arasına alınınca, zirai kazançların vergilendirilmesi sonucunda ekonomik ve idari nedenlerle bazı çiftçilere ve belirli bir tutardaki zirai kazançlara muafiyet ve istisna uygulamaları getirilerek vergi dışında kalmaları sağlanmıştır. Bkz. Akdoğan, *Kamu Maliyesi*, a.g.e., s.149.

⁹ Akdoğan, *Kamu Maliyesi*, a.g.e., ss. 148-149.

¹⁰ Capital, *2014 Vergi Rehberi*, EY, s. 11.

¹¹ Şeref Dil, *Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında Yer Alan Muafiyet, İstisna ve İndirimler*, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul: Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2014, s. 6.

düşülmesini sağlayan bir vergi harcamasıdır. Mükellefler vergilendirilebilir gelirinin safi tutarını hesaplarken, gayrisafi tutarı üzerinden kanunda sayılan bazı kalemleri indirim olarak düşebilmektedir¹². İstisna ve indirimler konuyu baz aldığından objektif, muafiyetler mükellefi esas aldığından sübjektiftir¹³.

B. MUAFİYET, İSTİSNA VE İNDİRİMLERİN KULLANILMASI

1. Muafiyet, İstisna ve İndirimlerin Gelir Vergilerindeki Yeri

Sosyal ve iktisadi amaçlarla vergi kanunlarında, bazı kazanç ve işlemler ya da bazı kişi grupları vergilendirme dışında bırakılmıştır¹⁴. Türkiye’de Kurumlar ve Gelir Vergisi Kanunlarıyla uygulanan muafiyet, istisna ve indirimler sonucunda 2017 yılında vazgeçilen vergi tutarı 68,851 milyon TL’dir. Devlet alması gereken kurumlar vergisinin % 37’sinden, gelir vergisinin ise % 43,8’inden bu uygulamalar nedeniyle vazgeçmiştir. 2018 yılı için gelir ve kurumlar vergilerinde tahmin edilen vergi harcaması tutarı; 81.514 milyon TL iken, 2019 yılı için bu tutar; 96.298 milyon TL’dir¹⁵. Hazine ve Maliye Bakanlığının söz konusu verilerine göre devletin vergi harcamaları sebebiyle vazgeçtiği vergi miktarı her geçen yıl artış göstermekte ve ciddi gelir kaybı yarattığı görülmektedir.

2. Muafiyet, İstisna ve İndirimlerin Avantajları

Vergi harcamalarının karşılığı kamu harcamalarına göre daha çabuk alınmaktadır. Muafiyet, istisna ve indirimlerin de vergi harcaması olması sebebiyle karşılıkları kamu harcamalarına göre daha hızlı alınacaktır. Muafiyet, istisna ve indirimler özel sektörün faaliyetlerini teşvik etmektedir. Muafiyet, istisna ve indirimler yoluyla sosyal ve ekonomik hayata doğrudan müdahale edilmektedir¹⁶.

¹² Bahar Köse, *Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında Yer Alan Muafiyet, İndirim ve İstisnalara Yönelik Vergi Denetim Etkinliğine İlişkin Araştırma*, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2009, s. 11; Sabuncu, a.g.t., s. 14.

¹³ Nadaroğlu, a.g.e., s. 284.

¹⁴ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, *2019 Beyanname Düzenleme Kılavuzu*, 1.Kitap Gelir Vergisi Kanunu (1 GVK), İstanbul, 2019, s. 77.

¹⁵ *Vergi Harcamaları Raporu*, s. 284.

¹⁶ Küçük, a.g.t., s. 17.

3. Muafiyet, İstisna ve İndirimlerin Dezavantajları

Muafiyet, istisna ve indirimlerin sayıca fazla olması yasaları karmaşık hale getirmektedir¹⁷. Sosyal politikalar nedeniyle vergi adaletini sağlamak ve gelir dağılımını adil hale getirmek gibi nedenlerle uygulanan vergi istisnaları, muafiyetleri ve indirimleri vergi mevzuatının karmaşık hale gelmesine yol açmaktadır¹⁸. Muafiyet ve istisnaların sayıca fazla olması yapısal bozukluklara yol açmakta, vergilerden alınması gereken verimi azaltmakta ve vergi sistemini karmaşık bir hale sokmaktadır. Muafiyet ve istisnaların fazla olması ile birlikte mükellefler bu muafiyet ve istisnaların kapsamına girebilmek adına gelirlerini, faaliyetlerini bunlara göre ayarlamakta ve vergiden kaçınma yoluna gitmektedir¹⁹.

Muafiyet, istisna ve indirim uygulamaları mükellefleri vergiden kaçınmaya sevk etmektedir. Kamu kaynaklarının etkin ve adil dağılımını bozmaktadır. Vergi ayrıcalıkları olarak da adlandırılan muafiyet, istisna ve indirim uygulamaları tüketim, yatırım ve tasarruf kararlarını bozmaktadır. Muafiyet, istisna ve indirim uygulamalarından sadece o kapsama giren konu ya da mükellef yararlanabilmektedir. Bu nedenle bazı gruplara ayrıcalık sağlayan uygulamalardır. Muafiyet, istisna ve indirim uygulamaları ile devlet, vergilenebilir kaynak üzerinden toplayabileceği gelirden vazgeçmektedir²⁰.

Muafiyet ve istisnaların kanunlarda sayıca fazla yer alması, kapsamlarının oldukça geniş tutulması sonucunda devlet önemli oranda gelir kaybına uğramaktadır. Muafiyet ve istisnaların fazla olması mükellefler arasında eşitsizliğe neden olmakta, bir kısım mükellef vergisini tam öderken, bir kısım mükellefin bu uygulamalar sayesinde vergisini kısmen ya da tamamen ödememesi hali diğer mükelleflerce tepkiyle karşılanmakta ve bu durum sonucunda vergiye direnç gösterilmektedir. Muafiyet ve istisnaların çok fazla olması vergilemede adaleti bozmakta, haksız rekabete ve kayıt dışı ekonomiye neden olmakta, devleti gelir kaybına uğratmaktadır²¹.

¹⁷ a.g.t., s. 17.

¹⁸ Yakup Karabacak, "Vergi Karmaşıklığı Modern Vergi Sistemlerinin Kaçınılmaz Sonu Mudur?", *Mali Çözüm*, İSMMMO, Kasım-Aralık 2013, ss. 18-19.

¹⁹ Uyanık, a.g.t., s.22.

²⁰ Küçük, a.g.t., s. 17.

²¹ Uyanık, a.g.t., ss. 22-23.

Kayıt dışı ekonominin büyümesinin arkasında yatan bir nedeninde muafiyet ve istisnaların olduğu yadsınamaz bir gerçektir²². Örneğin, gelir vergisi kanununda yer alan esnaf muaflığı uygulaması, bu muafiyet kapsamına giren kişilerle ticaret yapan firma ya da kişilere vergisel avantajlar sağlamaktadır. Esnaf muaflığından yararlanan kişilerin işlemlerini kayıt altına alma zorunluluğunun bulunmaması birçok işlemin yapılmamış gibi ya da olduğundan daha az-daha fazla gösterilebilmesine olanak sağlamaktadır. Bu sayede vergilerini azaltan mükellefler vergiden kaçınırken, kayıt dışı ekonominin de büyümesine neden olmaktadır.

II. GELİR VERGİSİ KANUNUNDA YER ALAN MUAFİYET VE İSTİSNALAR

A. TİCARİ KAZANÇLARDA MUAFİYET VE İSTİSNALAR

1. Ticari Kazançlarda Muafiyetler

a. Esnaf Muaflığı

Türk Ticaret Kanunu'nun 15'inci maddesinde esnafın tanımı yapılmaktadır. Söz konusu madde hükmüne göre,

“İster gezici olsun ister bir dükkânda veya bir sokağın belirli yerlerinde sabit bulunsun, ekonomik faaliyeti sermayesinden fazla bedenî çalışmasına dayanan ve geliri 11'inci maddenin ikinci fıkrası uyarınca çıkarılacak kararnamede gösterilen sınırı aşmayan ve sanat veya ticaretle uğraşan kişi esnaftır”.

Verginin mali ve mali olmayan amaç ve fonksiyonları söz konusudur. Bunlar vergi uygulamalarının yönünü tayin etmekte kullanılmaktadır. Bu nedenle de vergilendirilecek kaynakların sağlıklı bir şekilde tespit edilmesi ve belirlenmesi önem arz eden bir konudur. Buradan hareketle vergilerin ödeme gücü bulunanlardan alınması, bu güce sahip olmayanların ise vergi dışında bırakılması gerekmektedir. Yani vergiler mali güçle orantılı şekilde alınmalıdır. Gelir vergisinin kapsamına girmekle birlikte, hem sosyal ve ekonomik yönden koruma amaçlı olarak hem de vergi ödeme güçlerinin olmadığı varsayılarak belirli bir ticaret erbabı grubu “esnaf muaflığı” çerçevesinde gelir vergisinden muaf tutulmuştur²³.

²² a.g.t., s.23.

²³ Akdoğan, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, s. 203.

Esnaf muaflığı kapsamına giren vergiden muaf kişilerle ticari işlem yürüten mükellefler açısından bu muafiyet vergiden kaçınma aracı olarak rahatlıkla kullanılabilir. Vergi muafiyeti tanınan bu kişilere yapılan satışın az, maliyetin yüksek gösterilmesi mümkündür. Belge alma gibi bir yükümlülüğü bulunmayan bu kişilere yapılan satışlar karşı tarafça ya belgeye dayandırılmamakta ya da daha düşük bedellerle belgelendirilmektedir. Yapılacak her iki yolda da alışlarını kayıt altına alma zorunluluğu olmayan vergiden muaf esnafın bir kaybı olmamakla beraber karşı tarafın üzerinde ya hiç vergi borcu doğmamakta ya da olması gerekenden daha az vergi yüküne katlanmış olmaktadır²⁴.

GVK'da esnaf muaflığı kapsamında getirilmiş düzenlemeler 9'uncu maddede tek tek sayılmıştır. Bu maddeye göre sayılan ve bu madde hükümlerindeki şekilde çalışanlar gelir vergisine tabi olmamakta, vergiden muaf sayılmaktadır.

Esnaf muafiyetinden faydalanacak kişiler aşağıda 10 bent halinde sıralanmaktadır;

“1. Motorlu nakil vasıtaları kullanmamak şartı ile gezici olarak veya bir işyeri açmaksızın perakende ticaret ile iştigal edenler (Giyim eşyalarıyla zati ve süs eşyaları, değeri yüksek olan ev eşyaları ile pazar takibi suretiyle gıda, bakkaliye ve temizlik maddelerini ve sabit iş yerlerinin önünde sergi açmak suretiyle o iş yerlerinde satışı yapılan aynı neviden malları satanlar hariç);

2. Bir işyeri açmaksızın gezici olarak ve doğrudan doğruya müstehlike (tüketiciye) iş yapan hallaç, kalaycı, lehimci, musluk tamircisi, çilingir, ayakkabı tamircisi, kundura boyacısı, berber, nalbant, fotoğrafçı, odun ve kömür kırıcısı, çamaşır yıkayıcısı ve hamallar gibi küçük sanat erbabi;

3. Köylerde gezici olarak her türlü sanat işleri ile uğraşanlar ile aynı yerlerde aynı işleri bir işyeri açmak suretiyle yapanlardan GVK'nin 47'nci maddesinde yazılı şartları haiz bulunanlar (51'inci madde şümulüne girenler bu muafiyetten faydalanamazlar);

4. Nehir, göl ve denizlerde ve su geçitlerinde toplamı 50 rüsum tonilatoya (50 rüsum tonilato dâhil) kadar makinesiz veya motorsuz nakil vasıtaları işletenler; hayvanla veya bir adet hayvan arabası ile nakliyecilik yapanlar (Bu bentte yazılı ölçüler, birlikte yaşayan eşlerle velayet altındaki çocuklar hakkında veya ortaklık

²⁴ Güneri Ergülen, Hayreddin Erdem, *Vergi Kanunlarındaki Vergi Avantajları*, 2.b., Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2000, ss., 70-71.

halindeki işletmelerde, bu kimselerin veya ortaklığın işlettiği vasıtalar toplu olarak nazara alınmak suretiyle tespit edilir);

5. Ziraat işlerinde kullandıkları hayvan, hayvan arabası, motor, traktör gibi vasıtalar veya sandallarla nakliyeciliği mutat (devamlı) hale getirmeksizin ara sıra ücret karşılığında eşya ve insan taşıyan çiftçiler;

6. Evlerde kullanılan dikiş, nakış, mutfak robotu, ütü ve benzeri makine ve aletler hariç olmak üzere, muharrik kuvvet kullanmamak ve dışarıdan işçi almamak şartıyla; oturdukları evlerde imal ettikleri havlu, örtü, çarşaf, çorap, halı, kilim, dokuma mamûlleri, karpıntı deriden üretilen mamûller, örgü, dantel, her nevi nakış işleri ve turistik eşya, hasır, sepet, süpürge, paspas, fırça, yapma çiçek, pul, payet, boncuk işleme, tığ örgü işleri, ip ve urganları, tarhana, erişte, mantı gibi ürünleri işyeri açmaksızın veya 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. Bu ürünlerin, pazar takibi suretiyle satılması ile ticarî, ziraî veya meslekî faaliyetleri dolayısıyla gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olanların düzenledikleri hariç olmak üzere; düzenlenen kermes, festival, panayır ile kamu kurum ve kuruluşlarınca geçici olarak belirlenen yerlerde satılması muafluktan faydalanmaya engel değildir;

7. Ticari işletmelere ait atıkları mutat olarak veya belli aralıklarla satın alanlar hariç olmak üzere, bir işyeri açmaksızın kendi nam ve hesabına münhasıran kapı kapı dolaşmak suretiyle her türlü hurda maddeyi toplayarak veya satın alarak bu malların ticaretini yapanlara veya tekrar işleyenlere satanlar;

8. Bu Kanununun 47'nci maddesinde yazılı şartları haiz olanlardan kendi ürettikleri ürünleri satanlara münhasır olmak üzere el dokuma işleri, bakır işlemeciliği, çini ve çömlek yapımı, sedef kakma ve ahşap oyma işleri, kaşıkçılık, bastonculuk, semercilik, yazmacılık, yorgancılık, keçecilik, lüle ve Oltu taşı işçiliği, çarıkçılık, yemenicilik, oyacılık ve bunlar gibi geleneksel, kültürel, sanatsal değeri olan ve kaybolmaya yüz tutan meslek kollarında faaliyette bulunanlar;

9. 14.3.2013 tarihli ve 6446 sayılı Elektrik Piyasası Kanunu uyarınca lisanssız yürütülebilecek faaliyetler kapsamında yenilenebilir enerji kaynaklarına dayalı elektrik enerjisi üretimi amacıyla, sahibi oldukları veya kiraladıkları konutların çatı ve/veya cephelerinde kurdukları kurulu gücü azami 10 kW'a kadar (10 kW dâhil) olan (Kat maliklerince ana gayrimenkulün ortak elektrik enerjisi ihtiyacının karşılanması amacıyla kurulan dâhil) yalnızca bir üretim tesisinden üretilen

elektrik enerjisinin ihtiyaç fazlasını son kaynak tedarik şirketine satanlar (Bu bendin uygulanmasında üçüncü fıkra hükmü dikkate alınmaz.);

10. Yukarıdaki bentlerde sözü edilen işlere benzerlik gösterdikleri Maliye Bakanlığınca kabul edilen ticaret ve sanat işleri ile iştigal edenler”.

Esnaf muaflığının genel şartlarını; kişinin ticari, zirai veya mesleki kazancı dolayısıyla gerçek usulde gelir vergisine tabi olmaması, esnaf muafiyeti kapsamına giren faaliyetlerin gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine bağlılık arz edecek şekilde yapılmaması şeklinde sıralamak mümkündür. Bu şartları taşıyanlar söz konusu diğer özel şartları da taşımaları halinde esnaf muaflığından yararlanabilmektedir. Özel şartlardan kasıt ise kanun metninde bentler halinde sıralanmış bulunan faaliyetlerdir²⁵.

Motorlu nakil vasıtası kullanmadan ve işyeri açmadan gezici ve perakende ticaret yapan gezici perakende ticaret erbabından veya başka bir adla küçük ticaret erbabından bahsedilmektedir. Burada ki esnaf muaflığı, faaliyet alanı ve hacmi çok düşük olan ticaret erbabına yöneliktir²⁶. Ancak işyeri açmasalar ve motorlu taşıt kullanmasalar dahi esnaf muaflığından yararlanamayacak kişiler vardır. Bunlar; giyim eşyaları ve süs eşyaları ile değeri yüksek ev eşyalarını satanlar, pazar takibi suretiyle gıda, bakkaliye, temizlik maddelerini satanlar, sabit işyerinin önünde sergi açıp bu işyerinde satışı yapılmakta olan aynı türden malların satışını yapanlardır²⁷. Örneğin; el arabasında sebze ve meyve satışı yapan kişiler bu kapsamda sayılmaktadır²⁸.

Gezici küçük sanatkârlarda esnaf muafiyetinden yararlanırlar. Bu kişiler bir işyeri açmadan ve gezici olarak doğrudan doğruya tüketiciye iş yapan sanatkârlardır. Bunlar ilgili kanun maddesinde de belirtildiği gibi, lehimci, çilingir, ayakkabı tamircisi, berber, nalbant, fotoğrafçı, hamallar olarak sıralanabilir²⁹.

Köylerde³⁰ gezici olarak her türlü sanat işi ile uğraşanlar esnaf muafiyeti kapsamındadır. Köylerde küçük sanat işinin bir işyeri açmak suretiyle yapılması halinde ise mükellefin basit usule tabi olmanın genel şartlarının tamamını taşıması

²⁵ Akdoğan, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, s. 204.

²⁶ Akdoğan, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, s. 205.

²⁷ Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, *Türk Vergi Sistemi*, 16.b., Bursa: Ekin Yayınevi, 2019, s. 76.

²⁸ Mehmet Özkara, *Türk Vergi Sisteminde İstisna ve Muafiyet Uygulamalarının Vergilemenin Mali Amacı Bakımından Değerlendirilmesi*, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, No:1595, 2004, s. 56.

²⁹ Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Türk Vergi Sistemi*, s. 76.

³⁰ 442 Sayılı Köy Kanunu'na göre köy, nüfusu iki binden az olan ve belediye örgütü bulunmayan yerler olarak tanımlanmaktadır.

gerekmektedir³¹. Burada amaç, köylerdeki küçük sanat erbabının ekonomik ve sosyal yönden korunması olduğundan, köy dışında bir işyeri açılarak bu faaliyetlerin yapılması durumunda kişi esnaf muaflığından yararlanamayacaktır³². Örneğin; Bir kişi kalaycılık faaliyetini köyde gezici olarak ya da basit usule tabi olmanın şartlarını taşıması kaydıyla bir işyerinde yapması durumunda gelir vergisinden muaf olmaktadır³³.

Hayvanla yapılan taşımacılıkta sahip olunan hayvan sayısı bakımından bir sınırlama yokken, hayvan arabası ile yapılan taşımacılıkta bir adet araba sınırının olması muafiyetten yararlanabilmenin koşuludur. Dördüncü bentte küçük nakliyeciler esnaflardan bahsedilmektedir³⁴.

Ara sıra ücret karşılığı taşımacılık yapan çiftçiler (küçük nakliyeciler işleri yapan çiftçiler) bu faaliyetlerinden dolayı gelir vergisinden muaf tutulmuşlardır. Burada kanun koyucunun amacı, hem yardımlaşmayı sağlamak hem de vergisel açıdan kavranması ve tespiti zor olan bir faaliyet alanının ortadan kaldırılmasını sağlamaktır. Örneğin; bir çiftçinin sahip olduğu traktörü ile komşusunun fındık bahçesinden fındık çuvallarını alıcıya kadar taşıması karşılığında aldığı bedel gelir vergisinden muaftır. Pek tabii bu çiftçinin genel koşulları sağlaması da gerekmektedir³⁵.

Sayılan ürünleri ve bu ürünlerle benzerlik gösteren ürünleri muharrrik bir kuvvet yani yardımcı bir güç kullanmadan ve işçi çalıştırmadan imal eden ve bunları satmak suretiyle kazanç elde eden kişiler vergiden muaftır. Bu kişilerin evlerde kullandıkları dikiş, nakış, mutfak robotu, ütü ve benzeri makine ve aletler muharrrik kuvvet kapsamında değerlendirilmemektedir. Bu makine ve aletlerin kullanılması esnaf muafiyetinden faydalanmaya engel değildir. Ancak evlerde sanayi tipi veya seri üretim yapabilen makine ve araçları kullanarak gelir elde eden kişiler esnaf muafiyetinden yararlanamazlar³⁶.

Örneğin; Evinde dikiş makinesini kullanarak imal ettiği örtüleri satan Ayşe Hanım, esnaf muaflığı kapsamından yararlanarak, vergiye tabi olmayacaktır. Ayşe Hanımın burada yardımcı kuvvet, güç olarak kullandığı dikiş makinesi muafliktan yararlanmasına engel değildir.

³¹ Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Türk Vergi Sistemi*, s. 76.

³² Özkara, a.g.e., s. 56.

³³ Akdoğan, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, s. 205.

³⁴ Özkara, a.g.e., s. 57.

³⁵ Akdoğan, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, s. 206.

³⁶ 264 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği, s. 1.

Esnaflık muafiyetinde ön planda olan “emektir”. Emegini kullanarak ürettiği bir ürünü satan ve gelir elde eden kişi vergiden muaf esnaf kategorisinde değerlendirilmektedir. El sanatları muafiyeti de diyebileceğimiz bu esnaf muafiyetinde amaç, altıncı bentte geçen sanatsal faaliyetleri yaşatabilmek ve bunları yapan kişileri ekonomik ve sosyal yönden korumaktır. Bu faaliyetleri yapan kişilerin esnaf muafılığından yararlanabilmeleri için gereken koşulları kısaca toparlamak mümkündür. Bunlar; faaliyetleri yaparken dışarıdan işçi çalıştırmamak ve kanunda kapsam dışında bırakılanlar hariç olmak üzere motorlu bir güç kullanmamaktır, imalatın oturulan evde gerçekleştirilmesidir, yapılan imalatın kanun bendinde sayılan işlerden olmasıdır ve bu işler sonucunda imal edilen ürünlerin bir işyeri açılmaksızın satışa sunulmasıdır ve pek tabidir ki kişinin basit usule tabi olmanın genel şartlarını da taşıması gerekmektedir³⁷.

Esnaflık muafılığından yararlanan kişilerin el emekleriyle imal ettikleri ürünleri satabilecekleri yerler kanunla düzenlenmiş bulunmaktadır. Bu kişiler bir işyeri açmamak koşuluyla, derneklerin, vakıfların, sendikaların veya meslek odalarının düzenledikleri kermes, festival, panayırarda ya da kamu kurum ve kuruluşlarınca “geçici” olarak belirlenen yerlerde imal ettikleri bu ürünleri satabilecektir. Ancak, düzenlenen kermes, festival ve panayırların gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerince düzenlenmemiş olması gerekmektedir. Ve aynı zamanda pazar takibi suretiyle satış yapanlar ile kamu kurum ve kuruluşlarınca “devamlılık” arz edecek şekilde belirledikleri yerlerde satış yapanlar muafiyetten yararlanamamaktadırlar³⁸.

7162 sayılı Kanunla GVK'nin 9'uncu birinci fıkrasının altıncı bendine eklenen ve 30 Ocak 2019 tarihinde yürürlüğe giren ibareye göre, ev hanımlarının maddede belirtilen imal ettikleri ürünleri, internet ve benzeri elektronik ortamlardan satması sonucunda elde ettikleri kazançları yıl içinde geçerli olan asgari ücretin yıllık brüt tutarını aşmıyorsa esnaf muafiyetinden yararlanmaya devam etmektedirler. Bu düzenlemeden önce internet üzerinden bu ürünlerin satışını yapan ev hanımları basit veya gerçek usulde mükellef olmaktadır³⁹.

Hurda maddeden kasıt; hurda metal, hurda naylon, hurda plastik, atık kâğıt, hurda cam, atık şişeleri ve benzerleridir. Bu hurda atıklarını bir işyeri açmadan, özellikle kapı

³⁷ Özkara, a.g.e., s. 57.

³⁸ 264 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği, s. 2.

³⁹ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, a.g.e., s. 78.

kapı dolaşmak suretiyle toplayan ya da satın alan ve geçimini sağlamak üzere bunları satan kişiler esnaf muafılığı kapsamındadır. Bu işin devamlı olarak ya da motorlu araç kullanılarak yapılması muafiyetten yararlanmaya engel değildir. Ancak ticari işletmelere ait hurda atıkları düzenli olarak ya da belirli aralıklarla satın alan ya da anlaşma yaparak toplayıp satanlar ile bu işi gelir ya da kurumlar vergisi mükelleflerine bağımlı şekilde yapan kişiler esnaf muafiyetinden yararlanamamaktadırlar⁴⁰.

Örneğin, Sabit bir işyeri olmayan Selim Bey, kamyonetiyle sokaklardan hurda maddeleri toplamakta ve hurda ticareti ile uğraşan firmalara satmaktadır. Topladığı hurdaları satan ve gelir elde eden Selim Bey esnaf muafiyeti şartlarını taşıdığından vergiden muaf tutulmaktadır.

Geleneksel, kültürel ve sanatsal değeri olduğu belirlenen ve kaybolmaya yüz tutmuş olan mesleklerde faaliyette bulunan kişiler esnaf muafılığı kapsamında değerlendirilmektedir. Bu meslek kollarında faaliyette bulunan kişilerin esnaf muafılığından yararlanabilmeleri için basit usule tabi olmanın genel şartlarını⁴¹ taşımaları ve özellikle kendi ürettikleri ürünleri satmak suretiyle gelir elde etmeleri gerekmektedir. Sayılan meslek kollarında faaliyette bulunanların bu işleri devamlı veya arızı yapmaları, bir işyeri açarak yapmaları, motorlu araç kullanmaları, yardımcı işçi ya da çırak çalıştırmaları muafiyetten yararlanmaya engel teşkil etmemektedir⁴².

Söz konusu meslek kollarında faaliyette bulunulmasına rağmen, ticari işletmelere ait olan malları satanlar ya da kendi ürettiklerinin yanında başkalarına ait ürünleri de satanlar, gelir ya da kurumlar vergisi mükelleflerine bağımlılık arz edecek şekilde faaliyet yürütenler ile ticari, zirai veya mesleki faaliyetleri neticesinde gerçek usulde gelir vergisi mükellefi olanlar esnaf muafılığından yararlanamamaktadırlar⁴³.

Örneğin; Murat Bey ahşap oyma işi ile uğraşmakta ve imal ettiği ürünleri kendisine ait işyerinde satarak geçimini sağlamaktadır. Bu faaliyeti dışında başka bir faaliyeti

⁴⁰ 267 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği, s. 1.

⁴¹ Basit usule tabi olmanın genel şartları GVK'nin 47'nci maddesinde sayılmıştır. Söz konusu madde hükmüne göre basit usule tabi olmanın genel şartları; Kendi işinde bilfiil çalışmak veya bulunmak, Ticari, zirai veya mesleki faaliyetler dolayısıyla gerçek usulde gelir vergisine tabi olmamak, İşyeri mülkiyetinin iş sahibine ait olması halinde emsal kira bedeli, kiralanmış olması halinde yıllık kira bedeli toplamının belirlenen hadleri aşmaması (2019 yılı için bu hadler; büyükşehir belediye sınırları içinde 9000 TL, diğer yerlerde 6000 TL) gerekmektedir.

⁴² 283 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği, s. 1.

⁴³ 283 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği, s. 2.

olmayan ve basit usule tabi olmanın genel şartlarını taşıyan Murat Bey, geleneksel ve kaybolmaya yüz tutmuş olan ahşap oyma işi ile uğraştığından dolayı esnaf muaflığı kapsamında vergilendirilmeyecektir. Ancak Murat Bey, imal ettiği ürünlerin dışında başkalarından satın aldığı benzer ya da farklı ürünleri de işyerinde satışa çıkarıp gelir elde etseydi esnaf muaflığından yararlanamayacaktı.

Lisanssız yürütülebilecek faaliyetler kapsamında yenilenebilir enerji kaynaklarına dayalı olarak elektrik enerjisi üretimi yapmak amacıyla konutlarda kurulan tesislerden üretilen elektrikten ihtiyaç fazlasının satılması sonucunda gelir elde eden gerçek kişiler esnaf muaflığından yararlanabilmektedirler⁴⁴.

İhtiyaç fazlası elektrik enerjisinin satışı sonucunda esnaf muaflığından yararlanmak isteyenlerin bazı şartları sağlaması gerekmektedir. Muaflıktan yararlanabilmek için, üretim tesisinin konutların çatı ve/veya cephelerinde kurulması, tesisin gücünün en yüksek 10kW olması, elektriğin bir üretim tesisinde üretilmesi, üretilen elektrik enerjisinden ihtiyaç fazlasının son tedarik şirketine satılması gerekmektedir. Satışın devamlı olması, ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dolayısıyla gerçek usulde gelir vergisi mükellefi olmak muafiyetten yararlanmaya engel değildir⁴⁵.

İşyerlerinde kurulan tesislerde elektrik üretimi sonucunda ihtiyaç fazlasının satılması durumunda muaflıktan faydalanılamaz. Ancak konut hem işyeri hem mesken olarak kullanılıyorsa muaflıktan yararlanmak mümkündür⁴⁶.

Örneğin; Alfa apartman yönetimi, apartmanın elektrik ihtiyacını karşılaması amacıyla apartmanın çatısına gücü 10 kW olan bir üretim tesisi kurmuştur. Buradan elde edeceği elektrikten ihtiyaç fazlasını son tedarik şirketine satıp gelir elde etmiştir. Bu satış sonucunda Alfa apartmanında ki kat malikleri ayrı ayrı esnaf muaflığından yararlanacaktır. Şirket ise satın aldığı enerji karşılığında yapacağı ödemeye sıfır oranında tevkifat uygulayacaktır.

Kanun maddesinde sayılan işlere benzerlik gösterdikleri Maliye Bakanlığı tarafından kabul ve ilan edilen işlerle uğraşan esnaf da muafiyet kapsamına alınabilmektedir⁴⁷.

⁴⁴ 303 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği, s. 1.

⁴⁵ 303 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği, s. 1.

⁴⁶ 303 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği, s. 2.

Ticari, zirai veya serbest meslek faaliyeti dolayısıyla elde ettikleri kazançları gerçek usulde gelir vergisine tabi olan mükelleflerin sayılan işleri yapmaları sonucunda elde ettikleri kazançlar vergiye tabi tutulmakta ve bu kişiler esnaf muafiyeti hükümlerinden faydalanamamaktadırlar⁴⁸. Eğer bir kişi ticari, zirai ya da serbest meslek faaliyeti dolayısıyla bilanço, işletme hesabı ya da serbest meslek kazanç defteri tutuyor ve kazancını bu şekilde tespit ediyorsa, esnaf muafılığı kapsamında sayılmış olan bir işle uğraşsalar dahi bu iş dolayısıyla muafılıktan yararlanamamaktadırlar. Ancak gerçek usulde vergilendirilen ticari, zirai ya da serbest meslek kazançlarının dışında kalan basit usul, gayrimenkul-menkul sermaye iradı, ücret, diğer kazanç ve iratlardan gelir elde etmesi muafılıktan faydalanmaya engel teşkil etmemektedir⁴⁹.

Sayılan işleri gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine “bağlılık arz edecek şekilde” yapanlar bu muafılıktan yararlanamamaktadırlar. Burada ki önemli husus bağlılığın olmamasıdır. Esnaf muafılığından yararlanan kişi gelir ya da kurumlar vergisi mükellefine “devamlı” olarak ürettiği ürünleri satsa bile muafılıktan çıkmaz. Önemli olan devamlılık değil bağlılıktır⁵⁰. Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin uzantısı niteliğindeki işlerden sağlanan kazançların bu muafiyet kapsamına alınamaması ve muvazaalı işlemlerin engellenmesi amacıyla bu sınırlamaya yer verilmiştir⁵¹.

Esnaf muafiyetinden yararlanmak isteyen esnafın ticari faaliyetini doğrudan tüketicilere yapması gerekmektedir. Kanun maddesinde geçen “bağlılık” kavramıyla anlatılmak istenen budur. Örneğin; çamaşır yıkayıcısı GVK’nin 9’uncu maddesinde esnaf muafiyeti kapsamında sayılan işlerden biridir. Çamaşır yıkayan bir kişinin bu faaliyetini bir otele bağlılık gösterecek biçimde yapması durumunda yaptığı bu iş nedeniyle esnaf muafiyetinden yararlanması mümkün değildir⁵².

VUK’un 232’nci maddesi fatura alma ve verme yükümlülüğünü düzenlemektedir. Söz konusu maddeye göre; “*Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenler ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler; birinci ve ikinci sınıf tüccarlara, serbest meslek erbabına, kazançları basit usulde tespit olunan tüccarlara, defter tutmak*

⁴⁷ Özkara, a.g.e., s. 58.

