

**TÜRK HAVA KURUMU ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**ÇEŞİTLİ BÜYÜKLÜKTEKİ İŞLETMELERDE VERGİ PLANLAMA
YÖNTEMLERİ: ANKARA İLİ SINCAN İLÇESİNDEKİ
İŞLETMELERDE UYGULAMA**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Gülşah ZEYBEK

İşletme Anabilim Dalı

İşletme Programı

ŞUBAT 2018

**TÜRK HAVA KURUMU ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**ÇEŞİTLİ BÜYÜKLÜKTEKİ İŞLETMELERDE VERGİ PLANLAMA
YÖNTEMLERİ: ANKARA İLİ SINCAN İLÇESİNDEKİ
İŞLETMELERDE UYGULAMA**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Gülşah ZEYBEK

1403810087

İşletme Anabilim Dalı

İşletme Programı

Tez Danışmanı: Doç. Dr. Yaşar KÖSE

Türk Hava Kurumu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü'nün 1403810087 numaralı Yüksek Lisans Öğrencisi Gülşah ZEYBEK, ilgili yönetmeliklerin belirlediği gerekli tüm şartları yerine getirdikten sonra hazırladığı "Çeşitli Büyüklükteki İşletmelerde Vergi Planlama Yöntemleri: Ankara İli Sincan İlçesindeki İşletmelerde Uygulama" başlıklı tezini, aşağıda imzaları olan jüri önünde başarı ile sunmuştur.

Tez Danışmanı : Doç. Dr. Yaşar KÖSE
Türk Hava Kurumu Üniversitesi

Kabul/Red



Jüri Üyeleri : Doç. Dr. Sedat YENİCE
Gazi Üniversitesi

Kabul/Red



: Yrd. Doç. Dr. Aynur AKPINAR
Karatay Üniversitesi

Kabul/Red



: Doç. Dr. Yaşar KÖSE
Türk Hava Kurumu Üniversitesi

Kabul/Red



Tez Savunma Tarihi: 23 Şubat 2018

ONAY
Yrd. Doç. Dr. Adnan GÜZEL
Enstitü Müdürü
Tarih: 23./03./2018



TÜRK HAVA KURUMU ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ'NE

Yüksek Lisans olarak sunduğum, “Çeşitli Büyüklükteki İşletmelerde Vergi Planlama Yöntemleri: Ankara İli Sincan İlçesindeki İşletmelerde Uygulama” adlı çalışmanın, tarafımdan akademik etik ve kurallara aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım kaynakların kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

23.2.2018

Gülşah ZEYBEK



ÖNSÖZ

Öncelikle, yüksek lisans eğitimime en değerli katkıları sağlayan, tez konumu belirleme aşamasından itibaren bilgi ve deneyimleri ile beni her adımda destekleyen ve yüreklendiren, çalışma disiplini ve zaman tanzimi yapma konusunda kendisini örnek aldığım Doç. Dr. Yaşar KÖSE'ye sağlamış olduğu destek ve her türlü yardımından dolayı teşekkürlerimi sunarım.

Ayrıca, tez çalışmam süresince gerek araştırma gerekse manevi bakımdan tüm süreçte yanımda olan aileme sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Şubat 2018

Gülşah ZEYBEK

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ	iv
İÇİNDEKİLER	v
KISALTMALAR	viii
TABLO DİZİNİ	ix
ÖZET	x
ABSTRACT	xii
GİRİŞ	1
BİRİNCİ BÖLÜM	3
1. ÇEŞİTLİ BÜYÜKLÜKTEKİ İŞLETMELER	3
1.1 İşletmelerde Büyüklük Kavramı ve İşletme Büyüklüğü Ölçütleri.....	3
1.1.1 Uluslararası Koşulda Büyük İşletmeler	6
1.1.2 Ülkemiz Koşullarında Büyük İşletmeler	7
1.2 Büyük İşletmeler	7
1.2.1 İşletmelerin Büyüme Nedenleri	8
1.2.2 İşletmelerin Büyüme Şekilleri	8
1.2.2.1 Küçülerek büyüme	9
1.2.2.2 Çapraz büyüme.....	9
1.2.2.3 Dikey büyüme	9
1.2.2.4 Yatay büyüme.....	9
1.2.3 Büyük İşletmelerin Sorunları ve Büyürken Yapılan Hatalar	10
1.2.4 Farklı Büyüklükteki İşletmelerin Üstünlükleri ve Sakıncaları	11
1.3 Küçük ve Orta Boy İşletmeler	12
1.3.1 KOBİ Kavramı ve Tanımında Kullanılan Kriterler	15
1.3.1.1 Kantitatif ölçütler	16
1.3.1.2 Kalitatif ölçütler	17
1.3.2 Türkiye’de KOBİ Tanımı	18
1.3.2.1 Türkiye’de eski KOBİ tanımı (2006 ve öncesi)	19
1.3.2.2 Yeni yönetmelik kapsamında (2005-2012) KOBİ tanımı.....	20
1.3.3 AB’de KOBİ Tanımı.....	22
1.3.4 Diğer Ülkelerde KOBİ Tanımı	24
1.3.5 KOBİ’lerin Yapısal Özellikleri.....	27
1.3.5.1 Yönetim yapıları açısından özellikleri	27
1.3.5.2 Personel yapıları açısından KOBİ’ler.....	29
1.3.5.3 Üretim yapıları açısından KOBİ’ler	30
1.3.6 KOBİ’lerin Avantajları	32
1.3.6.1 KOBİ’lerin sosyal avantajları.....	32
1.3.6.2 KOBİ’lerin ekonomik avantajları.....	34
1.3.7 KOBİ’lerin Dezavantajları.....	35
1.3.7.1 KOBİ’lerin yapısal dezavantajları	35
1.3.7.2 KOBİ’lerin ekonomik dezavantajları.....	36

İKİNCİ BÖLÜM	39
2. İŞLETMELERDE VERGİ PLANLAMASI	39
2.1 Vergi Kavramı.....	39
2.2 Vergi İle İlgili Kavramlar.....	41
2.2.1 Vergi Yüğü.....	41
2.2.2 Vergi Kapasitesi.....	42
2.2.3 Vergi Baskısı.....	43
2.2.4 Verginin Matrahı ve Tarhı.....	44
2.2.5 Verginin Tebliğı.....	46
2.2.6 Vergi Mükellefi ve Vergi Sorumlusu.....	47
2.2.7 Vergide Muafiyet ve İstisna.....	48
2.3 Vergilerin Sınıflandırılması.....	48
2.3.1 Dolaylı ve Dolaysız Vergiler.....	49
2.3.2 Spesifik – Ad- Valorem Vergiler.....	51
2.3.3 Kişisel ve Nesnel Vergiler.....	51
2.3.4 Gelir ve Harcama ve Servet Üzerinden Alınan Vergiler.....	51
2.4 İşletmelerde Vergi Planlaması.....	53
2.4.1 Vergi Planlamasının Tanımı ve Önemi.....	53
2.4.2 Vergi Planlamasının Tarihsel Gelişimi.....	55
2.4.3 Vergi Planlamasının Sağladığı Avantajlar.....	55
2.4.4 Vergi Planlama Araçlarının Sınıflandırılması.....	56
2.5 İşletmelerde Vergi Planlama Yöntemleri.....	57
2.5.1 Araştırma ve Geliştirme (AR-GE) Faaliyetleri Teşvikleri.....	58
2.5.2 Birleşmenin Vergi Avantajları.....	61
2.5.2.1 Tam Bölünme.....	62
2.5.2.2 Kısmi Bölünme.....	63
2.5.2.3 Hisse Değişimi.....	63
2.5.3 Finansal Kiralama (Leasing).....	65
2.5.4 Amortisman.....	67
2.5.4.1 Normal amortisman.....	69
2.5.4.2 Azalan bakiyeler usulüyle amortisman.....	69
2.5.4.3 Madenlerde Amortisman.....	70
2.5.4.4 Fevkalade Amortisman.....	71
2.5.5 Serbest Bölge Teşvikleri.....	71
2.5.6 Yatırım Teşvikleri.....	72
2.5.6.1 Genel teşvik uygulamaları.....	74
2.5.6.2 Bölgesel Teşvik Uygulamaları.....	75
2.5.6.3 Büyük ölçekli yatırımlar.....	75
2.5.6.4 Stratejik yatırımlar.....	76
2.5.7 Götürü Gider Uygulaması.....	76
2.5.8 Alacaklarda ve Sermayede Karşılık Ayırma.....	77
2.5.8.1 Şüpheli Alacaklar.....	77
2.5.8.2 Değersiz Alacaklar.....	78
2.5.8.3 Vazgeçilen Alacaklar.....	79
2.5.9 Sponsorluk Harcamaları ile Bağış ve Yardımlar.....	79
2.5.9.1 Sponsorluk.....	79
2.5.9.2 Bağış ve Yardımlar.....	80
2.5.10 Uygunsuz Planlama Yöntemleri.....	81
2.5.10.1 Vergiden kaçınma (Tax avoidance).....	81
2.5.10.2 Vergi Kaçırma.....	83

2.5.10.3 Muvazaa.....	85
2.5.10.4 Peçeleme	86
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM	89
3. ÇEŞİTLİ BÜYÜKLÜKTEKİ İŞLETMELERDE VERGİ PLANLAMA YÖNTEMLERİ: ANKARA İLİ SİNCAN İLÇESİNDEKİ İŞLETMELERDE UYGULAMA	89
3.1 Araştırmanın Amacı	89
3.2 Araştırma Kapsamı ve Kısıtları.....	89
3.3 Araştırmanın Yöntemi.....	89
3.4 Örneklem Seçimi.....	90
3.5 Verilerin Toplanması ve Analizi	90
3.6 Araştırmanın Bulguları.....	90
3.6.1 Örnek İşletme 1 (Amortisman Ayırma Yöntemleri).....	90
3.6.2 Örnek İşletme 2 (FIFO Yöntemi)	95
3.6.3 Örnek İşletme 3 (Eğitim-Öğretim Kazanç İstisnası)	98
3.6.4 Örnek İşletme 4 (Kurumlar Vergisi Teşviği).....	99
3.6.5 Örnek İşletme 5 (Kurumlar Vergisi Teşviği).....	101
3.6.7 Örnek İşletme 6 (Ar-Ge Teşvikleri).....	102
3.6.8 Örnek İşletme 7 (Ar-Ge Teşvikleri).....	103
3.6.9 Örnek İşletme 8 (Vergisiz Birleşme)	106
3.6.10 Örnek İşletme 9 (Sat ve Geri Kirala)	108
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	112
KAYNAKÇA	117
ÖZGEÇMİŞ.....	131

KISALTMALAR

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AO	: Ağırlıklı Ortalama
Ar-Ge	: Araştırma Geliştirme
BM	: Birleşmiş Milletler
DPT	: Devlet Planlama Teşkilatı
GRS	: Güvenlik Raporlama Sistemi
GVK	: Geçici Vergi Kanunu
IOM	: Institute of Medicine (Tıp Enstitüsü)
KDV	: Katma Değer Vergisi
KOBİ	: Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler
KOSGEB	: Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeleri Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
MEB	: Millî Eğitim Bakanlığı
ÖTV	: Özel Tüketim Vergisi
TDK	: Türk Dil Kurumu
TOBB	: Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği
TÜİK	: Türkiye İstatistik Kurumu
TÜSİAD	: Türkiye Sanayici ve İş Adamları Derneği
VUK	: Vergi Usul Kanunu
WHO	: Dünya Sağlık Örgütü

TABLO DİZİNİ

Tablo 1.1	: İşletme türleri.	4
Tablo 1.2	: ABD’de çalışan sayısına göre işletme ölçeği.....	6
Tablo 1.3	: Farklı büyüklükteki işletmelerin üstünlükleri ve sakıncaları	12
Tablo 1.4	: KOBİ’lerin çalışan personel sayısı, yıllık net satış hâsılatı ve yıllık mali bilanço toplamına ait olan alt ve üst sınırları.....	14
Tablo 1.5	: AB’de KOBİ tanımları.....	23
Tablo 1.6	: ABD’de çalışan kişi sayısına göre işletme ölçeği	25
Tablo 1.7	: Almanya’da KOBİ sınıflandırılması	26
Tablo 1.8	: Fransa’ da çalışan kişi sayısına göre işletme ölçeği.....	26
Tablo 1.9	: İngiltere’de sektörlere göre küçük ölçekli işletme tanımlaması.....	27
Tablo 2.1	: Türk vergi sistemindeki vergilerin sınıflandırılması.....	52
Tablo 2.2	: Teşvik uygulamaları.....	73
Tablo 2.3	: Yatırım teşvik uygulamalarında bölgeler.....	74
Tablo 3.1	: Satın alma bilgileri.	91
Tablo 3.2	: Alınan makinenin yevmiye defterine kaydı.	91
Tablo 3.3	: Amortisman oranı ve tutarı.	92
Tablo 3.4	: Normal amortisman tablosu.	92
Tablo 3.5	: Dönem sonlarında yapılması gereken muhasebe kayıtları.	92
Tablo 3.6	: Amortisman oranı a.....	93
Tablo 3.7	: Amortisman oranı b.....	93
Tablo 3.8	: Azalan bakiyeler usulü amortisman tablosu.....	93
Tablo 3.9	: Fevkalade usule göre amortisman ayırma.	94
Tablo 3.10	: Mayıs ayı mal alış ve üretime sevk tutarları.	95
Tablo 3.11	: Mayıs ayı stok kartı.	96
Tablo 3.12	: Dönem sonu ortalama maliyet tablosu.	97
Tablo 3.13	: Yıl sonu kurumlar vergisi tablosu.	98
Tablo 3.14	: İndirimli KV hesaplama tablosu.	99
Tablo 3.15	: İndirimli oran uygulanacak tevsii yatırıma isabet eden kazanç tutarı hesaplama formülü.....	100
Tablo 3.16	: Geliştirme giderlerinin tali hesap dökümü.....	103
Tablo 3.17	: Katlanılan giderler tablosu.	104
Tablo 3.18	: Dönem giderleri muhasebe tablosu.....	104
Tablo 3.19	: Hesap kaydı.	105
Tablo 3.20	: “X” A.Ş. hesap kaydı.	106
Tablo 3.21	: “Y” A.Ş. hesap kaydı.	106
Tablo 3.22	: Birleşme sonu bilanço.	107
Tablo 3.23	: Devreden “X” A.Ş. muhasebe kayıtları.	107
Tablo 3.24	: Devralan “Y” A.Ş. muhasebe kayıtları.	108
Tablo 3.25	: Muhasebe kayıtları a.	109
Tablo 3.26	: Muhasebe kayıtları b.	109
Tablo 3.27	: Muhasebe kayıtları c.	110

ÖZET

ÇEŞİTLİ BÜYÜKLÜKTEKİ İŞLETMELERDE VERGİ PLANLAMA YÖNTEMLERİ: ANKARA İLİ SİNCAN İLÇESİNDEKİ İŞLETMELERDE UYGULAMA

ZEYBEK, Gülşah

Yüksek Lisans, İşletme Bilim Dalı

Tez Danışmanı: Doç. Dr. Yaşar KÖSE

Şubat 2018, 131 sayfa

Ekonomik, teknolojik ve sosyal gelişmeler işletmeleri hiç beklemedikleri durumlarla karşı karşıya bırakabilmektedir. Özellikle küreselleşme olgusunun getirdiği acımasız rekabet koşulları karşısında işletmeler varlıklarını sürdürebilmek ve başarıyı yakalayabilmek için yoğun bir mücadele vermektedirler. Hızlı değişikliklerin yaşandığı ve rekabetin giderek sertleştiği bu ortamda işletmelerin başarılı olmaları için stratejik planlama anlayışını benimsemeleri gerekmektedir. Vergi planlaması da bunların başında gelmektedir.

Vergi planlaması, hali hazırda devam etmekte olan yasal sınırlar içerisinde, işletme sahibi açısından kâr oranını düşüren ve işletmeler açısından gider olarak görülen verginin minimum seviyeye indirilme gayretidir. Verginin, işletmeden nakit çıkışını gerektiren giderlerden bir farkı yoktur. Bu nedenle hangi ülkede olursa olsun mükellefler vergi ödemekten hoşlanmamakta ve sürekli olarak vergi yüklerini azaltmanın yollarını aramaktadırlar.

Vergi planlaması her düzeydeki işletme için büyük önem taşımaktadır. Çünkü önemli olan işletmelerin vergi yüklerini yasa dışı yöntemlerle azaltmak yerine, yasal yöntemlerle azaltmalarıdır. Son zamanlarda üzerinde durulmaya başlanan bu konunun dünyadaki ekonomik ilişkilerde, bilgi ve iletişim teknolojileri düzeyinde meydana gelecek yeni gelişmelerle çok daha fazla önem taşıyacağı ortadadır. Bu nedenle

hazırlanan bu çalışmanın amacı, vergi planlamasının önemini ve özellikle çok uluslu işletmelerin hangi yöntem ve araçları kullanarak yasal bir şekilde daha az vergi ödeyebileceklerini ortaya koymaktır.

Bu amaçla hazırlanan çalışmada; İşletme ve vergi planlama kavramlarının açıklanmasından sonra, çeşitli büyüklükteki işletmelerin yaygın olarak faaliyet gösterdikleri alanlarda vergi planlamasını ve bu planlama yöntemlerinin gruplandırılması ve ilgili kanunlara göre planlama yöntemlerini ilgili işletmenin tercih ettiği yöntemler doğrultusunda ortaya koymaktadır. Vergilerin işletmeler üzerindeki etkilerine değinilerek, özellikle kurumlar vergisi, gelir vergisi, katma değer vergisi ve vergi usul kanunları başta olmak üzere diğer vergi kanunlarına göre uygulanabilecek vergi planlaması yöntemleri değerlendirilmiştir. Çalışma kapsamında, işletmelerin iktisadi yaşam süreçleri boyunca ödemekle yükümlü oldukları vergileri, ilgili kanunların belirlediği sınırlar çerçevesinde en aza indirme yönündeki davranışları hakkında teorik temelleri ortaya koymaya çalışılmış ve bu bağlamda Ankara ilinde faaliyette bulunan dokuz ayrı işletmenin farklı vergisel işlemleri ile ilgili vergi planlama yöntemlerinden örneklemeler yapılmıştır.

Anahtar Kelimeler: İşletme, vergi, vergi planlaması, vergi planlama yöntemleri.

ABSTRACT

VARIOUS GREAT ENTERPRISES TAX PLANNING METHODS: APPLICATIONS IN BUSINESS DISTRICT IN ANKARA SINCAN

ZEYBEK, Gülşah

Master of Business Administration Dept.

Supervisor: Doç. Dr. Yaşar KÖSE

February 2018, 131 page

Economic, technological and social development businesses can face unforeseen situations. Especially in the face of the brutal competition conditions brought about by the phenomenon of globalization, businesses are struggling to survive and capture success. In this environment where rapid changes are taking place and competition is getting harder and harder, businesses need to adopt strategic planning approach to be successful. Tax planning is at the forefront of these.

Tax planning or business taxation is an effort to reduce the most in the current legislation, reducing the profit in terms of the owner of the enterprise and deeming it as an expense in terms of operation. There is no difference between expenses that require cash output from operating the tax. For this reason, taxpayers do not like paying taxes in any society and are constantly looking for ways to reduce their tax burden.

Tax planning is crucial for businesses at all levels. Because it is important that businesses reduce their tax burdens by legal methods instead of reducing them illegally. This issue, which has recently begun to be discussed, is likely to be of much more importance in the economic relations around the world and in new developments in the field of information and communication technologies. The aim of this study, therefore, is to show the importance of tax planning and the ways in which multinationals can legally pay less taxes.

In the study prepared for this purpose; After clarification of business and tax planning concepts, tax planning in the fields where various size enterprises operate widely and grouping of these planning methods and planning methods according to the related laws are in line with the methods preferred by the concerned business. Tax planning methods that can be applied according to KVK, VUK, GVK, VAT and other Tax Laws have been evaluated by referring to the effects of tax on businesses. Within the scope of the study, the theoretical bases of the behavior of the enterprises to reduce the taxes they are obliged to pay through the economic life cycle in the framework of the limits determined by the related laws were tried to be put forward and in this context samples of the tax planning methods of the nine enterprises operating in Ankara province were made.

Keywords: Enterprises, tax, tax planning, tax planning methods.

GİRİŞ

Sosyal bir yapı olan aile içerisinde doğan insan, toplumun bir ögesi olarak bulunmakta ve o toplum içerisinde ihtiyaçlarını karşılayarak varlığını devam ettirebilmektedir. Globalleşen dünya koşullarında insanların günlük ihtiyaçlarının neredeyse tamamına yakınının üretimi işletmelerde gerçekleşmektedir. İnsan, sahip olduğu zekasıyla diğer tüm canlı türlerinden ayrılarak üstünlüğünü belli eder ve barınacakları bölgeleri, yiyeceklerini ya da yiyeceklerini belli başlı bir takım işlem den geçirerek ihtiyaçlarını karşılar. Bu işlemlerin gerçekleştirildiği yerler işletme olarak adlandırılır (Arslan, 2012: 8).

Günümüzde bütün işletmelerin hedefi insana hizmettir ve onun ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik faaliyetlerdir. Geçmişten günümüze gelen ve değişmeyen yeme, içme ve barınma ihtiyaçlarını karşılama devrelerle, çiğ yiyecekte, pişmiş ve daha mükemmel yiyeceğe, giyeceğe ve eve ihtiyaç duyarak gelmektedir. Bu ihtiyaçlar toplumun gelişmişlik düzeyine bağlı olarak sürekli çeşitlenerek artmaktadır. İşletmeler de bu çeşitlenerek artan ürün yelpazesini karşılamaya yönelmişlerdir (Arslan, 2012: 8).

Günümüz dünyasında küreselleşen ekonomi içerisinde işletmeler hızlı bir değişim süreci yaşamaktadırlar. İşletmelerin bu değişim sürecinden uzak kalmaları mümkün değildir (Sabuncuoğlu ve Tokol, 2013: 61).

Bilindiği gibi işletmelerin amacı başta kâr elde edip devamlılığını sağlamak ve topluma hizmet etmektir. Ancak işletmeler bu amaçlara ulaşmak için çaba sarf ederken aynı zamanda kârlarını da maksimize etmek istemektedirler. İşte bu durumda işletmeler için oldukça fazla bir masraf olarak addedilen vergi kavramı ortaya çıkmaktadır (Çağlar, 2008: 1).

Vergi, devletin kamu harcamalarını finanse etmek için, kişi ve kurumlardan ödeme güçlerine göre karşılıksız alınan ekonomik değerdir. Verginin zorla alınması, vergiden kaçınma eğilimine neden olmaktadır. Toplumda başta Küçük ve Orta Büyüklükteki işletmeler olmak üzere hemen hemen bütün işletmeler yani vergi

yükümlüleri gerek yasal olmayan vergiden kaçırma gerek yasal olan vergiden kaçınma yollarına başvurabilmektedirler. Çalışma kapsamında işletmeler açısından vergiye olan tepkileri incelenerek başvuru vergi planlaması ve vergi planlama yöntemlerinin uygulanmasıyla elde edilen avantajlara değinilmiştir.

Çalışmanın birinci bölümünde İşletme kavramı, İşletmelerin gruplandırılması, büyük, orta ve küçük işletme kavramları detaylı olarak açıklanmıştır.

Yapılan çalışmanın ikinci bölümünde vergi, vergi ile ilgili kavramlara değinilmiş, vergilerin sınıflandırılmasına yer verilerek, çeşitli büyüklükteki işletmelerde vergi planlama yöntemleri, vergiden kaçınma ve vergiden kaçırma ayrımı incelenerek, muvazaa ve peçeleme kavramları ile ikinci bölüm tamamlanmıştır. Ayrıca çalışmanın bu bölümünde sırasıyla gelir vergisinde, kurumlar vergisinde, katma değer vergisinde ve vergi kanunlarındaki boşluklardan kaynaklanan vergi planlaması yöntemleri incelenmiştir.

Çalışmanın son bölümünde ise Ankara ili Sincan ilçesinde faaliyette bulunan bazı işletmelerin vergi planlama yöntemlerinden örnek uygulamalara yer verilmiş ve elde edilen bulgular neticesinde işletmelerin uyguladıkları vergi planlama yöntemlerinin işletmenin muhasebe verileri üzerindeki etkileri ve hangi yöntemlerden yararlandıkları incelenmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

ÇEŞİTLİ BÜYÜKLÜKTEKİ İŞLETMELER

1.1 İşletmelerde Büyüklük Kavramı ve İşletme Büyüklüğü Ölçütleri

İşletme “kişi veya kurumların ihtiyaçlarını karşılamak üzere, üretim faktörlerini uyumlu bir biçimde bir araya getirerek ekonomik mal ve hizmet üreten ve/veya pazarlayan, sonunda maddi veya manevi bir kar elde etmeyi amaçlayan iktisadi, teknik ve hukuki birimler” şeklinde tanımlanabilir (Ataman ve diğ., 2001:2).

İnsanların çeşitlilik arzeden ihtiyaçlarını karşılamak üzere dünyanın farklı ülkelerinde çok farklı nitelikte ve türde işletmeler faaliyette bulunmaktadır. İşletme kavramı literatürde tanımlanırken ülkelerin hukuki yapıları gereği farklı amaçlar gözetilerek ve farklı gruplandırmalar ya da sınıflandırmalar yapılabilmesi şeklinde ifade edilmektedir. İşletmeleri farklı isimlerde gruplandırma ya da sınıflandırmanın temel sebepleri; işletmeleri ayrıştırarak daha yakından tanımak, birbirine karıştırmadan, mevcut sorunlarını belirlemek ve bunlara çözüm yolları bulmaktır (Arslan, 2012: 37).

Bu bilgiler ışığında işletmeleri genel olarak; Tablo 1.1’de de görüldüğü gibi (Dinçer ve Fidan, 2000: 140):

1. Hukuki Şekilleri Bakımından İşletmeler
2. Ekonomik Şekilleri Bakımından İşletmeler
3. İşleyişleri Bakımından İşletmeler
4. Büyüklükleri Bakımından İşletmeler adı altında dört ana başlık altında gruplandırarak açıklayabiliriz.

Tablo 1.1: İşletme türleri (Dinçer ve Fidan, 2000: 140).

İŞLETME TÜRLERİ	
Hukuki Şekilleri Bakımından İşletmeler	1. Özel İşletmeler 2. Kamu İşletmeleri 3. Yabancı Sermayeli İşletmeler
Ekonomik Şekilleri Bakımından İşletmeler	1. Mal Üreten İşletmeler 2. Ticaret İşletmeleri 3. Hizmet Üreten İşletmeler
İşleyişleri Bakımından İşletmeler	1. Tarım İşletmeleri 2. Sanayi İşletmeleri 3. İnşaat Sanayi ile Uğraşan İşletmeler 4. Ulaştırma ve İletişim İşletmeleri 5. Finans İşletmeleri 6. Serbest Meslek ve Diğer Hizmet İşletmeleri 7. Kiralama İşletmeleri
Büyüklikleri Bakımından İşletmeler	1. KOBİ (Küçük ve Orta Boy İşletmeler) 2. Büyük İşletmeler

Yapılan çalışmada işletmeler büyüklüklerine göre incelenmiş ve işletme hakkında detaylı bilgi verilmiştir.

İşletmelerde büyüklük kavramının açıklanmasında öncelikle işletme büyüklüğü ölçütlerine yer verilmekte, ardından büyüklüklerine göre işletme tanımlarına ve gerekli bilgilere değinilmektedir.

İşletmeleri büyüklüklerine göre sınıflandırmada uluslararası standartlarda bir ölçüt bulunmamaktadır. Bu sebeple büyüklüklerine göre sınıflandırma birçok kalitatif (niteliksel) ve kantitatif (niceliksel) ölçütlere dayandırılır. Her ne kadar niceliksel ölçütler daha somut ve pratik iseler de başlı başına bu tür ölçütlerin yeterli olmadığı durumlar da söz konusu olabilmektedir. Bu yüzden niteliksel ölçütlerden de yararlanma yoluna gidilir (Özçam, 2007: 28-29).

İşletmelerin büyüklüklerine göre niceliksel veya kantitatif olarak belirlenmesinde kullanılan temel ölçütler şunlardır (Doğan, 1998: 41):

1. Üretim miktarı,
2. İşletmenin sermaye tutarı,
3. Çalışan işçi sayısı,
4. İşletmenin sektördeki pazar payı,

5. Ciro ya da satış hasılatı,
6. Dönen ve duran varlıklar toplamı,
7. Kullanılan girdi miktarı,
8. Kullanılan tezgâhların ve makinaların gücü ve sayısı,

Hangi ölçütlerin temel teşkil edeceği işletmenin türüne veya tipine göre değişir. Bu değişiklik; hizmet işletmelerinde işçi sayısına dayanırken, çimento fabrikalarında döner fırın sayısına, şeker fabrikalarında üretim miktarına, iplik fabrikalarında ip sayısına, enerji santrallerinde beygir gücüne, otel işletmelerinde yatak sayısına, sinema ve tiyatrolarda ise koltuk sayısına dayanmaktadır (Doğan, 1998: 41).

Diğer taraftan işletmelerin büyüklüklerine göre küçük, orta ve büyük olarak sınıflandırılmasında göz önüne alınan başlıca niteliksel ya da kalitatif ölçütler şunlardır (Dinçer ve Fidan, 2000: 140):

1. Yönetim yapısı (girişimci ve yönetici ayrımı),
2. İşletmenin hitap ettiği pazar (yerel, ulusal, uluslararası),
3. İşletmenin yasal statüsü,
4. Sermayesinin işletme sahibince karşılanıp karşılanmaması.

Yukarıda belirtilen ölçütlere göre ülkemizdeki işletmeleri; küçük, orta ve büyük ölçekli işletmeler olmak üzere üç temel ana grupta sınıflandırmak mümkündür. Büyük ölçekli işletmeler kapsamı dışında kalan küçük ölçekli işletmeler ve orta ölçekli işletmeler “KOBİ” olarak adlandırılmakta; işlevleri, sorunları ve önemleri bakımından bir bütünlük içerisinde ifade edilmeye çalışılmaktadır (Özçam, 2007: 30).

İşletmelerin büyüklüklerine göre üç grupta toplanmasına temel gerçekte göreceli bir anlam ifade eder. Çünkü bir işletmenin büyük ya da küçük olarak kabul edilmesi işletmenin bulunduğu ülkeye, hatta aynı ülke içindeki yere, faaliyet konusuna ve zamana göre değişiklikler gösterir. Örneğin; gelişmiş ülkelerde küçük ölçekli olarak ifade edilen bir işletme, gelişmekte olan ülkelerde orta büyüklükte ve hatta bazen büyük işletme olarak kabul edilmektedir (Doğan, 1998: 42).

1.1.1 Uluslararası Koşulda Büyük İşletmeler

Amerika Birleşik Devletleri (ABD)'nde genel olarak ölçek büyüklüğünün tespitinde işletmelerde istihdam edilen personel sayısı dikkate alınmaktadır. Bu ülkede büyük işletmelere yönelik yapılan tanım Tablo 1.2'de açıklanmıştır.

Tablo 1.2: ABD'de çalışan sayısına göre işletme ölçeği (Özpençe, 2006: 6).

Ölçek	Çalışan Kişi Sayısı
Mikro İşletmeler	20 kişiye kadar
Küçük İşletmeler	20-99 veya 499
Orta İşletmeler	500-995 veya 500-1499
Büyük İşletmeler	1500 kişiden fazla

Tablodan anlaşılacağı gibi, 1500 kişiden fazla işçi çalıştıran işyerleri büyük işletme olarak nitelendirilmektedir. Çalışan kişi sayısındaki farklılıklar işletmenin bulunduğu sektörden kaynaklanmaktadır (Özpençe, 2006: 6).

Japonya'da 300 milyon Yen'in üzerinde sermaye miktarı ve 300 kişiden fazla çalışanı bulunan imalat sektörü işletmeleri büyük işletme kategorisine girerken; Almanya'da imalat sektörü için çalışan sayısının 500 kişiden fazla olduğu işletmeler büyük ölçekli işletme olarak kabul edilmektedir (Dağdelen, 1997: 16-17).

Uluslararası kuruluşlar arasında önemli bir yere sahip OECD, yaptığı tanımlamalarda çalışan kişi sayısını dikkate almaktadır. OECD, 100-500 işçi çalıştıran işletmeleri orta ölçekli olarak tanımlamıştır (Özçam, 2007: 31). Buna göre 500 kişiden fazla işçi çalıştıran işletmeler büyük işletme olarak ifade edilebilir.

Avrupa Birliği (AB) ise, 1996 yılında yapmış olduğu tanımlamayı Komisyonun tavsiyesiyle 2003 yılında değiştirmiştir. 1 Ocak 2005 tarihinden itibaren geçerli olan bu tanımlamaya göre orta ölçekli işletme; 50-250 arasında personel çalıştıran, yıllık satış cirosu 50 milyon Euro'yu aşmayan, bilanço değeri en çok 43 milyon Euro olan işletmelerdir (Özpençe, 2006: 10-11). Dolayısıyla bu sınırları aşan işletmeler büyük işletme olarak kabul edilecektir.

1.1.2 Ülkemiz Koşullarında Büyük İşletmeler

Ülkemizde işletme büyüklüğü tespitinde çeşitli kurumlar, değişik ölçütleri kullanmaktadır. Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK) yaptığı tanıtımda çalışan kişi sayısını dikkate almaktadır. Buna göre; 1 ve 9 kişi aralığında işçi istihdam eden işletmeler mikro işletme, 10 ve 49 kişi arasında istihdam eden işletmeler küçük işletme, 50 ile 250 kişi arasında işçi çalıştıran işletmeler orta büyüklükte işletme ve 250 kişiden fazla işçi istihdam eden işletmeler de büyük işletme olarak kabul edilmektedir. Kalkınma Bakanlığı'nın (Devlet Planlama Teşkilatı (DPT)'nin yaptığı tanım TÜİK'in yapmış olduğu tanımla hemen hemen aynıdır. 1 ile 9 kişi arasında işçi istihdam eden işletmeler çok küçük ölçekli, 10 ile 49 kişi arasında işçi istihdam eden işletmeler küçük ölçekli, 50 ile 99 kişi arasında işçi istihdam eden işletmeler orta ölçekli, 100 ve daha fazla işçi istihdam eden işletmeler ise büyük ölçekli işletme şeklinde tanımlanmıştır (Özçam, 2007; 31-32).

19.10.2005 tarihli bakanlar kurulu kararıyla çıkarılan, 18.11.2005 tarih ve 5331 sayılı Kanun ve 2005/9617 Karar Sayılı, Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkındaki Yönetmeliğin getirdiği tanım ve ilkelerin bütün kurum ve kuruluşların uygulamalarında temel alınmasını sağlamak için hazırlanmıştır. 04.11.2012 tarih ve 28457 sayılı Resmî Gazete ile KOBİ tanımında gerçekleştirilen değişikliğe göre yeniden düzenlenmiştir. Buna göre çalışan personel sayılarında değişiklik yapılmasına nazaran geçen yedi yıllık enflasyon farkı da dikkate alınarak işletmelerin tanım ölçütlerinde kullanılan küçük ve orta ölçeklerinde yıllık ciro ve mali bilanço rakamlarında değişiklik yapılmıştır. Söz konusu yönetmeliğin 3. maddesinin, b bendinde “250 kişiden az yıllık çalışan istihdam eden ve yıllık net satış hasılatı ya da mali bilançosu 40 milyon TL'yi aşmayan işletmeleri “KOBİ” olarak tanımlamıştır. Dolayısıyla bu sınırları aşan işletmeleri büyük işletme olarak kabul etmek mümkündür. Ayrıca Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği (TOBB) de bu yönetmelikteki tanımı benimsemektedir (Özpençe, 2006; 41-43).

1.2 Büyük İşletmeler

Canlı varlıklar gibi işletmeler de büyüyüp gelişmek varlıklarını sürdürmek isterler ve bu durum işletmelerin temel amaçlarından biri olarak ifade edilir. Nitekim serbest piyasa şartları da işletmeleri sıkı bir rekabete yöneltmekte ve bu durumda

büyüme ve gelişmeyi zorlamaktadır. Hükümetin ekonomik ve siyasi planlarındaki değişim, tüketicinin ihtiyaçları ve tercihlerindeki değişim, rekabet şartları ve teknolojik gelişmeler işletmeleri büyüme ve gelişmeye zorlamaktadır. Nüfus artışları ve değişen çevre şartları ve buna bağlı olarak artan talebe cevap verme gereği büyük işletmelerin daha da gelişmesini ve küçük işletmelerin de büyümesini sağlamaktadır. Çevreden gelen teknolojik gelişim, değişim, talep, finansman sağlama, pazarın coğrafi dağılımı, yönetim yeterliliği ve tüketiciyi koruma mevzuatı; işletme büyüklüğünü etkileyen temel etmenlerdir (Arslan, 2012: 77).

Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmeliğin 3. maddesinin, b bendinde 250 kişi ve daha çok işçi çalıştıran ve yıllık net mali bilançosu ya da satış hasılatı 40 milyon TL'yi aşan işletmeleri büyük işletme olarak kabul edilmektedir (2012/3834 Bakanlar Kurulu Kanun Eki).

1.2.1 İşletmelerin Büyüme Nedenleri

İşletmelerin zamansız ve hızlı büyümelerinin işletmeleri zor durumda bırakabileceğinden dolayı, işletmelerin kademeli ve belirli büyüme hedeflerini kaldırmaya hazır olduklarında büyümeleri önerilir. İşletmelerin büyüme nedenleri şu şekilde ifade edilebilir. (Arslan, 2012: 77):

1. Büyümede çevreden kaynaklanan nedenler,
2. Büyümede finansal nedenler,
3. Büyümede üretime ilişkin nedenler,
4. Üretimin kalitesini yükseltmek,
5. Büyümede etkinliği sağlayarak kârı artırma isteği,
6. İşletme için en uygun büyüklüğe ulaşarak maliyetleri düşürmek,
7. Büyümede pazarlamaya ilişkin nedenler,
8. Hammadde ve diğer üretim elemanlarının tedarikinde avantajlar sağlamak.

1.2.2 İşletmelerin Büyüme Şekilleri

İşletmelerin büyüme şekilleri, küçülerek büyüme, çapraz büyüme, dikey büyüme ve yatay büyüme olarak dört alt başlığa ayrılarak incelenir.

1.2.2.1 Küçülerek büyüme

Küçülme, işletme faaliyetleri ile birlikte örgüt yapısını da gözlemleyerek, temel kabiliyetlerinin dışında kalan faaliyetleri yerine getiren birim ve/veya bölümlerini kapatması, tüm süreçleri gözden geçirerek etkin ve verimli olarak faaliyet yürüteceği alana çekilerek yeniden şekillenmesi olarak ifade edilmektedir (Arslan, 2012: 79).

Küçülerek büyüme stratejisi, işletmenin fiziksel, örgütsel vb. alanlarda küçülme sağlamasına karşın nitel olarak bir büyüme gerçekleştirmesidir. İşletmeler bu stratejiyi dış kaynaklardan yararlanma, değişim mühendisliği, şebeke organizasyonlar, personel güçlendirme, toplam kalite gibi farklı tekniklerden yararlanarak gerçekleştirebilir (Kocaoğlu, 2010: 82).

Küçülerek büyüme stratejisi, işletmenin faaliyet sonuçlarının küçülmesi anlamına gelmez. Yönetim yapısını küçültürken dış kaynakları kullanarak veya büyük bir transatlantik yerine küçük gemilerden oluşan bir filo kurarak büyümek anlamına gelir. Bu açıdan buna küçülerek büyüme stratejisi demek daha doğru olur (Dinçer ve Fidan, 2003: 226).

1.2.2.2 Çapraz büyüme

Diğer bir ifadeyle diyagonal büyüme olarak da adlandırılan çapraz büyüme; işletmenin kendi esas faaliyet alanı dışında bulunan sektörlere girerek burada; yeni bir işletme kurması, yeni bir işletme satın alması veya bir işletme ile birleşmesi yoluyla sağlayacağı büyüme biçimidir (Arslan, 2012: 79).

1.2.2.3 Dikey büyüme

Dikey büyüme, işletmeler, kendilerine ara mamul ve hammadde tedarik eden işletmeleri bir şekilde ele geçirirler, onlarla birleşirler veya yine aynı şekilde üretilen ürünleri pazarlayacak bu işletmeleri kendileri kurar ve aynı şekilde ortaya çıkarırlarsa bu duruma dikey büyüme adı verilir (Arslan, 2012: 79).

1.2.2.4 Yatay büyüme

Yatay büyüme şekilleri, aynı üretim alanında yeni yatırımlar yaparak, hizmet ve mal üretecek başka işletmeler ile birleşerek ya da o işletmeleri ele geçirerek

işletmenin büyütülmesi biçimine denir. Yatay olarak büyüyen işletme, kendi çalışma alanında yeni rakip işletmelerin ortaya çıkmasını zorlaştırır. Yatay büyüyen işletmenin sermaye yapısı kuvvetlenir ve yönetimi sağlıklı bir yapıya kavuşturulmuş olur, pazarı ve pazardaki hâkimiyeti artar ve büyür. İşletmenin yatay büyümesi, ekonomik kaynakları verimli ve etkin kullanımı sağlayabilir. Diğer bir taraftan, birçok prosedür ve yazışma gerektirdiğinden bürokrasiyi ve yönetim masraflarını arttırır, organizasyonun büyümesini sağlar (Arslan, 2012: 78).

1.2.3 Büyük İşletmelerin Sorunları ve Büyürken Yapılan Hatalar

İşletmeler büyürken ve uluslararası satışları artarken organizasyonel yapılarını yeni taleplere uyum sağlayabilecek hale getirmek ve devamlı olarak zorlu ve fırsat dolu yeni iş imkanlarının farkında olmak zorundadırlar (Drake ve Caudill, 2001). Böylece büyük olmanın zorlukları ve büyük bir organizasyona dönüşürken yapılan hatalarla yüzleşmek durumunda kalabilirler.

