

T.C.
HASAN KALYONCU ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI



MÜKELLEFLERİN VERGİDEN KAÇINMA ARACI OLARAK VERGİ
KANUNLARINDAKİ MUAFİYET VE İSTİSNALARI KULLANMA
EĞİLİMLERİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA: GAZİANTEP İLİ ÖRNEĞİ

Enes Said ÖZTÜRK

DOKTORA TEZİ

GAZİANTEP - 2025



LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ
DOKTORA TEZ KABUL VE ONAY FORMU

İşletme Anabilim Dalı Doktora Programı öğrencisi **Enes Said ÖZTÜRK** tarafından hazırlanan “Mükelleflerin Vergiden Kaçınma Aracı Olarakvergi Kanunlarındaki Muafiyet Ve İstisnaları Kullanma Eğilimleri Üzerine Bir Araştırma: Gaziantep İli Örneği” başlıklı tez, **06/01/2025** tarihinde yapılan savunma sınavı sonucu **başarılı** bulunarak jürimiz tarafından **Doktora Tezi** olarak kabul edilmiştir.

<u>Görevi</u>	<u>Unvanı, Adı ve Soyadı</u>	<u>Kurumu/Üniversitesi</u>	<u>İmzası:</u>
Tez Danışmanı			
Jüri Başkanı			
Jüri Üyesi			
Jüri Üyesi			
Jüri Üyesi			

Bu tez Enstitü Yönetim Kurulunca belirlenen yukarıdaki jüri üyeleri tarafından uygun görülmüş ve Enstitü Yönetim Kurulu kararı ile onaylanmıştır.

Doç. Dr. Ufuk AKBAŞ

Enstitü Müdürü

TEZ BİLDİRİMİ

Bu tezdeki bütün bilgilerin etik davranış ve akademik kurallar çerçevesinde elde edildiğini ve tez yazım kurallarına uygun olarak hazırlanan bu çalışmada bana ait olmayan her türlü ifade ve bilginin kaynağına eksiksiz atıf yapıldığını bildiririm.

DECLARATION PAGE

I hereby declare that all information in this document has been obtained and presented in accordance with academic rules and ethical conduct. I also declare that, as required by these rules and conduct, I have fully cited and referenced all material and results that are not original to this work.

Enes Said ÖZTÜRK

06.01.2025

HASAN KALYONCU ÜNİVERSİTESİ

LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ

İŞLETME ANABİLİM DALI

**MÜKELLEFLERİN VERGİDEN KAÇINMA ARACI OLARAK VERGİ
KANUNLARINDAKİ MUAFİYET VE İSTİSNALARI KULLANMA
EĞİLİMLERİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA: GAZİANTEP İLİ ÖRNEĞİ**

Enes Said ÖZTÜRK

DOKTORA TEZİ

Danışman

Prof. Dr. Mehmet KAYGUSUZOĞLU

ÖZET

Devletlerin kamu harcamalarını finanse edebilmek için en çok başvurdukları kamu geliri türü vergilerdir. Vergiler, vergi mükellefleri açısından devlet tarafından zorunlu olarak tahsil edilen ve karşılığında bireysel düzeyde doğrudan bir fayda sağlamayan mali yükümlülüklerdir. Bu durum, mükelleflerin vergileri bir yük olarak görmelerine ve bu yükü azaltmak ya da ortadan kaldırmak amacıyla çeşitli tepkiler geliştirmelerine yol açmaktadır. Bu tepkilerden biri de "vergiden kaçınma" olarak adlandırılan davranış biçimidir. Vergiden kaçınma, mükelleflerin yasalara aykırı bir eylemde bulunmadan, ödeyecekleri vergi yükünü en aza indirmelerini ya da tamamen ortadan kaldırmalarını amaçlayan stratejilerden oluşmaktadır. Bu bağlamda mükellefler, vergi mevzuatında tanımlanan muafiyet, istisna ve indirim gibi uygulamalardan yararlanarak vergi yükümlülüklerini yasal çerçevede minimize edebilmektedirler.

Bu araştırmada mükelleflerin vergiden kaçınma ve vergiden kaçırma kavramlarına yönelik pozitif yönde anlamlı ilişkiler neticesine varılmıştır. Bazı demografik özelliklerin söz konusu şirketlerin vergiden kaçınma algısını bazı noktalarda etkilediği gözlemlenmiştir. Buna ek olarak her iki kavramında mükellef zihninde suç olarak nitelendirildiği ve kavram karmaşası yaşandığı gözlemlenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Vergiden Kaçınma, Vergi İstisnası, Vergi Muafiyeti, Vergi İndirimi

HASAN KALYONCU UNIVERSITY
GRADUATE EDUCATION INSTITUTE
DEPARTMENT of BUSINESS ADMINISTRATION

**A STUDY ON THE TENDENCY OF TAXPAYERS TO USE EXEMPTIONS AND
EXCEPTIONS IN TAX LAWS AS A TOOL OF TAX AVOIDANCE: THE CASE
OF GAZIANTEP PROVINCE**

Enes Said ÖZTÜRK

PHD THESIS

Advisor

Prof. Dr. Mehmet KAYGUSUZOĞLU

ABSTRACT

The most common type of public income that states use to finance public expenditures is taxes. Taxes are financial obligations that are collected by the state as a requirement for taxpayers and do not provide any direct benefit at the individual level in return. This situation leads taxpayers to see taxes as a burden and to develop various reactions in order to reduce or eliminate this burden. One of these reactions is the behavior called "tax avoidance". Tax avoidance consists of strategies that aim to minimize or completely eliminate the tax burden that taxpayers will pay without committing an illegal action. In this context, taxpayers can minimize their tax liabilities within the legal framework by taking advantage of practices such as exemptions, exceptions and discounts defined in tax legislation.

In this study, positive and significant relationships were found between the concepts of tax avoidance and evasion of taxpayers. It was observed that some demographic characteristics affected the perception of tax avoidance of the companies in question at some points. In addition, it was observed that both concepts were considered as crimes in the minds of taxpayers and there was conceptual confusion.

Keywords: Tax Avoidance, Tax Exemption, Tax Exemption, Tax Deduction

ÖNSÖZ

Doktora çalışmam boyunca her zaman yanımda olan, sabırla beni yönlendiren ve motive eden, bu tezin her aşamasında bana rehberlik eden çok kıymetli danışman hocam Prof. Dr. Mehmet KAYGUSUZUOĞLU en içten teşekkürlerimi sunuyorum. Kendisinin engin bilgi ve tecrübeleriyle bana kattıkları, bu çalışmanın başarısında büyük bir pay sahibidir.

Tez izleme komitemde bulunan, değerli görüşleri ve eleştirileriyle çalışmama katkı sağlaya. Doç. Dr. Yakup DURMAZ'a teşekkür ederim. Onların değerli önerileri ve yapıcı eleştirileri, çalışmamın bilimsel açıdan daha sağlam temellere oturmasına yardımcı olmuştur. Benim için zorlu geçen bu süreçte yoğun çalışma programına rağmen her daim yanımda olan ve benden desteğini esirgemeyen sevgili eşime sonsuz teşekkürlerimi sunuyorum. Bu süreçte sabır ve özveride bulunan, desteklerini esirgemeyen eşime manevi desteklerinden bugüne geldiğim aileme şükranlarımı sunarım. Onların varlığı, bana güç ve motivasyon kaynağı olmuştur.

Enes Said ÖZTÜRK

Gaziantep - 2025

İÇİNDEKİLER

ÖZ	iv
ABSTRACT	v
ÖNSÖZ	vi
İÇİNDEKİLER	viii
TABLolar LİSTESİ	xiii
ŞEKİLLER LİSTESİ	xiv
KISALTMALAR LİSTESİ	xv
1. GİRİŞ	1
1.1. Problem Tanımı	2
1.2. Araştırmanın Amacı	3
1.3. Araştırmanın Önemi	3
1.4. Araştırmanın Varsayımları ve Sınırlılıkları	3
1.5. Çalışmanın Modeli	4
1.6. Araştırmanın Hipotezleri	5
2. KAVRAMSAL ÇERÇEVE	7
2.1. Kurumlar Vergisi Mükellefleri	10
2.1.1. Sermaye Şirketleri	11
2.1.1.1. Anonim şirketler	11
2.1.1.2. Limited şirketler	12
2.1.1.3. Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirketler	12
2.1.2. Kooperatifler.....	13
2.1.3. İktisadi Kamu Kuruluşları	13
2.1.4. Dernek ve Vakıflara Ait İktisadi İşletmeler	14
2.1.5. İş Ortakları	14
2.2. Kurumlar Vergisinde Mükellefiyet Türleri	16

2.2.1. Tam Mükellefiyet	16
2.2.2. Dar mükellefiyet	16
2.3. Kurumlar Vergisi Kanununda Yer Alan İstisnalar	17
2.3.1. Yurtiçi İştirak Kazançları İstisnası.....	17
2.3.2. Yurtdışı İştirak Kazançları İstisnası.....	19
2.3.3. Tam Mükellef Anonim Şirketlerinin Yurtdışı İştirak Hisseleri Satış Kazancı istisnası	23
2.3.4. Emisyon Primi Kazancı İstisnası	24
2.3.5. Türkiye’de Kurulu Fonlar ile Yatırım Ortaklarının Kazançlarına İlişkin istisna	26
2.3.6. Taşınmazlar ve İştirak Hisseleri ile Kurucu Senetleri, İntifa Senetleri Ve Rüşhan Hakları Satış Kazancı istisnası	27
2.3.7. Bankalara, Finansal Kiralama Ya Da Finansman Şirketlerine Veya TMSF’ye Borçlu Durumda Olan Kurumlar İle Bankalara Tanınan İstisna.....	28
2.3.8. Yurtdışı Şube Kazançları İstisnası.....	30
2.3.9. Yurtdışında Yapılan İnşaat, Onarım, Montaj İşleri İle Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazançlara İlişkin İstisna	31
2.3.10. Risturn istisnası	32
2.3.11. Sat-Kirala-Geri Al İşlemlerinden Doğan Kazançlarda İstisna	34
2.3.12. Kira Sertifikası İhracı Amacıyla Her Türü Varlık ve Hakların Satışından Doğan Kazançlarda İstisna	35
2.4. Kurumlar Vergisi Beyannamesi Üzerinde Gösterilecek Diğer İndirimler	36
2.4.1. Menkul Kıymet İhraç Giderleri	36
2.4.2. Kuruluş ve Örgütlendirme Giderleri.....	38
2.4.3. Genel Kurul Toplantıları için Yapılan Giderler ile Birleşme, Devir, Bölünme Fesih ve Tasfiye Giderleri	39
2.4.4. Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirketlerde Komandite Ortaklara İsbet Eden Kar Payı.....	41
2.4.5. Katılım Bankalarının Katılma Hesabı Karşılığında Ödenen Kar Payları	42
2.4.6. Sigorta Teknik Karşılıkları	43

2.5. Kurumlar Vergisi Kanununa Göre Kurum Kazancının Tespitinde İndirilemeyecek Giderler.....	44
2.5.1. Öz sermaye Üzerinden Ödenen veya Hesaplanan Faizler.....	44
2.5.2. Örtülü Sermaye Üzerinden Ödenen veya Hesaplanan Faiz, Kur Farkları ve Benzeri Giderler	46
2.5.3. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü olarak Dağıtılan Kazançlar.....	48
2.5.4. Yedek Akçeler	48
2.5.5. Hesaplanan Kurumlar Vergisi ile Her Türlü Para Cezaları ile Vergi Cezaları ve Gecikme Zamları	50
2.5.6. Menkul Kıymetlerin İtibari Değerinin Altında Satışından Doğan Zararlar Ve Pazarlama Komisyonları.....	51
2.5.7. İşletmenin Esas Faaliyet Konusu ile İlgili Olmayan Deniz ve Hava Taşıtlarının Giderleri ve Amortismanları	52
2.5.8. Kurumun Kendisinin, Ortaklarının, Yöneticilerinin ve Çalışanlarının Suçlarından Doğan Tazminat Giderleri	54
2.5.9. Basın ve Medya Tazminatları	54
2.5.11. Yabancı Kaynaklara İlişkin Katlanılan Finansman Giderlerinin Yasal Sınırı Aşan Kısmı	55
2.6.1. Kamu İdare Ve Kuruluşları Tarafından Tarım Ve Hayvancılığı, Bilimi, Fennî Ve Güzel Sanatları Öğretmek, Yayımlamak, Geliştirmek Ve Teşvik Etmek Amacıyla İşletilen Okullar, Okul Atölyeleri Ve Benzeri Kuruluşlar.....	57
2.6.2. Kamu İdare Ve Kuruluşları Tarafından Genel İnsan Ve Hayvan Sağlığını Korumak Ve Tedavi Amacıyla İşletilen Klinik, Dispanser, Seroloji Ve Benzeri Kuruluşlar,	58
2.6.3. Kamu İdare Ve Kuruluşları Tarafından Sosyal Amaçlarla İşletilen Kuruluşlar,	58
2.6.4. Kamu İdare Ve Kuruluşları Tarafından Yetkili İdarî Makamların İzniyle Açılan Yerel, Ulusal Veya Uluslararası Nitelikteki Sergiler, Fuarlar Ve Panayırklar,.....	59
2.6.5. Genel Yönetim Kapsamındaki Kamu İdarelerine Ait Kreş Ve Konukevleri İle Askerî Kışlalardaki Kantinler,.....	60
2.6.6. Kanunla Kurulan Emekli Ve Yardım Sandıkları İle Sosyal Güvenlik Kurumları,	60

2.6.7. Yaptıkları İş Veya Hizmet Karşılığında Resim Ve Harç Alan Kamu Kuruluşları,.....	60
2.6.8. Özelleştirme İdaresi Başkanlığı, Özelleştirme Fonu, Toplu Konut İdaresi Başkanlığı ve Milli Piyango İdaresi Genel Müdürlüğü,.....	61
2.6.9. Darphane Ve Damga Matbaası Genel Müdürlüğü İle Askerî Fabrika Ve Atölyeler,.....	61
2.6.10. İl Özel İdareleri, Belediyeler Ve Köyler İle Bunların Oluşturdukları Birlikler Veya Bunlara Bağlı Kuruluşlar Tarafından İşletilen İşletmeler Olarak Sıralanmaktadır,.....	62
2.7. Vergiden Kaçınma.....	63
2.8. Vergi Kaçırma.....	64
2.9. Gölge Ekonomisi.....	66
2.10. Ülkelerin Vergi Kaçırmaya Olan Tepkileri.....	70
2.10.1. A.B.D'nin Almış Olduğu Tedbirler.....	71
2.10.2. İngiltere'nin Yapmış Olduğu Düzenlemeler.....	74
2.10.3. Çin'in Yapmış Olduğu Düzenlemeler.....	75
2.10.4. Rusya'nın Yapmış Olduğu Düzenlemeler.....	77
3. MATERYAL VE YÖNTEM.....	80
3.1. Araştırmanın Evreni ve Örneklemi.....	80
3.2. Veri Toplama Araçları.....	80
3.3. Tanımlayıcı Bulgular.....	82
3.4. Güvenirlik Testleri.....	99
3.5. Normallik Testi.....	101
3.6. Fark Testleri.....	103
4. ARAŞTIRMA BULGULARI.....	105
4.1. Bağımsız Örneklem T Testi Bulguları.....	105
4.2. Tek Yönlü Anova Testi Bulguları.....	106
4.3. Korelasyon Analizi.....	129