⁴⁸ 264 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği, s. 2.

⁴⁹ Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Türk Vergi Sistemi*, s. 75.

⁵⁰ 264 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği, s. 2.

⁵¹ Akdoğan, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, s. 204.

⁵² Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Türk Vergi Sistemi*, s. 75.

mecburiyetinde olan çiftçilere ve vergiden muaf esnafa sattıkları emtia veya yaptıkları işler için fatura vermek ve bunlara da fatura istemek ve almak mecburiyetindedirler.” Gelir vergisinden muaf esnafın üzerine vergi düşmemesine rağmen bu kanun maddesinden dolayı yaptırdığı işler neticesinde fatura istemek zorundadır. Ancak vergiden muaf esnaf kanunda sayılan bu kişilere iş yaptığında fatura ya da belge veremeyecektir. Bunun yerine işi yaptıran kanunda sayılı bu kişilerin vergiden muaf esnafa gider pusulası düzenleme, vergiden muaf esnafında bu gider pusulasını alma zorunluluğu vardır. Düzenlenen bu gider pusulası vergiden muaf esnaf tarafından verilmiş fatura hükmündedir. Yaptırdığı iş ya da yaptığı iş karşılığında düzenlenmesi zorunlu olan bu belgeleri alan esnafın bu belgeleri saklama ve gerektiğinde ibraz yükümlüğü de bulunmaktadır⁵³.

Milli piyango biletini bir işyeri açmadan gezici olarak satanlar ile gerçek ve tüzel kişilerin mallarını bir iş sözleşmesi ile bağlı olmaksızın bunlar adına kapı kapı dolaşmak suretiyle tüketiciye satanlar hiçbir şartla sınırlı olmaksızın gelir vergisinden muaf⁵⁴. Milli piyango satıcılığını sabit bir işyerinde yapan kişiler esnaf muaflığından yararlanamamaktadırlar. Bu kişiler gelir vergisinden muaf olsalar bile tevkifat dolayısıyla bir vergi ödemektedirler⁵⁵. Burada gezici milli piyango satıcılarından ve kapı kapı dolaşarak satış yapan kişilerden vergi kaynakta kesilerek tahsil edilmektedir⁵⁶.

Vergiden muaf esnafa yaptırılan işler karşılığında yapılan ödemelere stopaj uygulanmaktadır. Dolayısıyla muaflığın tevkif suretiyle kesilen vergiye etkisi olmamaktadır⁵⁷. Bu durum GVK'nin 94'üncü maddesinin on üç numaralı bendinde; *“Esnaf muaflığından yararlananlara mal ve hizmet alımları karşılığında yapılan ödemelerden belirli oranlarda vergi tevkifatı yapılır.”* şeklinde belirlenmiştir. Buna göre; GVK'nin 9'uncu maddesinin 6, 7 ve 8 numaralı bentlerinde⁵⁸ sayılan işler için % 2, diğer

⁵³ Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Türk Vergi Sistemi*, s. 77.

⁵⁴ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, a.g.e., s. 79.

⁵⁵ Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Türk Vergi Sistemi*, ss. 77-78.

⁵⁶ Özkara, a.g.e., s. 58.

⁵⁷ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, a.g.e., s. 79.

⁵⁸ GVK'nin 9'uncu maddesinin altı numaralı bendi; makine ve işçi kullanmadan evlerde el emeğiyle üretilen malları, yedi numaralı bendi; hurda mal alımlarını, sekiz numaralı bendi; geleneksel, kültürel, sanatsal değeri olan ve kaybolmaya yüz tutmuş meslek kollarında faaliyette bulunanların üretmiş oldukları malın bedelini veya bu malın imalinde ödenen hizmet bedellerini kastetmektedir.

mal ve hizmet alımlarında % 5, diğer hizmet alımları ile bedeli birbirinden ayıramayan mal ve hizmet alımlarında % 10'dur⁵⁹.

b. Genç Girişimci İstisnası (Muafiyeti)

Genç girişimci muafiyeti GVK'nin mükerrer 20'nci maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu madde hükmüne göre,

“Ticari, zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle adlarına ilk defa gelir vergisi mükellefiyeti tesis olunan ve mükellefiyet başlangıç tarihi itibarıyla yirmi dokuz yaşını doldurmamış tam mükellef gerçek kişilerin, faaliyete başladıkları takvim yılından itibaren üç vergilendirme dönemi boyunca elde ettikleri bu kazançlarının 75.000 TL'ye kadar olan kısmı, gelir vergisinden müstesnadır”.

Genç girişimcilerde kazanç istisnasından yararlanabilmenin kanunla getirilmiş birtakım şartları bulunmaktadır. Bu şartları maddeler halinde aşağıdaki şekilde sıralamak ve açıklamak mümkündür.

a. Yasal süreleri geçirmeden işe başlama bildirilmeli

Genç girişimci muafiyetinden faydalanabilmek için mükelleflerin işe başlamayı süresi içinde⁶⁰ (bu süre gerçek kişiler açısından işe başlama tarihinden itibaren 10 gündür) vergi dairesine bildirmiş olmaları gerekmektedir. Söz konusu bildirim 10 gün içinde yapılmazsa istisnadan faydalanmak mümkün değildir⁶¹.

b. Mükellef işte kendisi çalışmalı veya işi kendisi yönetmelidir

İstisnanın bir diğer şartı ise mükellefin bu işte bilfiil çalışmasıdır. Mükellefin bilfiil çalışmasıyla anlatılmak istenen, bu işin yürütümünde ve işle ilgili konularda kendisinin fikri ve bedeni mesai harcamasıdır. Mükellef eğer bu işte bilfiil çalışmıyorsa işin onun tarafından yönetilmesi gerekmektedir. Yani mükellef işle ilgili kararları kendisi almalı, işi planlamalı ve denetimi altında tutmalıdır. Bu gibi durumlar da mükellefin bu işte bilfiil çalışması şartı bozulmuş olmaz ve bilfiil çalışılmış gibi değerlendirilir⁶².

⁵⁹ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, a.g.e., s. 79.

⁶⁰ 292 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği, md. 3.

⁶¹ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, a.g.e., s. 83.

⁶² 292 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği md. 3.

Bu şartı sağlayan mükelleflerin yanlarında çırak, kalfa veya yardımcı işçi çalıştırması ya da seyahat, hastalık, askerlik, tutukluluk ve hükümlülük gibi zaruri ayrılmalar dolayısıyla geçici olarak işinde bilfiil çalışmaması söz konusu şartı bozmamaktadır⁶³.

c. Adi ortaklık ya da şahıs şirketi şeklinde gerçekleştirilen faaliyet olması halinde ortakların tamamı şartları sağlamalıdır

Faaliyetin ortaklık kurmak suretiyle yürütülmesi durumlarında da istisnadan yararlanmak mümkündür. Adi ortaklık veya şahıs şirketi kurarak faaliyetlerine devam etmek isteyen mükelleflerin bu istisnadan faydalanabilmeleri için tüm ortakların şartları taşıması gerekmektedir. Ortaklardan biri bile istisna şartlarını sağlamasa, diğer ortaklar da istisnadan yararlanamamaktadırlar. Örneğin, üç kişinin adi ortaklık şeklinde faaliyete başlamış olduklarını varsayalım. Faaliyete başlanıldığı tarihte bu üç kişiden biri bile 29 yaş sınırını aşsa tüm ortaklar istisnadan faydalanamayacaktır⁶⁴.

d. Faaliyetin devralınmamış olması

Bir işletmenin devralınması durumunda da istisnadan yararlanabilmek mümkündür. Ancak bu devralmanın eş ya da üçüncü dereceye kadar (üçüncü derece dâhil) kan veya kayın hısımlarından yapılmamış olması gerekmektedir⁶⁵.

Ölüm halinde eş ya da çocukların işletmeyi devralmaları durumunda durum farklılaşmaktadır. Ölüm durumunda, ölen mükellefin istisnadan yararlanıp yararlanmaması önemli değildir. Önemli olan bu istisnadan faydalanacak olan eş ya da çocukların istisna şartlarını taşımalarıdır. İstisna şartlarını taşıyan eş ya da çocuklar üç vergilendirme dönemi süresince bu istisnadan faydalanabilirler⁶⁶. Örneğin, 05.05.2018 tarihinde büfe işletmeye başlayan Bay (A), istisna şartlarını taşımakta ve istisnadan yararlanmaktadır. Ancak Bay A, 03.03.2019 tarihinde vefat etmiştir ve işletmeyi çocuğu olan Bay (C) devralmıştır ve istisna şartlarını da taşımaktadır. Bu durumda ölen Bay (A) adına 01.01.2019/03.03.2019 kıst dönemi için verilecek olan gelir vergisi beyannamesinde istisnadan tam yararlanılacaktır. Sonrasında Bay (C) ise kendisi için vereceği 04.03.2019/31.12.2019

⁶³ 292 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği md. 3; Maliye Hesap Uzmanları Derneği, a.g.e., s. 83.

⁶⁴ 292 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği md. 3; Maliye Hesap Uzmanları Derneği, a.g.e., s. 83.

⁶⁵ 292 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği md. 3; Maliye Hesap Uzmanları Derneği, a.g.e., s. 83.

⁶⁶ 292 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği md. 3; Maliye Hesap Uzmanları Derneği, a.g.e., s. 84.

döneminden itibaren 2019, 2020, 2021 yılları olmak üzere üç vergilendirme dönemi daha istisnadan tam yararlanabilecektir⁶⁷.

e. Ortak olunma durumu

Faaliyetine devam etmekte olan bir işletmeye sonradan ortak olunması durumunda ortakların tümü istisna şartlarının tamamını taşısalar dahi istisnadan yararlanamamaktadırlar⁶⁸. Kısaca yeni kurulmayan, mevcut bir işletmeye ortak olunması tüm şartlar yerine getirilse dahi istisnadan yararlanma durumunu ortadan kaldırmaktadır.

İstisna şartlarını sağlayan ve istisnadan yararlanmakta olan mükellef herhangi bir nedenle faaliyetini terk ederse, terk ettiği tarihe kadar istisnadan faydalanabilmektedir ancak mükellef bir süre sonra tekrar faaliyetine başlarsa adına ilk kez gelir vergisi mükellefiyeti tesis olunması şartını ihlal etmiş sayılacağından istisnadan faydalanamamaktadır⁶⁹.

İstisnadan yararlanmakta olan mükellef, üç vergilendirme dönemi içinde faaliyetini ticari, zirai veya mesleki faaliyet olarak değiştirir ya da faaliyet konusunda değişiklik yaparsa söz konusu istisnadan kalan süre kadar yararlanmaya devam edebilmektedir. Örneğin, bir mükellef 10.01.2018 tarihinde oto yıkama faaliyetine, 01.09.2019 tarihinde market işletmeciliği faaliyetine, 05.06.2020 tarihinde ise kırtasiye işletmeciliği faaliyetine başlamıştır ve istisna şartlarını tam olarak sağlamaktadır. Bu mükellef oto yıkama faaliyetinden elde edeceği kazançları için 2018, 2019 ve 2020 yılları için, market işletmeciliğinden elde ettiği kazançları için 2019 ve 2020 yılları için, kırtasiye işletmeciliğinden elde ettiği kazançları içinse 2020 yılı için istisnadan faydalanabilecektir. Çünkü istisnadan yararlandığı faaliyetine devam ederken yeni bir faaliyete başlanması yararlanılan istisna süresini yeni faaliyetler açısından uzatmayacaktır. Yani mükellef market işletmeciliğinden elde ettiği kazançları için 2021 yılında, kırtasiye işletmeciliğinden elde ettiği kazançları için 2021, 2022 yılları için istisnadan yararlanamayacaktır⁷⁰. Kısaca mükellefin faaliyet türünü ya da konusunu değiştirmesi istisnadan yararlanmaya devam etmesine engel oluşturmamakla birlikte var olan ve devam eden istisna süresini de uzatmamaktadır.

⁶⁷ 292 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği md. 3; Maliye Hesap Uzmanları Derneği, a.g.e., s. 84.

⁶⁸ 292 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği md. 3; Maliye Hesap Uzmanları Derneği, a.g.e., s. 84.

⁶⁹ 292 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği md. 4; Maliye Hesap Uzmanları Derneği, a.g.e., s. 84.

⁷⁰ 292 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği md. 4; Maliye Hesap Uzmanları Derneği, a.g.e., s. 85.

Kazanç istisnasından yararlanan mükellefin önceki faaliyeti devam ederken yeni bir faaliyete daha başlaması durumunda üç vergilendirme dönemi ile sınırlı olan istisna süresi uzamamaktadır. Ayrıca bu mükellefin beyana tabi başka bir gelirin olması istisnadan yararlanmasını engellememektedir. Mükellef yine ticari, zirai ve mesleki kazançları dolayısıyla elde ettiği toplam gelir üzerinden istisnadan yararlanabilecektir. Örneğin, mükellefin serbest meslek kazancının yanında, ticari kazanç ve GMSİ elde ettiğini varsayalım. Mükellef serbest meslek kazancı ve ticari kazancının toplamı üzerinden istisnadan yararlanabilecektir, ancak GMSİ için kazanç istisnasından yararlanamayacaktır⁷¹.

Genç girişimcilerde kazanç istisnası, her vergilendirme döneminde yıllık 75.000 TL olarak uygulanmaktadır. Bir takvim yılında elde edilen kazanç istisna tutarının altında kalırsa yararlanılmayan kısım ertesi yıla devredilmemektedir. Takvim yılı içinde işe başlanılsa ya da iş terkedilse dahi oluşacak kıst dönem bir vergilendirme dönemi sayılacak ve mükellef tam olarak istisnadan yararlanacaktır⁷². Mükellefler, istisna kapsamındaki faaliyetlerinden kazanç elde etmeseler ya da istisna tutarının altında kazanç elde etseler bile yıllık beyanname vermelidirler⁷³.

c. Sergi ve Panayır İstisnası

GVK'nın 30'uncu maddesinde düzenlenmiş bulunan hükme göre;

“Dar mükellefiyete tabi olanların, hükümetin izni ile açılan sergi ve panayırlarda yaptıkları ticari faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar ile bu sergi ve panayırlarda yaptıkları serbest meslek faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar gelir vergisinden istisnadır”.

Türkiye’de başka bir işyeri ya da daimi temsilcisi olmayan dar mükellef kimselerin, hükümetten izin alarak açtıkları sergi ve panayırlardan elde edecekleri kazançlar gelir vergisine tabi tutulmamaktadır. Söz konusu düzenlemenin adında istisna kelimesi

⁷¹ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, a.g.e., s. 85.

⁷² 292 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği md. 5; Maliye Hesap Uzmanları Derneği, a.g.e., s. 85.

⁷³ 292 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği md. 6; Maliye Hesap Uzmanları Derneği, a.g.e., s. 86.

kullanılmış olsa da bu düzenleme serbest meslek faaliyeti yürüten dar mükelleflere getirildiğinden bir muafiyet türü olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

2. Ticari Kazançlarda İstisnalar

a. Okul İstisnası

GVK'nin 20'nci maddesinde düzenlenen istisnaya göre;

“Özel kreş ve gündüz bakımevleri ile okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okullarının işletilmesinden elde edilen kazançlar, ilgili Bakanlığın görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığının belirleyeceği usul ve esaslar çerçevesinde beş vergilendirme dönemi gelir vergisinden müstesnadır. İstisna, kreş ve gündüz bakımevleri ile okulların faaliyete geçtiği vergilendirme döneminden itibaren başlar.”

254 Seri No'lu GVGT'de belirtildiği üzere;

“Eğitim ve öğretim işletmelerine tanınan kazanç istisnası, ticari kazanç mükellefleri tarafından 5580 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanunu kapsamında işletilen okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okullarından elde edilen kazançlara uygulanmaktadır.”

Okullara tanınmış olan bu istisnanın yine aynı tebliğde uygulanıp uygulanamayacağı yerler detaylı olarak açıklanmaktadır. Buna göre;

“İstisna okulların eğitim-öğretim faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına uygulanmaktadır. Dolayısıyla eğitim tesislerinde yer alan kantin, büfe, kafeterya, kitap satış yeri gibi tesislerin gerek bizzat işletilmesinden gerekse kiraya verilmesinden elde edilen kazançlara istisna uygulanmamaktadır. Ancak, yemek ve konaklama hizmetlerinin de okul bünyesinde verildiği, yemek ve yatma bedelinin okul ücretine dâhil olduğu durumlarda, elde edilen kazançta istisna uygulanmaktadır. Bunların dışında kalan; öğrencileri istedikleri derslerde yetiştirmek, bilgi düzeylerini yükseltmek amacıyla faaliyet gösteren etüt merkezleri ile kişilerin sosyal, kültürel ve mesleki alanlarda bilgi, beceri, yetenek ve deneyimlerini geliştirmek veya serbest zamanlarını değerlendirmek üzere

faaliyet gösteren özel eğitim kurumları (bilgisayar, sürücü, dans, bale, mankenlik ve spor kursları gibi) işletilmesinden elde edilen kazançlar hakkında istisna uygulanmamaktadır.”

Eğitim ve öğretim işletmelerinden elde edilecek kazançlara istisna uygulayabilmek için, Milli Eğitim Bakanlığı'ndan kurum açma izin belgesi alınır ve bu belgeyle faaliyete geçilen dönemden itibaren 5 yıl süreyle istisnadan yararlanılabilmektedir. Daha önceleri olan Maliye Bakanlığı'na başvuru yapma koşulu artık bulunmamaktadır⁷⁴.

Eğitim ve öğretim işletmelerinden elde edilen kazançlara ilişkin istisnanın düzenlendiği GVK'nin 20'nci maddesine 6745 sayılı kanunla, “özel kreş ve gündüz bakımevlerinin işletilmesinden elde edilen kazanç istisnası” da eklenmiştir. Bu istisna, Aile, Çalışma ve Sosyal Hizmetler Bakanlığı'nın izni ile faaliyette bulunan özel kreş ve gündüz bakımevlerine uygulanmaktadır. Ancak söz konusu istisnadan yararlanabilmeleri için özel kreş ve gündüz bakımevlerinin 01.01.2017 tarihinden itibaren faaliyete başlaması gerekmektedir. Belirtilmesi gerekir ki bu kreş ve bakımevlerini devralanlar içinde aynı kural geçerlidir. Şöyle ki 01.01.2017 tarihinden önce faaliyete başlamış bulunan özel kreş ve gündüz bakımevlerini 01.01.2017 tarihinden sonra devralanlar açısından da istisnanın uygulanması mümkün bulunmamaktadır. Yani devralınması istisnadan yararlanmak için geçerli bir sebep olmamaktadır. Çünkü burada önemli olan faaliyetin başladığı tarihtir ve devralınma durumu istisna kuralını ortadan kaldırmamaktadır⁷⁵.

Özel kreş ve gündüz bakımevleri ile eğitim ve öğretim işletmelerinin elde ettikleri kazançlar, bunların faaliyete geçtiği tarihten itibaren beş vergilendirme dönemi boyunca gelir vergisinden istisnadır⁷⁶.

Eğitim ve öğretim işletmelerinin Milli Eğitim Bakanlığında, özel kreş ve gündüz bakımevlerinin Aile, Çalışma ve Sosyal Hizmetler Bakanlığında alacağı kurum açma izin belgelerinin tarihi ile faaliyete başlanılan tarih arasında farklılığın olması istisna süresini değiştirmeyecektir. Yani işletmenin kurum açma izin belgesi aldığı dönem istisna uygulanacak dönemin başlangıcı sayılmamakta, faaliyete geçilen dönem istisna süresinin başlangıcı olarak dikkate alınmaktadır. Örneğin, 2018 yılında kurum açma izin belgesi alan

⁷⁴ 254 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği, s. 2.

⁷⁵ 295 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği

⁷⁶ 254 ve 295 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği

işletme faaliyetine 2019 yılında başladıysa bu işletmeden elde edilen kazançlara 2019-2023 yılları arası istisna uygulanacaktır⁷⁷.

İstisnadan yararlanmakta iken, yeni bir okul daha yapılması durumunda mükellefin açmış olduğu bu yeni okul için de istisnadan yararlanması söz konusudur. Çünkü istisna okul bazında uygulanmaktadır. Örneğin; Ömer Bey, Bursa’da 2017 yılında bir ilköğretim okulu işletmeye başlamış, sonrasında 2018 yılında yeni bir okul daha açmış ve faaliyete başlamıştır. Mükellef 2017 yılında işletmeye başlayıp kazanç elde ettiği okuldan 2017-2021 yılları arasında istisna kapsamında olacaktır. 2018 yılında açtığı yeni okul içinse 2018-2022 yılları arasında elde ettiği kazançlarına istisna uygulanacaktır. Söz konusu istisnadan faydalanacak mükelleflerin böyle durumlarda muhasebe kayıtlarını, okul bazında elde ettikleri kazançlarını ayrı ayrı tespit edilebilecek şekilde tutması gerekmektedir. Ancak, mevcut okulun kapasitesinin genişletilmesi veya yeni bir binaya taşınması durumlarında istisnadan yararlanılamamaktadır⁷⁸.

İstisnadan yararlanan işletmenin satılması veya devredilmesi durumlarında istisna süresi sıfırdan başlamamaktadır. İstisnadan, devir tarihi itibarıyla faydalanılamayan dönem kadar yararlanılmaktadır⁷⁹.

b. Yazılım, Tasarım ve Ar-Ge İstisnası

4691 sayılı TGBK’nın geçici 2’nci maddesinde düzenlenen istisnaya göre;

“Bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, münhasıran bu bölgedeki yazılım, tasarım ve AR-GE faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları 31.12.2023 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır.”

İstisna sadece “yazılım, tasarım ve Ar-Ge faaliyetlerinden” elde edilecek kazançlar için düzenlendiğinden dolayı, bu kavramların tanımı önem arz etmektedir. 4691 sayılı kanunda bu kavramlar aşağıdaki şekilde tanımlanmaktadır.

⁷⁷ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, a.g.e., s. 81.

⁷⁸ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, a.g.e., s. 82.

⁷⁹ a.g.e., s. 82.

“Araştırma ve Geliştirme (Ar-Ge): Araştırma ve geliştirme, kültür, insan ve toplumun bilgisinden oluşan bilgi dağarcığının artırılması ve bunun yazılım dâhil yeni süreç, sistem ve uygulamalar tasarlamak üzere kullanılması için sistematik bir temelde yürütülen yaratıcı çalışmalardır.

Yazılım: Bir bilgisayar, iletişim cihazı veya bilgi teknolojilerine dayalı bir diğer cihazın çalışmasını ve kendisine verilen verilerle ilgili gereken işlemleri yapmasını sağlayan komutlar dizisinin veya programların ve bunların kod listesini, işletim ve kullanım kılavuzlarını da içeren belgelerin, belli bir sistematik içinde, tasarlama, geliştirme şeklindeki ürün ve hizmetlerin tümü ile bu ürün ya da mal ve hizmetlerin lisanslama, kiralama ve tüm hakları ile devretme gibi teslim şekillerinin tümü olarak tanımlanmaktadır.

Tasarım Faaliyeti: Sanayi alanında ve Cumhurbaşkanının uygun göreceği diğer alanlarda katma değer ve rekabet avantajı yaratma potansiyelini haiz, ürün veya ürünlerin işlevselliğini artırma, geliştirme, iyileştirme ve farklılaştırmaya yönelik yenilikçi faaliyetlerin tümüdür.”

Teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyette bulunan mükelleflerin aynı zamanda bu bölgeler dışında gerçekleştirdikleri “yazılım, tasarım ve Ar-Ge faaliyetlerinden” elde ettikleri kazançları bu istisna kapsamına alınamamaktadır. Bu istisna uygulamasında gerçek ya da tüzel kişilerin tam veya dar mükellefiyete tabi olmasının bir önemi bulunmamaktadır⁸⁰.

Şirketlerin teknoloji geliştirme bölgelerinde, yazılım, tasarım ve Ar-Ge faaliyetleri sonucunda ortaya koydukları ürünleri seri üretime tabi tutarak pazarlamaları ve bunun sonucunda kazanç elde etmeleri halinde bu kazançların lisans, patent gibi gayri maddi haklara isabet eden kısmı istisna kapsamına alınabilecektir. Üretim ve pazarlama sonucu doğan kısmı ise istisnadan yararlandırılmayacaktır. Örneğin, bölgede yazılım faaliyeti yürüten şirket bu yazılımların lisans satışından ya da kiralanmasından kazanç elde ederse bu kazanç istisnadan yararlanır. Ancak bu yazılım, disk, CD veya elektronik ortamda

⁸⁰ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, a.g.e., s. 88.

pazarlanırsa buradan elde edilecek kazanç istisnadan yararlanamaz. Tabi ki burada lisansa isabet eden kısım istisnadan yararlanacaktır⁸¹.

c. Sınai Mülkiyet Haklarından Elde Edilen Kazançlara İstisna

5520 sayılı KVK'nın 5/B maddesine göre;

“Türkiye’de gerçekleştirilen araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan buluşların;

a) Kiralanması neticesinde elde edilen kazanç ve iratların,

b) Devri veya satışı neticesinde elde edilen kazançların,

c) Türkiye’de seri üretime tabi tutularak pazarlanmaları hâlinde elde edilen kazançların,

ç) Türkiye’de gerçekleştirilen üretim sürecinde kullanılması sonucu üretilen ürünlerin satışından elde edilen kazançların patentli veya faydalı model belgeli buluşa atfedilen kısmının, % 50’si gerekli şartların yerine getirilmesi halinde gelir ve kurumlar vergisinden istisnadır.”

Bu istisna türünde temel şart, ortaya konulacak buluşların; araştırma, geliştirme, yenilik ve yazılım faaliyetlerinin Türkiye’de gerçekleştirilmiş olmasıdır. Buluşa yönelik hakların ihlali sonucu gelir elde edilmesi, bu buluş nedeniyle alınan sigortalar ve tazminatlar da istisna kapsamındadır. Türkiye’de gerçekleştirilmeyen faaliyetler sonucu ortaya çıkan buluş sonucunda elde edilecek her türlü kazanç için istisnadan faydalanılması mümkün değildir⁸².

Sınai mülkiyet haklarında istisna uygulamasından kurumlar ve gelir vergisi mükellefleri yararlanabilmektedir. Bu istisna uygulamasında gerçek ya da tüzel kişilerin tam veya dar mükellefiyete tabi olmasının bir önemi bulunmamaktadır⁸³.

d. Serbest Bölge İstisnası

Serbest bölgeler, bir ülkenin sınırları içinde olan ancak gümrük hattı dışında tutulan ve dış ticaret rejimine tabi olmayan, malların gümrüksüz girip çıkabildiği, depolandığı,

⁸¹ Erkan Gürboğa, Tuncel Atabey, İrfan Vural, *Vergi Rehberi*, Gelirler Kontrolörleri Derneği, Ağustos 2014, s. 309.

⁸² Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Türk Vergi Sistemi*, s. 51.

⁸³ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, a.g.e., s. 90.

çeşitli işlemlere tabi tutulduğu, ticaret, sanayi, ihracat, sigortacılık faaliyetlerinin yürütüldüğü yerler olarak tanımlanmaktadır⁸⁴.

Serbest bölge istisnası, serbest bölgelerde imalat işi ile uğraşan mükelleflerin kazançlarına uygulanan bir istisnadır. Serbest bölgelerde yapılan imalat işleri sonucu elde edilen kazançların gelir vergisinden istisna edilmesinin ön koşulu bu bölgelerde faaliyet göstermek adına ruhsat alınmış olması ve imalatın bu bölgelerde yapılacak olmasıdır. Bu sebeple ruhsat alınmamış olması, imalat işi dışında başka bir işle uğraşılması ve kazanç elde edilmesi ya da imalat işinin serbest bölgeler dışında yapılmış olması istisnadan yararlanmaya engel bir durum oluşturmaktadır. Örneğin, serbest bölgede dolap imalatı yapmak için ruhsat almış mükellefin bu bölgede imal edip sattığı dolapların kazançları gelir vergisinden istisna tutulmuştur. Ancak bu mükellef serbest bölge dışında bulunan fabrikasında imal ettiği dolapları satar ve kazanç elde ederse ortaya çıkan bu kazanç sonucu gelir vergisine tabi olacaktır. Çünkü söz konusu imalat ve satış serbest bölge dışında gerçekleşmiştir⁸⁵.

e. PTT Acentelerinde Kazanç İstisnası

PTT acenteleri istisnası GVK'nin mükerrer 18'inci maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu hükme göre, PTT acenteliği yapılması sonucu elde edilecek kazançlar gelir vergisine tabi değildir, gelir vergisinden istisna edilmiştir.

Bu istisna, tevkifat suretiyle ödenecek vergiyi kapsamaz. PTT acenteliği yapanların, ödedikleri komisyon bedeli üzerinden % 20 oranında tevkifat yapılmaktadır⁸⁶.

f. Proje Karşılığı Sağlanan Hibelerde İstisna

GVK'nin geçici 84'üncü maddesinde düzenlenmiş olan hükme göre;

“Avrupa Birliği organlarıyla akdedilen ve usulüne göre yürürlüğe konulan anlaşmalar çerçevesinde proje karşılığı sağlanan hibeler, özel bir fon hesabında tutulur ve gelir olarak dikkate alınmaz. Söz konusu hibelerle gerçekleştirilecek projelere ilişkin

⁸⁴ Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Türk Vergi Sistemi*, s. 50.

⁸⁵ Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Türk Vergi Sistemi*, s. 50.

⁸⁶ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, a.g.e., s. 80.

olarak bu fondan yapılan harcamalar, gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider ve maliyet olarak dikkate alınmaz. Proje sonunda herhangi bir şekilde harcanmayan ve iade edilmeyen tutarın kalması hâlinde bu tutar gelir kaydedilir.”

g. Uluslararası Gemicilik İstisnası

Türk Uluslararası Gemi Sicili'ne kayıtlı olmak ve ticari amaçla kullanılmak şartıyla, her türlü yolcu, yük ve açık deniz balıkçı gemilerinin işletilmesinden ve devrinden elde edilecek kazançlar istisnadır⁸⁷.

Tam veya dar mükellef olmak istisnadan yararlanmaya engel değildir. Sicile kayıtlı gemilerin, otel veya restoran işletmeciliği faaliyetinde kullanılması sonucu elde edilecek kazançların istisnadan faydalanması mümkün bulunmamaktadır⁸⁸.

B. ZİRAİ KAZANÇLARDA MUAFİYET VE İSTİSNALAR

1. Genç Girişimci (Genç Çiftçi) İstisnası (Muafiyeti)

Zirai faaliyeti nedeniyle adlarına ilk defa gelir vergisi mükellefiyeti tesis edilecek olan 29 yaş altındaki çiftçilere uygulanacak bu muafiyet ile ilgili açıklamalar ticari kazanç başlığı altında detaylı bir şekilde yapıldığından burada tekrar açıklama ve ayrıntıya girilmemiştir.

2. Teşvik İkramiyesi

GVK'nin 29'uncu maddesinde teşvik amacıyla verilen bazı ikramiye ve ödüller vergiden istisna edilmiştir. Söz konusu bu istisna zirai kazançlarda da söz konusudur. Buna göre, “tarımı ve hayvan yetiştirilmesini teşvik amacıyla verilen ikramiye ve ödüller” vergi dışı bırakılmıştır. Örneğin, en iyi mahsulü veya hayvanı yetiştiren çiftçilere verilen ödüller, gelir kapsamında vergilendirilmemektedir⁸⁹.

⁸⁷ Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Türk Vergi Sistemi*, s. 50.

⁸⁸ Gürboğa, Atabey, Vural, a.g.e., s. 310.

⁸⁹ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, a.g.e., s. 125.

C. ÜCRETLERDE MUAFİYET VE İSTİSNALAR

GVK ücretlerde istisna ve muafiyetleri düzenlerken bazı ücretleri konusu itibarıyla ele almış ve ücretleri vergiden istisna tutmuş, bazı ücretleri elde eden kişi itibarıyla ele almış ve ücretlileri vergiden muaf tutmuştur.

1. Ücretlerde Muafiyetler

a. Diplomat Muaflığı

GVK'nin 15'inci maddesinde düzenlenen diplomat muaflığına göre;

“Yabancı Devletlerin Türkiye’de bulunan elçi, maslahatgüzar ve konsolosları (fahri konsoloslar hariç) ile elçilik ve konsolosluklara mensup olan ve o memleketin uyruklığında bulunan memurları, Türkiye’de resmi bir göreve memur edilenler bu sıfatlarından dolayı ve karşılıklı olmak şartıyla gelir vergisinden muaftırlar. Bu muaflığın menkul sermaye iradı üzerinden tevkif suretiyle alınan vergiye şümulü yoktur”.

b. Elçilik ve Konsolosluklarda Çalışan Hizmetlilerin Ücretlerinde Muafiyet

GVK'nin 16'ncı maddesi gereği yabancı elçilik ve konsoloslukların aynı kanununun 15'inci maddesinde sözü edilen memurları arasına girmeyen *“diğer memur ve hizmetlilerinin”* yalnız bu işlerinden dolayı aldıkları ücretler karşılıklılık şartıyla gelir vergisinden muafır.

c. Diğer Muafiyetler

GVK'nin 23'üncü maddesinde gelir vergisinden muaf tutulmuş ücretliler sıralanmaktadır. Söz konusu maddede geçen muafiyet hükümleri aşağıda sayılmıştır.