Her firma büyürken ve çok uluslu olurken birçok karmaşık problemle yüz yüze gelir. Bu durum da büyüme sancılarını şiddetlendirmektedir. Firma sadece daha büyük ölçekli hale gelmesi durumuna hakim olmaya çalışmayacak aynı zamanda coğrafi olarak dağılmış pazarlarda bulunan çeşitli ürün hatlarını düzen içinde yönetmeyi öğrenmek durumunda kalacaktır. Bunun sonucunda büyüyen firmalar için birbirinden ayrı bölgesel operasyonlara ne kadar idari özerklik vereceği ve gelişme stratejisi politikasına ve kaynakların verimli bir şekilde dağıtılmasına olanak sağlayan en uygun ne tip bir organizasyon oluşturacağı çok önemlidir (Drake ve Caudill, 2001).

Organizasyonların stratejik gelişimi için organizasyonel başarı faktörleri ve organizasyonel gelişim arasında uyum olmalıdır. Bir başka deyişle organizasyonun ölçeği ve gelişmişlik durumu arasında uygunluk sağlanamazsa büyüme sancıları görülür. Bu kapsamda yapılan araştırmaların sonucunda organizasyonun büyüme sancılarının 10 belirtisi şu şekilde saptanmıştır (Flamholtz ve Hua, 2002):

1. Çalışanlar bir günde yeteri kadar saat olmadığını hissederler.
2. Çalışanlar yangın söndürmek (çıkan acil problemleri çözmek için) için çok zaman harcarlar.
3. Çalışanlar diğer çalışanların ne yaptığından habersizdir.
4. Çalışanlar firmanın nerede yönetildiğini anlamakta eksik kalırlar.
5. Firmada çok az sayıda iyi yönetici vardır.

6. Çalışanlar bir şeyin doğru yapılmasını istiyorsam onu kendim yapmak zorundayım şeklinde hissederler.
7. Çoğu çalışan toplantıların zaman kaybı olduğunu düşünür.
8. Plan yapıldığı zaman planın takibi çok az yapılır ve planlananlar sadece yapılmamış olarak kalır.
9. Çalışanlar, firmadaki pozisyonları/yerleri ile ilgili kendilerini güvensiz hissederler.
10. Organizasyon satışlar açısından büyürken karlılık açısından büyümez.

1.2.4 Farklı Büyüklükteki İşletmelerin Üstünlükleri ve Sakıncaları

Gündelik iş hayatında cüce işletme, küçük işletme, orta büyüklükteki işletme, büyük işletme veya dev işletme kavramları yerine daha çok, büyük işletme ve küçük işletme kavramları kullanılmaktadır.

Aslında, işletmelerin büyüklükleri ve küçüklükleri nispi oransal yani biri diğerine göre büyük veya küçük olmaktadır. Bu açıdan sadece, Tablo 1.3'te de görüldüğü gibi büyük ve küçük işletmelerin üstünlüklerini ve sakıncalarını belirtmek yeterli olacaktır.

Tablo 1.3: Farklı büyüklükteki işletmelerin üstünlükleri ve sakıncaları (Arslan, 2012: 79-80).

KÜÇÜK İŞLETMELER	Üstünlükleri	<ol style="list-style-type: none">1. Ekonomik ve teknolojik değişme ve dalgalanmalara daha çabuk uyum sağlarlar2. Büyük işletmelerin rekabeti karşısında özel üretimleri ile ayakta kalabilmektedirler.3. Yönetim sistemleri sade olduğu için, işletme kararlarının alınması çok daha hızlı olur.4. Tüketici istekleri ile moda alanındaki değişimlere daha hızlı uyum sağlarlar.5. İşletme çalışanları arasında olumlu ve sıkı bir ilişki ve iş birliği vardır.
	Sakıncaları	<ol style="list-style-type: none">1. Sermaye azlığı kıvamlı büyüklüğe ulaşım ve bunun sağlayacağı kardan mahrumiyet,2. Para ihtiyacı ortaya çıktığında kredi bulma imkanının zayıflığı,3. Talep artışlarını zamanında karşılama zorluğundan müşterilerini kaybedebilir,4. Kurucuların bağımsız iş yapma istekleri işletme birleşmelerini zorlaştırır,5. İşletme sahip ve yöneticilerinin işletme eğitimi almadıkları için yeniliklere kapalı olmaları.
BÜYÜK İŞLETMELER	Üstünlükleri	<ol style="list-style-type: none">1. Yoğun teknolojik makinelerle çalışarak çalışan sayısını azaltarak bunlara ait sorunları azaltır.2. Talebin çok olduğu dönemlerde, bol miktarda satış yaparak en yüksek karlar elde edilebilir.3. Sermaye yetersizliği nedeniyle küçük işletmelerin yatırım yapamayacağı büyük yatırım projelerini gerçekleştirerek yüksek karlar elde edebilir.4. Hisse senedi veya tahvil çıkararak sermayelerini arttırabilirler veya sermaye piyasasından daha kolay sermaye tedarik edebilirler.
	Sakıncaları	<ol style="list-style-type: none">1. Değişen tüketici zevk ve alışkanlıklarını uyum zorlaştırır ve talepte bir azalma olduğu zaman, büyük işletmeler sabit masraflarını karşılayamaz duruma düşebilirler.2. Büyük işletmelerdeki çabaların birbirine uyumu ve destekler duruma getirilmesi zorlaştırır.3. Çalışanlar arasındaki ilişkilerin azaldığı, üst-alt iletişimini ve bilgi akışını azaltır.4. Çalışan ve araç gereç fazlalığı işletme yönetimini karmaşık hale getirerek verimliliği azaltır.5. Büyük işletmelerin rekabeti ortadan kaldıracak bazı açık veya gizli tüketici aleyhine olan kartel, tröst gibi anlaşmalar yapması kolaylaşır.

1.3 Küçük ve Orta Boy İşletmeler

KOBİ'ler dünya ekonomisinin hareketli ve sürükleyici yapılarından biri olmanın yanı sıra, ülkelerin sosyal ve iktisadi gelişimleri bakımından da oldukça önemli bir yere sahiptirler. Küçük ve orta büyüklükteki işletmelerle ilgili yapılan literatür incelemelerinde birçok tanım bulunmakla birlikte ortak bir tanımın olmadığı gözlemlenmiştir (Kahraman, 2012:10). Genel olarak ifade etmek gerekirse KOBİ'ler

sınırlı sermaye kullanımının yanında, el emeğine dayalı ve süratli karar verebilme yeteneğine sahip, idari giderleri minimum düzeyde olan ve düşük maliyetli bir üretim gerçekleştiren iktisadi girişimlerdir (Uludağ ve Vildan, 1990: 14).

Korcsmaros, Takacs ve Dowers'e göre; "Tarım ya da zanaat gibi bazı sanayi sektörlerinde KOBİ'ler hâkim bir rol oynamakla birlikte, finansal kuruluşlar ya da iletişim gibi bazı sektörlerde ise daha önemsiz bir yere sahiptirler" (Korcsmaros, Takacs ve Dowers, 2003).

Avrupa Birliği (AB)'nde olduğu gibi ülkemizde kabul edilen en belirgin KOBİ tanımı; çalışan sayısı, satış ve bilanço büyüklükleri baz alınan tanımlardır (Çelik ve Akgemci, 2010: 108). KOBİ tanımında etkili olan bazı faktörler şunlardır (Çetin, 1996:35): zaman, ekonomik kapasite, sanayileşme seviyesi, teknik donanım, tesis ve tezgâh sayısı, pazar genişliği, faaliyette bulunulan sektör, kullanılan üretim tekniği ve kapasite, üretilen malların nitelikleri, çalışan sayısı, kuruluş ve araştırmalardır. Dünya ekonomisinin esas etkinlik alanlarından biri olmalarına rağmen, net bir fikir birliği oluşturulamamış, genel kabul görmüş bir KOBİ tanımlaması yapmak oldukça zordur (Sariaslan, 1994: 12). Kaldı ki sanayileşme düzeyleri, faaliyet yürüttükleri iş kollarına ve üretim teknikleriyle bağlantılı olarak ülkeler arasında ve ülkelerin farklı bölgeleri, iş kolları arasında KOBİ tanımlamaları farklılaşabilmektedir (Karataş, 1991: 25).

KOBİ tanımı çoğunlukla ekonomik bir anlam taşımaktadır. KOBİ tanımlarında kullanılan genel ölçü, bir işletmede istihdam edilmiş olan çalışanların sayısıdır. Türkiye'de KOBİ tanımı 18 Kasım 2005 tarih ve 25997 sayılı Resmî Gazete'de yayınlanan ve 18 Mayıs 2006 tarihinde yürürlüğe giren "Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırması Hakkında Yönetmelik" ile mevzuat kapsamına girmiştir. KOBİ tanımı 2006 yılında uygulanmaya başlanan yönetmelik hükümlerine göre; personel sayısı 250'yi geçmeyen ve senelik net satış gelirleri veya mali bilançosu 25 milyon TL'yi geçmeyen işletmeler KOBİ olarak kabul edilmektedir. Sermayesinin ya da oy haklarının %25'inden fazlası kamu kurum ya da kuruluşlarının denetiminde bulunan işletmeler ise ilgili tanımlama kapsamına girseler dahi KOBİ olarak kabul görmemektedirler (KOSGEB, 2011).

Resmî Gazetede yayımlanan bu tanımda süreç içerisinde bazı değişiklikler yapılmıştır. 04 Kasım 2012 ve 790 sayılı Resmî Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe giren 'KOBİ'lerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelik' kapsamındaki tanıma göre KOBİ; çalışan sayısı 250'den az olan ve yıllık net satış

geliri veya mali bilançosundan herhangi biri 40 milyon TL’yi geçmeyen, yönetmelikte mikro işletme, KOBİ olarak adlandırılan iktisadi birimleri ya da girişimlerdir (Resmi Gazete, 2012). Bu tanımla birlikte mikro, küçük ve orta büyüklükteki işletmeler olarak sınıflandırılan ekonomik birimlerin ya da girişimlerin istihdam edileceği çalışan personel sayısı, yıllık net satış hasılatı ve yıllık mali bilanço toplamına ait olan alt ve üst sınırlar aşağıda Tablo 1.4’de gösterilmiştir.

Tablo 1.4: KOBİ’lerin çalışan personel sayısı, yıllık net satış hâsılatı ve yıllık mali bilanço toplamına ait olan alt ve üst sınırları (www.tobb.org.tr/Sayfalar/Detay.php?rid (ET: 21.10.2017).

Kriterler	Mikro Ölçekli KOBİ	Küçük Ölçekli KOBİ	Orta Ölçe KOBİ
Çalışan Sayısı	< 10	< 50	< 250
Yıllık Net Satış Geliri	≤ 1 Milyon TL	≤ 8 Milyon TL	≤ 40 Milyon TL
Yıllık Mali Bilanço Tablosu	≤ 1 Milyon TL	≤ 8 Milyon TL	≤ 40 Milyon TL

Tablo 1.4’de de görüldüğü gibi mikro işletmeler 10’dan az çalışan personeli ve 1 milyon TL’den az yıllık bilançosu olan işletmelerdir. Çalışan personel sayısı 50’den az ve 8 Milyon TL’den az yıllık bilançoya sahip kuruluşlardır. Orta büyüklükteki işletmeler ise 250’den az çalışan personeli ve 40 Milyon TL’den az yıllık bilançosu olan işletmelerdir. Tablo 1.4’de belirtilmiş olan kısıtlamalar dâhilinde bu üç sınıflandırmadan birine uygun geliyorsa bir KOBİ işletmesi olarak nitelendirilmektedir (Demirsel, 2006: 7).

Türk Hukuk sisteminde KOBİ ifadesi, KOSGEB’in kurulması hakkında ki yasada sıklıkla kullanılmaktadır. KOSGEB hakkındaki yasanın “tanımlara” ilişkin 2. Maddesinde kanunda yer alan “işletmeler” ifadesiyle kast edilen anlam şu şekilde tanımlanmıştır; “imalat sanayi sektöründe 1-50 arası işçisi bulunan sanayi işletmeleri küçük sanayi işletmesi, 1-50’e kadar çalışana sahip işletmeler orta ölçekli sanayi işletmeleri” olarak tanımlamaktadır. Türkiye’de KOBİ’lere mali destek sunan kuruluşların başında gelen Halk Bankası ise, “çalışan personel sayısı 1’den 150’ye kadar olan ve sabit yatırımları 100 Milyar TL’ye kadar olan işletmeleri” ifade ederken, Normal KOBİ’lerde ise “çalışan personel sayısı 1-250 arası olup, toplam makine ve ekipmanlarının kayıtlı net değeri 400 Milyar TL’yi aşamayanları” tanımlamaktadır.

18.01.2001 tarih ve 2429 sayılı KOBİ Teşvik Kararnamesi'ne göre ise KOBİ tanımı şu şekilde yapılmıştır; “gerek imalat gerekse de tarımsal alanda üretim yapan işletmelerden, resmi defter kayıtlarında arsa ve bina hariç, tüm donanımlarının toplam maliyeti 400 milyar TL'yi aşmayan işletmelerden, 1-9 arasında personele sahip olanlar mikro ölçekli, 10 ila 49 arası personele sahip olanlar küçük ölçekli, 50 ile 250 arasında personele sahip olanlar ise orta ölçekli işletme” olarak tanımlanmaktadır (www.halkbank.gov.tr; KOSGEB, 2000: 9 (E.T. 18.10.2017)).

1.3.1 KOBİ Kavramı ve Tanımında Kullanılan Kriterler

KOBİ kavramı, yapılan literatür incelemesinde ortak bir tanım ile birleşilemeyen bir tanımdır (Sarıaslan, 1994: 12). Gerek uluslararası gerekse de yerel anlamda üzerinde tam mutabakat sağlanmış bir KOBİ tanımı bulunduğunu söylemek güçtür, bu bağlamdan KOBİ kavramının tanımı ülkeden ülkeye farklılıklar gösterdiği gibi, aynı ülke içerisinde farklı kuruluşlar tarafından da değişik kimi tanımlara sahiptir. Bu kavramın tanımında işletmelerin gelişmişlik düzeyleri, buldukları ülkenin ulusal ekonomik özellikleri, kullandıkları teknolojik üstünlük, üretilen mal ya da hizmetlerin özellikleri, pazar büyüklüğünün önemi, üretim teknikleri, buldukları sektörün özellikleri, kişi ve kuruluşlara göre farklılaşmaktadır (Çetin, C. 1996: 35).

Lee ve McGuigan'e göre “Genel olarak, küçük ve orta ölçekli işletmeler herhangi bir ekonomide önemli bir sektör oluşturmaktadır. KOBİ'lerin diğer işletmelerden hangi bakımlardan farklı olduğunu anlamak hayati önem taşır. KOBİ tanımlarına dâhil edilen çeşitli özellikler vardır. Bunlar ciro, varlık, istihdam sayıları ve yönetim özelliklerini içerir” (Lee ve McGuigan, 2008:93). McMahan ise (2001) “KOBİ'lerin mali davranışlarını incelemek için diğer işletmelerle kıyaslanması gerektiğini,” belirtmiştir

Küçük ve Orta Boy işletme kavramı esasen emek ağırlıklı faaliyet gösteren, karar alma süreçleri hızlı, idari giderleri asgari düzeyde olan ve düşük maliyetlerde üretim gerçekleştiren işletmeleri tanımlamaktadır. Bu işletmeler aynı zamanda idari olarak bağımsızdırlar (İraz, 2005: 216).

MacGregor ve Vrazalic'e göre “Bir KOBİ'nin resmi bir tanımının bulunmaması, hükümetlerin ve çeşitli ekonomilerdeki diğer kuruluşların izlediği farklı yaklaşımlara yol açmıştır” (MacGregor ve Vrazalic, 2008: 31).

KOBİ kavramı, herkesçe kullanılmasına rağmen ilgili kurum ve kuruluşlar tarafından farklı biçimlerde tanımlanmaktadır. KOBİ tanımı yapılırken farklı kriterler göz önünde bulundurulur. Bu kriterlere göre tanımlama yapılmaktadır. Bu sebepten kaynaklı olarak uzlaşma sağlanmış bir KOBİ tanımlaması mevcut değildir. Dünyada yer alan KOBİ kavramının belirlenmesinde kullanılan genel ölçütler şunlardır (Çetin, H.Ç. 2007: 3): İş gücü sayısı, günlük ciro, ihracat- satış oranı, kapasite, pazar payı.

1.3.1.1 Kantitatif ölçütler

Kantitatif (Nicel) ölçütler, sayısal bilgiler yardımıyla KOBİ tanımlamaları yapılırken bilhassa da, ekonomik bakımdan göz önünde bulundurulan ölçütleri ifade eder (Müftüoğlu, 2002: 76). Bu kriterler esas olarak KOBİ'lerin uluslararası anlamda kabul edilmiş standartlara göre değerlendirilmesini mümkün kılmaktadır. Kantitatif ölçütler gerek uluslararası gerekse de yerel ölçekte uygulanan KOBİ politikaları ve KOBİ destekleri alanında değerlendirilecek önlemlerin uygulamasında şeffaflık ve denetlenebilirliğin gerçekleştirilmesi açısından oldukça belirleyici bir yere sahiptir. Bu kriterlerden bazıları şu şekilde sıralanabilir (Kalkan ve Keskin, 2005: 187).

Ticari Faaliyet Aşamasındaki Girdiler bakımından;

- a) İş gücü oranı
- b) İktisadi teşebbüsün sermayesi
- c) Enerji kullanımı
- d) Hammadde oranı
- e) Makine Parkının değeri
- f) Sabit varlıkların değeri
- g) Üretim hacmi
- h) Faaliyet alanı
- i) Aktif toplamı
- j) İç ve dış kaynaklar

İşletmenin Kapasitesine Göre;

- a) Sipariş oranı
- b) Senelik ticaret hacmi
- c) İhracat oranı
- d) Etkinlik gösterdikleri alandaki hacmi
- e) Kar hacmi

- f) Üretilen katma değer miktarı
- g) Faktör Maliyetleri Bakımından
- h) Ücretler toplamı
- i) Ücretsiz Aile emek gücü,
- j) Ödenen faiz miktarı,
- k) Ödenen vergi miktarı.

1.3.1.2 Kalitatif ölçütler

Kalitatif (Nitel) ölçütler, işletmelerin sayısal ölçütlerinin dışında işlevsel kriterlerle sınıflandırılmasında kullanılan ölçütlerdir. Kalitatif standartlar kuruluş sahipliği ve iktisadi kuruluşların organizasyonel şemasına yönelik tasnifin yapılması, genel tanımlamaya ilişkin esas kriterler kullanılmasını sağlaması bakımından önemlidir. Kalitatif ölçütler, insan unsurunun baskın etkisinin görüldüğü mikro ve küçük işletmelerin sınıflandırılmasında ve KOBİ politikalarının belirlenmesinde belirleyici bir konumda bulunmaktadır. Kalitatif ölçütleri esas olarak şu başlıklar altında toplamak mümkündür (Kalkan ve Keskin, 2005: 187):

1. İşletme sahibinin ve aile bireylerinin işletmede fiilen üretime katılması
2. Girişimcilik ve yöneticilik faaliyetlerinin işletme sahibi tarafından yapılması
3. Uzmanlaşma düzeyinde bir iş bölümü ve profesyonelleşmeye gidilmemesi
4. Çalışan ve girişimci ilişkileri
5. İşletme sahibine risk üstlenme ve sorumlunun ait olması
6. Yönetim ve mülkiyet bakımından bağımlı bir yapının varlığı,
7. Son teknoloji ürünlerin üretim aşamasında yeteri derece var olmaması veya uygulanmaması
8. Sermayenin esas olarak işletme sahibine ait olması
9. Sermaye ve finansmanın yetersizliği ya da sınırlı olması
10. İşletmenin mevcut yerel pazarın isteklerine yanıt verememesi
11. İşletmenin pazarda sahip olduğu payın oranı
12. İşletmenin satın alma ve satıştaki pazarlık gücü
13. Sermaye ve para piyasalarından faydalanılabilirlik,

1.3.2 Türkiye’de KOBİ Tanımı

Türkiye’de KOBİ kavramı ilk olarak: “08.01.1985 tarihli ve 3143 sayılı mülga Sanayi ve Ticaret Bakanlığı’nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun’un ek 1. Maddesi”ne dayanılarak hazırlanan ve 18 Kasım 2005/25997 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 2005/9617 karar sayılı yönetmeliğin 4-b maddesinde KOBİ tanımı yapılmıştır.

KOBİ tanımı üzerine çeşitli kurum ve kuruluşların birbirinden farklı tanımlamalar yaptığı görülmüştür (Müftüoğlu, 2007: 125). Konuya ilişkin olarak yapılan tanımlar göz önünde bulundurulduğunda çalışan sayısının göz önünde bulundurduğu tanımların oluşunu görmek mümkündür, fakat bu konuda bir fikir birliğine varıldığı da söylenemez.

Türkiye’de faaliyet yürüten KOSGEB, “Dış Ticaret Müsteşarlığı”, Eximbank”, Hazine Müsteşarlığı” ve Halk Bankası” gibi kurum ve kuruluşlar tarafından yapılmış olan tanımların daha çok iktisadi temelli olduğunu söylemek mümkündür. Bu bakımdan yapılan her bir tanım belirli amaçlar doğrultusunda yapılmıştır. Diğer bir taraftan özellikle teşviklerin arttığı süreçlerde kimi olanaklardan yararlanmak adına söz konusu tanımların daha çok hukuki bir nitelik kazandığı gözlemlenmiştir (Özdemir vd., 2006:35-36).

AB’de 2003 yılında yapılan tanımın resmi bir hal alması ancak 1 Ocak 2005 tarihinde mümkün olmuştur. Bu tarihten itibaren birliğe üye ülkelerin bu ortak tanımı temel almaları neticesinde AB ve AB’ye üye ülkeler arasında ortak bir tanım birliğine ulaşılmıştır. Türkiye’de de bu bağlamda AB’ye adaylık süreci sebebiyle Avrupa Komisyonunca hazırlanan “Katılım Ortaklığı Belgesi’nde” de Avrupa Birliği’nin resmi KOBİ tanımına uyum sağlaması için uygun bir tanımın kullanılmasını amaçlamıştır (DPT, 2007: 21).

KOBİ’lerin tanımlanması ile ilgili olarak AB ile uyumlu bir tanımda ortak buluşmak bağlamında 19.10.2005 tarih ve 9617 sayılı kararla Bakanlar Kurulu tarafından “Küçük ve Orta Ölçekteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelik” 18.11.2005 tarihli Resmî Gazetede yayımlanmıştır (destek. kosgeb.gov.tr/2005, (E.T.: 09.10.2017)). Yönetmelik bir taraftan AB’ye adaylık sürecinin bir gereğiiken öte yandan KOBİ kavramının uluslararası kabul görmüş bir tanımının kabul edilmesi bağlamında önemlidir. Bu

tanımın Türkiye’de ki tüm kurum ve kuruluşlar tarafından benimsenmesi amaçlanmıştır (DPT, 2007: 21).

Yönetmelik kapsamında düzenlenen KOBİ tanımına göre; yıllık 250 kişiye kadar çalışan olan işletmeler ile mali bilançosu veya yıllık net satış hâsılatı 25 milyon TL’yi geçmeyen ve bu yönetmelikte mikro işletme, küçük işletme ve orta büyüklükteki işletme olarak sınıflandırılan işletmeler KOBİ olarak tanımlanmıştır (Müftüoğlu, 2007: 145). Geleneksel olarak Türkiye’de KOBİ tanımı imalat sanayinde etkinlik gösteren küçük işletmeleri ifade etmektedir”.

1.3.2.1 Türkiye’de eski KOBİ tanımı (2006 ve öncesi)

Türkiye de AB’ye uyum kapsamında kabul edilen tanımın yanında, birçok kurum ve kuruluşa göre birçok farklı tanımın varlığı görülmüştür. KOBİ’lerle ilgili olarak temel alınan tanımın kapsamı ilgili kurum ve kuruluşlarca yapılabilecek teşviklerin tutarı, sağlanacak finansal destek ve amaçlarına göre değişiklik göstermektedir. 2006 yılına kadar KOBİ tanımı esas itibariyle çalışan sayısına paralel olarak yapılmıştır. Aşağıda belirtilen kurum ve kuruluşlar KOBİ’leri buldukları bölge koşulları ve Türkiye’deki ekonomik gelişmeleri göz önünde bulundurarak tanımlamışlardır.

KOSGEB’e Göre KOBİ Tanımı:” KOSGEB’in kuruluş kanununda 1-50 arasında işçi çalıştıran işletmeler küçük, 51-150 arasında işçi çalıştıran işletmeler ise orta büyüklükteki işletmeler biçiminde tanımlanmıştır” (KOSGEB, 2005: 83).

Hazine Müsteşarlığı’na Göre KOBİ Tanımı: “İmalat sanayisinde bulunan, yasal defter kayıtlarında arsa ve bina hariç makine, teçhizat, tesis, taşıt vb. değerleri toplamının tutarı 400.000 TL olan işletmelerde, 1-9 arasında işçi çalıştıran işletmeler çok küçük ölçekli, 10-49 arasında işçi çalıştıran işletmeler küçük ölçekli, 50-250 arasında işçi çalıştıran işletmeler orta ölçekli işletmeler” olarak tanımlamaktadır (KOSGEB, 2005: 83).

TÜİK ve DPT’ne Göre KOBİ Tanımı: “1-9 arasında işçi çalıştıran işletmeler küçük işletmeler, 10-49 arasında işçi çalıştıran işletmeler küçük ölçekli, 50-99 arasında işçi çalıştıran işletmeler orta ölçekli işletmeler” olarak tanımlamaktadır (KOSGEB, 2005: 82).

Dış Ticaret Müsteşarlığı’na göre KOBİ Tanımı: “28 Ocak 2000 tarihinde ve 23948 sayılı Resmi Gazete’nin 45. sayfasında, imalat sanayinin 1-200 arasında işçi çalıştıran gerçek usulde defter tutan, arsa ve bina hariç sabit sermaye tutarı bilanço net

değeri itibariyle 2 milyon dolar karşılığı TL'sini aşamayan işletmeler" olarak tanımlamıştır (TOBB, 2008:4).

1.3.2.2 Yeni yönetmelik kapsamında (2005-2012) KOBİ tanımı

Türkiye'de KOBİ tanımının birçok kurum ve kuruluş tarafından yapılması aslında ortak bir KOBİ tanımının olması gerekliliğini ortaya koymaktadır. Bütün tarafların kullanabileceği, ekonomik ve hukuki nedenlerle eksikliği hissedilen bir tanımın yapılma ihtiyacı ancak yeni ve farklı bir yönetmeliğin birkaç kurumun beraber çıkarmasıyla mümkün olabileceği görülmektedir.

19.10.2005 tarihli Bakanlar Kurulu kararıyla çıkarılan, 18.11.2005 tarih ve 5331 sayılı Kanun ve 2005/9617 Karar Sayılı, Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkındaki Yönetmeliğin getirdiği tanım ve ilkelerin bütün kurum ve kuruluşların uygulamalarında temel alınmasını sağlamak için hazırlanmıştır. 04.11.2012 tarih ve 28457 sayılı Resmî Gazete ile KOBİ tanımında değişikliğe gidilmiştir. Buna göre çalışan personel sayılarında değişiklik yapılmış ve geçen yedi yıllık enflasyon farkı da dikkate alınarak işletmelerin tanım ölçütlerinde kullanılan küçük ve orta ölçeklerinde yıllık ciro ve mali bilanço rakamları da arttırılmıştır.

Yönetmelik, KOBİ'leri mikro işletme, küçük işletme ve orta büyüklükteki işletmeler olarak üç grup şeklinde tanımlamaktadır. Tanımlamada iki temel kriterden yararlanılmıştır. Birincisi istihdam edilen çalışan sayısı, ikincisi işletmelerin mali büyüklükleridir. KOBİ'lerin sınıflandırıldığı 5. md. de yapılan tanımlara göre;

Mikro işletme: "10 kişiden az (1 ile 9 arasında) yıllık çalışan istihdam eden ve yıllık net satış hasılatı veya mali bilançosu 1 milyon TL'yi aşmayan çok küçük ölçekli işletmelerdir".

Küçük işletme: "50 kişiden az (10 ile 49 arasında) yıllık çalışan istihdam eden ve yıllık net satış hasılatı ya da mali bilançosu 8 milyon TL'yi aşmayan işletmelerdir".

Orta ölçekli işletme: "250 kişiden az (50 ile 249 arasında) yıllık çalışan istihdam eden ve yıllık net satış hasılatı ya da mali bilançosu 40 milyon TL'yi aşmayan işletmelerdir".

Bu tanımlamalara göre "net satış hasılatı" kavramından kastedilen bir işletmenin mali yıl içinde fatura edilmiş iş satışlarından yapılmış olan satış iskontoları ve iadeler düşürüldükten, indirimler yapıldıktan sonra kalan satış tutarlarıdır (Resmî Gazete,

2005: 4/c md). Yönetmelikte “istihdam” teriminden çalıştırmayı ifade ettiği bilinmekle birlikte, bu çalıştırmanın işletmenin çalıştırdığı kişiler şeklinde anlaşılmaktadır (md. 14). Yönetmeliğin 14. maddesinde yer alan “hangi süre ile olursa olsun, yılın veya günün belirli bölümlerinde veya mevsimlik işlerde çalışan işçiler, yıllık iş birimlerinin kesirlerini oluştururlar” ifadesinde bulunan “yıllık iş birimleri” teriminden kastedilen bazı esnek çalışma biçimleri ile çalıştırılanların ne ölçüde “çalışan” sayısına dâhil edileceğidir. Yani mevzuata göre bir işletmenin büyüklüğü belirlenirken çalışan personel sayısının değil, yıllık işgünleri toplamının temel alınmasıdır. Bu bağlamda çalışanların uzun süreli iş görmedikleri dönemlerin çalışılmış gibi sayılmaması gerekmektedir (Yönetmelik md. 4/b). Bu yönetmeliğe göre işçi, işverenler ve işveren vekilleri, düzenli olarak işletme içerisinde çalışan ve bu çalışma karşılığında belirli bir ücret alan ortaklar çalışan olarak esas alınacaktır. Stajyerler ve çıraklar ise “çalışan” olarak kabul edilmemektedir (Yönetmelik md. 4/c).

Kurum ve kuruluşların KOBİ’lerle ilgili yaptığı daha önceki tanımlamalarda kullanılan “sabit yatırımların değeri” kriteri yerine, net satışlar toplamı ya da yıllık bilançonun kullanılması, işletmelerin ekonomiye ve piyasaya yaptıkları katkı oranında teşvik edilmesi uygun olan faaliyetlerin de dikkate alınmasını sağlamaktadır (Özdemir vd. 2006: 39).

Yönetmeliğe göre KOBİ vasfının ve sınıfının belirlenmesinde kullanılan kriterlerin yıl içinde değişmesi, işletmenin statüsünü etkileyebileceği gibi ardı ardına iki hesap döneminde ölçütleri taşımadığı anlaşılan işletmeler, KOBİ niteliğini kaybeder veya sınıfını değiştirir (6. md). Bununla birlikte KOBİ Yönetmeliği AB referansındaki tanımlamalara uygun olarak işletmeleri “bağımsız”, “ortak” ve “bağlı” işletme olarak üç kategoride toplamaktadır (7. md). Bu kategorilere aşağıda kısaca değinilmiştir.

Bağımsız işletme: Tüzel ve gerçek şahıslara ait olan ve yönetmeliğe göre ortak veya bağlı işletme olarak değerlendirilmeyen bir işletme;

a) Herhangi bir tüzel şahıs ya da kamu kurum ve kuruluşu ve yahut birkaç bağlı işletme tek başına ya da birlikte bu işletmenin %25 ya da daha fazla hissesine sahip değilse,

b) Borç edilmiş hesaplar düzenlenmiyorsa ve borç hesaplarını düzenleyen başka bir işletmenin hesaplarında yer alınmıyorsa ve bu nedenle bağlı bir işletme değilse,

c) Farklı bir işletmenin %25 ya da daha fazla hissesine sahip değilse o işletme bağımsız bir işletme olarak kabul edilir (8. md).

Ortak işletme: Bir işletmenin bağlı işletmelerle veya tek başına hâkim etki oluşturamayacak biçimde, başka bir işletmenin oy hakları ya da sermayenin %25'inden fazlasına ve %50'sinden azına sahip olması ya da sermayesinin % 25'inden fazlasına veya kendisinin oy hakları ve % 50'sinden azına başka bir işletmenin hâkim olması durumunda, bunlar ortak işletme sayılır. Sermaye ve oy hakları payından yüksek olan temel alınır (9. md).

Bağlı işletme: Bir işletmenin bağlı işletme sayılabilme kriterleri şunlardır;

- a) Başka bir işletmenin ortağı ya da hissedarı olup, bu işletmenin diğer ortakları ve hissedarlarıyla yaptığı anlaşma ile bunların oy haklarının çoğunluğunu tek başına kontrol etme yetkisine sahip olma,
- b) Başka bir işletmenin yönetim, yürütme ya da denetim kurulu üyelerinin çoğunluğunu atama ya da azletme yetkisine sahip olma,
- c) Başka bir işletmenin sermaye ya da oy haklarının çoğunluğuna sahip olma,

5331 sayılı yönetmeliğin 9. maddesinde yer alan istisnalar dışında kalan kamu kurum ve kuruluşların tek başlarına ya da birlikte bir işletmenin sermayesinin veya oy haklarının 25'ine sahip olmaları durumunda, bu işletme diğer şartlara sahip olsa bile KOBİ olarak kabul edilmez. 19.10.2005 tarihli ve 25977 sayılı Resmi Gazetede “Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelerin” KOBİ tanımı, nitelikleri ve sınıflandırılması hakkında bu yönetmeliğin uygulaması için 6 aylık bir hazırlık dönemi öngörülmüş ve bu yönetmelik 19 Nisan 2006'da yürürlüğe girmiştir (Kuyucu vd. 2007: 26-27).

1.3.3 AB'de KOBİ Tanımı

AB'de KOBİ tanımı, ülkelerin AB'ye katılım mütalaalarının ve uyum çalışmalarının güncelliğini koruması nedeniyle, diğer ülke ve kuruluşlara göre daha fazla önem kazanmaktadır. İlk ortak düzenlemeler 1996 yılında küçük işletmeler üzerinde gerçekleştirilmiştir. 6 Mayıs 2003 tarihli tavsiye kararı ile küçük ve orta ölçekli işletmelerle birlikte mikro işletmeleri de tanımlamakta, işletmelerin yıllık satış toplamları ile mali bilançoları ve KOBİ'lerle ilgili politika ve programları kapsamaktadır (Taş, 2010: 34).

2006 yılında AB'ye uyum çerçevesinde çıkarılan Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında yönetmelikte KOBİ

tanımının sanayi ve hizmetler sektörünü de kapsadığı görülmektedir. KOBİ için yapılan yeni tanımda AB kriterlerine göre işletmeleri büyüklüklerine göre sınıflandırıldığı görülmüştür (Özdemir, Parlak ve Aykaç, 2008: 21).

AB’de KOBİ tanımı yapılırken, ekonomik kriter olarak yıllık ciro ya da bilanço temel alınmaktadır (Taş, 2010: 53). AB’de KOBİ tanımları aşağıda Tablo 1.5’te gösterilmiştir.

Tablo 1.5: AB’de KOBİ tanımları (Özdemir, Halis ve Sarıoğlu, 2006: 33).

İşletme Kategorileri	Yıllık Çalışan Kişi	Yıllık Ciro Tutarı	Mali Bilanço
Orta Ölçekli	50-249	≤ 50 Milyon € (1996’da 40 milyon)	≤ 43 Milyon € (1996’da 27 milyon)
Küçük Ölçekli	10-49	≤ 10 Milyon € (1996’da 7 milyon)	≤ 10 Milyon € (1996’da 5 milyon)
Mikro Ölçekli	1-9	≤ 2 Milyon € (1996’da belirtilmemişti)	≤ 2 Milyon € (1996’da belirtilmemiş)

AB’de KOBİ tanımına göre işletmelerin KOBİ olarak tanımlanabilmesi için ortaklık yapısı içinde %25 üzerinde pay sahibi ikinci bir işletmenin bulunmaması gerekmektedir. Ortaklık yapısı içinde; kamu yatırım ortaklıkları, risk sermayesi yatırım ortaklıkları, üniversite ve kar amacı gütmeyen araştırma merkezinin %25’in üzerinde pay sahibi olması işletmenin KOBİ tanımına girmesini engellemektedir (Ersöz, 2010: 3).

KOBİ’lerin AB için taşıdığı önem itibarıyla Avrupa Komisyonu tarafından yürürlüğe giren “Avrupa Birliği için Küçük İşletmeler Yasası” ile 10 adet madde kabul edilmiştir. Bu maddeler şunlardır (Erkan, 2008:2-6):

1. Girişimcilerin ve aile işletmelerinin gelişebildiği ve girişimciliğin ödüllendirildiği bir iş ortamının oluşturulması,
2. İflas eden dürüst girişimcilere zaman kaybedilmeden ikinci bir şans tanınması,
3. Önce Küçük Olanı Düşün ilkesine uygun kurallar geliştirilmesi,
4. Kamu kurum ve kuruluşlarının KOBİ’lerin ihtiyaçlarına duyarlı hale getirilmesi,

5. Kamu politika araçlarının KOBİ ihtiyaçlarına uyumlaştırılması: KOBİ'lerin kamu alımlarına iştirakinin kolaylaştırılması ve Devlet yardımı imkanlarının KOBİ'ler tarafından daha iyi kullanılmasının sağlanması,
6. KOBİ'lerin finansmana erişimlerinin kolaylaştırılması ve ticari işlemlerde ödemelerin zamanında yapılmasını destekleyici düzenlemelerin ve iş ortamının geliştirilmesi,
7. KOBİ'lerin Tek Pazar'ın sağladığı fırsatlardan daha fazla yararlanmasının sağlanması,
8. KOBİ'lerin sahip olduğu becerilerin ve her türlü yenilik faaliyetinin geliştirilmesinin teşvik edilmesi,
9. KOBİ'lerin çevresel sorunları fırsata dönüştürmesine imkan sağlanması,
10. KOBİ'lerin büyüyen pazarlardan yararlanmasının desteklenmesi ve teşvik edilmesi.

AB ve üye ülkeler gözetiminde oluşturulacak politikalara rehberlik etmesi amaçlanmış olan söz konusu bu yasa ile KOBİ'lere yönelik politikalarda bütün AB üyesi ülkeler açısından bir uygulama birliği ve mevzuat sağlanmaya çalışılmıştır.

1.3.4 Diğer Ülkelerde KOBİ Tanımı

Avusturya, Brezilya, Avusturya, Kolombiya, Danimarka, Hırvatistan, Almanya, İzlanda, Yunanistan, İtalya, İrlanda, Japonya, Hollanda, Norveç, Romanya, Filipinler, İspanya, İsveç, Amerika, Fransa gibi ülkelerde resmi olarak belirlenen bir KOBİ tanımı mevcuttur. Ancak, İngiltere, Belçika, Arjantin, Azerbaycan, Finlandiya, Kanada, Slovenya, Rusya gibi ülkelerde ise resmi bir KOBİ tanımı mevcut değildir (Döm, 2008: 72-73).

Dünyada yaygın olarak KOBİ kriteri, karşılaştırma ve ölçüm kolaylığı itibariyle çalışan işçi sayısı kullanılsa da uygulamada temel alınan kriterlerin bazıları şunlardır (Turpçu: 2014: 15):

1. Satış hasılatı,
2. Günlük ciro,
3. Toplam sermaye,
4. Üretim kapasitesi,
5. Piyasadaki payı,
6. İhracat düzeyi ve değişmez mal varlıklarının toplamı.

Amerika Birleşik Devletleri'ne Göre KOBİ

Amerika Birleşik Devletleri'nde (ABD) işletmelerin %97'sini KOBİ'lerin oluşturmasına rağmen resmi bir KOBİ tanımı mevcut değildir. Yapılan tanımlamalarda çalışan sayısı kriteri dikkate alınmakla birlikte satış tutarının temel alındığı tanımlamalar da bulunmaktadır. ABD'nin KOBİ tanımı Amerikan Kongresinin 1953 yılında çıkardığı küçük işletme kanunundaki tanıma dayanmaktadır. Yapılan tanıma göre; küçük işletme, bağımsız olarak sahip olunan, işletilen ve faaliyet alanında hâkimiyet gücü olmayan işletme olarak ifade edilmektedir. Temel dayanak olan bu kriter gereğince ABD'de çalışan kişi sayısına göre işletme sınıflandırılması gerçekleştirilmiştir. ABD'de ki KOBİ tanımında kullanılan çalışan kişi sayısı diğer ülkelere göre daha büyük aralıktır. Bu sınıflandırma ABD'nin ekonomik yapısına göre yapılmıştır (Durman ve Önder, 2007: 13). Aşağıda Tablo 1.6'da bu sınıflandırma gösterilmiştir.

Tablo 1.6: ABD'de çalışan kişi sayısına göre işletme ölçeği (Durman ve Önder, 2007: 13).

Ölçek	Çalışan Kişi Sayısı
Küçük Ölçekli İşletmeler	20-499 Kişi
Orta Ölçekli İşletmeler	500-1499 Kişi
Büyük Ölçekli İşletmeler	1500'den Fazla Kişi

Almanya'ya Göre KOBİ

Almanya'da KOBİ belirlenmesinde, değerlendirilmesinde bazı nitel ve nicel ölçütler kullanılmaktadır. Nicel ölçütlerde yıllık satış tutarı ve işçi sayısı dikkate alınmaktadır, nitel ölçütlerde ise girişimcinin işletmeye özendirilmesi, sermaye piyasasına girmesi, riskleri üstlenmesi ve bağımsız çalışma gibi etmenler temel alınır. Alman KOBİ Araştırma Enstitüsünce AB'den önce ve sonra yapılan işletme sınıflandırması Tablo 1.7'de kapsamlı bir şekilde gösterilmiştir (Çelik ve Akgemici, 2007: 117-118).