4.4. Araştırmanın Hipotezleri	130
5. SONUÇLAR VE ÖNERİLER.....	132
5.1. Sonuçlar	132
5.2. Öneriler	138
5.2.1. Araştırmacılara Yönelik Öneriler	139
5.2.2. Politika Belirleyici ve Yasa Koyuculara Yönelik Öneriler	140
5.2.3. İşletme Yöneticilerine ve Personele Yönelik Öneriler	142
KAYNAKÇA.....	144
EKLER	151
EK-1 ANKET FORMU	151
EK-2. Etik Kurul İzni	157
ÖZGEÇMİŞ	158

TABLolar LİSTESİ

Tablo 1. Demografik Bilgilere İlişkin Tanımlayıcı Bulgular	82
Tablo 2. Ölçeğin Boyutlarına İlişkin Bilgiler	86
Tablo 3. Vergiden Kaçınma Ölçeğinin İfadelerinin Tanımlayıcı Bulguları	87
Tablo 4. Yasal Etki Boyutuna Ait İfadelere Verilen Cevapların Dağılımı.....	90
Tablo 5. Mesleki Yetkinlik Boyutuna Ait İfadelere Verilen Cevapların Dağılımı.....	92
Tablo 6. Tercih ve Eğilimler Boyutuna Ait İfadelere Verilen Cevapların Dağılımı	95
Tablo 7. Vergiden Kaçınma Boyutuna Ait İfadelere Verilen Cevapların Dağılımı	97
Tablo 8. Vergi Kaçırma Boyutuna Ait İfadelere Verilen Cevapların Dağılımı.....	98
Tablo 9. Güvenirlik Testi Bulguları.....	100
Tablo 10. Normallik Testi Bulguları.....	101
Tablo 11. Vergiden Kaçınma Ölçeğinin Boyutları ile Cinsiyet Değişkeni Arasındaki Bağımsız Örneklem T Testi Bulguları.....	105
Tablo 12. Vergiden Kaçınma Ölçeğinin Boyutları ile Yaş Değişkeni Arasındaki Tek Yönlü Anova Testi Bulguları	106
Tablo 13. Vergiden Kaçınma Ölçeğinin Boyutları ile Eğitim Durumu Değişkeni Arasındaki Tek Yönlü Anova Testi Bulguları.....	109
Tablo 14. Vergiden Kaçınma Ölçeğinin Boyutları ile Toplam Faaliyet Süresi Değişkeni Arasındaki Tek Yönlü Anova Testi Bulguları.....	113
Tablo 15. Vergiden Kaçınma Ölçeğinin Boyutları ile Faaliyet Alanları Değişkeni Arasındaki Tek Yönlü Anova Testi Bulguları.....	115
Tablo 16. Vergiden Kaçınma Ölçeğinin Boyutları ile Yıllık Ciro Değişkeni Arasındaki Tek Yönlü Anova Testi Bulguları	119
Tablo 17. Vergiden Kaçınma Ölçeğinin Boyutları ile Şirketteki Pozisyon Değişkeni Arasındaki Tek Yönlü Anova Testi Bulguları.....	122
Tablo 18. Vergiden Kaçınma Ölçeğinin Boyutları ile İstisnalar Değişkeni Arasındaki Tek Yönlü Anova Testi Bulguları	127
Tablo 19. Vergiden Kaçınma Ölçeğinin Boyutları Arasındaki Korelasyon Bulguları.....	129
Tablo 20. Hipotezlerin Sonuç Bulguları	131

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1. Araştırmanın Modeli	4
------------------------------------	---



KISALTMALAR LİSTESİ

TTT	: Türk Ticaret Kanunu
TMK	: Türk Medeni Kanun
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
TURMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeciler Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odalar Birliği
TMSF	: Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu
FKFFŞK	: Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu
TÜBK	: Tarımsal Üretici Birlikleri Kanunu
SPK	: Sermaye Piyasası Kanunu
LTD	: Limited Şirket
AŞ	: Anonim Şirket
AATUK	: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Kanunu
HMRC	: Majesty's Customs and Revenue
OECD	: National Crime Agency- Ekonomik İş birliği ve Kalkınma Teşkilatı
KDV	: Katma Değer Vergisi
GV	: Gelir Vergisi
VUK	: Vergi Usul Kanunu
BEPS	: Base Erosion and Profit Shifting
GAAR	: General Anti Avoidance Rule
IBM	: International Business Machines Uluslararası İş Makineleri
SPSS	: Sosyal Bilimler İçin İstatistik Programı
TDK	: Türk Dil Kurumu
SAT	: State Administration of Taxation
MECSB	: Ekonomik Suç Stratejik Kurulunun
OPBAS	: Profesyonel Kara Para Aklamayı Önleme Denetleme Ofisi

1. GİRİŞ

Vergi gelirleri, ülkenin varlığının devam ettirebilmesi, kamu harcamalarını karşılayabilmek ve kamu hizmetlerini finanse edebilmek amacıyla kullanılmaktadır. Sağlık, eğitim, altyapı projeleri, güvenlik ve sosyal hizmetler gibi birçok kamu hizmeti vergi gelirleriyle sağlanmaktadır. Vergi politikaları, ekonomik büyümeyi teşvik etmek, sosyal adaleti sağlamak ve kamu refahını artırmak gibi stratejik hedeflerden oluşmaktadır. Fakat, vergi politikaları toplum içinde çeşitli konuları gündeme getirmektedir. Bahsi geçen politikaların uygulanması esnasında verginin toplumun her kesimine adaletli bir şekilde dağıtılması, ekonomik verimliliğe ve vergiden kaçırmanın engel olunması gibi konulara özen gösterilmelidir.

Her ülkenin vatandaşının yerine getirmesi gereken bir görev olarak değerlendirilen verginin süresinde ödenmesi son dönemlerde ağır bir yük olarak algılanmaktadır. Olumsuz yönde yaşanan bu süreç mükelleflerin tercihlerine de yansımıştır. Açıkçası, vergi ödemenin yük olarak görülmesi nedeniyle vergi mükellefleri kaçış yolu aramaya başlamışlardır. Bireysel olarak ya da kurum olarak vergiden kaçınmaya hatta vergi kaçırmaya gibi çeşitli yollara başvurma talebinde bulunmuşlardır.

Ülkemizde uygulanan vergi kanunlarının son derece karmaşık olması, mükerrer birçok maddeyle vergisel düzenlemelerin olması mükelleflerin peçeleme gibi diğer bir ifadeyle vergi kanunlarını dolanma amacıyla kullanma eğilimlerini artırmaktadır. Bu nedenle vergi kaçırma eğilimi çok daha yüksek bir mükellef grubunun varlığından söz etmek olasıdır.

Şirketlerin karını olumsuz yönde etkileyen özelliklerin başında artan vergi yükleri yer almaktadır. Bir taraftan artan maliyetler ile mücadele eden şirketler diğer yandan daha az vergi ödeme arayışı içerisinde bulunmak istemektedir. Bu araştırmanın teorik kısmında vergiden kaçınma talebine karşı kurumlar vergisinde muafiyet ve istisnalara yer verilmiştir.

Uygulama kısmında Gaziantep ilinde faaliyet gösteren kurumlar vergisi mükelleflerinin vergiden kaçınma eğilimleri ve hissettikleri vergi yükü ve vergiye bakış açıları araştırılmıştır. Vergiden kaçınmanın ana teması üzerine inşaa edilen bu tez beş alt bölümden meydana gelmektedir.

Birinci bölümde, giriş kısmında vergi kavramlarına ve çalışmanın problem cümlesine değinilmiştir. Ayrıca, bu bölümde araştırmanın amacı ve yöntemi de yer almaktadır.

İkinci bölümde, kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde gösterilebilecek diğer indirimlerden bahsedilmiştir. Ayrıca, kurumlar vergisi mükelleflerinden ve istisna ve muafiyetlere değinilmiştir. Tezin vergiden kaçınma kavramları teorik olarak açıklanarak alt başlıklar halinde detaylı bir şekilde araştırılmıştır. Bunun yanı sıra, vergiden kaçınma kavramının dünyadaki uygulamalarından bahsedilmiştir

Üçüncü bölümde, ise materyal ve yöntem kısmından bahsedilmiş, araştırmanın evreni, veri toplama araçlarına ve tanımlayıcı bulgulara değinilmiştir.

Dördüncü bölüm, ise tezin uygulama ve araştırma kısmını oluşturup, analizler neticesinde elde edilen bulgulardan ve hipotez sonuçlarından bahsedilmiştir.

Beşinci bölümde, tezin sonuç ve öneriler kısmını içermektedir. Bu bölümde, araştırmadan elde edilen bulguların yorumlanması ile birlikte, ve çalışma sonucunda ortaya çıkan çözüm önerileri getirilmesi ele alınmıştır.

1.1. Problem Tanımı

Günümüzde, makro ve mikro düzeyde meydana gelen ekonomik, teknolojik ve finansal değişimlerin işletmelerin performansı üzerinde kayda değer etki ettiği geniş ölçüde kabul görmektedir. Bu değişimler, işletmelerin stratejik karar alma süreçlerini şekillendirmekle kalmayıp, aynı zamanda rekabet avantajlarını sürdürme ve piyasa koşullarına uyum sağlama kabiliyetlerini de doğrudan belirlemektedir. İşletmelerin faaliyetleri sonucu ortaya çıkan karlar üzerinden hesaplanarak ödenecek vergi işletme sahipleri ve ortaklar açısından bir yük olarak, ortaklara dağıtılacak temettünün azalmasına neden olmaktadır. Bu nedenle, işletme sahipleri ve yöneticileri mümkün ve yasal olan bütün olanakları kullanarak daha az vergi ödeme yönünde bir algı içerisinde olmalarını normal karşılamak gerekmektedir.

Özellikle Türkiye ekonomisinin istikrara kavuşmamış olması her alanda sıklıkla ve liberal değişiklikleri gündeme getirmektedir. Bu yeni durumlara ayak uydurarak, işletme

lehine olabilecek uygulamalardan yararlanmak hem işletmenin hem de sahiplerinin ekonomik güvenliğine katkı sağlayacaktır. Bu bağlamda vergi muafiyet ve istisnaları yasal yollarla mükelleflere yeni fırsatlar sunmaktadır. Bu fırsatlardan yararlanmak ancak vergi mevzuatına ve derin muhasebe bilgisine sahip olmayı gerektirmektedir.

Bu bağlamda, araştırmanın temel problem cümlesi; “Mükelleflerin vergi algısı ile vergi kanunlarında bulunan muafiyet ve istisnalardan yararlanarak vergiden kaçınma eğilimleri arasında bir ilişki var mıdır?” şeklinde belirlenmiştir.

1.2. Araştırmanın Amacı

Bu çalışma Gaziantep il sınırları içinde faaliyetlerini sürdüren işletmelerin vergiden kaçınma ve vergi kaçırma algılarını, vergiye bakış açılarını vergi yükünü nasıl hissettiklerini ölçmeyi amaçlamaktadır. Kamu ihtiyaçlarının karşılanabilmesi için her vatandaşın ödemesi gereken ve kutsal bir görev olarak benimsenen vergi ödemesi, son dönemlerde yaşanan zorlu ekonomik şartlardan dolayı ağır bir yük olarak düşünülmektedir. Mükelleflerin davranış biçimleri de bu dönüşüm yüzünden değişime uğramıştır. Mükelleflerin zihninde artık kaçınılması zorunlu hale gelen bir yük olduğu için bundan kurtulmak adına farklı arayışlar içine girilmiştir. Vergiden kaçınma ve vergi kaçırma arayışları da bu alternatiflerin başında gelmektedir.

1.3. Araştırmanın Önemi

Her geçen gün artan hammadde fiyatları ve rekabet şartlarının ağırlaşmasının yanında vergi oranlarının da zorlayıcı hale gelmesi işletmelerin kar oranını olumsuz yönde etkilemektedir. Bu bağlamda söz konusu araştırmanın Gaziantep'teki mükelleflerin vergi algısını ve vergiden kaçınmaya olan eğilimlerini ölçmesi açısından literatüre katkı sağlayacağı düşünülmektedir. Ayrıca bu çalışma, mükelleflerin vergiye olan bakış açılarını ölçmesi açısından da özgün bir araştırma özelliği taşımaktadır.

1.4. Araştırmanın Varsayımları ve Sınırlılıkları

Çalışmanın varsayımları şu şekilde ifade edilmektedir: Vergi mükelleflerinin ölçme araçlarındaki soruları anlayacak düzeyde finansal bilgiye sahip olduğu ve bu araçlardaki sorulara içten ve doğru yanıtlar verdikleri varsayılmaktadır." Öte yandan, araştırmada

örneklemenin ana kütleyi temsil ettiği varsayımı temel alınmıştır. Bu varsayım, elde edilen bulguların genelleştirilebilirliğini sağlamak ve araştırma sonuçlarının ana kütleyle ilişkin güvenilir çıkarımlarda bulunmasına olanak tanımak amacıyla yapılmıştır. Ancak bu tür bir varsayımın doğruluğu, örnekleme yönteminin niteliği ve seçilen örneklemin ana kütleyi yansıtmaya düzeyi ile doğrudan ilişkilidir. Dolayısıyla, bu çerçevede kullanılan yöntemlerin titizlikle değerlendirilmesi önem arz etmektedir.

Araştırmada elde edilen bu çalışmanın kuramları;

Vergi mükelleflerinin araştırmada yer alan ölçek suallerini okuyup anlama kabiliyetine sahip oldukları ve yansız davranarak yanıtlar verdikleri,

Vergi mükelleflerinin görüşlerini içten ve gerçekçi bir şekilde sundukları, katılımcıların araştırmanın amacı doğrultusunda seçildiği,

Ölçeklerin araştırmanın hedeflerine ulaştırmaya tutarlı olduğu belirtilmektedir.

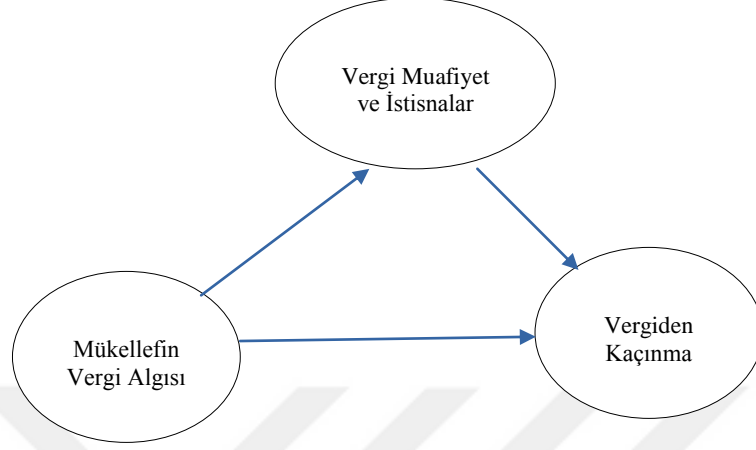
Çalışmanın ileride yapılacak araştırmalarda gözden geçirilecek bazı sınırlılıklar bulunmaktadır.