1. Halı ve Kilim İmalatından Elde Edilen Ücretler

“Köylerde veya nüfusu 5000'i⁹⁰ aşmayan yerlerde kurulu ve el ile dokunan halı ve kilim imal eden işletmelerde çalışan işçilerin ücretleri” gelir vergisinden muafır.

⁹⁰ Kanun metninde; “son nüfus sayımına göre belediye içi nüfusu 5000'i aşmayan yerler” şeklinde ifade edilmektedir.

Düzenlemeye göre; kanun maddesinde geçen yerlerde faaliyet gösteren ve el ile dokunan halı ve kilim imal eden işletmelerde, bu halı ve kilimleri dokuyan işçilerin ücretleri vergiden muaf tutulmuştur. Söz konusu işletmelerde çalışan ancak kilim ve halı dokuma işinde fiilen çalışmayan işçiler ile kanuna göre işçi statüsünde sayılmayan⁹¹ yönetici, müdür ve yardımcısı, muhasebeci, ressam gibi kademelerde iş gören kişiler bu muafiyet kapsamında değerlendirilememektedir. Ancak el ile dokuma yanında bu işletmede makine ile halı ve kilim imalatı da yapılıyorsa bu durumda el ile dokuma yapan işçilerin de ücretleri dâhil olmak üzere muafiyetten yararlanılması mümkün değildir ve vergiye tabidir⁹².

2. Çiftçi İşçilerinin Ücretleri

“Gelir vergisinden muaf veya gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilerin yanında çalışan işçilerin ücretleri” gelir vergisinden muaftır.

Söz konusu kanun hükmüne göre, çiftçi yanında fiilen tarım işinde çalışan işçilerin ücretleri vergiden muaf tutulmuştur. Ancak burada fiilen tarım işinde çalışmasa da bekçi ve çobanların ücretleri de muafiyet kapsamına alınmıştır⁹³.

3. Köy Hizmetlilerine Ödenen Ücretler

“Köy muhtarları ile köylerin kâtip, korucu, imam, bekçi ve benzeri hizmetlilerine köy bütçesinden ödenen ücretler ile çiftçi mallarını koruma bekçilerinin ücretleri” gelir vergisinden muaftır.

Kanun hükmünde geçen kişilere ödenen ücretlerin muafiyetten yararlanmasının şartı bu ücret ödemelerinin köy bütçesinden yapılmış olmasıdır. Ödemeleri genel bütçeden yapılan ücretler muafiyetten yararlanamamaktadır. Çiftçi mallarını koruma bekçilerinin ücretleri için böyle bir sınırlama bulunmamaktadır⁹⁴.

4. Hizmetçilerin Ücretleri

Hizmetçilerin⁹⁵ ücretleri gelir vergisinden muaftır.

⁹¹ Gelir Vergisi Kanunu'na göre, ücret geliri elde eden hizmet erbabından yalnızca bedenen çalışanlara işçi denilmektedir.

⁹² 128 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği

⁹³ 128 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği

⁹⁴ Gürboğa, Atabey, Vural, a.g.e., s. 345.

⁹⁵ Kanun maddesinde sözü edilen hizmetçilerle kastedilen; özel fertler tarafından evlerde, bahçelerde, apartmanlarda ve ticaret mahalli olmayan yerlerde orta hizmetçiliği, süt ninelik, dadılık, bahçıvanlık, kapıcılık gibi özel hizmetlerde çalıştırılanlardır. Bina güvenliğinden sorumlu kişilerin ve mürebbiyelerin ücretleri gelir vergisinden muaf değildir.

5. Sanat Okulu, Cezaevi ve Darülacezelerde Çalışanlara Verilen Ücretler

- “ Sanat okulları ile bu nitelikteki enstitülerde
- Ceza ve ıslahevlerinde
- Darülacezelerin atölyelerinde çalışan öğrencilere
- Hükümlü ve tutuklulara ve düşünlere verilen ücretler”

gelir vergisinden muaftır.

6. Amatör Sporculara Ödenen Ücretler

“Yüz ve daha aşağı sayıda işçi çalıştıran işyerlerinde bir, yüzden fazla işçi çalıştıran işyerlerinde iki amatör sporcu çalıştıranların, her yıl milli müsabakalara iştirak ettiklerinin belgelenmesi ve bu amatör sporculara ödenen ücretler, asgari ücretin iki katını aşmamak kaydıyla” gelir vergisinden muaftır.

2. Ücretlerde İstisnalar

a. Yemek Bedeli İstisnası

GVK'nın 23'üncü maddesinin birinci fıkrasının sekizinci bendinde düzenlenmiş hükme göre;

“Hizmet erbabına işverenlerce yemek verilmek suretiyle sağlanan menfaatler gelir vergisinden istisnadır. İşverenlerce, işyerinde veya müştemilatında yemek verilmeyen durumlarda çalışılan günlere ait bir günlük yemek bedelinin 19 TL'yi⁹⁶ aşmaması ve buna ilişkin ödemenin yemek verme hizmetini sağlayan mükelleflere yapılması şarttır. Ödemenin bu tutarı aşması halinde, aşan kısım ile hizmet erbabına yemek bedeli olarak nakden yapılan ödemeler ve bu amaçla sağlanan menfaatler ücret olarak vergilendirilir”.

İşverenlerin, işyerlerinde çalıştırdıkları hizmet erbabına işyerinde ya da müştemilatında yemek verilmesi sonucu sağlanan menfaatler gelir vergisinden istisnadır. Yemek işyerinde hazırlanabilir ya da dışarıdan getirilebilir. Her iki durumda da istisna

⁹⁶ 305 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2019 yılı için belirlenen tutardır.

şartı bozulmamaktadır⁹⁷. Söz konusu düzenlemeye göre, amaç aynı bile olsa nakit olarak ya da ayın olarak erzak vermek suretiyle yapılan ödemeler vergiye tabi tutulacaktır⁹⁸.

İstisnanın genel şartı, yemeğin işyerinde veya müştemilatında verilmiş olması olsa da bu yerler dışında yemek verilmesi sonucu sağlanan menfaatlere de belirli şartları taşıması halinde istisna uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. Söz konusu şartları sıralayacak olursak;

-Yemek bedeli, doğrudan yemek verme hizmetinin alındığı yere ödenmelidir.

-Yemek bedelinin fiilen çalışılan günlere ait bir günlük tutarının her yıl yeniden belirlenecek olan tutarı aşmamalıdır. Bu tutar 2019 yılı için 19 TL'dir. Aşan kısım ve fiilen çalışılmayan günler adına yapılan yemek bedeli ödemeleri istisna kapsamına alınmamaktadır.

-Yemek bedeli faturası işveren adına düzenlenmiş olmakla birlikte bu faturaya liste halinde yemek yiyen hizmet erbabının ad ve soyadları ile yediği gün sayısı ilave edilmelidir⁹⁹.

b. Lojman İstisnası

GVK'nin 23'üncü maddesinin birinci fıkrasının dokuzuncu bendinde düzenlenmiş hükme göre;

“Maden işletmelerinde ve fabrikalarda çalışan işçilere ve özel kanunlara göre barındırılması gereken memurlara, müstahdemlere konut sağlanması ve bunların aydınlatılması, ısıtılması ve suyunun temini suretiyle sağlanan menfaatler ile mülkiyeti işverene ait brüt alanı 100 metrekareyi aşmayan konutların hizmet erbabına mesken olarak tahsisi suretiyle sağlanan menfaatler” gelir vergisinden istisnadır.

Kanun maddesinde sayılan kişilere konut tahsis edilmesi sonucu sağlanan menfaatler ile bunların aydınlatılması, ısıtılması ve suyunun temini ile sağlanan menfaatlerin tümü konutun metrekaresi dikkate alınmaksızın vergiden istisna tutulacaktır. Bu konutun işverenin mülkiyetinde olmasının ya da kiralanmış olmasının önemi bulunmamaktadır. Ancak sayılan kişiler dışında bulunan hizmet erbabına konut tahsis

⁹⁷ Gürboğa, Atabey, Vural, a.g.e., s. 346.

⁹⁸ 128 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği

⁹⁹ Gürboğa, Atabey, Vural, a.g.e., s. 346.

edilmesi halinde söz konusu konutun işverenin mülkiyetinde olması ve 100 metrekareyi aşmaması istisnadan yararlanmak için şart tutulmuştur. Bu durumda aşan her kısma isabet eden menfaat vergiye tabi tutulacaktır¹⁰⁰.

c. Teşvik Ödülü İstisnası

GVK'nin 29'uncu maddesine göre teşvik amacıyla verilen bazı ödül ve ikramiyeler gelir vergisinden istisnadır. Buna göre;

“Spor yarışmalarına katılan amatör sporculara ödenen ödül ve ikramiyeler, spor yarışmalarını yöneten hakemlere ödenen ücretler, ilim ve fen, güzel sanatları teşvik amacıyla verilen ikramiye ve ödüller” gelir vergisinden istisna tutulmuştur.

d. Diğer İstisnalar

GVK'nin 23'üncü maddesinde gelir vergisinden istisna olan ücretler sıralanmaktadır. Söz konusu maddede geçen istisna hükümleri aşağıda sayılmıştır.

1. Toprak Altı Maden İşletmelerinde Çalışanların Ücretleri

“Toprak altı işletmesi halinde bulunan madenlerde, cevher üretimi ve bununla ilgili diğer işlerde çalışanların yer altında çalıştıkları zamanlara ait ücretleri” gelir vergisinden istisnadır.

Madenlerde çalışan işçi, mühendis, jeolog, topograf gibi kişilerin yer altında geçirdikleri sürelerle ilişkin olarak aldıkları ücretler gelir vergisinden istisna tutulmuştur. Söz konusu kişilerin yer altında geçirdikleri sürelerle ilişkin olarak verilen ikramiye gibi ödemelerinde bu süreye ilişkin kısmı yine vergiden istisnadır¹⁰¹.

2. Taşıma Giderleri

“Hizmet erbabının¹⁰² toplu olarak işyerlerine gidip gelmelerini sağlamak amacıyla işverenler tarafından yapılan taşıma giderleri” gelir vergisinden istisnadır.

¹⁰⁰ Gürboğa, Atabey, Vural, a.g.e., s. 347; Hasan Yalçın, *Ticari Kazanç, Kurum Kazancı ve Serbest Meslek Kazancının Tespitinde Giderler*, 5.b., İstanbul: HSY Audit, 1. Cilt, Şubat 2011, ss. 165-166.

¹⁰¹ Gürboğa, Atabey, Vural, a.g.e., s. 345.

¹⁰² Hizmet erbabıyla kastedilen; memur ve işçilerin tümüdür.

İstisnanın temel şartı, hizmet erbabının toplu taşınması sonucu yapılan giderlerdir. Bu nedenle üst düzey bir yöneticiye tahsis edilen taşıt giderleri istisna kapsamına girmemektedir. Personelin işe gelip giderken kendi taşıtını kullanması sonucunda yaptığı gideri işverenden alması halinde personele yapılan ödeme ücretin unsuru sayılmaktadır. Yine hizmet erbabına verilen toplu taşıma kartları veya yol paraları da istisna kapsamına dâhil değildir. Bu ödemelerde ücretin bir unsuru olarak brüte dâhil edilmelidir¹⁰³.

Toplu taşımada kullanılacak olan taşıtların işverenin mülkiyetinde bulunmasının ya da kiralama yoluyla temin edilmesinin istisnadan yararlanma açısından önemi bulunmamaktadır¹⁰⁴.

3. Emekli, Dul ve Yetim Aylıkları

“Kanunla kurulan emekli sandıkları ile 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20 nci maddesinde belirtilen sandıklar¹⁰⁵ tarafından ödenen emekli, maluliyet, dul ve yetim aylıkları (506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20 nci maddesinde belirtilen sandıklar tarafından ödenen aylıkların toplamı, en yüksek Devlet memuruna çalışılan süreye bağlı olarak ödenen tutardan fazla ise aradaki fark ücret olarak vergiye tabi tutulur.) (Genel, katma ve özel bütçelerden ödenen bu nevi aylıklar dahil)”

Bu madde hükmüne göre ilgili kuruluşlar tarafından ödenen emekli, maluliyet, dul ve yetim aylıkları gelir vergisinden istisnadır.

Yabancı ülkelerde bulunan sosyal güvenlik kurumları tarafından ödenen aylıklarda miktar sınırlaması olmaksızın istisna kapsamındadır¹⁰⁶.

4. Çıraklara Yapılan Ücret Ödemeleri

“3308 sayılı Çıraklık ve Meslekî Eğitim Kanununa tâbi çırakların asgari ücreti aşmayan ücretleri”

Çırakların asgari ücreti aşmayan ücretleri gelir vergisinden istisnadır.

¹⁰³ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, a.g.e., s. 154.

¹⁰⁴ Gürboğa, Atabey, Vural, a.g.e., s. 347.

¹⁰⁵ Bankalar, sigorta ve reasürans (ikili sigorta) şirketleri, ticaret odaları, sanayi odaları, borsa veya bunların teşkil ettikleri birlikler personelinin malullük, yaşlılık ve ölümlerde yardım yapmak üzere tesis veya dernek olarak kurulmuş bulunan sandıklardır. Bkz. Gürboğa, Atabey, Vural, a.g.e., s. 348.

¹⁰⁶ Gürboğa, Atabey, Vural, a.g.e., s. 348.

5. Dar Mükellefiyet Durumunda Ödenen İşçi Ücretleri

Gelir vergisinden istisna olan ücretler;

“Kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan dar mükellefiyete tabi işverenlerin yanında çalışan hizmet erbabına, işverenin Türkiye dışında elde ettiği kazançları üzerinden döviz olarak ödediği ücretler”.

Söz konusu kapsamda ödenen ücretlerin istisna kapsamında olabilmesi için gerekli birtakım şartlar bulunmaktadır. Buna göre;

-İşverenin dar mükellef olması gerekmektedir.

-Yapılacak ödeme ücret niteliğinde olmalıdır.

-Ödenen ücretin Türkiye dışında elde edilen kazançlar üzerinden ve döviz olarak ödenmesi gerekmektedir¹⁰⁷.

6. Kreş Hizmeti Sonucu Sağlanan Menfaatler

“İşverenlerce, kadın hizmet erbabına kreş ve gündüz bakımevi hizmeti verilmek suretiyle sağlanan menfaatler” gelir vergisinden istisnadır.

Kadınların çalışma hayatına katılmalarını ve kadın istihdamının teşviki amacıyla getirilmiş bir istisnadır. Bu istisna kapsamında verilecek olan kreş ve gündüz bakımevi hizmeti işveren tarafından işyerinde¹⁰⁸ verilirse kadın hizmet erbabına sağlanan menfaatin tümü gelir vergisinden istisnadır¹⁰⁹. İşyerinde verilmediği durumlarda ise bu hizmetin gelir veya kurumlar vergisine tabi mükelleflerce işletilen yerlerden alınması ve ödemenin de bu hizmeti sağlayan mükelleflere yapılması gerekmektedir. Ancak bu durumda istisna tutarı her bir çocuk için aylık brüt asgari ücretin % 50’sini¹¹⁰ aşmayacaktır. Aşan kısım ücret olarak vergilendirilmektedir. Aynı şekilde hizmet erbabına bu hizmet amacıyla nakden ödeme yapılması durumunda da söz konusu ödemeler ücret olarak vergilendirilmektedir¹¹¹.

¹⁰⁷ Gürboğa, Atabey, Vural, a.g.e., s. 348.

¹⁰⁸ İşverene ait veya kiralanmış başka bir yerde bu hizmetin verilmesi, işyerinde verilmesi koşulunu bozamaz ve istisnaya tabi olur.

¹⁰⁹ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, a.g.e., s. 158.

¹¹⁰ 2018 yılında Bakanlar Kurulu Kararı ile % 50 olarak belirlenen bu tutar kanun metninin ilk halinde % 15 olarak yer almaktadır. 2019 yılı için aylık brüt asgari ücret; 2.558,40 TL olarak belirlenmiştir.

¹¹¹ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, a.g.e., s. 158.

D. SERBEST MESLEK KAZANÇLARINDA MUAFİYET VE İSTİSNALAR

1. Serbest Meslek Kazançlarında Muafiyetler

a. Sergi ve Panayır İstisnası

Dar mükellefiyete tabi kişilerin açtıkları sergi ve panayırlarda yürüttükleri serbest meslek faaliyetinden dolayı elde ettikleri kazançlar gelir vergisine tabi değildir. Bu muafiyet ile ilgili açıklamalar ticari kazanç başlığı altında yapıldığından burada tekrar açıklanmamıştır.

b. Genç Girişimci (Genç Meslek Erbabı) İstisnası (Muafiyeti)

Serbest meslek faaliyeti nedeniyle adlarına ilk defa gelir vergisi mükellefiyeti tesis edilecek olan 29 yaş altındaki serbest meslek erbabına uygulanacak olan bu muafiyet ile ilgili açıklamalar ticari kazanç başlığı altında yapıldığından burada tekrar açıklanmamıştır.

c. Ebe, Arzuhalci vb. Muafılığı

Bu muafılık kapsamına bazı serbest meslekler alınmıştır. Söz konusu bu meslekler; “*ebelik, arzuhalcilik, sünnetçilik, sağlık memurluğu ve rehberlik*” gibi mesleklerdir. Sayılan bu meslekleri köylerde veya nüfusu 5000’i aşmayan yerlerde ifa edenler gelir vergisinden muaf tutulmuşlardır¹¹².

2. Serbest Meslek Kazançlarında İstisnalar

a. Telif Hakkı ve İhtira Beratı Kazanç İstisnası

Telif hakkı, kişilerin fikir ve sanat ürünü olarak ortaya koydukları çalışmaların üçüncü kişilere karşı koruma altına alınmasını sağlayan ve eser sahiplerinin bu eser üzerindeki haklarını ifade eden bir fikri haktır¹¹³.

GVK’nin 18’inci maddesine göre;

“*Müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekâr, bilgisayar programcısı ve mucitlerin ve bunların kanuni mirasçılarının şiir, hikâye, roman, makale, bilimsel*

¹¹² Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Türk Vergi Sistemi*, ss. 70-71.

¹¹³ Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Türk Vergi Sistemi*, s. 71.

araştırma ve incelemeleri, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video bant, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi eserlerini gazete, dergi, bilgisayar ve internet ortamı, radyo, televizyon ve videoda yayınlamak veya kitap, CD, disket, 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.”

Telif hakkı neticesinde ortaya çıkan telif kazançları gelir vergisinden istisna tutulmuştur. Söz konusu istisnadan yararlanabilmenin üç koşulu bulunmaktadır. İstisnadan yararlanacak olan kişiler kanun maddesinde tek tek sayılmıştır, bunlar yazar, tercüman, hattat, heykeltıraş, ressam, bestekâr, bilgisayar programcısı ve mucitler ile bunların kanuni mirasçılarındır. Bu sebeple istisnadan yararlanabilmek için bu kişilerden biri olmak gerekmektedir. Söz konusu kişilerin kanunda belirtilen eserleri ortaya koyması neticesinde elde ettikleri kazançlar istisnaya tabi tutulacaktır. Telif konusu olan bu eserler; şiir, hikâye, roman, makale, bilimsel araştırma, röportaj, karikatür, film, video, fotoğraf, oyun gibi eserlerdir¹¹⁴. Bu eserlerin ise gazete, dergi, internet ortamında yayınlaması, kitap, resim, heykel gibi eserlerin tescil edilmiş ihtira beratlarını satmak ve bunlar üzerindeki hakları devir ve temlik etmek veya kiralamak sonucu gelir elde edilmesi gerekmektedir. İşte bu sayılan üç şartında gerçekleşmesi sonucu elde edilecek kazanç gelir vergisinden istisnadır¹¹⁵.

Eserlerin yayım (neşir), temsil, icra ve teşhir (sergileme) gibi suretlerle değerlendirilmesi karşılığında elde edilen gelirlerde istisna kapsamındadır. Kanun metninde sayılan faaliyetlerin arizi olarak yapılması istisna uygulanmasına engel değildir¹¹⁶.

İstisnadan yararlanabilmenin koşulu bir işverene bağlı olmadan sayılan işlerin yapılmasıdır. Eğer bir işverene bağlı olarak yani ödemeyi yapan ile hizmet ilişkisi kurulması halinde alınan bedel ücret olarak kabul edileceğinden istisnadan yararlanılması

¹¹⁴ 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Hakkında Kanun'un birinci maddesine göre eser; sahibinin hususiyetini taşıyan ve kanun uyarınca ilim, musiki, güzel sanatlar ve sinema eserleri sayılan her nev'i fikir ve sanat mahsulleri olarak tanımlanmaktadır. Bu tanıma giren eserler söz konusu istisna kapsamında vergi dışında tutulmaktadır.

¹¹⁵ Gürboğa, Atabey, Vural, a.g.e., ss. 379-380; Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Türk Vergi Sistemi*, ss. 71-72; Hasan Yalçın, *Ticari Kazanç, Kurum Kazancı ve Serbest Meslek Kazancının Tespitinde Giderler*, 5.b., İstanbul: HSY Audit, 2. Cilt, Şubat 2011, s. 1516.

¹¹⁶ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, a.g.e., s. 243.

mümkün değildir. Söz konusu kazancın serbest meslek kazancı olması gerekmektedir¹¹⁷. Örneğin, yazdığı öyküleri gazeteye satan bir yazarın elde edeceği gelir istisna kapsamındadır. Ancak bu yazar öykülerini gazetenin kadrolu elemanı olarak yazıyorsa bu durumda elde ettiği gelir ücret olarak değerlendirilir ve istisnadan yararlanamaz¹¹⁸. Eserlere alınacak reklam gelirleri de istisna kapsamında olmayacaktır. Bu kazanç arızı kazanç olarak değerlendirilir¹¹⁹.

b. Teşvik Ödülü İstisnası

Serbest meslek erbaplarına ilim, fen ve güzel sanatların gelişmesini desteklemek amacıyla verilen ödüller gelir vergisinden istisnadır. Örneğin, yaptığı proje sebebiyle birinci olan mimarın aldığı birincilik ödülü vergilemeye tabi tutulmamaktadır, vergiden istisnadır¹²⁰.

E. GAYRİMENKUL SERMAYE İRADINDA KONUT İSTİSNASI

GVK'nin 21'inci maddesinde gayrimenkul sermaye iratları ile ilgili olarak düzenlenen istisna sadece konutları kapsamına aldığından dolayı konut istisnası olarak anılmaktadır¹²¹. Söz konusu madde hükmüne göre;

“Binaların mesken olarak kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde elde edilen hasılatın 5400 Türk Lirası gelir vergisinden müstesnadır. İstisna haddi üzerinde hasılat elde edilip beyan edilmemesi veya eksik beyan edilmesi halinde, bu istisnadan yararlanılamaz. Ticari, zirai veya mesleki kazancının yıllık beyanname ile bildirmek mecburiyetinde olanlar ile istisna haddinin üzerinde hasılat elde edenlerden, beyanı gerekip gerekmediğine bakılmaksızın ayrı ayrı veya birlikte elde ettiği ücret, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratlarının gayri safi tutarları toplamı 103'üncü maddede yazılı tarifinin üçüncü diliminde ücret gelirleri için yer alan tutarı aşanlar bu istisnadan faydalanmazlar.”

¹¹⁷ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, a.g.e., s. 243; Gürboğa, Atabey, Vural, a.g.e., s. 379.

¹¹⁸ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, a.g.e., s. 244.

¹¹⁹ Yalçın, a.g.e., 2. Cilt, s. 1517.

¹²⁰ Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Türk Vergi Sistemi*, s. 72.

¹²¹ Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Türk Vergi Sistemi*, s. 99.

Konut istisnasından yararlanabilmek için kiraya verilen binanın konut olarak kullanılması gerekmektedir. İşyeri olarak kiralanan bir binadan elde edilecek gelir istisna kapsamına girmeyecektir. Mükelleflerin konut istisnasından yararlanabilmeleri için bir diğer koşul zirai, ticari veya mesleki kazançları dolayısıyla beyanname vermek zorunda olmamalarıdır. Bu kazançları dolayısıyla beyanname veren mükellefler istisnadan yararlanamazlar¹²². Aynı şekilde kolektif şirket ortakları ile paylı komandit şirketlerin komandite ortakları da istisnadan yararlanamazlar¹²³. Ancak ücret, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı ya da diğer kazanç ve iratları sebebiyle beyanname veren mükelleflerin istisnadan yararlanması mümkündür. Tabi ki bu gelirlerinin de toplamının belli bir sınırı aşmaması gerekmektedir. Bu sınır 148.000 TL'dir¹²⁴. Bu sınırla ilgili olarak yapılacak kıyaslamada, elde edilen gelirin beyan zorunluluğu olup olmaması önemli değildir. Örneğin, mükellefin elde ettiği mevduat faizinin yıllık beyanname ile beyan zorunluluğu yoktur ancak kira gelirine konut istisnasının uygulanıp uygulanamayacağını tespitinde elde edilen faiz de toplam gelire dâhil edilmelidir¹²⁵.

Konut istisnasına, yıllık gayrisafi irattan indirilmek üzere getirilmiş parasal bir sınır bulunmaktadır ve bu sınır 2019 yılı için 5400 TL'dir¹²⁶. Bir konuta birden fazla kişi ortaksa bu durumda her bir kişi için istisna tutarı ayrı ayrı olarak uygulanır¹²⁷. Birden fazla konuta sahip olunması neticesinde elde edilen kira gelirine istisna bir kez uygulanacaktır¹²⁸.

Kanun maddesinde anılan istisna haddi üzerinde gelir elde edip beyan etmeyenler ile gelirlerini eksik beyan edenler konut istisnasından faydalanamamaktadırlar¹²⁹.

Konut istisnası, konut üzerinde hak sahibi olan herkes için ayrı ayrı olarak uygulanmaktadır. Dolayısıyla bu durum vergiden kaçınmak için mükelleflerin kullanabileceği bir kural olmaktadır. Kişi tek başına sahip olduğu konutu eşi ve çocukları üzerine de kayıtlar ve böylece konuttan elde edilen gelirin bölüneceği kişi sayısı artar ve gelirin istisna haddi altında kalma durumu kolaylaşır. İstisna haddi altında kalan gelir

¹²² Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Türk Vergi Sistemi*, s. 99-100.

¹²³ Gürboğa, Atabey, Vural, a.g.e., s. 392.

¹²⁴ Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Türk Vergi Sistemi*, s. 99-100.

¹²⁵ Gürboğa, Atabey, Vural, a.g.e., s. 395.

¹²⁶ 305 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2019 yılı için getirilmiş sınırdır.

¹²⁷ Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Türk Vergi Sistemi*, s. 99.

¹²⁸ Gürboğa, Atabey, Vural, a.g.e., s. 392.

¹²⁹ a.g.e .s. 393.

bireyler tarafından beyan edilmez ve vergiden kaçınılmış olur. Ya da mükellefin ticari, zirai ya da mesleki kazancı varsa bu durumda istisna kendisine uygulanamaz. Bu sefer de mükellef konutunu hiç kazancı olmayan eşi veya çocuğu üzerine yapar ve istisnadan yararlanma hakkı elde ederek vergiden kaçınmış olur¹³⁰.

F. MENKUL SERMAYE İRADINDA MUAFİYET VE İSTİSNALAR

1. Kar Payı İstisnası

Gerçek kişilerce, tam mükellef kurumlardan elde edilen kar paylarının yarısı gelir vergisinden istisnadır. Elde edilen gelir, beyana tabi başka bir gelir bulunmaması ve istisna rakamından sonra kalan tutarın 34.000 TL’yi geçmesi durumunda beyan edilir¹³¹.

Kar payı sayılan gelirler;

-Her nev’i hisse senetlerinin kar payları,

-İştirak hisselerinden doğan kazançlar,

-Kurumların idare meclisi başkan ve üyelerine verilen kar paylarıdır¹³².

2. Tek Primli Yıllık Gelir Sigortalarından Yapılan Ödemeler İstisnası

“Sigorta süresi en az on yıl veya ömür boyu olan tek primli yıllık gelir sigortalarından yapılan ödemelerin tamamı gelir vergisinden müstesnadır”

Kanun maddesinde sözü edilen yıllık gelir sigortasından kasıt, toplu veya belirli süre dâhilinde yapılan katkılara göre sigortalıya yapılan düzenli ödemelerdir¹³³.

3. Gelir Ortaklığı Senetlerine Ödenen Gelirler İstisnası

Kamu Ortaklığı İdaresi tarafından çıkarılan senetler üzerinden elde edilen gelirlere yönelik olarak getirilmiş bir istisnadır. Söz konusu gelir ortaklığı senetlerinden elde edilen

¹³⁰ Kıldış, a.g.m., s. 125.

¹³¹ Gürboğa, Atabey, Vural, a.g.e., s. 422.

¹³² a.g.e., s. 422.

¹³³ Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Türk Vergi Sistemi*, s. 110.

gelirin tamamı ilk beş yıl vergiden istisna iken, sonraki üç yıl için ise bu gelirin % 50'si vergiden istisnadır¹³⁴.

G. DİĞER KAZANÇ VE İRATLARDA DEVİR İSTİSNASI

Şahıs işletmesinin sahibi öldüğünde, bunun mirasçıları bu işletmeyi devralır ve faaliyete devam ederlerse bu durumda doğacak olan değer artışı kazancı vergiden istisna tutulmuştur.

Bilanço usulüne göre vergilendirilen bir şahıs işletmesinin sermaye şirketine aktif ve pasifiyle devredilmesi ve şahıs işletmesinin sahibinin bu sermaye şirketinden ortaklık payı alması durumunda ortaya çıkan değer artış kazancı vergiden istisnadır.

Kolektif ve adi komandit şirketlerin tür değiştirerek sermaye şirketi olması sonucu doğan değer artış kazancı vergiye tabi değildir¹³⁵.

III. KURUMLAR VERGİSİ KANUNUNDA YER ALAN MUAFİYET VE İSTİSNALAR

A. MUAFİYETLER

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4'üncü maddesinin birinci fıkrasında sayılan kurumlar, kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur. Aşağıda bu muafiyetler kurum olarak ele alınıp açıklanmaktadır.

1. Kamu İdare ve Kuruluşları Muafiyeti

a. Eğitim, Kültür, Sanat, Sağlık, Sosyal Nitelikli Kuruluşlar

Kamu idare ve kuruluşları¹³⁶ tarafından gerçekleştirilen ve kanunun 4'üncü maddesinin birinci fıkrasının a, b ve c bentlerinde sayılan faaliyetlerin işletmesini yapan müesseseler kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur¹³⁷.

¹³⁴ a.g.e., s. 110.

¹³⁵ Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Türk Vergi Sistemi*, ss. 119-120.

¹³⁶ Kamu idare ve kuruluşları; merkezi yönetim kapsamına dâhil olan genel ve özel bütçeli idareler ile il özel idareleri, belediyeler ve köylerdir.

¹³⁷ Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Türk Vergi Sistemi*, s. 195.

Kanunda sayılan faaliyetlerin yapılmasındaki amaç, bilim, fen, güzel sanatlar ile tarım ve hayvancılığı öğretmek ve geliştirmek, insan ve hayvan sağlığını korumaktır. Bu amaçlarla işletilen; okul, kütüphane, müze, dergi yayınevi, hastane, huzurevi, hayvan bakımevi, aşevi, öğrenci yurtları ve kanun maddesinde sayılan diğer eğitim, kültür, sanat, sağlık, sosyal nitelikli kuruluşlar vergiden muaf tutulmuştur¹³⁸.

Bu muafiyet kapsamında meslek liselerinin ve teknik okulların atölyelerinin öğrencilerin eğitimine yönelik amaçlarla işletilmesi sonucu bu işletmeler ve ortaya çıkan ürünlerin satışı sonucu elde edilecek kazanç vergiden muaf tutulmuştur. Ancak okulların ticari faaliyetleri bu kapsamda değerlendirilmez. Örneğin, meslek okulları kapsamında faaliyet yürüten uygulama otelleri her ne kadar öğrencilerin staj yapıp eğitildiği bir yer olsa da kurumlar vergisine tabi olacaktır¹³⁹.

“-Kamu idare ve kuruluşları tarafından tarım ve hayvancılığı, bilimi, fennî ve güzel sanatları öğretmek, yaymak, geliştirmek ve teşvik etmek amacıyla işletilen okullar, okul atölyeleri, konservatuvarlar, kütüphaneler, tiyatrolar, müzeler, sergiler, numune fidanlıkları, tohum ve hayvan geliştirme ve üretme istasyonları, yarış yerleri, kitap, gazete, dergi yayınevleri ve benzeri kuruluşlar”.

“-Kamu idare ve kuruluşları tarafından genel insan ve hayvan sağlığını korumak ve tedavi amacıyla işletilen hastane, klinik, dispanser, sanatoryum, huzurevi, çocuk bakımevi, hayvan hastanesi ve dispanseri, hayvan bakımevi, veteriner bakteriyoloji, seroloji, distofajin kuruluşları ve benzeri kuruluşlar. (Bunlardan sağlık hizmeti sunanların teşhis ve tedaviye yönelik olarak birbirlerine yapacakları mal ve hizmet satışları ile Sağlık Bakanlığına bağlı hastane, klinik, dispanser, sanatoryum gibi kurum ve kuruluşların yapacağı Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemleri bu muafiyeti ortadan kaldırmaz.)”