Tablo 1.7: Almanya’da KOBİ sınıflandırılması (Çelik ve Akgemici,2007: 118).

Sektör	Çalışan Kişi Sayısı	
	AB’ den Önce	AB’ den Sonra
İmalat Sanayi- Küçük ve Orta Boy İşletme	1-49 Kişi 50-499 Kişi	1-49 (Dâhil) 50-249 (Dâhil)
Toptan Ticaret- Küçük ve Orta Boy İşletme	1-9 Kişi 10-99 Kişi	- -
Perakende Ticaret- Küçük ve Orta Boy İşletme	1-2 Kişi 3-49 Kişi	- -
Ulaştırma, Haberleşme ve Hizmet- Küçük ve Orta Boy İşletme	1-2 Kişi 3-49 Kişi	- -

Fransa’ya Göre KOBİ

Fransa’da resmi bir KOBİ tanımı bulunmamakla birlikte mevzuattaki ilgili düzenlemeler bakımından; KOBİ’ler girişimcilerin ve dolaysız olarak teknik, finansal, sosyal, ahlaki ve yasal yükümlülükler taşıdığı işletmelerdir. Diğer yandan Fransa Ekonomi ve Sosyal Komitesi’ne göre Küçük ve Orta Boy işletmeler yıllık satışı 50 Milyon Fransız Frank’ını aşmayan işletmelerdir. Fransa’da çalışan kişi sayısına göre işletme ölçeği aşağıda Tablo 1.8’de gösterilmiştir (Asal, 2001:26).

Tablo 1.8: Fransa’ da çalışan kişi sayısına göre işletme ölçeği (Asal, 2001: 26).

Ölçek	Çalışan Kişi Sayısı
Küçük Ölçekli	10-50 Kişi
Orta Ölçekli	51-500 Kişi
Büyük Ölçekli İşletmeler	500 ve Üstü Sayıda Kişi

İngiltere’ye Göre KOBİ

İngiltere, KOBİ tanımlaması yaparken sektörleri göz önünde bulundurarak yapmıştır. İngiltere’ye göre inşaat ve madencilik sektöründe faaliyet gösteren firmaların KOBİ sayılabilmesi için 25’den fazla çalışana sahip olması, imalat sektöründe faaliyet gösteren firmaların KOBİ sayılabilmesi için 200’den az çalışana sahip olması gerekmektedir. Toptan ve Perakende ticaret yapan firmaların ise KOBİ olarak tanımlaması aşamasında yıllık cirolar değerlendirilmektedir. Toptan ticaret yapan firmaların yıllık satış cirosu 200.000 Pound’u geçmemesi, perakende ticaret

yapan firmaların yıllık satış cirosunun 50.000 Pound'u geçmemesi gerekmektedir (Durman ve Önder, 2007: 12). Aşağıda Tablo 1.9'da İngiltere'ye göre sektörlere yönelik Küçük Ölçekli işletme tanımlaması gösterilmiştir.

Tablo 1.9: İngiltere'de sektörlere göre küçük ölçekli işletme tanımlaması (Durman ve Önder, 2007: 12).

Sektör	Küçük Ölçekli İşletme Tanımı
İmalat Sanayi	200 çalışandan az
İnşaat	25 çalışandan az
Madencilik	25 çalışandan az
Perakende Ticaret	Yıllık satış cirosunun 50.000 Pound'dan az
Toptan Ticaret	Yıllık satış cirosunun 200.000 Pound'dan az

1.3.5 KOBİ'lerin Yapısal Özellikleri

KOBİ'ler günümüzde büyük işletmelerden idari, çalışan, imalat ve işlevsel karakterleri yönünden farklılıklar taşımaktadırlar. KOBİ'leri bu işletmelerden farklılaştıran bu niteliklerden bir kısmı KOBİ'lere göre avantaj veya fırsatlar sunarken, kimi bakımlardan ise gelişimlerinin, rekabet edebilirliklerini ve mevcudiyetlerini devam ettirebilmelerinin önünde bir engel oluşturmaktadırlar (Brouthers, vd., 2009: 3).

1.3.5.1 Yönetim yapıları açısından özellikleri

KOBİ'ler birçok ülkede ekonominin temelini oluşturan aile şirketleri biçimindedirler (Craig vd., 2008: 353). Bu nitelikleri bakımından KOBİ'lere belirli avantajlar ve dezavantajlar sağlamaktadırlar. Bununla birlikte KOBİ'lerin aile şirketi yapısına sahip olmaları çeşitli problemleri de beraberinde getirmektedir. Kurumsallaşamama sorunu bu problemlerin başında gelmektedir. Aile şirketi olmayan kurumlarda da görülmekte olan kurumsallaşamama sorunu, söz konusu niteliklere sahip olan KOBİ'lerde daha net olarak yaşanmaktadır (Yazar, 2007: 1).

Aile şirketleri biçimindeki KOBİ'lerde iş sahiplerinin sürekli olarak işletmenin başında bulunmaları gerekmektedir. Aile içindeki problemleri işe yansıtmaları, profesyonel kişilerle yarışmaları gibi sebepler, KOBİ'lerin genel olarak belirli amaç

ve hedefler doğrultusunda, belirli değer ve ilkeler kapsamında yönetilmesini zorlaştırmaktadır (Özkaya ve Şengül, 2006: 111). Ülkemizde küçük ve orta ölçekli işletmelerin birçoğu, profesyonelleşme ve iş bölümüne gitmeden direk işletme sahibi tarafından yönetilmektedir. Bu işletmelerde işletme sahibi bütün faaliyetlerde yer almakta, üretimden pazarlama sürecine kadar iş görenlerle aktif bir şekilde çalışmaktadır. Fakat işletme ölçeğinin büyümesiyle işletme sahibi her konuyla bizzat ilgilenmemekte ve yetkilerini devretmek durumunda kalmaktadır. Bu aşamada işletme yönetiminde yer alacak, yönetsel becerilere sahip, ticari konularda profesyonelleşmiş nitelikli kişilere ihtiyaç duyulmaktadır. Uzun süreçli planlar yapabilen, eğitim düzeyleri yüksek, olay ve durumlara farklı açılardan bakabilen profesyonel yöneticiler, işletmenin varlığını sürdürebilmesinde ve faaliyetlerinin devamlılığını sağlamasında önemli role sahiptirler (Gümüştekin, 2005: 75).

Genel olarak yönetim işlevinin işletme sahibi tarafından yerine getirildiği küçük ve orta ölçekli işletmelerin yönetim yapılarına yönelik genel özellikler büyük işletmelerle kıyaslandığında şu maddeler dikkat çekmektedir (Müfütoğlu, 2007: 54-58):

a) Büyük işletmelerde yönetim işlevi uzmanlaşmış yöneticiler tarafından gerçekleştirilmekte olası bir durumda başka uzman bir yöneticiye devredilebilmektedir. KOBİ'lerde ise yönetim işlevi işletme mülkiyetinden kaynaklı olarak işletme sahibi tarafından yerine getirilmekte ve işletmedeki yöneticiliği devamlılık arz etmektedir (Müfütoğlu, 2007: 56).

b) Büyük işletmelerde yönetim faaliyeti yerine getirilirken riskler işletme sahibi yerine profesyonel yöneticiler tarafından üstlenilir. KOBİ'lerde ise büyük işletmelerin aksine risk işletme sahibi tarafından üstlenilir (Müfütoğlu, 2007: 56).

c) Büyük işletmelerde uzman yöneticiler denetim veya yönetim kurumları tarafından denetlenmekteyken KOBİ'lerde denetim faaliyeti işletmenin sahibi tarafından yürütülmektedir (Müfütoğlu, 2007: 57).

d) KOBİ'lerin daha az karmaşık bir yapıya sahip olması, büyük işletmelere nazaran önemli bir üstünlük elde etmektedirler (Freiling, 2007).

e) Büyük işletmelerde yönetim işlevi iş bölümü çerçevesinde yürütüldüğü için her bir bölümün yöneticisi yalnızca kendi bölümünden sorumludur. Ancak KOBİ'lerde işletme sahibi tüm yönetim süreçlerinin tek başına üstlenmektedir. Bu

durum KOBİ'lere avantaj sağlamakla birlikte aynı zamanda başarısız olmasına da neden olmaktadır (Serinkan ve Cabar, 2008: 11-12).

f) KOBİ'lerde işletme sahibinin tek başına idaresi, değişikliklere hızlı ayak uydurma ve esneklik kazandırırken, büyük işletmeler bürokratik mekanizmalar nedeniyle hantal bir yapıya sahiptirler (Recklies, 2001: 20).

g) Büyük işletmelerde işletmeyle ilgili sorunlara idareciler kendi sorumluluk alanları açısından baktıkları için sorunlara müdahalede gecikmeler yaşanabilmekte ancak diğer taraftan sorunların farklı birimlerdeki profesyoneller tarafından tartışılması işletme için daha sağlıklı ve doğru kararlar alınmasını sağlamaktadır. KOBİ'lerde ise yönetim işlevini tek merkezden yerine getiren yönetici işletme sahibi olduğu için işletmeyle ilgili sorunlara daha hızlı çözümler üretilebilmektedir (Müfütöğlu, 2007: 58).

h) Büyük işletmelerde yönetim süreci birçok farklı kişinin arasındaki sağlanmış olunan uzlaşma sonucunda belirlendiği için işletme içerisinde koordinasyon sorunları ve çıkar çatışmaları meydana gelebilmektedir. KOBİ'ler de ise işletme amacının oluşturulmasında işletme sahibi bağımsız davrandığı için herhangi bir amaç, çıkar çatışması, koordinasyon sorunu yaşanmamaktadır (Müfütöğlu, 2007: 58).

i) KOBİ'lerin planları genellikle kısa ve orta vadeli bir karaktere sahip olduğu için taktik ve planlar önemlidir. Uzun süreli planlamalara göre faaliyet yürüten büyük işletmeler için ise stratejik planlar ön plandadır (Müfütöğlu, 2007: 58).

1.3.5.2 Personel yapıları açısından KOBİ'ler

Büyük işletmelere göre emek yoğunluklu tekniklerin ön planda olduğu KOBİ'ler için insan faktörü oldukça önemlidir (Akgemici, 2001: 35). KOBİ'ler ile büyük işletmelerde çalışan personellerin farkları şu şekilde ifade edilmektedir (Müfütöğlu, 2007: 74-77):

a) KOBİ'lerde işletme sahibi ile personellerin ilişkilerinde resmi olmayan bir insani ilişki bulunurken, büyük işletmelerdekine benzer bir hiyerarşik yapılanma bulunmamaktadır.

b) Üretim sektöründe etkinlik gösteren KOBİ'ler üretimlerinin önemli bir bölümünü siparişe göre yaptıklarından, her siparişin kendi özgünlüklerine uyum sağlayabilecek nitelikli işçilere ihtiyaç duyarlar. Büyük işletmelerde üretim tekniği bakımından sermaye yoğun bir yöntem izlenmektedir. Bu bakımdan teknolojik

donanım daha ön planda bulunmakta ve çok yönlü gelişmiş işçilerden ziyade tek bir üretim sürecinde uzmanlaşmış işçilere ihtiyaç duyarlar.

c) KOBİ'lerde profesyonellik gerektiren tüm idari alanlar için farklı kişilerin görevlendirilmesi mali koşullar nedeniyle mümkün olmadığı için bu işletmelerdeki yöneticiler aynı anda birçok konuya hâkim olmak durumundadırlar. İşletmelerin boyutları küçüldükçe bir kişinin yüklendiği yönetsel faaliyetler artarken, büyüdükçe uzmanlaşma ön plana çıkmaktadır.

d) KOBİ'lerde işletme sahibi, yöneticiler ve diğer çalışanlar arasında resmi olmayan bire bir bir ilişki mevcutken, büyük işletmelerde ise kurumsal ve resmi bir ilişki biçimi mevcuttur.

e) KOBİ'lerde işletme sahibinin iş görenler üzerinde, büyük işletmelere nazaran daha güçlü bir otoritesi vardır. Bununla birlikte çalışanlar istek ve problemlerini aracısız bir biçimde işletme sahibi ve yöneticilerine iletebilmektedirler. Ancak büyük işletmelerde böyle kişisel ilişkiler bulunmadığı için personeller istek ve sorunlarını sendikalar aracılığıyla yönetime iletmektedirler.

f) KOBİ'lerde iş görenler az ücret karşılığında çalışmakta ve diğer sosyal ve ekonomik haklardan minimal düzeyde yararlanabilmektedirler. Büyük işletmelerde ise çalışanlar yüksek bir ücret düzeyi ile çalışmakta ve diğer sosyal ekonomik imkânlardan yararlanabilmektedirler.

g) KOBİ'lerde ki iş görenlerin büyük işletmelerdeki iş görenlere oranla işe yabancılaşmaları daha düşüktür ve iş memnuniyeti, işe bağlılıkları daha fazladır.

h) KOBİ'ler de eğitim daha çok pratik olarak iş esnasında usta yanında öğrenilen bir süreçtir. Bu bakımdan bir okul niteliğine sahiptirler. Büyük işletmelerde ise yöneticiler ve diğer bütün çalışanlar için zorunlu olan eğitimin türü değişkenlik göstermektedir (Akın, 2002: 13-27).

1.3.5.3 Üretim yapıları açısından KOBİ'ler

Küreselleşmeyle birlikte bilim ve teknoloji alanlarındaki değişim ve ilerlemeler sebebiyle ölçek ekonomisini temel alan üretim modelleri yerine esnek üretim modellerinin yer almasıyla birlikte, birçok farklı ihtiyacı karşılayacak özellikte ürünleri piyasaya sürme konusunda yenilikçi ve yaratıcı bir ruha sahip KOBİ'lerin önemi ortaya çıkmaktadır (Sarıaslan, 1994: 39). Bu bağlamda büyük işletmeler, ölçek ekonomilerinin maliyet avantajından faydalanmak için teçhizat, makine ve işgücüne

büyük oranda yatırım yaptıklarından aynı ürünü uzun vadede üretmek durumunda iken, KOBİ'ler ise büyük işletmelerin yapamadığı veya yapmak istemedikleri yeni ürün, hizmet ve fikirlerin ortaya çıkması bakımından fırsatlar yakalamaktadır (Çatal, 2007: 343). KOBİ'ler dinamik ve esnek yapıları sayesinde, son teknolojik araçlara uyum sağlayabildikleri, kendi üretim yapılarını bu değişime uyumlu hale getirdikleri ölçüde, küresel alanda ülkeler arasında rekabet avantajı sağlayabileceklerdir (Güldiken, 2006: 147).

KOBİ'lerin büyük işletmelerden farklılıklarını ortaya koyan üretim yapılarına yönelik genel nitelikleri aşağıdaki şekilde sıralanmıştır (Müfütöğlu, 2007: 74-77):

a) Büyük işletmelerde yüksek düzeyde otomasyon ve teknoloji sistemlerine dayalı sermaye yoğun üretim teknikleri kullanılırken, KOBİ'lerde daha çok emek yoğun üretim teknikleri kullanılmaktadır. KOBİ'lerin bu özelliği özellikle ücret seviyelerinin düşük olduğu gelişmekte olan ülkeler için önemli olmakta ve bu ülkelerde faaliyet yürüten KOBİ'ler için bir rekabet üstünlüğü sağlamaktadır.

b) Büyük işletmelerde kitle üretim tarzı uygulanmaktadır. Böylelikle büyük işletmelerin ölçek ekonomilerinden faydalanması bu şekilde mümkün olmakta, yüksek miktarlarda üretim yaparak birim ürün başına düşen sabit maliyetler azaltılmakta ve bu durumda daha düşük fiyatlar uygulanabilmektedir. KOBİ'lerde ise atölye tipi üretim tarzı uygulanmaktadır ve bu üretim tarzı ise pahalı bir üretim tipidir.

c) KOBİ'ler sipariş üzerine üretim yaptıkları için ürün stok sorunu daha az görülmektedir. Ancak büyük işletmeler piyasaya yönelik üretim yaptıkları için ciddi anlamda stok maliyetleri ile karşılaşabilmektedirler.

d) KOBİ'lerde yapılan üretim faaliyetinin büyük işletmelere nazaran küçük ölçekte olması sebebiyle iş bölümü derecesi daha düşüktür ve işçi kendi yaptığı işin dışında siparişin kendisiyle ilgilendiği için işe yabancılaşma durumu oluşmamaktadır. Büyük işletmelerde ise ileri düzeyde iş bölümüne gidilmekte ve işçi sürekli olarak aynı işi yaptığı için işe yabancılaşma sorunu ortaya çıkmaktadır.

e) Büyük işletmeler ölçek ekonomilerinin sağlamış olduğu düşük birim maliyeti sayesinde düşük fiyat belirleyebilme ve ileri teknoloji kullanımı sonucunda daha nitelikli üretim yapabilme kapasitesine sahiptirler. KOBİ'ler ise sahip oldukları ürün esnekliği ve işlem esnekliği nedeniyle çeşitli işlere yönelebilmeye ve müşterilerinin özel isteklerini yerine getirme olanaklarına sahiptirler (Kuratko, vd., 2001: 296).

f) KOBİ'lerin esnekliğini sağlayan diğer bir unsur da üretimde nitelikli işgücü bulundurmalarıdır. Nitelikli işgücüne sahip KOBİ'ler çok çeşitli siparişleri karşılayabilmekte ve siparişleri belirtilen özelliklere göre üretebilmektedirler.

g) Büyük işletmeler inovasyon konularında avantajlı bir konumdayken KOBİ'ler kişisel yeteneklere dayanan, kısa sürede hayata geçirilmesi mümkün olan yenilikler bakımından avantajlı bir konuma sahiptirler.

1.3.6 KOBİ'lerin Avantajları

Ulusal ekonomide önemli bir yer tutan KOBİ'ler birçok durumda büyük firmalara göre daha çok avantaja sahiplerdir. KOBİ'ler daha az yatırımla daha çok ürün çeşitliliği ve üretim sağlamaktadırlar. KOBİ'ler düşük oranlardaki yatırım maliyetleri ile istihdam gerçekleştirme; talep çeşitliliği ve değişikliklerine hızlı bir şekilde uyum sağlamaktadırlar. Genel olarak KOBİ'ler teknolojik gelişmelere uyum sağlama, bölgeler arası dengeli kalkınmayı sağlaması; gelir dağılımındaki düzensizliği minimuma indirmesi, büyük işletmelere destekleyici ve tamamlayıcı olma, sosyal ve politik açıdan istikrar ögesi olarak liberal ve demokratik ekonominin temelini oluşturma vb. nitelikleriyle bilinmektedirler (Çetin, 2007: 33; Akgemici, 2001: 15).

Hobohm'e göre "KOBİ'ler daha emek yoğun ve daha büyük girdilere kıyasla gelir dağılımını adil bir şekilde yapmaya yönelmektedirler. İstihdam yaratmada ve böylece yoksulluğun azaltılmasında da önemli bir rol oynamaktadırlar; ayrıca yoksul hane halklarından ve az sayıda alternatif gelir kaynağına sahip kadınlardan gelen işçilerin makul ücret oranlarında istihdam olanakları sağlamaktadırlar" (Hobohm, 2001: 3) şeklinde ifade edilmektedir. Yani KOBİ'ler açısından sosyal ve ekonomik avantajlar sağlamaktadır.

1.3.6.1 KOBİ'lerin sosyal avantajları

KOBİ'lerin sosyal yaşamdaki avantajları şu şeklide özetlenebilir.

a) Yeni İş Oluşturma ve İstihdam Artışlarına Katkıları

KOBİ'ler istihdamın artışında oldukça önemli bir yere sahiplerdir ve büyük işletmelere nazaran daha etkinlerdir. Çünkü KOBİ'ler yaklaşık olarak işletmelerin %99'unu oluşturmaktadırlar. KOBİ'lerde sermaye küçük paylar halinde de olsa tabana yayılmaktadırlar. Bu durum, KOBİ'lerin sayı olarak arttırılmasını ve desteklenmeleri

ile geniş bir alanda birçok işlemenin üretim sürecine katılmasına ve yeni iş imkânlarının oluşmasıyla daha çok insan istihdam edilmesini sağlamaktadır (İrmiş, 2006: 429). Ayrıca KOBİ'ler emek/ yoğun teknolojilere sahip olmaları bakımından büyük işletmelere oranla daha az yatırım yaparak ve daha düşük nitelikte kişi çalıştırarak işsizliği az da olsa aşağıya çekmektedir ve bir kişinin işlem yapması için daha az harcama yapmaktadırlar (Bayülken ve Kütükoğlu, 2010: 31).

b) Verimlik Artışı

KOBİ'lerde girişimcinin kendisinin işin başında olması ve ortaya çıkan problemlere zamanında çözüm üretmesi, işlem maliyetlerinin az olması verimlilik artışına katkı sağlamaktadır.

c) Güçlü ve İstikrarlı İstihdam İlişkisi ve Maliyetlerinin Düşük Olması

KOBİ'lerde işletme sahibinin kendisinin çalışması, çalışan personellerle yakın bir bağlantı kurması sebebiyle çalışanlar işletmeye ve işletmeciye bağlı, dürüst olmakta ve bu durum da istikrarlı, güçlü bir istihdam ilişkisi oluşmakta ve maliyetlerinin düşük olmasına neden olmaktadır (Özdemir, vd.,2006: 43).

d) Yeniliklere Açık Olması

KOBİ'ler müşterileriyle birebir ilgilenmekte ve böylelikle müşterilerin isteklerini daha iyi analiz etmekte ve piyasanın isteklerine yönelik uygun yeni ürünler üretebilmektedirler. Bu bakımdan büyük işletmelere göre avantaj sahibidirler (Özdemir, vd.,2006: 43).

e) Tüketici Taleplerine Duyarlılık ve Esneklik

KOBİ'ler müşteri odaklı üretim gerçekleştirdikleri için tüketicilerin taleplerindeki değişimi fark ederek, değerlendirip kısa sürede esnek yapıları sayesinde üretimlerinde ve üretim süreçlerinde gerekli değişiklikleri gerçekleştirerek müşteri taleplerine duyarlılık göstermektedirler (Sarıaslan,1996: 20; Taş, 2010: 55).

f) Büyük İşletmelerin Rakipleri Değil, Tamamlayıcısı Olmaları

KOBİ'ler büyük işletmelerin talepleri doğrultusunda ihtiyaç duydukları malzemeleri tespit ederek gereken üretimi yapmaktadırlar. KOBİ'ler çeşitli etkinlikleri, farklı üretim teknikleri kullanma sıklıkları ile yan sanayiden yararlanarak üretimlerini gerçekleştirirken işletmelerin birer tamamlayıcısı niteliğindedirler (Bayülken ve Kütükoğlu, 2010: 34).

1.3.6.2 KOBİ'lerin ekonomik avantajları

KOBİ'lerin ekonomik anlamdaki avantajları şu şeklide özetlenebilir.

a) *Ekonomik Büyüme Katkıları*

KOBİ'ler ekonomik büyüme oldukça önemli düzeyde katkı sağlamaktadırlar. KOBİ'ler iş imkânı yaratarak işsizliğin düşürülmesine, ticaretteki etkinlikleriyle milli gelir ve toplumsal refahın yükseltilmesine de fayda sağlamaktadırlar. Bu faaliyetlerinin bir toplamı olarak ekonomik krizlere karşı etkili bir konumda bulunmaktadır (Özdemir, 2006: 43-45).

b) *Ekonomik Krizlere Karşı Uyumluluk*

KOBİ'ler piyasada var olan herhangi bir ürün üzerinde kısmi bir değişiklik yaparak büyük işletmelerin üretimine yardımcı olmakla birlikte meydana gelebilecek krizlere karşı daha dayanıklı olmakta ve yeni iş olanakları yaratarak hem toplumsal problemleri engelleyip hem de esnek yapıları sayesinde ekonomik krizleri fırsata çevirme kapasitesine sahiptirler (Özdemir, 2006: 45). Ayrıca KOBİ'ler küçülme ve üretim alanı değiştirmede hızlı olması, değişen taleplere uyum sağlaması yönleriyle ekonomik kriz ve bunalımlardan daha az etkilenmektedirler (Taş, 2010: 56).

c) *Girişimcilik*

KOBİ'lerin devamlı olarak gündemde olmaları ve müşterilerin de farklı ürünlere olan yönelimlerinden dolayı pazarda yeni girişimciler yer almaktadırlar. Bu döngü de girişimcilik ruhunun sürekli canlı olmasını sağlamaktadır.

d) *Rekabetin Geliştirilmesindeki Roller*

KOBİ'ler hem fiyat hem kalite hem de reklam ve yeni yöntemler olsun, farklı seçenekler geliştirerek tam rekabet piyasasına girebilir ve bununla birlikte yeniliğe açık niteliklerini de kullanarak yerel pazarların yanısıra uluslararası pazarlarda yer alma fırsatlarını elde edebilirler. KOBİ'ler iç ve öz kaynaklarını kullandıkları için benzer ürünü daha düşük maliyete ve daha kullanışlı bir şekilde imal ederek büyük işletmelere oranla rekabet konusunda avantaj sağlayabilmektedirler (Özdemir, 2006: 44).

e) *Gelir Dağılımını Düzenlemesi*

KOBİ'ler organize sanayi bölgeleri olsun ya da küçük sanayi siteleri içinde yer alması olsun gelişmemiş bölgeler için oldukça önemli bir kalkınma ve istihdam kaynağı olmakta ve gelir dağılımındaki dengesizlikleri de büyük oranda azaltmaktadır (Bayülken ve Kütükoğlu, 2010: 33).

1.3.7 KOBİ'lerin Dezavantajları

KOBİ'lerin esnek ve pratik karakterleri sebebiyle büyük işletmeler karşısında birçok avantajının bulunmasının yanı sıra kimi dezavantajları da bulunmaktadır. KOBİ'ler piyasada faaliyette bulunurken, büyük işletmelere oranla, finansal yapıları, insan kaynakları, yönetim ve örgütlenme politikalarıyla beraber, dünya ve ülkeler düzeyinde meydana gelen ekonomik olumsuzluklar ile yerel ve merkezi yönetimlerin hukuksal ve ticari uygulamaları KOBİ'lerin dezavantajlı duruma gelmelerine neden olmaktadır. Bu durum KOBİ'lerin ticari güçlerinin zayıflaması sonucunu ortaya çıkarabilir. Küresel rekabet, teknolojik gelişim ve değişimler, piyasa koşullarının değişmesi küçük işletmelere bazı riskleri ve sorunları beraberinde getirmektedir. KOBİ'ler de bu gelişmeler doğrultusunda dezavantajlı bir duruma düşmektedirler (Döm, 2008: 82). KOBİ'lerin düşebileceği yapısal ve ekonomik dezavantajları aşağıda özetlenmiştir (Göktaş, 2001: 1).

1.3.7.1 KOBİ'lerin yapısal dezavantajları

KOBİ'lerin yapısal dezavantajları kendisine özgü ve içe dönük özel durumlardan kaynaklanmaktadır. KOBİ'lerin yapısal dezavantajları şu şekilde sıralanabilir.

a) Örgütsel Yönetimdeki Yetersizlikler

KOBİ'ler genel olarak muhasebede, planlamada, personel yönetiminde ve pazarlama konularında uzmanlaşmış kişilerle çalışmadıkları için yönetimde zayıflık yaşamaktadırlar. KOBİ'lerin sahibi ve yöneticileri genellikle piyasa verilerinin temini ve değerlendirilmesinde teknik ve mesleki bilgilerinin yeterli olmaması, problem çözümede profesyonel eleman istihdam olanaklarının sınırlı olması, çoğunlukla işletme sahiplerinin kendilerinden başka yönetici bulunmasına tahammül edememeleri, yetki devrinde çekimser davranmaları, bu tür işletmelerin doğru olmayan kararlarla esnekliklerini ve başarı olasılıklarını zamanla kaybetmelerine neden olmaktadır. Buradaki eksiklikler veya yetersizlikler de işletmelerin gelişimini ve büyümelerini olumsuz etkilemektedir.

b) Nitelikli İşgücüne Erişimde Yaşanan Engeller

KOBİ'lerin genellikle emek- yoğun işletmeler olması nedeniyle mesleki ve teknik eğitimin giderek zayıflaması ve KOBİ'lerin personel eğitimi konusunda gerekli

yatırımları yapmaması nitelikli eleman tedariki sorununu oluşturmaktadır. KOBİ'lerin işinde profesyonelleşmiş kişileri istihdam edecek mali güce sahip olmamaları gelişmelerinin önündeki diğer bir engeldir ve KOBİ'ler büyük işletmelerle rekabet alanında dezavantajlı bir duruma düşmektedirler (Taş, 2010: 60).

c) Yönetim ve Organizasyondaki Zafiyetler

KOBİ'lerde yönetim işlevinin işletme sahibinde bulunması, yönetim probleminin dışında diğer sorunlarla da ilgilenmesi gerektiği için işletme sahibi karar alma süreçlerinde zorlanmakta, pazardaki ve sektördeki değişimleri izleyememektedir (Sarıaslan, 1996: 78). Bununla birlikte mali yapının denetlenmemesi, sermayenin yeterli olmaması, malzeme tedarikinde geleneksel bağlantıların devam ettirilmesi ve özellikle küçük işletmelerde iş tanımlarının yapılmamış olması, yetki devrinin gerçekleşmemesi gibi durumlar yönetim ve organizasyondaki zafiyetler meydana getirmektedir (Bayülken ve Kütükoğlu, 2010: 36).

d) Pazarlama Sorunun Yaşanması

KOBİ'ler dış pazarı yeterince tanımadıkları için bu alandaki tüketici ihtiyaçlarını tam anlamıyla takip edememektedirler. Ayrıca benzer üretim kollarına sahip oldukları rakip işletmelere ilişkin sağlıklı verilere sahip olamamaktadırlar. KOBİ'ler büyük işletmelere göre iç pazarlarda da pazar araştırması, pazar araçlarını ve kanallarını kullanma konusunda dezavantajlılardır. Bu yüzden marka oluşturmakta zorlanmaktadırlar. KOBİ'ler ürettikleri ürünlerden hak ettikleri katma değeri almadıkları için ve doğrudan pazarlamaya zorlandıklarından piyasada elde ettikleri paylar düşük bir seviyede kalmakta ve daha çok yerel pazarlara yönelik faaliyette bulunmak durumunda kalmaktadırlar (Taş, 2010: 61).

e) Küçük Olmaktan Kaynaklı Dezavantajlar

Küçük işletmeler olduklarından sınırlı bir sermaye olanakları vardır ve doğal olarak hammadde ihtiyaçlarını karşılamak için yüksek miktarlarda harcama yapmaktadırlar. Bu durumda KOBİ'ler mallarını daha yüksek fiyatlarla piyasaya sürmek zorunda kalmakta ve rekabetçi fiyat ortamını kaybettikleri için büyük işletmelere göre dezavantajlı duruma düşmektedirler.

1.3.7.2 KOBİ'lerin ekonomik dezavantajları

KOBİ'ler ekonomik yetersizliklerden ötürü bazı alanlarda yatırımlar yapamamakta ve AR-GE faaliyetlerine girişememektedirler.

a) Finansmana Ulaşmada Karşılaşılan Engeller

KOBİ'ler finansmana ulaşmada yaşadıkları problemler nedeniyle girişimcilik faaliyetlerinde ve verimliliği artırma konusunda zorluk çekmektedirler. Genel olarak girişimcilikte en önemli engel, sermaye erişimidir. KOBİ'ler bankalar tarafından istenen ve gereken teminatları sağlayamadıklarından kredi alamama ya da oldukça yüksek faizlerle kredi bulma problemlerini genellikle yaşamaktadırlar. Bu nedenle hep başka yerlerden sermaye temin etmeye çalışmakta ve sermaye piyasası araçlarından yeterli düzeyde faydalanamamaları sonucunda finansal planlama sorunları ile karşı karşıya kalmaktadırlar.

b) Dışa Açılmada Karşılaşılan Zorluklar

KOBİ'ler işletmelerin büyük bir bölümünü oluşturmalarına rağmen ihracattaki payları sayılarına oranla çok düşüktür. İşletmeler içerisinde sahip oldukları yere, çalıştırdıkları işçi sayısına, yatırım ve katma değerdeki paylarına rağmen ihracat konusunda ülkelerin ihracat oranlarına katkıları sınırlı düzeydedir. Bu işletmelerin toplam ihracattaki payı ise yalnızca %10'dur (Taş, 2010: 60). KOBİ'lerin ihracatçı işletmeler durumuna gelebilmeleri için gerekli finansmana ve ihtiyaç duyulan teknolojik alt yapıya sahip olmak ve uluslararası alanda piyasalarla ilgili gerekli veriye sahip olmak, düşük maliyetle nitelikli ürün üretmek ve ilgili finansal kaynaklardan kredi ve fon elde etmek gibi önemli adımlar atmaları gerekmektedir.

c) Satışlarda Dalgalanmalar

KOBİ'lerin ürünlerde çeşitlilik yaratma yetenekleri sınırlı olduğu için satışlarda aylara ve mevsimlere göre dalgalanmalar yaşamakta ve bu durum KOBİ'leri oldukça olumsuz etkilemektedir.

d) Yüksek Vergi ve Primlerden Kaynaklı Problemler

KOBİ'lerin genellikle emek-yoğun temelli çalışmaları, vergi oranları ve çalışan giderlerinde yüksek maliyete neden olmaktadır. Büyük işletmelerin gelişmiş teknoloji kullanmaları ve emek gücünden tasarruf edebilmeleri, vergi yüklerini hafifletmektedirler. KOBİ'ler ise ücretlerden kaynaklı vergiler, SGK prim oranları vb. vergilerin yüksek olmasından kaynaklı olarak oldukça yüksek maliyetlerle karşı karşıya kalmaktadırlar. Bu nedenle KOBİ'lerin vergi sisteminde lehlerine değişimlere ihtiyaç duydukları ve koruyucu önlemlere gereksinim duydukları açıktır.

e) Sermaye Yapılarınının Zayıf Olması

KOBİ'lerin mali açıdan yeterli olmayan bir sermaye ile çalışmak zorunda kalmaları ve finansman kaynak ve yöntemleri konusunda yeterli bilgiye sahip olmamaları önemli sorunlar oluşturmaktadır.

f) Kuruluş Yerinin Yanlış Seçilmesi

KOBİ'lerin kuruluş yeri seçiminde genellikle iyi bir pazar araştırması yapılmaması ve kuruluş yerinin yanlış seçilmesi, satış ve karlılık oranlarını olumsuz düzeyde etkilemektedir.



İKİNCİ BÖLÜM

İŞLETMELERDE VERGİ PLANLAMASI

2.1 Vergi Kavramı

Kamu giderlerinin finansmanın karşılanmasında başvurulan en önemli kaynaklarından birisi olan verginin ortaya çıkışı, toplumsal yaşamın ve devletleşme ihtiyacının ortaya çıktığı tarihsel dönemlere kadar uzanmaktadır (Erdem vd., 1998: 84). Vergi, Türkçede ‘vermek’ mastarına –gi fiil ekinin eklenmesiyle türemiş ve anlam olarak hediye edilen, karşılıksız verilen bir değeri belirten bir kavramdır. (Yaz, 2011: 20). Eski dönemlerde vergi terimi yerine iane, imdadiye, atıye ve tekâlif gibi kavramlar kullanılmıştır. Almanda steuer, taxe: Fransızca da impot, taxe: İngilizcede impost, tax, duty: İtalyancada imposto kelimeleri vergi anlamında kullanılmıştır (Hançerlioğlu, 1999: 468).

Vergi, kamu hizmetlerini, harcamalarını karşılamak amacıyla devletin tüzel ve gerçek kişilerden kanunla belirlenen kurallar yoluyla karşılıksız olarak aldığı paydır. Diğer bir ifadeyle vergi, devletin ve devlete bağlı kamu kuruluşlarının görevlerini yerine getirirken ihtiyaç duydukları finansmanı sağlamak amacıyla kişi ve kurumlardan zorla aldıkları paralardır (MEB, 2011: 3). Vergi, devletin egemenlik gücüne dayanarak yüklemiş olduğu görevlerini yerine getirebilmek adına kişi ve kurumlardan hukuki cebir yoluyla özel bir karşılık beklemeksizin ve geri verilmemek üzere kanunla aldığı maddi katkı olarak ifade edilebilir. Vergi Türkiye Anayasası’nda da yer alan ve her kişi ve kurumun ödeme gücüne göre yerine yetirmekle zorunlu olduğu çok önemli bir görevdir. Verginin en temel özelliklerinden bir tanesi zor kullanılarak alınmasıdır. Verginin zorla alınmasının nedeni anayasada yer alması ve bir yurttaşlık görevinin gereği olmasıdır (Pehlivan, 2005: 23). Bu nedenle vergi mükelleflerinin bu konuda direnme gibi bir durumları yoktur. Anayasanın 73. Md. de

verginin tanımı açık bir biçimde belirtilmiştir. Vergileme yetkisi yalnızca devlete aittir ve devlet egemenlik gücüne dayanarak kamusal hizmetlerin yerine getirilebilmesi için önemli bir mali kaynak olan vergiyi gerçek ve tüzel kişilerden alır.

Oboh'e göre Vergilendirme kavramı, ulusal farklılıklardan bağımsız olarak her ekonomiyi etkilediğinden, küresel anlamda önem taşıyan bir konu olmuştur. Tarihsel olarak çok eski bir geçmişe dayanan ve tüm toplumlar için oldukça önemli bir kavram olarak değerlendirilen vergi, kamu hizmetlerine ait giderlerin karşılanması için devletin vatandaşlardan zorunlu olarak aldığı ekonomik değerlerdir. Devlet, egemenlik gücünü kullanarak fonksiyonlarını gerine getirmek için özellikle kamu giderlerinin karşılanması için tek taraflı, zorunlu ve karşılıksız bir ödeme özelliği taşıyan vergileri finansman olarak kullanmaktadır (Oboh, 2012: 6). Piyasa koşullarının geçerli olduğu ekonomilerde kamu gelirlerinin tamamına yakını vergilerden elde edilen gelirler sağlamaktadır. Genel olarak vergi gelirleri; gelir, kar ve servet kazancı üzerinden alınan vergiler, mal ve hizmet vergileri, mülkiyet üzerinden alınan vergiler, uluslararası ticaret ve muamelelerden alınan vergiler, sanayi dışı ve arazi satışlarından alınan vergiler ile idari harçlar ve ücretler ve diğer vergiler gibi çeşitli vergilerin toplamıdır (Gökalp, 2007: 2-3).

Devletin vergi dışında resmi, harç ve şerefiye gibi gelirleri de bulunmaktadır (Temel Eğitim ve Staj Merkezi, 2009: 9). Ancak, devlet her ne kadar resim, harç ve şerefiye gibi vergi dışındaki diğer gelirleri de cebren toplamaktaysa da bu tür gelirleri vergiden ayıran en önemli özellik bir karşılığının olmasıdır. Buradan anlaşıldığı üzere verginin en temel özelliklerinden bir tanesi de karşılıksız olmasıdır. T.C. her kişi ve kurumun, kamu giderlerini karşılamak maksadıyla, ekonomik gücü oranında, vergi ödeme yükümlülüğü olduğu açık bir biçimde ifadesini bulmaktadır. Bununla birlikte 73. madde de vergi ve diğer mali yükümlülüklerin kanun ile konulabileceği hükmedilmiştir. Ayrıca bu vasıta ile Anayasada vergilendirmeye yönelik temel ilkeleri belirlemiş olmaktadır (Kayan, 2000: 81).

Devletin sosyal ve ekonomik işlevlerinin gün geçtikçe artmasının doğal bir sonucu olarak gelir kaynağı ihtiyaçları da artmaktadır. Kamu giderlerinin karşılanmasında, iktisadi, mali ve sosyal görevler üstlenen, devletin en temel gelir kaynağını vergi oluşturmaktadır. Bu nedenle vergi, devlet örgütünün yürütülmesiyle ve böylelikle toplumsal- sosyal ihtiyaçların karşılanabilmesi için gerekli olan gelir kaynaklarının en önemlisidir (Öztürk ve Ozansoy, 2011: 198).

Vergi kavramıyla ilgili yapılan literatür incelemeleri doğrultusunda genellikle verginin devlet tarafından kişi ve kurumlardan zorla alınan maddi katkı olarak tanımlandığı görülmüştür. Ancak vergi yükümlülüğünü devlet tarafından zor yoluyla alınan bir yük veya ceza olarak algılamak vergi kavramının olumsuz bir biçimde anlaşılmasına neden olmaktadır. Bunun yerine vergiyi kamu hizmetlerinin bir bedeli gibi algılamak daha yerinde bir yaklaşım olacaktır. Bu nedenle vergi ile kamu hizmetleri arasında mali bir bağlantı kurulması, verginin kamu hizmetlerinin mali bir değeri gibi algılamak, verginin mantığının kavranması ve vergiyi doğru algılamak açısından önemli olup, kişi ve kurumların vergi ödemeyi daha ihtiyatlı değerlendirmesine katkı sağlayacaktır. Aksi durumlarda verginin olumsuz algılanması, kavranması, bireylerin vergi ödeme isteklerini azaltarak vergi alanındaki kayıt dışı ekonominin artmasına neden olacaktır.

2.2 Vergi İle İlgili Kavramlar

Bu bölümde vergi ile ilgili terim ve kavramlarla ilgili açıklayıcı bilgiler verilecektir.