Bu araştırmaya ait veriler, mükelleflerin “vergiden kaçınma davranışı ve uygulamalarına” ilişkin birincil kaynak olan anketlerden sağlanan datalardan meydana gelmektedir. Oluşturulan anket sualleri iki kısımdan ibarettir. İlk bölümde, demografik özellikleri belirlemek amacıyla bazı sorular sorulmuştur. İkinci bölümde ise anket sorularının yüz yüze ve interaktif ortamda katılımcıların cevaplandırmaları sağlanarak birincil kaynaktan toplanmıştır. Anket soruları vergiden kaçınma davranışı üzerinde mükelleflerin görüşleri ve bu uygulamaların vergiden kaçınma davranışına etkisini ölçmek üzere geliştirilen kapalı uçlu sorulardan oluşmaktadır.

1.5. Çalışmanın Modeli

Bu çalışma nicel araştırma yöntemi ile yapılmıştır. Literatürdeki çalışmalar değerlendirilerek yapılan hipotezleri içeren araştırma modeli Şekil 1’de sunulmuştur.

Şekil 1. Araştırmanın Modeli



1.6. Araştırmanın Hipotezleri

Teorik araştırma ve literatür incelemesi sonucunda, araştırmanın hipotezleri aşağıdaki şekilde oluşturulmuştur.

Vergiden kaçınma ölçeği boyutları bağlamında katılımcıların cinsiyetine göre farklılık vardır.

Vergiden kaçınma ölçeği boyutları bağlamında katılımcıların yaş değişkenine göre farklılık vardır.

Vergiden kaçınma ölçeği boyutları bağlamında katılımcıların eğitim düzeyine göre farklılık vardır.

Vergiden kaçınma ölçeği boyutları açısından İşletmenin faaliyet alanına göre farklılık vardır.

Vergiden kaçınma ölçeği boyutları açısından İşletmenin faaliyet süresine göre farklılık vardır.

Vergiden kaçınma ölçeği boyutları açısından İşletmenin cirosuna göre farklılık vardır.

Vergiden kaçınma ölçeği boyutları açısından İşletmenin mükellef olduğu vergi türüne alanına göre farklılık vardır.

Vergiden kaçınma ölçeği boyutları açısından İşletmenin türüne göre farklılık vardır.

Vergiden kaçınma ölçeği boyutları açısından İşletmenin çalışan sayısına göre farklılık vardır.

Vergiden kaçınma davranışı ile vergiden kaçınma ölçeği boyutları arasında anlamlı bir ilişki vardır.

2. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

Bu bölümde Kurumlar Vergisi mükellefleri, Vergiden Kaçınma ve Vergi kaçırma kavramları ile Kurumlar vergisi istisnaları ve muafiyetleri incelenmiştir. Konu ile ilgili literatür çalışmaları yapılmıştır.

Vergiden kaçınmanın tanımı genel tanımı; vergi kanunlarının verginin ortaya çıkışının önlenmesi, böylelikle verginin doğumunun engellenmesi şeklinde yapılmaktadır (Akdoğan, 2019: 356).

Bununla birlikte, vergiden kaçınma kavramı yasal düzenlemelerde yalnızca yüzeysel bir biçimde ele alınmış olup, bu kavrama ilişkin özel bir tanım bulunmamaktadır.

Vergiden kaçınma, bir vergi suçunun sadece bir bölümü olarak değerlendirilememektedir. Mükellef, yasalar çerçevesinde, vergiyi doğuran duruma neden olmamak kaydıyla vergi borcunun doğmasını engelleyebiliyorsa, suç işlemeyen vergiden muaf olabilmektedir. Bu durumda, sorumluların vergiye dahil edilmeyen kısımda kalan kaynaklardan kazanç ve gelir elde etmeye çalışmaları, mevzuattaki boşluklardan yararlanmaları veya vergiyi doğuran duruma neden olmamaları suretiyle vergiden kaçınmaları vergi suçu kapsamına alınmamaktadır (Aksoy, 1998: 229-230).

Literatür kapsamında vergi kaçırmanın yapılan birçok tanımı mevcuttur. Genel olarak üzerinde ittifak edilen ve kullanılan tanımı ise genel olarak, ekonomik faaliyetlerde bulunan şahıs ya da tüzel kişilerin herhangi bir vergi dairesinde vergi kaydının bulunmaması veya vergi kaydı olduğu halde çeşitli muhasebe hileleri, belge ve faturaların ortadan kaldırılmasıyla vergi sorumluluğunun gereklerini yerine getirmemesidir. Başvurulan bu yöntemler neticesinde devlet ciddi bir oranda vergi kaybına neden olmakta bu da gelirlerinin azalması anlamına gelmektedir.

Vergi kaçırma neticesinde şirketler diğer firmalara göre büyük bir maliyet avantajı sağlamaktadır. Bu maliyet avantajı rekabette şirketleri öne geçirdiği gibi serbest piyasa düzenini de bozabilmektedir. Öte yandan vergi kayıp kaçaklarının artması sonucunda devletler daha kolay toplayabildiği vergilerin oranlarında artışlara gidebilmektedir (Koç, 2016: 89).

Vergi kayıp ve kaçaklarının engellenememesi halinde önemli problemler ortaya çıkacaktır. Kamu harcamalarının devam etmesine rağmen kamu gelirlerin de azalmanın görülmesi siyasi iktidarı yeni vergi uygulamalarına yol açacaktır. Mevcut vergi politikalarının tabanına daha yüksek vergi tarifesi uygulanması yoluyla kamusal harcamaların bu şekilde telafi edilmesine yol açmaktadır (Bülbül, 2016: 53).

Esasen vergiden kaçınmanın faydaları vardır. Bunlar nakit akışlarından sonra geriye kalan vergi tasarruflarıdır. Ancak aynı şekilde şirkete vergi ve vergi dışı maliyetler ortaya çıkabilir. Bazı vergi kaçınmaları çok önemli maliyetler oluşturmaz. Fakat daha fazla belirsizlikleri kapsayan dolayısıyla şirketlere ve hissedarlarına daha fazla vergi riski getiren vergiden kaçınma, şirketlere önemli maliyetler getirebilir ve bazı durumlarda bu maliyetler ilgili vergi avantajlarından daha büyük olabilir (Hutchens ve Rego, 2015). Bu açıdan baktığımızda vergiden kaçınmanın şirketin risk üzerindeki etkisi, vergi planlamasıyla ilgili ve vergi riskinin seviyesiyle bağlantılıdır.

Şirketler vergiden muaf olan yatırım alanlarını tercih ederse, vergiden kaçınma vergi riskiyle bağlantısı bulunmamaktadır. Bu yatırımlar gelecekteki vergi ödemeleri ile ilgili risk taşıyor. Fakat şirketin vergi pozisyonları ne kadar riskli olursa şirketin vergileri geri ödemek zorunda kalma olasılığı bir o kadar da artar (Guenther vd., 2017). Yatırımcıların karar verme durumları aynı şekilde vergiden kaçınmayla bağlantısı olan vergi riskine bağlı olmaktadır.

Koç (2019), tarafından Çorum'da yapılan çalışmada mükellefleri vergiden kaçınmaya iten sebepleri sürekli artan vergi yükü ve vergi cezaları ve denetimlerin yetersizliği olarak sıralanmaktadır.

Korlu vd. (2016), tarafından Bursa'da 664 katılımcıya yapılan anket sonucunda, vergi ödemenin kutsal bir görev olduğu, vergi aflarının vergi ödeme alışkanlığı kültürünü negatif anlamda etkilediği ve vergi ödememenin kul hakkına girmek olduğu bulgularına ulaşılmaktadır.

Çiçek ve Sabbağ (2016), Isparta'da gerçekleştirdikleri araştırmada, mükelleflerin vergiden kaçınmayı olumlu bir davranış olarak değerlendirdiklerini ve daha az vergi ödemek amacıyla tüketimlerini değiştirebileceklerini belirlemişlerdir.

Akıncı ve Başol (2015), tarafından Kırklareli’nde yapılan ve 424 katılımcının katıldığı ankette vergi bilincinin artması için adil bir vergileme sisteminin, devlet yönetiminin daha şeffaf ve hesap verebilir olmasının ve eğitim seviyesinin yükselmesi gerektiğinin sonucuna ulaşılmaktadır.

Şahpaz vd. (2014), tarafından Sakarya’da 240 fırıncı esnafı ile yapılan anket çalışmasında mükelleflerin vergi konusunda yeterli bilgiye sahip olmadıkları, verginin ödeme gücüne bağlı olduğunu ve vergilerin doğru yerlere harcandığı sonucuna ulaşılmaktadır.

Daştan (2011), Doğu Karadeniz Bölgesi’nde muhasebe meslek mensuplarına uyguladığı çalışmada vergi kayıplarının ana nedenlerini adaletsiz vergi sistemi, vergi yüzdelerinin oldukça yüksek olması ve tahsil edilen amme borçlarının kamu hizmetleri olarak vatandaşa dönüşünün yetersiz olması gibi psikolojik nedenler olarak tespit edilmiştir.

Çiçek (2006), İstanbul’da yaptığı çalışmada vergi kaçırma ve vergiden kaçınma eğiliminin vergi yükleri ile ters orantılı olduğunu ve vergi mevzuatının karmaşıklığının vergiye karşı direnç oluşturduğunu tespit edilmiştir.

Cansız (2006), tarafından Afyon’da yapılan anket çalışmasında mükellefleri vergiden kaçınmaya ve vergi kaçırma iten unsurları toplum tarafından ayıplanmama, vergi sisteminin iyi düzeyde olmaması ve uygulanan vergi politikalarının yanlış olması olarak edilmiştir.

Çoban ve Sezgin (2004), Denizli’de yaptıkları çalışmada mükelleflerin vergi sistemini adaletsiz buldukları ve bu durumun mükellef davranışını negatif yönde etkileyerek vergi kaçırma olan eğilimlerinin artmasına yol açtığı sonucuna ulaşılmaktadır.

Feld ve Frey (2002), İsviçre’de elde ettikleri anket çalışmasında mükellefler ile vergi dairesinde arasındaki ilişkinin vergi kaçırma üzerindeki etkisini araştırmıştır. Elde edilen verilere göre, mükelleflerin vergi dairesiyle bir uyumsuzluğu olmaması halinde vergi kaçırma olan eğilimin düşük olacağı sonucuna ulaşmışlardır. Orviska ve Hudson (2002), tarafından İngiltere’de yapılan çalışmada ise vergi mükelleflerinin vergiye

reaksiyon göstermemelerini, vergi cezalarının ve denetimlerinin aşırı olması ve sosyal kontrolün bir kültür haline dönüşmesi olarak tespit edilmektedir.

Küreselleşme süreci kapsamında finansal hareketlerin genişlemesi; Sermaye ile mal ve hizmetlerin serbest dolaşımına olanak sunulması, farklı ülkeler veya bölgeler arasındaki vergi sistemleri arasında negatif bir vergi rekabetine yol açabilmektedir. Bu durum, özellikle sermayenin ve ticaretin yoğun olduğu alanlarda, düşük vergi oranları sunan ülkelerin avantaj sağlamasına neden olmakta ve diğer ülkeleri vergi politikalarını yeniden değerlendirmeye zorlamaktadır. Vergi rekabeti, ekonomik dengesizliklere sebebiyet verebileceği gibi, kamu gelirlerinde azalmaya ve mali politikaların sürdürülebilirliğinde sorunlara da yol açabilmektedir (Engin, 2006: 18).

Globalleşme, aynı zamanda ekonomileri daha fazla uyumlu hale getirerek çok uluslu şirketlerin ortaya çıkmasına neden olmuştur. Bilgi ve teknolojilerinde ilerleme, büyük mükelleflerin gerek ulusal düzeyde gerekse uluslararası düzeyde olması büyük mükelleflerin vergiden kaçınmaları konusunda yeni imkanlar sağlamaktadır (Yılmaz, 2013). Öte yandan, yasal mevzuatta bulunan boşluklardan yararlanarak ve vergi cennetlerindeki avantajlardan faydalanarak vergilendirilmemiş kazanç elde edilmesi, küresel ekonomi ve mali düzenlemeler açısından önemli bir sorun teşkil etmektedir. Bu durum, özellikle çok uluslu şirketlerin ve yüksek gelirli bireylerin, yasal düzenlemelerin eksikliklerini kullanarak vergi yükümlülüklerini en aza indirmelerine olanak tanımaktadır. Söz konusu uygulamalar, kamu gelirlerinde azalma, ekonomik eşitsizliklerin derinleşmesi ve vergi adaletinin zedelenmesi gibi olumsuz sonuçlar doğurabilmektedir. Bu nedenle, ulusal ve uluslararası düzeyde daha sıkı düzenlemeler ve etkin denetim mekanizmaları geliştirilmesi gerekliliği ön plana çıkmaktadır (Hoşyumruk. 2003: 24).

2.1. Kurumlar Vergisi Mükellefleri

Kurumlar vergisinin ortaya çıkışındaki temel amaç sermaye şirketlerinin gelirlerini vergilendirmek olsa da, yalnızca bu tür şirketler değil, aynı zamanda sermaye şirketleriyle benzer rekabet koşulları altında faaliyet gösteren iktisadi kamu kuruluşları ve tüzel kişiliğe sahip veya sahip olmayan bazı iktisadi yapılar da kurumlar vergisi mükellefi olarak kabul edilmektedir (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2016: 331). Kurumlar Vergisi Kanunu'nun (KVK) 1. maddesinde sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek

ve vakıflara ait iktisadi işletmeler ile iş ortaklıkları kurumlar vergisi mükellefleri arasında sayılmaktadır.

Kanun koyucu, adi komandit ve kolektif şirketler gibi ticari ve iktisadi faaliyetlerde bulunan, ancak tüzel kişiliğe sahip şahıs şirketlerini kurumlar vergisi mükellefi olarak değerlendirilmemektedir. Türk Ticaret Kanunu'na (TTK) göre şahıs şirketi olarak kabul edilen kolektif ve adi komandit şirketler ile adi ortaklıkların kurum kazancı yerine, ortaklarının kurumdan hisselerine düşen kazançlarının gelir vergisi kapsamında vergilendirilmesi, bu duruma dayanak olarak gösterilmektedir (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2016: 155). Bununla birlikte, iş ortaklıkları ve menkul kıymet yatırım fonları gibi tüzel kişiliğe sahip olmayan bazı yapılar da kurumlar vergisi mükellefi olarak ele alınmaktadır. Bu sınıflandırma, kurumlar vergisi mükellefiyetinin belirlenmesinde tüzel kişiliğin varlığının tek başına yeterli bir ölçüt olmadığını göstermektedir.