“-Kamu idare ve kuruluşları tarafından sosyal amaçlarla işletilen şefkat, rehin ve yardım sandıkları, sosyal yardım kurumları, yoksul aşevleri, ceza ve infaz kurumları ile tutukevlerine ait iş yurtları, darülaceze atölyeleri, öğrenci yurtları, pansiyonları ve benzeri kuruluşlar.”

¹³⁸ Ahmet Kavak, *Açıklamalı Kurumlar Vergisi Kanunu*, 2.b., İstanbul: İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası Yayınları, 2017, s. 401.

¹³⁹ Cem Tekin, Emre Kartaloğlu, *Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, 2.b., İstanbul: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2010, ss. 73-74.

b. Kreş, Konukevi ve Askeri Kantinler

“Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait olup sadece kamu görevlilerine hizmet veren, kâr amacı gütmeyen ve üçüncü kişilere kiralanmayan kreş ve konukevleri ile askerî kışlalardaki kantinler”

Devlete ait olan tüm kreş ve konukevleri muafiyet kapsamına alınmamıştır. Muafiyet kapsamına alınan kreş ve konukevleri sadece merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerine¹⁴⁰ bağlı faaliyet yürütenlerdir¹⁴¹. Konukevi, sadece kamu görevlilerine barınma hizmeti veren ve bunun gerektirdiği kahvaltı, yemek gibi zorunlu ihtiyaçları sunan yerlerdir. Kamu görevlisi dışındaki kişi ya da kuruluşlara hizmet vermesi muafiyetten yararlanmasına engel bir durumdur. Ayrıca buralarda eğer varsa, berber, oyun salonu, çay bahçesi, spor salonu gibi yerler bunlarında muafiyetten yararlanması mümkün değildir¹⁴².

Muafiyet kapsamına alınan kantinler ise sadece askerî kışla içinde bulunan kantinlerdir. Diğer kamu idarelerine bağlı kantinler ile kışla dışında bulunan askerî kantinler muafiyet kapsamına alınmamıştır. Örneğin, ordu evlerindeki kantinler kurumlar vergisine tabidir¹⁴³. Kışla içindeki askerî kantinler ev ihtiyaçlarının karşılanmadığı, dışarıya satışı olmayan, sadece askerlerin zorunlu ihtiyaçlarını karşılayan, ailelerinin ihtiyaçlarının karşılanmadığı kantinlerdir. Bunların zıttı durumunda söz konusu işletme kurumlar vergisi mükellefi olacaktır¹⁴⁴.

c. Sergi, Fuar ve Panayır Açan Kuruluşlar

“Kamu idare ve kuruluşları tarafından yetkili idarî makamların izniyle açılan yerel, ulusal veya uluslararası nitelikteki sergiler, fuarlar ve panayırlar”

Kamu idare ve kuruluşlarınca izin alınarak açılmış olan sergi, fuar ve panayırlar kurumlar vergisinden muaftır. Buralarda ticari faaliyet gösteren mükellefler bu muafiyetten yararlanamazlar¹⁴⁵.

¹⁴⁰ Bunlar; genel bütçe, özel bütçe kapsamındaki idareler, düzenleyici ve denetleyici kurumlar, sosyal güvenlik kurumu, mahalli idareler (il özel idaresi, belediye ile bunlara bağlı veya bunların kurdukları veya üye oldukları birlik ve idareler). Detaylı bilgi için bkz. Gürboğa, Atabey, Vural, a.g.e., s. 600.

¹⁴¹ Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Türk Vergi Sistemi*, s. 196.

¹⁴² Tekin, Kartaloğlu, a.g.e., s. 78.

¹⁴³ Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Türk Vergi Sistemi*, s. 196.

¹⁴⁴ Tekin, Kartaloğlu, a.g.e., s. 78.

¹⁴⁵ Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Türk Vergi Sistemi*, s. 196; Gürboğa, Atabey, Vural, a.g.e., s. 599.

d. Sundukları Hizmet Karşılığında Harç ve Resim Alan Kuruluşlar

“Yaptıkları iş veya hizmet karşılığında resim ve harç alan kamu kuruluşları”

Bu muafiyette amaç, hizmet karşılığında harç ya da resim alan kamu kuruluşlarının elde ettikleri bu gelirlerin ticari gelir olarak algılanmasını engellemektir. Bu nedenle de söz konusu kuruluşlardan vergi alınmaması yoluna gidilmiştir¹⁴⁶.

2. Mahalli İdareler İşletmeleri Muafiyeti

a. İl Özel İdareleri, Belediyeler ve Köyler Tarafından Oluşturulan Bazı İşletmeler

“İl özel idareleri, belediyeler ve köyler ile bunların oluşturdukları birlikler veya bunlara bağlı kuruluşlar tarafından işletilen;

- Kanal, boru ve benzeri yollarla dağıtım yapan su işletmeleri,*
- Belediye sınırları içinde faaliyette bulunan yolcu taşıma işletmeleri,*
- Kesim, taşıma ve muhafaza işleriyle sınırlı olmak üzere mezbahalar”.*

Kanunla, il özel idareleri, belediyeler ve köylere doğrudan kendilerinin ya da ortaklaşa olarak kurdukları kendi alanlarına yönelik olarak sunacakları su temini, mezbaha ve yolcu taşıma faaliyetleri ile ilgili işletmeleri vergiden muaf tutulmuştur. Bu faaliyetler içine girmeyen diğer her türlü işletme vergiye tabidir. Örneğin, belediyenin yüzme havuzu, çay bahçesi, otoparkı gibi¹⁴⁷. Ya da suyun teminin kaplara konularak satışının yapılması da muafiyet kapsamında değildir. Su temini sadece kanal, boru döşenmesi yoluyla yapılmış olmalıdır¹⁴⁸.

b. Köy veya Köy Birliklerince Oluşturulan Bazı İşletmeler

“Köyler veya köy birlikleri tarafından köylünün genel ve ortak ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla işletilen hamam, çamaşırhane, değirmen, soğuk hava deposu ve bağlı oldukları il sınırı içinde faaliyette bulunmaları şartıyla yolcu taşıma işletmeleri ile köylere veya köy birliklerine ait tarım işletmeleri”

¹⁴⁶ Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Türk Vergi Sistemi*, s. 196; Gürboğa, Atabey, Vural, a.g.e., s. 600.

¹⁴⁷ Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Türk Vergi Sistemi*, ss. 196-197.

¹⁴⁸ Tekin, Kartaloğlu, a.g.e., s. 81.

Köylünün ortak ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla köy veya köy birliklerince kurulan işletmeler vergiden muaf tutulmuştur. Söz konusu bu işletmelerin faaliyet alanları kanunda; çamaşırhane, tarım ve yolcu taşıma işletmeleri, hamam, soğuk hava deposu, değirmen şeklinde tek tek sayılmıştır. Yolcu taşımanın, il sınırları içinde yapılmış olması muafiyetten yararlanmak için şarttır.

3. Diğer Kuruluşlar Muafiyeti

“Özelleştirme İdaresi Başkanlığı ile Özelleştirme Fonu, Toplu Konut İdaresi Başkanlığı ve Şans oyunları lisans veya işletim hakkının hasılatın belli oranında hesaplanan pay karşılığında verilmesi halinde bu hakkı devralan kurumlar hariç olmak üzere, 14/3/2007 tarihli ve 5602 sayılı Şans Oyunları Hasılatından Alınan Vergi, Fon ve Payların Düzenlenmesi Hakkında Kanununun 3 üncü maddesinde tanımlanan ilgili kurum ve kuruluşlar”

“Kuruluşlarındaki amaca uygun işlerle sınırlı olmak şartıyla, Darphane ve Damga Matbaası Genel Müdürlüğü ile askerî fabrika ve atölyeler”

Kanunda tek tek sayılmış bazı kurumların vergiden muaf tutulacağı hüküm altına alınmıştır. Söz konusu bu kurumlar; Toplu Konut İdaresi Başkanlığı, Özelleştirme İdaresi Başkanlığı ile Özelleştirme Fonu, Darphane, Damga Matbaası, askerî fabrika ve atölyelerdir.

4. Kooperatif Muafiyeti

Kooperatifler, üyelerinin meslek ve geçimlerine ait ihtiyaçlarını karşılıklı yardımlaşma içinde sağlanması amaçlı kurulan oluşumlardır. Ancak günümüzde bazı ticari faaliyetler muafiyetten yararlanmak adına kooperatif adı altında yürütülmek istendiğinden bunun engellenmesi amacıyla kooperatif muafiyetine sınırlamalar getirilmiştir. Özellikle yapı kooperatifi adı altında yap-sat inşaat şeklinde faaliyet gösteren oluşumların vergi kapsamına alınmasına yönelik düzenlemeler yapılmıştır. Buna karşın kişilerin bir araya gelerek konut ihtiyaçlarını gidermek adına kurdukları kooperatifler yapı kooperatifi olarak muafiyetten yararlanabilmektedirler.¹⁴⁹.

¹⁴⁹ Tekin, Kartaloğlu, a.g.e., s. 83.

Tüketim ve taşımacılık kooperatifleri muafiyet kapsamına dâhil edilmemiştir. Bunlar dışındaki kooperatifler ise kanunda belirtilen şartları taşımaları halinde muafiyetten yararlanacaklardır¹⁵⁰. Muafiyetten yararlanmak isteyen kooperatifler; sermaye üzerinden kazanç dağıtılmayacağı, yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verilmeyeceği (aylık ücret, yolluk, risturn, huzur hakkı hariç), yedek akçelerin ortaklara dağıtılmayacağı ve sadece ortaklarla iş görüşüleceğine (ortak olmayanlarla yapılan işlemler ve kooperatifin uğraş konusu ile ilgili olmayan işler ortak dışı işlemlerdir¹⁵¹) yönelik hükümleri ana sözleşmelerine koymak ve bunlara fiilen uymak zorundadırlar. Söz konusu şartları ana sözleşmelerine koymayan ve bunlara fiilen uymayan kooperatifler muafiyetten yararlanamayacaklardır¹⁵².

Bu kooperatiflerden yapı kooperatifi olanlar için ise bu şartların yanında özel başka şartlar da düzenlenmiştir. Söz konusu yapı kooperatiflerinde muafiyetten yararlanmak için kooperatifin yönetim ve denetim kurulu üyeleri arasında inşaat işini üstlenen kişilerin yer almaması gerekmektedir. Bir diğer şart ise yapı ruhsatı ve arsa tapusu kooperatif tüzel kişiliği adına tescil edilmelidir¹⁵³.

“Tüketim ve taşımacılık kooperatifleri hariç olmak üzere, ana sözleşmelerinde sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması, yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verilmemesi, yedek akçelerin ortaklara dağıtılmaması ve sadece ortaklarla iş görülmesine ilişkin hükümler bulunup, bu hükümlere fiilen uyan kooperatifler ile bu kayıt ve şartlara ek olarak kuruluşundan inşaatın bitim tarihine kadar yönetim ve denetim kurullarında, söz konusu inşaat işlerini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek kişilerle tüzel kişi temsilcilerine veya Kanunun 13’üncü maddesine göre bunlarla ilişkili olduğu kabul edilen kişilere veya yukarıda sayılanlarla işçi ve işveren ilişkisi içinde bulunanlara yer vermeyen ve yapı ruhsatı ile arsa tapusu kooperatif tüzel kişiliği adına tescil edilmiş olan yapı kooperatifleri. Kooperatiflerin ortakları dışındaki kişilerle yaptıkları işlemler ile kooperatif ana sözleşmesinde yer almayan konularda ortakları ile yaptıkları işlemler ortak

¹⁵⁰ Gürboğa, Atabey, Vural, a.g.e .s. 603.

¹⁵¹ Ortak dışı işlemleri; tüketim kooperatifinin ortağı olmayan kişiye mal satması, üretim kooperatifinin hazine bonusu alma amacı olmamasına rağmen hazine bonusu alması şeklinde örneklendirmek mümkündür. Üretim kooperatiflerinde ortaklardan alınan mallar niteliği değiştirilmeden başkasına satılırsa bu ortak dışı işlem olmaz ancak ortaklardan alınan sütün peynir haline getirilip ortaklara ya da üçüncü kişilere satılması hali gibi haller ve diğer saydığımız örnekler ortak dışı işlem kapsamında değerlendirilir. Detaylı bilgi için bkz. Tekin, Kartaloğlu, a.g.e., ss. 86-87.

¹⁵² Gürboğa, Atabey, Vural, a.g.e., s. 603; Tekin, Kartaloğlu, a.g.e., ss. 84-85.

¹⁵³ Tekin, Kartaloğlu, a.g.e., ss. 91-94.

dışı işlemlerdir. Kooperatiflerin faaliyetin icrasına tahsis ettikleri ve ekonomik ömrünü tamamlamış olan demirbaş, makine, teçhizat, taşıt ve benzeri amortismanına tabi iktisadi kıymetleri elden çıkarmaları ile yapı kooperatiflerinin kendilerine ait arsalarını kat karşılığı vererek her bir hisse için bir işyeri veya konut elde etmeleri ortak dışı işlem sayılmaz. Kooperatiflerin ortak dışı işlemleri nedeniyle kooperatif tüzel kişiliğine bağlı ayrı bir iktisadi işletme oluşmuş kabul edilir. Kooperatiflerin, iktisadi işletmelerinden ve tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılımlarından kazanç elde etmelerinin ve bu kazançların daha sonra ortaklara dağıtılmasının muafiyete etkisi yoktur”.

5. İdman ve Spor Kulüpleri Muafiyeti

“Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü ile özerk spor federasyonlarına tescil edilmiş spor kulüplerinin idman ve spor faaliyetlerinde bulunan iktisadi işletmeleri ile sadece idman ve spor faaliyetlerinde bulunan anonim şirketler”

İdman ve spor faaliyetleri yapan iktisadi işletmeler ile anonim şirketler vergiden muaf tutulmuştur. Spor faaliyeti dışında gerçekleştirdikleri diğer faaliyetlerin tümü vergiye tabidir. Örneğin, forma satışı, restoran işletmesi, kantin gibi¹⁵⁴. Ancak, maç biletleri satışından elde edilen hasılat, spor salonu, yüzme havuzu, spor okulu işletmeciliğinden sağlanan kazançlar ile sportif faaliyetlerle ilgili reklam hasılatları muafiyet kapsamı içindedir¹⁵⁵.

6. Kanunla Kurulan Sosyal Güvenlik Kuruluşları Muafiyeti

“Kanunla kurulan emekli ve yardım sandıkları ile sosyal güvenlik kurumları”

Kuruluş Kanunu ile kurulan yani kurulması bir kanun çıkarılarak gerçekleştirilmiş sosyal güvenlik kurumları vergiden muaf tutulmuştur¹⁵⁶. Özel bir kanunla kurulmuş olan bu kuruluşlar üyelerinden aldıkları primleri yine üyelerine emekli aylığı ya da sosyal yardım olarak dağıtan kuruluşlardır¹⁵⁷.

¹⁵⁴ Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Türk Vergi Sistemi*, s. 200; Gürboğa, Atabey, Vural, a.g.e., s. 602.

¹⁵⁵ Tekin, Kartaloğlu, a.g.e., s. 82.

¹⁵⁶ Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Türk Vergi Sistemi*, s. 200.

¹⁵⁷ Tekin, Kartaloğlu, a.g.e., s. 80.

7. Kredi Teminatı Sağlayan Kurumlar Muafiyeti

“Yabancı ülkeler veya uluslararası finans kuruluşları ile yapılan malî ve teknik işbirliği anlaşmaları çerçevesinde yalnızca kredi teminatı sağlamak üzere kurulmuş olup bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları teminat sorumluluk fonlarına ekleyen ve sahip oldukları fonları ortaklarına dağıtmaksızın, kredi sağlayan banka ve kuruluşlara yatıran kurumlar”

Kredi teminatı sağlamak amacıyla kurulmuş bulunan kurumların vergiden muaf tutulmasını sağlayan düzenlemedir. Söz konusu kurumların yabancı ülkeler veya uluslararası finans kuruluşları ile yaptıkları anlaşmalar nezdinde kurulmuş olmaları gerekmektedir. Ayrıca bu kurumların kredi verecekleri işletmelerin küçük ve orta ölçekli işletmeler olması da bir diğer zorunluluktur¹⁵⁸.

8. Bilimsel Araştırma ve Geliştirme Kurumları Muafiyeti

“Münhasıran bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlar”

Faaliyet alanı sadece bilimsel araştırma ve geliştirme olan kurumlar vergiden muaf tutulmuşlardır.

9. Sanayi Sitelerinin Alt Yapı ve Ortak İhtiyaçlarını Karşılama Amacıyla Kurulan İşletmeler Muafiyeti

“Organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin alt yapılarını hazırlamak ve buralarda faaliyette bulunanların; arsa, elektrik, gaz, buhar ve su gibi ortak ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla kamu kurumları ve kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişilerce birlikte oluşturulan ve kazancının tamamını bu yerlerin ortak ihtiyaçlarının karşılanmasında kullanan iktisadî işletmeler”

¹⁵⁸ Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Türk Vergi Sistemi*, s. 200.

10. Dar Mükellef İhracatçı Muafiyeti

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesi, kazancı kurumlar vergisine tabi olacak kurumları¹⁵⁹ tek tek saymaktadır. Söz konusu kurumlar, kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunup bulunmasına göre dar ve tam mükellef¹⁶⁰ olarak ayrılmaktadır. Bu kapsamda dar mükellef olan kurumlar, Türkiye'den satın alacakları malları burada satmadan yurtdışında satmalarından elde edecekleri kazançları üzerinden kurumlar vergisine tabi olmayacaklardır. Söz konusu muafiyet dar mükellefe tanınmış ihracatçı muafiyetidir. Bu muafiyetin geçerli olabilmesi için, alıcı ve veya satıcının Türkiye'de olmaması veya satış sözleşmesinin yurtdışında akdedilmiş olması gerekmektedir. Çünkü diğer koşullarda satışın Türkiye'de yapılmış olduğu kabul edilecektir.

11. Bölgesel Yönetim Merkezi Muafiyeti

Bölgesel yönetim merkezlerinin muafiyetten yararlanabilmesi için giderlerinin Türkiye'de kurulu bulunmayan kurumlarca karşılanması gerekmektedir. Söz konusu giderler Türkiye'de bulunan dar veya tam mükellefiyete tabi bir kuruma intikal ettirilmemelidir¹⁶¹.

B. İSTİSNALAR

KVK'nin 5'inci maddesinin birinci fıkrasında sayılan kazançlar, kurumlar vergisinden istisna tutulmuştur. Aşağıda bu istisnalarla ilgili açıklamalara yer verilmiştir.

1. İştirak Kazançları (Ortaklık Kazançları) İstisnası

Bir kurumun, bu kurum ana kurum olarak adlandırılır, başka bir kuruma, bu kurum yavru kurum olarak adlandırılır, sermaye koyarak ortak olması yani iştirak etmesi durumunda, sermaye koyan ana kurumun ortak olunan yavru kurumun elde edeceği kazançtan pay alması sonucunda elde edeceği bu gelire iştirak kazancı denilmektedir.

¹⁵⁹ Söz konusu kurumlar; sermaye şirketleri (AŞ, LTD, Paylı Komandit Şirket), kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıklarıdır. (KVK md.1/1)

¹⁶⁰ Kanunda sayılan kurumlardan, kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunanlar tam mükellef kabul edilir ve hem Türkiye'de hem de yurtdışında elde ettikleri tüm kazançları üzerinden vergiye tabi tutulurlar. Bu kurumlardan kanuni ve iş merkezinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanlar ise dar mükellef kapsamında sadece Türkiye'de elde edecekleri kazançları üzerinden vergiye tabi tutulurlar. (KVK md.3/1/2)

¹⁶¹ Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Türk Vergi Sistemi*, s. 201.

Ancak bu iştirak kazancı olarak adlandırılan payın ana kuruma aktarılmadan önce yavru kurum tarafından kurumlar vergisi ödemesi yapılmaktadır. Söz konusu gelir, kurumlar vergisine tabi tutulduktan sonra ana kuruma aktarıldığından dolayı mükerrer vergilemeye neden olunmaması amacıyla getirilmiş istisnaya ise iştirak kazançları istisnası denilmektedir. Bu istisna sayesinde ana kurum kendisine düşen ortaklık payı üzerinden tekrar kurumlar vergisi ödememektedir¹⁶².

a. Yurtdışından Elde Edilen İştirak Kazançları

Yurtdışından elde edilen iştirak kazançlarının söz konusu istisnaya tabi olabilmesi için iştirak edilen kurum tam mükellef olmalıdır ve dağıtacağı iştirak kazancı vergilendirilebilir bir kazanç olmalıdır. İştirak edilen kurum vergiden muaf ise bu durumda ortaya çıkan kazanç üzerinden vergi ödeyecek kurum iştirak eden kurum olacaktır¹⁶³.

Elde edilecek kazancın iştirak kazancı sayılabilmesi ve istisnadan yararlanabilmesi için elde etme biçimleri kanunda sıralanmıştır. İştirak kazancı; iştirak edilen kurumun sermayesine katılımı ile elde edilmiş olmalı, iştirak edilen kurumun karına ortak olma imkânı veren kurucu senetleri ya da diğer intifa senetlerinden elde edilmiş olmalı veya girişim sermayesi yatırım fonu katılma payları ile girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilmiş olmalıdır¹⁶⁴.

b. Yurtdışından Elde Edilen İştirak Kazançları

Kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan yani dar mükellefiyete tabi olan anonim ve limited şirketlere iştirak edilmesi sonucunda elde edilecek iştirak kazançları bazı şartları taşımaları halinde vergiden istisna kılınmıştır.

Yurtdışından elde edilecek iştirak kazancının da vergiden istisna tutulabilmesi için kanunda sayılmış bir takım şartları taşıması gerekmektedir. Bunlardan ilki, iştirak eden kurum, iştirak edilmiş kurumun ödenmiş sermayesinin % 10’una sahip olmalıdır. En az 1 yıl süreyle bu iştirak payını iştirak eden kurum elinde bulundurmalıdır. İştirak oranı bu bir yıl içinde % 10 altına düştüğünde kesintisizlik ortadan kalkacağından istisnada ortadan

¹⁶² Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Türk Vergi Sistemi*, ss. 202-203.

¹⁶³ a.g.e., s. 203.

¹⁶⁴ a.g.e., s. 203.

kalkacaktır. Elde edilecek iştirak kazançlarının elde edildiği ülke mevzuatında en az % 15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri bir vergi yüküne sahip olması gerekmektedir. Elde edilen bu iştirak kazancı ise Türkiye'ye bu kazancın dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesi verilecek tarihe kadar transfer edilmelidir¹⁶⁵.

2. İştirak Hisselerinin (Ortaklık Paylarının) Satışından Sağlanan Kazançlar İstisnası

a. Yurtiçi Ortaklık Paylarının Satışından Kaynaklanan Kazançlar İstisnası

Yurtiçi iştirak hisselerinin, kurucu ve intifa senetlerinin, rüçhan haklarının satışı durumunda elde edilecek kazançta kısmi istisna getirilmiştir. Bu istisnadan yararlanmanın birtakım şartları bulunmaktadır¹⁶⁶. Söz konusu şartlar sağlanıyorsa elde edilen kazancın % 75'lik kısmı kurumlar vergisinden istisnadır¹⁶⁷.

b. Yurtdışı Ortaklık Paylarının Elden Çıkarılmasından Kaynaklanan Kazançlar İstisnası

Yurtdışı iştirak hisselerinin satışından elde edilecek kazançların tamamına istisna uygulanmaktadır. Bu istisnanın uygulanması içinde kanunla getirilmiş birtakım şartlar bulunmaktadır¹⁶⁸.

İstisnadan yararlanacak olan şirketler tam mükellef anonim şirketlerdir. Yavru kurumun ise dar mükellefiyete tabi anonim ya da limited şirket olması gerekmektedir. Ana kurumun istisnadan yararlanması için kazancın elde edildiği tarihten başlamak üzere en az 1 yıl süreyle aralıksız olarak nakit varlıklar dışındaki aktif toplamının % 75'i yurtdışı iştiraklerden oluşmalıdır. Ana kurum, iştirak edilen kurumun sermayesine en az % 10 oranında iştirak etmiş olmalıdır. Satış kazancı istisna edilecek olan iştirak hisseleri en az 2 tam yıl aktifte tutulmuş olmalıdır¹⁶⁹.

¹⁶⁵ Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Türk Vergi Sistemi*, s. 204; Tekin, Kartaloğlu, a.g.e., s. 130.

¹⁶⁶ Söz konusu şartlar KVK'nin 5'inci maddesinin birinci fıkrasının e bendinde detaylı şekilde yer almaktadır.

¹⁶⁷ Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Türk Vergi Sistemi*, ss. 204-205.

¹⁶⁸ Söz konusu şartlar KVK'nin 5'inci maddesinin birinci fıkrasının c bendinde detaylı şekilde yer almaktadır.

¹⁶⁹ Tekin, Kartaloğlu, a.g.e., ss. 136-137-138.

3. Taşınmaz Satış Kazancı İstisnası

Kurumların taşınmazlarını satmaları sonucunda elde edecekleri kazançların % 50'si kurumlar vergisinden istisna tutulmuştur. Ancak istisnadan yararlanabilmek için bu taşınmazların kurum aktifinde en az iki tam yıl süreyle kayıtlı olması gerekmektedir. İştirak hisselerinde olduğu gibi taşınmaz satışlarında da istisnadan yararlanabilmek için başkaca şartlar bulunmaktadır ve bunlar KVK'nin 5'inci maddesinin birinci fıkrasının e bendinde detaylıca yer almaktadır.

4. Yatırım Fonu ve Yatırım Ortaklıkları Kazançları İstisnası

“Türkiye’de kurulu menkul kıymetler yatırım fonları ile aynı nitelikte bulunan menkul kıymetler yatırım ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları” kurumlar vergisinden istisnadır. Portföy içeriği bir sınırlamaya tabi tutulmamıştır ancak bu istisnadan yararlanacak olanlar kanunda sayılmıştır¹⁷⁰. Buna göre, istisna kapsamında yer alan fon ve ortaklıklar KVK'nin 5'inci maddesinin birinci fıkrasının d bendinde yer almaktadır.

“Türkiye’de kurulu;

-Menkul kıymetler yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,

-Portföyü Türkiye’de kurulu borsalarda işlem gören altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,

-Girişim sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,

-Gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,

-Emeklilik yatırım fonlarının kazançları,

-Konut finansmanı fonları ile varlık finansmanı fonlarının kazançları.”

5. Emisyon Primi İstisnası

“Anonim şirketlerin kuruluşlarında veya sermayelerini artırdıkları sırada çıkardıkları payların bedelinin itibarî değeri aşan kısmı”

¹⁷⁰ Tekin, Kartaloğlu, a.g.e., s. 144.

Anonim şirketler için getirilmiş bir istisna olan emisyon primi istisnasına göre, anonim şirketlerin kurulması ya da sermaye artırımları sırasında hisse senedi çıkarmaları ve bu senetleri üzerinde yazılı nominal değerden fazla bir değere satmaları halinde ortaya çıkan fark kurumlar vergisinden istisnadır. Bu farka emisyon primi denilmektedir¹⁷¹.

6. Yurtdışı İşyerinden Elde Edilen Kazanç İstisnası

İstisna, tam mükellef kurumların yurtdışındaki işyerleri veya daimi temsilcileri ile elde edecekleri kazançlara uygulanmaktadır. Dar mükellefler bu istisnadan yararlanamazlar çünkü bunların Türkiye dışında elde ettikleri gelirler kurumlar vergisine tabi değildir¹⁷².

Tam mükellef kurumların yurtdışından elde edecekleri kazançlara istisna uygulanmasının birtakım şartları bulunmaktadır. Bu şartlar KVK'nın 5'inci maddesinin birinci fıkrasının g bendinde yer almaktadır.

“Kurumların yurt dışında bulunan iş yerleri veya daimî temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri aşağıdaki şartları taşıyan kurum kazançları;

-Bu kazançların, doğduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az % 15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması,

-Kazançların elde edildiği hesap dönemine ilişkin yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olması,

-Ana faaliyet konusu, finansal kiralama dahil finansman temini, sigorta hizmetlerinin sunulması veya menkul kıymet yatırımı olan kurumlarda, bu kazançların doğduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması”

7. Yurtdışı İnşaat, Onarım, Montaj ve Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazançlar İstisnası

“Yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlar”

¹⁷¹ Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Türk Vergi Sistemi*, s. 209.

¹⁷² Tekin, Kartaloğlu, a.g.e., s. 212.

Kurumlar vergisi mükelleflerinin yurtdışından elde edeceği inşaat, onarım, montaj ve teknik hizmetler neticesindeki kazançları kurumlar vergisinden istisna tutulmuştur. Söz konusu kazançların Türkiye’de sonuç hesaplarına geçirilmeleri gerekmektedir¹⁷³. Söz konusu faaliyetlerden elde edilecek kazançların istisnaya tabi olabilmesi için, inşaat, onarım ve montaj işlerinin yurtdışında kurulan bir işyeri aracılığıyla yapılması gerekmekte olup, teknik hizmetlerin yurtdışındaki inşaat, onarım ve montaj işleri ile bağlantılı olması durumunda teknik hizmetler açısından böyle bir işyeri aranmamaktadır. Bu durumda teknik hizmetlerin istisnadan yararlanabilmesi için ancak bağlılık koşuluyla Türkiye’den gerçekleştirilmesi mümkündür. Örnek olarak yurtdışında kurulu iş yeri aracılığıyla yürütülen bir inşaat için proje hazırlanması verilebilir. Burada proje inşaat işinin tamamlayıcı bir ögesidir ve elde edilen kazanç istisna hükümlerinden yararlanabilir. İnşaat, onarım ya da montaj hizmetiyle bağlantılı olmayan teknik hizmetlerden yurtdışında elde edilecek kazançlarına istisna uygulanabilmesi için bu sefer işyeri koşulu aranacaktır¹⁷⁴.

8. Okul ve Rehabilitasyon Merkezleri Kazanç İstisnası

Özel okulların işletilmesinden elde edilecek kazançlar beş hesap dönemi boyunca kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Özel okulların yanında vergi muafiyeti tanınan vakıfların ve kamu yararına çalışan derneklere bağlı iyileştirme merkezlerinin de kazançları istisna kapsamına dâhil edilmiştir. Söz konusu beş vergilendirme döneminin başlangıcı kanun maddesinde, bu kuruluşların faaliyete geçtikleri dönem olarak belirtilmiştir¹⁷⁵.

Söz konusu istisna, sayılan kuruluşların eğitim ve rehabilitasyon faaliyetleri sonucunda elde edecekleri kazançlar için getirilmiştir. Bu nedenle bu kuruluşların, kantin, kitap satış yeri gibi tesislerinin işletilmesi ya da kiraya verilmesi sonucu elde edilen kazançlara istisna uygulanamaz¹⁷⁶. Yemek ve konaklama okul tarafından sağlanıyor ve okul ücreti içinde yer alıyorsa bu durumda elde edilen kazanç için de istisna uygulanacaktır¹⁷⁷.

¹⁷³ Tekin, Kartaloğlu, a.g.e., s. 216.

¹⁷⁴ Tekin, Kartaloğlu, a.g.e., ss. 218-219; Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Türk Vergi Sistemi*, s. 210.

¹⁷⁵ Tekin, Kartaloğlu, a.g.e., s. 231.

¹⁷⁶ Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Türk Vergi Sistemi*, s. 210.

¹⁷⁷ Tekin, Kartaloğlu, a.g.e., s. 233.

“Okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okulları, özel kreş ve gündüz bakımevleri ile Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflara veya kamu yararına çalışan derneklere bağlı rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden, faaliyete geçtiği hesap döneminden itibaren beş hesap dönemi itibarıyla elde edilen kazançlar”

9. Banka Borçlarına Karşılık Devir veya Satışlardan Kaynaklanan Kazanç İstisnası

İstisnanın düzenlenmesindeki amaç, bankaların, finansal kiralama ve finansman şirketlerinin ya da Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu'nun kurumlardan olan alacaklarının tahsilatını kolaylaştırmaktır. Bu istisna hükmü hem borçlulara hem de alacaklı olan bankaya yönelik olmak üzere iki şekilde düzenlenmiştir¹⁷⁸.

a. Borç Karşılığı Devredilen Mal ve Haklara İlişkin Kazanç İstisnası

Borçlunun elinde bulunan taşınmaz, iştirak hissesi, kurucu senedi, intifa senedi veya rüçhan haklarını borcu karşılığında banka ve TMSF'ye devretmesi sonucunda sağlanan hasılatın borcunun tasfiyesinde kullanılan kısmı kurumlar vergisinden istisna tutulmuştur¹⁷⁹. Bankalara borçlu olan kurumların bu istisnadan yararlanabilmesi için kanuni takibe alınmış borçlarının olması gerekmektedir. Kendileri kanuni takibe alınmadan elindeki bu kıymetleri borçları karşılığında bankalara verirlerse istisnadan yararlanmaları mümkün değildir. TMSF için ise kanuni takibe alınma koşulu bulunmamaktadır¹⁸⁰.

b. Bankaların Alacaklarına Karşılık Edindiği Kıymetlerin Satış Kazancı İstisnası

Bankalara devredilen kanunda ve yukarıda sayılmış kıymetlerin satışından doğan kazançların % 75'i, taşınmazların satışından doğan kazançların ise % 50'si istisnaya tabi tutulmuştur¹⁸¹.