2.2.1 Vergi Yükü

Vergi gelirleri, bir devletin en geniş ve en temel gelir kaynağını oluşturmaktadır. Yapılmış olan vergi tanımları incelendiğinde tanımlamalarda “kanuna dayanarak, cebren, zorla ve karşılıksız“ terimlerinin yer aldığı görülmektedir. Bu terimler vatandaşların gerekli ve zorunlu bir kamu ödevini ifade etmektedir. Buradan da anlaşıldığı üzere vergi, bireyler için bir yük anlamına geldiği kadar bir ödevi de ifade etmektedir.

Vergi kavramının yük olarak anlamını bulan kısmı, devlet egemenliğine bağlı olarak, vatandaşlarının servetleri, gelirleri ve harcamalarına bağlı olarak kamu gücü kullanılarak toplanan ve kişiyi baskı altında tutan bir olgudur. Vergi yükü, ödeme mecburiyeti bulunan bir yük olarak algılanmaktadır. Yükümlülerin vergi ödemelerinin ardından gelirlerinde görülen azalma, ödenmiş olan vergi ile gelirin oransal bağlantısına işaret etmektedir. Vergi yükü, ödenmiş olan vergi ile doğru orantılıyken, ödeme gücüyle de ters orantılıdır. Yani vergi yükü, ödenen vergi miktarına bağlı olarak

artmaktadır, yükümlülerin gelir ve serveti yükseldikçe bu yük de düşmektedir (Aksoy, 1998: 270).

Vergi yükü, vergi gelirlerinin Gayri Safi Milli Hâsıla (GSMH)'ya oranlaması yoluyla elde edilen bir değerdir. Bu değer net bir değer olmamakla birlikte yol gösterici nitelikte olan bir orandır. Bu değer netlik seviyesi devletin vergi tabanını anlama düzeyi ile orantılı olarak değişime uğramaktadır. Başka bir deyişle vergi tabanı ne kadar çok kavranabilirse bu doğrultuda doğru bir vergi yükü tespiti mümkün olacaktır. Vergi yükü gerçekliğinin bir başka belirleyeni ise devlete yapılan ödemelerin bu hesaplama eklenmesidir. Bu sebeple hesaplama dâhil edilen verilerin büyüklüğü geniş bir çerçevede değerlendirilerek, mahalli ve merkezi kamu kurumlarınca toplanan, resim, harç ve diğer gelirler de hesaplamaya katılmalıdır. Vergi yükü; kendi içerisinde belirli ayrımları barındırmaktadır. Bunlar genel olarak toplam vergi yükü, bölgesel vergi yükü, sektörel vergi yükü ve kişisel vergi yükü olarak tanımlanmaktadır. Vergi yükü türlerinde o türe yönelik yükümlülere ödenen verginin o mükellef grubunca yaratılmış olan katma değere oranlamasıyla bulunmaktadır (Selen, 2011: 316).

Vergi, karşılıksız ve tek taraflı bir ödeme niteliği taşıyan ve sonuç olarak kamu hizmeti olarak tekrar topluma geri dönen ve bütün kesimlerin eşit bir şekilde yararlanmasını sağlayan bir olgudur. Bu açıdan vergi ödeyenlerin faydalandıkları kamu hizmetlerinin maliyetlerinin dikkate alınmasıyla ve bireylerin ödedikleri vergi miktarından düşürülmesiyle net vergi yükü elde edilir. Diğer taraftan mükellefler ödedikleri vergiyi imkân buldukça başkalarına devrederler bir diğer biçimde ifade etmek gerekirse yansıtırlar. Yansıtılan vergi miktarı ödenen vergi miktarından düşürüldüğünde gerçek vergi yükü elde edilmiş olur (İnaltonç, 2012: 16-18).

2.2.2 Vergi Kapasitesi

Bir devletin ülkedeki mükelleflerden alabileceği en yüksek vergi miktarı öncelikle vergilendirilebilecek kapasitenin büyüklüğüne göre değişebilmektedir. Vergi kapasitesi, minimal geçimi sağlayan gelir düzeyinin üzerinde kalan Gayri Safi Milli Hasıla'nın büyüklüğüne eşit düzeydedir. Diğer bir deyişle göre vergi kapasitesi; bir ülkedeki vergilendirilebilir ekonomik potansiyeldir. Fakat bu potansiyelin tamamını vergilendirmek her zaman için mümkün değildir. Bu sebeple belirli bir

süreçte, devletin toplayabildiği vergi hasılatının GSMH'ye olan oranı, fiili vergi gayreti olarak nitelendirilmektedir (Şişman, 2003: 26).

Vergi kapasitesi; Şişman'ın (2003) da belirttiği gibi bir ülkedeki vergilendirilebilir ekonomik potansiyel olarak ifade edilmektedir. Vergi kapasitesini belirleyen birçok unsur bulunmaktadır. Ancak Yüksel'e (2017) göre vergi kapasitesini belirleyen yedi tane temel unsur bulunmaktadır. Bu etmenler şunlardır (Yüksel, 2017: 45):

1. Mükellefin ahlakı ve bilinci,
2. Gelir idaresinin faaliyeti,
3. Toplumun tüketim biçimi,
4. Gelir dağılımı,
5. Ülkenin gelir düzeyi ya da kişi başına düşen gelir,
6. Ekonominin parasallaşma derecesi,
7. Ekonominin dışa açıklık derecesidir.

2.2.3 Vergi Baskısı

Verginin karşılıksız ve zorunlu olması, onun gönülden bir istekle yerine getirilmesini engellemektedir. Diğer bir ifadeyle verginin zorunlu ve karşılıksız olarak mükelleflerden toplanması, mükellefin gönül rızasıyla yerine getirme isteğini köreltmektedir. Bu nedenle vergi mükellef üzerinde psikolojik bir baskı yaratmaktadır ve istemeden vergiyi ödemek zorunda kalanların maruz kaldıkları ve hissettikleri psikolojik etkiye vergi tazyiki veya vergi baskısı denilmektedir. Verginin mükellef üzerinde yarattığı psikolojik etki şüphesiz öznel karakterli olup sayısal bir biçimde ölçülmesi, ifade edilmesi mümkün değildir. Bu nedenle vergi baskısı yükümlülerin çeşitli yollara başvurmasına neden olabilir (Pehlivan, 1994: 196-197).

Çakar'a göre vergi baskısı, ilgili ülkedeki mükelleflerin vergi ile ilgili tutum ve davranışlarını, vergi işlemleri ve problemlerini göz önünde tutmak amacıyla belirtmelerini ifade etmektedir. Vergi baskısı dar anlamda yalnızca vergi gelirlerini kapsarken, geniş anlamda ise vergi gelirlerinin yanı sıra sosyal güvenlik kesintilerini de kapsamaktadır (Çakar, 2013: 1294).

Yüksel'e göre vergi tazyiki veya vergi baskısı mükelleflerin ödemiş oldukları vergiye karşı hissetmiş oldukları psikolojik baskı ve aynı zamanda öznel bir vergi yüküdür. Verginin mükellefte yaratmış olduğu baskı psikolojiktir ve kişiden kişiye

farklılaşmaktadır. Yani aynı gelir düzeyine sahip olan ve aynı miktarda vergi ödeyen iki kişinin hissettiği vergi baskısı aynı değildir. Buradan da anlaşıldığı üzere vergi baskısının bireyin ödeme gücüyle veya ödediği vergi miktarıyla doğrudan bir ilişkisi bulunmamaktadır. Ancak vergi baskısında önemli olan kişilerin gelir düzeyinin veya ödemiş oldukları verginin miktarından çok kişilerde hissettirdiği psikolojik baskı hissiyatıdır (Yüksel, 2017: 46).

2.2.4 Verginin Matrahı ve Tarhı

Vergi matrahı, vergi borcunun hesaplanması için vergi tarifesinin uygulandığı değer olarak ifade edilmektedir (Pehlivan, 2005: 70). Başka bir ifadeyle matrah; verginin konusunu oluşturan mal, hizmet veya işlemin üzerinden vergi hesaplamasına yarayan değer veya miktar olarak tanımlanmaktadır (Ozansoy, 2010: 6).

Vergi matrahı, üzerinde vergi oranı ya da vergi miktarı uygulanarak verginin hesaplanmasını sağlayan fiziki etmen veya ekonomik değerdir. Verginin matrahı fiziki bir unsur olabileceği gibi parasal bir değerde olabilir (Pehlivan, 2005: 70).

Vergilendirilecek unsur oransal veya değer esaslı ise vergi türlerinden bir tanesi olan ad valorem matrahı kullanılır, vergilendirilecek unsur miktar esaslı ise (ağırlık, hacim, sayı vb.) verginin bir diğer türü olan spesifik matrah kullanılır. Verginin matrahı ülkemizde genel olarak beyan usulüne göre belirlenir. Ancak matrahın belirlenme yolları temel olarak dört grupta incelenebilir (Yüksel, 2017: 36):

a) Beyan Usulü: Bu usulde vergi matrahı vergi mükellefi ya da sorumlusu tarafından belirlenir. Mükelleflerin mali yıl boyunca gelir ve giderlerinin kayıt edilmesi, belgelendirilmesi, dönem sonunda ise ilgili kanunun belirlediği kriterlere göre matrahının belirlenmesi ve vergi idaresine beyanname yoluyla beyan edilmesidir. Genel olarak beyan usulü en sık kullanılmakta olan bir matrah belirleme metodudur.

b) Karine ve Dış Göstergeler Usulü: Bu usul mükelleflerin mali gücünün dış göstergeler aracılığıyla belirlenebileceği mantığından yola çıkarak, matrahın dış göstergeler temel alınarak belirlendiği bir metottur.

c) Götürü Usul: Vergi idaresinin belirlediği belirli ölçülere sahip olunan bütün mükelleflerinin matrahlarının aynı kabul edildiği ve buna yönelik vergilendirilen bir usuldür.

d) İdarece Takdir Usulü: Bütün mükelleflerin matrahının vergi idaresince ayrı ayrı olarak belirlendiği bir usuldür.

Vergi borcunun, vergi idaresince hesaplanması verginin tarhi olarak ifade edilmektedir (Bilici, 2011: 60). Aynı zamanda verginin tarhi, ‘tarhiyat’ olarak da ifade edilmektedir (Pehlivan,2005: 71).

Vergi Usul Kanunu’nda vergi tarhi, “vergi alacağının kanunlarında gösterilen nispetler ve matrah üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tespit eden idari muameledir” şeklinde tanımlanmıştır (213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, Madde 20). VUK’un 20. Maddesinde her ne kadar vergi tarhinin idarece yapılan bir işlem olduğu ifade edilse de genel olarak ülkemizde vergilendirmede beyanname usulü geçerli olduğu için vergi tarhi, vergi mükellefi ya da sorumlusunun beyanına dayanmaktadır (Pehlivan, 2005: 72).

Verginin tarh edilme yöntemleri temel olarak beyana dayanan tarh, ikmalen, re’sen ve idarece tarh olarak dörde ayrılmaktadır (Yüksel, 2017: 36-37):

a) Beyana Dayanan Tarh: Mükelleflerin mali yıl boyunca gider ve gelirlerinin kayıt edilmesi, belgelendirilmesi, dönem sonunda da ilgili kanunun belirlediği kriterlere göre matrahın belirlenerek ödenmesi gereken verginin hesaplanması ve bunun vergi dairesine beyanname yoluyla beyan edilmesidir. Beyana dayanan tarhiyat söz konusu olduğunda verginin tebliğ, tarh, tahakkuk aşamaları aynı süreçte gerçekleşmiş olur.

b) İkmalen Tarh: Vergi Usul Kanunu’na göre ikmalen vergi tarhi, “her ne şekilde olursa olsun bu vergiye müteallik olarak ortaya çıkan ve defter, belge ve kayıtlara ya da kanuni ölçülere dayanılarak miktarı belirlenen bir matrah veya matrah farkı üzerinden alınacak olan verginin tarh edilmesidir” şeklinde tanımlanmıştır (213 Sayılı VUK, Madde 29). İkmalen vergi tarhinin gerçekleştirilebilmesi için önceden aynı vergi için bir beyanname verilmiş olması gerekir veya başka şekillerde tarhiyat yapılmış olmalıdır. Ayrıca bu tarhiyata yönelik matrah ya da matrah farkının belge, defter ve kayıtlara ya da kanuni ölçülere göre belirlenmiş olması gerekmektedir (GİB, 2007: 4).

c) Re’sen Vergi Tarh: Vergi Usul Kanununun 30. Maddesine göre re’sen vergi tarhi, “vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere ya da kanuni ölçülere dayanılarak tespit edilmesine olanak bulunmayan durumlarda takdir komisyonlarınca takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili kişilerce düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilmiş olan matrah ya da matrah kısmı üzerinden verginin tarh olması” olarak tanımlanmıştır. Re’ sen tarh yapılabilmesi için

VUK ilgili maddesinde sayılan durumlardan biri veya birkaçının meydana gelmesi gerekmektedir. VUK' na göre re'sen tarh, matrahın çeşitli nedenlerle tespit edilmesinin mümkün olmaması durumunda, vergi inceleme elemanı veya takdir komisyonlarınca matrahın tespit edilmesi ve verginin tarh edilmesi gerekmektedir (VUK, Madde 30).

d) İdarece Tarh: VUK'nun 30. Maddesince verginin tarhı, kanunun 29. ve 30. maddeleri dışında kalan durumlarda, “mükelleflerin vergilerinin tarhı için vergi kanunları ile muayyen dönemlerde başvuramaları veya aynı kanunlarda kendilerine yüklenen mecburiyetleri yerine getirmemeleri nedeniyle zamanında tarh edilmeyen verginin kanunen belirli matrahlar üzerinden idarece tarh edilmesi” olarak ifade edilmiştir (VUK, Mükerrer Madde 30).

2.2.5 Verginin Tebliği

Verginin tebliği, tarh edilmiş olan verginin ya da vergiyle ilgili diğer özelliklerin kanunlara uygun olan yollarla vergi yükümlüsüne bildirilmesidir. Vergi Usul Kanununun 21. maddesinde verginin tebliği, “vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesidir” şeklinde tanımlanmıştır (VUK, Madde 21).

Verginin tebliği kişi ve kurumlara farklı biçimlerde gerçekleşmektedir. Gerçek kişilerin söz konusu olduğu durumlarda tebliğ işlemi ya doğrudan kişinin kendisine ya da kanuni temsilcisi aracılığıyla yapılmaktadır. Söz konusu olan taraf tüzel kişiliğe haiz bir oluşum ise yönetim kurulu başkanı, şirket müdürü ya da herhangi bir kanuni temsilcisine, kamu kurum ve kuruluşlarında ise ya en üst amire yahut da en üst amir tarafından yetkilendirilmiş herhangi bir kimseye tebliğ yapılabilir. Dış ülkelerde tebliğ işlemleri konsolosluk görevlilerince gerçekleştirilir. Tebliğin çeşitli yolları vardır. Bu yollar arasında en yaygın olarak; posta, memur kanalıyla, ilanen veya elektronik ortamda yapılan tebliğler gösterilmektedir.

Vergi Usul Kanununun 93. maddesine göre tebliğ esas itibariyle posta yoluyla yapılır. Aynı kanunun 103. maddesinde ilan yoluyla tebliğin hangi hallerde yapılacağı belirlenmiştir. Buna göre aşağıdaki durumlarda ilan yoluyla tebliğ yapılabilir (VUK, Madde 103):

1. Tebliğde bulunulacak kişi ya da kurumun adresinin bilinmemesi durumunda,

2. Tebliğde bulunulacak kişi ya da kurumun adres değişikliği vb. nedenlerle postanın geri gelmesi durumunda,
3. Çeşitli sebeplerden ötürü posta yoluyla tebliğin mümkün olmaması durumunda,
4. Dış ülkelerde ikamet edenlere tebliğde bulunmanın olanaksız olduğu durumlarda.

2.2.6 Vergi Mükellefi ve Vergi Sorumlusu

Vergi Usul Kanununa göre vergi mükellefi “vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişidir.” Vergi mükellefi sadece vergi borcunu ödemekle yükümlü değildir. Vergi mükellefinin defter tutmak, işe başlamayı, bırakmayı ve adres değişikliğini bildirmek gibi yükümlülükleri de vardır. Bu durumda vergi mükellefi, vergi kanunlarında kendisine vergi borcu ve/veya şekli yükümlülükler getirilen kişidir şeklinde tanımlanabilir (Kızılot ve Taş, 2013: 37).

Vergi mükellefi gerçek kişi olabileceği gibi tüzel kişi veya tüzel kişiliği olmayan kuruluşlarda olabilir (Pehlivan, 2005: 51). Çeşitli vergilere göre mükellef tanımı aşağıdaki gibi yapılmıştır (Bilici, 2011: 50-51):

1. Gelir Vergisi Kanunu kapsamında gerçek kişi statüsünde bulunanlar,
2. Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamında sermaye şirketleri, kamu iktisadi teşebbüsleri, dernekler, vakıflar, kooperatifler.
3. Emlak Vergisi Kanununa göre bina veya arazinin sahibi.
4. Katma Değer Vergisi Kanununa göre mal teslim eden veya hizmeti ifa eden.
5. Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanununa göre ilgili sicillerde adlarına motorlu taşıt kayıt ve tescil edilmiş olanlar.

Başkasına ait vergi borcunun yerine getirilmesi ile görevlendirilen kişilere vergi sorumlusu denir (Temel Eğitim ve Staj Merkezi, 2009: 35). Vergi sorumluluğu Vergi Usul Kanununda, “verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir” (213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, Madde 8/2) şeklinde tanımlanmıştır. Diğer bir ifade ile vergi sorumlusu, kendisi doğrudan vergi mükellefi olmamakla beraber vergi kanunlarındaki emredici hükümler nedeniyle verginin ödenmesinden sorumlu olan kişidir (Kızılot ve Taş, 2013: 40).

Vergi Usul Kanununun 8. Maddesinin 4. Fıkrasına göre vergi mükellefine ilişkin yükümlülükler vergi sorumlusu için de geçerlidir. Bu durumda vergi sorumlusu sadece

maddi konularla yani vergi alacağının ödenmesi ile ilgili değil şekli konularla da yani belge ve vesika düzenlemekle de yükümlüdür (Akkaya, 1997: 185).

2.2.7 Vergide Muafiyet ve İstisna

Vergi uygulamalarında sıkça karşılaşılan muafiyet ve istisna terimleri birbirlerine benzemekle beraber karıştırılmaması gereken iki farklı unsurdur. Türk Dil Kurumu Büyük Türkçe Sözlüğe göre muafiyet, ayrı tutulma, kendisine uygulanmama anlamına gelmektedir. İstisna ise herhangi bir kişiyi veya şeyi benzerlerinde ayrı tutmak olarak tanımlanmıştır (<http://www.tdk.gov.tr/2017>, Erişim Tarihi: 18.06.2017).

Vergi muafiyeti, vergi kanunlarına göre vergi yükümlülüğü doğan bir kişi veya kurumun bir bölümünün ya da tamamının, devamlı ya da süreli olarak vergilendirme dışında tutulmasıdır. Vergi istisnası ise vergi kanunlarına göre vergi yükümlülüğü doğuran bir olayın kısmen veya tamamen, devamlı veya geçici bir şekilde vergilendirme dışı tutulmasıdır (Pehlivan, 2005: 69).

Vergi istisnası, vergi kanunlarına göre üzerinden vergi alınması gereken bir olayın yine vergi kanunları ile yapılan düzenleme uyarınca belirli şartlarda kısmen veya tamamen vergilendirme dışı bırakılmasıdır (Yaz, 2011: 44).

Tahsil edilmesi gerekli olan vergilerden bazılarının, devlet tarafından çeşitli nedenlere bağlı olarak tahsil edilmemesi durumu, muafiyet ve istisna kavramlarıyla tanımlanır. Bu durumun sosyal, siyasal veya iktisadi herhangi bir sebebi olabilir. Bu kavramlar anlam bakımından birbirlerine yakın olsalar da, tam olarak aynı anlamı karşıladıkları söylenemez. Muafiyet ilgili vergi kanununa göre insanların vergiden muaf tutulmasını ifade ederken, istisna ise belirli konuların vergi dışı tutulmasını ifade etmektedir (Yüksel, 2017: 43).

2.3 Vergilerin Sınıflandırılması

Türk Vergi Sisteminde yer alan vergiler söz konusu kimselerin durumları, verginin konusu, tarifesi vb. farklı kriterler göz önünde bulundurularak sınıflandırılırlar. Çok çeşitli şekillerde sınıflandırmak mümkün olmakla birlikte uygulamada en yaygın olarak kullanılan sınıflandırma şekilleri şöyledir: dolaylı-

dolaysız vergiler, spesifik – ad valorem vergi, kişisel- nesnel vergi ve gelir – servet – harcama üzerinden alınan vergilerdir.

2.3.1 Dolaylı ve Dolaysız Vergiler

Vergiler, Dolaylı-Dolaysız Vergiler biçiminde de sınıflandırılmaktadır. Fakat buradaki temel nokta, verginin dolaylı ya da dolaysız olarak sınıflandırılırken hangi kriterlerin temel alındığıdır. Zira söz konusu ayrımı yaparken kesin bir kıstas yoktur. Literatürde bu sınıflandırma yapılırken çeşitli kriterler kullanılmıştır. Bu kriterlerin en yaygın olanı, verginin yansıma ve yansımama durumuna bağlı olarak yapılan ayrımdır. Yani, bir verginin kanuni mükellefi ile fiili mükellefi ayrı kişiler olabiliyorsa söz konusu vergi dolaylı vergi olarak nitelendirilmektedir. Fakat verginin kanuni ve fiili mükellefi aynı kişiyse, yani vergi yansımıyorsa söz konusu vergi dolaysız vergidir (Yüksel, 2017: 58).

Vergilerin sınıflandırılmasında en yaygın olarak kullanılan ölçü, dolaylı-dolaysız vergi ayrımıdır. Esas itibarıyla gelir üzerinden alınan vergiler dolaysız vergi, harcama üzerinden alınan vergiler ise dolaylı vergi olarak kabul edilmektedir (TÜSİAD, 2012: 17).

Vergiyi ödeyen kişi bizzat mükellefin kendisi ise ve vergi herhangi bir kişiye devredilemiyorsa dolaysız vergi olarak adlandırılır. Başka bir ifadeyle şayet bir verginin tarh ve tahsili söz konusu mükellef adına yapılıyorsa bu vergi dolaysızdır. Bir mükellefin vergisi ikinci veya üçüncü kişilere devredilebiliyorsa bu vergi dolaylı olarak adlandırılır. Vergi mükellefe bağlı olmaksızın ve belirsiz zamanlarda tarh, tahakkuk ve tahsil ediliyorsa dolaylı yapıdadır (MEB, 2011: 9).

Dolaylı ve dolaysız vergi ayrımı yansıma, ödeme gücü ve belirlilik kriterleri ile yapılmaktadır. Dolaylı vergiler dolaysız vergilere kıyasla daha kolay yansıtılmaktadır. Dolaysız vergilerde genellikle vergi mükellefinin ödeme gücü dikkate alınırken dolaylı vergilerde bu unsur genellikle dikkate alınmamaktadır. Dolaysız vergilerin mükellefi genellikle önceden belirlidir. Ancak dolaylı vergilerde böyle bir durum söz konusu değildir (TÜSİAD, 2012: 17).

Ayrım yapılırken Yansıma niteliği esas alınır; Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Emlak Vergisi, Motorlu Taşıtlı Vergisi vb. vergiler dolaysız olarak nitelendirilirken; KDV, ÖTV vb. vergiler ise dolaylı olarak tanımlanmaktadır.

Yansıma kriteri kadar yaygın olmamakla birlikte verginin sürekliliği de sınıflandırma konusunda bir özellik olarak kabul edilmektedir. Söz konusu verginin yükümlüleri, tahsil dönemleri belirli ve verginin konusu devamlı bir biçimde elde ediliyorsa dolaysız, aksi durumda dolaylı vergi olarak tanımlanmaktadır. Bu seçenekler dışında verginin kişisel özellikleri dikkate alıp almamasına göre de sınıflandırılabilir. Vergi mükellefinin aile sayısı, medeni hali gibi özel durumlarını dikkate alan öznel vergiler dolaysız vergi kategorisine alınırken; kişisel verilerin dikkate alınmadığı objektif vergiler ise dolaylı vergiler olarak tanımlanmaktadır (Yüksel, 2017: 58).

Türkiye’de ki vergi sistemi içerisinde (MEB, 2011: 9-10, megep.meb.gov.tr/mte_program_modul/moduller_pdf/Vergi.pdf(E.T. 11.10.2017));

1. Gelir Vergisi
2. Kurumlar Vergisi
3. Emlak Vergisi
4. Veraset ve İntikal Vergisi
5. Motorlu Taşıtlar Vergisi, dolaysız vergiler olarak ifade edilmektedir.

Dolaylı vergiler ise (MEB, 2011: 9-10, http://megep.meb.gov.tr/mte_program_modul/moduller_pdf/Vergi.pdf E.T. 11.10.2017)

Dış ticaretten elde edilen vergiler,

1. Gümrük Vergisi,
2. Akaryakıt Gümrük Vergisi,
3. Tek ve Maktu vergiler.

Mal ve hizmetlerden elde edilen vergiler

1. Damga Vergisi,
2. Ek Vergi,
3. Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi,
4. Akaryakıt Tüketim Vergisi,
5. Harçlar,
6. Dâhilde Alınan Katma Değer Vergisi,
7. Taşıt Alım Vergisi.

2.3.2 Spesifik – Ad- Valorem Vergiler

Verginin, vergi borcunun hesaplanması için vergi tarifesinin uygulandığı değer olarak tanımlanan vergi matrahının cinsine bağlı olarak spesifik ve ad-valorem olarak ikiye ayrılır. Vergi matrahı parasal bir değer ise bu tür vergilere ad-valorem vergiler adı verilir. Fiziki veya teknik bir değere bağlı olarak hesaplanan vergiler ise spesifik vergiler adıyla adlandırılmaktadır (Bilici, 2005: 261).

Vergi borcunun hesaplanması esnasında çeşitli ölçülere bağlı olarak (ağırlık, uzunluk, hacim vb.) hesaplandığı vergiler spesifik vergiler olarak tanımlanmaktadır. Örneğin, resim ve harç vergileri bu tür vergiler olarak kabul edilmektedirler. Ad valorem olarak adlandırılan vergilerse matrah değerlerine bağlı olarak hesaplanmaktadır. Katma değer vergisi ad valorem vergisine örnek olarak gösterilebilir (Aydın, 2002: 32).

2.3.3 Kişisel ve Nesnel Vergiler

Kişinin medeni hali, çocuk sayısı, herhangi bir fiziksel engelinin var olup olmadığı vb. özellikleri dikkate alan ve bu özelliklere bağlı olarak artan oranlı bir karakter sahip olan vergiler Kişisel Vergilerdir. Veraset ve intikal vergileri kişisel vergilere örnek olarak gösterilmektedir. Kişisel niteliklerin etkilemediği, mal ve hizmete bağlı, eşit oranlı olarak alınan vergiler ise nesnel veriler olarak ifade edilmektedirler. Emlak vergisi bu tür vergiler arasında sayılmaktadır (MEB, 2011: 10-11 megep.meb.gov.tr/mte_program_modul/moduller_pdf/Vergi.pdf E.T. 11.10.2017).

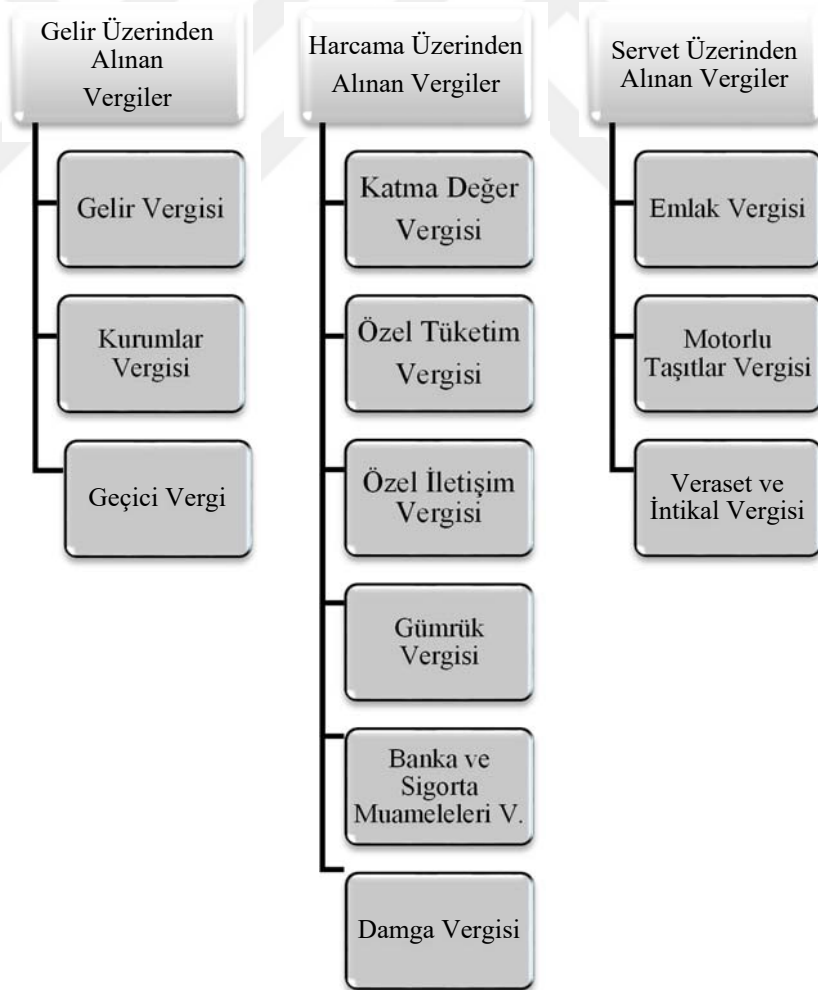
2.3.4 Gelir ve Harcama ve Servet Üzerinden Alınan Vergiler

Türk vergi sistemindeki vergiler, vergiyi doğuran olaya göre gelir – harcama – servet üzerinden alınan vergiler olarak sınıflandırılabilir. Eğer vergiyi doğuran olay bir gelirin doğması ise bu tür vergiler gelir üzerinden alınan vergiler olarak adlandırılabilir. Eğer vergiyi doğuran olay yapılan bir harcamayla ortaya çıkıyor ise bu tür vergiler harcama üzerinden alınan vergiler olarak adlandırılabilir. Vergiyi doğuran olay eğer bir varlığa sahip olmak ise bu tür vergiler servet üzerinden alınan vergilerdir (Ernst & Young, 2013: 8-9).

Vergilerin sınıflandırılmasında sıklıkla kullanılan kriterlerden biri de kuşkusuz vergi matrahının özelliğine göre yapılmasıdır. Bu kritere göre, vergi matrahın servetin oluşturması servet üzerinden alınan vergileri, verginin matrahını harcamaların oluşturması harcamalar üzerinden alınan vergileri, verginin matrahını gelirin oluşturması ise gelir üzerinden alınan vergileri ortaya çıkarmaktadır. Servet üzerinden alınan vergilere emlak, motorlu taşıtlar, veraset ve intikal vergisi, harcamalar üzerinden alınan vergilere mal ve hizmetler üzerinden alınan katma değer vergisi, gelir üzerinden alınan vergilere ise gelir ve kurumlar vergisi, örnek olarak gösterilebilir (MEB, 2011: 11 megep.meb.gov.tr/mte_program_modul/moduller_pdf/Vergi.pdf E.T. 11.10.2017).

Türk vergi sisteminde yer alan vergiler yukarıdaki tanımlara göre aşağıda Tablo 2.1'deki gibi gösterilmiştir.

Tablo 2.1: Türk vergi sistemindeki vergilerin sınıflandırılması (Bilici, 2011:138).



2.4 İşletmelerde Vergi Planlaması

Bu bölümde işletmeler için büyük önem arzeden vergi planlamasının tanımı, önemi, tarihsel gelişimi, sağladığı avantajlar ve planlama araçları hakkında bilgi verilecektir.

2.4.1 Vergi Planlamasının Tanımı ve Önemi

Hofman'a göre "Vergi planlamasının birçok tanımı yapılmıştır. Ancak genel geçer bir tanım yapmak gerekirse; Mükellefin mali faaliyetlerini, vergiler için asgari bir meblağa indirecek şekilde düzenleme kapasitesi olarak tanımlanmaktadır." (Hofman ve diğ, 2005: 274).

Vergi planlaması, Mgammal'e göre ise "kuruluşların, kişilerin ve işletmelerin mali profillerini değerlendirmek için kullandığı, işletme kârı veya kişisel geliri için ödenen vergilerin miktarını azaltma amacına yönelik bir prosedürdür" (Mgammal, 2015: 351).

Vergi giderlerini azaltmak amacıyla işletmelerin hukuki sınırlar içerisinde kalarak en uygun yöntemin belirlenmesi amacıyla yapılan çalışmalar son yıllarda üzerinde yoğun olarak çalışılan bir konudur. Bu çalışmalar genel olarak vergi planlaması kavramıyla adlandırılmaktadır. Vergi planlaması kavramı esas olarak üç kavramın bileşiminden meydana gelmektedir. Bu kavramlar vergi, planlama ve İşletme (Yıldırım ve Demiraslan, 2006: 95).

Bala'e göre "vergi planlaması, vergi mükelleflerinin vergi yükümlülüklerinin azaltılmasına olanak sağlayacak muafiyet, istisna, indirim ve vergi kanunlarının izin verdiği diğer vergi ayrıcalıklarının maksimum kılınmasıdır". Vergi planlaması faaliyetleri, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu sağladıktan sonra yatırımların vergi sonrası getiri oranını maksimize etmek amacıyla vergi sorunlarıyla ilgilenmeyi ifade etmektedir (Bala, 2007: 3).

Vergi planlaması genel olarak makro ve mikro olarak iki başlık altında ele alınmaktadır. Makro planlama sürecin devlet tarafından ele alınma kısmını ifade ederken, mikro planlama (kişisel) ise bireysel bir içeriğe sahiptir ve kişilerin yasalara uygun bir şekilde ödemek zorunda kaldıkları vergi miktarının en alt seviyeye çekme çabalarıdır. Makro vergi planlanmasında ise, kamunun ihtiyaç duyduğu parasal ihtiyacın en doğru biçimde, toplumun hal ve hareketlerini göz önünde bulundurarak,

verginin varlık sebebine uygun olarak üst düzeyde hizmet sunacak biçimde vergi uygulamasının gerçekleştirilmesidir (Akdoğan, 2006: 185-186). Ancak bu çalışmada çeşitli büyüklükteki işletmeler açısından vergi planlaması üzerinde durulacağı için yalnızca mikro vergi planlaması olarak nitelendirilen ve vergi mükelleflerinin üzerlerindeki vergi yükünü azaltmayı ifade eden vergi planlaması kavramına değinilecektir.

Garbarino'e göre vergi, “ şirketler için önemli bir maliyettir. Bu nedenle, verginin asgariye indirilmesi karlılığı artıracaktır. Vergi yükümlülüğü, herhangi bir operasyonel maliyet gibi yönetilebilir ve düşürülebilir bir maliyettir” (Garbarino, 2011: 278).

Bu bakımdan işletmelerin ödemek zorunda olduğu vergi miktarını asgari seviyeye çekilmesi amacıyla mükelleflerin vergi kanunları çerçevesinde kendilerine en uygun olan yöntemi seçme çabaları “vergi planlaması” olarak tanımlanmakta (Şişman, 2003: 33) ve işletmelerin genel planlarının ayrılmaz bir parçasını oluşturmaktadır (Akarca ve Şafak, www.muhasabenet.net, E.T. 15.3.2017). Vergi planlaması kavramı başka bir tanıma göre ise; işletmelerin organizasyonel yapısı ve nitelikleri, faaliyet tarzları vb. kanunlar ve diğer hukuki belgeler kapsamında var olan indirim, istisna ve muafiyetlerin çifte vergiyi önlemek amacıyla, mükellefe vergide avantaj sağlamak ve ödenecek olan vergi miktarını asgariye indirecek çalışmalardır (Yıldırım ve Demirarslan, 2006: 95).

Keinan'e göre vergi planlaması “Bir şirketin vergi idaresinde, sıklıkla görülen bir uygulamadır; Yöneticiler, şirketin vergi yükünü azaltmak için birinci dereceden sorumludurlar. Bu minimizasyonun şirketin yararına olduğu inancında olan yöneticiler tarafından yüksek özen, ilgi ve tecrübe ile üstlenilmektedir. Vergi planlaması, kuruluşların, kişilerin ve işletmelerin, işletme kârları veya kişisel gelirleri üzerinden ödedikleri vergilerin miktarını azaltmak amacıyla finansal profillerini değerlendirmek için kullandığı bir yöntemdir” (Keinan, 2003: 11).

Küreselleşmeyle birlikte ulusal bariyerlerin yok olması, vergi mükelleflerine, vergi yükümlülüklerini asgariye indirme konusunda birçok yeni olanak sunmuştur. Başarılı bir vergi planlaması, gittikçe karmaşık bir hal alan vergi kanunları ve diğer mevzuatların uluslararası karmaşıklığından yararlanılarak gerçekleştirilmektedir. (OWENS, www.oecdobserver.org/2017 E.T.: 18.6.2017).

Vergi planlaması çalışmaları gerek kişisel gerekse de işletmeler açısından olsun, vergi yükünü mümkün olan en alt seviyeye çekilmesi maksadıyla her kişi ve işletme için büyük öneme sahiptir. İşletmelerin sahip oldukları nakit fonun belirli bir kısmı vergi ödemelerine ayrılacağından, likiditeye bağlı problemler yaşanmasına neden olmaktadır. İşletmeler bu problemleri yaşamamak, ellerindeki nakit fonu olabildiğince korumak için vergi planlamasına başvurumaktadırlar. Vergi planlaması işletmelere rekabet konusunda da avantaj sağladığı için işletmeler bakımından önem taşımaktadır (Işık, www.denizlismmmo.org/2017 E.T.: 18.6.2017).

2.4.2 Vergi Planlamasının Tarihsel Gelişimi

Vergi planlamasının tarihi 20. yüzyıl'ın başlarına dayanmaktadır. Vergi planlaması kavramı ilk olarak Alman maliyecileri ve hukukçuları tarafından 1920'li yılların sonlarında işletme vergiciliği adıyla ortaya çıkarılmıştır. Vergi kavramı Türkçeye Almancadan geçmiştir. Almanca ifadesi “Betriebswirtschaftliche Steuerlehre”dir. “Betriebswirtschaft” işletme iktisatı, “Steuerlehre” ise vergi bilgisi veya vergileme anlamına gelmektedir. Bu kavramın Türkçe çevirisi “İşletme İktisadında Vergicilik” olarak yapılmaktadır. Fakat hesap uzmanı Ziya Şenveli, bu kavramı “İşletme Vergiciliği” biçiminde Türkçeye aktarmıştır. Genel kabul görmüş olan bu kavram Türkiye’de literatüre de bu biçiminde girmiştir. İngilizce konuşulan ülkelerde vergi işletmeciliği kavramının tam karşılığı bulunmadığı için vergi planlaması kavramıyla ifade edilmektedir. Bu kullanım gittikçe yaygınlık kazanmış ve nihayetinde iktisat literatürüne de bu biçimiyle girmiştir (Tuncer, 2008: 10).

2.4.3 Vergi Planlamasının Sağladığı Avantajlar

Toplam vergi yükünün en aza indirilmesi tek başına amaç oluşturmaz. Bu amaç genellikle kar maksimizasyonu, şirket faaliyetlerinin devamlılığı veya ticari faaliyetlerin genişletilmesi gibi genel ekonomik durumu etkin kılmaya yardım eden işletmenin temel amaçlarıyla bağlantılıdır. Vergi planlamasının ön şartı, mevcut ekonomik koşulların kullanılmasıdır. Yani, bu koşullar vergi ödemelerini yasal olarak en aza indirmek için düzenlenebilmektedir (Schafer ve Spengel, 2004: 8).

Vergi planlaması, vergi avantajı sağlayan durumların maksimize edilmesini, vergi avantajı sağlamayan durumların ise minimize edilmesini gerektirmektedir. Bu

açından vergi indirimlerinin, vergi ayrıcalıklarının, vergi istisna ve muafiyetlerinin maksimize edilmesi ve uygulanabilir vergi oranının minimize edilmesi mükelleflere vergisel avantajlar sağlamaktadır. İlave vergi alınması, uygulanabilir vergi oranlarının maksimize edilmesi gibi uygulamalar ise mükelleflere avantaj sağlamamakta, aksine bu mükelleflerin daha ağır vergi yüküyle karşılaşmalarına neden olmaktadır. KOBİ'lerde vergi planlamasının sağladığı avantajları şu şekilde sıralamak mümkündür (Bala, 2007: 7);

1. Tam vergi muafiyeti
2. Kısmi vergi muafiyeti
3. Vergi indirimi, vergi iadesi ve vergi ayrıcalığı
4. Varlığın ekonomik değerindeki düşüşten daha hızlı bir oranda vergi indirimi
5. Vergiye tabi gelirin varlık nakit akımının ekonomik değerindeki artıştan daha düşük bir oranda değerlendirilmesi.