2.1.1. Sermaye Şirketleri

Kurumlar vergisi mükellefleri arasında yer alan ve ilk sırada gelen grup, sermaye şirketleridir. Sermaye şirketleri; anonim şirketler, limited şirketler ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler olarak sınıflandırılmaktadır (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2016: 155). Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde, komanditer ortakların sorumluluğu şirkete koydukları sermaye ile sınırlı olduğundan, bu ortaklar kurumlar vergisi mükellefi olarak kabul edilmektedir. Buna karşın, şirket alacaklılarına karşı sınırsız sorumluluk taşıyan komandite ortakların elde ettikleri kazançlar şahsi ticari kazanç hükmünde olup, gelir vergisi kapsamında vergilendirilmektedir (Pehlivan, 2011: 246).

2.1.1.1. Anonim şirketler

Sermayesi belirli bir tutar olarak tahsis edilmiş ve paylara bölünmüş olan anonim şirketler, her türlü ticari faaliyeti gerçekleştirebilen ve bu faaliyetlerden en yüksek düzeyde fayda ile kâr elde etmeyi amaçlayan tüzel kişiliklerdir. Bu şirketlerin borçlarından dolayı sorumlulukları, yalnızca şirketin malvarlığı ile sınırlıdır. Anonim şirket ortaklarının yükümlülükleri ise yalnızca taahhüt ettikleri sermaye payı oranında sınırlanmaktadır. Anonim şirketin kurulabilmesi için en az bir kurucunun bulunması gereklidir. Şirketin birden fazla ortakla kurulması durumunda, ortak sayısının tek bir kişiye düşmesi halinde,

bu değişikliğin gerekleştiiği tarihten itibaren yedi gün içinde yönetim kuruluna yazılı olarak bildirilmesi zorunludur (Karakaş, 2020: 25-29).

Anonim Şirketler, yasal çerçevede izin verilen tüm ekonomik faaliyet alanlarında ve koşullarda faaliyet gösterebilirler. Türk Ticaret Kanunu'nun 332. maddesine göre, anonim Şirketler için asgari sermaye tutarı 50.000,00 Türk Lirası olarak belirlenmiştir (Fırat, 2019: 4). Halka açık olmayan ve kayıtlı sermaye sistemini benimseyen anonim Şirketler için başlangıç sermayesi ise en az 100.000 Türk Lirası olarak öngörülmektedir.

Şirket ortaklarının elde ettikleri kâr payları, literatürde “kâr payı” ya da “temettü” olarak tanımlanmaktadır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesinde belirtildiği üzere, bu kâr payları gelir vergisi uygulamaları kapsamında menkul sermaye iradı olarak kabul edilmektedir.

2.1.1.2. Limited Şirketler

Limited Şirket, tek bir ortakla veya birden fazla ortakla, gerçek ya da tüzel kişiler tarafından ticaret unvanı altında kurulan, sermayesi belirli bir Şirket türüdür. Bu yapıda, ortaklar, Şirket borçlarından sorumlu olmayıp yalnızca taahhüt ettikleri esas sermaye paylarını ödeme yükümlülüğü taşır. Tüzel kişilik açısından limited Şirketler, borç ve yükümlülüklerinden yalnızca kendi mal varlıklarıyla sorumlu olmaları yönüyle anonim Şirketlere benzerlik göstermektedir (Can, 2011: 3).

Limited Şirketlerde, sermayenin asgari tutarı 10.000 TL olarak belirlenmiştir. Limited Şirketlerde ortak sayısı en fazla 50 ile sınırlandırılmıştır. Şirketin yönetim ve temsil Őekli, kuruluş sözleşmesinde ayrıntılı olarak düzenlenir. Ayrıca, anonim Şirketlerde olduğu gibi, limited Şirketlerde de ortak sayısının bir kişiye düşmesi durumunda, bu durumun yedi gün içinde ticaret siciline tescil edilmesi ve ilanı zorunludur. (Aygün, 2019: 49).

2.1.1.3. Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirketler

Sermayesi paylara bölünmüş komandit Şirket, ortaklarından bir veya birkaçının Şirket borçlarından kollektif Şirket ortakları gibi sınırsız sorumlu, diğerlerinin ise anonim Şirket ortakları gibi yalnızca taahhüt ettikleri sermaye ile sınırlı sorumlu olduğu bir Şirket

türüdür. Bu tür bir şirkette, sınırsız sorumluluğa sahip olan ortaklara "komandite," sınırlı sorumluluğa sahip olanlara ise "komanditer" ortak denir. (Kaya, 2009: 19-20).

Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin kuruluşunda, kurucuların sayısı beşten az olamaz ve ortaklardan en az birinin komandite olması zorunludur. Diğer sermaye şirketlerinde safi kurum kazancı üzerinden vergi hesaplanırken, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde kurumlar vergisi, yalnızca komanditer ortaklara düşen kâr payı üzerinden hesaplanır. Bu durum nedeniyle, komandite ortakların şirket kazancından aldıkları paylar bireysel ticari kazanç olarak değerlendirilir ve doğrudan gelir vergisi kapsamında vergilendirilir. (Aras, 2018: 29).

2.1.2. Kooperatifler

Kooperatifler, tüzel kişiliğe sahip, gerçek ve tüzel kişiler tarafından ortaklarının belirli ekonomik menfaatlerini korumak ve meslekleri ya da geçimleriyle ilgili eksikliklerini gidermek amacıyla kurulan, karşılıklı dayanışmayı esas alan, değişken ortaklı ve değişken sermayeli yapılardır (Arpacı, 2015: 26).

Kooperatiflerin esas amacı kar gütmeye olmasa da ortağı olmayan kişilerle kurulan ilişki sebebiyle elde edilen kardan, dağıtılan hisseler nispetinde kurumlar vergisi sorumlusu olmaktadır. Ancak ortakların kooperatif ile mevcut ilişkilerinin ağırlığı nispetinde pay edilen risturnlar ise kurumlar vergisine dahil edilmemiştir (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2016: 332).

2.1.3. İktisadi Kamu Kuruluşları

İktisadi kamu kuruluşları, devlete, il özel idarelerine, belediyelere ve diğer kamu idareleri ile kuruluşlarına ait veya bağlı olup, sürekli faaliyet gösteren ve ticari, sınai, zirai nitelikteki işletmeler olarak tanımlanır. Bu işletmeler, yasal düzenlemelerde belirtilen birinci ve ikinci fıkralar kapsamı dışındaki alanlarda faaliyet göstermektedir. Aynı şekilde, yabancı devletlere, yabancı kamu idarelerine veya kuruluşlarına ait ya da bağlı olan ve belirtilen kapsam dışındaki ticari, sınai ve zirai işletmeler de iktisadi kamu kuruluşu niteliğinde kabul edilmektedir.

Bu tanıma örnek olarak Boru Hatları ile Petrol Taşıma A.Ş. (BOTAŞ) ve Toprak Mahsulleri Ofisi (TMO) gösterilebilir. Bu tür kuruluşlar, ekonomik kalkınmaya katkıda bulunma, stratejik sektörleri destekleme ve kamu hizmetlerini sürdürülebilir bir şekilde sağlama gibi önemli işlemlere sahiptir (Akman, 2013: 180).

2.1.4. Dernek ve Vakıflara Ait İktisadi İşletmeler

Dernek tanımı Türk Medeni Kanunu'nda; "Dernekler, gerçek veya tüzel en az yedi bireyin gelirlerini bölüşme haricinde belirli ve ortak bir hedefe ulaşmak üzere, bilgi ve çalışmalarını devamlı bir şekilde birleştirmek suretiyle meydana getirdikleri, tüzel kişiliğe sahip birey topluluklarıdır." şeklinde tanımlanmaktadır (TMK 56/1).

Dernekler devamlılık unsuru ile kurulması ve bir tüzük oluşturması kesinlikle şarttır. Bu tüzükte derneğin adı, üye olurken hangi şartlarda üye alınacağı, gelir kaynakları örgütün yapısı ve yönetim kurulunun gösterilmesi esastır (Yılmaz, 2016: 3).

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2'nci maddesinin 5'inci bendinde dernek ve vakıflara bağlı veya ait olarak iktisadi faaliyetlerini süreklilik arz edecek biçimde yürüten sermaye şirketleri ve kooperatifler dışında kalan ticari, sinai ve zirai faaliyet gösteren işletmelerin kurumlar vergisinin bir diğer mükellef grubu olan dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeleri oluşturduğu belirtilmektedir. Öte yandan aynı kanun maddesinde sendikaların dernek; cemaatlerin ise vakıf hükmünde olduğu belirtilerek aynı veya benzer mahiyetteki iktisadi faaliyetlerinden ötürü sendika ve cemaatlerin vergi mükellefi olarak kabul edileceği ifade edilmiştir. Benzer nitelikteki yabancı işletmeler ile yabancı dernek ve vakıfların işletmeleri de yine vergi mükellefiyeti kapsamında belirtilmektedir.

2.1.5. İş Ortakları

İş ortaklıkları, en az iki kişi tarafından kurulması gereken, belirli bir işin gerçekleştirilmesi amacıyla oluşturulan ortaklık türleridir. Bu ortaklıklar, kurumlar vergisi mükellefi olan kişiler arasında veya bu kişiler ile gerçek kişiler arasında tesis edilebilir. İş ortaklıklarının temel özelliği, ortakların, yüklenilen işin yalnızca bir kısmından değil, tamamından işverene karşı sorumlu olmasıdır. Bu yapılar, tarafların belirli bir projeyi ya da faaliyeti birlikte üstlenerek işten doğan kazancı paylaşmaları esasına dayanır. İş ortaklıkları, vergi mevzuatı açısından da özel bir statüye sahiptir ve kazançlarının

paylaşımı, yürürlükteki vergi düzenlemelerine uygun şekilde gerçekleştirilir (Uzun, 2019: 30).

İş ortaklığı ile işveren arasında mutlaka bir yüklenim sözleşmesi tesis edilmelidir. Bununla birlikte, iş ortaklığının tüzel kişiliği bulunup bulunmadığından bağımsız olarak, sözleşme hükümleri çerçevesinde, bu ortaklığın ortaklarından ayrı bir hukuki varlık teşkil ettiği kabul edilmektedir (Uzun, 2019: 31).

İş ortaklıklarının kurumlar vergisi mükellefi olarak kabul edilebilmesi için belirli özellikleri sağlaması gerekmektedir. Bu nitelikler, ortaklığın hukuki statüsünü, faaliyet alanını ve işleyiş düzenini kapsamakta olup, genellikle aşağıdaki unsurları içerir: Bunlar (Öner, 2015: 181-182):

- Ortaklık Yapısının Uygunluğu: İş ortaklığını oluşturan taraflardan en az birinin kurumlar vergisi mükellefi statüsüne sahip olması gereklidir.
- Yazılı Sözleşme ile Tesis Edilme: Ortaklık, belirli bir işin gerçekleştirilmesi amacıyla taraflar arasında yazılı bir sözleşme çerçevesinde kurulmalıdır.
- Faaliyet Konusunun ve Sürenin Belirlenmesi: İş ortaklığının faaliyet konusunun açıkça tanımlanmış olması ve yapılacak işin belirli bir süre içinde tamamlanmasını öngören düzenlemeler içermesi zorunludur.
- İşveren ile Yüklenim Sözleşmesi İmzalanması: İş ortaklığı ile işveren arasında, işin şartlarını ve sorumluluklarını düzenleyen bir yüklenim sözleşmesi yapılmalıdır.
- Müşterek ve Mütessesil Sorumluluk İlkesi: Ortakların, yüklenilen işin sadece belirli bölümleri için değil, tamamı için işverene karşı müştereken ve mütessesilen sorumlu olması gereklidir.
- Kazancın Paylaşımı: İşin tamamlanmasının ardından elde edilen kazancın taraflar arasında paylaşılacağı esas alınmalıdır.

Bu unsurların yerine getirilmesi, iş ortaklıklarının kurumlar vergisi mükellefi statüsünde değerlendirilebilmesi açısından temel bir gereklilik arz etmektedir.

2.2. Kurumlar Vergisinde Mükellefiyet Türleri

2.2.1. Tam Mükellefiyet

Tam mükellefiyet, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun (KVK) 1. maddesinde yer alan kurumlar için geçerli bir mükellefiyet türü olup, kanuni merkezi veya iş merkezi Türkiye'de bulunan kurumların, hem Türkiye içinde hem de Türkiye dışında elde ettikleri kazançlarının tamamı üzerinden vergilendirilmelerini ifade etmektedir (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2016: 158).

Kurumlar vergisi kapsamında, bir kurumun mükellefiyet türü, kanuni merkezi veya iş merkezinin Türkiye'de bulunup bulunmadığına göre belirlenmektedir. Tam mükellefiyet açısından, bu iki merkezden herhangi birinin Türkiye'de bulunması yeterli kabul edilmektedir.

- **Kanuni Merkez:** Kanuni merkez, kurumun kuruluş kanunlarında, Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinde, tüzüklerinde, ana statülerinde veya sözleşmelerinde belirtilen merkezdir (5520 sayılı KVK, Md. 3/5).
- **İş Merkezi:** İş merkezi ise kurumun faaliyetlerinin fiilen yürütüldüğü ve idare edildiği yerdir (5520 sayılı KVK, Md. 3/6).

Bu düzenlemeler, kurumların tam mükellefiyet kapsamında kabul edilmesi için temel kriterleri ortaya koymaktadır.

2.2.2. Dar mükellefiyet

Dar mükellefiyet, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun (KVK) 1. maddesinde belirtilen kurumlardan, kanuni merkezi ve iş merkezi her ikisi de Türkiye'de bulunmayanlar için geçerli olan bir mükellefiyet türüdür. Bu kapsamdaki kurumlar, yalnızca Türkiye sınırları içinde elde ettikleri gelirler üzerinden vergilendirilir; Türkiye sınırları dışında sağladıkları kazançlar ise vergilendirme kapsamı dışında bırakılmaktadır.

Dar mükellefiyet uygulamasının temel amacı, çifte vergilendirmenin önlenmesidir. Bu sayede, yabancı kurumların hem kendi ülkelerinde hem de Türkiye'de aynı kazanç

üzerinden mükerrer şekilde vergilendirilmesi engellenmekte, uluslararası vergi uyumu sağlanmaktadır.

Dar mükellefiyet rejimi, özellikle uluslararası ticaret ve yabancı sermayeyi teşvik eden vergi politikaları açısından önemli bir düzenleme niteliği taşımaktadır (Özaytekin, 2006: 2).

2.3. Kurumlar Vergisi Kanununda Yer Alan İstisnalar

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun (KVK) 5. maddesi, kurumlar vergisi istisnalarını düzenlemektedir. Bu madde kapsamında yer alan istisnalar, belirli gelir unsurlarının vergiden muaf tutulmasını öngörmekte ve böylece vergi yükünün azaltılmasını amaçlamaktadır. Aşağıda, söz konusu istisnalardan bazıları açıklanmaktadır:

2.3.1. Yurtiçi İştirak Kazançları İstisnası

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi, çifte vergilendirmenin önlenmesi amacıyla iştirak kazançlarının vergiden istisna edilmesine yönelik düzenlemeler içermektedir. İştirak kazançları, bir kurumun başka bir kurumun sermayesine ya da kazançlarına ortaklık kurması sonucunda elde ettiği gelirleri ifade etmektedir. Bu düzenleme, çifte vergilendirmenin önüne geçerek kurumlar arasında sermaye akışını kolaylaştırmayı ve ekonomik faaliyetleri teşvik etmeyi amaçlar.