“Bankalara, finansal kiralama ya da finansman şirketlerine borçları nedeniyle kanunî takibe alınmış veya Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna borçlu durumda olan kurumlar ile bunların kefillerinin ve ipotek verenlerin sahip oldukları taşınmazlar, iştirak

¹⁷⁸ Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Türk Vergi Sistemi*, s. 210.

¹⁷⁹ a.g.e., ss. 210-211.

¹⁸⁰ Tekin, Kartaloğlu, a.g.e., ss. 207-208.

¹⁸¹ Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Türk Vergi Sistemi*, s. 211.

hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının, bu borçlara karşılık bankalara, finansal kiralama ya da finansman şirketlerine veya bu Fona devrinden sağlanan hasılatın bu borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden kazançların tamamı ile bankaların, finansal kiralama ya da finansman şirketlerinin bu şekilde elde ettikleri söz konusu kıymetlerden taşınmazların (6361 sayılı Kanun kapsamında yapılan finansal kiralama işlemlerinde kiracının temerrüdü sebebiyle kanuni takipteki finansal kiralama alacakları karşılığında tarafların karşılıklı mutabakatıyla kiralayanın her türlü tasarruf hakkını devraldığı finansal kiralama konusu taşınmazlar dâhil) satışından doğan kazançların % 50'lik, diğerlerinin satışından doğan kazançların % 75'lik kısmı”

10. Risturn İstisnası

Kooperatif kazançları ile ilgili düzenlenmiş bir istisnadır. Kooperatiflerde ortak içi ya da ortak dışı işlemler neticesinde kazanç elde etmek mümkündür. İşte ortak içi işlemler sonucu elde edilen kazancın ortaklara katkıları oranında dağıtılan kısmı risturn olarak adlandırılır. Zaten risturnun sözlük anlamı iade etme demektir¹⁸². Kooperatiflerde kar elde etme amacı olmadığından dolayı dağıtılan bu kazanç kar payı dağıtımını olarak nitelendirilmemektedir. Risturn olarak adlandırılan ve dağıtılan bu kazanç risturn istisnası kapsamında kurumlar vergisine tabi tutulmaz. Ancak ortak dışı işlemler neticesinde elde edilen kazanç kurumlar vergisine tabi olacaktır¹⁸³.

“Kooperatif ortaklarının yönetim gideri karşılığı olarak ödedikleri paralardan harcanmayarak iade edilen kısımlar ile tüketim kooperatiflerinin, ortaklarının kişisel ve ailevi gıda ve giyecek ihtiyaçlarını karşılamak için satın aldıkları malların değerine göre hesapladıkları risturnlar.”

“Bu risturnların ortaklara dağıtımını, kâr dağıtımını sayılmaz. Risturnun nakden veya aynı değerde mal ile ödenmesi istisnanın uygulanmasına engel değildir.”

“Ortaklardan başka kimselerle yapılan işlemlerden doğan kazançlar ile ortaklarla ortaklık statüsü dışında yapılan işlemlerden doğan kazançlar hakkında risturnlara ilişkin istisna hükmü uygulanmaz. Bunların genel kazançtan ayrılmasında, ortaklarla yapılan iş hacminin genel iş hacmine olan oranı esas alınır.”

¹⁸² Tekin, Kartaloğlu, a.g.e., s. 236.

¹⁸³ Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Türk Vergi Sistemi*, s. 211.

“Bu bent hükümleri, 29/6/2004 tarihli ve 5200 sayılı Tarımsal Üretici Birlikleri Kanununa göre kurulan Birliklerin üyeleri ile yaptıkları muameleler hakkında da uygulanır.”

11. Sınai Mülkiyet Hakları İstisnası

Kurumlar vergisi mükelleflerinin Türkiye’de gerçekleştirdikleri Ar-Ge faaliyetleri sonucunda ortaya koydukları buluşların; kiraya verilmesi, devredilmesi, satılması ya da seri üretime tabi tutularak pazarlanması neticesinde elde edilecek kazançların % 50’si kurumlar vergisinden istisnadır. İstisnadan hem gelir hem kurumlar vergisi mükellefleri yararlanabilir. Tam ya da dar mükellefiyete tabi olmanın istisnayı engelleyici bir durumu yoktur¹⁸⁴.

12. Sat-Kirala-Geri Al İşlemlerinde İstisna

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

13. Yabancı Fon Kazançları İstisnası

Tam mükellef portföy yöneticiliği şirketleri aracılığıyla yabancı fonların ülkede elde edecekleri kazançlar kurumlar vergisine tabi tutulmamaktadır. Söz konusu istisnanın uygulanabilmesi için, yabancı yatırım fonu, fon kazancını Türkiye’den sağlamalıdır¹⁸⁵.

¹⁸⁴ Kamacı, a.g.e., s. 103.

¹⁸⁵ Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Türk Vergi Sistemi*, s. 208.

14. Kira Sertifikası İhracı Amacıyla Varlık ve Hakların Satışından Doğan Kazançlarda İstisna

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun da düzenlenen bu istisna kapsamına, “*kira sertifikası ihracına dayanak her türlü varlık ve hak*” girmektedir¹⁸⁶. Kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlar kanun maddesinde şu şekilde belirtilmektedir;

“Her türlü varlık ve hakların, kaynak kuruluşlarca, kira sertifikası ihracı amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla varlık kiralama şirketlerine satışı ile varlık kiralama şirketlerince bu varlıkların devralındığı kuruma satışından doğan kazançlar”.

IV. GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ KANUNLARINDA YER ALAN İNDİRİMLER

A. SADECE GELİR VERGİSİ KANUNUNDA YER ALAN İNDİRİMLER

Gelir vergisi matrahının tespiti amacıyla, GVK'nin 89'uncu maddesinde, gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden yapılacak indirimler yer almaktadır. Yıl içinde farklı gelir unsurlarından elde edilmiş olan toplam gelirden söz konusu indirimlerin yapılabilmesi için verilecek olan beyannamede vergiye tabi olacak bir gelirin yani karın olması gerekmekte olup, zarar olması durumunda indirimlerin uygulanması söz konusu değildir. Zaten kanun maddesinde de geçen bildirilecek gelirlerden yapılacak indirimler cümlesi bunu çok net ortaya koymaktadır. İndirimlerin uygulanabilmesi için beyan edilecek gelirin yanında indirim yapılacak kaleminde kanunda sayılan şartları taşıması gerekmektedir¹⁸⁷. Beyan edilen gelir kavramıyla; yıllık gelir vergisi beyannamesinde yer alan indirimler ve geçmiş yıl zararları düşülmeden önceki tutar kastedilmektedir¹⁸⁸. Söz konusu indirimler aşağıda maddeler halinde ayrıntılı şekilde açıklanmaktadır.

1. Sigorta Primleri

GVK'nin 89'uncu maddesinin birinci fıkrasının birinci bendi hükmüne göre; “*Beyan edilen gelirin % 15'ini ve asgari ücretin yıllık tutarını aşmamak şartıyla (Bu şartın tespitinde işverenler tarafından ücretliler adına bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı*

¹⁸⁶ a.g.e., s. 215.

¹⁸⁷ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, a.g.e., s. 422.

¹⁸⁸ GVK-85/2012-7 Sayılı Gelir Vergisi Sirküleri.

payları ile 63'üncü maddenin birinci fıkrasının (3) numaralı bendi ve bu bent kapsamında indirim konusu yapılacak prim ödemelerinin toplam tutarı birlikte dikkate alınır.) mükellefin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait hayat sigortalarına ödenen primlerin % 50'si ile ölüm, kaza, hastalık, sağlık, engellilik, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta primleri (Sigortanın Türkiye'de kâin ve merkezi Türkiye'de bulunan bir emeklilik veya sigorta şirketi nezdinde akdedilmiş olması, prim tutarlarının gelirin elde edildiği yılda ödenmiş olması ve ücret geliri elde edenlerin ücretlerinin safi tutarının hesaplanması sırasında ayrıca indirilmemiş bulunması şartıyla, eşlerin veya çocukların ayrı beyanname vermeleri halinde, bunlara ait prim kendi gelirlerinden indirilir.)" gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlere indirim konusu yapılabilmektedir.

Mükellefler yıl içinde ödemiş oldukları özel sigorta primlerini yılsonunda beyan edecekleri gelirden düşebilmektedirler¹⁸⁹. Söz konusu madde hükmüne göre beyan edilecek gelirden indirim konusu yapılacak olan sigorta primlerinin toplamı ilk olarak, beyan edilen gelirin % 15'ini ve asgari ücretin yıllık toplam tutarını aşmaması gerekmektedir.

Kanun hükmünde yer alan, "Beyan edilen gelir asgari ücretin yıllık tutarını aşmamalıdır" cümlesinde asgari ücretin brüt ya da net olup olmayacağı anlaşılmamaktadır. GVK-3/2003-3 sayılı Gelir Vergisi Sirkülerinde asgari ücretin brüt tutarı dikkate alınmaktadır. Dolayısıyla asgari ücretin bir yıllık tutarı tespit edilirken, gelirin elde edildiği yılda, 16 yaşından büyük bir asgari ücretlinin bir yıl içinde almış olduğu brüt maaşların toplamı esas alınır. 2019 yılı için bir aylık brüt asgari ücret 2.558,40 TL'dir. Bu durumda 2019 yılında esas alınması gereken yıllık brüt asgari ücretin toplam tutarı 30.700,80 TL olmaktadır¹⁹⁰.

Ödenen sigorta primlerinin; hayat, ölüm, engellilik, hastalık, sağlık, kaza, doğum, analık, tahsil gibi şahıs sigorta primlerinden oluşması ve bunların mükellefin kendi adına, eşine ya da küçük çocuklarına¹⁹¹ ait olması gerekmektedir. Ancak burada ödenen şahıs sigortasının konusu hayat sigortası ise bunun için ödenen primlerin sadece % 50'si indirim konusu yapılabilmektedir.

¹⁸⁹ Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Türk Vergi Sistemi*, s. 136.

¹⁹⁰ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, a.g.e., s. 423.

¹⁹¹ Küçük çocuk ifadesiyle, mükellef tarafından bakılan veya birlikte oturan 18 yaşını veya tahsilde ise 25 yaşını doldurmamış çocuklar kastedilir. Nafaka verilen, evlat edinilen, anne veya babasını kaybetmiş torunlardan mükellefle birlikte oturanlarda küçük çocuk kapsamındadır.

Sigorta primlerinin indirim konusu yapılabilmesi için gerekli bir diğer şart ise, sigorta sözleşmesinin Türkiye’de kurulmuş ve merkezi burada bulunan bir sigorta şirketiyle yapılmış olması ve söz konusu primlerin gelirin elde edildiği yılda ödenmiş olması gerekmektedir.

Ödenen sigorta primlerinin, ücret geliri elde edenlerin ücretlerinin safi tutarı hesaplanırken ayrıca indirilmemiş olması gerekmektedir. Eş ya da çocuklardan ayrı beyanname veren olursa bunlara ait ve ödenmiş olan primler kendilerinin beyannamelerinde kendi gelirlerinden indirim konusu yapılabilir.

2. Eğitim ve Sağlık Harcamaları İndirimi

GVK’nin 89’uncu maddesinin birinci fıkrasının ikinci bendi hükmüne göre; *“Beyan edilen gelirin % 10’unu aşmaması, Türkiye’de yapılması ve gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan gerçek veya tüzel kişilerden alınacak belgelerle tevsik edilmesi şartıyla, mükellefin kendisi, eşi ve küçük çocuklarına ilişkin olarak yapılan eğitim ve sağlık harcamaları”*¹⁹² gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden indirim konusu yapılabilir.

Mükellef tarafından kendisi, eşi ve küçük çocuklarına ilişkin olarak yapılan eğitim ve sağlık harcamalarının yılsonunda beyan edilecek gelirden indirim konusu yapılabilmesi için, bu harcamaların toplamı beyan edilecek gelirin % 10’unu aşmamalı ve Türkiye’de yapılmış olmalıdır. Söz konusu harcamaların, gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan kişilerden alınacak belgelerle¹⁹³ tevsik edilmesi de zorunludur.

Kanun hükmünde geçen eğitim harcamalarıyla; *“eğitim ve öğretim kurumları, anaokulu, kreş ve etüt merkezlerine eğitim amacıyla yapılan ödemeler ile eğitim amaçlı kurs ücretleri, okul servis ücretleri, kitap ve kırtasiye alımları için yapılan harcamalar ve öğrencilerin özel yurt ve pansiyonlarda kalmaları durumunda ödenen tutarlar, sağlık*

¹⁹² Bu maddede parantez içi hüküm olan “mükerrer 121’inci madde çerçevesinde eğitim ve sağlık harcamaları nedeniyle vergi indiriminden yararlanan ücretliler, aynı harcamalarını bu hükümden yararlanarak matrahlarından indiremezler” cümlesinde geçen ücretlilerde vergi indiriminin düzenlendiği mükerrer 121’inci madde, 5615 sayılı Kanunun 31’inci maddesi ile yürürlükten kaldırıldığı için hükmü kalmamıştır.

¹⁹³ Söz konusu belgelerle; fatura, serbest meslek makbuzu, perakende satış fişi, yazar kasa (ÖKC) fişi kastedilmektedir. Bu belgeler mükellef adına, eşi ya da çocukları adına düzenlenmiş olabilir.

harcamalarıyla; muayene, tahlil, ameliyat, fizik tedavi ve hastane giderleri ile ilaç, sağlık malzemesi, gözlük ve lens alımları” gibi masraflar kastedilmektedir¹⁹⁴.

3. Engellilik İndirimi

GVK'nin 89'uncu maddesinin birinci fıkrasının üçüncü bendi hükmüne göre; *“Serbest meslek faaliyetinde bulunan veya basit usulde vergilendirilen engellilerin beyan edilen gelirlerine, 31'inci maddede yer alan esaslara göre hesaplanan yıllık indirim (Bu indirimden bakmakla yükümlü olduğu engelli kişi bulunan serbest meslek erbabı ile hizmet erbabı (tevkifat matrahı dâhil) da yararlanır.)”* gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden indirim konusu yapılabilmektedir.

Söz konusu madde hükmüne göre; serbest meslek faaliyetinde bulunan ve serbest meslek kazancı elde eden engelli mükellefler, ticari kazancı basit usulde vergilendirilen¹⁹⁵ engelli mükellefler, bakmakla yükümlü olduğu engelli kişi bulunan serbest meslek erbabı ile bakmakla yükümlü olduğu engelli kişi bulunan hizmet erbabı (ücretliler), engellilik indiriminden yararlanabilmektedir. Bakmakla yükümlü olduğu engelli kişi bulunan hizmet erbabının (ücretlinin) tevkifat matrahına da bu indirim uygulanmaktadır¹⁹⁶. Serbest meslek erbabının bakmakla yükümlü olduğu birden fazla engelli varsa, her bir kişi için engelli indirimi ayrı ayrı uygulanmaktadır. Basit usulde vergilendirilenlerin bakmakla yükümlü oldukları engelli olması durumunda bunlar için engelli indiriminden yararlanılamamaktadır¹⁹⁷.

1. Engelli serbest meslek erbabı
2. SME bakmakla yükümlü olduğu engelli kişi (SME yakını)
3. Ücretlilerin yakınları
4. BUV ticari kazanç sahibi (bunların yakınları kapsamında değil)

¹⁹⁴ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, a.g.e., s. 426; 255 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği.

¹⁹⁵ 222 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde engellilik indiriminden yararlanabilecek basit usulde vergilendirilen mükellef belirtilmiştir. Buna göre; “Basit usulde vergilendirilenlerden, tüccar ve ücretli durumuna girmeksizin, imalat, tamirat ve küçük sanat işleri ile uğraşan (ilk madde ve yardımcı malzeme müşteriye ait olarak faaliyet gösteren terzi, tamirci, marangoz gibi) engellilere uygulanmaktadır.”

¹⁹⁶ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, a.g.e., s. 426.

¹⁹⁷ Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Türk Vergi Sistemi*, s. 137.

Kanun maddesinde sözü edilen bakmakla yükümlü olunan kişi, 222 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde açıklanmaktadır. Buna göre, “engelli kişinin tabi olduğu çalışma mevzuatı veya bağlı bulunduğu sosyal güvenlik kurumunun mevzuatına göre bakmakla yükümlü sayılan anne, baba, eş ve çocuklardır”. Çocuklarda herhangi bir yaş sınırı bulunmamaktadır.

Engellilik indirim tutarı ise GVK'nin 31'inci maddesinde yer alan esaslara göre hesaplanacak yıllık indirim tutarıdır. GVK'nin 31'inci maddesi hükmü ise şu şekildedir;

“Çalışma gücünün asgarî % 80'ini kaybetmiş bulunan hizmet erbabı birinci derece engelli, asgarî % 60'ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabı ikinci derece engelli, asgarî % 40'ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabı ise üçüncü derece engelli sayılır ve engelli dereceleri itibariyle belirlenen aylık tutarlar, hizmet erbabının ücretinden indirilir”.

Görüldüğü üzere bu madde hükmünde engellilik indirimi hizmet erbabının (ücretlinin) gelirinden indirilecek indirim olarak düzenlenmektedir. Ancak aynı Kanun'un 89'uncu maddesi bu maddeye atıfta bulunarak engellilik indiriminin 89'uncu maddede sayılan kişiler içinde uygulanacağını hüküm altına almaktadır.

Engellilik indirimi aylık tutarları (01.01.2019 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere);

- “Birinci derece engelliler için 1200 TL,
- İkinci derece engelliler için 650 TL,
- Üçüncü derece engelliler için 290 TL'dir”¹⁹⁸.

“Engelli serbest meslek erbabı ile serbest meslek erbabının bakmakla yükümlü olduğu engelli kişi” bulunması halinde, her yıl yeniden belirlenen ve yukarıda 2019 yılı için aylık tutarları belirtilen engellilik indirim tutarınının 12 ile çarpılması sonucu bulunan toplam yıllık tutar, beyan edilecek serbest meslek kazancından indirilebilmektedir. Basit usulde vergilendirilen engellilerin hesaplanan yıllık engelli indirim tutarı ise, vergi tarhına esas kazancından¹⁹⁹ indirilebilmektedir. Sözü edilen mükellefler için hesaplanan indirim,

¹⁹⁸ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, a.g.e., s. 427; 305 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği

¹⁹⁹ 215 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde esasları belirlenmiştir.

beyan edecekleri kazançları ile sınırlıdır. İndirim tutarı kazançlarını aşacak olursa, aşan kısım bir sonraki yıla devredilemez²⁰⁰.

4. Basit Usul Kazancı İndirimi

“Basit usulde tespit edilen ticari kazançların yıllık 11.000 Türk lirasına²⁰¹ kadar olan kısmı (Bu Kanunun mükerrer 20’nci maddesinde yer alan kazanç istisnasından faydalananlar bu bent hükmünden yararlanamaz)” gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlere indirim konusu yapılabilmektedir.

Söz konusu madde hükmüne göre, ticari kazancı basit usulde tespit edilen mükelleflerin beyan ettikleri ticari kazançlarına 11.000 TL indirim uygulanır.

Vergilendirme döneminde 11.000 TL altında ticari kazanç elde edilmesi ya da hiç ticari kazanç elde edilmemesi durumunda yararlanılamayan indirim sonraki yıla devredilemez. İfadelerden de anlaşılacağı üzere basit usule tabi mükelleflere tanınmış olan bu indirim sadece basit usulde tespit edilecek olan ticari kazançlara uygulanmaktadır. Ticari kazanç dışındaki diğer gelir unsurlarından elde edilecek gelirler üzerinden bu indirimin yapılması söz konusu değildir²⁰².

Ancak kazanç indiriminden yararlanan basit usule tabi mükellefler, GVK’nin Mükerrer 20’nci maddesinde düzenlenen genç girişimcilere kazanç istisnasından yararlanamazlar. Yani kazanç indirimi ve kazanç istisnasından birini seçmek zorundadırlar ve bu seçimi kendileri yaparlar²⁰³.

İndirimden yararlanmakta olan mükellef yıl içinde gerçek usule geçerse indirimden yararlanamaz²⁰⁴. Gerçek usule geçtikten sonra yararlanamadığı genç girişimci istisnasından yararlanmak isteyen mükellefler için de bu durum imkânsızdır. Çünkü adlarına ilk defa mükellefiyet tesis edilme şartını taşımamaktadırlar²⁰⁵.

²⁰⁰ 222 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği.

²⁰¹ Bu indirim tutarı her yıl yeniden belirlenmektedir. Söz konusu tutar 2019 yılı için geçerli olan tutardır. Bu tutar 305 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği’nde belirlenmiştir.

²⁰² 292 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği; Maliye Hesap Uzmanları Derneği, a.g.e., s. 439.

²⁰³ 292 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği.

²⁰⁴ Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Türk Vergi Sistemi*, s. 141.

²⁰⁵ 292 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği.

5. Bireysel Katılım Yatırımcısı İndirimi

GVK'nin geçici 82'nci maddesinde düzenlenen indirimde göre;

“31.12.2022 tarihine kadar, bireysel katılım yatırımcısı tam mükellef gerçek kişiler, 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 indirebilirler. 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 bu oran % 100 olarak uygulanır. Yıllık indirim tutarı 1.000.000 TL'yi aşamaz”.

B. SADECE KURUMLAR VERGİSİ KANUNUNDA YER ALAN İNDİRİMLER

1. Öz Kaynaklarla Finansman Teşviki

Kurumlar Vergisi Kanunu'nda düzenlenen maddeye göre indirim konusu yapılacak tutar;

“Finans, bankacılık ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar ile kamu iktisadi teşebbüsleri hariç olmak üzere sermaye şirketlerinin ilgili hesap dönemi içinde, ticaret siciline tescil edilmiş olan ödenmiş veya çıkarılmış sermaye tutarlarındaki nakdi sermaye artışları veya yeni kurulan sermaye şirketlerinde ödenmiş sermayenin nakit olarak karşılanan kısmı üzerinden Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası tarafından indirimden yararlanan yıl için en son açıklanan “Bankalarca açılan TL cinsinden ticari kredilere uygulanan ağırlıklı yıllık ortalama faiz oranı” dikkate alınarak, ilgili hesap döneminin sonuna kadar hesaplanan tutarın % 50'si”

C. HEM GELİR HEM DE KURUMLAR VERGİSİ KANUNLARINDA YER ALAN İNDİRİMLER

1. Bağış ve Yardım İndirimi

a. *Beyan Edilen Gelirin/Kazancın % 5'i ile Sınırlı İndirilecek Bağış ve Yardımlar*

GVK'nin 89'uncu maddesinin birinci fıkrasının dördüncü bendi ile KVK'nin 10'uncu maddesinin birinci fıkrasının c bendi hükmüne göre gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden veya kazançlardan indirim konusu yapılabilen bağış ve yardımlar;

“Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere, köylere, kamu yararına çalışan derneklere ve Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflara, yıllık toplamı beyan edilecek gelirin veya kurum kazancının % 5'ini (kalkınmada öncelikli yöreler için % 10'unu) aşmamak üzere, makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımlar²⁰⁶.”

Bu indirim hakkı hem kurumlar hem de gelir vergisi mükelleflerine tanınmış bir haktır.

Beyan edilecek yıllık toplam gelirin % 5'ini aşmamak ve makbuz karşılığı yapılmak şartıyla;

-Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler, köyler,

-Kamu yararına çalışan dernekler,

-Vergi muafiyeti tanınan vakıflara yapılan bağış ve yardımların toplamı gelir vergisi beyannamesinde indirim konusu yapılabilmektedir. Söz konusu kurum ve kuruluşların kalkınmada öncelikli yörelerde olması durumunda ise indirim konusu yapılacak bağış ve yardım tutarının, toplam gelirin % 10'unu aşmaması gerekmektedir.

İndirilecek bağış ve yardımda sınır bağış ve yardım tutarının % 5'i değil, beyan edilecek gelirin % 5'idir. Örneğin, kamuya yararlı bir derneğe 6000 TL bağışta bulunan bir mükellefin yıllık beyan edeceği gelir 100.000 TL olsun. Bu mükellef beyan edeceği gelirin

²⁰⁶ Bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlara yapılacak bağış ve yardımlar da kurumlar vergisi beyannamesinde indirim konusu yapılabilir.

en fazla % 5'i tutarındaki bağışını indirim konusu yapabilir. Bu tutar $100.000 \times \% 5 = 5000$ TL olmaktadır. Bu durumda mükellef yaptığı bağışın 5000 TL'lik kısmını indirim olarak beyannamesinde gösterebilir²⁰⁷.

Yapılan bağış ve yardımların indirim konusu yapılabilmesi için, yapılan bağış ve yardım karşılığında makbuz alınması gerekmektedir. Makbuz olmadan yapılan bir bağış ve yardımı indirim olarak beyannamede göstermek söz konusu değildir. Örneğin, kamu yararına çalışan bir dernek tarafından düzenlenen balonun bilet bedeli ya da bunların çıkardığı dergi, gazete veya kitabın bedeli bağış ve yardım olarak değerlendirilmemektedir²⁰⁸.

b. Tamamı Gelirden/Kazançtan İndirilecek Bağış ve Yardımlar

(1) Kamu kurumlarına yapılan eğitim, sağlık ve sosyal amaçlı bağış ve yardımlar

GVK'nin 89'uncu maddesinin birinci fıkrasının beşinci bendi ile KVK'nin 10'uncu maddesinin birinci fıkrasının ç bendine göre gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlere veya kazançlardan indirim konusu yapılabilecek bağış ve yardımlar;

“Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere bağışlanan okul, sağlık tesisi ve yüz yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde elli yatak) kapasitesinden az olmamak üzere öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi, bakım ve rehabilitasyon merkezi ile mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethaneler ve Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislerin ve Gençlik ve Spor Bakanlığına ait gençlik merkezleri ile gençlik ve izcilik kamplarının inşası dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdî ve aynî bağış ve yardımların tamamı”

Eğitim, sağlık ya da sosyal amaçlı yapılan bir yardımın beyan edilecek gelirden tamamının düşülebilmesi için ilk olarak bu bağışın kanunda sayılan kamu kurumlarına yapılmış olması gerekmektedir. Söz konusu kamu kurumları; genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler ve köylere dir.

²⁰⁷ Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Türk Vergi Sistemi*, s. 137.

²⁰⁸ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, a.g.e., s. 429.

İndirime konu olabilecek bağış ve yardımları, kanunda sayılan tesislerin inşası için yapılan harcamalar, bu tesislerin inşası için yapılan bağış ve yardımlar, bu tesislerin faaliyetlerine devam etmelerini sağlamak adına yapılan bağış ve yardımlar şeklinde sıralamak mümkündür²⁰⁹.

(2) Gıda ve yardım bankalarına yapılan bağış ve yardımlar

GVK'nin 89'uncu maddesinin birinci fıkrasının altıncı bendi hükmüne 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 maliyet bedelinin tamamı" gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden veya kazançlardan indirim konusu yapılabilmektedir.

Yapılacak bağışın, tüzük veya senedinde ihtiyacı bulunanlara gıda yardımı yapabilmesine yönelik hükümler bulunan dernek veya vakıflara yapılmış olması gerekmektedir. Doğrudan fakirlere yapılacak ya da başka bir şekilde, farklı organizasyonlar aracılığıyla yapılacak yardımın bağış olarak değerlendirilip indirilmesi mümkün değildir. Bağış yapılacak dernek veya vakfın gıda bankacılığı faaliyetinin yanında başka alanlarda da faaliyette bulunmasının, kamuya yararlı dernek veya vergiden muaf vakıf olup olmamasının indirim yapılabilmesi için sakıncası da yoktur²¹⁰.

Bağışların; gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddesi niteliğinde olması gerekmektedir ve bu bağışlar şartlı olarak yani bedelsiz bir şekilde ihtiyaç sahiplerine dağıtılmak üzere yapılmalıdır²¹¹.

(3) Sanat ve kültür faaliyetlerine ilişkin bağış ve yardımlar

GVK'nin 89'uncu maddesinin birinci fıkrasının yedinci bendi ile KVK'nin 10'uncu maddesinin birinci fıkrasının d bendi hükmüne göre gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden veya kazançlardan indirim konusu yapılabilen bağış ve yardımlar;

²⁰⁹ Gürboğa, Atabey, Vural, a.g.e., ss. 513-514.

²¹⁰ 251 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği.

²¹¹ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, a.g.e, s. 430.

“Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler, köyler, kamu yararına çalışan dernekler, Cumhurbaşkanınca 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 dağıtım 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, yaşatılması, 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, ilişkin harcamalar ile bu amaçla yapılan her türlü bağış ve yardımların % 100'ü”

(4) Yardım kampanyalarına yapılan bağış ve yardımlar

GVK'nin 89'uncu maddesinin birinci fıkrasının onuncu bendi ile KVK'nin 10'uncu maddesinin birinci fıkrasının e bendi hükmüne göre gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden veya kazançlardan indirim konusu yapılabilen bağış ve yardımlar;

“Cumhurbaşkanınca başlatılan yardım kampanyalarına makbuz karşılığı yapılan aynı ve nakdi bağışların tamamı”

(5) Kızılay ve Yeşilay Derneğine yapılan nakdi bağış ve yardımlar

GVK'nin 89'uncu maddesinin birinci fıkrasının on birinci bendi ile KVK'nin 10'uncu maddesinin birinci fıkrasının f bendi hükmüne göre gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden veya kazançlardan indirim konusu yapılabilen bağış ve yardımlar;

“İktisadi işletmeleri hariç, Türkiye Kızılay Derneğine ve Türkiye Yeşilay Cemiyetine makbuz karşılığı yapılan nakdi bağış ve yardımların tamamı”

Türkiye Kızılay Derneğine ve Türkiye Yeşilay Cemiyetine yapılan nakdi yardımların tamamı indirim konusu yapılırken, aynı yardım söz konusu olduğunda tamamı değil, GVK'nin 89'uncu maddesinin birinci fıkrasının dördüncü bendi uyarınca beyan edilecek toplam gelirin % 5'i kadarı, kalkınmada öncelikli yörelerde yer alıyorsa % 10'u kadarı indirim konusu yapılabilmektedir. Yani yapılan bağışın tamamının indirilebilmesi ancak nakdi olarak yapıldığında mümkündür. Ayrıca bunların iktisadi işletmelerine yapılan yardımlar indirim konusu yapılamaz.

2. Sponsorluk Harcamaları

Ülkemizdeki sportif faaliyetleri teşvik etmek amacıyla sportif faaliyetlere yapılan sponsorluk harcamalarına yönelik olarak düzenlenmiş bir indirimdir²¹². GVK'nin 89'uncu maddesinin birinci fıkrasının sekizinci bendi ile KVK'nin 10'uncu maddesinin birinci fıkrasının b bendi hükmüne göre gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden veya kazançlardan indirim konusu yapılabilen sponsorluk harcamaları;

“638 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ile 5894 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarının; amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için % 50'si”

Söz konusu madde hükmüne göre, yapılan sponsorluk harcamalarının yıllık gelirden indirilmesinde indirilecek tutarın tespiti için spor kulübünün değil, spor dalının amatör mü profesyonel mi olduğu önemli bir ayrımdır. Kazanç, para ödülü veya gelir elde etme amacıyla yapılmayan spor faaliyetleri amatör spor dalına girmektedir²¹³.

Sponsorluk harcamalarını reklam harcamaları ile karıştırmamak gerekmektedir. Reklam harcamaları ticari kazancın elde edilmesinde gider olarak dikkate alınacak bir unsurken, sponsorluk harcamaları spor faaliyetlerini teşvik amaçlı yapılan, sosyal amacı olan ve beyanname üzerinden indirim konusu yapılabilen harcamalardır. Spor sahalarına ya da sporcuların giysilerine kurumun tanıtımını yapan amblem, marka, isim gibi işaretlerin konulması ile yapılan harcamalar reklam gideri olarak değerlendirilmektedir. Buna göre;

- Resmi spor organizasyonlarının yapılabilmesi için saha, salon kiralama bedelleri,
- Sporcuların iâşe (yeme-içme), ibate (konaklama) ve seyahat bedelleri,
- Spor tesislerine yapılan ayni veya nakdi harcamalar,
- Spor malzemesi bedelleri,
- Sporcuların bonservis bedelleri,

²¹² Gürboğa, Atabey, Vural, a.g.e., s. 774.

²¹³ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, a.g.e., s. 432.

- Spor müsabakaları sonucu başarılı olan sporculara yapılan aynı veya nakdi ödemeler sponsorluk harcaması olarak nitelendirilmektedir²¹⁴.