2.4.4 Vergi Planlama Araçlarının Sınıflandırılması

Vergi, gerek bireyler gerekse işletmeler açısından önemli bir maliyet unsurudur. Bu durumda kullanılabilir indirimlerden yararlanmak ya da diğer bir ifadeyle vergi planlamasına gitmek, mükelleflerin vergi yükünün azaltılmasında önemli kabul edilmektedir. Bu açıdan bakıldığında işletmeler açısından büyük önem taşıyan vergi planlama araçları aşağıdaki gibi sınıflandırılabilir (Şişman, 2003: 33-34):

- 1) Yapısal Tasnif
 - a) Hemen Uygulanabilir
 - b) Ek yapı gerektiren
- 2) Fonksiyonel Tasnif
 - a) Gelir azaltıcı
 - b) Gider azaltıcı
- 3) Sonuç Odaklı Ayrım
 - a) Vergi yükünü erteleyici
 - b) Vergi yükünü kaldırıcı
 - a. Vergiyi doğuran olayı ortadan kaldırıcı
 - b. Ödenecek vergi yükünü ortadan kaldırıcı

- 4) Risk Açısından Tasnif
 - a) Riskli araçlar
 - b) Risksiz araçlar
- 5) Uygulanabilirlik Açısından Tasnif
 - a) Basit araçlar
 - b) Karmaşık araçlar
- 6) Uygulama Yeri Açısından Tasnif
 - a) Bir ülkeyi ilgilendiren yapılar
 - b) Birden fazla ülkeyi ilgilendiren yapılar
- 7) Zaman Açısından Tasnif
 - a) Kısa dönemli araçlar
 - b) Uzun dönemli araçlar

2.5 İşletmelerde Vergi Planlama Yöntemleri

Kamu içerisindeki en önemli ve en temel gelir kaynağını vergiler oluşturmaktadır. Devlet, egemenlik gücüne de dayanarak ülkesinde çeşitli kıstaslar ve kurallar dahilinde iktisadi ve mali kazançlar sağlamaktadır. Söz konusu bu iktisadi ve mali kazançlar vergi olarak değerlendirilmektedir. Vergiler, ekonomik faaliyetler neticesinde elde edilen gelirlere kazançlardan sağlanmaktadır. Bu faaliyetler üretim, tüketim, tasarruf ve servet faaliyetleridir ve bunlar ekonominin periyodik süreçlerine göre değişiklik (artışlar veya azalışlar) göstermektedir (Altay, 2015: 123). Bu sebeple verginin de konjonktüre uygun hareket edebilmesi için planlanması gerekmektedir.

Devlet vergi ile ilgili yükümlülükleri mükelleflere uygularken bunu toplumsal faydayı gözeterek şekilde bir planlama ile yapmaktadır. Nitekim toplumsal faydanın temelinde kamu yararının yattığı ve vergi planlamasının başlangıç aşamasında kamu yararı unsurunun ön planda tutulması gerektiği unutulmamalıdır (Bahçe ve Gümüş, 2017: 2).

İşletmeler açısından ele alındığında ise vergi planlamasının amacının; işletme değerinin maksimize edilmesi ile belirlendiği gözlemlenilmektedir (Gao vd., 2011: 369).

İşletme emek ve sermaye faktörlerini kullanarak bireyler için üretim yapmak ve brüt kazancından işletmede iştiraki bulunan kişilere gelir sağlamak amacıyla kurulmaktadır. Bu sebeple vergi, işletmeler için bir transfer harcaması niteliğinde

olduğundan işletmeler kuruluşlarında, faaliyetlerini sürdürdüğünde ve faaliyetlerini sonlandırdığında vergileri önemli bir faktör olarak dikkate almak zorundadır (Bildirici, 1986: 17).

Vergi planlamasının odak noktası opsiyonel olarak firmaların yönetim stratejisinde ve genel yatırımlarında dikkate alınması gereken bütün hedeflerine uygun olması gerekmektedir. Optimal çözüm ise farklı seçenekler mevcut olduğu takdirde en yüksek çıkarı sağlayan çözümdür. Firmalar bunu genel olarak ele almalı, akıllıca ölçmeli ve ayrıca vergi planlamasının amacı ile firmanın bütününe kalkınma hedefleri arasındaki tutarlılığa dikkat etmelidir. Ancak firma vergi planlamasının amacına ulaşması için firmanın yönetim amacını göz ardı edemez. Firma yalnızca bu yolla vergi planlamasının doğasını ve ruhunu yakalamakta; ayrıca yine bu yolla vergi planlamasını kendi kalkınmasına yardımcı olan etkin bir araca dönüştürebilmektedir (Bahçe ve Gümüş, 2017: 3-4). Bu sebeple de iyi bir vergi planlamasına ihtiyaç duymaktadır.

Araştırmanın bu bölümünde işletmelerin başvurabilecekleri vergi planlama yöntemlerine yer verilmiştir.

2.5.1 Araştırma ve Geliştirme (AR-GE) Faaliyetleri Teşvikleri

Türkiye’de AR-GE faaliyetleri gelişmiş ülkelerle kıyaslandığında daha geç önem kazanmıştır. Dünyada modern anlamda sistematik ve ticarileşebilen Ar-Ge çalışmalarının başlangıcı 19. yy sonuyla başlarken Türkiye’de ise 20. yy’ın ortalarında ancak başlamıştır (Erdemi, 2015: 19).

Dış ülkelerde olduğu gibi ülkemizde de AR-GE faaliyetleri, milli savunma gereksinimlerinden ötürü yapılmaya başlanmıştır. 1995 yılında ise endüstri anlamında ilk teşvik ve hibe TÜBİTAK (Türkiye Bilimsel ve Teknik Araştırma Kurumu) tarafından verilmiştir. TÜBİTAK’ın yanında AR-GE faaliyetlerine destek sağlayan en belirgin kuruluşlar şu şekilde sıralanabilir (Duman, 2014: 9):

1. Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu (TÜBİTAK)
2. Teknoloji İzleme ve Değerlendirme Başkanlığı (TİDEB)
3. Küçük ve Orta Ölçekli Sanayi Geliştirme Başkanlığı (KOSGEB)
4. Teknoloji Merkezleri (TEKMER)
5. Sanayi Tezleri Programı (SANTEZ)
6. Türk Patent Enstitüsü (TPE)

7. Türkiye Teknoloji Geliştirme Vakfı (TTGV)
8. Teknoparklar
9. Üniversiteler

Yukarı sayılan kurumların yanında sözel birkaç işletme de AR-GE faaliyetleri konusunda çalışmalar yürütmektedir (Duman, 2014: 9).

Türkiye’de AR-GE faaliyetlerine ait İstatistikler 1990 yılı sonrası DİE (Devlet İstatistik Enstitüsü) aracılığı ile sistemli bir biçimde kayıt altına alınabilmektedir. Günümüzde ise AR-GE İstatistikleri TÜİK (Türkiye İstatistik kurumu) tarafından tutulmaya devam edilmektedir.

Ar-Ge, işletme bünyesinde gerçekleştirilen yeni üretim faaliyetleri ve yeni ürün süreçlerinin oluşması neticesinde gerçekleştirilen yaratıcı ve sistemli çalışmaların toplamıdır.

Bu doğrultuda AR-GE faaliyetlerine yönelik olarak mevzuatımızda bir kısım teşvikler düzenlenmiştir (Yurttutan, 2004). “4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu” ile bu bölgelerde AR-GE’ye dayalı üretim faaliyetinde bulunan mükelleflere gelir ve kurumlar vergisi istisnası yanında diğer bazı vergisel teşvikler getirilmiştir. Ayrıca teşvik mevzuatında AR-GE yatırımlarına yönelik teşvik düzenlemeleri mevcuttur (Yılmaz, 2007: 77).

14/02/2017 tarihli ve 29979 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama Ve Denetim Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmeliği ile;

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 Bakanlığı tarafından Ar-Ge ve yenilik projesi olarak değerlendirilmesi şartıyla 5520 sayılı Kanununun 10’uncu maddesi ve 193 sayılı Kanununun 89’uncu maddesi uyarınca kazancın tespitinde indirim konusu yapabilecektir.

Ayrıca, 5520 Sayılı kurumlar vergisi Kanunu’nun 10/1’inci maddesine göre de; kurumlar vergisi matrahının tespitinde; kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla. Burada dikkat edilmesi gereken husus;

Mükelleflerin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik Araştırma ve Geliştirme harcamaları tutarının %40’ı oranında hesaplanacak Ar-Ge indirimi kurum kazancından indirilebilir.

Araştırma ve Geliştirme faaliyetleri ile doğrudan ilişkili olmayan giderlerden ve tamamen Araştırma ve Geliştirme faaliyetlerinde kullanılmayan amortismanna tâbi iktisadî kıymetler için hesaplanan amortisman tutarlarından verilen paylar üzerinden AR-GE indirimi hesaplanmaz. Matrahın yetersiz olması nedeniyle ilgili dönemde indirim konusu yapılamayan tutar, sonraki hesap dönemlerine devreder.

Ar-Ge indiriminden yararlanılacak harcamaların kapsamını ve uygulamadan yararlanılabilmesi için gerekli belgeler ile usulleri belirlemeye ise Maliye Bakanlığı yetkilidir.

AR-GE faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde; Tek Düzen Muhasebe sisteminin 7/A seçeneğindeki “Maliyet hesapları” olan 75’li grup Araştırma Geliştirme faaliyetleri için düzenlenmiştir. AR-GE harcamalarından ilgili varlığın maliyetine dahil edilemeyen, aktifleştirilmiş olan AR-GE harcamalarının amortisman payları ile aktifleştirilemeyen AR-GE harcamaları bu hesapta izlenmektedir. Dönem sonu işlemlerinin takip edilmesi amacıyla bu hesaptaki tutarlar “630 Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabına” devredilir (Eşlik, 2014: 59).

Vergi mükellefleri Ar-Ge faaliyetlerinin dönem içinde Genel esaslara göre indirim konusu yaptıkları harcamalarının %40’ı oranında hesaplayacakları AR-GE indirimini beyanname üzerinde elde edilen kazançtan indirebileceklerdir. Ar-Ge indirimi, Ar-Ge faaliyetine başladığı andan itibaren hem geçici vergi beyannamelerinde hem de yıllık beyannameye uygulanabilecektir. Hesaplanan AR-GE indirimi tutarı, gelir vergisi mükellefleri tarafından yıllık gelir vergisi beyannamesinde Tablo 2, Gelir Bildirimi bölümünün ilgili satırına, kurumlar vergisi mükellefleri tarafından yıllık kurumlar vergisi beyannamesinde Tablo 5, Zarar Olsa Dahi İndirilecek İstisna ve İndirimler bölümünün ilgili satırına, geçici vergi beyannamesinde ise; kurumlar vergisi mükellefleri tarafından Tablo I, Matrah Bildirimi bölümünün 10 numaralı satırına gelir vergisi mükellefleri tarafından aynı bölümün 20 numaralı satırına yazılarak kazançtan indirilecektir (Yılmaz, 2007: 82-83).

“Muhasebe sistemi uygulama Genel Tebliği”nde Araştırma ve Geliştirme Giderleri; “*Üretilen mamullerin maliyetini düşürmek, satışını artırmak, yeni ürün geliştirmek veya yeni ürünlerle ilgili yöntem ve işlemleri geliştirmek, yeni yöntem ve işlemler bulmak, üretimde kullanılan makine ve teçhizatın geliştirilmesine ilişkin araştırmalar yapmak, satış ve pazarlama faaliyetlerini geliştirmek ve benzeri*

Araştırma ve Geliştirme giderlerinin takip edildiği hesaptır” şeklinde tanımlanmaktadır (Eşlik, 2014: 59-60).

Ar-Ge faaliyetlerine ait maliyetlerin amortismanında; maddi olmayan duran varlıkların faydalı (yararlı) ömürlerine paralel olarak itfa edilmesi gerekir. İtfa, bir maddi olmayan duran varlığın amortismanına tabi tutarının, yararlı ömrü boyunca sistematik olarak giderleştirilmesini ifade etmektedir. “Türkiye Muhasebe Standartları”nda, maddi duran varlıkların amortismanından, maddi olmayan duran varlıkların ise itfasından bahsedilmektedir. Bu ayırım “Uluslararası Muhasebe Standartlarında”da “depreciation” “amortization” şeklinde yapılmıştır (Dağdemir, 2008).

İtfaya, maddi olmayan varlığın kullanımına başlandığı dönemde başlanır. Maddi olmayan varlıklar satıldıklarında, finansal kiralamaya konu edildiklerinde veya kullanıldığında herhangi bir fayda sağlanmayacağı anlaşıldığında mali tablolardan çıkarılırlar. Satışları da hâsılat şeklinde muhasebeleştirilmez. Aktif değerlerinden birikmiş amortismanlar ve değer düşüklüğü karşılıkları çıkarıldıktan sonra kalan net defter değeri ile satıştan elde edilen gelir arasındaki fark, kar veya zarar yazılır (Örten ve diğ., 601).

Ar-Ge harcamalarının aktifleştirilmesi sürecine ilişkin olarak VUK’nda doğrudan bir düzenleme bulunmamasına rağmen bu konu 5520 sayılı KVK 1 Seri No’lu Genel Tebliği’nde 38 No’lu TMS’ye göre aktifleştirme işleminin sadece kurumlar vergisi mükellefleri tarafından yapılabileceği hükme bağlanmıştır (Akbulut, 2007: 103).

2.5.2. Birleşmenin Vergi Avantajları

TTK md. 146/1’e göre; “Birleşme, hukuk açısından iki ya da daha fazla ortaklığın birbiriyle birleşerek yeni bir ortaklık kurmalarından ya da bir yahut daha fazla ortaklığın mevcut diğer bir ortaklığa katılmalarıdır.”

Kurumlar Vergisi Kanunu (Madde 17,18,19) sermaye ortaklıklarındaki “birleşme” kavramını “*Tasfiye, Birleşme, Devir, Bölünme ve Hisse Değişimi*” olmak üzere, değişik amaçlı işletmeler olarak ele almıştır.

Birleşmenin farklı biçimleri vardır. Bunlardan en çok tercih edilenleri:

2.5.2.1 Tam Bölünme

5520 Sayılı kurumlar vergisi Kanunu madde 19/(3)/a) bendine göre; Tam mükellef bir sermaye şirketinin tasfiyesiz olarak infisah etmek suretiyle bütün mal varlığını, alacaklarını ve borçlarını kayıtlı değerleri üzerinden mevcut veya yeni kurulacak iki veya daha fazla tam mükellef sermaye şirketine devretmesi ve karşılığında devredilen sermaye şirketinin ortaklarına devralan sermaye şirketinin sermayesini temsil eden iştirak hisseleri verilmesi, bu Kanunun uygulanmasında tam bölünme hükmündedir. Devredilen şirketin ortaklarına verilecek iştirak hisselerinin itibarî değerinin” %10'una kadarlık kısmının nakit olarak ödenmesi, işlemin bölünme sayılmasına engel değildir.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 20'inci maddesine göre ise; Kanunun 19 uncu maddesinin üçüncü fıkrasının (a) bendine göre gerçekleştirilen bölünmelerde, aşağıdaki şartlara uyulduğu takdirde bölünme suretiyle münfesi kurumun sadece bölünme tarihine kadar elde ettiği kazançlar vergilendirilir; bölünmeden doğan kârlar ise hesaplanmaz ve vergilendirilmez:

a) Şirket yetkili kurulunun bölünmeye ilişkin kararının Ticaret Sicilinde tescil edildiği tarih, bölünme tarihidir. Bölünen kurum ile bu kurumun varlıklarını devralan kurumlar,

1) Bölünme tarihi itibarıyla hazırlayacakları ve müştereken imzalayacakları bölünen kuruma ait kurumlar vergisi beyannamesi ile,

2) Bölünme işleminin hesap döneminin kapandığı aydan kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği ayın sonuna kadar geçen süre içerisinde yapılması halinde, bölünen kurumun önceki hesap dönemine ilişkin olarak hazırlayacakları ve müştereken imzalayacakları bölünen kuruma ait kurumlar vergisi beyannamesini,

Bölünmenin Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edildiği tarihten itibaren otuz gün içinde bölünen kurumun bağlı olduğu vergi dairesine verirler.

b) Bölünen kurumun varlıklarını devralan kurumlar, bölünen kurumun bölünme tarihine kadar tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarından müteselsilen sorumlu olacaklarını ve diğer ödevlerini yerine getireceklerini, bölünen kurumun bölünme nedeniyle verilecek olan kurumlar vergisi beyannamesine ekleyecekleri bir taahhütname ile taahhüt ederler. Mahallin en büyük mal memuru, bu hususta bölünen kurum ile bu kurumun varlıklarını devralan kurumlardan teminat isteyebilir.

2.5.2.2 Kısmi Bölünme

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Madde 19/(3)/ b) bendine göre; Tam mükellef bir sermaye şirketinin veya sermaye şirketi niteliğindeki bir yabancı kurumun Türkiye'deki iş yeri veya daimî temsilcisinin bilançosunda yer alan taşınmazlar ile en az iki tam yıl süreyle elde tutulan iştirak hisseleri ya da sahip oldukları üretim veya hizmet işletmelerinin bir veya birkaçını kayıtlı değerleri üzerinden aynı sermaye olarak mevcut veya yeni kurulacak tam mükellef bir sermaye şirketine devretmesi, bu Kanunun uygulanmasında kısmî bölünme hükmündedir. Ancak, üretim veya hizmet işletmelerinin devrinde, işletme bütünlüğü korunacak şekilde faaliyetin devamı için gerekli aktif ve pasif kalemlerin tümünün devredilmesi zorunludur. Kısmî bölünmede devredilen varlıklara karşılık edinilen devralan şirket hisseleri, devreden şirkette kalabileceği gibi doğrudan bu şirketin ortaklarına da verilebilir. Taşınmaz ve iştirak hisselerinin bu bent kapsamında devrinde, devralan şirketin hisselerinin devreden şirketin ortaklarına verilmesi halinde, devredilen taşınmaz ve iştirak hisselerine ilişkin borçların da devri zorunludur.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu 20. Maddesine göre ise; bu Kanunun 19 uncu maddesinin üçüncü fıkrasının (b) ve (c) bentlerinde belirtilen işlemlerden doğan kârlar hesaplanmaz ve vergilendirilmez.

19'uncu maddenin üçüncü fıkrasının (b) bendine göre ise; gerçekleştirilen kısmî bölünme işlemlerinde, bölünen kurumun bölünme tarihine kadar tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarından bölünen kurumun varlıklarını devralan kurumlar, devraldıkları varlıkların emsal bedeli ile sınırlı olarak müteselsilen sorumlu olurlar.

2.5.2.3 Hisse Değişimi

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Madde 19/(3)/b) bendine göre; Tam mükellef bir sermaye şirketinin, diğer bir sermaye şirketinin hisselerini, bu şirketin yönetimini ve hisse çoğunluğunu elde edecek şekilde devralması ve karşılığında bu şirketin hisselerini devreden ortaklarına kendi şirketinin sermayesini temsil eden iştirak hisselerini vermesi, bu Kanunun uygulanmasında hisse değişimi hükmündedir. Hisseleri devralınan şirketin ortaklarına verilecek iştirak hisselerinin itibari değerinin %10'una kadarlık kısmının nakit olarak ödenmesi, işlemin hisse değişimi sayılmasına engel değildir.

5520 Sayılı Kanun'un 20. maddesinin (3) fıkrasında ise 19. maddenin üçüncü fıkrasının (c) bendinde belirtilen işlemlerden doğan kârların hesaplanmayacağı ve vergilendirilmeyeceği hüküm altına alınmıştır. Buna göre, hisse değişiminde bir kazanç hesaplanmayacağından hem stopaj istisnası hem de kurumlar vergisi söz konusu olmayacaktır. Ayrıca, dağıtımını mümkün bir kazanç ortaya çıkmayacağından, bir temettü vergilemesinden de bahsedilemeyecektir (Yılmaz, 2007: 59).

a) Birleşme, Devir ve Bölünmede Zarar Mahsubu ile ilgili olarak;

“5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun Zarar Mahsubu ve Diğer İndirimler Başlıklı Mükerrer 14'üncü Maddesinde”; Her yıla ilişkin tutarlar ayrı ayrı gösterilmek ve beş yıldan fazla nakledilmemek koşuluyla geçmiş yılların malî bilançolarına göre meydana gelen zararlar (aynı sektörde faaliyet göstermesi, son beş yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinin kanunî süresinde verilmiş olması koşullarıyla 37 ve 39 uncu maddeler çerçevesinde devir alınan kurumların, devir tarihi itibarıyla aktif toplamını geçmeyen zararları ile 38 inci maddede belirtilen bölünme işlemi sonucu münfesih olan kurumun aktif toplamını geçmeyen zararları dâhil) kurumlar vergisi matrahının tespitinde, kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek üzere, kurum kazancından indirilebileceği” belirtilmiştir.

b) Birleşmelerin Diğer Vergi Türlerindeki Avantajları;

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun VI. bölümünün “diğer istisnalar” bölümünün önüne eklenen bir fıkra ile birleşen ortaklıklar katma değer vergisi istisna avantajından yararlanabilmektedir.

KDV Madde 17/4-c bendine göre; “Gelir vergisi Kanunu'nun 81. maddesinde belirtilen işlemler ile kurumlar vergisi Kanunu'na göre yapılan devir ve bölünme işlemleri bu kapsamda vergiden istisna edilen işlemler bakımından katma değer vergisi Kanunu'nun 30. maddesinin a bendi hükmü uygulanmaz. İşlem sonunda faaliyeti bırakan, bölünen veya infisah eden mükelleflerce yüklenilen ve indirilmeyen vergiler, faaliyete başlayan veya devir ve bölünme sonrasında devredilen veya bölünen kurumların varlıklarını devralan mükellefler tarafından mükerrer indirim yoluyla açmayacak şekilde indirim konusu yapılır.”

“Harçlar Kanunu”na göre, ortaklıklarda birleşme, devir ve bölünmeler nedeniyle yapılacak işlemler harca tabi değildir” (HK Madde. 123/3). “Keza, Damga Vergisi Kanunu da Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre” birleşme, devir ve bölünmeler

nedeniyle düzenlenen kâğıtları damga vergisinden bağışık tutmuştur” (2 sayılı tablo, IV- Ticari ve medeni işlerle ilgili kâğıtlar/17).

Görüldüğü üzere birleşme, devir ve bölünme sebebiyle yapılan işlemler ile bu işlemlerle ilgili olarak düzenlenen kâğıtlar bu vergi avantajından faydalanmaktadırlar.

2.5.3 Finansal Kiralama (Leasing)

6361 Nolu Finansal Kiralama, Faktöring ve Finansman Şirketleri Kanununa göre; *“Finansal kiralama: Bir finansal kiralama sözleşmesine dayalı olmak koşuluyla, bu Kanun veya ilgili mevzuatı uyarınca yetkilendirilen kiralayan tarafından finansman sağlamaya yönelik olarak bir malın mülkiyetinin kira süresi sonunda kiracıya devredilmesi; kiracıya kira süresi sonunda malın rayiç bedelinden düşük bir bedelle satın alma hakkı tanınması; kiralama süresinin malın ekonomik ömrünün yüzde sekseninden daha büyük bir bölümünü kapsamaması veya finansal kiralama sözleşmesine göre yapılacak kira ödemelerinin bugünkü değerlerinin toplamının malın rayiç bedelinin yüzde doksandan daha büyük bir değeri oluşturması hâllerinden herhangi birini sağlayan kiralama işlemi,”* ifade etmektedir.

Ayrıca, aynı kanuna göre *yatırımların tamamının veya bir bölümünün finansal kiralama yoluyla gerçekleştirilmesi hâlinde kiralayan, finansal kiralamaya konu olan iktisadi kıymetlerle ilgili olarak bunların satın alınması hâlinde uygulanan teşviklerden yararlanır. Finansal kiralama şirketinin teşvik belgesi ile ilgili sorumluluğu, kendisine devri gerçekleşen kısmı ile sınırlıdır. (md. 35)*

Finansal kiralama sözleşmeleri ve bu sözleşmelerin devrine ve tadiline ilişkin kâğıtlar ile bunların teminatı amacıyla düzenlenen kâğıtlar damga vergisinden, bu kâğıtlarla ilgili yapılacak işlemler de harçtan müstesnadır.

Satıp ve geri kiralama yöntemi ile yapılan kiralama sözleşmeleri kapsamında kiralanmış taşınmazların sözleşme süresi sonunda kiracı adına tapuya tescili tapu harcından müstesnadır. (md. 37)

“14/7/2009 tarih ve 2009/15199 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar” ile “finansal kiralama şirketleri aracılığıyla gerçekleştirilecek yatırımlarda finansal kiralama şirketleri adına teşvik belgesi düzenlenmesi” uygulaması kaldırılmış olup Kararın 3/6 ncı maddesinde; *Finansal kiralama şirketleri aracılığıyla gerçekleştirilecek yatırımlar için finansal kiralama şirketi adına ayrı bir teşvik belgesi düzenlenmez. Yatırımcının mükellefiyetlerini yerine getirmemesi halinde uygulanacak*

olan müeyyidelerden finansal kiralamaya konu makine ve teçhizata tekabül eden bölümü kısmen veya tamamen finansal kiralama şirketlerine de uygulanır. Hükmüne yer verilmiştir.

Ayrıca, 60 nolu KDV Sirkülerinde de; finansal kiralama şirketleri aracılığıyla gerçekleştirilecek yatırımlara ilişkin finansal kiralama şirketlerinin teşvik belgesi sahibi firmalara kiralanmak üzere teslim alacakları veya ithal edecekleri makine ve teçhizat için teşvik belgesi sahibi firma adına düzenlenen bu belge ile KDV Kanununun 13/d maddesi kapsamında istisna uygulanabilecektir.

Bu yazıya istinaden finansal kiralama şirketi yatırım teşvik belgesi eki listede yer alan ve yatırımcıya kiralanacak olan makine ve teçhizatı Kanunun 13/d maddesindeki “istisna kapsamında temin, finansal kiralama şirketinin bu kapsamda temin edeceği makine ve teçhizatı, ilgili mevzuat uyarınca kiracının kullanımına bırakması ise teslim hükmünde olmadığından Genel hükümlere göre KDV’ye tabi tutulacaktır”.

Ayrıca yatırım teşvik belgeli işletmeler, finansal kiralama şirketleri aracılığıyla gerçekleştirilecek yatırımlara ilişkin, finansal kiralama şirketlerine teşvik belgesi sahibi firmalara kiralanmak üzere teslim edeceği makine ve teçhizatı KDV Kanununun 13/d maddesindeki istisna kapsamında; “KDV siz fatura ederek teslim etmeleri mümkün bulunmakta olup, teslim edilen söz konusu makine ve teçhizat için yüklenilen KDV’yi de iade talebinde bulunabileceği tabiidir”.

Yukarıda da ifade edildiği üzere Sat ve Geri Kirala, işletmenin kayıtlı gayrimenkullerin leasing firmasına satıldıktan sonra tekrar kiralanması işlemidir. Sat ve Geri Kirala sözleşmesinin yapılabilmesi için işletmenin ikinci el değerliliği olan gayrimenkullerinin bulunması gerekmektedir. Böylelikle finansal kiralama şirketlerince işletme arasında Sat ve Geri Kirala sözleşmesi yapılmaktadır.

Vergi planlama yöntemlerinden birisi olan Sat ve Geri kirala yöntemi vergisel düzenlemeler ile işletmelerce teşvik edilmek istenmektedir. Bu amaçla da 6495 sayılı Kanun düzenlemeleri ile çeşitli vergi avantajları sağlanmıştır. Sat ve Geri kirala işlemlerine tanınan vergi istisnalarının kapsamını kurumlar vergisi, KDV, tapu harcı ve damga vergisi oluşturmaktadır. Bu kapsamda, taşınmazların kiracıdan finansal kiralama şirketine satılması ile finansal kiralama şirketinden tekrar kiracıya satılması işlemlerinden doğan kazancın tamamı kurumlar vergisinden, bu teslimler ile birlikte

kiralama işlemi KDV'den, geri satın alma aşamasında taşınmazın tapuda kiracı adına tescilli tapu harcından istisna edilmiştir. Ayrıca bu işlemler çoğunlukla taşınmazın rayiç bedeli üzerinden gerçekleştirildiğinden, tarihi maliyetle izlenen taşınmazlar Finansal Kiralama Şirketine satılıp geri kiralandığı aşamada bilançolara cari değer üzerinden tekrar alınabilmekte ve bu değer üzerinden amortisman ayrılmaktadır.

2.5.4 Amortisman

Amortismanın konusu, işletmeye dâhil gayrimenkul ve sabit kıymet niteliğindeki diğer maddi kıymetlerle, gayri maddi kıymetlerin değerinde meydana gelen azalmaların muhasebe kayıtlarına alınarak, sonuç hesaplarına yansıtılması ve bu suretle değeri düşen kıymetin değerindeki düşmenin meydana geldiği yıl gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınmasıdır (Yılmaz, 2007: 92).

Amortisman Vergi Usul Kanununun 313 ve izleyen maddelerinde düzenlenmiş olup; *“İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269 uncu madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin, bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil eder.”* (VUK md 313).

İşletmelerin esas faaliyet alanı ne olursa olsun maddi duran varlıklar bilançolarında önemli bir yere sahiptir. Ticaret ve hizmet işletmelerinde maddi duran varlıklara çok fazla yatırım yapılmasa bile, mevcut duran varlıklarla ilgili muhasebe işlemleri, muhasebe akışı ve raporlamada önemli bir yer tutmaktadır. Üretim işletmelerinde ise, önce duran varlıklara yatırım yapılması gerekmekte, daha sonra ise satın alınan duran varlıkların aktifleştirilmesi ve söz konusu varlıklarda oluşacak değer kaybının amortisman aracılığıyla gidere dönüştürülmesi gerekmektedir. Bu işlemler işletmelerin finansal tablolarının gerçek durumu yansıtması açısından oldukça önemlidir. Öte yandan, üretim işletmelerinde amortisman paylarının sadece dönem gideri olarak değil aynı zamanda üretilen mamullerin maliyetini etkileyen bir maliyet unsuru olduğu da gözardı edilmemelidir (Şen 2011: 136).

“İlgili mevzuat gereğince sözleşme süresinden sonra bedelsiz olarak Devlete veya Devletçe tensip olunan bir teşekküle veya belediyeye intikali öngörülen amortisman tabi iktisadi kıymetlerden sözleşme süresinde yenilenmesi gerekenler hariç, sermayenin veya sözel maliyet bedellerinin İtfası hükümlerine göre

amortismanına tabi tutulanlar, Genel hükümler uyarınca ayrıca amortismanına tabi tutulamazlar” (VUK Ek: 22/7/1998 - 4369/8 md.)

“Değeri 50.000.000 lirayı aşmayan peştemallıklar ile işletmede kullanılan ve değeri 50.000.000 lirayı aşmayan alet, edavat, mefruşat ve demirbaşlar amortismanına tabi tutulmayarak doğrudan doğruya gider yazılabilir. İktisadi ve Teknik bakımdan bütünlük arz edenlerde bu had topluca dikkate alınır”. (VUK Ek: 30/12/1980 - 2365/54 md.) Amortismanına tabii tutulma sınırı tutar olarak her yıl değişmektedir.

– Boş arazi ve boş arsalar amortismanına tabi değildir. Ancak”:

1. “Tarım işletmelerinde vücuda getirilen meyvalık, dutluk, fındıklık, zeytinlik ve güllüklerle incir bahçeleri ve bağlar gibi tarım tesisleri”;

2. “İşletmede inşa edilmiş olan her nevi yollar ve harklar; amortismanına tabi tutulur” (VUK md. 314).

Amortisman uygulama sureti:

a) Nispet bakımından: Madde 319 – (Mülga: 17/12/2003-5024/9 md.)

b) Süre bakımından: Madde 320 – Amortisman süresi, kıymetlerin aktife girdiği yıldan başlar. Bu sürenin yıl olarak hesaplanması için 1 rakamı mükellefçe uygulanan nispete bölünür.

Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek otomobilleri hariç olmak üzere, İşletmelere ait binek otomobillerinin aktife girdiği hesap dönemi için ay kesri tam ay sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar amortisman ayrılır. Amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye değer, itfa süresinin son yılında tamamen yok edilir.

Her yılın amortismanı ancak o yıla ait değerlemede nazara alınabilir.

Amortismanın her hangi bir yıl yapılmamasından veya ilk uygulanan nispetten düşük bir hadle yapılmasından dolayı amortisman süresi uzatılamaz. (VUK, md. 319)

c) Amortisman usulünü seçme bakımından:

1. “İktisadi ve teknik bakımdan bir bütün teşkil eden değerler için normal veya azalan bakiyeler usulü ile amortisman usullerinden yalnız birisi uygulanabilir”.

2. “Bir iktisadi değer üzerinden normal amortisman usulüne göre amortisman ayrılmasına başlandıktan sonra bu usulden dönülemez”.

3. “Bir iktisadi değer üzerinden azalan bakiyeler usulüne göre amortisman ayrılmaya başlandıktan sonra normal amortisman usulüne geçilebilir. Bu suretle usul

değiştirenler keyfiyeti beyannamelerinde veya eki bilançolarda belirtmeye mecburdurlar. Kabul edilen yeni usul bu bildirim yapıldığı beyannamenin taallük ettiği dönemden itibaren nazara alınır. Bu takdirde henüz yok edilmemiş olan değer kısmı, bakiye amortisman süresine bölünmek suretiyle eşit miktarlarla yok edilir”. (VUK, md. 320)

2.5.4.1 Normal amortisman

Mükellefler amortismanı tâbi iktisadî kıymetlerini Maliye Bakanlığının tespit ve ilân edeceği oranlar üzerinden itfa ederler. İlân edilecek oranların tespitinde iktisadî kıymetlerin faydalı ömürleri dikkate alınır. (VUK, md. 315)

Bu yöntemde ayrılan amortisman tutarı her yıl aynıdır. Amortisman süresinin sonunda amortisman tutarı, iktisadî kıymetin maliyet bedeline eşit hale gelir (Ataman, 2007: 212). Bu yöntem, uygulanmasının basit oluşu nedeniyle, yaygın olarak kullanılır. Söz konusu yöntem, eşit tutarda yıllık amortisman veren yöntem olarak da isimlendirilir (Sevilengül, 2009: 413).

2.5.4.2 Azalan bakiyeler usulüyle amortisman

Bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerden dileyenler, amortismanı tabi iktisadî değerlerini, azalan bakiyeler üzerinden amortisman usulü ile yok edebilirler. (VUK, md. 315)

Bu usulün tatbikinde;

1. *“Her yıl, üzerinden amortisman hesaplanacak değer, evvelce ayrılmış olan amortismanlar toplamının tanzili suretiyle tesbit olunur. (Ek hüküm: 17/12/2003-5024/4 md.) Enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde, üzerinden amortisman ayrılacak değer, amortismanı tâbi iktisadî kıymetin düzeltilmiş değerinden daha evvel ayrılmış olan amortismanların toplamının taşınmış değerleri indirilmek suretiyle tespit edilir”.*

2. *(Değişik: 17/12/2003-5024/4 md.)“Bu usulde uygulanacak amortisman oranı % 50’yi geçmemek üzere normal amortisman oranının iki katıdır”.*

3. *“Bu usulde amortisman süresi normal amortisman nispetlerine göre hesaplanır. Bu sürenin son yılına devreden bakiye değer, o yıl tamamen yok edilir”.*

Bu yöntemde amortisman gideri, duran varlığın yararlı ömrü boyunca azalan tutarlarla hesaplanır ve aşağıdaki formül kullanılarak yıllık amortisman tutarı hesaplanır (Tuğay, 2013: 173).

$$\text{Yıllık Amortisman Tutarı} = \text{Dönem başındaki defter değeri} \times (\text{Normal amortisman oranı} \times 2) =$$

Ancak Vergi Usul Kanununa göre değil de TMS 16'ya göre; "kalıntı değer dikkate alınması durumunda azalan bakiyeler yönteminde, amortisman tabi değer, maliyet değerinden kalıntı değer indirilir ve normal amortisman oranının iki katı ile çarpılmak suretiyle hesaplanır, kıst amortisman uygulamasında kalan aylar faydalı ömrün bittiği yılı takip eden yılda gider olarak dikkate alınır" (Alar, 2012: 136).

Azalan bakiyeler usulünde amortisman, vergi sistemimize 1963 yılında 205 sayılı Kanun"la girmiştir. Bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerden isteyenler, amortisman tabi iktisadi değerlerini, azalan bakiyeler üzerinden amortisman tabi tutabilirler" (Akyol, 2006).

İşletmelerin yatırım yıllarında fon gereksinimlerinin daha fazla olacağı düşünüldüğünde normal amortisman yöntemine göre ilk yıllarda daha fazla fon yaratarak işletmenin güçlü kılınması amaçlanmıştır. Aynı zamanda ilk yıllarda daha az bir vergi ödenmesini olanaklı kıldığından, bu yöntem vergi ertelemesi de sağlamaktadır. Ayrıca bu yöntem İşletmelerin amortisman tabi iktisadi kıymetlerini daha sık yenilemelerine de yardımcı olmaktadır (Tuğay, 2013: 175).

2.5.4.3 Madenlerde Amortisman

"İşletme sebebiyle içindeki cevherin azalmasından dolayı maddi değerini kaybeden madenlerin ve taş ocaklarının imtiyaz veya maliyet bedelleri, ilgililerin, müracaatları üzerine bunların büyüklük ve mahiyetleri göz önünde tutulmak ve her maden veya taş şocağı için ayrı ayrı olmak üzere Maliye ve Sanayi Bakanlıklarınca belli edilecek nispetler üzerinden yok edilir" (VUK, md. 316).

Bu yöntemde amortisman gideri, maddi duran varlığın beklenen kullanım ya da üretim miktarı üzerinden hesaplanır. Varlık her yıl yaptığı üretim miktarı dikkate alınarak amortisman tabi tutulur (Tuğay, 2013: 174).

Bu yöntemlerden üretim yöntemi modeli genellikle petrol üretim yatırımlarının ve gaz tesisleri gibi doğal madenleri işleme endüstrilerinde kullanılmaktadır (Bonham 2009: 692).

2.5.4.4 Fevkalade Amortisman

“Amortismanına tabi olup”:

1. *“Yangın, deprem, su basması gibi afetler neticesinde değerini tamamen veya kısmen kaybeden”;*
2. *“Yeni icatlar dolayısıyla teknik verim ve kıymetleri düşerek tamamen veya kısmen kullanılmaz bir hale gelen”;*
3. *“Cebri çalışmaya tabi tutuldukları için normalden fazla aşınma ve yıpranmaya maruz kalan; Menkul ve gayrimenkullerle haklara, mükelleflerin müracaatları üzerine ve ilgili Bakanlıkların mütalaası alınmak suretiyle, Maliye Bakanlığınca her İşletme için işin mahiyetine göre ayrı ayrı belli edilen Fevkalade ekonomik ve teknik amortisman nispetleri uygulanır” (VUK, md.317).*

2.5.5 Serbest Bölge Teşvikleri

Serbest bölgeler genel itibariyle; ülkelerin siyasi sınırları içinde olup gümrük bölgesi dışında sayılan, ülkede geçerli mali, ticari ve iktisadi alanlara ilişkin idari ve hukuki uygulamaların düzenlendiği ya da kısmen uygulandığı, ticari ve sınai faaliyetler için daha geniş teşviklerin sağlandığı ve fiziki olarak diğer işletmelerden ayrılan yerler olarak ifade edilebilir. Ülkemizdeki serbest bölge uygulamaları bir gümrük rejimi değil, bir ekonomi ve dış ticaret politikası uygulamasıdır. Bu nedenle, serbest bölgelerle ilgili yasal düzenlemeler gümrük mevzuatı dışında ayrı bir kanun ve yönetmelikle yapılmıştır (Yılmaz, 2007: 117).

3218 Sayılı “Serbest Bölgeler Kanunu” mevzuat sistemimizde serbest bölgeler konusunda düzenleme getiren yasal bir düzenlemedir. Söz konusu bu düzenleme genel hükümleri açıklayan kısa bir kanundur”. Uygulamaya yönelik daha ayrıntılı hükümler ise bu kanuna istinaden çıkarılan “Serbest Bölgeler Uygulama Yönetmeliği”nde yer almaktadır.

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununa göre; (Değişik birinci fıkra: 12/11/2008-5810/4 md.) Serbest bölgeler, Türkiye Gümrük Bölgesinin parçaları olmakla beraber;

yer ve sınırları Bakanlar Kurulunca belirlenmiş, serbest dolaşımda olmayan eşyanın herhangi bir Gümrük rejimine tabi tutulmaksızın ve serbest dolaşıma sokulmaksızın, gümrük mevzuatında öngörülen haller dışında kullanılmamak ya da tüketilmemek kaydıyla konulduğu, ithalat vergileri ile ticaret politikası önlemlerinin ve kambiyo mevzuatının uygulanması bakımından Türkiye Gümrük Bölgesi dışında olduğu kabul edilen ve serbest dolaşımdaki eşyanın bir serbest bölgeye konulması nedeniyle normal olarak eşyanın ihracına bağlı olanaklardan yararlandığı yerlerdir.

Bu bölgelerde Gümrük ve kambiyo mükellefiyetine dair mevzuat hükümleri uygulanmaz.

“Kullanıcıların tutmak zorunda oldukları defterler ile düzenleyecekleri belgelere ilişkin olarak, 4.1.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun hükümlerine bağımlı olmaksızın düzenleme yapmaya Maliye Bakanlığı yetkilidir.”

“(Değişik dördüncü fıkra: 9/2/2017-6772/2 md.) Bu Kanun kapsamında kazançları gelir veya kurumlar vergisinden istisna tutulan kullanıcılar ve işleticiler, yatırım ve üretim safhalarında Bakanlar Kurulunca belirlenecek vergi dışı teşviklerden yararlandırılır. Bu Kanun kapsamında kazançları gelir veya kurumlar vergisinden istisna tutulmayan kullanıcılar, yatırım ve işletme safhalarında bu Kanun kapsamında yararlanılmayan vergi ve vergi dışı teşviklerden ilgili mevzuat hükümleri çerçevesinde yararlandırılır”.