İstisna Kapsamındaki Gelirler:

- Tam Mükellef Kurumların Sermayesine Dahil Edilen Kazançlar: Tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine dahil edilen kazançlar kurumlar vergisinden istisna tutulmaktadır.
- Kurucu ve İntifa Senetlerinden Elde Edilen Kâr Payları: Tam mükellef bir kurumun kârına dahil edilen kurucu senetler ile diğer intifa senetlerinden elde edilen kâr payları da istisna kapsamındadır.
- Girişim sermayesi yatırımlarından sağlanan kâr payları, Türk vergi mevzuatında özel olarak desteklenen bir alanı temsil etmektedir. Bu bağlamda, tam mükellef girişim sermayesi yatırım fonu katılma paylarından ve girişim sermayesi yatırım

ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kâr payları, kurumlar vergisi istisnası kapsamına alınmıştır. Bu düzenleme, hem girişim sermayesi yatırımlarının teşvik edilmesini hem de sermaye piyasalarının derinleşmesini amaçlayan bir vergi politikası aracı olarak değerlendirilebilir. Bu tür istisnalar, girişim sermayesinin ekonomik büyüme, yenilikçilik ve girişimcilik ekosistemi üzerindeki olumlu etkilerini artırmayı hedeflemektedir.

İstisna Kapsamı Dışında Kalan Gelirler: Bu istisna, yukarıdaki gelirlerle sınırlıdır. Diğer fonlardan, yatırım ortaklıklarından veya hisse senetlerinden elde edilen kâr payları bu istisnadan yararlanamamaktadır.

Serbest Bölgelerdeki Kurumların Durumu: Serbest bölgelerde faaliyet gösteren ve ticari kazanç elde eden kurumlar tam mükellef olarak kabul edilir. Bu kurumlara yapılan iştiraklerden elde edilen kazançlar da iştirak kazançları istisnası kapsamına dahil edilmektedir. Bu durum, serbest bölgelerdeki yatırımları teşvik eden ve uluslararası ticari faaliyetleri destekleyen bir uygulama olarak öne çıkmaktadır.

Bu düzenleme, kurumların çifte vergilendirme yükünden korunmasını ve sermaye piyasalarında daha etkin bir işleyiş sağlanmasını amaçlamaktadır.

İştirak kazançları istisnasının uygulanabilmesi için, kâr payını alan kurumun tam mükellef ya da dar mükellef statüsüne sahip olması önemli bir kriter değildir. Bu istisna, hem tam mükellef hem de dar mükellef kurumlar tarafından kullanılabilir. Ancak, istisnanın uygulanabilmesi için iştirak edilen kurumun mutlaka tam mükellefiyete tabi olması gerekmektedir.

Bu durum, yalnızca Türkiye’de yerleşik ve tam mükellef statüsünde bulunan kurumların kazançlarının iştirak kazançları istisnasına konu olabileceği anlamına gelir. Bu düzenleme ile kazançların Türkiye vergi sistemi içerisindeki bir kurum tarafından elde edilmesi ve vergi gelirlerinin korunması amaçlanmaktadır.

Bu bağlamda, iştirak kazançları istisnası, kâr payını alan kurumun statüsünden bağımsız olarak, iştirak edilen kurumun tam mükellefiyet kriterini sağlaması koşuluyla uygulanabilir (Şenyüz, Yüce, Gerçek, 2019: 202-203).

2.3.2. Yurtdışı İştirak Kazançları İstisnası

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinin 1'inci fıkrasının (b) bendi, yurt dışı iştirak kazançları istisnasından faydalanabilecek kurumları ve bu istisnadan faydalanmanın şartlarını detaylı bir şekilde düzenlemektedir. İlgili düzenlemeye göre, aşağıdaki koşulların tümünün sağlanması, bu istisnadan yararlanmak için zorunludur:

- İştirak Edilen Kurumun Anonim veya Limited Şirket Statüsünde Olması

Yurt dışındaki iştirak edilen kurumun anonim veya limited şirket niteliğinde olması gereklidir. Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler, iş ortaklıkları veya şahıs şirketlerine yapılan iştiraklerden elde edilen kazançlar istisna kapsamında değerlendirilmemektedir. Bu durum, yalnızca anonim ya da limited şirketlere yapılan iştirakleri teşvik etmeyi amaçlamaktadır.

- İştirak Edilen Kurumun Kanuni ve İş Merkezinin Türkiye Dışında Bulunması

İştirak edilen kurumun kanuni merkezi ve iş merkezinin her ikisinin de Türkiye dışında olması gerekmektedir. Kanuni merkez, kuruluş tüzüklerinde veya ana sözleşmelerde belirtilen merkezdır; iş merkezi ise faaliyetlerin fiilen yürütüldüğü ve yönetildiği yer olarak tanımlanır. Bu şart, iştirak edilen kurumun dar mükellef statüsünde olmasını ya da Türkiye'de hiçbir vergi mükellefiyeti bulunmamasını gerektirir. Ancak, dar mükellef kurumların Türkiye'deki iştirak kazançları bu istisnadan yararlanamamaktadır.

- İştirak Edilen Kurumun Ödenmiş Sermayesinin En Az %10'una Sahip Olunması

İştirak kazancı istisnası için, iştirak eden kurumun, iştirak edilen kurumun ödenmiş sermayesinin en az %10'una sahip olması gerekmektedir. Ödenmiş sermayenin %10'luk alt sınırı, iştiraklerin düşük oranlarda yapılmasını ve istisnanın kötüye kullanılmasını engellemeyi amaçlamaktadır.

- İştirak Payının Kesintisiz Olarak En Az Bir Yıl Süreyle Elde Tutulması

İştirak paylarının, kazancın elde edildiği tarihte en az bir yıl süreyle kesintisiz olarak elde tutulması zorunludur. Bu süre, sermaye artırımları yoluyla

edinilen paylar için eski payların elde tutulma süresi dikkate alınarak hesaplanır. Kesintisiz bir yıllık süre şartı sağlanmadan elde edilen kazançlar istisna kapsamında değerlendirilmemektedir.

- Yurt Dışı İştirak Kazancının En Az %15 Vergi Yüküne Tabi Olması

İştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülkenin vergi mevzuatına göre, kazançların en az %15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri bir toplam vergi yüküne tabi olması şarttır. Ancak, finansman temini, sigortacılık veya menkul kıymet yatırımı gibi finansal faaliyetlerde bulunan kurumlarda bu oran, Türkiye’de uygulanan kurumlar vergisi oranına eşit olmalıdır.

- İştirak Kazancının Türkiye'ye Transfer Edilmesi

Elde edilen iştirak kazancının, ilgili hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresinin sonuna kadar Türkiye’ye transfer edilmesi gerekmektedir. Transfer edilmeyen kazançlar için istisna uygulanamaz. Transfer edilen kazançların Türk Lirasına çevrilmesi zorunlu değildir, ancak bu kazançların beyannameye dahil edilmesi gereklidir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 3. maddesinin 5. fıkrasında yer alan hükümlere göre, kanuni merkez ve iş merkezi kavramları aşağıdaki şekilde tanımlanmaktadır:

Kanuni Merkez;

- Vergiye tabi kurumların kuruluş kanunlarında, tüzüklerinde, ana statülerinde veya sözleşmelerinde belirtilen merkezdir.
- Kurumun tüzel kişiliğini kazandığı yerleşim yeri olarak kabul edilir.
- Genellikle kurumun resmi kayıtlarında yer alan adres bu merkezdir.

İş Merkezi;

- İşlemlerin fiilen toplandığı ve kurumun yönetiminin gerçekleştirildiği yerdir.

- Kurumun fiili yönetim faaliyetlerinin yürütüldüğü adres olarak tanımlanır.
- İş merkezi genellikle karar alma süreçlerinin ve operasyonel faaliyetlerin yoğunlaştığı yerdir.

Türkiye’de kanuni merkezi veya iş merkezi bulunan kurumlar, tam mükellefiyet esasına göre vergilendirilmekte olup, bu kurumların yurt dışındaki iştiraklerinden elde ettikleri kâr payları, yurt dışı iştirak kazançları istisnasından yararlanamaz. Bunun nedeni, tam mükellef kurumların, gerek yurt içi gerek yurt dışındaki kazançlarının Türkiye’de vergilendirilmesidir. Bu durum, çifte vergilendirmenin önlenmesi amacıyla yalnızca yurt dışı kaynaklı kazançlar için sağlanan istisna ile uyum içerisindedir.

Bu düzenleme, istisnanın yalnızca Türkiye sınırları dışında faaliyet gösteren ve dar mükellefiyet esasına göre değerlendirilen kurumlarla olan iştirak ilişkilerine uygulanabileceğini netleştirmektedir (Ak, 2009: 99).

Yurt Dışı İştirak Kazancı İstisnasında İştirak Oranı Şartı Türk Vergi Hukuku'nda, yurt dışı iştirak kazancı istisnasından yararlanabilmek için önemli koşullardan biri, iştirak edilen yurt dışı kurumun ödenmiş sermayesinin en az %10'una sahip olunmasıdır. Bu şart, istisnanın yalnızca belirli büyüklükteki ve gerçek anlamda kontrol veya etki sağlayan iştirakler için uygulanmasını hedeflemektedir.

- %10 Eşik Oranı: Türkiye’de mukim şirketin, yurt dışında iştirak ettiği kurumun ödenmiş sermayesinin en az %10’una sahip olması gerekir.
 - Örneğin, Türkiye’de mukim (A) LTD ŞTİ, yurt dışında faaliyet gösteren (L) AŞ’nin ödenmiş sermayesinin yalnızca %9,99’una sahipse, istisnadan yararlanamamaktadır.
- Ödenmiş Sermaye Kavramı: Ödenmiş sermaye, şirket ortaklarının sermaye olarak taahhüt edip, fiilen şirkete aktardıkları tutarı ifade eder. Yani, taahhüt edilmiş ancak ödenmemiş sermaye bu kapsamda dikkate alınmamaktadır.
- Bu düzenlemenin amacı, düşük oranlarla (örneğin binde bir veya yüzde bir gibi) yabancı iştiraklere sahip olunarak istisnanın kötüye kullanılmasını önlemektir.

- Bu şekilde, yalnızca ciddi anlamda kontrol veya etki sağlayan iştirakler bu istisnadan faydalanabilmektedir.

Örnek: Şirket, yurt dışındaki iştirakten elde ettiği kazanç için bu istisnadan yararlanmak istiyorsa, %10 veya daha fazla sermaye oranına sahip olmalıdır. Örneğin, Türkiye’de mukim bir şirket, Almanya’da kurulu bir AŞ’nin %10’unu aşan bir oranda sermayesine sahipse ve diğer istisna şartlarını da sağlıyorsa, bu kazanç vergiden istisna edilebilir.

- İştirak Kazancının Elde Edildiği Tarih İtibarıyla, İştirak Payının Kesintisiz Olarak En Az Bir Yıl Süre ile Elde Tutulması

Yurt dışı iştirak kazancı istisnasından yararlanılabilmesi için mükellefin iştirak ettiği yurt dışı kurumun paylarını kesintisiz olarak en az bir yıl süreyle elinde tutması gerekmektedir. Bu süre şartı, istisnanın kötüye kullanılmasını engellemeyi ve uzun vadeli yatırımları teşvik etmeyi amaçlar. Örneğin, başka bulunan şartların hepsini sağlayan Türkiye’de Kurulu (A) LTD ŞTİ, (K) ülkesinde kurulu olan (T) AŞ’nin ödenmiş sermayesinin %10,01’lik payına 20.03.2020 tarihinde iştirak etmiş, 29.06.2020 tarihinde iştirak hissesini ortağı olan (Y) AŞ’ye devretmiş, 13.10.2020 tarihinde ortağından geri almış ve 01.05.2022 tarihinde elinden tamamen çıkartmıştır. Mükellef söz konusu yurt dışı iştirakinden 2020 yılında elde ettiği kazancını, iştirak payını kesintisiz olarak 1 yıl boyunca elinde tutmadığı için 2020 Kurumlar Vergisi Beyannamesinde indirim konusu yapamayacaktır. Ancak, 13.10.2020-01.05.2022 tarihleri arasında iştirak payını kesintisiz 1 yıl elinde tuttuğu için 2021 yılına ilişkin kazancını 2021 Kurumlar Vergisi Beyannamesinden indirim konusu yapabilecektir.

Türk Vergi Kanunu’na göre, yurt dışı iştirak kazancı istisnasından faydalanmak için aranan şartlardan biri, iştirak edilen yurt dışı kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunlarına göre kazançlarının en az %15 oranında gelir veya kurumlar vergisi benzeri bir toplam vergi yüküne tabi olmasıdır.

İştirak kazançlarının, kar payı dağıtımına esas olan gelirler üzerinden ödenen vergiler dahil olmak üzere iştirak edilen kurumun işerine devam ettiği ülke vergi kanunları

uyarınca en az %15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri bir vergi yükü taşıması şartları arasındadır.

Türk Vergi Kanunu'na göre, yurt dışı iştirak kazancı istisnasından yararlanabilmesi için, elde edilen kazancın Türkiye'ye belirli bir süre içinde transfer edilmesi gerekmektedir. Bu süre, kazancın elde edildiği hesap dönemine ilişkin Kurumlar Vergisi Beyannamesi'nin verilme tarihi ile sınırlıdır.

Örneğin, yabancı bir kurumun 2020 yılı Temmuz ayında kâr dağıtımını yapması durumunda, elde edilen iştirak kazancı Türkiye'de 2020 yılı kurum kazancına dâhil edilmeli ve aynı hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan edilmelidir. Bu kazancın, beyanname verme süresinin sonuna kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olması şartıyla istisnadan yararlanılması mümkündür. Ancak, transfer edilen bu kazançların Türk Lirasına çevrilmesi zorunlu değildir. Bu düzenleme, esneklik sağlayarak mükelleflerin dövizle işlem yapmasına olanak tanımaktadır.

Elde edilen iştirak kazançlarının, kazancın elde edildiği hesap döneminde kurum kazancına dahil edilmesi zorunludur. Ancak bu kazançların, kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresine kadar Türkiye'ye transfer edilmeyen kısmı, yurt dışı iştirak kazancı istisnasından yararlanamayacaktır. Bu düzenleme, kazançların zamanında beyan edilmesi ve Türkiye ekonomisine kazandırılmasını sağlama amacı taşımaktadır (Köse, 2009: 53).