3. Girişim Sermayesi Fonu Olarak Ayrılan Tutarların İndirimi

GVK'nın 89'uncu maddesinin birinci fıkrasının on ikinci bendi ile KVK'nın 10'uncu maddesinin birinci fıkrasının g bendi hükmüne göre gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden veya kazançlardan indirim konusu yapılabilen;

“Vergi Usul Kanununun 325/A maddesine göre girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarların beyan edilen gelirin % 10'unu aşmayan kısmı”

Girişim sermayesi fonu, ülkemizde ki girişimci şirketlere²¹⁵ kaynak tahsisi sağlama amacıyla VUK'un 325/A maddesinde hüküm bulan bir oluşumdur. Söz konusu fona kaynak oluşturmak amacıyla girişim sermayesi yatırım fon ve ortaklıklarına sermaye koyan kişilere bir çeşit indirim hakkı tanınmıştır. Bu indirim hakkına göre, fona sermaye koyan, paylarını satın alan ve destek olan kişiler beyan ettikleri gelirin % 10'unu ve öz sermayelerinin % 20'sini aşmayacak şekilde fona ayırdıkları tutarları fonun ayrıldığı yılsonuna kadar girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına veya girişim sermayesi yatırım fonlarına aktarmak, yatırım yapmak şartıyla gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerinde indirim olarak düşebilmektedirler²¹⁶.

4. Dar Mükellefe Sunulan Hizmet Kazancı İndirimi

GVK'nın 89'uncu maddesinin birinci fıkrasının on üçüncü bendi ile KVK'nın 10'uncu maddesinin birinci fıkrasının ğ bendi hükmüne göre gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden veya kazançlardan indirim konusu yapılabilen;

“Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye'de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanılan mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi ve ilgili bakanlıkların görüşü

²¹⁴ Tekin, Kartaloğlu, a.g.e., s. 393; Yalçın, a.g.e., s. 786.

²¹⁵ Girişim şirketi; sermaye piyasası mevzuatına göre Türkiye'de kurulmuş veya kurulacak olan, gelişme potansiyeli taşıyan ve kaynak ihtiyacı olan şirketlerdir. Daha geniş bilgi için bkz. Gürboğa, Atabey, Vural, a.g.e., s. 523.

²¹⁶ Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Türk Vergi Sistemi*, s. 139.

alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim alanlarında faaliyette bulunan hizmet işletmeleri ile ilgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak eğitim ve sağlık alanında faaliyet gösteren ve Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişilere hizmet veren işletmelerin münhasıran bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazancın % 50’si. Bu indirimden yararlanılabilmesi için fatura veya benzeri belgenin yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmesi şarttır”

Yapılan bu düzenleme ile ulaşılmak istenen amaçları, ülke ekonomisinin uluslararası rekabetçiliğini hizmet ihracı yoluyla artırmak, yeni ihracat alanları oluşturmak, nitelikli işgücünün Türkiye’de istihdamını artırmak şeklinde sıralamak mümkündür²¹⁷.

Kanun hükmünde sayılan faaliyetlerin esas faaliyet olarak yapılması sonucu elde edilecek kazancın % 50’si beyan edilecek gelirden indirim konusu yapılabilir. Söz konusu hizmetlerin fiilen verilmesi şarttır. Asistanlık, danışmanlık, aracılık şeklinde bu hizmetlerin sunulması indirim kapsamına girmez. Bu faaliyetleri yürüten işletmeler Türkiye’de yerleşmiş kişilere de hizmet verebilir bu indirime engel teşkil etmez ancak bunlardan elde edilecek kazançta indirim uygulanmaz²¹⁸.

Dar mükellefe sunulan hizmet kazancı indirimi adından da anlaşılacağı üzere aslında bir indirim değil kısmi de olsa bir istisnadır. Bu nedenle esasında istisnalar kısmında düzenlenmesi daha uygun olacak bu uygulama Gelir Vergisi Kanunu’nda indirimler kısmında düzenlenmiştir²¹⁹.

5. Korumalı İşyeri İndirimi

GVK’nin 89’uncu maddesinin birinci fıkrasının on dördüncü bendi ile KVK’nin 10’uncu maddesinin birinci fıkrasının h bendi hükmüne göre gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlere veya kazançlardan indirim konusu yapılabilen;

“1.7.2005 tarihli ve 5378 sayılı Engelliler Hakkında Kanuna göre kurulan korumalı işyerlerinde istihdam edilen ve iş gücü piyasasına kazandırılmaları güç olan zihinsel veya ruhsal engelli çalışanlar için diğer kişi ve kurumlarca karşılanan tutar dâhil yapılan ücret ödemelerinin yıllık brüt tutarının yüzde 100’ü oranında korumalı işyeri

²¹⁷ Gürboğa, Atabey, Vural, a.g.e., s. 527.

²¹⁸ Gürboğa, Atabey, Vural, a.g.e., ss. 527-528.

²¹⁹ Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Türk Vergi Sistemi*, s. 139.

indirimi (İndirim, her bir engelli çalışan için azami beş yıl süre ile uygulanır ve yıllık olarak indirilecek tutar, her bir engelli çalışan için asgari ücretin yıllık brüt tutarının yüzde 150'sini aşamaz)”

Korumalı işyerinin tanımı 5378 sayılı Engelliler Hakkında Kanun'un 3'üncü maddesinde yapılmıştır. İlgili maddeye göre korumalı işyeri; “iş gücü piyasasına kazandırılmaları güç olan zihinsel veya ruhsal engellilere mesleki rehabilitasyon sağlamak ve istihdam oluşturmak amacıyla Devlet tarafından teknik ve mali yönden desteklenen ve çalışma ortamı özel olarak düzenlenen işyeridir”²²⁰.

Korumalı işyerleri ile ilgili çıkarılan Korumalı İşyeri Hakkında Yönetmeliğin 14'üncü maddesinin birinci fıkrasında korumalı işyerine kabul edilecek engelli bireylerin nitelikleri sıralanmıştır. Bu maddeye göre, korumalı işyerinde istihdam edilebilmek için;

- En az % 40 oranında zihinsel veya ruhsal engelli olmak,
- Türkiye İş Kurumuna kayıtlı olmak,
- 15 yaşını bitirmiş olmak gerekmektedir²²¹.

Korumalı işyerlerinde çalıştırılan engelli kişiler için bir yıl içinde ödenen brüt ücretler toplamının tümü indirim konusu yapılabilmektedir. Ancak indirim konusu tutar yıllık brüt asgari ücretin % 150'sini aşmamalıdır. Yani yıllık brüt asgari ücretin en fazla % 150'lik kısmı indirim olarak uygulanır²²².

Örneğin²²³, 2019 yılında aylık brüt 5.000 TL ücret ödemesi yapılan bir engelli için yararlanılabilecek indirim tutarı aşağıdaki şekilde hesaplanmaktadır;

Engelli için ödenen yıllık brüt ücret toplamı: $5.000 \times 12 = 60.000$ TL

2019 yılı yıllık asgari brüt ücret tutarı: $2.558,40 \times 12 = 30.700,80$ TL

Maksimum indirim yapılabilecek tutar: $30.700,80 \times \% 150 = 46.051,20$ TL

Yararlanılacak indirim tutarı: 46.051,20 TL

²²⁰ 7.7.2005 tarihli ve 25868 sayılı Resmi Gazete, 5378 Sayılı Engelliler Hakkında Kanun.

²²¹ 26.11.2013 tarihli ve 28833 sayılı Resmi Gazete, Korumalı İşyerleri Hakkında Yönetmelik.

²²² Bu tutar 2019 yılı için $(2.558,40 \times 12) \times \% 150 = 46.051,20$ TL'dir.

²²³ Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Türk Vergi Sistemi*, s. 140.

6. Araştırma Geliştirme Harcamaları İndirimi (Ar-Ge İndirimi)

GVK'nin Ar-Ge indirimini düzenleyen 89'uncu maddesinin birinci fıkrasının dokuzuncu bendi ile KVK'nin 10'uncu maddesinin birinci fıkrasının a bendi yürürlükten kaldırılmış ve ilgili maddelerde yer alan düzenlemeler 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun'un 3/A maddesine taşınmıştır. Söz konusu madde hükmü;

“Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının % 100'ü, bu kapsamdaki projelerin Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafından Ar-Ge ve yenilik projesi olarak değerlendirilmesi şartıyla, 5520 sayılı Kanunun 10'uncu maddesi ve 193 sayılı Kanunun 89'uncu maddesi uyarınca kazancın tespitinde indirim konusu yapılır. Ayrıca bu harcamalar, 213 sayılı Kanuna göre aktifleştirilmek suretiyle amortisman yoluyla itfa edilir, bir iktisadi kıymet oluşmaması hâlinde ise doğrudan gider yazılır.

Kazancın yetersiz olması nedeniyle ilgili vergilendirme döneminde indirim konusu yapılamayan tutar, sonraki vergilendirme dönemlerine devredilir. Devredilen tutar, takip eden yıllarda 213 sayılı Kanuna göre her yıl belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınır.

Araştırma ve geliştirme faaliyetleri ile doğrudan ilişkili olmayan giderlerden Ar-Ge indirimi hesaplanmaz. Ar-Ge indirimi tutarının hesabında tamamen araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanılan amortisman tabi iktisadi kıymetler için hesaplanan amortismanlar ile başka faaliyetlerde de kullanılan makine ve teçhizat için hesaplanan amortismanların bu kıymetlerin araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanıldıkları gün sayısına isabet eden kısmı dikkate alınabilir. Bu madde kapsamında Ar-Ge indiriminden yararlanılacak harcamaların kapsamını ve uygulamadan yararlanılabilmesi için gerekli belgeler ile usulleri belirlemeye Maliye Bakanlığı ile Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı müştereken yetkilidir.”

Yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik olarak, mükelleflerin işletmelerinde gerçekleştirdikleri araştırma geliştirme harcamalarının tamamı Ar-Ge indirim kapsamında gelirden indirim konusu yapılmaktadır. Ar-Ge indirim oranı % 100'dür²²⁴.

Ar-Ge indirimine esas alınacak harcamalar; ilk madde ve malzeme giderleri, personel giderleri, genel giderler (elektrik, su, makine onarım, bilimsel yayın, nakliye giderleri gibi), amortismanlardır²²⁵. Ar-Ge indiriminin diğer indirimlerden farkı, ilgili yılda indirim konusu yapılamayan tutarın sonraki dönemlere devredebilmesidir.

İstisnalar başlığı altında incelenen Ar-Ge istisnası ve indirimler başlığı altında incelenen Ar-Ge indirimini birbiriyle karıştırılmamalıdır. Ar-Ge istisnası teknoloji geliştirme bölgelerinde yürütülen araştırma-geliştirme faaliyetleri sonucu elde edilen kazançların gelir vergisine tabi tutulmaması şeklinde gerçekleşmektedir²²⁶.

²²⁴ Recep Bıyık, Aydın Kıratlı, *Giderler ve İndirimler*, 6.b., İstanbul: PWC Business School, Pricewaterhousecoopers, 2010, s. 700.

²²⁵ Bıyık, Kıratlı, a.g.e., ss. 702-703-704.

²²⁶ Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Türk Vergi Sistemi*, s. 51.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

MUAFİYET, İSTİSNA VE İNDİRİMLERİN VERGİDEN KAÇINMA ARACI OLARAK KULLANILABİLİRLİĞİ: BURSA ÖRNEĞİ

I. ARAŞTIRMANIN METODOLOJİSİ

A. ARAŞTIRMANIN AMACI VE ÖNEMİ

Türk Vergi Sisteminde çok fazla sayıda muafiyet, istisna ve indirim uygulaması bulunmaktadır. Bu uygulamaların hem sayıca fazla olması hem de kapsamlarının geniş tutulmuş olması mevzuat açısından bazı sıkıntıları meydana getirmekle beraber, zaten vergi ödemek istemeyen mükellefler tarafından sık başvurulan yollardan olmaktadır.

Araştırmanın amacı, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında yer alan muafiyet, istisna ve indirimlere karşı Bursa ilinde faaliyet gösteren meslek mensupları aracılığıyla mükelleflerin bakış açısı ve bu uygulamaları vergiden kaçınma amacıyla kullanıp kullanmadıklarını ölçmeye yönelik alan araştırması yaparak elde edilen bulguları değerlendirmektir.

B. ARAŞTIRMANIN EVRENİ VE ÖRNEKLEMİ

Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) sitesinden alınan verilere göre Türkiye’de kayıtlı toplam; 8.281 Serbest Muhasebeci (SM), 100.701 Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM), 4.782 Yeminli Mali Müşavir (YMM) bulunmaktadır. Bursa ilinde faaliyet gösteren toplam; 459 SM, 4577 SMMM ve 180 YMM bulunmaktadır¹.

Mükelleflerin vergilendirme işlemleri mali müşavirler aracılığıyla yerine getirildiğinden araştırma evrenini, TÜRMOB’a kayıtlı, Bursa ilinde faaliyet gösteren ve toplam 5.036 kişiden oluşan SM ve SMMM’ler oluşturmaktadır. Saha çalışması yapılırken

¹ TÜRMOB, <https://www.turmob.org.tr/istatistikler/c8172e63-2bef-4919-a863-86e403bfd0a/meslek-mensubu-dagilim-tablosu--sm-smmm->; TÜRMOB, <https://www.turmob.org.tr/istatistikler/98ffcdbc-4ebc-4670-ac57-006ffbc7d099/meslek-mensubu-dagilim-tablosu--ymm->

Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında yer alan muafiyet, istisna ve indirimlerin, meslek mensupları ve dolayısıyla mükellefler tarafından vergiden kaçınma amacıyla kullanılabilirliği ve vergi yapısı hakkındaki düşüncelerine yönelik veriler kullanılmıştır. Araştırma evreninin mali müşavirlerden oluşmasından dolayı % 5 hata payı ve % 95 güven seviyesi aralığında örneklem büyüklüğü 359 meslek mensubu olarak hesaplanmıştır. Söz konusu örneklem büyüklüğünün daha güvenilir olması ve iyi sonuç vermesi için en az 359 olması gereken meslek mensubu sayısı 450 kişi olarak belirlenmiştir. Anket soruları 450 meslek mensubuna yöneltilmiştir ancak bazı cevapların hatalı ve tutarsız olmasından dolayı analize 436 kişinin anket cevapları katılmıştır.

C. ARAŞTIRMA SORULARININ HAZIRLANMASI VE UYGULANMASI

1. Araştırma Sorularının Hazırlanması

Araştırmada veri toplama aracı olarak anket yöntemi kullanılmıştır. Uygulanan anket hazırlanırken Polat (2013), Çiçek ve Sabbağ (2016), Demir ve Gülten (2013), Saraçoğlu (2008) tarafından daha önce geliştirilmiş ve güvenilirliği test edilmiş anketlerden faydalanılmıştır. Araştırma kapsamında toplam 42 sorudan oluşan anket hazırlanmıştır. Bunlardan 33 tanesini ankete katılan meslek mensuplarının ve dolayısıyla mükelleflerin alınan vergilere, vergi yapısına, kanunlarda yer alan muafiyet, istisna ve indirimler ile vergiden kaçınmaya ilişkin algılarını ölçmeye yönelik 5’li Likert ölçeğinin kullanıldığı sorular oluşturmaktadır. 3 soru kanunlarda yer alan muafiyet, istisna ve indirimlerin en çok kullanılanlarını ölçmeye yönelikken kalan 6 soru demografik bilgilere yöneliktir.

2. Anketin Uygulanması

Araştırma verilerinin toplanması için geliştirilen anket, Mayıs – Haziran 2019 tarih aralığında Bursa ilinde faaliyet yürüten meslek mensuplarına e-posta yoluyla gönderilerek uygulanmıştır. Faktör analizi açısından veri kalitesi önemli olduğundan, örneklem hacminin daha önce hesaplanan örneklem hacminden daha fazla olması hedeflenmektedir. Bundan dolayı 450 meslek mensubunun ankete katılımı sağlanmıştır. Bazı anketlerde veri eksikliği ve bilgi tutarsızlığı olması nedeniyle araştırma kapsamı dışında tutulmuştur. Bu nedenle, araştırma kapsamındaki analize 436 meslek mensubunun cevapladığı anketler

dâhil edilmiştir. Araştırmada kullanılan anket sonuçlarının değerlendirilmesi için faktör ve frekans analizi kullanılmıştır.

Ana araştırmaya geçmeden önce, 50 meslek mensubuna pilot araştırma yapılmış, faktör analizi ölçeğinin güvenilirlik ve geçerliliği hesaplanarak test edilmiştir. Yapılan güvenilirlik analizi sonucunda, ölçeğin tutarlılığını olumsuz yönde etkileyen soruların tespiti yapılarak, bu tutarlılığa yeterli katkısı olmayan ya da olumsuz etkileyen 3 adet ifade ölçekten çıkarılmıştır. Bu nedenle anket formunda toplam 42 adet soru kalmış ve bu sorular esas araştırmada katılımcılara sorulmuştur. Uygulanan anket sonucunda elde edilen verilerin analizi için SPSS23.0 istatistik programından yararlanılmıştır.

II. VERİLERİN BETİMSSEL ANALİZİ

A. ÖRNEKLEME İLİŞKİN DEMOGRAFİK BİLGİLER

Vergilendirme işlemleri konusunda mükellefler adına işlem yapmaya yetkili olan ve Bursa ilinde faaliyet yürüten mali müşavirlere uygulanan anket sonucunda mali müşavirlerin yaşı, cinsiyeti, medeni durumu, eğitim seviyesi, unvanı ve mesleki deneyimi hakkında demografik bilgiler toplanmıştır. Bunların betimsel istatistiki sonuçlarına Tablo 2’de yer verilmektedir:

Tablo 2: Araştırmaya Katılan Meslek Mensuplarının Demografik Özellikleri

		Frekans	Yüzde (%)
Yaş	21-30	14	3,2
	31-40	162	37,2
	41-50	132	30,3
	51-60	102	23,4
	61+	26	6,0
	Toplam	436	100
Cinsiyet	Erkek	338	77,5
	Kadın	98	22,5
	Toplam	436	100
Medeni Durum	Bekâr	66	15,1
	Evli	370	84,9
	Toplam	436	100

Eğitim	İlköğretim	1	0,2
	Lise	5	1,1
	Önlisans	4	0,9
	Lisans	386	88,5
	Lisansüstü	40	9,2
	Toplam	436	100
Unvan	SM	2	0,5
	SMMM	430	98,6
	YMM	4	0,9
	Toplam	436	100
Mesleki Deneyim	0-5 yıl	26	6,0
	6-10 yıl	70	16,1
	11-15 yıl	91	20,9
	16-20 yıl	88	20,2
	21+ yıl	161	36,9
	Toplam	436	100

Tablo 2’de ankete katılım gösteren meslek mensuplarının demografik özelliklerine ilişkin dağılımlara yer verilmiştir. Bu tablodan da görüleceği üzere araştırmaya katılım gösteren meslek mensuplarının ağırlıklı olarak orta yaş grubunda (31-40 yaş), % 77,5’i erkek ve % 22,5’inin kadın, büyük çoğunluğunun (% 84,9) evli ve lisans mezunu (% 88,5) olduğu, % 98,6’lık gibi yüksek bir oranla serbest muhasebeci mali müşavir unvanına sahip olduğu ve bu mesleği 21 ve üstü yıldır sürdürdüğu tespit edilmiştir.

B. ANKET SORULARINA VERİLEN CEVAPLARA AİT İSTATİSTİKLER

1. Muafiyet, İstisna ve İndirim Türlerinden Yararlanma Durumuna Ait İstatistikler

Meslek mensuplarının muafiyet, istisna ve indirimlerden yararlanma durumuna ilişkin ve en çok kullanılan muafiyet, istisna ve indirimlerin sayısal ve oransal olarak dağılımlarını gösteren tablolara ve bunlara ilişkin açıklamalara aşağıda yer verilmiştir.

Mükelleflerin en çok hangi muafiyetten yararlandıklarına ilişkin sorulan soruya verilen cevapların dağılım tablosu aşağıda gösterilmiştir:

Tablo 3: Mükellefler en çok hangi muafiyetten yararlanmaktadır?

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
a) Esnaf muafılığı	98	22,5	22,5	22,5
b) Genç girişimci muafılığı	89	20,4	20,4	42,9
c) Ebe, arzuhalci vb. muafılığı	2	0,5	0,5	43,4
d) Ücretlerdeki muafiyetler	215	49,3	49,3	92,7
e) Kooperatif muafılığı	13	3,0	3,0	95,7
f) Diğer	19	3,8	3,8	100,0
Toplam	436	100,0	100,0	

Meslek mensuplarınca mükelleflerin en çok hangi muafiyetten yararlandıklarına ilişkin sorulan soruya verilen cevaplar neticesinde en fazla kullanılan muafiyetin % 49,3 oranla ücretlerdeki muafiyetler olduğu tespit edilmiştir. Bunu % 22,5 oranla esnaf muafılığı, % 20,4 oranla genç girişimci muafılığı izlemektedir. Kooperatif muafılığından yararlanma oranı % 3 düzeyinde seyrederken, en az yararlanan muafiyet olarak % 0,5 oranla ebe-arzuhalci vb. muafılığı tespit edilmiştir. Meslek mensuplarınca bu muafiyetler haricinde kullanılan başka bir muafiyet olması olasılığı göz önüne alınarak diğer seçeneği eklenen soruda diğer seçeneğine verilen cevapların oranının % 3,8 olduğu tespit edilmiştir. Diğer seçeneğine yazılan cevaplar incelendiğinde şıklarda yer almasına rağmen ücret muafiyetlerinin diğer seçeneğine yazılmış olduğu tespit edilmiştir. Bunun dışında Ar-Ge indirimi ve basit usul indiriminin bu seçeneğe yazılmış olması indirim ve muafiyet ayırımının anlaşılamadığını ortaya koymaktadır.

Mükelleflerin en çok hangi istisnadan yararlandıklarına ilişkin sorulan soruya verilen cevapların dağılım tablosu aşağıda gösterilmiştir:

Tablo 4: Mükellefler en çok hangi istisnadan yararlanmaktadır?

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
a) Ar-Ge ve yazılım kazançları istisnası	65	14,9	14,9	14,9
b) Serbest bölge kazançları istisnası	39	8,9	8,9	23,8
c) Özel okul istisnası	40	9,2	9,2	33
d) Telif kazançları istisnası	4	0,9	0,9	33,9
e) Günlük yemek istisnası	67	15,4	15,4	49,3
f) Konut istisnası	62	14,2	14,2	63,5
g) Kar payı istisnası	40	9,2	9,2	72,7

h) İştirak kazançları istisnası	20	4,6	4,6	77,3
ı) Risturn istisnası	9	2,1	2,1	79,4
i) Taşınmaz satış kazancı istisnası	78	17,9	17,9	97,3
j) Diğer	12	2,4	2,4	100,0
Toplam	436	100,0	100,0	

Meslek mensuplarınca mükelleflerin en çok hangi istisnadan yararlandıklarına ilişkin sorulan soruya verilen cevaplar neticesinde en fazla kullanılan istisnanın % 17,9 oranla taşınmaz kazanç istisnası olduğu tespit edilmiştir. Bunu % 15,4 oranla günlük yemek istisnası, % 14,9 oranla Ar-Ge ve yazılım kazançları istisnası, % 14,2 oranla konut istisnası izlemektedir. Özel okul istisnası ve kar payı istisnasının % 9,2 oranla eşit düzeyde kullanıldığı tespit edilirken, serbest bölge kazançları istisnasının kullanım oranının % 8,9, iştirak kazançları istisnasının % 4,6, risturn istisnasının % 2,1 oranında olduğu tespit edilmiştir. En az kullanım oranına sahip olan istisnanın ise % 0,9 oranla telif kazançları istisnası olduğu tespit edilmiştir. Meslek mensuplarınca bu istisnalar haricinde kullanılan başka bir istisna olması olasılığı göz önüne alınarak diğer seçeneği eklenen soruda diğer seçeneğine verilen cevapların oranının % 2,4 olduğu tespit edilmiştir. Diğer seçeneğine yazılan cevaplar incelendiğinde verilen cevapların anlamsız olduğu ya da istisnadan yararlanılmadığına yönelik cevapların olduğu tespit edilmiştir.

Mükelleflerin en çok hangi indirimden yararlandıklarına ilişkin sorulan soruya verilen cevapların dağılım tablosu aşağıda gösterilmiştir:

Tablo 5: Mükellefler en çok hangi indirimden yararlanmaktadır?

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
a) Ar-Ge indirimi	48	11,0	11,0	11,0
b) Sponsorluk harcaması	7	1,6	1,6	12,6
c) Özel sigorta primleri	32	7,3	7,3	19,9
d) Engelli indirimi	15	3,4	3,4	23,3
e) Basit usul indirimi	57	13,1	13,1	36,4
f) Eğitim ve sağlık harcamaları	226	51,8	51,8	88,2
g) Bağış ve yardımlar	42	9,6	9,6	97,8
h) Girişim sermayesi fonu	1	0,2	0,2	98
ı) Diğer	8	1,6	1,6	100,0
Toplam	436	100,0	100,0	

Meslek mensuplarınca mükelleflerin en çok hangi indirimden yararlandıklarına ilişkin sorulan soruya verilen cevaplar neticesinde en fazla kullanılan indirimin % 51,8 oranla eğitim ve sağlık harcamaları indirimi olduğu tespit edilmiştir. Bunu % 13,1 oranla basit usul indirimi, % 11,0 oranla Ar-Ge harcaması indirimi, % 9,6 oranla bağış ve yardım indirimleri, % 7,3 oranla özel sigorta primleri indirimi, % 3,4 oranla engelli indirimi izlemektedir. Sponsorluk harcamaları indiriminin % 1,6 olduğu, en az orana sahip indirimin ise % 0,2 oranla girişim sermayesi fonu olduğu tespit edilmiştir. Meslek mensuplarınca bu indirimler haricinde kullanılan başka bir indirim olması olasılığı göz önüne alınarak diğer seçeneği eklenen soruda diğer seçeneğine verilen cevapların oranının % 1,6 olduğu tespit edilmiştir. Diğer seçeneğine yazılan cevaplar incelendiğinde verilen cevapların anlamsız olduğu ya da indirimden yararlanılmadığına yönelik cevapların olduğu tespit edilmiştir.

2. Muafiyet, İstisna ve İndirimlerin Değerlendirilmesine Ait İstatistikler

Meslek mensuplarının kanunlarda yer alan muafiyet, istisna ve indirimlere bakış açısı ve bunların vergiden kaçınma aracı olarak kullanılmasına yönelik olarak sorulan sorular neticesinde ortaya çıkan faktörlere ilişkin bilgiler aşağıda tablolar halinde açıklamalı olarak sunulmuştur:

Tablo 6: Meslek Mensuplarının Mükelleflerin Muafiyet, İstisna ve İndirimlerden Yararlanma İmkânına Bakışının Değerlendirilmesi

Değerlendirme Soruları	(1)*	(2)*	(3)*	(4)*	(5)*
V29: Vergiden kaçınmak için imkânı olan mükellefler istisnalardan yararlanmalıdır.	110 %25,2	237 %54,4	24 %5,5	51 %11,7	14 %3,2
V23: Vergiden kaçınmak için imkânı olan mükellefler muafiyetlerden yararlanmalıdır.	131 %30	210 %48,2	30 %6,9	50 %11,5	15 %3,4
V35: Vergiden kaçınmak için imkânı olan mükellefler indirimlerden yararlanmalıdır.	121 %27,8	234 %53,7	30 %6,9	43 %9,9	8 %1,8

* (1) - Kesinlikle Katılıyorum; (2) - Katılıyorum; (3) -Kararsızım; (4)- Katılmıyorum; (5)- Kesinlikle Katılmıyorum

Meslek mensuplarının kanunlarda yer verilen muafiyet, istisna ve indirim uygulamalarının vergiden kaçınma amacıyla kullanılmasına yönelik bakışı değerlendirildiğinde, önemli bir kısmının imkânı olan ve şartları uyan mükelleflerin bu imkânlardan yararlanması gerektiği şeklinde cevap verdiği görülmektedir. Buradan yola çıkarak, meslek mensuplarının vergilendirme açısından mükellef ile gelir idaresi arasında köprü görevi görmelerinden dolayı “mesleki bir refleks” olarak mükelleflerin muafiyet, istisna ve indirimlerden yararlanmaları gerektiği yönünde görüş bildirdikleri söylenebilir.

Tablo 7: Meslek Mensuplarının Muafiyet, İstisna ve İndirimleri Vergi Adaletsizliği Açısından Değerlendirilmesi

Değerlendirme Soruları	(1)*	(2)*	(3)*	(4)*	(5)*
V20: Geniş kapsamlı muafiyetlerin olması vergi adaletsizliğine neden olmaktadır.	109	199	45	78	5
	%25	%45,6	%10,3	%17,9	%1,1
V26: Geniş kapsamlı istisnaların olması vergi adaletsizliğine neden olmaktadır.	95	195	59	76	11
	%21,8	%44,7	%13,5	%17,4	%2,5
V32: Geniş kapsamlı indirimlerin olması vergi adaletsizliğine neden olmaktadır.	99	185	55	87	10
	%22,7	%42,4	%12,6	%20	%2,3

* (1) - Kesinlikle Katılıyorum; (2) - Katılıyorum; (3) -Kararsızım; (4)- Katılmıyorum; (5)- Kesinlikle Katılmıyorum

Meslek mensuplarının muafiyet, istisna ve indirimlerin vergi adaletsizliğine neden olup olmadığına ilişkin olarak verdikleri cevaplar değerlendirildiğinde büyük bir kısmının bu uygulamaların kapsamlarının geniş tutulmuş olması dolayısıyla vergilemede adaletsizliğe neden olduklarına katıldıkları tespit edilmiştir. Söz konusu uygulamaların kapsamının geniş tutulmuş olması neticesinde bu uygulamalardan yararlanan mükellef ile yararlanmayan mükellefler arasında bir adaletsizliğe sebep olmaktadır. Bu nedenle kanımızca bu muafiyet, istisna ve indirimlerden az sayıda mükellefin yararlanması ve bunların şartlarının da iyi belirlenmesi gerekmektedir.

Tablo 8: Meslek Mensuplarının Muafiyet, İstisna ve İndirimleri Vergi Karmaşıklığı Açısından Değerlendirilmesi

Değerlendirme Soruları	(1)*	(2)*	(3)*	(4)*	(5)*
V22: Çok sayıda muafiyetin olması vergi mevzuatını karmaşık hale getirmektedir.	165	180	26	60	5
	%37,8	%41,3	%6,0	%13,8	%1,1
V34: Çok sayıda indirim olması vergi mevzuatını karmaşık hale getirmektedir.	129	214	32	55	6
	%29,6	%49,1	%7,3	%12,6	%1,4
V28: Çok sayıda istisna olması vergi mevzuatını karmaşık hale getirmektedir.	138	212	24	58	4
	%31,7	%48,6	%5,5	%13,3	%0,9
V12: Vergi mevzuatı basit ve anlaşılırdır.	7	23	28	175	203
	%1,6	%5,3	%6,4	%40,1	%46,6

* (1) - Kesinlikle Katılıyorum; (2) - Katılıyorum; (3) -Kararsızım; (4)- Katılmıyorum; (5)- Kesinlikle Katılmıyorum

Meslek mensuplarının muafiyet, istisna ve indirimlerin sayısının fazla olmasının vergi mevzuatını karmaşık hale getirip getirmediğine yönelik olarak verdikleri cevaplar değerlendirildiğinde, çok büyük bir kısmının bu uygulamaların sayısının fazla olması dolayısıyla vergi mevzuatının karmaşık hale geldiği yönünde hemfikir oldukları tespit edilmiştir. Vergi mevzuatının basit ve anlaşılır olduğuna yönelik olarak sorulan soruya büyük bir kısmının kesinlikle katılmadığı göz önüne alındığında bu uygulamaların vergi mevzuatını karmaşık hale getirdiği kanısı daha da güçlenmiş olmaktadır. Zaten ağır bir dilin kullanılması neticesinde anlaşılmaz bir halde olan mevzuatımızın bir de bu uygulamalarla daha da karmaşık hale gelmesinin meslek mensupları ve dolayısıyla da mükellefler tarafından istenilen bir durum olmadığı görülmektedir.