2.5.6 Yatırım Teşvikleri

Cumhuriyet döneminde ülkemizde yatırımları teşvik etmek için devlet muhtelif uygulamalar yapmıştır. En son 2012/3305 Bakanlar Kurulu Kararına göre; *Bu Kararın amacı; kalkınma planları ve yıllık programlarda öngörülen hedefler doğrultusunda tasarrufların katma değeri yüksek yatırımlara yönlendirilmesine, üretim ve istihdamın artırılmasına, uluslararası rekabet gücünü artıracak ve araştırma geliştirme içeriği yüksek bölgesel ve büyük ölçekli yatırımlar ile stratejik yatırımların özendirilmesine, uluslararası doğrudan yatırımların artırılmasına, bölgesel gelişmişlik farklılıklarının azaltılmasına, kümelenme ve çevre korumaya yönelik yatırımlar ile araştırma ve geliştirme faaliyetlerinin desteklenmesine ilişkin usul ve esasları belirlemektir”.*

“Teşvik sistemi ve destek unsurları”

Teşvik sistemi; genel, bölgesel, büyük ölçekli ve stratejik yatırımların teşviki uygulamalarından oluşur.”

Tablo 2.2: Teşvik uygulamaları (www.mustafabayraktaroglu.com/yatirim-tesvik-belgesi/ E.T. 11.10.2017).

	Genel Teşvik Uygulamaları	Bölgesel Teşvik Uygulamaları	Büyük Ölçekli Yatırımlar	Stratejik Yatırımlar
Gümrük vergisi muafiyeti	X	X	X	X
KDV istisnası	X	X	X	X
Vergi indirimi		X	X	X
Sigorta primi işveren hissesi desteği		X	X	X
Yatırım yeri tahsis		X	X	X
Faiz desteği		X**		X
KDV iadesi				X
Gelir vergisi stopajı desteği	X**	X**	X**	X**
Sigorta primi desteği	X**	X**	X**	X**

X:** Belirli şartlarda verilen teşvikler

Tablo 2.3: Yatırım teşvik uygulamalarında bölgeler (www.mustafabayraktaroglu.com/yatirim-tesvik-belgesi/E.T. 11.10.2017).

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

2.5.6.1 Genel teşvik uygulamaları

“2012/3305 Bakanlar Kurulu Kararına göre Genel teşvik uygulamaları: bölgesel, büyük ölçekli ve stratejik yatırımlar ile EK-4’te yer alan teşvik edilmeyecek yatırım konuları ve teşviki için EK-4’te öngörülen şartları sağlayamayan yatırım konuları hariç olmak üzere, 5 inci maddede belirtilen sabit yatırım tutarları ve üzerindeki yatırımlar bölge ayrımı yapılmaksızın aşağıdaki destek unsurlarından yararlandırılabilir.”

- a) *Gümrük vergisi muafiyeti.*
- b) *Katma Değer Vergisi (KDV) istisnası.*
- c) *Gelir vergisi stopajı desteği (6 ncı bölgede gerçekleştirilecek yatırımlar için).*
- ç) *Sigorta primi işveren hissesi desteği (tersanelerin gemi inşa yatırımları için).(md.4)*

2.5.6.2 Bölgesel Teşvik Uygulamaları

2012/3305 Bakanlar Kurulu Kararına göre “Bölgesel teşvik uygulamaları: EK-2B’de iller itibarıyla karşılıklarında numaraları belirtilen sektörler, EK-2A’da ilin bulunduğu bölgedeki şartları sağlamaları halinde aşağıdaki desteklerden yararlandırılabilir.”

- a) *Gümrük vergisi muafiyeti,*
- b) *KDV istisnası,*
- c) *Vergi indirimi,*
- ç) *Sigorta primi işveren hissesi desteği,*
- d) *Yatırım yeri tahsisi,*
- e) *3 üncü, 4 üncü, 5 inci ve 6 ncı bölgelerdeki yatırımlar için faiz desteği,*
- f) *6 ncı bölgede gerçekleştirilecek yatırımlar için gelir vergisi stopajı desteği,*
- g) *6 ncı bölgede gerçekleştirilecek yatırımlar için sigorta primi desteği.*

2.5.6.3 Büyük ölçekli yatırımlar

Yukarıda yazılan Bakanlar Kurulu Kararına göre “Büyük ölçekli yatırımlar: EK-3’te belirtilen asgari tutarları sağlayan yatırım konuları aşağıdaki desteklerden yararlandırılabilir”.

- a) *Gümrük vergisi muafiyeti.*
- b) *KDV istisnası.*
- c) *Vergi indirimi.*
- ç) *Sigorta primi işveren hissesi desteği.*
- d) *Yatırım yeri tahsisi.*
- e) *Gelir vergisi stopajı desteği (6 ncı bölgede gerçekleştirilecek yatırımlar için).*
- f) *Sigorta sprimi desteği (6 ncı bölgede gerçekleştirilecek yatırımlar için).*

2.5.6.4 Stratejik yatırımlar

Söz konusu 2012/3305 Bakanlar Kurulu Kararına göre “*Stratejik yatırımlar: 8 inci maddedeki kriterleri sağlayan yatırımlar bölge farkı gözetilmeksizin aşağıdaki desteklerden yararlandırılabilir*”.

a) Gümrük vergisi muafiyeti

b) KDV istisnası.

c) Vergi indirimi.

ç) Sigorta primi işveren hissesi desteği.

d) Yatırım yeri tahsisi.

e) Faiz desteği.

f) KDV iadesi.

g) Gelir vergisi stopajı desteği (6 ncı bölgede gerçekleştirilecek yatırımlar için).

ğ) Sigorta primi desteği (6 ncı bölgede gerçekleştirilecek yatırımlar için).

(6) Üçüncü, dördüncü ve beşinci fıkralar kapsamında teşvik belgesi düzenlenebilecek olan yatırımlar için talep edilmesi halinde genel teşvik uygulamaları çerçevesinde belge düzenlenebilir.”

2.5.7 Götürü Gider Uygulaması

Gelir Vergi Kanununun “İndirilecek Giderler” başlıklı 40. maddesinin 1. bendinde; “ticari kazancın sağlanması ve bu kazancın devam ettirilmesi amacıyla yapılan genel giderler” düzenlenmiştir. Bu giderlerin, Vergi Usul Kanununun 227 ve devam eden madde hükümlerinde belirtilen şekilde tevsikleri zorunludur. Bundan dolayı, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tevsik edilemeyen giderlerin ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılması mümkün değildir. Fakat, “4108 sayılı Kanun ile Gelir Vergisi Kanununun 40. maddesine eklenen bir hükümle; ihracat işlemlerinde bazı giderleride Vergi Usul Kanununun ilgili hükümlerine göre tevsik edilemediği hallerde de ticari kazancın tespitinde indirimine müsaade edilmiştir” (Yılmaz, 2007: 87-88).

İhracat sektöründe götürü gider uygulamasına dair Kanun hükmü, “İhracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükellefler, bu bentte yazılı giderlere ilaveten bu faaliyetlerden döviz olarak elde ettikleri hasılatın

binde beşini aşmamak şartıyla yurt dışındaki bu işlerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları giderleri de indirebilirler.” şeklinde düzenlenmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanununun 13. maddesine göre, safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır; dolayısıyla götürü giderle ilgili yukarıdaki hükmün kurumlar vergisi mükellefleri bakımından da uygulanacağı tabiidir (KVK, 13. md).

194 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğindeki açıklamalara göre; “mükellef tarafından götürü gider hesaplanabilmesi için, harcamanın yapılmış ve işletmenin malvarlığında bir azalma meydana gelmiş olması gerekmektedir.” şeklinde ifade edilmektedir.

2.5.8 Alacaklarda ve Sermayede Karşılık Ayırma

Tahakkuk esasına göre, satışların tahsil edilmeyen kısımları da şirketlerin vergi matrahını artırıcı bir unsur olarak değerlendirilmektedir. Buna karşın, tahsili şüpheli veya imkânsız hale gelen alacakların vergi matrahından düşülmesi zorunlu bir gerekliliktir. Ticari kazançlarda “tahsilat” anında değil “tahakkuk” anında gelir veya giderler oluşmaktadır. Bir başka ifadeyle, gelir veya gider şeklindeki faaliyet verilerinin mahiyet ve tutar itibarıyla kesinleşmesini müteakiben gelir veya gider kaydında bulunmaktadır. Dolayısıyla mal veya hizmet teslimi sonucunda gelir elde edilmesi beklenmemekte işlemin gerçekleşmiş olması durumunda, mal teslimi veya hizmet ifasından sonra fatura veya benzeri yasal belgelerin düzenlenmesi gerekliliği ortaya çıkmakta ve alacaklanılan tutar için de yasal belge düzenlenmiş olmaktadır. Esasen bu durum alacakların vadesi geldiğinde tahsil edileceği varsayımına dayanmaktadır. Zaten, daha önce gelir kaydında bulunan alacakların ödenmemesi durumu için VUK’un 322-324. maddeleri arasında yer “alacaklarda amortisman” hükümleri de bu nedenle ihdas edilmiştir (www.muhasibetr.com /yazarlarimiz/dursun/020/ E.T. 14.10.2017).

2.5.8.1 Şüpheli Alacaklar

Vergi Usul Kanununun 323. Maddesine göre şüpheli alacak karşılığı ile ilgili düzenleme şu şekildedir;

“Ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla;”

1. *“Dava veya icra safhasında bulunan alacaklar;”*

2. *“Yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacaklar; şüpheli alacak sayılır.”*

“Yukarıda yazılı şüpheli alacaklar için değerlendirme gününün tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayrılabilir”.

“Bu karşılığın hangi alacaklara ait olduğu karşılık hesabında gösterilir. Teminatlı alacaklarda bu karşılık teminattan geri kalan miktara inhisar eder.”

“Şüpheli alacakların sonradan tahsil edilen miktarları tahsil edildikleri dönemde kâr zarar hesabına intikal ettirilir ve şartlar şu şekildedir”.

1. *“Alacak ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmalıdır”.*

2. *“Mükellef bilanço usulünde defter tutmalıdır”.*

3. *“Alacağın tahsisi şüpheli hale gelmelidir”.*

4. *“Alacak teminatsız olmalıdır”.*

5. *“Alacağın şüpheli hale geldiği dönemde karşılık ayrılmalıdır”*

6. *“Alacakların bilançonun pasifinde karşılık ayrılmadan doğrudan kar zarar hesabının borcuna zarar olarak intikal ettirilmemelidir”*

7. *“Şüpheli alacakların sonradan tahsil edilen miktarlarının, tahsil edildikleri dönemde kar zarar hesabına intiksal ettirilmelidir”.*

2.5.8.2 Değersiz Alacaklar

VUK Madde 322 de değersiz alacaklar düzenlenmiştir. “Kazai bir hükme veya kanaat verici bir vesikaya göre tahsiline artık imkân kalmıyan alacaklar, değersiz olacaktır. Değersiz alacaklar, bu mahiyete girdikleri tarihte tasarruf değerlerini kaybederler ve mukayyet kıymetleriyle zarara geçirilerek yok edilirler. İşletme hesabı esasına göre defter tutan mükelleflerin bu madde hükmüne giren değersiz alacakları, gider kaydedilmek suretiyle yok edilirler.”

2.5.8.3 Vazgeçilen Alacaklar

“Konkordato veya sulh yoluyla alınmasından vazgeçilen alacaklar, borçlunun defterlerinde özel bir karşılık hesabına alınır. Bu hesabın muhteviyatı alacaktan vazgeçildiği yılın sonundan başlayarak üç yıl içinde zararla itfa edilmediği takdirde kar hesabına naklolunur.” (VUK, Md. 324)

2.5.9 Sponsorluk Harcamaları ile Bağış ve Yardımlar

İşletmeler tarafından yapılan yardımlar, bağışlar ve sponsorluk harcamaları aşağıdaki açıklamalar çerçevesinde kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilmektedir (Yılmaz, 2007: 106).

Bunların nakdi değilde aynı olarak yapılması durumunda, yardım konusunu oluşturan veya bağışlanan hakkın ya da malın kayıtlı değeri veya maliyet bedeli, eğer bu değer mevcut değil ise Vergi Usul Kanunu ilgili maddelerine göre takdir komisyonlarınca hesaplanacak değerinin esas alınması gerekmektedir” (Yılmaz, 2007: 106-107).

İşletmeler tarafından yapılan bağış, yardımlar ve sponsorluk harcamaları; bağış ve yardımın veya harcamanın yapıldığı zamanda kayıtlarda gider olarak dikkate alınacağından alınacağından söz konusu bağış ve yardımlar ile harcamaların kurum kazancının tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak ifade edilmesi ve kurum kazancının yeterli düzeyde olması durumunda, bu bölümde yer alan açıklamalar çerçevesinde, beyanname üzerinde ayrıca gösterilmek kaydıyla kurumlar vergisi matrahından indirilmesi gerekmektedir (Yılmaz, 2007: 106-107).

2.5.9.1 Sponsorluk

Bir hizmetin veya ürünün reklam ve ilan yoluyla tanıtılmasını destekleyen kuruluş veya firmaya sponsor, yapılan hizmete de sponsorluk adı verilmektedir. Spor alanında sponsorluk; müsabaka, şov, sportif gösteri gibi bir faaliyetin masraflarını kendi isminin kullanılması şartı ile üstüne alan kuruluş veya kişilerin ifade edildiği tanımdır (Yılmaz, 2007: 107).

3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri

Hakkında Kanun kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarının; sözü edilen kanunlar uyarınca tespit edilen amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için %50'si kurumlar vergisi matrahının tespitinde, beyan edilen kurum kazancından indirim unsuru olarak dikkate alınabilecektir (Yılmaz, 2007: 107).

2.5.9.2 Bağış ve Yardımlar

“5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun Diğer indirimler” başlıklı 10'uncu maddesinde;

Kurumlar vergisi matrahının tespitinde; kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla, kurum kazancından sırasıyla aşağıdaki indirimler yapılacağı hükme bağlanmıştır.

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

Diğer taraftan, 03/04/2007 tarih 26482 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin; 10.3.2. Bağış ve yardımlar başlıklı bölümünde konu ile ilgili açıklamalara yer verilmiş olup, Kurum kazancının %5'i ile sınırlı bağış ve yardımlar” başlıklı 10.3.2.1 bölümünde de Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere, köylere, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ve kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlara makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımların toplamının o yıla ait kurum kazancının %5'ine kadar olan kısmı, kurumlar vergisi beyannamesinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirim konusu yapılabileceği belirtilmiştir.

“Matrahtan indirilmesi için bağış ve yardımın;”

a) “Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara, kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlara yapılması,”

b) “Makbuz karşılığı olması,”

- c) “Karşılıksız yapılması,”
- d) “Sadece ilgili dönem kazancından indirilmesi”
- e) “Beyannameye ayrıca gösterilmesi gerekir. İndirilemeyen kısım diğer yıla nakledilemez.”
- f) “Kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilecek bağış ve yardımların tutarı, o yıla ait kurum kazancının %5'i ile sınırlıdır.”
- g) “İndirilebilecek bağış ve yardım tutarının tespitinde esas alınan kurum kazancı, zarar mahsubu dâhil giderler ile iştirak kazançları istisnası düşüldükten sonra, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki [Ticari bilanço kârı - (iştirak kazançları istisnası + geçmiş yıl zararları)] tutardır.”

2.5.10 Uygunsuz Planlama Yöntemleri

Modern ülkelerde olduğu gibi, ülkemizde de vergilerin hemen hemen tamamı beyan esasına dayalı bir sistemle yürütülmektedir. Ancak, verginin cebren ve karşılıksız olarak alınması, mükellefin vergiye karşı direnç göstermesine neden olmaktadır. Bu durumda da mükellefler çoğu zaman kanunlardaki eksikliklerden de faydalanarak uygun olmayan ve zaman zaman da kanun dışı yöntemlere başvurulmaktadır. Bu yöntemlerin en bilinenleri de şunlardır:

2.5.10.1 Vergiden kaçınma (Tax avoidance)

Vergiden kaçınma, mükelleflerin vergi yükümlülüklerini asgariye indirmek amacıyla yasalardan ve hukuki mevzuattan faydalanarak vergi yükümlülüğünün mümkün olan en alt seviyeye çekilmesi durumunu ifade eder. Diğer bir deyişle vergiden kaçınma, kanunları ihlal etmeksizin vergilerden kurtulma sanatıdır (Bala, 2007: 5).

Noor ve Othman (2012: 1)'e göre bazı şirketler agresif vergi planlaması, vergi kaçakçılığı, vergi kaçırma ya da vergi yükünü azaltmak isteyen amaçlarla manipüle edilen vergi teşvikleriyle ilgilenmektedirler. Bununla birlikte, bir şirketin vergi planlaması, vergi verimliliği veya vergiden kaçınma stratejileri vergi kaçakçılığından farklıdır. Bunun nedeni, vergi kaçakçılığı yasadışı yollarla yürütülürken vergi planlamasının bir unsuru olarak vergiden kaçınmanın yasal bir yol olmasıdır.

Vergiden kaçınma uygulamasının birçok yöntemi mevcuttur. Bu yöntemler içerisinde iki yöntem ön plana çıkmaktadır. Bunlardan birincisi; mükellefin vergiyi doğuran olayın ortaya çıkması bakımından vergiyle ilişkilendirilmesi durumudur. Bu uygulamayı en yaygın biçimde ortaya çıkması, tüketicilerin vergisi olan ürünler yerine vergisiz veya düşük vergili ürünleri tercih etmesi ya da mükelleflerin tamamıyla vergilendirilen kaynaklardan gelir elde etmek yerine daha düşük vergili kaynaklardan gelir elde etmeleri şeklindedir (Aktan vd., 2006: 168).

Düşük vergili veya vergisiz ürünlere ve bölgelere yönelmek vergiden kaçınmanın birinci şeklini oluştururken, kanuni boşluklardan yararlanarak vergi yükünün hafifletilmesi ise ikinci bir yoldur (Kıldış, 2007: 124).

Bu bakımdan vergiyi doğrudan olayın ortaya çıkması açısından vergi konusu ile ilişkilendirilmektedir, bu ilişki kanunlardaki açıklardan yararlanılarak yasaya uygun olarak gizlenmektedir. Bir işletmenin kurulurken, şirketin türünün veya konumunun vergi yükümlülüğünü asgariye indirecek şekilde ve alanlarda belirlenmesi, vergiden kaçınmanın bu şekline örnek gösterilebilir (Aktan vd., 2006: 167).

Milletlerarası Ekonomik İş birliği ve Kalkınma Örgütü'nün (OECD) vergiden kaçınmaya yönelik yayımladığı raporunda kullanılan en yaygın yöntemleri aşağıda gösterilmiştir (Eyüpgiller, 2002: 153):

- a) Yabancı bir yatırımdan sağlanan gelirin, vergi yükü düşük olan veya hiç olmayan bir işletmede toplanmasıdır,
- b) Elde edilen kazancın vergi konusuna girmeyecek veya asgari düzeyde vergi gerektiren unsurlara dönüştürülmesidir (Ticari kazancın değer artış kazancı olarak iade edilmesi gibi),
- c) Yapay gider tahakkukları,
- d) Uluslararası vergi antlaşmalarından faydalanmak amacıyla yabancı şirketler kurulması ya da yabancı şirketlerle çeşitli antlaşmalar oluşturulması.

Birleşmiş Milletler'in (BM) 1984 tarihli raporunda, mükelleflerin başvurdukları uluslararası vergiden kaçınma yollarını şu başlıklar altında belirtmiştir (Eyüpgiller, 2002: 152);

- a) Servetin gelire ya da gelirin servete dönüştürülmesi,
- b) Alacakların faizsiz ve vadesiz borçlar olarak yansıtılması,
- c) Elde edilen gelirlerin düşük vergili ülkelerdeki bağlı şirketlere aktarılması,
- d) Örtülü sermaye yatırımlarından faydalanarak vergiden kaçınma,

Vergiden kaçınmanın başlıca nedenleri, ellerine geçmiş olan likiditeyi koruma isteği, vergi oranlarının işletmelerin faaliyetlerini sekteye uğratabilecek düzeyde yüksek olması, vergi kanunda işletmelere tanınmış olan haklardan yararlanmak, vergiden kaçınan rakip işletmelerle rekabet edebilmek şeklinde sıralanabilmektedir. Ancak bunlar arasında en önemlisi, vergi oranlarının işletmenin faaliyetini olumsuz etkileyecek düzeyde yüksek olmasıdır. Vergi oranlarının bu düzeyde yüksek olması, kaçınmanın sağladığı marjinal faydayı arttırmaktadır (Kıldış, 2007: 165; Şişman, 2003: 37).

2.5.10.2 Vergi Kaçırma

Yüksek vergiler karşısında gösterilen reaksiyonlar arasında en yaygını, mükellefler tarafından sıklıkla başvurulan vergi kaçakçılığı (tax evasion) dır. Vergi kaçakçılığı evrensel bir olgudur. Bütün toplumlarda, sosyal sınıflarda, mesleklerde ve hemen hemen bütün ekonomik sistemlerde yer almaktadır (Aktan, 2006: 169).

Tegin (2008:13)'e göre Vergi kaçakçılığı, ülkedeki altyapıyı, kamu hizmetlerini veya kamu hizmetlerini yerine getirmek için hükümetin ihtiyaç duyduğu finansmanı azaltacak yasa dışı uygulamalar olarak tanımlanabilir. Bazı şirketler vergi maliyetlerini düşürmek için bu yola başvurmaktadır. Ancak bu hem ülke ekonomisini olumsuz yönde etkilediği için hem de yasa dışı bir yol olduğu için kısa vade de kazançlı gibi görünse de esas olarak zararlı bir yoldur.

Arachi ve Santoro (2007: 226)'ya göre "Firmalar vergi kaçırmak için birçok farklı strateji izleyebilirler: vergi tabanını gereğinden az raporlayabilir, vergi sistemindeki boşlukları kullanabilir, tercihli vergi muamelesiyle örgütsel formda seçim yapabilir veya resmi ekonominin dışında faaliyet gösterebilirler".

Vergi kaçırma, kanuna aykırı bir biçimde verginin azaltılması maksadıyla; gelir beyanının yapılmaması, daha düşük bir şekilde beyan edilmesi veya muafiyetlerin var olandan yüksek gösterilmesi yoluyla yasa dışı olarak gerekli verginin ödenmemesidir. Bu açıdan vergi yükünün tamamını veya bir kısmını kanun dışı bir yolla ödememek vergi, kaçakçılığı olarak ifade edilmektedir. Vergi kaçakçılığı birçok biçimde gerçekleştirilmektedir (Bala, 2007: 5). Örneğin; kanuna aykırı bir şekilde gelirin, gelir unsurlarının veya gelir kaynağının gizlenmesi ya da harcamaların ve diğer giderlerin şişirilmesi yoluyla hesapların çıkarlar doğrultusunda yönlendirilmesi kaçakçılık faaliyetleri ve diğer birçok yöntem yoluyla gerçekleştirilebilmektedir. Ortaya çıkan

vergi geliri kaybı ise, kamu sektörünün temel giderlerini finanse etme kapasitesini azaltmakta ve sağlıklı işlev görmesinde ciddi zararlara neden olmaktadır (Franzoni, 1998: 1).

Vergi kaçakçılığının başlıca nedenleri şunlardır (Şişman, 2003: 39):

- a) Vergi oranlarının yüksek oluşu,
- b) Vergi kaçırın ya da usulsüz yollara başvuran rakip işletmeler karşısında rekabeti devam ettirebilmek.
- c) İşletmenin elinde daha fazla likit fon bulundurabilmektir.

Gerçekte vergi kaçırma yöntemleri oldukça fazladır ve mükellefler vergi yüklerini azaltmak için daima yeni yollar bulma çabasındadırlar. Ancak vergi kaçakçılığı, vergi yükünü hafifletmek amacıyla başvuru diğer kanuni yöntemlere dâhil değildir. Dolayısıyla, vergiyi en aza indirme ve vergiden kaçınma gibi yasal yöntemler grubuna girmediğinden vergi planlaması kapsamının içine de girmemektedir. (Tuncer, 2008: 14).

Şişman çalışmasında vergi kaçırma yollarını genel olarak sınıflandırmıştır (Şişman, 2003: 40);

- a) İlgili şartlar sağlanmadığı durumlarda şüpheli alacak karşılığında faydalanmak,
- b) Pazarlanan hizmet veya ürünlere dair gerekli kayıtların tutulmaması ya da eksik tutulması,
- c) Pazarlanan hizmeti ve ürünü satın alan taraf yerine üçüncü kişiler adına düzenlemek,
- d) Belgeler üzerinde oynamak ya da düzenlemek şartıyla sahte belgelerden yararlanmak,
- e) Yatırım indiriminden yararlanması gereken harcamaları yatırım indirimi kapsamına almamak,
- f) Çeşitli kişi ve kurumlara örtülü kazanç aktarmak ve aktarılan bu tutar için fatura düzenlemeyerek KDV'yi hesap etmemek.
- g) Yeniden değerlendirme işleminde oranları var olan değerinden fazla yansıtmak,
- h) Duran varlık satışları ve geçmişte ayrılmış olan amortismanları ve sermayeye eklenmiş değer artış fonlarını karı arttırıcı işlem olarak hesaba katmamak,

- i) Oluşan yeninden değerlendirme değer artış fonunu sermayeye eklemeyip dağıtmak, ancak söz konusu fonu zararlı olunan dönemde dönem karıyla ilişkilendirmek,
- j) Olması gerekenden daha fazla yıpranma payı ayırmak,
- k) Şartları sağlamadığı halde yenileme fonu ayırmak ve böylece vergi erteletmek,
- l) Muhasebe hileleriyle TL ya da döviz türünden borç oluşturmak ve daha sonra söz konusu borç için faiz ve kur farkı hesaplayarak suni gider oluşturmak.
- m) İşletmeye örtülü sermaye sunan borçlanmalar gerçekleştirerek borç alınan kurumlara faiz ödemek.
- n) Sabit kıymet alırken tüketilen kredi faizinin, bu kıymetin aktifleştirdiği dönemin sonuna kadarki bölümünü maliyete dâhil etmeyerek, gider olarak göstermek.
- o) Finansman gider kısıtlamasını uygulamaktan kaçınmak,
- p) İndirime tabi olmayan katma değerleri, indirmek, gibi.

2.5.10.3 Muvazaa

İlk olarak Roma hukukunda da yer verilen muvazaaya ilişkin olarak yazında çeşitli tanımlar yapılmıştır. Muvazaayı “irade ve beyan arasında istenerek meydana getirilen uygunsuzluk” (Özkaya, 2004:167) olarak tanımlayanlar olduğu gibi, “ tarafların üçüncü kişileri aldatmak amacıyla gerçek iradelerine uymayan, aralarında hüküm ve sonuç meydana getirmeyen bir görünüş yaratmak hususunda anlaşmaları” (Esener, 1956: 7; Reisoğlu, 2006: 86; Eren, 1998: 324) şeklinde tanımlayanlar da olmuştur (Özdemir, 2002: 5). Üçüncü bir tanım ise, “ tarafların, yaptıkları akdin hiç hüküm doğurmaması veya görünüşteki akitten başka bir akdin hükümlerini doğurması hususunda anlaşmalarıdır” şeklindedir (Oğuzman ve Öz, 1998: 106).

Yapılan bu tanımlamalardan hareketle muvazaa şöyle tanımlanabilir. Muvazaa, tarafların üçüncü kişileri aldatmak maksadıyla görünürde gerçekleştirdikleri bir hukuki işlemin herhangi bir hüküm doğurmaması veya yansıtılan sonuçtan farklı bir işlemin hükmü doğurmuş olması biçiminde anlaşmalarıdır (Özdemir, 2002: 7).

İrade ve beyan arasında oluşabilecek uygunsuzluklar bilerek oluşturulmuş olabileceği gibi, istenmeden de gerçekleştirilmiş olabilir. İrade ve beyan arasındaki

uygunsuzluk tek tarafın istemiyle gerçekleşebileceği gibi her iki tarafın uzlaşması sonucunda da gerçekleşebilir. İki taraflı bir anlaşmanın söz konusu olduğu hallerde muvazaadan söz edilir. Muvazaa vergi kanununa da konu olmuştur. İlgili kanuna göre iki tarafın, üçüncü bir tarafı yanıltmak için, geçerli olmayacağı üzerine aralarında anlaşmaya vardıkları halde, bir işlemi yapmış gibi göstermeleridir (Reisoğlu, 1998:76, Pedük, 2005: 3).

Muvazaa mutlak (adi, basit, olağan) ve nisbi (mevsuf, nitelikli, vasıflı) muvazaa olarak iki guruba ayrılmaktadır (Reisoğlu, 2006, 86; Özdemir, 2002: 10).

Mutlak muvazaa, ilgili tarafların esasta herhangi bir işlem yapmayı istememelerine rağmen, üçüncü kişileri aldatmak maksadıyla, sadece görünürde bir işlemi gerçekleştirmiş gibi davranmalarıdır (Esener, 1956: 87). Bu arada taraflar, herhangi bir işlem gerçekleştirme amacı taşımamakla birlikte, sırf üçüncü kişileri yanıltmak amacıyla, hüküm ve sonuç doğurmayan, geçersiz bir işlem yapmaktadırlar. Mutlak muvazaada tarafların istedikleri bir sözleşme yapmak değil, dışarıya karşı bir görüntü vermek suretiyle başkalarını aldatmaktır (Özdemir, 2002: 12; Eren, 1998: 327).

Nisbi muvazaa da ise tarafların yaptıkları sözleşmeyi aslında kendi iradelerine uymayan ve dışa yönelik yaptıkları başka bir sözleşme aracılığıyla saklamalarıdır. VUK' nın 18'inci maddesinin 1'inci fıkrası "bir akdin şekil ve şartlarının tayininde, iki tarafın gerek sehven gerek akitteki maksatlarını gizlemek için kullandıkları tabirlere ve isimlere bakılmayarak onların hakiki ve müşterek maksatlarını aramak lazımdır" demek suretiyle nisbi muvazaayı düzenlemektedir (Esener, 1956: 87; Özkaya, 2004: 174).

Nisbi muvazaada mutlak muvazaadan farklı olarak, taraflar bir sözleşme yapmak istemekte, ancak yapmak istedikleri sözleşmeyi, gerçek iradelerini yansıtmayan, görünüşte yaptıkları başka bir sözleşme ile gizlemektedirler. Bir diğer deyişle, yapmak istedikleri sözleşmenin niteliğini, şartlarını ya da taraflarından birini gizlemek ihtiyacını duymakta ve görünüşteki sözleşmeyi bu amaçla kullanmaktadırlar (Özkaya, 2004: 175).

2.5.10.4 Peçeleme

Vergi yükümlülerinin, vergi kanunlarını dolanmak suretiyle vergisel çıkar sağlamaları şeklinde kısaca tanımlanabilen peçelemeye, mevzuatımızda ve yargı

kararlarında kavram olarak yer verilmemiştir. Bu kavram literatür tarafından üretilmiş olup, yükümlülerin bu tarzdaki eylemleri için peçeleme terimi yanında “vergide kaçamak” (Şanver, 1968: 123), “vergiyi iç etme”, “perdeleme örtülü işlemler” (Tuncer ve Şanver, 1959: 532; Kaneti, 1992: 43) terimleride kullanılmaktadır.

Peçeleme kavramıyla ilgili olarak yazında çeşitli tanımlamalar yapılmıştır. Özel hukukun düzenleme olanaklarının kötüye kullanılmasına ağırlık veren bir görüşe göre peçeleme; vergi yükümlü ve sorumlularının özel hukuk biçimlerini ve kurumlarını olağan kullanımları dışında, vergi kaçırma amacı ile kötüye kullanmalarıdır (Öncel vd., 2005: 26).

Peçeleme kavramı işletme vergiciliğinin önemli terimlerinden biridir. Bu terim bir işletmenin gerçek iktisadi durumunu peçeleme yoluyla olduğundan farklı göstererek, olması gerekenden daha düşük miktarda vergi ödemesi amacıyla yaptığı işlemlerin sonuçlarını belirtmek için kullanılmaktadır (Şanver, 1968: 25).

Peçeleme kavramı başka bir tanıma göre ise; “Mükelleflerin vergi kaçırmak maksadıyla özel hukuk biçimlerini kötüye kullanmaları” şeklinde yorumlanmaktadır. Peçeleme sözleşmesi ise, “vergi yükümlüleri ve sorumluları özel hukuk biçimlerini ve kurumlarını olağan kullanımları dışında kötüye kullanarak vergi kaçırma amacı güdüüyorsa bu amaca yönelik sözleşmeler” biçiminde ifade edilmiştir. Kaneti ise, “Gerçekten, vergi yasasının amacına göre, vergilendirme konusu olan iktisadi sonucu, vergi yasasının doğrudan doğruya kapsamadığı bir hukuksal biçimle ulaşılmaya çalışılmaktadır. Vergilendirilmesi amaçlanan iktisadi sonuç, başka bir hukuksal kılıflandırma altında vergi dışı bırakılmak, yasa bu yoldan dolanılmak istenmektedir” tanımlaması yapmıştır (Kaneti, 1989: 49).

Yukarıda yer verilen tanımlamalar incelendiğinde, peçelemenin farklı unsurları dikkate alınarak bu tanımların yapıldığı görülür. Bütün unsurlarını içerecek şekilde peçeleme şu şekilde tanımlanabilir. Peçeleme; vergi yükümlü ve sorumlularının vergisel çıkar sağlamak amacıyla, özel hukuk biçimlerini kötüye kullanmaları; vergiye tabi tutulan bir özel hukuk işlemiyle ulaşılabilecek iktisadi sonuca, vergilendirilmeyen diğer bir işleme, olağan kullanımı dışında başvurarak ulaşılması ve bu suretle vergi kanununun dolanılmasıdır. Yükümlü ve sorumluların vergi kanunlarını dolanmak amacıyla kullandıkları işlem ise peçeleme işlemi oluşturur.

Mükelleflerin vergi kaçırmak maksadıyla özel hukuk biçimlerini kötüye kullanmalarına “peçeleme”, bu eyleme bağlı olarak gerçekleşen işleme ise “peçeleme

işlemi” denir. Peçeleme ile amaçlanan gerçek bir iktisadi ilişkinin üzerinin örtülerek gizlenmesidir”. Peçelemenin amacı esasen vergiyi doğuran durumun gizlenmesidir” (Kaneti, 1989: 49-50).

Yükümlülerin peçelemeye başvurmalarının temel nedeni olası vergi yüklerini kısmen ya da tamamen ortadan kaldırmak veya haksız bir şekilde vergisel bir avantajdan yararlanmak suretiyle vergisel çıkar sağlamaktır. Ancak yükümlünün bu amaca ulaşabilmek için elinde farklı alternatifler (vergiyi doğuran olaya sebebiyet vermeme, vergi kaçakçılığı gibi) bulunmasına rağmen neden peçelemeyi tercih ettiğinin irdelenmesi gerekir.

Peçelemede yükümlüler iktisadi sonucu sebebiyle vergiye tabi tutulan bir hukuki işlem yerine, aynı iktisadi sonuca vergi kanununun kapsamadığı ve fakat halin icabıyla uyuşmayan, başka bir deyişle uygunsuz diğer bir işlemle uğraşmaktadırlar. Buradan hareketle yükümlülerin peçelemeyi tercihlerindeki ilk nedenin iktisadi sonuçtan vazgeçilmemesi olduğu söylenebilir. Yükümlülerin peçelemeyi tercih etmelerinin bir diğer sebebi de vergi kanunlarını açık bir şekilde ihlal ederek, hürriyeti bağlayıcı yaptırımlarla karşılanan vergi kaçakçılığı suçunu işlemek istememeleridir. Peçelemenin tercihinde asıl sebep, peçelemenin yükümlülere, özel hukuk işlemleri aracılığıyla, vergi kaçakçılığı için öngörülmüş olan yaptırımlara muhatap olmadan olası vergi yükünü kısmen ya da tamamen ortadan kaldırmak suretiyle hedeflenen iktisadi sonuca ulaşılmasına imkân sağlamasıdır (Tipke ve Lang, 1989: 121-124).

Toplumlarda ve işletmelerde vergi bilincinin ve vergi ahlakının oluşması; Devletler, gelir idareleri ve bireyler açısından son derece önemlidir. Devletler açısından toplumda vergi bilinci ve vergi ahlakı oluşumunun önemi vergi tahsilatının artırılması ve kamu harcamalarının artan vergi tahsilatıyla finanse edilmesi ile yakından ilgilidir. Vergi bilincinin ve vergi ahlakının yüksek olduğu toplumlarda, mükelleflerin bilinçli vergi planlama yöntemlerine başvurdukları, vergi yasalarına gönüllü olarak uyum sağladıkları, buna karşın vergi bilincinin ve vergi ahlakının düşük olduğu toplumlarda ise, mükelleflerin vergi planlaması yerine vergiden kaçmaya ya da kaçınmaya çalıştığı görülmektedir. Bu nedenle toplumda vergi bilincinin ve vergi ahlakının oluşumu, işletmelerin yasal vergi planlama yöntemlerine başvurmaları ve neticesinde düzenli vergilerini ödemeleri Devletlerin vergi tahsilatlarını artırabilmesine ve artan kamu harcamalarını vergilerle finanse edilebilmesine olanak sağlayacağı gözardı edilmemelidir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ÇEŞİTLİ BÜYÜKLÜKTEKİ İŞLETMELERDE VERGİ PLANLAMA YÖNTEMLERİ: ANKARA İLİ SINCAN İLÇESİNDEKİ İŞLETMELERDE UYGULAMA

3.1 Araştırmanın Amacı

Bu çalışmanın amacı, çeşitli büyüklükteki işletmelerde vergi planlama yöntemlerinin uygulanmasının etkisine yönelik veri derlemek ve bu verileri bilgiye dönüştürerek öneriler sunmaktır.

Bu çalışmanın önemi, her geçen gün önemi artan vergi planlama yöntemlerinin işletmelerde uygulanmasıyla araştırmaya dâhil edilen işletmenin muhasebe verileri üzerindeki etkilerini ve hangi yöntemlerden yararlandıklarını tespit etmektir.

3.2 Araştırma Kapsamı ve Kısıtları

Bu araştırma, çalışmanın yapıldığı 2017 yılı ile sınırlı olup, Ankara ili, Sincan ilçesinde faaliyette bulunan bazı işletmeler oluşturmaktadır.

İşletmelerin mali bilançolarına ulaşılmasındaki güçlükler araştırmanın kısıtlarını oluşturmaktadır.

3.3 Araştırmanın Yöntemi

Araştırmada veri toplamak için iki farklı teknik kullanılmıştır. İlk olarak literatür taraması yapmak amacıyla ikincil kaynakların kullanılması yöntemi tercih edilmiş, birinci ve ikinci bölümlerde mevcut yayın, akademik çalışma, makale ve veri istatistiklerinden yararlanılmıştır.

Araştırmanın ikinci aşamasında üçüncü bölümde ise firmaların mali verilerini hazırlayan yetkilileri ile görüşülerek uygulamış oldukları vergi planlaması örnek uygulamalarına yer verilmiştir.

3.4 Örneklem Seçimi

Araştırmanın ana kütesini Ankara ili, Sincan ilçesinde faaliyette bulunan işletmeler oluşturmaktadır.

Çalışmamızda örnek kütle için yaklaşık olarak 80 işletme arasından tesadüfi örnekleme yoluyla seçilen 9 işletme oluşturmaktadır. Zaman vb kısıtlar nedeniyle örnekleme yoluna gidilmiştir.

3.5 Verilerin Toplanması ve Analizi

Araştırmada, verileri objektif olarak toplayıp istatistiksel analiz teknikleriyle vergi planlama yöntemlerinden amortisman ayırma usullerinden olan Normal usulde amortisman ayırmak, Azalan bakiyeler usulünde amortisman ayırmak ve Fevkalade amortisman ayırmak uygulamaları, FIFO uygulamaları, Ar-ge Teşvik uygulaması, Leasing Uygulaması, Vergisiz Birleşme uygulaması ve İndirimli Kurumlar Vergisi uygulamaları yapılmıştır ve karşılaştırmaları yöntemi uygulanmıştır.

3.6 Araştırmanın Bulguları

3.6.1 Örnek İşletme 1 (Amortisman Ayırma Yöntemleri)

Matbaa olarak hizmet veren A anonim şirketi yeni üretilen dijital baskı makinesinin kitap kapak maliyetini ve üretim hızını düşüreceğini, düşünerek baskı işlerinde kullanmak amacıyla 20.02.2017 tarihinde Dijital baskı makinesi sipariş etmiştir. Sipariş edilen bu baskı makinesi 25.02.2017 tarihinde A firmasına teslim edilerek kurulum ve sigorta işlemleri gerçekleştirilmiştir. Satın alınan makineyle ilgili bilgiler Tablo 3.1’de verilmektedir.

Tablo 3.1: Satın alma bilgileri.

Satın Alma Bilgileri		Amortisman Dair Bilgiler	
Sipariş Tarihi	20.02.2017	Amortisman Süresi (VUK)	5 Yıl
Teslim Tarihi	25.02.2017	Amortisman Oranı (VUK)	%20
Alış Bedeli	8.500.00	Kullanıldığı Birim	Üretim
Nakliye Bedeli	1.000.00	Amortisman Süresi	5 Yıl
Makine Kurulum Giderleri	500.00	Amortisman Oranı	%20

Alınan dijital baskı makinesinin yevmiye defterine yapılan kaydı aşağıdaki gibidir.

Tablo 3.2: Alınan makinenin yevmiye defterine kaydı.