2.3.3. Tam Mükellef Anonim Şirketlerinin Yurtdışı İştirak Hisseleri Satış Kazancı İstisnası

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi, anonim veya limited şirketlerin yurt dışındaki iştirak hisselerini elden çıkarmaları durumunda belirli şartlar altında elde edilen kazançları kurumlar vergisinden istisna etmektedir. Bu istisna, yurt dışı iştiraklerin satışından elde edilen kazançların, uluslararası yatırımları teşvik etmek ve sermaye hareketlerini kolaylaştırmak amacıyla vergi yükünden muaf tutulmasını öngörmektedir. İlgili istisnadan faydalanabilmek için aşağıdaki koşulların yerine getirilmesi gerekmektedir:

- Aktif Toplamının %75'inin Yurt Dışındaki İştiraklerden Oluşması

Şirketin kazanç elde edilen tarih itibarıyla, aralıksız olarak en az bir yıl boyunca nakit varlıklar dışında kalan toplam aktif değerinin en az %75'inin, Türkiye'de bulunmayan tam mükellefiyete tabi olmayan anonim veya limited şirket niteliğindeki kurumlara yapılan iştiraklerden oluşması gerekmektedir.

- İştirak Paylarının En Az İki Yıl Süreyle Aktiflerde Yer Alması

İstisnadan yararlanabilmek için, şirketin söz konusu iştirak paylarını en az iki yıl süreyle aktiflerinde bulundurmuş olması gereklidir. Bu şart, iştirak ilişkilerinin kısa vadeli spekülasyon işlemlerden ziyade uzun vadeli stratejik yatırımları temsil etmesini sağlamayı hedeflemektedir.

- İştirak Eden ve İştirak Edilen Kurumların Niteliği

- İştirak Eden Kurum: Tam mükellef bir anonim şirket (A.Ş.) olmalıdır.

İştirak Edilen Kurum: Yurt dışında bulunmalı ve tam mükellefiyete tabi olmayan bir anonim veya limited şirket niteliğinde olmalıdır. Ancak, %75 oranı hesaplanırken yalnızca anonim veya limited şirketler dikkate alınır. Bu oran sağlandıktan sonra, şirketlerin ellerinde bulunan, anonim veya limited şirket statüsünde olmayan dar mükellef kurumlara ait iştirak hisselerinin satışından elde edilen kazançlar da diğer şartların sağlanması kaydıyla istisnadan faydalanabilmektedir (Sezgin, 2018: 125).

- Kazancın Niteliği

İstisna yalnızca yurt dışında bulunan iştirak hisselerinin satışından elde edilen kazançlar için geçerlidir. Diğer gelir türleri, bu kapsamda kabul görmemektedir.

Bu düzenleme, yurt dışında stratejik ortaklıklar ve uzun vadeli yatırımlar gerçekleştiren Türkiye merkezli şirketlere vergi avantajı sağlayarak bu tür faaliyetleri teşvik etmektedir. Öte yandan, yukarıda belirtilen koşulların tümü eksiksiz bir şekilde yerine getirilmeden istisnadan yararlanılması mümkün değildir.

2.3.4. Emisyon Primi Kazancı İstisnası

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (ç) bendi, anonim şirketlerin kuruluşlarında veya sermaye artırımını sırasında çıkardıkları hisse senetlerinin itibari değerini aşan tutarın kurumlar vergisinden istisna edileceğini düzenlemektedir. Bu düzenleme, anonim şirketlerin sermaye yapılarını güçlendirmek ve finansal sürdürülebilirliklerini desteklemek amacıyla getirilmiş bir teşvik niteliği taşımaktadır.

Emisyon Primi İstisnasının Kapsamı;

- İstisnanın Uygulanacağı Gelir: Anonim şirketlerin kuruluş veya sermaye artırımını sırasında ihraç ettikleri payların satış fiyatının, payların itibari değerini aşan kısmı "emisyon primi" olarak adlandırılır. Bu emisyon primi tutarı, kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.
- İstisnadan Yararlanabilecek Şirketler: Bu düzenlemeden yalnızca anonim şirketler yararlanabilir. Limited şirketler ise söz konusu istisna kapsamına dahil değildir.
- Beyannamedeki Gösterim: Emisyon primi kazançları, kurumlar vergisi beyannamesinde "Zarar Olsa Dahi İndirilecek İstisna ve İndirimler" kısmındaki "Emisyon Primi Kazancı (KVK Mad. 5/1-ç)" satırında beyan edilerek kurum kazancından düşülmektedir.
- İstisna Koşulsuzdur: İlgili madde gerekçesinde, emisyon primlerinin herhangi bir koşula bağlı olmaksızın kurumlar vergisinden istisna edildiği açıkça belirtilmiştir. Bu istisna, şirketin mali performansından veya faaliyet alanından bağımsız olarak uygulanmaktadır.

İstisnanın Sınırlamaları

- Sadece Anonim Şirketlerin İhraç Ettikleri Paylar Kapsamdadır: Emisyon primi istisnası yalnızca anonim şirketlerin kendi ihraç ettikleri hisse senetleri için geçerlidir. Başka şirketlere ait hisse senetlerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar bu istisna kapsamına alınmamıştır.

- Limited Şirketlerin Yararlanamaması: İstisna, anonim şirketler ile sınırlandırılmış olup, limited şirketler bu avantajdan faydalanamamaktadır.

Burada özellikle dikkat edilmesi gereken en önemli konu, söz konusu istisnadan yalnızca anonim şirket statüsünde bulunan şirketlerin ve gerek kuruluş gerekse sermaye artırımını sırasında ihraç ettikleri kendi hisse senetlerinin yararlanabileceğidir. Başka bir ifadeyle, başka şirketlere ait hisse senetlerinin elden çıkarılması sonucunda elde edilen kazançlar emisyon primi istisnası kapsamına girmemekte ve bu istisnadan yararlanılması mümkün olmamaktadır (Şenyüz, Yüce, Gerçek, 2019: 203).

2.3.5. Türkiye’de Kurulu Fonlar ile Yatırım Ortaklarının Kazançlarına İlişkin istisna

5520 sayılı KVK’nın 5’inci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendine göre, Türkiye’de kurulu çeşitli yatırım fonları ve ortaklıklarının elde ettiği kazançlar kurumlar vergisinden istisna tutulmaktadır. Bu kapsamda istisna edilen kazançlar şunlardır:

- Menkul kıymet yatırım fonları/ortaklıkları: Portföy işletmeciliğinden elde edilen kazançlar vergiden muaftır.
- Altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fonları/ortaklıkları: Portföy işletmeciliğinden doğan kazançları kapsar.
- Girişim sermayesi yatırım fonları/ortaklıkları: Faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar istisnaya tabidir.
- Gayrimenkul yatırım fonları/ortaklıkları: Portföy yönetimi gelirleri bu kapsamdadır.
- Emeklilik yatırım fonları: Faaliyet kazançları istisna kapsamına alınmıştır.
- Konut finansmanı ve varlık finansmanı fonları: Bu fonların gelirleri de vergi muafiyetinden yararlanır.

Söz konusu düzenleme, ilgili fonların yatırım faaliyetlerini teşvik etmeyi amaçlamaktadır.

Yukarıda yazılı kuruluşlar bahsi geçen istisnadan kendi kazançları açısından yararlanabilecektir. Diğer bir deyişle yatırım fonlarının belgelerine veya yatırım ortaklıklarının hisse senetlerine sahip olunması dolayısıyla bu istisnadan faydalanamamaktadır (Akdoğan, 2019: 432).

2.3.6. Taşınmazlar ve İştirak Hisseleri ile Kurucu Senetleri, İntifa Senetleri Ve Rüçhan Hakları Satış Kazancı istisnası

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun (KVK) 5. maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi, kurumların belirli varlıklarının satışından doğan kazançların bir kısmını kurumlar vergisinden istisna ederek teşvik edici bir düzenleme sunar. Bu hüküm, hem kurumların finansal yapılarını güçlendirmeyi hem de ekonomik faaliyetleri desteklemeyi amaçlar. Bu düzenleme, uzun vadeli yatırım yapan kurumları teşvik etmek amacıyla yapılmış bir düzenleme kapsamındadır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde yapılan düzenlemeye göre, kurumların aktiflerinde en az iki yıl süreyle bulundukları iştirak hisseleri, taşınmazlar, kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan hakları ile ilgili satış kazançlarının %50'si kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Bu istisnadan yararlanabilmek için aşağıdaki koşulların sağlanması gerekmektedir:

İlgili varlıkların (iştirak hisseleri, taşınmazlar, kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan hakları) satış öncesinde en az iki tam yıl süreyle (730 gün) kurumların aktifinde yer almış olması gereklidir.

Satıştan elde edilen kazancın, kurumun pasifinde yer alan özel bir fon hesabına alınması gerekmektedir. Bu kazanç, satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar bu fon hesabında tutulmalıdır. Fon hesabına alınan kazanç, işletmeden çekilmemeli ve başka bir amaçla kullanılmamalıdır. Kazanç, fon hesabından işletme sermayesine ilave edilebilir. Ancak bu süreçte sermaye artırımının yapılması, istisnanın devamı için önemlidir.

Bu düzenleme, kurumların yatırım kararlarını etkilemekte ve uzun vadeli varlık yönetimini teşvik etmektedir (TURMOB, 2020: 19).

2.3.7. Bankalara, Finansal Kiralama Ya Da Finansman Şirketlerine Veya TMSF'ye Borçlu Durumda Olan Kurumlar İle Bankalara Tanınan İstisna

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun (KVK) 5. maddesinin birinci fıkrasının (f) bendi, finansal sıkıntılar nedeniyle yasal takibe alınmış borçluların belirli varlıklarını devretmesi veya bu varlıkların finansal kuruluşlarca satışından elde edilen kazançları kurumlar vergisi istisnasına tabi tutar. Bu düzenleme, özellikle bankacılık ve finans sektörünün mali yapısını desteklemek ve tahsil edilmesi zor olan kredilerin geri dönüşünü kolaylaştırmayı amaçlamaktadır.

Bu kapsamda, bankalar ve finansal kiralama veya finansman şirketlerinin, bu şekilde elde ettikleri kıymetlerden taşınmazların satışından doğan kazançların %50'si, diğer kıymetlerin satışından doğan kazançların ise %75'i kurumlar vergisinden muaf tutulmaktadır. Ayrıca, 6361 sayılı Kanun kapsamında yapılan finansal kiralama işlemlerinde kiracının temerrüdü nedeniyle gerçekleşen yasal takipte, kiralayanın tasarruf hakkını devralması durumunda da bu düzenlemeler geçerli olmaktadır.

- Bankalar, finansal kiralama veya finansman şirketlerine borçları nedeniyle yasal takibe alınmış borçlular, kefiller ve ipotek veren kurumlar istisnadan faydalanabilir.
- Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna (TMSF) borçlu olan kurumlar da düzenlemeden yararlanabilir.
- 6361 sayılı Kanun kapsamında finansal kiralama işlemleri: Kiracının temerrüdü nedeniyle finansal kiralama konusu taşınmazın kiralayan tarafından devralınması ve ardından satışından elde edilen kazançlar da düzenleme kapsamındadır.

Taşınmazların Satışı: Taşınmazların satışından doğan kazançların %50'si kurumlar vergisinden istisna edilmektedir.

Diğer Kıymetlerin Satışı:

- İştirak hisseleri,
- Kurucu senetleri,

- İntifa senetleri,
- Rüşhan haklarının satışından doğan kazançların %75'i kurumlar vergisinden istisna edilmektedir.

Borçlunun Yasal Takibe Alınmış Olması: İlgili varlıklar, borçların tahsilatına karşılık olarak devredilmiş olmalıdır.

Satış Hasılatının Kullanımı: Bu istisna, borçların ödenmesi amacıyla yapılan devir ve satış işlemlerinden elde edilen hasılatlar için geçerlidir.

Finansal Kiralamada Temerrüt Durumu: Kiracının temerrüdü nedeniyle finansal kiralama konusu taşınmazın kiralayan tarafından devralınması ve satışından elde edilen kazanç, aynı istisna hükümlerine tabi olmaktadır.

Mevzuatta yapılan değişiklikler ile bankacılık sektörünün mali yapısının desteklenmesi, tahsil edilmesi zor olan kredilerin geri dönüşünün sağlanması amaçlanmaktadır (Kurbetçi, 2010: 77).

Söz konusu düzenleme kapsamında, bankalar, finansal kiralama şirketleri ve finansman şirketlerine olan borçları nedeniyle yasal takibe alınmış olan kurumlar ile Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna (TMSF) borçlu olan kurumlar; ayrıca bu borçlara kefil olan kurumlar vergisi mükellefleri ve borçlular adına ipotek veren kurumlar vergisi mükellefleri de istisna hükmünden yararlanabilmektedir (Yıldız, M., Vural, İ 2018: 56).

Düzenleme çerçevesinde, istisna hükmü taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüşhan haklarının devrinden elde edilen kazançlara uygulanacaktır. Taşınmazların satışından elde edilen kazançlarda ve 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu (FKFFŞK) kapsamında yapılan finansal kiralamalarda, kiracının temerrüde düşmesi sonucu takibe konu olan finansal kiralama alacaklarında, tarafların mutabakatı halinde, kiralayanın finansal kiralama konusu taşınmaz üzerindeki tasarruf hakkını devralarak gerçekleştirdiği üçüncü kişilere satıştan elde ettiği kazançlarda %50 oranında istisna uygulanacaktır. Buna karşın, iştirak hisseleri, kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüşhan haklarının satışından doğan kazançlar için bu oran %75 olarak belirlenmektedir.

2.3.8. Yurtdışı Şube Kazançları İstisnası

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun (KVK) 5. maddesinin (g) bendi, kurumların yurt dışındaki şubeleri veya daimi temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri kazançlara kurumlar vergisi istisnası tanınması için belirli şartların sağlanmasını öngörmektedir. Bu koşullar şu şekilde sıralanabilir.

- **Vergi Yüğü:** Yurt dışında elde edilen kazançların, ilgili ülke vergi mevzuatına göre en az %15 oranında gelir ve kurumlar vergisine eş değer bir toplam vergi yükü taşıması gerekmektedir. Bu düzenleme, uluslararası vergi uyumunu sağlamak ve düşük vergi oranlarına sahip ülkelerden elde edilen kazançların kontrol altına alınmasını amaçlamaktadır.
- **Transfer Şartı:** Yurt dışında elde edilen kazançların, ilgili hesap dönemine ait yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi şarttır. Bu düzenleme, kazançların yurt içine aktarılmasını teşvik ederek ekonomik büyümeye katkıda bulunmayı hedeflemektedir.
- **Ana Faaliyet Konusu:** Finansal kiralama, finansman temini, sigorta hizmetleri veya menkul kıymet yatırımı gibi belirli ana faaliyet konularına sahip olan kurumlar için, elde edilen kazançların, doğduğu ülke vergi mevzuatına göre en az Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranında gelir ve kurumlar vergisine eşdeğer bir vergi yükü taşıması gerekmektedir. Bu düzenleme, eşitsiz vergi rekabetini önlemeyi ve adil bir vergilendirme sistemini sağlamayı amaçlamaktadır.