Tablo 9: Meslek Mensuplarının Muafiyet, İstisna ve İndirimleri Sayılarının Çokluğu Açısından Değerlendirilmesi

Değerlendirme Soruları	(1)*	(2)*	(3)*	(4)*	(5)*
V18: Gelir Vergisi Kanununda çok sayıda muafiyet vardır.	53	173	100	99	11
	%12,2	%39,7	%22,9	%22,7	%2,5
V30: Gelir Vergisi Kanununda çok sayıda indirim vardır.	42	156	98	129	11
	%9,6	%35,8	%22,5	%29,6	%2,5
V24: Gelir Vergisi Kanununda istisna sayısı azdır (R).	26	141	100	139	30
	%6	%32,3	%22,9	%31,9	%6,9
V25: Kurumlar Vergisi Kanununda çok sayıda istisna vardır.	38	180	97	111	10
	%8,7	%41,3	%22,2	%25,5	%2,3

* (1) - Kesinlikle Katılıyorum; (2) - Katılıyorum; (3) -Kararsızım; (4)- Katılmıyorum; (5)- Kesinlikle Katılmıyorum

Meslek mensuplarının kanunlarda yer alan muafiyet, istisna ve indirimlerin sayısının fazla olup olmadığına yönelik olarak sorulan sorulara verdikleri cevaplar değerlendirildiğinde, muafiyet, istisna ve indirim açısından oranların farklılaştığı ve ağırlıklı bir görüş birliğinin olmadığı tespit edilmiştir. Meslek mensupları Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan muafiyet, istisna ve indirimlerin çok olduğuna % 35-40'luk bir oranla katılırken, % 20-25'lik oranla kararsız, % 25-30'luk oranla katılmadıkları tespit edilmiştir. Buna karşılık Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer alan istisnaların sayısının daha fazla olduğu ile ilgili görüş birliğinin ağırlıkta olduğu tespit edilmiştir.

Tablo 10: Meslek Mensuplarının Muafiyet, İstisna ve İndirimleri Rasyonel Davranış Açısından Değerlendirilmesi

Değerlendirme Soruları	(1)*	(2)*	(3)*	(4)*	(5)*
V21: Kanunlarda yer alan muafiyetlerden yararlanmak rasyonel bir davranıştır.	134	251	29	18	4
	%30,7	%57,6	%6,7	%4,1	%0,9
V33: Kanunlarda yer alan indirimlerden yararlanmak rasyonel bir davranıştır.	124	261	30	19	2
	%28,4	%59,9	%6,9	%4,4	%0,5
V27: Kanunlarda yer alan istisnalardan yararlanmak rasyonel bir davranıştır.	106	276	37	14	3
	%24,3	%63,3	%8,5	%3,2	%0,7

* (1) - Kesinlikle Katılıyorum; (2) - Katılıyorum; (3) -Kararsızım; (4)- Katılmıyorum; (5)- Kesinlikle Katılmıyorum

Meslek mensuplarına muafiyet, istisna ve indirimlerden yararlanmak rasyonel bir davranış mıdır sorusu yöneltilmiş ve alınan cevaplar neticesinde çok büyük bir kısmının muafiyet, istisna ve indirimlerden yararlanmanın rasyonel bir davranış olduğunu düşündükleri tespit edilmiştir. Bu da göstermektedir ki vergi kanunlarında mükelleflere yönelik kolaylıklar ve ayrıcalıklar sağlanırsa, bunlardan doğal olarak mükelleflerin yararlanması da rasyonel bir davranış olacaktır. Dolayısıyla mükelleflere tanınan muafiyet, istisna ve indirimler şeklindeki ayrıcalıkların belirlenmesinde son derece dikkatli ve seçici davranılması gerekmektedir.

Tablo 11: Meslek Mensuplarının Muafiyet, İstisna ve İndirimlerden Kullanma Düzeyi Açısından Değerlendirilmesi

Değerlendirme Soruları	(1)*	(2)*	(3)*	(4)*	(5)*
V38: Mükellefler vergiden kaçınmak için en çok istisnaları kullanmaktadır.	32	168	106	107	23
	%7,3	%38,5	%24,3	%24,5	%5,3
V37: Mükellefler vergiden kaçınmak için en çok muafiyetleri kullanmaktadır.	42	169	90	120	15
	%9,6	%38,8	%20,6	%27,5	%3,4
V39: Mükellefler vergiden kaçınmak için en çok indirimleri kullanmaktadır.	46	211	80	80	19
	%10,6	%48,4	%18,3	%18,3	%4,4

* (1) - Kesinlikle Katılıyorum; (2) - Katılıyorum; (3) -Kararsızım; (4)- Katılmıyorum; (5)- Kesinlikle Katılmıyorum

Meslek mensuplarının muafiyet, istisna ve indirimlerden yararlanma oranlarına yönelik sorulara verdikleri cevaplar değerlendirildiğinde vergiden kaçınmak için muafiyet, istisna ve indirimlerin hepsinden yararlandıklarına ilişkin sonuçlara ulaşılmıştır. Ancak “Kesinlikle Katılıyorum” ve “Katılıyorum” cevaplarının toplamları birlikte değerlendirildiğinde meslek mensuplarına göre mükellefler muafiyet ve istisnalardan neredeyse eşit düzeyde yararlanırken, indirimlerden daha fazla yararlandıkları sonucuna ulaşılmıştır.

Tablo 12: Meslek Mensuplarının Vergi Sisteminin Yapısına Bakışının Değerlendirilmesi

Değerlendirme Soruları	(1)*	(2)*	(3)*	(4)*	(5)*
V10: Türk Vergi Sistemi adildir.	7	14	43	174	198
	%1,6	%3,2	%9,9	%39,9	%45,4
V17: Vergi gelirleri devlet tarafından etkin harcanmaktadır.	12	43	58	120	203
	%2,8	%9,9	%13,3	%27,5	%46,6
V11: Ülkemizde vergi oranları yüksektir.	225	160	14	30	7
	%51,6	%36,7	%3,2	%6,9	%1,6

* (1) - Kesinlikle Katılıyorum; (2) - Katılıyorum; (3) -Kararsızım; (4)- Katılmıyorum; (5)- Kesinlikle Katılmıyorum

Türk vergi sisteminin yapısına bakışı ile ilgili verilen cevaplar değerlendirildiğinde meslek mensuplarının çok büyük bir kısmının Türk vergi sisteminin adil olmadığı ve vergi gelirlerinin devlet tarafından etkin harcanmadığı görüşüne katıldıkları tespit edilmiştir.

Buna karşılık meslek mensuplarının çok büyük bir kısmı ülkemizde vergi oranlarının yüksek olduğunu belirtmiştir. Verilen bu cevaplardan vergi sistemimizin temel sorunlarının neler olduğunun meslek mensupları tarafından da bir kez daha teyit edildiğini görmekteyiz.

III. MESLEK MENSUPLARININ MUAFİYET, İSTİSNA VE İNDİRİMLERE BAKIŞINI BELİRLEYEN FAKTÖRLERİN ANALİZİ

Araştırmada kullanılan istatistik yöntemi faktör analizi olduğundan dolayı bu başlık altında faktör analizi ile ilgili teorik bilgilere yer verilmiştir. Bu teorik bilgilerden sonra veri setinin analiz yöntemine uygunluğu değerlendirilmiş ve analiz sonucunda ortaya çıkan faktör grupları yorumlanmıştır.

A. FAKTÖR ANALİZİNE İLİŞKİN GENEL BİLGİLER

Faktör analizi, belirli bir konu hakkında ortaya atılan birden fazla değişkeni, az sayıda, birbirinden bağımsız ve anlamlı faktörler haline getiren bir istatistik yöntemidir. Çok değişkenli olan ve yaygın olarak kullanılan bu yöntemde çıkan sonuçların anlamlı olması gerekmekte olup, oluşan faktör grupları neticesinde de değişkenlerin sayısının azalmış olması gerekmektedir².

Bir konu hakkında ortaya konulan değişkenlerden faktör olarak isimlendirilen genel değişkenlerin ortaya çıkmasına yardımcı olan bu analizin amacı, söz konusu konuyla ilgili çok sayıdaki değişkeni minimuma indirerek bu değişkenleri gruplandırmaktadır³.

Faktör analizi, başka analizlerde kullanılabilecek değişkenleri belirlemeye de yardımcı olan bir istatistik yöntemidir. Bu yöntemde oluşturulan veri setinde yer alan değişkenlerden başka gözlemlenemeyen diğer özellikleri de ortaya çıkarmaktadır⁴.

² Şener Büyüköztürk, “Faktör Analizi: Temel Kavramlar ve Ölçek Geliştirmede Kullanım”, *Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, S. 32 (2002), ss. 470-483.

³ Şeref Kalaycı, *SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri*, 6.b., Ankara: Asil Yayınevi, 2014, s. 321.

⁴ Münevver Turanlı, Dicle Taşpınar Cengiz, Ömer Bozkır, “Faktör Analizi İle Üniversiteye Giriş Sınavlarındaki Başarı Durumuna Göre İllerin Sıralaması”, *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Ekonometri ve İstatistik Dergisi*, S. 17 (2012), ss. 45-68.

B. VERİ SETİNİN FAKTÖR ANALİZİ İÇİN UYGUNLUĞUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ

Uygulanan anket sonucunda elde edilen veri setinin faktör analizine uygunluğunu ölçmek için genellikle üç yöntem kullanılır. Bunlar Korelasyon Matrisinin oluşturulması, Barlett testi ve Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) testleridir. Eğer KMO değeri;

“0,9 ile 1 arasında ise mükemmel,

0,8 ile 0,89 arasında ise çok iyi,

0,7 ile 0,79 arasında ise iyi,

0,6 ile 0,69 arasında ise orta,

0,5 ile 0,59 arasında ise zayıf ve

0,5’in altında ise

veri setinin faktör analizi için uygun olmadığına karar verilir”⁵.

Tablo 13: KMO Değeri ve Barlett Küresellik Testi Sonuçları

KMO and Bartlett's Test		
Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		,827
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	4512,313
	df	253
	Sig.	,000

Araştırmadaki veri setinin faktör analizine uygunluğunu belirlemek için Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) testi uygulanmış ve anketin KMO değeri 0,827 olarak bulunmuştur. Veri setinde yer alan soruların anti-image değerlerinin tamamı 0,500’ün üzerinde olduğundan bu aşamada hiçbir soru ölçekten çıkartılmamıştır. Ayrıca verilere uygulanan Bartlett’in küresellik testi [$\chi^2 = 4512,313$, $df = 253$ ($p = 0.000$)] anlamlı çıkmıştır. Burada df değerinin 200’e yakın çıkması veri setinin anlamlı olduğunu bir kez daha teyit etmiştir. Elde edilen bu sonuçlar, verilerin faktör analizi yapılması açısından çok iyi olduğunu, faktör analizinin yapılabileceğini ve değişkenler arasında oldukça anlamlı bir korelasyonun var olduğunu göstermektedir.

⁵ Ahmet Hamdi İslamoğlu, Ümit Alıncaçık, *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri (SPSS Uygulamalı)*, 4. Baskı, İstanbul: Beta Yayıncılık, Ekim 2014, s. 403.

C. FAKTÖRLERİN GÜVENİRLİK ANALİZİ

Faktör analizinden önce meslek mensuplarına uygulanan anket sorularının güvenilirliğini ölçmek için Cronbach α katsayısı kullanılmıştır. Cronbach α değeri;

“ $0,00 \leq \alpha < 0,40$ ise ölçek güvenilir değil,

$0,40 \leq \alpha < 0,60$ ise ölçek güvenilirliği düşük,

$0,60 \leq \alpha < 0,80$ ise ölçek oldukça güvenilir,

$0,80 \leq \alpha < 1,00$ ise ölçek yüksek derecede güvenilirdir”.

Tablo 14: Faktörlerin Güvenirlik Analizi

Cronbach's Alpha	N of Items
,748	29

Uygulanan anket sonucunda bütün soruların güvenilirliğini ölçmek için Cronbach α katsayısı kullanılmış olup bu değer 0,636 olduğu hesaplanmıştır. Ölçeğin güvenilirliğini artırmak için Cronbach α if Item Deleted değeri 0,5’in altında olan V13, V19, V31, V40 soruları ölçekten çıkarılmıştır. Bunun sonucunda 29 adet sorudan oluşan veri setinin Cronbach α değeri 0,748 olarak bulunmuştur. Söz konusu veri değerinin 0,60 ile 0,80 arasında hesaplanmış ve üst sınıra yakın olması kullanılan anketin oldukça güvenilir olduğunu ve anlamlı sonuçların elde edileceğini göstermektedir.

D. FAKTÖRLERİN ELDE EDİLMESİ VE İSİMLENDİRİLMESİ

Faktörlerin elde edilmesinde amaç, gözlenebilen değişkenler arasındaki korelasyonu en yüksek olanları az sayıda faktör altında toplamaktır. Faktör analizinde değişkenlerin kaç faktör altında toplanacağı ile ilgili en önemli ölçütler olarak özdeğer istatistiği ve toplam varyansın yüzdesi yöntemi kullanılmaktadır. SPSS23.0 programında faktörlerin elde edilmesi için önce “Communality” değeri 0,50 altında kaldığından aşağıda belirtilen sorular sırasıyla silinerek veri setinden çıkartılmıştır:

V14: Ülkemizde harcama üzerinden alınan vergilerin (KDV ve ÖTV) yükü daha fazladır.

V15: Vergi mevzuatının sık sık değişmesi vergilendirme işlemlerini olumsuz etkilemektedir.

V16: Vergi cezaları caydırıcı değildir.

V36: Mükellefler daha az vergi ödemenin yasal yollarını araştırmaktadır.

V41: Ülkemizde “en az geçim indirimi” uygulaması getirilerek muafiyet, istisna ve indirimlerin sayısı azaltılmalıdır.

V42: Mükelleflerin vergiye uyumunun artırılması için muafiyet, istisna ve indirimlerin sayısı azaltılmalıdır.

Netice itibariyle, bu sorular ölçekten çıkartıldıktan sonra geriye 23 değişken kalmış olup, bunlar toplam varyansın % 70,256’sını açıklamış ve öz değeri 1’den büyük olan yedi faktör şeklinde grupladığı tespit edilmiş ve isimleri aşağıdaki Tablo 15’de görüldüğü gibi belirlenmiştir.

Tablo 15: Meslek Mensuplarının Muafiyet, İstisna ve İndirimlere Bakışını Belirleyen Değişkenlerin Faktör Analizi Görünümü

		Faktörler						
		1	2	3	4	5	6	7
Yararlanma İmkânı	29: Vergiden kaçınmak için imkânı olan mükellefler istisnalardan yararlanmalıdır.	,861						
	23: Vergiden kaçınmak için imkânı olan mükellefler muafiyetlerden yararlanmalıdır.	,860						
	35: Vergiden kaçınmak için imkânı olan mükellefler indirimlerden yararlanmalıdır.	,842						
Vergi Adaletsizliği	20: Geniş kapsamlı muafiyetlerin olması vergi adaletsizliğine neden olmaktadır.		,773					
	26: Geniş kapsamlı istisnaların olması vergi adaletsizliğine neden olmaktadır.		,765					
	32: Geniş kapsamlı indirimlerin olması vergi adaletsizliğine neden olmaktadır.		,757					
Vergi Karmaşıklığı	22: Çok sayıda muafiyetin olması vergi mevzuatını karmaşık hale getirmektedir.			,784				
	34: Çok sayıda indirim olması vergi mevzuatını karmaşık hale getirmektedir.			,769				
	28: Çok sayıda istisna olması vergi mevzuatını karmaşık hale getirmektedir.			,768				
	12: Vergi mevzuatı basit ve anlaşılırdır. (R)			,610				

İstisna, Muafiyet ve İndirimlerin Çokluğu	18: Gelir Vergisi Kanununda çok sayıda muafiyet vardır.					,793		
	30: Gelir Vergisi Kanununda çok sayıda indirim vardır.					,781		
	24: Gelir Vergisi Kanununda istisna sayısı azdır. (R)					,705		
	25: Kurumlar Vergisi Kanununda çok sayıda istisna vardır.					,611		
Rasyonel Davranış	21: Kanunlarda yer alan muafiyetlerden yararlanmak rasyonel bir davranıştır.					,821		
	33: Kanunlarda yer alan indirimlerden yararlanmak rasyonel bir davranıştır.					,761		
	27: Kanunlarda yer alan istisnalardan yararlanmak rasyonel bir davranıştır.					,755		
Kullanma Düzeyi	38: Mükellefler vergiden kaçınmak için en çok istisnaları kullanmaktadır.						,858	
	37: Mükellefler vergiden kaçınmak için en çok muafiyetleri kullanmaktadır.						,793	
	39: Mükellefler vergiden kaçınmak için en çok indirimleri kullanmaktadır.						,745	
Vergi Yapısı	10: Türk Vergi Sistemi adildir.							,733
	17: Vergi gelirleri devlet tarafından etkin harcanmaktadır.							,729
	11: Ülkemizde vergi oranları yüksektir. (R)							,646

Yukarıdaki tabloda ilgili faktör yükleri esas alınarak sınıflandırılmış ve isimlendirilmiş olan yedi adet faktör ve bu faktörlerin her birinin toplam varyansı açıklama oranı sırasıyla şu şekilde belirlenmiş:

1. Yararlanma İmkânı- % 24,129,
2. Vergi Adaletsizliği - % 13,645,
3. Vergi Karmaşıklığı - % 9,463,
4. İstisna, Muafiyet ve İndirimlerin Çokluğu - % 7,853,
5. Rasyonel Davranış - % 5,857,
6. Kullanma Düzeyi - % 4,926,
7. Vergi Yapısı - % 4,381.

E. FAKTÖR ANALİZ SONUÇLARI VE DEĞERLENDİRİLMESİ

SPSS23.0 programı ile yapılan faktör analizi sonucunda meslek mensuplarının bakış açısına göre mükelleflerin muafiyet, istisna ve indirimleri vergiden kaçınma aracı olarak kullanmalarını belirleyen değişkenlerin faktör analizi görünümü elde edilmiştir. Aşağıdaki tabloda araştırmaya katılan meslek mensuplarına göre muafiyet, istisna ve indirimleri vergiden kaçınma aracı olarak kullanmalarını belirleyen faktörlerin gruplandırılmasına ve bunların faktör analizi sonuçlarına yer verilmiştir.

Tablo 16: Meslek Mensuplarının Muafiyet, İstisna ve İndirimlere Bakışını Belirleyen Değişkenlerin Faktör Analizi Sonuçları

Faktör Total variance (%)	Load	Communal	Anti-image
Yararlanma İmkânı (% 24,129)			
29: Vergiden kaçınmak için imkânı olan mükellefler istisnalardan yararlanmalıdır	0,861	0,847	0,805 ^a
23: Vergiden kaçınmak için imkânı olan mükellefler muafiyetlerden yararlanmalıdır	0,860	0,797	0,852 ^a
35: Vergiden kaçınmak için imkânı olan mükellefler indirimlerden yararlanmalıdır	0,842	0,837	0,795 ^a
Vergi Adaletsizliği (% 13,645)			
20: Geniş kapsamlı muafiyetlerin olması vergi adaletsizliğine neden olmaktadır.	0,773	0,664	0,856 ^a
26: Geniş kapsamlı istisnaların olması vergi adaletsizliğine neden olmaktadır.	0,765	0,716	0,886 ^a
32: Geniş kapsamlı indirimlerin olması vergi adaletsizliğine neden olmaktadır.	0,757	0,739	0,853 ^a
Vergi Karmaşıklığı (% 9,463)			
22: Çok sayıda muafiyetin olması vergi mevzuatını karmaşık hale getirmektedir.	0,784	0,784	0,887 ^a
34: Çok sayıda indirim olması vergi mevzuatını karmaşık hale getirmektedir.	0,769	0,796	0,876 ^a
28: Çok sayıda istisna olması vergi mevzuatını karmaşık hale getirmektedir.	0,768	0,804	0,870 ^a
12: Vergi mevzuatı basit ve anlaşılırdır. (R)	0,610	0,630	0,849 ^a
İstisna, Muafiyet ve İndirimlerin Çokluğu (% 7,853)			
18: Gelir Vergisi Kanununda çok sayıda muafiyet vardır.	0,793	0,673	0,790 ^a
30: Gelir Vergisi Kanununda çok sayıda indirim vardır.	0,781	0,667	0,813 ^a
24: Gelir Vergisi Kanununda istisna sayısı azdır. (R)	0,705	0,607	0,776 ^a
25: Kurumlar Vergisi Kanununda çok sayıda istisna vardır.	0,611	0,616	0,878 ^a

Rasyonel Davranış (% 5,857)			
21: Kanunlarda yer alan muafiyetlerden yararlanmak rasyonel bir davranıştır.	0,821	0,728	0,856 ^a
33: Kanunlarda yer alan indirimlerden yararlanmak rasyonel bir davranıştır.	0,761	0,733	0,842 ^a
27: Kanunlarda yer alan istisnalardan yararlanmak rasyonel bir davranıştır.	0,755	0,709	0,836 ^a
Kullanma Düzeyi (% 4,926)			
38: Mükellefler vergiden kaçınmak için en çok istisnaları kullanmaktadır.	0,858	0,759	0,578 ^a
37: Mükellefler vergiden kaçınmak için en çok muafiyetleri kullanmaktadır.	0,793	0,648	0,626 ^a
39: Mükellefler vergiden kaçınmak için en çok indirimleri kullanmaktadır.	0,745	0,605	0,677 ^a
Vergi Yapısı (% 4,381)			
10: Türk Vergi Sistemi adildir.	0,733	0,647	0,826 ^a
17: Vergi gelirleri devlet tarafından etkin harcanmaktadır.	0,729	0,566	0,762 ^a
11: Ülkemizde vergi oranları yüksektir. (R)	0,646	0,587	0,748 ^a
KMO: 0.827 Total variance explained: 70,256%			
Bartlett's test of Sphericity: Chi-Square: 4512,313 df: 253 Sig 0,000			

Not: 1.Load = Factor loading, communal = communality, anti-image = anti-image correlation.
2. V13, V14, V15, V16, V19, V31, V36, V40, V41 ve V42 numaralı sorular analize dahil edilmemiştir.

Yukarıdaki tablodan da görüldüğü gibi faktörleri açıklayan her bir soruya ilişkin faktör yükleri 0,610 ve 0,861 arasında değiştiği hesaplanmıştır. Ölçeğin en düşük “Communality” değeri 0,566 ve en düşük “Anti-İmage” değeri ise 0,578 olarak bulunmuştur.

Çalışmamızda Türkiye’de meslek mensuplarına göre mükelleflerin muafiyet, istisna ve indirimleri vergiden kaçınma aracı olarak kullanmaları açısından en önemli faktörün “Yararlanma İmkânı” olduğu tespit edilmiştir. Bu sonuç son derece doğaldır. Çünkü vergilemede mükelleflere bir ayrıcalık veya daha az vergi ödenmelerine yol açacak bir düzenleme getirilmesi halinde, bu imkândan ilgili mükelleflerin yararlanmalarını düşünülemez. Ülkemizde muafiyet, istisna ve indirimlerin sayısı ve kapsamının son derece geniş tutulduğu dikkate alındığında bu imkânlardan yararlanmak da çok ciddi boyutlarda vergi yükünden kurtulma olanağı sağlamaktadır. Dolayısıyla mükelleflerin vergiden kaçınma girişimlerinin önlenmesi için öncelikle Türk vergi sisteminde yer alan muafiyet, istisna ve indirimlerin sayısının ve kapsamının azaltılması, bunların selektif ve çok özel durumdaki kişiler tarafından yararlanmasına imkân sağlanması gerekmektedir.

İkinci en önemli faktörün “Vergi Adaletsizliği” olduğu tespit edilmiştir. Meslek mensupları vergi kanunlarında yer alan muafiyet, istisna ve indirimlerin kapsamlarının geniş tutulmuş olmasının vergilemede adaleti bozucu etki yarattığını dolayısıyla bu uygulamaların kapsamlarının daraltılması gerektiğini düşündüklerini ortaya koymaktadır.

Üçüncü en önemli faktörün “Vergi Karmaşıklığı” olduğu tespit edilmiştir. Vergi kanunlarında yer alan muafiyet, istisna ve indirimlerin sayıca çok fazla olması meslek mensuplarına göre vergi mevzuatını daha da karmaşık hale getirmektedir. Meslek mensupları vergi mevzuatının basit ve anlaşılır olmadığını düşünmektedir. Bu uygulamalardan gereksiz olanların tespit edilerek bunların sayılarının azaltılması ile vergi mevzuatının karmaşıklığının giderilmesinde yaratacağı pozitif etkiler açısından yerinde bir karar olacaktır.

Dördüncü en önemli faktör olarak “İstisna, Muafiyet ve İndirimlerin Çokluğu” tespit edilmiştir. Bu uygulamaların sayısının fazla olduğuna yönelik düşüncüyü bu faktör bir kez daha kanıtlamaktadır. Bu uygulamaların sayıca fazla olması vergi mevzuatını basitlikten karmaşıklığa taşırken bunlardan yararlanılma oranlarını da düşürebilmektedir. Mevzuatta yer alan uygulamaların fazla olması mükelleflerin hangisinden nasıl yararlanması gerektiği konusunda soru işaretleri yaratabilmektedir.

“Rasyonel Davranış” olarak tespit edilen faktör ise beşinci en önemli faktördür. Meslek mensupları muafiyet, istisna ve indirimlerin vergiden kaçınma amacıyla kullanılmasının rasyonel bir davranış olduğunu düşünmektedirler. Ödeyecekleri vergileri azaltmak isteyen mükelleflerin, vergisel işlemlerini yerine getiren meslek mensuplarının bu istek doğrultusunda mükellefi cezai bir işlemle karşılaştırmamak adına vergi yükünü muafiyet, istisna ve indirimler yoluyla kanunlara uygun olarak azaltmak istemesi son derece doğal bir yoldur ve bunu rasyonel bir davranış olarak değerlendirmeleri bu açıdan anlamlıdır.

Altıncı en önemli faktörün ise “Kullanma Düzeyi” olduğu tespit edilmiştir. Meslek mensuplarının muafiyet, istisna ve indirimleri vergiden kaçınma aracı olarak kullanmalarındaki sebep bunların kanunların onlara sunduğu avantajlar olmasından ileri gelmektedir. Şartları uyduğu ölçüde bu uygulamalardan yararlanan mükellefler kanuna aykırı bir eylem gerçekleştirmeyip aynı zamanda da ödeyecekleri vergileri

düşürdüklerinden dolayı en çok tercih ettikleri yollar muafiyet, istisna ve indirimler olarak karşımıza çıkmaktadır.

“Vergi Yapısı” ise analizimizde yedinci ve son faktör olarak tespit edilmiştir. Bu faktör anılan diğer faktörler arasında daha az öneme sahip olsa da anlamlı olduğundan dolayı analize dâhil edilmiştir. Meslek mensupları vergi sisteminin adil olmadığını düşünmektedir. Mevzuatta yer alan muafiyet, istisna ve indirimlerin sayıca fazla ve geniş kapsamlı olduklarını düşünmeleri sonucunda adaletsizliğin olduğunu düşünmeleri çok normaldir. Muafiyet, istisna ve indirimlerin uygulanacağı kişi ya da konuların düzgün tespit edilip şartlarının bunlara göre uyarlanması sonucunda bu görüşün pozitif yönde değişeceği kanaatindeyiz. Daha adil bir sistemin olduğunu düşünen mükelleflerin var olduğu toplumda devlete duyulan güven artacağından faktörün diğer değişkenlerine yönelik fikirlerde buna paralel değişecektir.

SONUÇ

Vergi, devletin kamu harcamalarını karşılamak amacıyla ödeme gücü olan kişilerden karşılıksız, zorunlu ve kesin olarak aldığı parasal ödemelerdir. Verginin mali ve mali olmayan amaç ve fonksiyonları söz konusudur. Bunlar vergi uygulamalarının yönünü tayin etmekte kullanılmaktadır. Bu nedenle vergilendirilecek kaynakların sağlıklı bir şekilde tespit edilmesi ve verginin kapsamına dâhil edilecek konu ve kişilerin doğru bir şekilde belirlenmesi önem arz eden bir konudur. Buradan hareketle vergi kanunlarında vergilerin ödeme gücü bulunanlardan alınması, bu güce sahip olmayanların ise vergi dışında bırakılması veya belirli faaliyetlerin teşvik edilmesi, ayrıca bazı harcamaların vergi matrahından indirilmesine imkân sağlanmasına yönelik düzenlemelere yer verilmelidir. Yani vergiler mali güçle orantılı ve etkin bir şekilde alınmalıdır.

Devletin vergi alma gücünü kullanırken aşırıya kaçması veya adil olmaması, mükelleflerin sübjektif olarak vergiyi bir yük olarak algılamalarına ve vergiye karşı bir tutum içine girmelerine yol açmaktadır. Mükellefler genel anlamda idari, ekonomik, mali, hukuki ve küresel gibi birçok nedenden dolayı daha az vergi ödeyecekleri veya ödemeleri gereken vergiden kurtulacakları yollara başvurmaktadırlar. Bunlardan bir tanesi de tezimizin konusunu oluşturan ve kanunlara karşı gelmeden vergi yükünü en aza indirmeye yarayan vergiden kaçınma faaliyetidir. Mükellefler vergiden kaçınma girişimlerini ya vergi kanunlarında ortaya çıkan boşlukları kullanarak ya da muafiyet, istisna ve indirim uygulamalarından yararlanarak gerçekleştirmektedirler.

Verginin kapsamına girmekle birlikte, mali gücü olmayan, sosyal ve ekonomik yönden korunmasının amaçlandığı kişilerden ve konulardan vergi alınmaması gerektiğinden hareketle vergi kanunlarında muafiyet, istisna ve indirimlere yer verilmiştir. Muafiyetler vergilendirilmesi gereken bir kişinin vergi dışında bırakılması olarak tanımlanırken, istisnalar konunun vergi dışı bırakılmasıdır. İndirimler ise mükelleflerin beyan edecekleri yıllık gelirlerinden beyanname üzerinde kanunların izin verdiği ölçüde düşürebildikleri kalemlerdir.

Ülkemizde uygulanmakta olan muafiyet, istisna ve indirimlerin sayıca fazla olması, kapsamlarının geniş tutulmuş olması hem devleti gelir kaybına uğratmakta hem de vergilemede etkinliği ve adaleti bozmaktadır. Bu sebeplerle bir taraftan vergi tabanını genişletmek, diğer taraftan da adaleti sağlamak amacıyla etkinliğini kaybetmiş, gereksiz

yere uygulanmaya devam eden muafiyet, istisna ve indirimlerin kaldırılarak vergi mevzuatının daha sade, basit ve anlaşılır olmasına çalışılmalıdır.

Bu çalışmada Türk Vergi Sisteminde gelir vergileri alanında uygulanmakta olan muafiyet, istisna ve indirimlerin vergiden kaçınma aracı olarak kullanılabilirliği, mevzuatta yer alan bu uygulamaların getirdiği olumlu ya da olumsuz sonuçların neler olduğu ve bu uygulamaların gerekli olup olmadığı istatistiki yöntemlerle ölçülmeye ve analiz edilmeye çalışılmıştır. Bunun için Bursa ilinde faaliyetini sürdüren 436 serbest muhasebeci mali müşavir ile yeminli mali müşavirlerden oluşan meslek mensuplarına anket uygulanmıştır. Anket uygulamasında meslek mensuplarının tercih edilmesindeki amaç mükelleflerin vergileme işlemlerinin mali müşavirler tarafından yerine getirilmesi olup, mükelleflerin muafiyet, istisna ve indirimlerden ne kadar yararlandıklarını en iyi bunlar tarafından bilinmesidir. Anketten elde edilen veriler SPSS23.0 istatistik programında faktör analizine tabi tutulmuştur. Yapılan analiz sonucunda meslek mensuplarının muafiyet, istisna ve indirimleri vergiden kaçınma aracı olarak kullanıp kullanmadıklarını belirleyen ve istatistiksel açıdan anlamlı yedi faktör tespit edilmiştir. Bu faktörlerin; “yararlanma imkânı”, “vergi adaletsizliği”, “vergi karmaşıklığı”, “istisna, muafiyet ve indirimlerin çokluğu”, “rasyonel davranış”, “kullanma düzeyi” ve “vergi yapısı” şeklinde olduğu belirlenmiştir.

Meslek mensuplarına göre vergi mevzuatında yer alan muafiyet, istisna ve indirim gibi uygulamaların vergiden kaçınma amacıyla kullanması açısından en önemli faktörün “*Yararlanma İmkânı*” olduğu tespit edilmiştir. Buna göre meslek mensupları yararlanma olanakları olduğu müddetçe mükelleflerin bu uygulamaları vergilerini en aza indirmek veya vergiden kaçınmak amacıyla kullanabileceklerini belirtmişlerdir. Bu sonuç son derece doğaldır. Çünkü vergilemede mükelleflere bir ayrıcalık veya daha az vergi ödemelerine yol açacak bir düzenleme getirilmesi halinde, bu imkândan ilgili mükelleflerin yararlanmamaları düşünülemez. Ülkemizde muafiyet, istisna ve indirimlerin sayısı ve kapsamının son derece geniş tutulduğu dikkate alındığında bu imkânlardan yararlanmak da çok ciddi boyutlarda vergi yükünden kurtulma olanağı sağlamaktadır. Dolayısıyla mükelleflerin vergiden kaçınma girişimlerinin önlenmesi için öncelikle Türk vergi sisteminde yer alan muafiyet, istisna ve indirimlerin sayısının ve kapsamının azaltılması, bunların selektif ve çok özel durumdaki kişiler tarafından yararlanmasına imkân sağlanması gerekmektedir.