253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR HESABI	10.000.00
253.01 Dijital Baskı Makinesi	8.500.00
253.01.01 Nakliye Bedeli	1.000.00
253.01.02 Kurulum Bedeli	500.00
102 BAKALAR HESABI	10.000.00
2017 Dijital Baskı Makinesi Alım Kaydı	

Normal Amortisman Usulü ile Amortisman Ayırma Yöntemi:

A firması 2017 yılında İşletme faaliyetlerinde kullanılmak maksadıyla 10.000.00 TL ye bir adet Dijital baskı makinesi almıştır. Alınan bu baskı makinesinin faydalı ömrü ise 5 yıl olarak belirlenmiştir. Söz konusu işleme Normal amortisman yöntemi ile hesaplanması yapılmak istendiğinde aşağıdaki formül uygulanmalıdır:

Tablo 3.3: Amortisman oranı ve tutarı.

$$\text{Amortisman Oranı (AO)} = \frac{1}{\text{Faydalı Ömür (Yıl Olarak)}}$$

$$\text{Amortisman Tutarı (AT)} = \text{Varlığın Değeri} \times \text{Amortisman Oranı}$$

Bu formül işliğı işletmenin işlemine uygulandığında ise;

$$\text{AO} = \frac{1}{5} = 0,20 \text{ olur.}$$

Tablo 3.4: Normal amortisman tablosu.

Yıllar	Duran Varlığın Değeri (TL)	Amortisman Oranı	Yıllık Amortisman Tutarı (TL)	Birikmiş Amortisman Tutarı (TL)
2017	10.000.00	0.20	2.000.00	2.000.00
2018	8.000.00	0.20	2.000.00	4.000.00
2019	6.000.00	0.20	2.000.00	6.000.00
2020	4.000.00	0.20	2.000.00	8.000.00
2021	2.000.00	0.20	2.000.00	10.000.00

Tablo 3.5: Dönem sonlarında yapılması gereken muhasebe kayıtları.

31.12.2017	
770 Genel Yönetim Giderleri Hes.	2.000.00
257 Birikmiş Amortismanlar Hes.	2.000.00
Dijital Baskı Makinesine Amortisman Ayrılması	

*Bu işlem beş yıl boyunca her dönem sonu tekrarlanmalıdır.

Azalan Bakiyeler Usulü Amortisman Ayırma Yöntemi:

A Firması Normal amortisman usulü yerine, Azalan Bakiyeler usulünü tercih ettiği takdirde ise aşağıdaki süreç işleyecektir.

Tablo 3.6: Amortisman oranı a.

$$\text{Amortisman Oranı (AO)} = \frac{1}{\text{Faydalı Ömür (Yıl Olarak)}} \times 2 =$$

A Firmasının ilgili işlemine bu formül uygulandığında % 40'lık bir oran elde edilir.

Tablo 3.7: Amortisman oranı b.

$$\text{Amortisman Oranı (AO)} = \frac{1}{5} \times 2 = 0,40$$

A firması tarafından alınmış olan dijital baskı makinesinin azalan bakiyeler usulü ile itfa edilmesi halinde her yıl itibariyle ayrılması gereken tutar ve oranlar aşağıdaki biçimde olacaktır.

Tablo 3.8: Azalan bakiyeler usulü amortisman tablosu.

Yıllar	Duran Varlığın Değeri (TL)	Amortisman Oranı	Yıllık Amortisman Tutarı (TL)	Birikmiş Amortisman Tutarı (TL)
2017	10.000.00	0.40	4.000.00	4.000.00
2018	6.000.00	0.40	2.400.00	6.400.00
2019	3.600.00	0.40	1.440.00	7.840.00
2020	2.160.00	0.40	864.00	8.704.00
2021	1.296.00	1	1.296.00	10.000.00

2021 yılında kalan tutarın tamamı olan 1.296.00 TL'nin tamamı gider olarak yazılacaktır.

Azalan bakiyeler usulüne göre amortisman yönteminde muhasebe kayıtları, Normal Amortisman usulünde olduğu gibi tutulacaktır. Fakat tabloda da görüldüğü üzere itfa edilen tutar yıldan yıla değişiklik gösterecektir. Normal amortisman usulünde amortisman tutarı olarak yazılacak olan gider her yıl için sabitken, azalan amortisman usulünde bu oran yıldan yıla azalmakta ve son yıl kalan oranına bakılmaksızın itfa edilir.

Fevkalade Usulü Amortisman Ayırma Yöntemi:

İlk iki uygulama A firmasının kendi tercihinine bağlı olarak seçeceği usullerken, Fevkalade usulü amortisman ayırmada ise su basması, yangın, deprem gibi doğal afetlerden veya yeni buluşlar ve teknolojik gelişmelerden kaynaklı olarak amortismanına konu ürünün verim ve değerinin düşmesi veya kullanılmaz hale gelmesi gibi nedenlerle zorunlu olarak uygulamak zorunda olarak uygulama durumunda kalacağı bir yöntemdir.

Şirkete su basması sonucu dijital baskı makinesinde hasar oluşması ve kullanılamayacak duruma gelmesi sonucu şirket, Maliye Bakanlığı'na başvurmuştur. Bakanlığın belirlediği orana göre işletme 5.000.00 TL tutarında amortisman gideri yazabilecektir. Bu durumda A bir sefer normal ya da azalan amortisman oranlarından daha yüksek oranda amortisman ayırmış olacaktır. Fevkalade amortisman uygulayan A firması fevkalade amortisman uyguladığı dönemde, aynı zamanda normal ya da azalan amortisman ayırma işlemi gerçekleştiremez. Arda kalan tüm değer fevkalade amortisman uygulaması kullanarak yazılır.

Tablo 3.9: Fevkalade usule göre amortisman ayırma.

Yıllar	Duran Varlığın Değeri (TL)	Amortisman Oranı	Yıllık Amortisman Tutarı (TL)	Birikmiş Amortisman Tutarı (TL)
2017	10.000.00	0.20	2.000.00	2.000.00
2018	10.000.00	0.20	2.000.00	4.000.00
2019	10.000.00	Fevkalade	5.000.00	9.000.00
2020	10.000.00	Tamamı	1.000.00	10.000.00
2021	0	-	-	-

Yapılan her üç amortisman uygulamasının da A şirketi bakımından faydalı olduğu görülmektedir. Her uygulamanın sonucunda amortisman giderleri eşit olarak yazılmaktadır. A firması ilgili dönemi kar ile kapattığı durumda Normal bakiyeler usulü yerine, azalan bakiyeler usulünü uyguladığı takdirde daha kazançlı olacaktır.

Zira bu sayede daha kısa süre içerisinde daha yüksek değerde amortisman ayırması sebebiyle dönem karı görünürde daha az görüneceğinden dönem açısından vergi yükü daha düşük olacaktır.

A firmasının dönemi zararlar kapattığını ve bu zararını toplam amortisman süresinde zararını telafi edemeyeceği bir durumda Normal bakiye usulünü tercih etmesi daha yararlı olacaktır.

Fevkalade usulü ise işletmenin kendi tercihindен ziyade dışsal nedenlerden kaynaklandığı için ilk iki uygulamadan ayrı olarak ele alınmaktadır. Ancak işletmeyi su basmasının ardından A firması yetkililerinin, fevkalade usulü uygulamaları firma afetini yarattığı zararı daha kısa sürede de telafi edebilecektir ve dönem bağlamında vergi yükü daha az olacaktır.

3.6.2 Örnek İşletme 2 (FİFO Yöntemi)

B Limited Şirketi Ankara ilinde üretime yönelik faaliyet yürüten bir işletmedir. İşletme hammadde olarak alıp ürettiği bazı ürünlerde FİFO Yöntemini (İlk Giren İlk Çıkar Yöntemi) kullanmaktadır. Buna göre; İşletmenin Mayıs ayı işlemleri aşağıdaki gibidir.

Tablo 3.10: Mayıs ayı mal alış ve üretime sevk tutarları.

Tarih	İşlem Türü	Miktar	Fiyat	Tutar
01.05.2017	Nisan Ayından Devir	17	1.035	17.595
06.05.2017	Mal Alışı	13	1.165	15.145
10.05.2017	Üretime Sevk	25	?	?
15.05.2017	Mal Alışı	12	1.195	14.340
25.05.2017	Üretime Sevk	7	?	?

İlk Giren İlk Çıkar Yöntemi (FİFO Yöntemi) İşletmede kullanılan bu yöntemde, satılan veya üretime verilen malların işletmenin stoklarına ilk girenlerden olduğu düşünülür. Satılması zor eski ve modası geçmiş ürünlerin elinde kalma olasılığı daha düşüktür. Çıkış işlemleri İşletmeye ilk giren mallardan başlayarak giriş sırasına göre devam eder. Böylelikle İşletmeler ürünlerini modası geçmeden ellerinden çıkartmış olurlar. Ayrıca FİFO yöntemini kullanan İşletmelerin envanterin de bulunan ürünler sürekli olarak güncel piyasa fiyatlarını yansıtacaktır.

Tablo 3.10'da da görüldüğü üzere; nisan ayından devreden 1.035 TL birim fiyatlı 17 adet hammadde stokta yer almaktadır. 6 Mayıs tarihinde birim fiyatı 1.165 TL'den 13 adet daha hammadde alımı yapılmış 10 Mayıs tarihinde stoka ilk giriş yapılan üründen başlanılarak 25 adet hammadde üretime sevk edilmiştir. 15 Mayıs tarihinde birim fiyatı 1.195 TL'den 12 adet daha hammadde alımı yapılmış 25 Mayıs tarihinde stokta kalan ilk üründen başlanılarak 7 adet hammadde üretime sevk edilmiştir.

Tablo 3.11: Mayıs ayı stok kartı.

STOK KARTI										
		GİREN			ÇIKAN			KALAN		
Tarih Açıklama	Miktar	Fiyat	Tutar	Miktar	Fiyat	Tutar	Miktar	Fiyat	Tutar	
01.05.2017	Stok						17	1.035	17.595	
06.05.2017	Alış	13	1.165	15.145			17	1.035	17.595	
							13	1.165	15.145	
10.05.2017	Sevk				17	1.035	17.595	5	1.165	5.825
					8	1.165	9.320			
15.05.2017	Alış	12	1.195	14.340			5	1.165	5.825	
							12	1.195	14.340	
25.05.2017	Sevk	-	-	-	5	1.165	5.825	10	1.195	11.950
					2	1.195	2.390			
Mayıs Ayı Toplam	25		29.485	32		35.130	10	1.195	11.950	

Özellikle kırılan, azalan, çürüyen ve çabuk bozulan ürünler için uygulanan bu yöntemde fiyatların artış gösterdiği zamanlarda, her satın alınan mal bir öncekinden daha yüksek fiyatlı olacağından ve ilk alınan malında ilk satılacağından, dönem sonunda mevcut stokların değeri satılmalardan daha yüksek olacaktır.

Tablo 3.11 incelendiğinde; 25 adet ürün satın alınmış, nisan ayından devreden 17 adet ürünle 42 adet ürün stokta yer almaktadır. Belli aralıklarla 32 adeti stoka ilk giren üründen başlanılarak üretime sevk edilmiştir. Ay sonunda 25 ürün girdisi (Toplam= 29.485) olmuş, 32 adet ürün üretim için çıktısı (Toplam= 35.130) yapılmıştır. Mayıs ayı sonunda 10 adet ürün (Toplam= 11.950) haziran ayı stoklarına devredilmiştir. Bu yöntemin seçilmesi ile birlikte gerçek maliyetler gerçek vergiler ortaya çıkar. Fiktif ve afaki vergi artışlarının önüne geçilerek bir vergi avantajı sağlanmış olur.

Tablo 3.12: Dönem sonu ortalama maliyet tablosu.

STOK KARTI										
Tarih	Açıklama	GİREN			ÇIKAN			KALAN		
		Miktar	Fiyat	Tutar	Miktar	Fiyat	Tutar	Miktar	Fiyat	Tutar
01.05.2017	Stok	17	1.035	17.595				17	1.035	17.595
06.05.2017	Alış	13	1.165	15.145				17	1.035	17.595
								13	1.165	15.145
10.05.2017	Sevk				25	1.121	28.023	5	1.121	5.605
15.05.2017	Alış	12	1.195	14.340				5	1.165	5.825
								12	1.195	14.340
25.05.2017	Sevk				7	1.121	7.847	10	1.121	11.210
Mayıs Ayı Toplam		42		47.080	32		35.870	10	1.121	11.210

Fifo yönteminde mayıs ayında üretime sevk edilen hammadde adedi 32 olup, maliyenin ise 35.130 TL olduğu yukarıda belirtilmiştir. Şayet işletme FİFO yöntemini kullanmayıp, ortalama maliyet yöntemini kullanmış olsaydı, mayıs ayında üretime sevk edilen 32 adet hammaddenin maliyeti: $(17.595+15.145+14.340=47.080/42*32=35.870$ TL) olacaktır. Ortalama maliyet yöntemi ile FİFO yönteminin mayıs ayında üretime sevk edilen hammadde maliyetleri karşılaştırıldığında, $(35.870-35.130=740$ TL) ortalama yönteminin hammadde maliyeti FİFO yöntemine göre 740.00 TL daha fazla olacaktır. Ortalama maliyet yöntemi uygulanmış olsaydı üretilen malların maliyeti 740.00 TL fazla olacağından bu malların dönem sonu işletme stoklarında kalması durumunda, stoktaki mallara fazla maliyet yüklenmesi sebebiyle vergi matrahında aşınma oluşacak ve herhangi bir vergi incelemesinde işletme vergi ziyai cezası ile karşı karşıya kalacaktır.

3.6.3 Örnek İşletme 3 (Eğitim-Öğretim Kazanç İstisnası)

Bilindiği üzere Kurumlar Vergisi Kanununun 5. maddesinin (1) bendinde eğitim-öğretim kazanç istisnası” mevcut olup Kanununun 5. maddesinin birinci fıkrasının (1) bendinde düzenlenmiştir. Madde hükmüne göre; “5580 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanunu kapsamında yer alan okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okullarının işletilmesinden elde edilen kazançlar ilgili Bakanlığın görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığının belirleyeceği usûller çerçevesinde beş hesap dönemi itibarıyla kurumlar vergisinden istisnadır”.

“A” A.Ş. 2015 yılında el değiştiren bir özel okuldur. “A” İşletmesinin yeni sahipleri gerekli işlemleri başlatmış ve ilgili bakanlığın onayı alınarak beş hesap dönemi eğitim ve öğretim kazançları kurumlar vergisinden istisna tutulacaktır. Buna göre “A” İşletmesinin yıl sonu Kurumlar Vergisi Hesabı Tablo 3.13’de görüldüğü gibi şu şekildedir:

Tablo 3.13: Yıl sonu kurumlar vergisi tablosu.

AÇIKLAMA	TOPLAM	İSTISNA			
		%	İÇİ EĞİTİM	%	DIŞI FAALİYET
BRÜT SATIŞLAR	1.000.000,00	95,00	950.000,00	5,00	50.000,00
Satılan Tic.Mal Maliyeti	-5.000,00				-5.000,00
Satılan Hizmet Maliyeti	-800.000,00		-800.000,00		0
Brüt Satış Karı veya Zararı	195.000,00		150.000,00		45.000,00
Genel Yönetim Gideri	-30.000,00		-28.500,00		-1.500,00
FAALİYET KARI	165.000,00		121.500,00		43.500,00
Finansman Gideri	-20.000,00		-19.000,00		-1.000,00
DÖNEM NET KARI veya ZARARI	145.000,00		102.500,00		42.500,00
KKEG	500,00				500,00
KVK 5/1-3 Eğitim Faal. Zararı	0,00				
İND. VE İSTISNA ÖNCESİ KAZANÇ	145.500,00				
KVK 5/1-1 Eğitim İSTİSNASI	-102.500,00				
KV MATRAHI	43.000,00				43.000,00
%20 ÖDENMESİ GEREKEN K.V.	8.600,00				8.600,00
	0,00				

“A” İşletmesinin yıl sonu Kurumlar Vergisi Hesabına göre; 1.000.000.00 TL’lik satışının 950.000.00 TL’si eğitim geliri, 50.000.00 TL’si de eğitim dışında ki gelirleri (kitap satışı+kira geliri vb.) iken hizmet üretim maliyeti 800.000.00 TL ve genel yönetim gideri 30.000.00 TL, finansman giderleri de 20.000.00 TL ‘dir. Tabloda görüldüğü gibi istisna dışı faaliyetlerden elde ettiği 43.000.00 TL değerindeki kazanç

için 8.600.00 TL Kurumlar Vergisi ödeyecek, 102.500.00 TL kar vergiden istisna olacaktır. Bu kanun doğrultusunda yararlanılan istisna sayesinde sadece eğitim faaliyeti dışında ki gelir üzerinden vergiye tabi tutularak vergi avantajı sağlanmıştır.

3.6.4 Örnek İşletme 4 (Kurumlar Vergisi Teşviği)

D Şirketi Ankara ilinde sanayi bölgesinde faaliyet yürüten bir anonim şirkettir. Şirketin 31.12.2016 tarihli indirimli KV hesaplama tablosu Tablo 3.14'te görüldüğü şekildedir.

Tablo 3.14: İndirimli KV hesaplama tablosu.

... SAN.TİC. A.Ş.'NİN İNDİRİMLİ KDV HESAPLAMA TABLOSU			
			31.12.2016
31.12.2016 DÖNEM KARI			4.530.292,22
TOPLAM YATIRIM HARCAMASI (tevsii yatırım tutarı)			7.690.885,00
TOPLAM SABİT KIYMET HARCAMALARI (YATIRIM HARCAMALARI DAHİL)			42.073.305,92
Sabit Kıymetlerin Dökümü			
250 Hs.....:	2.947.162,23		
251 Hs.....:			
252 Hs.....:	9.679.314,88		
253 Hs.....:	25.269.611,51		
254 Hs.....:	515.791,35		
255 Hs.....:	913.374,44		
258 Hs.....:			
260 Hs.....:	2.730.910,92		
256 Hs.....:			
267 Hs.....:	17.140,59		
2xx Hs.....:			
TOPLAM.....:	42.073.305,92		

Tablo 3.15: İndirimli oran uygulanacak tevsii yatırıma isabet eden kazanç tutarı hesaplama formülü.

İNDİRİMLİ ORAN UYGULANACAK TEVSİİ YATIRIMA İSABET EDEN KAZANÇ TUTARI HESAPLAMA FORMÜLÜ	
Tevsii Yatırım Tutarı * Toplam Kazanç / Dönem Sonu Toplam Sabit Kıymet Tutarı =	828.125,00

KURUMLAR VERGİSİ (GEÇİCİ VERGİ) HESAPLAMASI		
A - Dönem Safi Kazancı		4.530.292,22
B - KVK 32/A Maddesi İnd. KV Matrahı		828.125,00
C - Yararlanılacak Azami Yatırma Katkı Tutarı		1.538.177,00
Yapılan Tevsii Yat. Harcaması		
C/1 - Yararlanılacak Azami Yatırma Katkı Tutarı (YTB Özel Şartlar Yat. % 20'si)		1.538.177,00
D - KVK 32/A mad. İnd. KV Oranı		8,00
(20-(20*60/100))		
E - İndirimli Kurumlar Vergisi (B*D)		66.250,00
F - Genel Vergi Oranına Tabi Matrah (A-B)		3.702.167,22
G - Genel Kurumlar Vergisi Oranı		20%
H - Genel Kurumlar Vergisi Hesaplaması (F*G)		740.433,44

Tablo 3.15'te görüldüğü üzere D Şirketinin indirimli oran uygulanacak tevsii yatırıma isabet eden kazanç tutarı hesaplama formülüne göre yapılan 2016 yılı vergi hesaplaması yukarıda görüldüğü şekilde 740.433.44+66.250.00 TL'dir. D şirketi indirimli kurumlar vergisi, vergi planlama yöntemini uygulamasaydı ödeyeceği kurumlar vergisi tutarı 740.233,44+165.625,00 TL olacaktı. Burada indirimli kurumlar vergisi uygulaması ile birlikte tevsii yatırımın kv matrahından %12 lik bir vergi avantajı sağlanmıştır.

6322 sayılı Kanunla kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesinin ikinci fıkrasına eklenen "(c) bendinde", yatırıma başlanılan tarihten itibaren bu maddeye göre hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben, toplam yatırıma katkı tutarının %50'sini vegerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını geçmemek üzere; yatırım döneminde kurumun diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına indirimli vergi oranı uygulamak suretiyle yatırıma katkı tutarını kısmen kullandırmaya ("11 Seri No.lu kurumlar vergisi Genel Tebliğinin 19. maddesiyle değiştirilen ibare")bu oranı her bir il grubu, bölgesel, büyük ölçekli, stratejik ve öncelikli yatırımlar ile konusu, sektörü ve niteliği itibarıyla proje bazında desteklenmesine karar verilen yatırımlar

için sıfıra kadar indirmeye veya %100'e kadar artırmaya [4] Bakanlar Kurulunun yetkili olduğu” hüküm altına alınmıştır.”

Bu hükme göre; mükelleflerin, yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlarından elde ettikleri kazançlarının yanı sıra toplam yatırıma katkı tutarının Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen kısmına ilişkin olarak yatırım döneminde diğer faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına da indirimli kurumlar vergisi uygulanması mümkün hale gelmiştir. İndirimli vergi oranı uygulamasından gelir vergisi mükellefleri de yararlanabilecektir. Bu çerçevede tabloda yukarıda ki indirimli kurumlar vergisi hesaplama formülü örnek olarak verilmiştir.

3.6.5 Örnek İşletme 5 (Kurumlar Vergisi Teşviği)

Yeni kurulan E A.Ş.’nin 2016 hesap döneminde başlamış olduğu ve yatırım teşvik belgesi kapsamındaki şkomple yeni yatırımının toplam tutarı 8.000.000 TL’dir. 2017 hesap döneminde kısmen işletilmeye başlanan bu yatırımın 1.000.000 TL’lik kısmı gerçekleştirilmiş ve E A.Ş. söz konusu yatırımdan bu hesap döneminde 300.000 TL kazanç elde etmiştir. (Yatırıma katkı oranı: %40, vergi indirim oranı: %60’dır).

Toplam yatırıma katkı tutarı	=	Toplam yatırım harcaması x Yatırıma katkı oranı
	=	8.000.000 TL x % 40
	=	3.200.000 TL

2015 hesap döneminde hak kazanılan yatırıma katkı tutarı	=	Gerçekleştirilen yatırım harcaması x Yatırıma katkı oranı
	=	1.000.000 TL x % 40
	=	400.000 TL

Buna göre, E A.Ş.’nin yatırım teşvik belgesi kapsamındaki bu yatırımdan 2017 hesap döneminde elde ettiği kazançta uygulanacak indirimli kurumlar vergisi oranı ile yararlanılan yatırıma katkı tutarı aşağıdaki gibi olacaktır.

$$\begin{aligned}\text{İndirimli KV oranı} &= [\text{KV oranı} - (\text{KV oranı} \times \text{Vergi indirim oranı})] \\ &= [\%20 - (\%20 \times \%60)] = [\%20 - \%12] = \%8\end{aligned}$$

- Yatırımdan elde edilen kazanç	: 300.000 TL
- İndirimli KV olmasaydı ödenecek KV (300.000 TL x %20)	: 60.000 TL
- İndirimli orana göre hesaplanan KV (300.000 TL x %8)	: 24.000 TL
- Yararlanılan yatırıma katkı tutarı (60.000 TL- 24.000 TL)	: 36.000 TL

“E” A.Ş.’nin yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımının kısmen işletilmesinden 2017 hesap döneminde elde ettiği 300.000 TL kazancına indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle faydalandığı yatırıma katkı tutarı 36.000 TL’dir. Dolayısıyla, yapılan yatırım harcaması nedeniyle 2017 hesap döneminde hak kazanılan 400.000 TL’lik yatırıma katkı tutarının bu dönemde faydalanılamayan (400.000 TL- 36.000 TL) 364.000 TL’lik kısmından izleyen hesap dönemlerinde bu yatırımdan elde edilen kazançlara indirimli vergi oranı uygulanmak suretiyle yararlanılabilecektir.

3.6.7 Örnek İşletme 6 (Ar-Ge Teşvikleri)

F Şirketi Ankara ilinde sanayi bölgesinde faaliyet yürüten bir anonim şirkettir. F şirketi ürün ve teknoloji geliştirmek amacıyla açmış olduğu Ar-Ge departmanında, dönem içinde 200.000 TL + %18 KDV harcama yapmıştır. Bu harcamaların 50.000 TL’si araştırma giderlerinden oluşmakta, geriye kalan 150.000 TL’si de geliştirme harcamalarıdır.

Dönem içinde kayıtlar aşağıdaki Tablo 3.16’de görüldüğü gibi olacaktır.

Tablo 3.16: Geliştirme giderlerinin tali hesap dökümü.

Gider Kaydı	Borç Tutar	Alacak Tutar
750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hs.		
750.01 Araştırma Giderleri	50.000	
750.02 Geliştirme Giderleri	150.000	
191. İnd. KDV	36.000	
102. Bankalar		236.000
----- / / -----		
Aktifleştirme Kaydı	Borç Tutar	Alacak Tutar
263 Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hs.	200.000	
750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hs.		200.000
----- / / -----		
Yıl Sonu Kaydı	Borç Tutar	Alacak Tutar
770. Genel Yönetim Giderleri	40.000	
257. Birikmiş Amortisman		40.000
----- / / -----		

Sonuç olarak proje olumlu sonuçlandığından dolayı yönetmelik gereği iki kez gider imkanı doğmaktadır. Tablo 3.16’de de görüldüğü gibi birisi yıl sonu kurumlar beyannamesinde 263’te biriken 200.000 TL beyannameden indirilmekte diğeri de beş yıl boyunca amortisman süresine bağlı olarak 40.000 TL olarak giderleştirilmektedir.

3.6.8 Örnek İşletme 7 (Ar-Ge Teşvikleri)

G İşletmesi Sincan ilçesinde faaliyette bulunan bir anonim şirkettir. İşletme kendi bünyesinde bulunan Ar-Ge departmanlarıyla ilgili olarak aşağıdaki giderlere katlanmıştır. Katlanılan giderlerin bedeli peşin ödenmiştir.

Tablo 3.17: Katlanılan giderler tablosu.

150 – İlk Madde ve Malzeme Hesabı	40.000	
	102- Bankalar Hesabı	40.000
750- Araştırma Geliştirme Giderle Hesabı		68.250
750.01 İlk Madde ve Malzeme Gideri	40.000	
750.02 İşçi Ücret ve Gideri	18.500	
750.03 Dış Sağ. Fayda ve Hizmetler	1.750	
750.04 Çeşitli Giderler	8.000	
	150 - İlk Madde ve Malzeme Hesabı	40.000
	335- Personel Borçlar Hesabı	18.500
	336- Diğer Çeşitli Borçlar Hesabı	9.750
335- Personel Borçlar Hesabı	18.500	
336- Diğer Çeşitli Borçlar Hesabı	9.750	
	102- Bankalar Hesabı	28.250

İşletmenin katlanmış olduğu giderlerin tamamı araştırma safhasıyla ilgiliyse veya araştırma safhasıyla birlikte geliştirme safhasıyla da ilgili olup her iki faaliyet ayrılmıyorsa söz konusu giderler dönem gideri olarak muhasebeleştirilir. İşlemin muhasebeleştirilmesi aşağıdaki gibi olacaktır:

Tablo 3.18: Dönem giderleri muhasebe tablosu.

750- Araştırma Geliştirme Giderle Hesabı	68.250
750.01 İlk Madde ve Malzeme Gideri	40.000
750.02 İşçi Ücret ve Gideri	18.500
750.03 Dış Sağ. Fayda ve Hizmetler	1.750
750.04 Çeşitli Giderler	8.000
102- Bankalar Hesabı	68.250

İşletmenin geliştirme safhasında katlandığı giderle ilişkili olarak TMS-38 md. 57’de belirtilen durumlar ortaya çıkıyor ise söz konusu giderler aktifleştirilmelidir. Şöyle ki tek düzen hesap planında 26 Maddi Olmayan Duran Varlıkların bölümünün altında 263 nolu araştırma ve geliştirme giderleri hesabında izlenen Ar-ge harcamaları Türkiye Muhasebe Standartlarında (TMS) 38 maddi olmayan duran varlıklar bölümünde düzenlenmektedir. Vergi Usul Kanunun da maddi olmayan duran varlıkların gayri maddi hak olarak bu kanunun 269’ncü maddesine göre gayrimenkuller gibi değerlendirileceği düzenlenmiştir. VUK 333 seri nolu tebliğine göre gayri maddi hakların faydalı ömürleri 15 yıl olarak belirlenmiş ve bu sürede amorti edilmesi öngörülmüştür. TMS 38’e göre ise gayrimaddi hakların faydalı ömürlerini ve amortisman sürelerini işletmelerin belirlemesi öngörülmüştür. Bu durumda hesap kaydı aşağıdaki gibi yapılacaktır.

Tablo 3.19: Hesap kaydı.

263- Araştırma ve Geliştirme Giderle Hesabı	68.250
263.01 İlk Madde ve Malzeme Gideri	40.000
263.02 İşçi Ücret ve Gideri	18.500
263.03 Dış Sağ. Fayda ve Hizmetler	1.750
263.04 Çeşitli Giderler	8.000
750- Araştırma ve Geliştirme Giderle Hesabı	68.250
750.01 İlk Madde ve Malzeme Gideri	40.000
750.02 İşçi Ücret ve Gideri	18.500
750.03 Dış Sağ. Fayda ve Hizmetler	1.750
750.04 Çeşitli Giderler	8.000
750- Araştırma ve Geliştirme Giderle Hesabı	13.650
268- Birikmiş Amortismanlar Hesabı	13.650

Aktifleştirilenlerin faydalı ömrü 5 yıl kabul edilmiş olup, her yıl amortismanına tabii tutularak gidere dönüştürülecektir.

3.6.9 Örnek İşletme 8 (Vergisiz Birleşme)

“X” A.Ş. devir yoluyla “Y” A.Ş. bünyesinde birleşme kararı almıştır. “X” A.Ş.’nin cari değeri 600.000 TL “Y” A.Ş.’nin cari değeri ise 400.000 TL olarak tespit edilmiştir.

Tablo 3.20: “X” A.Ş. hesap kaydı.

AKTİF		PASİF	
Kasa	30.000	Banka Kredileri	320.000
Bankalar	70.000	Satıcılar	230.000
Alıcılar	120.000	Sermaye	100.000
Ticari Mallar	180.000	Yasal Yedekler	60.000
Demirbaşlar	600.000	Geçmiş Yıl Karları	90.000
B. Amortismanlar	(200.000)		
Aktif Toplamı	800.000	Pasif Toplamı	800.000

Tablo 3.21: “Y” A.Ş. hesap kaydı.

AKTİF		PASİF	
Kasa	20.000	Banka Kredileri	300.000
Alıcılar	60.000	Satıcılar	110.000
Ticari Mallar	130.000	Sermaye	200.000
Demirbaşlar	700.000	Yasal Yedekler	30.000
B. Amortismanlar	(200.000)	Geçmiş Yıl Karları	70.000
Aktif Toplamı	710.000	Pasif Toplamı	710.000

“Y” A.Ş.’nin cari değeri 400.000 TL olmasına karşın hisse senetlerinin nominal bedeli 200.000 TL’dir. “X” A.Ş.’nin “Y” A.Ş.’ye devredilmesi sonucunda “Y” A.Ş.’nin cari değeri $600.000 + 400.000 = 1.000.000$ TL olacaktır.

Bu durumda “Y” A.Ş.’nin yeni sermayesi; $1.000.000 * 200.000 / 400.000 = 500.000$ TL olacaktır. Buna göre “Y” A.Ş.’de 300.000 TL tutarında sermaye artırılması gerekecektir.

Tablo 3.22: Birleşme sonu bilanço.

AKTİF		PASİF	
Kasa	50.000	Banka Kredileri	620.000
Bankalar	70.000	Satıcılar	340.000
Alıcılar	180.000	Sermaye	500.000
Ticari Mallar	310.000	Yasal Yedekler	90.000
Demirbaşlar	1.300.000	Geçmiş Yıl Karları	160.000
B. Amortismanlar	(400.000)		
Şerefiye	200.000		
Aktif Toplamı	1.710.000	Pasif Toplamı	1.710.000

Tablo 3.23: Devreden "X" A.Ş. muhasebe kayıtları.

AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
500- Sermaye	100.000	
540- Yasal Yedekler	60.000	
570- Geçmiş Yıl Karları	90.000	
546- Tasfiye Payları		250.000
AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
134- Devir Alan Şirketten Alacaklar	300.000	
300- Banka Kredileri	320.000	
320- Satıcılar	230.000	
257- Birikmiş Amortismanlar	200.000	
100- Kasa		30.000
102- Bankalar		70.000
120- Alıcılar		120.000
153- Ticari Mallar		180.000
255- Demirbaşlar		600.000
679- Diğer O.Dışı Gelirler		50.000
	1.050.000	1.050.000

Tablo 3.24: Devralan “Y” A.Ş. muhasebe kayıtları.

AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
501- Ödenmemiş Sermaye	300.000	
500- Sermaye		300.000
AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
100- Kasa	30.000	
102- Bankalar	70.000	
120- Alıcılar	120.000	
153- Ticari Mallar	180.000	
255- Demirbaşlar	600.000	
261- Şerefiye	200.000	
300- Banka Kredileri		320.000
320- Satıcılar		230.000
257- Birikmiş Amortismanlar		200.000
501- Ödenmemiş Sermaye		300.000
540- Yasal Yedekler		60.000
570- G.Yıl Karları		90.000
	1.200.000	1.200.000

Yukarıda ki birleşme vergisiz birleşme (devir yolu ile birleşme) olduğundan dolayı münfesihi kurumun sadece devir tarihine kadar elde ettiği kazançlar vergilendirilmektedir. Birleşmeden doğan kârlar ise hesaplanmaz ve vergilendirilmez.

3.6.10 Örnek İşletme 9 (Sat ve Geri Kirala)

Tekstil sektöründe faaliyet yürüten bir A firması aktif tutarı 8.000.000 TL ve birikmiş amortismanı 4.000.000 TL olan taşınmazın, piyasa değerinin 20.000.000 TL olduğu tespit edilmiştir. Finansal kiralama şirketi de yaptırdığı ekspertiz sonucunda taşınmazın değerini aynı şekilde tespit ettirmiştir. Şirket “Sat ve Geri Kirala” sözleşmesi ile taşınmazını finansal kiralama şirketine devretmeye karar vermiştir. Finansal kiralama şirketi ekspertiz değerinin %75’i kadar bir bedel üzerinden “Sat ve Geri Kirala” sözleşmesi yapabileceğini belirtmiş, şirket kabul etmiştir.”

Satış tutarı: 15.000.000 TL (20.000.000 x % 75)

Net defter değeri: 4.000.000 TL

Satış Kazancı: 11.000.000 TL

şirketin gerçekleştirmiş olduğu sat ve geri kirala işlemine ait muhasebe kayıtları tablo 3.25’de görüldüğü şekildedir.”

Tablo 3.25: Muhasebe kayıtları a.

102 BANKALAR	15.000.000
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	4.000.000
252 BİNALAR	8.000.000
679 DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR	(*) 11.000.000

(*) 11.000.000TL ticari kazançta dahil olacaktır. Kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde taşınmaz satış kazancının istisnası olarak ilgili satırda gösterilmek suretiyle vergiye tabi kazançtan indirilecektir. Ertesi hesap döneminde 570 hesaptan 549 hesaba alınacak ve bu hesapta en az beş yıl süreyle tutulacaktır. Bu süre zarfında sermayeye eklenmesi mümkündür. Kâr dağıtım tablosunda ise işletmeye bırakılması zorunlu yasal fonlar satırında gösterilmek suretiyle kâr dağıtımına konu kâr tutarından mahsup edilecektir.

Tablo 3.26: Muhasebe kayıtları b.

265 FİNANSAL KİRALAMA KONUSU İKTİSADİ KIYMETLER	15.000.000
302 ERTELENMİŞ FİNANSAL KİRALAMA BORÇLANMA MALİYETLERİ (**)	1.679.628
402 ERTELENMİŞ FİNANSAL KİRALAMA BORÇLANMA MALİYETLERİ (**)	5.038.884
301 FİNANSAL KİRALAMA İŞLEMLERİNDEN BORÇLAR (**)	5.429.628
401 FİNANSAL KİRALAMA İŞLEMLERİNDEN BORÇLAR (**)	16.288.884

(**) Bu kayıta, finansal kiralama şirketinin söz konusu binaya dair ödeme planında ana para tutarı olarak 15.000.000 TL, faiz olarak ise 6.718.512 TL gösterdiği; faizin 1.679.628 TL’nin döneme ait olduğu, 5.038,884 TL tutarındaki faizin ise gelecek dönemlere ait olduğu varsayılmıştır. İşletme peşinat ödemesi yapmadan 48 ay vadeli olarak bir ödeme planı talep etmiştir. Ödeme planının ilk ödeme tarihi de 2017 ocak ayı baz alınarak hazırlanmıştır (Aylık leasing ödemesi 452.469.00 TL).

Tablo 3.27: Muhasebe kayıtları c.

52 BİNALAR	15.000.000
102 BANKALAR	15.000.000
120 ALICILAR	5.429.628
220 ALICILAR	16.288.884
124 KAZANILMAMIŞ FİNANSAL KİRALAMA FAİZ GELİRLERİ	1.679.628
224 KAZANILMAMIŞ FİNANSAL KİRALAMA FAİZ GELİRLERİ	5.038.884
252 BİNALAR	15.000.000

Bundan sonraki süreç klasik finansal kiralama kayıtlarına uygun olarak işleyecektir. Her ay gelecek finansal kiralama taksidi faturasına istinaden, 302 hesaptan 780-Finansman Giderleri hesabına kayıt yapılacak, ana para ve faiz toplamı kadar taksit bedeli ise ödendiğinde 102- Bankalar hesabı karşılığında 301 hesaptan çıkarılacaktır.

Sat geri kiralama yöntemi ile birlikte kiracı burada finansal kiralama konusu iktisadi kıymetlerin yeni tutarı üzerinden binaların faydalı ömrüne göre amortisman ayrılmasına tabi tutularak vergi avantajı sağlanmıştır olacaktır. Yine bu yöntemin seçimi ile işletme bünyesinde atıl halde bulunan taşınmaz piyasa değerine yakın bir bedel karşılığı satıldığından dolayı işletme aktifine 15.000.000 TL tutarında nakit girişi sağlanmıştır. İşletmeye hesaplarına aktarılan bu nakit girişi sayesinde işletme finansal darboğazda ise bunu aşabilir, bu nakiti yeni yatırımlara dönüştürebilir yahut daha önce kullanmış olduğu kredilerini yapılandırabilir. (Kredilerin vadeleri konusunda erteleme olayına gidebilir). Nitekim bu işletme yaşadığı ödeme güçlüğünden ötürü sat geri kirala yöntemini seçmiştir. İşletmelerin aktifinde bulunan taşınmazların yapılan sözleşme ile finansal kiralama şirketlerine satışı, satılan taşınmazın geri kiralınması, sözleşme süresi sonunda kiralanan taşınmazın tekrar işletme aktifine alınması KDV'den istisna edilmiştir. Satış kazancının tamamı (11.000.000 TL) yıl sonunda kurumlar vergisinden istisna tutulacaktır. Burada yapılan satış 6361 Nolu Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu'nun

kapsamı dahilinde yapıldığından dolayı, her iki tarafta damga vergisi ödememiştir. Sadece kiracı bir sefere mahsus onuda finansal kiralamaya devri sırasında % 0,455 oranında bir damga vergisi ödemiştir. Daha sonra ki süreçte finansal kiralama şirketinden taşınmazını geri alırken tapu harcı ödemeyecektir.



SONUÇ VE ÖNERİLER

İşletme kavramı esas olarak ekonomik bir anlama sahip olmakla birlikte, faaliyet yürüttükleri toplumların siyasal yaşantısı üzerinde de etkili olmaktadır. İşletme kavramının tanımı konusunda birçok farklı görüş olmakla birlikte esas olarak; çalışan sayısı, satış ve bilanço büyüklüğü gibi unsurlar temel alınmaktadır. Dünya ekonomisinde olduğu gibi Türkiye ekonomisi açısından da önemli bir yere sahip olan işletmeler gerek kendi kırılgan yapıları gerekse piyasadaki kaynaklanan çeşitli nedenlerden dolayı, varlıklarını devam ettirebilmek için daha ihtiyatlı veya basiretli davranmak zorundadırlar. Zira gerek organizasyonel hatalar bakımından olsun gerekse de kriz gibi nedenlerle her yıl iflas eden işletmelerin oranı çok yüksektir.

İşletmelerin iktisadi yaşantısı bakımından olumsuz etki oluşturan risklere, piyasadaki kaynaklanan riskler, organizasyonel yetersizlikler gibi unsurlar sayılabilir. vergi yükü de İşletme için ek maliyet oluşturmanın yanı sıra psikolojik bir baskıda oluşturmaktadır. Kamu giderlerinin karşılanması bakımından kaçınılmaz bir gereksinim olan vergiler çeşitli yöntemlerle minimize edilebilir. bu bakımdan bazı işletmelerin vergi yükünü azaltmak için yasa dışı yollara başvurduğu bilinmektedir. ancak bu yol hem ülkenin sosyal, siyasal ve iktisadi yaşantısını olumsuz etkilemesi bakımından hem de kanun dışı olması bakımından doğru bir yol olarak değerlendirilemez. Kaldı ki bu durumun yasal mercilerce tespiti durumunda kesilecek olan cezalar ve hukuki yaptırımlar vergiden çok daha ağır yükler ve sonuçlar yaratacaktır. Bu bakımdan vergi giderlerini asgari seviyeye çekmek için vergi planlaması yöntemi kullanılmalıdır.

Vergi mükelleflerinin, vergi yükünü azaltmak amacıyla muafiyet, istisna, indirim ve kanunların izin verdiği ölçüde minimize edilmesi olarak tanımlanan vergi planlaması günümüzde gerek işletmeler gerekse de akademi açısından önem kazanmış bir kavramdır. Bu bağlamda özellikle büyük şirketlerin yaptıkları

çalışmalar sonucunda vergi planlaması konusunda belirli standartlar oluşmuştur. Bu standartlar birçok işletme tarafından alınıp uygulandığı gibi, birçok işletme de kendine özgü yöntemler geliştirmek amacıyla sürekli bir arayış içindedir.