Bu düzenleme, kazancın kaynağı ile vergi istisnası arasındaki bağlantıyı açıkça ortaya koyarak istisnanın yalnızca belirli nitelikteki gelirler için uygulanabilir olmasını sağlamaktadır. Dolayısıyla, Türkiye dışında kazanç sağlayan kurumların, bu istisnadan faydalanabilmesi için yurt dışındaki faaliyetlerini bir iş yeri veya temsilci aracılığıyla yürütmesi kritik bir ön koşul olarak belirtilmektedir (Aykar, 2019: 25).

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendine göre, toplam vergi yükü, kazancın elde edildiği ülkede, ilgili dönemde tahakkuk eden toplam

gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergilerin, aynı dönemde elde edilen toplam vergi sonrası kazançla karşılaştırılması yoluyla belirlenir. Bu hesaplama şu şekilde yapılır:

1. Tahakkuk Eden Vergiler: İlgili dönemde kazanç üzerinden tahakkuk eden gelir ve kurumlar vergisi ile benzer nitelikteki diğer vergiler dikkate alınır.
2. Kazanç-Oran İlişkisi: Vergi sonrası net kazancın, tahakkuk eden toplam gelir ve kurumlar vergisiyle karşılaştırılmasıyla oranlama yapılır.

Bu yöntem, yurt dışında elde edilen kazançlar üzerinden ödenen vergi yükünün adil ve ölçülebilir bir şekilde tespit edilmesini sağlar. Ayrıca, Türkiye'deki vergi oranları ile uyumlu bir şekilde uygulanacak istisnaların kapsamını belirlemektedir.

Bu hesaplama yöntemi, düşük vergilendirme yapılan ülkelerdeki kazançların kontrol altına alınmasını ve adil bir vergilendirme rejimi oluşturulmasını amaçlamaktadır (Sezgin, 2018: 122).

2.3.9. Yurtdışında Yapılan İnşaat, Onarım, Montaj İşleri İle Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazançlara İlişkin İstisna

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin 1. fıkrasının (h) bendinde, yurt dışında gerçekleştirilen inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden elde edilen kazançlara yönelik bir vergi istisnası düzenlenmiştir. Bu istisnanın temel unsurları aşağıdaki şekilde açıklanabilir:

İstisnanın Kapsamı

- Yurt dışında gerçekleştirilen inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerden elde edilen kazançlar, Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmesi koşuluyla kurumlar vergisinden istisna edilmektedir.
- Fiilen Türkiye'ye getirilme zorunluluğu bulunmamaktadır. Bu kazançların, genel sonuç hesaplarına kaydedilmesi istisnadan yararlanmak için yeterli olmaktadır.

Kazançların Tespitinde Döviz Kuru

- Genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançların hesaplanmasında, kazancın Türkiye'ye intikal ettirilmesi gereken tarihteki Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz alış kuru dikkate alınmaktadır.
- Eğer ilgili kazançlar Merkez Bankası tarafından ilan edilmeyen para birimlerinde elde edilmişse, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından Vergi Usul Kanunu uyarınca belirlenen kur esas alınmaktadır.

İstisnanın Süresi

- İstisna, bu faaliyetler için faaliyete başlanan ilk hesap dönemi itibarıyla uygulanmaya başlanmaktadır.
- Beş hesap dönemi boyunca istisna uygulanabilmektedir.

İstisnanın Sınırları

- İstisna, yalnızca ana faaliyet konusundan elde edilen kazançlarla sınırlanmaktadır.
- Kurumların kendi bünyelerinde işletmekte oldukları kantin, misafirhane, sosyal tesis gibi diğer faaliyetlerden elde edilen gelirler bu istisna kapsamında değerlendirilmemektedir.

Bu düzenleme, müteahhitlik ve teknik hizmet sektörünün yurt dışı projelerde rekabet gücünü artırmayı, döviz kazandırıcı faaliyetleri teşvik etmeyi ve yurt dışı gelirlerin Türkiye ekonomisine katkısını sağlamayı amaçlamaktadır (Tekin, Kartaloğlu, 2010: 218-219).

2.3.10. Risturn istisnası

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin 1. fıkrasının (i) bendi, risturn istisnası ile kooperatiflerin ortaklarıyla yaptıkları işlemlerden elde ettikleri kazançların kurumlar vergisinden muaf tutulmasını düzenlemektedir. Risturn, kelime anlamıyla "geri verme" anlamına gelirken, kanuni bağlamda kooperatiflerin ortaklarıyla gerçekleştirdikleri faaliyetler sonucu oluşan kazancın vergi dışı bırakılmasını ifade etmektedir.

Risturn istisnası, aşağıdaki durumları kapsar:

- Kooperatif Yönetim Giderleri: Kooperatif ortaklarının yönetim giderleri karşılığı ödedikleri paralardan, harcanmadan geri verilen tutarlar.
- Tüketim Kooperatifleri: Ortakların şahsi ve ailevi ihtiyaçlarını (örneğin gıda ve giyecek) karşılamak amacıyla satın aldıkları malların değerine göre hesaplanan risturnlar.
- Tarımsal Üretici Birlikleri: 5200 sayılı Tarımsal Üretici Birlikleri Kanunu kapsamındaki üretici birliklerinin, birlik amacı doğrultusunda ortaklarıyla gerçekleştirdiği işlemlerden elde ettiği kazançlar.
- Risturnların Dağıtımı: Risturnlar, ortaklara nakit ya da aynı olarak (mal veya hizmet şeklinde) dağıtılabilir.
- Kâr Dağıtım Değerlendirmesi: Risturnların ortaklara dağıtımı, kâr dağıtımı olarak değerlendirilmemektedir. Bu nedenle kâr dağıtımına bağlı ek bir vergi yükümlülüğü oluşmamaktadır.
- Beyanname Üzerinde İndirim: Risturn istisnası, Kurumlar Vergisi Beyanamesi'nde "Kazancın bulunması halinde indirilecek istisna ve indirimler" bölümünde yer alır. Zarar oluşması durumunda bu istisna uygulanmamaktadır.
- Ortaklar Dışındaki Kişilerle Yapılan İşlemler: Kooperatifin ortaklık ilişkisi dışında yürüttüğü faaliyetlerden elde edilen kazançlar, risturn istisnasının dışında tutulur. Bu kazançlar kurumlar vergisine tabi olmaya devam etmektedir.

Risturn istisnası, kooperatiflerin üyelerine yönelik olarak daha uygun maliyetli hizmet ve mal sağlama amacını desteklerken, bu yapıların ekonomik faaliyetlerini teşvik etmeyi ve üyeleri üzerindeki vergi yükünü hafifletmeyi amaçlamaktadır.

Bu düzenleme ile kooperatiflerin ve tarımsal üretici birliklerinin, üyelerine yönelik avantajlı uygulamalar sunması sağlanırken, ortaklık dışında ticari faaliyetlerden elde edilen kazançların vergilendirilmesi devam etmektedir (Şenyüz, Yüce, Gerçek, 2018: 211.)

2.3.11. Sat-Kirala-Geri Al İşlemlerinden Doğan Kazançlarda İstisna

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin 1. fıkrasının (j) bendi, sat-kirala-geri al (sell-lease-buy-back) işlemlerinden doğan kazançlara yönelik bir istisna düzenlemektedir. Bu düzenleme, belirli koşullar altında gerçekleşen satış, kiralama ve geri alım işlemlerinden elde edilen kazançların kurumlar vergisinden muaf tutulmasını kapsamaktadır.

- 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu kapsamında düzenlenen bu işlem, taşınır veya taşınmaz malların geri kiralama amacıyla kiralayana satışı, belirli bir süre kiralınması ve sözleşme sonunda geri alınmasını kapsamaktadır.
- Kiralayan, bu malları başka kiracılara da kiralayabilir.
- Belirli bir kira süresi sonunda, devir işlemleri de bu istisna kapsamında yer almaktadır.

İstisna uygulamasından yararlanabilecek olanlar şunlardır:

- Finansal kiralama şirketleri,
- Katılım bankaları,
- Kalkınma ve yatırım bankaları,
- Bu kuruluşlara menkul veya gayrimenkul mallarını devreden kurumlar vergisi mükellefleri.

İstisnanın Şartları

- Satılan taşınır veya taşınmaz malın, geri kiralama amacıyla devredilmesi gerekmektedir.
- Malın, sözleşme süresi sonunda geri alınması zorunludur.
- İlgili satış ve geri alım işlemleri, yalnızca belirlenen finansal kurumlar aracılığıyla gerçekleştirilebilir.

Bu istisna, şirketlerin likidite ihtiyaçlarını karşılamak için varlıklarını elden çıkarmadan finansman sağlayabilmelerine olanak tanır. Aynı zamanda ekonomik faaliyetlerde süreklilik sağlanarak, taşınır ve taşınmaz malların vergi yükü azaltılır ve finansman maliyetleri düşürülmektedir.

İstisnanın Vergisel Etkisi;

- İşlemden doğan kazançlar, kurumlar vergisinden istisna tutulur. Böylece, işlem sırasında oluşabilecek vergisel yükümlülüklerin ortadan kaldırılması hedeflenmektedir.
- Ancak, işlemlerin ticari mahiyeti korunmalı ve vergi avantajı sağlama amacıyla kötüye kullanılmamalıdır. Bu kapsamda, istisna yalnızca ilgili mevzuata uygun işlemler için geçerli olmaktadır.

Bu düzenleme, özellikle finansal kiralama ve kalkınma bankacılığı sektörünün gelişimini teşvik ederken, işletmelerin finansal esnekliğini artırmayı amaçlamaktadır.

2.3.12. Kira Sertifikası İhracı Amacıyla Her Türlü Varlık ve Hakların Satışından Doğan Kazançlarda İstisna

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin 1. fıkrasının (k) bendi, kira sertifikası ihracı amacıyla her türlü varlık ve hakkın satışından doğan kazançlara yönelik bir vergi istisnası düzenlemektedir. Bu istisna, kira sertifikası piyasasını teşvik etmek ve işletmelerin finansman ihtiyaçlarını vergi avantajlarıyla desteklemek amacı taşımaktadır.

İstisnanın Kapsamı

- İstisnaya Konu Kazanç: Kaynak kuruluşların, kira sertifikası ihracı amacıyla her türlü varlık ve hakkı, sözleşme sonunda geri almak koşuluyla, varlık kiralama şirketlerine (VKŞ) satışı sonucu elde edilen kazançlardır. Aynı şekilde, varlık kiralama şirketlerinin devraldığı varlıkları, sözleşme sonunda kaynak kuruluşa satışı sırasında elde edilen kazançlar da bu istisna kapsamındadır.

- Kaynak Kuruluş: Kira sertifikası ihracında, hak ve varlıkları sözleşme süresi sonunda geri almak koşuluyla varlık kiralama şirketine devreden kurumlar vergisi mükellefleri bulunmaktadır.
- Varlık Kiralama Şirketi (VKŞ): 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nun 61. maddesi uyarınca kira sertifikası ihraç etmek amacıyla kurulmuş olan anonim şirket niteliğindeki kurumları kapsamaktadır.

İstisnadan Yararlanma Şartları

- Kira Sertifikası İhracı Amacı: Satışın, kira sertifikası ihraç edilmesi amacıyla gerçekleştirilmesi gerekmektedir.
- Geri Alım Koşulu: Varlık veya hakların, sözleşme sonunda kaynak kuruluşa geri alınması şartı aranmaktadır.
- Hak ve Varlıkların Niteliği: Her türlü varlık ve haklar bu düzenleme kapsamına girer. Taşınır, taşınmaz veya fikri haklar gibi varlıklar istisna kapsamındadır.

Bu kapsamda yapılan bu düzenlemelerle;

- Finansal piyasalarda kira sertifikası (sukuk) ihracını teşvik etmek,
- Kurumların likidite ihtiyaçlarını karşılayarak sermaye piyasalarını desteklemek,
- İşletmelerin kira sertifikası ihracını vergi avantajıyla cazip hale getirmek.
- Bu işlemlerden doğan kazançlar, kurumlar vergisinden istisna tutulur.
- İstisna yalnızca 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında ve belirlenen şartlara uygun şekilde gerçekleştirilen işlemler için geçerli olmaktadır.

Sermaye piyasalarında kira sertifikası ihracını artırarak ekonomik büyümeye ve piyasalarda derinlik sağlanmasına katkıda bulunmayı hedeflemektedir.

2.4. Kurumlar Vergisi Beyannamesi Üzerinde Gösterilecek Diğer İndirimler

2.4.1. Menkul Kıymet İhraç Giderleri

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre, kurumlar vergisi mükellefleri, ihraç ettikleri menkul kıymetlerle ilgili olarak belirli giderleri kurum kazancından indirebilirler. Bu giderler, menkul kıymet ihraç işlemiyle doğrudan ilişkili olan ve sermaye piyasalarında işlem yapan şirketlerin maliyetlerini düşürmeye yönelik düzenlemelerdir. İlgili giderler şunlardır:

İhraç İle İlgili Giderler

- Senetlerin Kağıt ve Basım Masrafları: Menkul kıymetlerin basımı için yapılan masraflar.
- Mahkeme, Noter ve Diğer Tasdik ve Tescil Masrafları: İhraç sürecinde gerekli yasal işlemler için yapılan harcamalar.
- Damga Vergisi: Menkul kıymetlerin ihracıyla ilgili olarak ödenmesi gereken damga vergisi.
- İhraç Dolayısıyla Ödenen Diğer Harç ve Resimler: İhraçla bağlantılı olarak devlet ve kamu kurumlarına ödenen her türlü harç ve resimler.
- Komisyonlar: İhraç işlemi sırasında bankalara verilen komisyonlar.
- Borsa Kaydı Masrafları: Hisse senetleri ve tahvillerin borsaya kaydı için yapılan harcamalar.

İlgili Giderlerin İndirilmesi: Bu tür giderler, menkul kıymet ihracını gerçekleştiren şirketler için kurum kazancından indirilebilecek giderler olarak kabul edilir. Bu sayede, ihraç işlemleriyle ilişkili maliyetler vergi matrahından düşülür ve şirketlerin vergi yükü azalmaktadır.

Vergisel Etki

- İhraç giderlerinin kurum kazancından indirilmesi, şirketlerin vergi öncesi gelirini düşürerek, kurumlar vergisi yükümlülüğünü azaltmaktadır.
- Bu düzenleme, şirketlerin menkul kıymet ihracı yaparken karşılaştıkları maliyetleri minimize etmelerine yardımcı olmaktadır.

Bu vergi avantajı, şirketlerin sermaye piyasalarında daha aktif olmalarını teşvik etmeyi ve piyasa derinliğini artırmayı amaçlamaktadır.

2.4.2. Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri

Kuruluş ve örgütlenme giderleri, işletmelerin yeni kuruluş aşamasında veya mevcut yapılarının genişletilmesi sırasında yaptıkları ancak karşılığında somut bir maddi varlık iktisap etmedikleri giderlerdir. Bu giderler, genellikle işletmenin faaliyetlerini başlatmak ya da genişletmek amacıyla katlanılan harcamalardır.