Vergi adaletsizliği faktörü açısından meslek mensupları vergi kanunlarında yer alan muafiyet, istisna ve indirimlerin kapsamlarının geniş tutulmuş olmasının vergilemede adaleti bozucu etki yarattığını, vergi karmaşıklığı faktörü açısından mevzuatı basitlikten uzaklaştırdığını, bu uygulamaların çokluğunun gelir dağılımında adaleti bozduğunu dile getirmişlerdir. Bunun yanında meslek mensupları en önemli faktörle doğru orantılı olarak bu uygulamaları kullanmanın rasyonel olduğunu, şartları uyan herkesin bunlardan yararlanması gerektiğini düşünmektedirler. Vergi yapısı ise anket verilerinde en düşük öneme sahip olan faktör olarak karşımıza çıkmaktadır.

Çalışmadan elde edilen bulgulara göre mükellefler tarafından muafiyet, istisna ve indirimlerin vergiden kaçınma aracı olarak kullanılması ve dolayısıyla vergi adaletini bozucu etkilerinin azaltılması için şu öneriler yapılabilir:

- Mevzuatta yer alan çok fazla sayıdaki muafiyet, istisna ve indirimin öncelikle sayıları azaltılmalıdır. Bunun için uygulanmakta olan muafiyet, istisna ve indirimlerle ilgili etki analizi yapılarak günümüz şartlarında anlamlı bir faydası kalmamış olan uygulamalar vergi mevzuatından ayıklanmalıdır.

- Özellikle ülkemizde kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin artmasına veya vergi sığınadığı olarak kullanılmasına neden olan muafiyet, istisna ve indirimlerin uygulanmasına son verilmelidir.

- Vergi adaletinin sağlanması açısından “en az geçim indirimi” gibi evrensel ve herkes tarafından kabul görececek müesseseler hayata geçirilerek muafiyet, istisna ve indirimlerin kapsamı daraltılmalı ve böylece ülkemizdeki vergi karmaşıklığı azaltılmalıdır. Böylece vergi sisteminin daha basit ve anlaşılır olması sağlanacaktır.

- Muafiyet, istisna ve indirimlerin vergiden kaçınma aracı olarak kullanılmasının azaltılması için, bu uygulamaların daha selektif ve özel durumdaki mükelleflere, konulara veya faaliyetlere yönelik olması sağlanmalıdır.

Yukarıda yapılan önerilerin hayata geçirilmesi için vergi kanunlarında değişiklik yapılması gerekmektedir. Bu da her şeyden önce kanun koyucunun siyasi tercihine dayanmaktadır. Dolayısıyla vergi sisteminin daha etkin ve adil bir şekilde uygulanabilmesi, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumlarının sağlanabilmesi açısından tutarlı bir iradenin ortaya konulması gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- ACİNÖROĞLU Serkan, “Vergiden Kaçınma ve Vergi Kaçakçılığıyla Mücadelede Avrupa Birliğinin 1 Ocak 2013 Tarihli Son Eylem Planının Değerlendirilmesi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 379, Mart 2013.
- AKBEY Ferhat, “Türkiye’de Vergi Denetimi ve Gelirleri Üzerine Bir İnceleme” *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C. 29, S. 1, 2014, ss. 63-103.
- AKÇAOĞLU Ertuğrul, “ABD Vergi Hukukunda Özün Şekle Üstünlüğü İlkesi”, *Ankara Barosu Dergisi*, 2012/2.
- AKDOĞAN Abdurrahman, *Kamu Maliyesi*, 9.b., Ankara: Gazi Kitapevi, 2003.
- AKDOĞAN Abdurrahman, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, 11. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, Ekim 2013.
- APAK Talha, “Vergi Kaçırılmazsınız Ancak Vergiden Kaçınabilirsiniz”, www.alomaliye.com/2017/06/05/vergi-kacirma-vergiden-kacinma/, (14.03.2018).
- ARMAĞAN Ayşe, *Yargı Kararları Işığında Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları İle Mücadele ve Alternatif Çözüm Arayışları*, (Doktora Tezi), Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2016.
- AYDIN Selda, Eren ÇAŞKURLU, *Kamu Maliyesi*, 2.b., Ankara: Gazi Kitabevi, Ekim 2013.
- BAKAR TÜREGÜN Feride, *Şirketlerde Vergi Riski Yönetimi: Türk Vergi Sistemi Açısından Bir Değerlendirme*, (Doktora Tezi), Bursa: Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2017.
- BAKER Philip, “Tax Avoidance Tax Evasion&Tax Mitigation”, http://www.taxbar.com/documents/Tax_Avoidance_Tax_MitigationPhilip_Baker.pdf, s. 12, (10.01.2019).
- BALOĞLU Burhan, Filiz BALOĞLU, Binhan Elif YILMAZ, Murat ŞEKER, *Sosyolojik Açıdan Türkiye’de Halkın Vergiye Bakışı*, İstanbul: İstanbul Ticaret Odası Yayınları, Yayın No: 2010-61, 2010.
- BATI Murat, *Muhasebe Hileleri ve Vergiden Kaçınma Türk Vergi Mevzuatındaki Yasallığı: Hile-Kaçınma-Peçeleme*, 2.b., Ankara: Seçkin Yayıncılık, Mart 2017.
- BATRIEL Ömer Faruk, “Çağdaş Vergi Politikası”, *İstanbul Üniversitesi Maliye Enstitüsü Konferansları*, İstanbul: Güray Matbaası, 1993.
- BIYIK Recep, Aydın KIRATLI, *Giderler ve İndirimler*, 6.b., İstanbul: PWC Business School, Pricewaterhousecoopers, 2010.
- BİLİCİ Nurettin, Adem BİLİCİ, *Kamu Maliyesi*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, Ekim 2011.

- BİRİNCİ Eda, *Tarım Kesiminin Vergilendirilmesi ve Vergi Bilinci: Tekirdağ İli Merkez İlçe Örneği*, (Yüksek Lisans Tezi), Tekirdağ: Namık Kemal Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü, 2010.
- BİYAN Özgür, Güneş YILMAZ, “Kanun Yapma Tekniği Açısından Vergi Kanunlarının Değerlendirilmesi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 433, Eylül 2017.
- BLACK’S LAW DICTIONARY, 5th Reprint, West Publishing Company, S. 761.
- BULUT Mehmet, “Vergileme ve Kayıtdışı İstihdam Üzerine Bir Analiz”, *Akademik Bakış Dergisi*, Kırgızistan, S. 37, Ağustos, 2013.
- BULUTOĞLU Kenan, *Türk Vergi Sistemi Dersleri*, İstanbul: Araştırma, Eğitim, Ekin Yayınları, Ekim 1982.
- BÜYÜKÖZTÜRK Şener, “Faktör Analizi: Temel Kavramlar ve Ölçek Geliştirmede Kullanım”, *Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, S. 32 (2002).
- CAPİTAL, 2014 *Vergi Rehberi*, EY.
- ÇAKIR Muharrem, “Çok Uluslu Şirketlerin Vergi Cennetlerine İlgisi ve Türkiye Uygulamalarının Değerlendirilmesi”, *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2017.
- ÇATALOLUK Cuma, “Vergi Karşısında Mükelleflerin Tutum ve Davranışları”, *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Konya, S. 20, 2008.
- ÇETİN GERGER Güneş, *Mükellef Hakları ve Vergiye Gönüllü Uyum*, 1.b., İstanbul: Legal Kitapevi, Şubat 2011.
- ÇİÇEK Halit, *Psikolojik ve Sosyal Yönden Yükümlülerin Vergiye Karşı Tutum ve Tepkileri (İstanbul İli Anket Çalışması)*, İstanbul: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları, Yayın No: 65, Ağustos 2006.
- ÇÖLGEZEN Övül, “Vergi Kaçakçılığı, Vergiden Kaçınma ve Vergi Planlaması”, *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 347, Temmuz 2010.
- DİL Şeref, *Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında Yer Alan Muafiyet, İstisna ve İndirimler*, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul: Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2014.
- DUFF David G., “Tax Avoidance in the 21st Century”, *Australian Business Tax Reform In Retrospect and Prospect*, Chris Evans & Rick Krever, eds., Thomson, June 1, 2009, https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1457453, (19.05.2019).
- EDİZDOĞAN Nihat , Metin TAŞ, Ali ÇELİKKAYA, *Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku*, 1.b., Bursa: Ekin Yayınevi, Haziran 2007.
- EDİZDOĞAN Nihat, Özhan ÇETİNKAYA, Erhan GÜMÜŞ, *Kamu Maliyesi*, 9.b., Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2018.

- ERGÜLEN Güneri, Hayreddin ERDEM, *Vergi Kanunlarındaki Vergi Avantajları*, 2.b., Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2000.
- EVANS Chris, “Containing Tax Avoidance: Anti-Avoidance Strategies”, *Musgrave Memorial Colloquium*, 12 December 2008, <http://www.austlii.edu.au/au/journals/UNSWLRS/2008/40.html>, (19.05.2019).
- EYÜPGİLLER Saygın, “Vergiden Kaçınma ve Vergi Peçelemesi”, *Yaklaşım Dergisi*, S. 113, Mayıs 2002.
- FRANZONİ Luigi Alberto, “Tax Evasion and Tax Compliance”, *Social Science Research Network*, September 1998, https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=137430, ss. 3-4, (28.04.2019).
- GİRAY Filiz, *Teoride ve Uygulamada Gelirden Alınan Vergilerde Vergi Sığınakları*, (Doktora Tezi), Bursa: Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1994.
- GÖKBEL Doğan, *Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi*, 1.b., Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2011.
- GÖKÇAY Şerif Emre, *Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Kapsamı, Niteliği ve Sınırları* (Doktora Tezi), İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2017.
- GÖKÇE Öznur, “Vergiden Kaçınma, Vergi Kaçırma ve Vergi Kaçakçılığıyla Mücadelede Avrupa Birliği’nin Eylem Planı & Milyonlarca Dolar Vergi Kaçırma ile Suçlanan Dev Şirketler”, *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 430, Haziran, 2017.
- GÜNAY Özge, “OECD Yaklaşımı Çerçevesinde Vergi Kaçırma ve Vergiden Kaçınma”, *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 312, Ağustos 2007.
- GÜRBOĞA Erkan, Tuncel ATABEY, İrfan VURAL, *Vergi Rehberi*, Gelirler Kontrolörleri Derneği, Ağustos 2014.
- GÜRBÜZ Veli, “Kayıt Dışı Ekonomi, Vergi Kaçırma ve Vergi Denetimi”, *23. Türkiye Maliye Sempozyumu*, Antalya, 7-11 Mayıs 2008.
- GÜVEN Mahmut Akif, *Türkiye ve Bazı OECD Ülkelerinde Vergi Harcamalarının Karşılaştırmalı Analizi (2006-2015)*, (Yüksek Lisans Tezi), Tokat: Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2016.
- HMRC Anti-Avoidance Group, <http://www.hmrc.gov.uk/avoidance/vision-strategy.html>, (20.05.2019).
- IŞIK Abdülkadir, *Kamu Maliyesi*, 3.b., Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, Kasım 2014.
- İBİŞ Cemal, “İşletmelerde Vergi Planlaması”, *Mali Çözüm*, S. 68, Temmuz-Ağustos-Eylül 2004.

- İNANÇ Macide, *Vergi Ahlakını Şekillendiren Faktörlerin Vergiden Kaçınma ve Vergi Kaçırma Üzerindeki Etkisi: Biga Örneği*, (Yüksek Lisans Tezi), Çanakkale: Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2012.
- İSLAMOĞLU Ahmet Hamdi, Ümit ALNIAÇIK, *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri (SPSS Uygulamalı)*, 4. Baskı, İstanbul: Beta Yayıncılık, Ekim 2014.
- KALAYCI Şeref, *SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri*, 6.b., Ankara: Asil Yayınevi, 2014.
- KAMACI Şahin, *Daha Az Vergi Ödemenin Yasal Yolları*, 1.b., İstanbul: Legal Yayıncılık, Ekim 2015.
- KARA Ekrem, Enes Said ÖZTÜRK, “Vergi Kayıp Ve Kaçağının Önlenmesine Yönelik Muhasebe Meslek Mensuplarının Yaklaşımları Gaziosmanpaşa İlçesinde Bir Araştırma”, *PESA Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, C.2, S.1, 2016.
- KARABACAK Yakup, “Vergi Karmaşıklığı Modern Vergi Sistemlerinin Kaçınılmaz Sonu Mudur?”, *Mali Çözüm*, İSMMMO, Kasım-Aralık 2013.
- KARABACAK Yakup, *Vergi Kaçakçılığı ve Türkiye Uygulaması*, (Yüksek Lisans Tezi), Adana: Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1997.
- KARAKURT Birol, “Vergi Cennetleri ve Posta Kutusu Şirketlerin Kamu Maliyesine Etkileri”, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, C. 30, S. 2, 21 Ocak 2016.
- KARSAN M. Erol, *Vergi Kaçırma ve Vergiden Kaçınma İle Mücadelede Uluslararası İşbirliği*, İstanbul: Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Yayını, 25 Mart 1984.
- KAVAK Ahmet, *Açıklamalı Kurumlar Vergisi Kanunu*, 2.b., İstanbul: İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası Yayınları, 2017.
- KILDİŞ Yusuf, “Türk Vergi Sisteminde Vergiden Kaçınma”, *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 309, Mayıs 2007.
- KILIÇ Seçkin, *Tevkifat Uygulamasının Vergi Kayıplarını Önlemedeki Rolü ve AB Ülkeleri İle Bir Karşılaştırma*, (Doktora Tezi), Manisa: Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2009.
- KIZILOT Şükrü, “Vergi Avantajları”, *G.Ü.İ.İ.B.F. Dergisi*, 1/99, 19-66.
- KIZILTAŞ Emine, *Vergi Kayıp ve Kaçağının Nedenleri ve Çözüm Yolları (1980 Sonrası Türkiye Uygulaması)*, (Yüksek Lisans Tezi), İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1996.
- KÖSE Bahar, *Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında Yer Alan Muafiyet, İndirim ve İstisnalara Yönelik Vergi Denetim Etkinliğine İlişkin Araştırma*, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2009.

- KÜÇÜK Ahmet, *Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Vergi Harcamalarının Değerlendirilmesi*, (Yüksek Lisans Tezi), Trabzon: Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Mayıs 2013.
- KÜLAHLI Ömür, “Yabancı Ülkelerde Vergiden Kaçınmayı Önleyici Düzenlemeler ve Yargı İçtihatları”, *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 347, Temmuz 2010.
- LAUFENBURGER Henry, *Maliyenin Ekonomik ve Psikolojik Teorisi*, çev. İsmail Hakkı Ülkmen, 5.b., Ankara: Sevinç Matbaası, Maliye Enstitüsü Yayınları No: 25, t.y.
- MACİEJOVSKY Boris, Herbert SCHWARZENBERGER, Erich KİRCHLER, “Rationality Versus Emotions: The Case of Tax Ethics and Compliance”, *Journal of Business Ethics*, Volume 109 Issue 3, September 2012.
- MALİYE HESAP UZMANLARI DERNEĞİ, *2019 Beyanname Düzenleme Kılavuzu*, 1.Kitap Gelir Vergisi Kanunu (1 GVK), İstanbul, 2019.
- MURPHY Richard, “Closing the European Tax Gap: A Report for Group of the Progressive Alliance of Socialists & Democrats in the European Parliament”, *Tax Research LLP*, February 2012, https://www.socialistsanddemocrats.eu/sites/default/files/120229_richard_murphy_eu_tax_gap_en.pdf, (28.04.2019).
- NADAROĞLU Halil, *Kamu Maliyesi Teorisi*, 6.b., İstanbul: Beta Yayıncılık, 1985.
- NAR Mehmet, “Vergi Planlaması Aracı Olarak AR-GE Harcamaları”, *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, C. 8, S. 37, Nisan 2015, http://www.sosyalarastirmalar.com/cilt8/sayi37_pdf/6isletme_iktisat_kamu_iletisi_m/nar_mehmet.pdf, (09.10.2018).
- OECD, “Harmfull Tax Competition: An Emerging Global Issue”, 1998, <https://dx.doi.org/10.1787/9789264162945-en>, (14.07.2018).
- ÖNAL Debi Konukcu, *Türkiye’de ve Avrupa Birliği’nde Vergi Kaçakçılığı, Vergiden Kaçınma, Vergi Denetimi ve Analizi*, (Doktora Tezi), Ankara: Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2011.
- ÖZ Semih, *Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri*, 1.b., Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2005.
- ÖZKARA Mehmet, *Türk Vergi Sisteminde İstisna ve Muafiyet Uygulamalarının Vergilemenin Mali Amacı Bakımından Değerlendirilmesi*, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, No:1595, 2004.
- ÖZTÜRK Serdar, Özlem ÜLGER, “Vergi Cennetlerinin Küresel Finansal Kriz Üzerine Ekonomik Etkileri: Vergi Kaçırma, Vergiden Kaçınma ve Kara Para Aklamadaki Rolü”, *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C. 9, S. 1, Ocak 2016, <http://dergipark.ulakbim.gov.tr/niguiibfd/>, ss. 237-254, (26.07.2018).

- POLAT Emel, *Vergiden Kaçınmanın Nedenleri: Giresun-Sivas Örneği*, (Yüksek Lisans Tezi), Sivas: Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Temmuz, 2013.
- PREBBLE Benedict Charles, *Should Tax Avoidance be Criminalised? Tax Avoidance and Criminal Law Theory*, University of Otago, October 2011, <http://www.otago.ac.nz/law/research/journals/otago036330.pdf>, (09.10.2018).
- PÜRSÜNLERLİ Çakar Elif, Fatih SARAÇOĞLU, “Vergi Kaçakçılığı İle Mücadelede Yeni Model: Vergi Polisi Müessesesi (Fransa Örneği)”, *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 5, S. 2, 2014.
- PÜRSÜNLERLİ Çakar Elif, Fatih SARAÇOĞLU, “Vergide Özgürlük İlkesi”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. XVIII, S. 3-4, 2014.
- SABBAĞ Jale, *Davranışsal İktisadın Mükelleflerin Vergiden Kaçınma Eğilimleri Üzerine Etkisi: Isparta İli Üzerine Bir Araştırma*, (Yüksek Lisans Tezi), Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2015.
- SABUNCU Can Galip, *Türkiye’de Vergi Harcamalarının Analizi*, (Yüksek Lisans Tezi), Ankara: Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2011.
- SANDMO Agnar, “The Theory Of Tax Evasion: A Retrospective View”, *National Tax Journal*, Vol:LVIII, No:4, December 2005, <http://www.ntanet.org/NTJ/58/4/ntj-v58n04p643-63-theory-tax-evasion-retrospective.pdf>, (28.04.2019).
- SARAÇOĞLU Fatih, “Anket Sonuçları Çerçevesinde Vergi Oranlarının Kaçakçılık Üzerine Etkilerinin Analizi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 326, Ekim 2008.
- SARUÇ Naci Tolga, *Vergi Uyumu: Teori ve Uygulama*, 1.b., Ankara: Seçkin Yayıncılık, Ocak 2015.
- SLEMROD Joel, Shlomo YITZHAKI, “Tax Avoidance, Evasion, And Administration”, Chapter 22, *Handbook of Public Economics*, Volume 3, Edited by A.J.Auerbach and M.Feldstein, 2002 <http://elsa.berkeley.edu/~saez/course/Slemrod, Yitzhaki%20PE%20Handbook%20chapter.pdf>, (24.04.2019).
- STİGLİTZ Joseph E., *Kamu Kesimi Ekonomisi*, çev. Ömer Faruk Batirel, 2.b., İstanbul: Marmara Üniversitesi Yayın No: 549, 1994.
- ŞENYÜZ Doğan, Mehmet YÜCE, Adnan GERÇEK, *Türk Vergi Sistemi*, 16.b., Bursa: Ekin Yayınevi, 2019.
- ŞENYÜZ Doğan, Mehmet YÜCE, Adnan GERÇEK, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, 9.b., Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, Ocak 2018.
- ŞENYÜZ Doğan, *Vergi Ceza Hukuku*, 10.b., Bursa: Ekin Yayınevi, Eylül 2017.
- ŞENYÜZ Doğan, *Vergilendirmede Yükümlü Psikolojisi*, Bursa: y.y., 1995.
- T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, *Vergi Harcamaları Raporu*, Ankara, 2018.

- TAŞKIN Yasemin, “Vergi Psikolojisi ve Vergiye Karşı Mükellef Tepkileri”, *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi, 54. Seri, 2010.
- TEKİN Ahmet, Yaşar AKDAĞ, “Belçika, Danimarka, Finlandiya ve Hollanda’nın Vergi Harcamaları Gelişimi”, *Afyon Kocatepe Üniversitesi, İİBF Dergisi*, C. XV, S. II, 2013.
- TEKİN Cem, Emre KARTALOĞLU, *Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, 2.b., İstanbul: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2010.
- TURANLI Münevver, Dicle Taşpınar CENGİZ, Ömer BOZKIR, “Faktör Analizi İle Üniversiteye Giriş Sınavlarındaki Başarı Durumuna Göre İllerin Sıralaması”, *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Ekonometri ve İstatistik Dergisi*, S. 17 (2012).
- TÜFEKÇİ Ahmet Kürşat, *Geçmişten Günümüze Kadar Vergiye Karşı Bireysel ve Toplumsal Tepkiler*, (Yüksek Lisans Tezi), Trabzon: Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Mayıs 2010.
- TÜRK İsmail, *Kamu Maliyesi*, 1.b., Ankara: Turhan Kitabevi, 1992.
- ULUATAM Özhan, *Kamu Maliyesi*, 4.b., Ankara: Savaş Yayınları, Ağustos 1991.
- URUŞ Ali Fuat, *Optimal Vergileme İlkeleri İle Vergilere Karşı Gösterilen Tepkiler Arasındaki İlişkinin Değerlendirilmesi*, (Yüksek Lisans Tezi), İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2013.
- UYANIK Oğuz Alp, *İşletmelerde Vergi Kaçırma Yolları ve Bunlara Karşı Güvenlik Müesseseleri*, (Yüksek Lisans Tezi), Kayseri: Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Şubat, 2013.
- YALÇIN Hasan, *Ticari Kazanç, Kurum Kazancı ve Serbest Meslek Kazancının Tespitinde Giderler*, 5.b., İstanbul: HSY Audit, 1. Cilt, Şubat 2011.
- YALÇIN Hasan, *Ticari Kazanç, Kurum Kazancı ve Serbest Meslek Kazancının Tespitinde Giderler*, 5.b., İstanbul: HSY Audit, 2. Cilt, Şubat 2011.
- YARDIMCIOĞLU Mahmut, Hakkı Mümin AY, Mesut BİLGİNER, Yahya GÜNAY, Akif DOĞANAY “Vergi Ve Muhasebe İle İlgili Konulara Vergi Mükelleflerinin Bakışında Moral Ve Ahlaki Değerlerin Etkisi”, *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C. 5, S. 1, 2015.
- YONAR Uğur, *Gelir İdaresinin Bağımsızlığının Vergi Kayıp ve Kaçakları Üzerindeki Etkisi*, (Yüksek Lisans Tezi), İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2012.
- YORULDU Mutlu, Nilüfer Zeybek YORULDU, “Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde Vergi Denetimi ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü Üzerine

Bir Değerlendirme”, *Uluslararası Bilimsel Araştırmalar Dergisi*, C. 1, S. 1, Ağustos 2016.

YURDAKUL Ali, *Vergi Ahlakı ve Vergi Ahlakını Belirleyen Faktörlerin Analizi: Bursa İli Örneği*, 1.b., Bursa: Dora Yayıncılık, Mart 2013.

01.05.2007 tarih ve 26509 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 264 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği.

05.05.2016 tarih ve 29703 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 292 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği.

06.01.1961 tarih ve 10700 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu.

06.12.1998 tarih ve 23545 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 215 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği.

07.04.1924 tarih ve 68 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 442 Sayılı Köy Kanunu.

10.1.1961 tarih ve 10703-10705 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu.

11.06.2018 tarih ve 30448 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 303 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği.

13.12.1951 tarih ve 7981 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 5846 Sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu.

14.02.2011 tarih ve 27846 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu.

21.03.2004 tarih ve 25409 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 251 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği.

21.06.2006 tarih ve 26205 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu.

23.10.2012 tarih ve GVK-85/2012-7 sayılı Gelir Vergisi Sirküleri.

23.12.2016 tarih ve 29927 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 295 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği.

24.02.1999 tarih ve 23621 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 222 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği.

24.06.2008 tarih ve 26916 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 267 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği.

24.12.2004 tarih ve 25680 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 255 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği.

25.11.2004 tarih ve 25651 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 254 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği.

26.11.2013 tarihli ve 28833 sayılı Resmi Gazete, Korunmalı İşyerleri Hakkında Yönetmelik.

27.07.2012 tarih ve 28366 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 283 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği.

31.01.1981 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 128 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği.

31.12.2018 tarih ve 30642 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 305 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği.

7.7.2005 tarihli ve 25868 sayılı Resmi Gazete, 5378 Sayılı Engelliler Hakkında Kanun.

<http://www.mahfiogilmez.com/2016/09/arz-yonlu-ekonomi-ve-laffer-egrisi.html>,
(20.06.2018).

<https://www.turmob.org.tr/istatistikler/98ffcbdc-4ebc-4670-ac57-006ffbc7d099/meslek-mensubu-dagilim-tablosu--ymm->

<https://www.turmob.org.tr/istatistikler/c8172e63-2bef-4919-a863-86e403bdfd0a/meslek-mensubu-dagilim-tablosu--sm-smmm->

EKLER:

GELİR VERGİLERİNDE YER ALAN MUAFİYET, İSTİSNA VE İNDİRİMLERİN VERGİDEN KAÇINMA ARACI OLARAK KULLANILABİLİRLİĞİNİN ANALİZİ ANKETİ

Sayın Katılımcı,

Bu anket, Bursa Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Yüksek Lisans Tezi kapsamında, “Gelir Vergilerinde Yer Alan Muafiyet, İstisna ve İndirimlerin Vergiden Kaçınma Aracı Olarak Kullanılabilirliğinin Analizi”ni belirlemeye yönelik olarak hazırlanmıştır. Ülkemizde mükelleflerin vergilendirme işlemleri mali müşavirler aracılığıyla yerine getirildiğinden anketin meslek mensupları tarafından doldurulması gerekmektedir. Anketin tamamını cevaplamak yaklaşık 10 dakika sürmektedir.

Anket sonuçları tamamen bilimsel araştırma amacı ile kullanılacak olup, kimlik bilgileri ile ilgili sorulara kesinlikle yer verilmemiştir.

Çok değerli katılımınız için şimdiden teşekkür ederiz.

Prof. Dr. Adnan GERÇEK

Tez Danışmanı

Mehtap ERSÖZ KURU

Yüksek Lisans Öğrencisi

1.	Yaşınız	a) 21-30	b) 31-40	c) 41-50	d) 51-60	e) 61 ve üstü	
2.	Cinsiyetiniz	a) Kadın	b) Erkek				
3.	Medeni Durum	a) Evli	b) Bekar				
4.	Eğitim Durumunuz	a) İlköğretim	b) Lise	c) Önlisans	d) Lisans	e) Lisansüstü	
5.	Mesleki Unvanınız	a) SM	b) SMMM	c) YMM			
6.	Mesleki Deneyiminiz	a) 0-5 yıl	b) 6-10 yıl	c) 11-15 yıl	d) 16-20 yıl	e) 21 ve üstü	
7.	Mükellefler en çok hangi muafiyetten yararlanmaktadır?	a) Esnaf muafılığı	b) Genç girişimci muafılığı	c) Ebe, arzuhalci vb. muafılığı	d) Ücretlerdeki muafiyetler	e) Kooperatif muafılığı	f) Diğer (.....)
8.	Mükellefler en çok hangi istisnadan yararlanmaktadır?	a) Ar-Ge ve yazılım kazançları istisnası	b) Serbest bölge kazançları istisnası	c) Özel okul istisnası	d) Telif kazançları istisnası		

		e) Günlük yemek istisnası g) Kar payı istisnası i) Risturn istisnası j) Diğer (.....)	f) Konut istisnası h) İştirak kazançları istisnası i) Taşınmaz satış kazancı istisnası
9.	Mükellefler en çok hangi indirimden yararlanmaktadır?	a) Ar-Ge indirimi c) Özel sigorta primleri e) Basit usul indirimi g) Bağış ve yardımlar ı) Diğer (.....)	b) Sponsorluk harcaması d) Engelli indirimi f) Eğitim ve sağlık harcamaları h) Girişim sermayesi fonu

No:	Değerlendirme Soruları	Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum
	Vergi Yapısı					
10.	Türk Vergi Sistemi adildir.					
11.	Ülkemizde vergi oranları yüksektir.					
12.	Vergi mevzuatı basit ve anlaşılırdır.					
13.	Ülkemizde gelir üzerinden alınan vergilerin (GV ve KV) yükü daha fazladır.					
14.	Ülkemizde harcama üzerinden alınan vergilerin (KDV ve ÖTV) yükü daha fazladır.					
15.	Vergi mevzuatının sık sık değişmesi vergilendirme işlemlerini olumsuz etkilemektedir.					
16.	Vergi cezaları caydırıcı değildir.					
17.	Vergi gelirleri devlet tarafından etkin harcanmaktadır.					
	Muafiyet					
18.	Gelir Vergisi Kanununda çok sayıda muafiyet vardır.					
19.	Kurumlar Vergisi Kanununda muafiyet sayısı azdır.					
20.	Geniş kapsamlı muafiyetlerin olması vergi					

No:	Değerlendirme Soruları	Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum
	adaletsizliğine neden olmaktadır.					
21.	Kanunlarda yer alan muafiyetlerden yararlanmak rasyonel bir davranıştır.					
22.	Çok sayıda muafiyetin olması vergi mevzuatını karmaşık hale getirmektedir.					
23.	Vergiden kaçınmak için imkânı olan mükellefler muafiyetlerden yararlanmalıdır.					
	İstisna					
24.	Gelir Vergisi Kanununda istisna sayısı azdır.					
25.	Kurumlar Vergisi Kanununda çok sayıda istisna vardır.					
26.	Geniş kapsamlı istisnaların olması vergi adaletsizliğine neden olmaktadır.					
27.	Kanunlarda yer alan istisnalardan yararlanmak rasyonel bir davranıştır.					
28.	Çok sayıda istisna olması vergi mevzuatını karmaşık hale getirmektedir.					
29.	Vergiden kaçınmak için imkânı olan mükellefler istisnalardan yararlanmalıdır.					
	İndirim					
30.	Gelir Vergisi Kanununda çok sayıda indirim vardır.					
31.	Kurumlar Vergisi Kanununda indirim sayısı azdır.					
32.	Geniş kapsamlı indirimlerin olması vergi adaletsizliğine neden olmaktadır.					
33.	Kanunlarda yer alan indirimlerden yararlanmak rasyonel bir davranıştır.					

No:	Değerlendirme Soruları	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
34.	Çok sayıda indirim olması vergi mevzuatını karmaşık hale getirmektedir.					
35.	Vergiden kaçınmak için imkânı olan mükellefler indirimlerden yararlanmalıdır.					
Vergiden Kaçınma						
36.	Mükellefler daha az vergi ödemenin yasal yollarını araştırmaktadır.					
37.	Mükellefler vergiden kaçınmak için en çok muafiyetleri kullanmaktadır.					
38.	Mükellefler vergiden kaçınmak için en çok istisnaları kullanmaktadır.					
39.	Mükellefler vergiden kaçınmak için en çok indirimleri kullanmaktadır.					
40.	Vergi kanunlarında muafiyet, istisna ve indirimlerin sayısı artırılmalıdır.					
41.	Ülkemizde “en az geçim indirimi” uygulaması getirilerek muafiyet, istisna ve indirimlerin sayısı azaltılmalıdır.					
42.	Mükelleflerin vergiye uyumunun artırılması için muafiyet, istisna ve indirimlerin sayısı azaltılmalıdır.					


ANKETİ DOLDURDUĞUNUZ İÇİN TEŞEKKÜR EDERİZ.

Prof. Dr. Adnan GERÇEK

Tez Danışmanı

Mehtap ERSÖZ KURU

Yüksek Lisans Öğrencisi

ÖZGEÇMİŞ			
Adı, Soyadı	Mehtap		ERSÖZ KURU
Doğum Yeri ve Yılı	Osmangazi		21.10.1990
Bildiği Yabancı Diller ve Düzeyi	İngilizce		İyi
Eğitim Durumu	Başlama - Bitirme Yılı		Kurum Adı
Lise	2004	2007	Cem Sultan Lisesi
Lisans	2009	2013	Bursa Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi – Maliye
Yüksek Lisans	2016	2019	Bursa Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü – Maliye / Mali Hukuk
Doktora			
Mesleği	Başlama - Ayrılma Yılı		Çalışılan Kurumun Adı
1.			
Katıldığı Proje ve Toplantılar			
Üye Olduğu Bilimsel ve Meslekî Kuruluşlar	Bursa Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası		
Yayınlar	Mehtap Ersöz “2018 Yılında Mali Tatil Uygulaması ve Değerlendirmesi”, Bilanço Dergisi, Sayı: 171, Haziran-Temmuz-Ağustos 2018, ss. 26-29.		
Diğer:			
İletişim (e-posta):	mehtapersz@gmail.com		
	Tarih	02.09.2019	
	İmza		
	Adı Soyadı	Mehtap Ersöz KURU	