Vergi planlaması kavramı ilk olarak 1900'lu yılların başlarında İşletme vergiciliği olarak anılmaya ve kullanılmaya başlanmıştır. İlk olarak Almanya da kullanılmış olan bu kavram Türkçeye de Almancadan girmiştir. Bugün literatürde ki kullanımını ise Ziya Şengel'e borçludur.

Vergi planlaması ile amaçlanan tek başına vergi miktarını düşürmek değildir. Buradaki asıl amaç şirketlerin kar oranlarını arttırmaktır. Vergi planlaması uygulamaları temelinde, vergi avantajı sağlayan durumları maksimum düzeye getirirken, avantaj sağlamayan durumları minimize edilmesi, mümkünse tamamen ortadan kaldırılmasıdır. Bu amaçla kullanılan birçok yöntem vardır. Bu yöntemlerden birkaçı bir arada kullanılacağı gibi, sadece bir tanesinden de yararlanılabilir. Burada asıl olan işletmenin kendi özgü yapısına ve çıkarlarına uygun yöntem ya da yöntemleri belirleyebilmesidir. Bu yöntemler Genel olarak Vergi Usul Kanununa, Gelir Vergisi Kanununa, Kurumlar Vergisi Kanununa, Katma Değer Vergisi Kanununa vb. Vergi kanunlarına göre planlanan yöntemler olarak sınıflandırılmaktadır.

Akademik alanda yapılan çalışmalar, çeşitli şirketlerin kendi deneyimlerine göre oluşturdukları standartlar ve danışmanlık şirketlerinin varlığı gibi unsurlar işletmelerin vergi planlaması sürecinde yardımcı olmaktadır. Ancak genel esaslarda benzerlikler olmakla birlikte her işletme faaliyet yürüttüğü piyasa, organizasyonel yapısı, büyüklüğü vb. durumlar bakımından kendine özgü olduklarından var olan yöntemlerinin varlığından faydalanabilecekleri halde bunları olduğu gibi kopyalamaları halinde üst düzeyde verim elde edemeyeceklerdir. Bunun içinde kendi ihtiyaçlarına uygun bir vergi planlama sistemi geliştirmelidirler.

İşletmelerin maksimum düzeyde verim elde edecekleri vergi planlama sistemini oluşturabilmeleri yönetim kavramıyla yakından ilgilidir. Bu bağlamda sistemlerin işletmelerin yönetim kademeleri tarafından oluşturulmaları gerekmektedir. Alt birimlere veya danışmanlık şirketlerine havale edilmiş planlamalar, bu yapıların işletmenin bütünsel yapısına hâkim olmamalarından kaynaklı olarak istenilen sonucu vermeyecektir. İşletmelerin genel yönetim mekanizmaları, işletmenin organizasyonel yapılarına, stratejik hedeflerine vb. tam anlamıyla hâkim olmaları gibi nedenlerden ötürü vergi planlama sisteminin oluşturulması sürecinde doğru sürecin işleminde

etkili olacaktır. Bu bakımdan işlevsel bir yönetimin varlığı, etkili vergi planlama yönteminin belirlenmesi ve uygulanmasında büyük öneme sahiptir.

Çalışmamızda dokuz işletme modeli örnek alınmıştır.

Örnek İşletme modeli 1’de; uygulaması yapılan amortisman yöntemine bağlı olarak, üç usul kullanılmaktadır. Normal usulde amortisman ayırmak, azalan bakiyeler usulünde amortisman ayırmak ve fevkalade amortisman ayırmak. Yapılan uygulamada da görüldüğü üzere her yöntemin kendisine göre olumlu yanları bulunmaktadır. Bu konuda maksimum faydayı sağlayan şey işletmenin kendi özgünlüklerinin olduğu açıktır. Şöyle ki vergi planlayıcıları, işletmenin kar-zarar durumuna göre amortisman uygulama yönteminde belirleyici olmaktadır. Bu örnek çalışmada vergi planlama yöntemlerinden Vergi Usul Kanunu’nun amortisman yöntemleri ile ilgili tanıdığı olduğu hukuki avantajlar kullanılmıştır.

Örnek işletme modeli 2’de; FIFO yöntemi (İlk giren İlk çıkar yöntemi) kullanılmaktadır. Bu işletmemiz de çabuk tüketilmesi gereken bir ürün imalatı yapıldığı için bu yöntem tercih edilmektedir. Çıkışlar işletmeye ilk giren mallardan başlayarak giriş sırasına göre devam ettiği için dönem sonunda işletmenin elinde bulunan stoklar, son giren parti mallardan kalmaktadır. Vergi planlama yöntemlerinden biri olan bu yöntemde satılan malın maliyeti düşük olur ve buda karı yükseltir.

Örnek işletme modeli 3’te; istisnadan yararlanmak isteyen mükellef faaliyete geçmelerini müteakiben Maliye Bakanlığı’na yazılı olarak başvurmuşlardır. Bakanlık, Milli Eğitim Bakanlığı’nın görüşünü aldıktan sonra sonucu mükellefe bildirmiştir. Uygulamada Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı’nca mükellefe sonuç yazılı olarak bildirilmiştir. Bu durumda istisna, okulların eğitim-öğretim faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına uygulanacaktır. Eğitim-öğretim kazancı dışındaki gelirlere istisnanın uygulanması söz konusu değildir. Bu nedenle istisna uygulaması açısından, mükelleflerin kayıtlarını farklı yıllarda faaliyete geçen işletmelerinden elde edilen kazançları ayrı ayrı tespit etmeye imkan verecek şekilde ve istisna dışı kazançların istisna kazançtan ayrılacak şekilde tutmaları gerekmektedir.

Örnek işletme modeli 4 ve 5’de; indirimli kurumlar vergisi uygulamaları yapılmaktadır. Burada ki işletmeler, yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlarından elde ettikleri kazançlarına indirimli kurumlar vergisi

uygulamaktadırlar. Bu iki örnek çalışmada da vergi planlama yöntemlerinden 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun tanımış olduğu hukuki avantajlar kullanılmıştır.

Örnek işletme modeli 6 ve 7'de; Ar-Ge faaliyeti kapsamında uygulamaya konulan proje sonucunda ortaya bir gayri maddi hak çıkması halinde yapılan Ar-Ge harcaması aktifleştirilerek, amortisman yoluyla itfa edilmektedir. Diğer yandan projenin tamamlanmasının olanaksız olması veya projeden daha sonraki yıllarda vazgeçilmesi durumunda, Ar-Ge faaliyeti kapsamında yapılmış olan ve önceki yıllarda aktifleştirilen harcama tutarlarının doğrudan gider olarak indirim konusu yapılabilmesine imkân tanınması, kurumları Ar-Ge faaliyetlerine yöneltmek bakımından olumlu katkı sağlayıcı bir düzenlemedir. Bu iki örnek çalışmada da vergi planlama yöntemlerinden Ar-Ge teşviklerine yönetmelikle verilen amortisman yoluyla itfa yöntemi kullanılmıştır.

Örnek İşletme modeli 8'de; birleşmenin kurumlar vergisi kanunu hükümlerine uygun yapılmaması halinde, iki şirketin tasfiye işlemleri yapılacak, tasfiye karı hesaplanarak tahakkuk eden verginin ödenmesi gerekecektir. Ayrıca iki şirketin bütün malvarlığı K şirketine devredilirken fatura düzenlenecek ve tahakkuk eden katma değer vergisinin ödenmesi gerçekleşecektir. İki şirketin vergisiz birleşmesi neticesinde ödenmesi gereken vergiler ertelenmiş ve şirketin malvarlığında vergilerden dolayı bir eksilme olmadan yeni şirket oluşturulmuştur. Bu örnek çalışmada vergi planlama yöntemlerinden TTK md 146/1'e göre birleşmenin hukuki avantajlarından faydalanılmıştır.

Örnek İşletme modeli 9'da; sat-geri kirala işleminde işletmeler özellikle taşınmaz satış ve geri kiralamalarında avantajlı konuma gelmişlerdir. İşletmelerin aktifinde bulunan taşınmazların yapılan sözleşme ile finansal kiralama şirketlerine satışı, satılan taşınmazın geri kiralınması, sözleşme süresi sonunda kiralanan taşınmazın tekrar işletme aktifine alınması KDV'den istisna edilmiştir. Bu örnek çalışmada vergi planlama yöntemlerinden 6361 Nolu Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu'nun tanımış olduğu hukuki avantajlardan faydalanılmıştır.

Yapılan örnek işletme modelleri incelendiğinde öncelikle önemli olan; vergi planlama araçlarını kullanırken, seçilen araçların birbirleriyle uyumlu olmasına dikkat etmek gerekmektedir. Her işletmenin vergi planlama stratejisi sistematik bir bütünlük arz etmeli, o işletmenin bünyesine ve şartlarına uygun olmalı ve birbiriyle uyumlu

elemanlardan oluşmalıdır. Aksi halde, vergi planlamasından beklenen yararların sağlanması zorlaşacaktır.

Etkili bir vergi planlaması politikasına sahip olan işletmeler; bunu diğer işletmelerle aralarındaki rekabette bir avantaj olarak değerlendirebilirler ve başka alanlardaki zayıf ve eksik yönlerini vergi planlaması ile kapatabilirler. Özellikle, günümüzün küreselleşen dünyasında, uluslararası vergi rekabetinden de faydalanarak karlarını büyük ölçüde arttırabilirler.

Unutulmamalıdır ki; işletmelerin kayıt dışılığı ve vergi kaçakçılığını reddeden vergi planlaması araçlarını kullanarak daha az vergi ödeme girişiminde bulunmaları, vergi idaresinin vergi tarh ve tahsil etmesi kadar doğal ve meşru bir durumdur. Ayrıca vergi planlaması sadece işletmelere vergi tasarrufu sağlamakla kalmamakta aynı zamanda işletmelerin faaliyetlerinin büyük ölçüde kayıt altına alınmasına da katkıda bulunmaktadır. Tüm bu katkılar, işletmelerin verimlilik ve etkinliğini arttırarak ülke ekonomisine ve devletin vergi gelirlerinin artmasına da katkı sağlamaktadır.

KAYNAKÇA

- Abdioğlu, H., & Yumuşak, S. (2014). Vergi Usul Kanunu Ve Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Amortisman Konusunun İncelenmesi ve Örnek Uygulamalar. *Yönetim Ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 12(23), ss 364-398.
- Akarca, A. ve Şafak, M.: *İşletmelerde Vergi Planlamasının Önemi*, http://www.muhasabenet.net/mh_0208_islamalarda%20vergi%20planlamasini_n%20önemi.html, (Erişim Tarihi: 15.03.2017)
- Akbulut, A. (2007). Bilişim Ekonomisi ve E-Ticaret, *Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları*, Mayıs 2007, s.103; 17.03.2006 tarih ve 26111 sayılı Resmi Gazete.
- Akdoğan, A.(2006). *Kamu Maliyesi*, 11.Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akgemci T. (2001). *KOBİ'lerin Temel Sorunları ve Sağlanan Destekler*, Ankara: KOSGEB Yayını.
- Akın, H. B. (2002), 'Küçük İşletmelerde Büyüme ve Örgütsel Sorunlar', S.Ü. *Karaman İ.İ.B.F. Dergisi*, Sayı: 3, ss.13-27.
- Akıntürk, T. (1994); *Borçlar Hukuku*, 5. Basım, Ankara: Savaş Yayınları.
- Akkaya, M., (1997).Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt.46, Sayı.1.
- Aksoy, Ş. (1998). *Kamu Maliyesi*, 3. Baskı, İstanbul, Filiz Kitapevi.
- Aktan, C., Dileyici, C., Vural, D., İstiklal Y. (2006). *Vergileme Etkisi ve Vergileme Psikolojisi*, 1. Baskı, Ankara: Seçkin Yayınevi.
- Alar,S. (2012). TMS 16: Maddi Duran Varlıklar Standardına Göre Amortisman Ayırma Yöntemleri Ve Vergi Mevzuatına Uyum, *Vergi Sorunları Dergisi*, Kasım 2012.133-141.

- Alpagun, O., M. H. Demir, M. Oktav, N. Üner (1997). *İşletme Ekonomisi ve Yönetimi*, Beta, İstanbul.
- Altay, A. (2015). *Kamu Maliyesi*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Altuğ, O. (1994). Kriz Yönetiminde Şirket Yönetimi, *Ekonomik Trend Dergisi*, Yıl. 2, Sayı 23.
- Arachi, G., & Santoro, A. (2007). Tax enforcement for SMEs: Lessons from the Italian experience. *Journal of Tax Research*, 5(2), 225-243.
- Arslan, M. (2012). *İşletme Yönetimi-1*, Ders Notları. Harran Üniversitesi Birecik Meslek Yüksekokulu.
- Asal, Ö. (2001). 'KOBİ'lerin Üretim Stratejilerini Etkileyen Etkenler' *Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi* Ankara.
- Ataman, Ü., Hacırüstemoğlu, R. ve Bozkurt, N. (2001). *Muhasebe Denetimi Uygulamaları*, Alfa, İstanbul.
- Aydın, F. (2002), Özel Tüketim Vergisinin Etkileri ve Avrupa Birliği Uygulaması, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 163, Nisan, ss. 29-44.
- Bahçe, A. B. ve Gümüş, Ö. (2017). Vergi Planlaması Temelinde Kamu Yararı: Kurumlar Vergisi Üzerine Teorik Bir Yaklaşım. *Manisa Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F Yönetim Ve Ekonomi*, Cilt:24 Sayı:1.
- Bala, S., K. (2007): Tax Planning İn Bangladesh Perspective, *Social Science Research Network Working Paper Series*, pp.1-21.
- Bayülken, Y. ve Kütükoğlu, C.(2010). *Küçük Ve Orta Ölçekli Sanayi İşletmeleri (KOBİ'ler) Oda Raporu*. 3.Basım. TMMOB Makine Mühendisleri Odası. Yayın No: MMO/20107531, Ankara.
- Bildirici, Z. (1986). *Ticari İşletmelerin Hukuki Yapısı Üzerinde Vergilerin Etkileri*. Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları No: 177/İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları No: 41.
- Bilici, N. (2011). *Vergi Hukuku*, 26.Bası, Ankara: Seçkin Yayınları.
- Bilici, N. (2005), *Türkiye-Avrupa Birliği İlişkileri*, Seçkin Yayınları, Ankara.

- Bonham, M. Crisp, R. Curtis, M. Davies, M. Dekker: Denton, T. Moore, R. Overend, R. Richards, H. Rogerson & T. Williams, M. 2009. *International GAAP 2009: Generally Accepted Accounting Practice under International Financial Reporting Standards*. Chichester, West Sussex: John Wiley and Sons Ltd.
- Brouthers, L. E., Nakos, G., Hadjimarcou, J., & Brouthers, K. D. (2009). 'Key Factors for Successful Export Performance for Small Firms'. *Journal of International Marketing Article Postprint*, 17(3), pp.3-38.
- Can, H., Tuncer, D. ve Ayhan, D. Y. (2002). *Genel İşletmecilik Bilgileri*, Siyasal, Ankara.
- Craig, J. B., Dibrell, C., & Davis, P. S. (2008). 'Leveraging Family-Based Brand Identity to Enhance Firm Competitiveness and Performance in Family Businesses'. *Journal of Small Business Management*, 46(3), pp.351-371.
- Çağlar, N. (2008). Denizli'de Faaliyet Gösteren İşletmeler Açısından Vergi Planlamasının Gerekliliğine Alternatif Bir Bakış, *Yüksek Lisans Tezi, Pamukkale Üniversitesi*, Denizli.
- Çakar, E. P., (2013). 'Vergiye Karşı Direnme Şekilleri ve Vergi İnzivası'. *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* C. XVII., Sa. 1-2
- Çatal, M. F. (2007), 'Bölgesel Kalkınmada Küçük ve Orta Boy İşletmelerin (KOBİ) Rolü', *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 10(2).
- Çelik, A. ve Akgemci, T. (2010). *Girişimcilik Kültürü ve KOBİ'ler* (3 ed.). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Çelik, A., & Akgemci, T. (2007). *Girişimcilik Kültürü ve KOBİ'LER*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Çelik, Ç. (2009)Amortismanların Türkiye Muhasebe Standartları Açısından İncelenmesi" *Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, İstanbul.
- Çetin, C. (1996), *Yeniden Yapılanma, Girişimcilik, KOBİ'ler ve Bunların Özendirilmesi*, İstanbul: Der Yayınları.
- Çetin, H. C. (2007), 'Türkiye'de Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelerin Finansman Sorunları ve Bu Sorunlara Yönelik Politikalar', *İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi*, İstanbul.

- Dağdelen, O. (1997). Büyük İşletmelerde Dönemsel ve Stratejik Performans Ölçme Sistemleri. Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Dağdemir, S. (2008). Maddi Olmayan Duran Varlıklara İlişkin Olarak TMS 38 ve VUK'ta Yer Alan Düzenlemeler, *E-Yaklaşım*, Sayı: 60, Temmuz 2008.
- Demirsel, M. T. (2006). 'İhracata Yönelik Üretim Yapan KOBİ'lerde Kullanılan Bilişim Teknolojilerinin Örgütsel Performansa Etkileri: Konya Organize Sanayi Bölgelerinde Bir Uygulama', *Selçuk Üniversitesi, Yüksek Lisans Tezi*, Konya.
- Devlet Planlama Teşkilatı (2007), *KOBİ Stratejisi ve Eylem Planı*, Ankara.
- Dinçer, Ö. ve Fidan, Y. (2000). *İşletme Yönetimine Giriş*. Beta Basım, 5. Baskı: İstanbul.
- Doğan, M. (1998). *İşletme Ekonomisi ve Yönetimi*. Anadolu Matbaacılık: İzmir.
- Döm, S. (2008). *Girişimcilik ve Küçük İşletme Yöneticiliği*, Detay Yayıncılık, Ankara.
- Drake, L. R., Caudill, L. M. (2001). *Management of the Large Multinational: Trends and Future Challenges*, Business Horizons, sayı. 24/3, s. 83-91.
- Duman, Ç. N. (2014). 2002-2011 Döneminde İmalat Sanayinde Ar-Ge Çalışmaları Ve Çeşitli Faktörlere Etkisi, *Atatürk Üniversitesi, Yüksek Lisans Tezi*, Erzurum.
- Durman, M., ve Önder, H.(2007). *Ekonominin Minik Devi Kobi'ler ve KOSGEB Teşvikleri*, Alfa Aktüel Yayıncılık.
- Erdem, M., Şenyüz, D. ve Tatlıoğlu, İ. (1998). *Kamu Maliyesi*, 2. Baskı, Bursa: Ekin Kitapevi Yayınları.
- Erdemi, D. B. (2015). *Ar-Ge Yatırımları Finansal Performans İlişkisi: Bir Panel Veri Analizi*, Yüksek Lisans Tezi, Yıldız Teknik Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Eren, F. (1998). *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, Cilt:1 (Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 6. Baskı), İstanbul: Beta Yayınevi.
- Erkan, Y.E., (2008). *AB İçin Küçük İşletmeler Yasası" Komisyon Bildirimi*, Avrupa Birliği Genel Müdürlüğü Sanayi Sektörü Dairesi, (Erişim Tarihi:

03.03.2017).http://www.dtm.gov.tr/dtmadmin/upload/AB/SanayiSektorDb/ab_kobi.pdf

Ernst & Young, (2013).Vergi Rehberi, <http://www.vergidegundem.com>(Erişim Tarihi: 23.04.2017).

Ersöz, V.(2010). *AB, Türkiye ve Konya'da KOBİ'lerin Yapısı, Sorunları ve Çözüm Önerileri*, Şubat, Konya Ticaret Odası (Erişim Tarihi: 03.03.2017). http://www.kto.org.tr/d/file/kobilerin_yapisi_rapor.pdf

Ertürk, M. (2000). *İşletme Biliminin Temel İlkeleri*, Beta, İstanbul.

Esener T. (1956). *Türk Hususi Hukukunda Muvazaalı Muameleler*, Ankara: Fakülteler Matbaası, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, No: 15.

Eşlik, S. (2014). TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardında Ar-Ge Harcamaları ve BİST'de İşlem Gören Şirketlerde İncelenmesi, *Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi, Eğitim Bilimleri Enstitüsü*.

Eyüpgiller, S. (2002).Vergiden Kaçınma ve Vergi Peçelemesi”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:113, ss.148-156.

Fayol, H. (2005).*Industrial And General Administration*”, *Genel ve Endüstriyel Yönetim*, Çeviren: M.Asım Çalikoğlu, Adres, Ankara.

Flamholtz, E., Hua W. (2002). *Strategic Organizational Development, Growing Pains and Corporate Financial Performance: An Empirical Test*, European Management Journal, sayı. 20, s. 527-536.

Franzoni, L.,A.(1998). Tax Evasion and Tax Compliance, https://papers.ssrn.com/sol3/cf_dev/AbsByAuth.cfm?per_id=15168 (Erişim Tarihi: 23.03.2017).

Freiling, J. (2007) SME Management-What Can We Learn from EntrepreneurshipTheory?http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=984658 (Erişim Tarihi: 23.03.2017).

Gao, X., Du, M. and Yang, L., (2011), *Study on Applying of Tax Planning in Enterprise*, Information and Management Engineering International Conference, 17-18 September, China, Wuhan: Springer-Verlag Berlin Heidelberg.

Garbarino, C. (2011). Aggressive tax strategies and corporate tax governance: An institutional approach. *European Company and Financial Law Review*, 8(3), 277-304.

Gelir İdaresi Başkanlığı, (2007). *İkmalen, Re'sen ve İdarece Yapılan Tarhiyatlarda Mükellefin Hakları ve Ödevleri*. <http://www.gib.gov.tr/>(Erişim Tarihi: 24.04.2017).

Gelirler İdaresi Başkanlığı, <http://www.gib.gov.tr/node/92535> (Erişim Tarihi: 04.08.2017).

Genç, N. (2012). *Yönetim ve Organizasyon*, Seçkin Yayıncılık.

Gökalp, İ. (2007). 'Vergi Ödemeyi Etkileyen Ekonomik Faktörler' Sakarya Üniversitesi-S.B.E, *Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi*, ISSN:1694 – 528X Sayı: 12

Göktaş, A.(2001). KOBİ'lerin Rolü, Sorunları ve Bunlara Dönük Destek Politikalarındaki Değişiklikler, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2001082718.htm#III> (Erişim Tarihi: 29.03.2017).

Güldiken, N. (2006), 'Türkiye'de Sanayi-Teknoloji-KOBİ Politikalarına Eleştirel Bir Yaklaşım' *C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt: 7, Sayı: 2.

Gümüştekin, G. E. (2005) 'KOBİ Niteliğindeki Aile İşletmelerinin Yönetim ve Organizasyon Sorunları: Kütahya Seramik Sanayi Örneği', *C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt 6, Sayı 1.

Hançerlioğlu, O. (1999). *Ekonomi Sözlüğü*, 8. Basım, İstanbul: Remzi Kitapevi.

Hobohm, S. (2001). Small and medium-sized enterprises in economic development: The UNIDO experience. *Journal of Economic Cooperation*, 22(1), 1-42.

Hoffman, C. and Bryce Pippert And Phil Walenga, (2005). *Whitepaper: The Business Case for XBRL*, <http://www.xml.coverpages.org/UBmatrixBusinessCaseForXBRL.pdf>

<http://kosgeb.gov.tr/Pages/UI/b.aspx?ref=13> (Erişim Tarihi:01.03.2017).

<http://www.halkbank.gov.tr/>; (Erişim Tarihi: 28.02.2017).

<http://www.muhasibedersleri.com/ekonomi/isletme.html> (28.07.2017).

<http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/dursun/020/> (E.T. 14.10.2017).

<http://www.mustafabayraktaroglu.com/yatirim-tesvik-belgesi/> (E.T. 11.10.2017).

<http://www.tdk.gov.tr>(Erişim Tarihi: 28.03.2017).

<http://www.tdk.gov.tr/2017>, (E. T. 18.06.2017).

Hussin, S. N. A., & Noor, R. M. (2012, December). The dual role of auditor-provided tax services (ATS) in SMEs tax planning. In Humanities, Science and Engineering (CHUSER), 2012 IEEE Colloquium on (pp. 351-356). IEEE.

Işık,A.:“İşletmelerde Vergi Planlaması ve Önemi”,
<http://www.denizlismmo.org/default.asp?kid=114&id=785>, (Erişim Tarihi: 22.04.2017).

İnaltonç, C. (2012). ‘Vergi Yükü: Türkiye ve OECD Ülkeleri Karşılaştırması’ *Vergi Dünyası*, Sayı 369, ss 16-30.

İraz, R. (2005). *Yaratıcılık ve Yenilik Bağlamında Girişimcilik ve KOBİ’ler*, Konya: Çizgi Yayınevi.

İrmiş, A. (2006). *Küreselleşme Sürecinde Yeni Gelişen Piyasalar ve KOBİ’ler*. GOÜ İİBF İşletme Bölümü, 5. Orta Anadolu İşletmecilik Kongresi, Tokat.

Kahraman, S. (2012). ‘KOBİ’lerin Sorunları ve Çözüm Önerileri’, (*Yüksek Lisans*), *Balıkesir Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Balıkesir.

Kalkan, V. D., ve Keskin, H. (2005).KOBİ’lerde Bilgi Yönetimi Süreci ve Araçları: Literatür Değerlendirmesi ve Bir Araştırma“, *Ahmet Yesevi Üniversitesi, Güz, Bilig*, S.35, ss: 174-204. (Erişim Tarihi: 28.02.2017).
<http://www.yesevi.edu.tr/bilig/biligTur/pdf/35/173-206.pdf>

Kaneti, S. (1989). *Vergi Hukuku*, İstanbul: Filiz Kitabevi.

Kaneti, S. (1992). ‘Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesi’. *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı, 131, ss 39-54.

Karataş, S. (1991), *Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler*, İstanbul: Veli Yayınları.

Kayan, A. (2000).Verginin Tarihsel Gelişimi ve Sebep Olduğu Bazı Önemli Olaylar”, *Maliye Dergisi*, Sayı.135.

- Keinan, Y. (2003). Corporate governance and professional responsibility in tax law. *Journal of Taxation and Regulation of Financial Institutions*, 17(1), 10–25.
- Kıldış, Y.(2007).Türk Vergi Sisteminde Vergiden Kaçınma”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 309, ss.123-130.
- Kızılot Ő, ve Taş, M., (2013). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Güncellenmiş 5. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Kocaoğlu, H.E. (2010). Türkiye’de Küçölerek Büyüme Stratejisinin Avantaj Ve Dezavantajlarını İncelemeye Yönelik Bir Örnek Olay Çalışması, *Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü*.
- Korcsmaros, K., Takacs, H., & Dowers, K. (2003). Increasing Access of Small and Medium-sized Enterprises to Financing., from www.iadb.org
- KOSGEB (2000), *Dünyada ve Türkiye’de KOBİ Tanımları*, Ankara: KOSGEB Yayını
- KOSGEB, (2005). *Sanayicinin Sesi Dergisi*, Yıl 2004, Sayı 16.
- KOSGEB, K. v. O. Ö. İ. G. v. D. İ. B. (2011). Kobi 2011-2013 Eylem Strateji Planı. <http://kosgeb.gov.tr/Pages/UI/Haberler.aspx?ref=322>, (Erişim Tarihi: 27.02.2017).
- KOSGEB. (2011) *KOBİ Stratejisi ve Eylem Planı 2011-2013*, . http://www.sanayi.gov.tr/Files/Documents/KOSGEB_Katalog.pdf
- Kuratko, D.F. vd. (2001), ‘Quality Practices for a Competitive Advantage in Smaller Firms’, *Journal of Small Business Management*, Volume 39(4).
- Kuyucu, D. H. A., Karataş, A.ve Eraslan, H.(2007).AB’ye Aday Ülkeler Perspektifinde Stratejik İbirlikleri, Çerçeve Programları kapsamında KOBİ Destekleri”, 4.KOBİ’ler ve verimlilik Kongresi, Editör: Güneş Gençyılmaz, Kültür Üniversitesi, İ.İ.B.F., İşletme Bölümü, İstanbul.
- Lee, G., & McGuiggan, R. (2008). Understanding Small- and Medium-Sized Firms' Financial Skill Needs. *Journal of International Finance & Economics*, 8(3), 93-103.
- MacGregor, R., & Vrazalic, L. (2008). A Profile of Australian Regional SME Non-Adopters of Ecommerce. *Small Enterprise Research*, 16(1), 27-46.

McMahon, R. (2001). Business Growth and Performance and the Financial Reporting Practices of Australian Manufacturing SMEs. *Journal of Small Business Management*, 39(2), 152-164

MEB, 2011: 10 -11 http://megep.meb.gov.tr/mte_program_modul/moduller_pdf/Vergi.pdf (E.T. 11.10.2017).

MEB, 2011: 11 http://megep.meb.gov.tr/mte_program_modul/moduller_pdf/Vergi.pdf (E.T. 11.10.2017).

MEB, 2011: 9-10, http://megep.meb.gov.tr/mte_program_modul/moduller_pdf/Vergi.pdf (E.T. 11.10.2017).

MEB (2011). *Muhasebe ve Finansman Vergi*, Ankara: MEB Yayınları.

Memiş, M. Ü. (2006). İç Denetimin Yönetim Fonksiyonlarının Yerine Getirilmesindeki Rolü: Türkiye'deki Büyük İşletmeler Üzerinde Bir Saha Araştırması. Doktora Tezi, Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Adana.

Mgammal, M. H. H. (2015). *The Effect Of Tax Planning And Corporate Governance On Tax Disclosure In Malaysia*. Thesis Submitted to School of Accountancy Universiti Utara Malaysia, in Fulfillment of the Requirement for the Degree of Doctor of Philosophy.

Mucuk, İ. (2003), *Modern İşletmecilik*, Türkmen, İstanbul.

Müftüoğlu, M. T. (2003), *İşletme İktisadı*, Turhan, Ankara.

Müftüoğlu, M.T. (2007). *Türkiye'de Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler: KOBİ'ler*, Ankara; Turhan Kitabevi.

Müftüoğlu, T. (2002). *Türkiye'de Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler (KOBİ'ler)*, Ankara; Turhan Kitabevi.

Noor, Abd Halim Mohd and Azhana, Othman,. (Icber 2012), Role Of Zakat In Minimizing Economic Inequalities Among Muslim: A Preliminary Study On Non Recipients Of Zakat Fund (Nrzf). *3 Rd International Conference On Business And Economic Research*, Bandung, Indonesia.

Oboh, C.S., O. Yeye and E.F. Isa (2012) An Empirical Investigation of Multiple Tax Practices and Taxpayers' Compliance in Nigeria.

- Oğuzman, K. ve Öz, T. (1998). *Borçlar Hukuku Genel Hükümler* (Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 2. Baskı), İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Oktar, C. (2004). *İşletmelerde Vergi Planlaması ve Türkiye Örneği*, İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Owens, J.:Tax In A Borderless World”, http://www.oecdobserver.org/news/fullstory.php/aid/1945/Tax_in_a_borderless_world.html, (Erişim Tarihi: 13.04.2017).
- Ozansoy, A. (2010).Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler ve Analizi”, *Yayınlanmamış Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi SBE, Ankara.*
- Öncel, M., Kumrulu, A. Ve Çağan, N. (2005). *Vergi Hukuku* (Gözden Geçirilmiş ve Son Değişiklikler İşlenmiş 13. Bası), Ankara: Turhan Kitabevi.
- Örten, R., Kaval, H. ve Karapınar, A. (2009). *Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları*, 3. Basım, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Özçam, E. (2007). Büyük İşletmelerde Stratejik Planlama ve Konuya İlişkin Bir Araştırma, Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Özdemir S., E, Halis, Y. ve Sarıoğlu, İ. (2006). İşsizlik Sorununun Çözümünde KOBİ’lerin Desteklenmesi, İTO Yayınları, No: 2006/45, İstanbul.
- Özdemir, E. (2002). ‘Türk Borçlar Hukukunda Muvazaa’. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi, Ankara
- Özdemir, S., Parlak, Z. ve Aykaç, M.(2008), *Küreselleşme Sürecinde Rekabet Gücünün Arttırılması ve Türkiye’de KOBİ’ler*, Yayın NO: 2008/24, İTO Yayınları, İstanbul.
- Özkaya, E. (2004). *Açıklamalı İçtihatlı İnançlı İşlem Ve Muvazaa Davaları* (3. Baskı), Ankara: Seçkin Kitabevi.
- Özkaya, M. O. ve Şengül, C. M. (2006) Aile Şirketlerinde Kurumsallaşma ve İkinci KuşağınKurumsallaşma” Konusuna Bakış Açısı, *D.E.Ü.İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt 21, Sayı 1.
- Özpençe, A. (2006). Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelere Yönelik Devlet Yardımları: Türkiye ve Avrupa Birliği Uygulamaları. Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.

- Öztürk, İ. & Ozansoy, A. (2011). 'Ücret Gelirleri Üzerindeki Vergi Yükünün Analizi'. *Maliye Dergisi*, Sayı: 161, ss 197-214.
- Pedük, T. (2005), *Kanuna Karşı Hile Muvazaa Peçeleme ve Vergi Planlaması Kavramları*, Yaklaşım Dergisi.
- Pehlivan, O. (2005). *Vergi Hukuku*, Trabzon: Derya Kitapevi.
- Pehlivan, O., (1994). *Kamu Maliyesine Giriş*, Trabzon: Derya Kitapevi.
- Recklies, D. (2001) Small Business - Size as a Chance or Handicap, The Recklies Management Project—Newsletter, [http://www.themanager.org/Resources/Small %20Business.htm](http://www.themanager.org/Resources/Small%20Business.htm) (Erişim Tarihi: 27.03.2017).
- Rehber Ansiklopedisi, <https://www.turkcebilgi.com/i%C5%9Fletme#bilgi> (28.07.2017).
- Reisoğlu, S. (1998): *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, 12.Baskı, İstanbul: Beta Yayınları.
- Reisoğlu, S. (2006). *Borçlar Hukuku Genel Hükümler* (5. Baskı), İstanbul: Beta Yayınevi.
- Sabuncuoğlu, Z. ve Tokol, T. (2013). *İşletme*, 9. Baskı, İstanbul: Beta yayınları
- Sariaslan, H. (1994), *Orta ve Küçük Ölçekli İşletmelerin Finansman Sorunları: Çözüm İçin Bir Finansal Paket Önerisi*, Ankara: TOBB Yayınları.
- Sariaslan, H. (1994), *Orta ve Küçük Ölçekli İşletmelerin Finansal Sorunları*, Ankara: TOBB Yayınları.
- Sariaslan, H. (1996). *Türkiye Ekonomisinde Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler, İmalat Sanayi İşletmelerinin Sorunları ve Yeni Stratejiler*. TOBB Genel Yayın No:309; BÖM:35, Ankara.
- Schafer, A. ve Spengel, C. (2004):*International Tax Planning in the Age of ICT*", *ZEW- Centre for European Economic Research Discussion Paper* Nr.04-027, pp.1-48.
- Selen, U. (2011). *Türkiye'de Vergi Kapasitesinin Kullanımı ve Vergi Yükü Üzerine Bir Değerlendirme*, içinde: *Vergi ve Vergi politikası Üzerine İncelemeler*, (Editörler: Nihat Edizdoğan, Özhan Çetinkaya,), Bursa: Ekin Basım-Yayın-Dağıtım.

Sevilengül, O. (2009). *Genel Muhasebe*, Gazi Kitabevi. Ankara.

Şanver, S. (1968); 'İşletme Vergiciliği ve Türk Vergi Sistemi', *Doçentlik Tezi*, İstanbul: İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayını, No: 42-49.

Şen, Ç. (2011). Türkiye Muhasebe Standardı – 16 Açısından Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulaması. *Mali Çözüm Dergisi*, 17, 106:133-159.

Şenyüz, D. (2008). 'Peçeleme ile Muvazaanın Niteliği ve Arasındaki Farklar', *Yaklaşım Dergisi*, Mayıs, Sayı: 185.

Serinkan, C. ve Cabar, H. (2008). 'KOBİ'lerin Yönetim ve Organizasyon Sorunları: Denizli'deki Tekstil İşletmelerinde Bir Araştırma', *Uluslararası İnsan Bilimleri Dergisi*, Cilt 5, Sayı 1, ss. 11-12. <http://www.insanbilimleri.com>.

Şişman, B. (2003). *İşletmelerde Vergi Planlaması Yöntemleri*, Ankara: Yaklaşım Yayınları.

Taş, H. Y., (2010). *Avrupa Birliği ve Türkiye'de KOBİ'lerin İstihdam Arttırıcı Etkileri*, İstanbul: İTO Yayınları.

Tegin, Nur. K.D. Determinants of Business Tax Compliance. *The Berkeley Electronic Journal of Economic, Analysis & Policy*, 8(1), pp 1-26. 2008

Temel Eğitim ve Staj Merkezi, (2009). *Vergi Hukuku*, Ankara: TESMER Yayınları.

Tipke, K. and Lang, J. (1989). *Steuerrecht* (12. Auflage), Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt KG

TOBB, (2008). Risk Yönetimi ve Basel II' nin KOBİ'lere Etkileri, Ankara, TOBB Yayınları.

TOBB, B. İ. M. (2012). KOBİ Bilgi Sitesi-TOBB-Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği. <http://www.kobi.org.tr> (Erişim Tarihi: 28.02.2017).

Tuan, A. (1979). *Yönetim Muhasebesi*, İpek, Adana.

Tuğay, O. (2013). Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamalarının TMS 16 ve Vergi Mevzuatı Açısından İncelenmesi. *Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi*, Cilt:17.Sayı:2.Aralık 2013, ss.167-187.

- Tuncer, S. (2008). İşletme Vergiciliğinden Vergi Planlamasına, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:181. ss.9-15.
- Tuncer, S. ve Şanver, S. (1959). Vergi Mükellefiyeti, Vergi Borcu – Vergi Mesuliyeti. *İktisat ve Maliye Dergisi*, Cilt V, Sayı. 11, ss 525-537.
- Turpçu, Z. (2014).Basel II Kriterlerinin Türkiye’deki Kobiler Üzerine Etkisi, Adana İli Örneği”, *Yüksek Lisans Tezi, Okan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Ana Bilim Dalı*, İstanbul.
- TÜSİAD. (2012). *Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Türk Mali Sistemi İçerisindeki Yeri: Siyasal, Sosyal ve Ekonomik Sonuçları*, İstanbul.
- Ülgen, H. ve Mirze, S. K. (2004). *İşletmelerde Stratejik Yönetim*, Literatür, İstanbul.
- Uludağ, İ. Ve Vildan S. (1990), *Türkiye’de Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler*, İstanbul: İTO Yayınları.
- Yaz, D. A. (2011). *Vergide Doğru Bilinen Yanlışlar*, 2.Baskı, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul.
- Yazar, F. (2007). KOBİ’lerde Halkla İlişkiler Faaliyetlerinin İmkânı, <http://stratejikiletisim.blogspot.com/2007/09/kobilerde-halkla-ilikiler.html> (Erişim Tarihi: 20.03.2017).
- Yıldırım, A. ve Demiraslan, İ. (2006).Vergi Planlaması Çalışmaları Çerçevesinde, Yatırım İndirimi İstisnasında 2006 Yılında Yapılan, 2007 ve 2008 Yıllarında Yapılacak Tercihin Belirlenmesi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 302 (Ekim 2006), ss.94- 98.
- Yıldırım, A. ve Demiraslan, İ. (2006). Vergi Planlaması Çalışmaları Çerçevesinde, Yatırım İndirimi İstisnasında 2006 Yılında Yapılan, 2007 ve 2008 Yıllarında Yapılacak Tercihin Belirlenmesi, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 302, ss.94-98.
- Yılmaz, C. A. (2007). Vergi Planlaması Türk Vergi Mevzuatı ve Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Kapsamında Değerlendirilmesi, *Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü*.
- Yüksel, C. (2017). *Kamu Maliyesi Özet Ders Notları*, Mersin Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İktisat Bölümü/ <http://www.cihanyuksel.org> (Erişim Tarihi: 20.03.2017).

Yurttutan, B. (2004). Araştırma ve Geliştirme (Ar-Ge) Faaliyetlerine Yönelik Teşvikler, *Yaklaşım Dergisi*, Ocak – 2004, Sayı: 133.

— 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu.

— KOSGEB Organlarının Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmelik. (01.06.2011 Tarih ve 27951 Sayılı Resmi Gazete)

— 3624 Sayılı Küçük Ve Orta Ölçekli İşletmeleri Geliştirme Ve Destekleme İdaresi Başkanlığı Kurulması Hakkında Kanun

— Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelik, (18/11/2005 Tarih ve 25997 Sayılı Resmi Gazete)

— Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Kanun. (4 Kasım 2012 Pazar Tarih ve 28457 Sayılı Resmi Gazete)

ÖZGEÇMİŞ

KİŞİSEL BİLGİLER

Adı Soyadı : Gülşah ZEYBEK
Uyruğu : T.C.
Doğum Yeri ve Tarihi : Ankara 1985
Medeni Hali : Bekâr
Adres : Eryaman Yenimahalle Ankara
E-Posta Adresi : zeybekgulsah@hotmail.com
İletişim (Telefon) : 0506 547 93 17

EĞİTİM

Lise : Açıköğretim Lisesi 2005
Lisans : Anadolu Üniversitesi İşletme Fakóltesi 2010
Yüksek Lisans : Türk Hava Kurumu Üniversitesi 2018

MESLEKİ DENEYİM

Yapısal Yalıtım İnş. San. Tic. Ltd. şti. Muhasebe Müdürü 2010-2014
Değer Taşımacılık Petrol Dış Tic. Ltd. şti. Muhasebe Müdürü 2014-2016
Efta Petrol İnş. Tur. Gıda Nak. Mad. İth. İhr. San. ve Tic. A. ř. SMMM 2017-...

YABANCI DİL

İngilizce