Somut bir varlık elde edilmediğinden, bu tür giderler işletme açısından maddi olmayan nitelikte kabul edilmektedir. Kuruluş ve örgütlenme giderlerine örnekler

- İşletmenin tanıtımı için yapılan reklam harcamaları,
- Ticaret odasına kayıt işlemleri ve buna bağlı olarak ödenen tescil masrafları,
- Noter onayları ve diğer tasdik işlemlerine ilişkin giderler,
- Sözleşmelerin hazırlanması sırasında yapılan harcamalar,
- Şube açılışı veya kuruluş genişletme masrafları.

Kuruluş ve örgütlenme giderleri, doğrudan gider olarak muhasebeleştirilebileceği gibi, bilanço hesaplarına aktarılarak amortismanına tabi tutulabilir.

- Doğrudan Gider Yazma: Bu giderler, doğrudan ilgili dönemin gideri olarak kaydedilebilir. Ancak bu yöntem, işletmenin başlangıç aşamasında zarara uğramasına neden olabilir.
- Amortismanına Tabi Tutma: Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 326. maddesi uyarınca kuruluş ve örgütlenme giderleri, beş yıl içinde eşit taksitlerle itfa edilmek suretiyle amortismanına tabi tutulabilir. Bu yöntem, işletmenin finansal tablolarında daha dengeli bir gelir-gider dağılımı sağlar.

Amortisman Uygulaması

- Mukayyet Değer Üzerinden İtfa: Kuruluş ve örgütlenme giderleri, maliyet bedeli üzerinden beş yıl boyunca eşit tutarlarda gider olarak yazılabilir.
- Amortismanın Vergi Matrahına Etkisi: Amortisman yöntemiyle bu giderler, vergi matrahından her yıl eşit miktarlarda düşülerek işletmeye mali avantaj sağlar.

Kuruluş ve örgütlenme giderlerinin amortismanına tabi tutulması, işletmenin başlangıç döneminde zarar oluşmasını engelleyerek finansal yapısının güçlenmesini destekler. Bu düzenleme aynı zamanda giderlerin uzun vadeye yayılması sayesinde işletme gelirlerinin daha dengeli bir şekilde yönetilmesine olanak tanımaktadır.

Bu çerçevede, kuruluş ve örgütlenme giderleri, işletmelerin stratejik mali planlamalarında dikkate alınması gereken önemli bir unsur kapsamındadır (Sezgin, 2018: 489-490).

2.4.3. Genel Kurul Toplantıları için Yapılan Giderler ile Birleşme, Devir, Bölünme Fesih ve Tasfiye Giderleri

Sermayesi hisselerine ayrılmış ve ticari kazanç elde etme amacı güden vergi mükellefleri, gerek olağan gerek olağanüstü genel kurul toplantılarına ilişkin gerçekleştirdikleri belirli harcamaları ticari kazancın tespitinde indirim olarak dikkate alabilirler. Ancak bu tür indirimler sınırsız olmayıp yalnızca işletme faaliyetleriyle doğrudan ilişkili harcamalarla sınırlı kapsamdadır.

İndirilebilecek Giderler:

- Toplantı salonu kiralama masrafları: Toplantı için tutulan mekanın kiralama bedeli.
- İlan ve posta giderleri: Toplantıya çağrı ve duyuru için yapılan harcamalar.
- Yasal zorunluluklar kapsamında yapılan diğer giderler: Ticaret kanunlarına uygun şekilde toplantının organize edilmesi için gerekli giderler.

İndirilemeyecek Giderler:

- Ortakların seyahat masrafları: Şehir dışından toplantıya katılmak amacıyla yapılan yolculuk ve konaklama harcamaları.

- Yol üstünde yapılan yemek harcamaları: Ortakların bireysel harcamaları, işletme kazancından düşülebilecek ticari gider kapsamında değerlendirilmemektedir.

İşletme Yapısındaki Değişikliklere İlişkin Giderlerin İndirimi

- Birleşme, Devir ve Tasfiye Masrafları: İşletmelerin birleşme, devir, fesih veya tasfiye süreçlerinde katlandıkları giderler, işletme faaliyetleriyle doğrudan bağlantılı olduğundan ticari kazancın tespitinde dikkate alınabilir. Bu masraflar, işletmenin mali yapısının değişimiyle ilgili olduğundan indirimde uygun ticari giderler olarak kabul edilmektedir.

İndirilebilecek Gider Örnekleri:

- Hukuki danışmanlık ve noter masrafları,
- Tescil, harç ve damga vergisi ödemeleri,
- Devir veya tasfiye işlemleri için yapılan resmi harcamalar.

Vergisel Sınırlar ve Denetim

Her giderin ticari kazançtan indirimi mümkün değildir. Giderlerin indirimde konu edilebilmesi için aşağıdaki şartların sağlanması gerekir:

- İşletme Faaliyetiyle İlgili Olma: Yapılan harcamaların doğrudan işletmenin faaliyetiyle bağlantılı olması gereklidir.
- Belgelendirme Zorunluluğu: Giderlerin indirim konusu yapılabilmesi için fatura, makbuz veya benzeri belgelerle tevsik edilmesi gerekmektedir.

Genel kurul toplantılarına ilişkin harcamalar, işletme yönetimi ve faaliyetlerinin yürütülmesiyle doğrudan ilişkili olduğu ölçüde indirim konusu yapılabilir. Ancak ortakların bireysel harcamaları veya işletmenin kazancıyla doğrudan ilgisi olmayan masraflar, indirimde tabi değildir. Öte yandan, birleşme, devir ve tasfiye süreçlerine ilişkin giderler genellikle indirim konusu yapılabilir ve bu tür düzenlemeler işletme yapısındaki değişikliklerin kolaylaştırılmasını amaçlamaktadır (Şenyüz, 2018: 169).

2.4.4. Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirketlerde Komandite Ortaklara İsbet Eden Kar Payı

Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde, ortaklık yapısı ve ortakların vergi yükümlülükleri farklılık gösterir. Komandite ve komanditer ortaklar için gelir ve kurumlar vergisi uygulamaları aşağıdaki gibi düzenlenmiştir. Ortaklık Türleri;

- Komanditer Ortak: Şirketin yalnızca sermaye koyan pasif ortağıdır.
 - Sorumluluk Sınırı: Şirkete koyduğu sermaye tutarı ile sınırlıdır.
 - Gelir Vergisi Durumu: Komanditer ortağın şirketteki kar payı, Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesi kapsamında menkul sermaye iradı olarak kabul görmekte ve bu kazanç üzerinden gelir vergisi ödenmektedir.
- Komandite Ortak: Şirketin yönetiminde aktif rol oynayan, sınırsız sorumluluğa sahip ortağıdır.
 - Sorumluluk Sınırı: Şirketin tüm borçlarına karşı sınırsız sorumludur.
 - Gelir Vergisi Durumu: Komandite ortağın elde ettiği kar payı, ticari kazanç olarak gelir vergisine tabi tutulmaktadır.
- Komanditer Ortağın Kar Payı: Menkul sermaye iradı olarak değerlendirildiğinden, bu kazanç kurumlar vergisi matrahından indirim konusu yapılmaz. Kar payı, ortaklık gelirinden bağımsız olarak gelir vergisi beyannamesinde beyan edilmektedir.
- Komandite Ortağın Kar Payı:
 - Ticari kazanç olarak gelir vergisine tabi tutulmaktadır.
 - Bu nedenle, komandite ortağın payına düşen ve vergilendirilmiş olan kazanç, kurum kazancından düşülür. Bu düzenleme, çifte vergilendirmeyi önlemek amacı taşımaktadır.

Kurumlar vergisi matrahı hesaplanırken:

- Komanditer ortağın kar payları, kurum kazancından düşülmemektedir.
- Ancak komandite ortağın kazancı, ticari kazanç olarak gelir vergisine tabi tutulduğundan, bu kazanç kurum kazancından indirilir. Böylece, komandite ortak, ticari kazancı üzerinden yalnızca bir kez vergilendirilmiş olmaktadır.

Vergisel Farklılığın Sebebi;

- Komanditer Ortak: Pasif yatırımcı olarak kabul edilir ve elde ettiği gelir, sermaye yatırımı üzerinden alınan getiri olarak değerlendirilir.
- Komandite Ortak: Ticari faaliyetin doğrudan tarafı ve sorumlu olduğu için kazancı, ticari kazanç niteliği taşır ve gelir vergisi kapsamına alınır.

Bu düzenleme, komanditer ve komandite ortaklar arasında vergisel farklılıkları net bir şekilde belirlemekte ve çifte vergilendirmeyi önlemektedir. Komandite ortağın vergilendirilen ticari kazancının kurum kazancından düşülmesi, hem adil bir vergilendirme sistemine katkı sağlar hem de şirket ve ortaklar arasındaki vergi yükünü dengelemeye yardımcı olmaktadır (Akman, 2013: 196).

2.4.5. Katılım Bankalarınca Katılma Hesabı Karşılığında Ödenen Kar Payları

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8. maddesinin 1/d bendine göre, katılım bankaları tarafından katılma hesabı karşılığında ödenen kar paylarının gider olarak yazılabilmektedir. Bu düzenleme, katılım bankalarının faaliyetlerinin vergi mevzuatına uygun şekilde değerlendirilmesini sağlarken, işletmelerin finansal yüklerini de dengelemeye yardımcı olmaktadır.

Katılım Bankalarının Kar Payı Ödemeleri

- Kar Payının Tanımı: Katılım bankaları, topladıkları mevduat (katılma hesapları) karşılığında müşterilerine kar payı öderler. Bu kar payı, faiz yerine katılım bankacılığı modeline uygun şekilde gelir paylaşımına dayanır.
- Vergisel Durumu: Katılım bankaları tarafından müşterilere ödenen bu kar payları, kurum kazancının tespitinde indirilebilir gider olarak dikkate alınabilir. Bu

uygulama, bankacılık faaliyetlerinin niteliğine uygun bir gider tanınmasını ifade eder.

Finansman Giderleri

- Kredilerde Kar Payı Ödemeleri: Katılım bankalarından kredi kullanan firmalar, krediye bağlı olarak ödedikleri kar paylarını finansman gideri olarak muhasebeleştirebilirler. Bu giderler, işletmenin ticari faaliyetlerini sürdürmesi için gerekli olduğundan, ticari kazancın tespitinde dikkate alınabilir.
- Ticari Gider Niteliği: Kar payı ödemeleri, ticari kazancın elde edilmesi ve sürdürülmesi için yapılan genel gider kapsamına girer. Bu nedenle, vergi matrahından düşülebilir.
- Katılım Bankaları İçin: Kar payı ödemeleri, banka için vergi matrahını düşüren bir gider kalemi olarak işleme alınır.
- Firmalar İçin: Krediler için ödenen kar payları, işletme gideri olarak muhasebeleştirilerek vergi matrahını azaltır.

Bu düzenleme, aşağıdaki amaçları taşır:

- Katılım bankalarının mevduat sahipleriyle gelir paylaşımına dayalı finansal sistemini desteklemek,
- Faizsiz bankacılık modeline uygun işletme giderlerini tanımlamak,
- Katılım bankaları ve kredi kullanan işletmeler arasında vergisel yükü adil bir şekilde dağıtmak.

Katılım bankalarının müşterilere ödediği kar payları ve firmaların bu bankalardan kullandıkları kredilere ilişkin finansman giderleri, ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilir. Bu uygulama, hem katılım bankacılığı modelini teşvik etmekte hem de işletmelerin finansal sürdürülebilirliğini destekleyerek her iki tarafa vergisel avantaj sağlamaktadır (Sezgin, 2018: 495).

2.4.6. Sigorta Teknik Karşılıkları

Sigorta ve reasürans şirketlerinin muhasebe ve vergi uygulamalarında önemli bir konu olan teknik karşılıklar, sigorta poliçelerine ilişkin gelecekte doğabilecek yükümlülüklerin karşılanması için ayrılan tutarları ifade eder. Türk Vergi Kanunu'nun (K.V.K.) 8/e maddesi bu karşılıkların hangi koşullarda kurum kazancından indirilebileceği düzenlenmektedir.

Bu maddeye göre, aşağıdaki teknik karşılıklar indirim konusu yapılabilir:

1. Muallak Hasar ve Tazminat Karşılıkları: Henüz sonuçlanmamış ancak gerçekleşmiş hasar ve tazminat talepleri için ayrılan karşılıklar.
2. Kazanılmamış Prim Karşılıkları: Bilanço tarihinde geçerliliği süren poliçelerin kapsadığı gelecekteki riskler için ayrılan karşılıklar.
3. Hayat Sigortalarında Matematik Karşılıklar: Hayat sigortalarındaki poliçelerin aktüeryal yükümlülüklerini karşılamak üzere ayrılan tutarlar.
4. Dengeleme Karşılığı: İstisnai risklere karşı oluşabilecek yükümlülükleri dengelemek için ayrılan tutar.

Bu teknik karşılıklar, sigorta poliçelerinin süreleri boyunca üstlenilen risklerin mali etkilerinin dengeli bir şekilde hesaplanmasını sağlar ve bu kapsamda kurum kazancının doğru bir şekilde tespit edilmesi için muhasebe kayıtlarında dikkate alınır. Ancak bu indirim hakkı, ilgili karşılıkların doğru şekilde hesaplanması ve belirtilen yasal koşulların sağlanması şartına bağlı olmaktadır.

2.5. Kurumlar Vergisi Kanununa Göre Kurum Kazancının Tespitinde İndirilemeyecek Giderler

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun (KVK) 11. maddesi, kurum kazancının belirlenmesinde gider olarak kabul görmeyecek açık bir şekilde düzenlenmektedir. Bu düzenleme, yalnızca ticari kazançla doğrudan ilgili olan ve kurumun gelir elde etme amacına hizmet eden giderlerin indirim konusu yapılabileceğini, bunun dışında kalan harcamaların ise kurum kazancından indirilemeyeceğini ifade etmektedir.

2.5.1. Öz sermaye Üzerinden Ödenen veya Hesaplanan Faizler

İşletmelerin ortakları veya sahipleri tarafından işletmeye koyulan sermayenin, kar payı dışında herhangi bir şekilde yararlandırılmasının mümkün olmadığı genel bir vergi kuralıdır. Bu çerçevede, sermaye ve öz kaynaklar üzerinden faiz hesaplanması ve bu faizin ticari kazançtan indirilmesi kanunen kabul edilemeyen bir gider olarak değerlendirilmektedir.

- Ödenmiş Sermaye: Ortaklar tarafından işletmeye konulan sermaye.
- Sermaye Yedekleri: Sermaye artırımları veya ortaklar tarafından sağlanan diğer kaynaklar.
- Kar Yedekleri: İşletmede bırakılan ve kullanılmayan karlar.
- Geçmiş Yıl Kar/Zararları: Önceki dönemlerden devreden kar veya zararlar.
- Dönem Net Karı/Zararı: Cari dönemde oluşan net kar veya zarar.

Bu hesapların üzerinden faiz hesaplanması ve bu faizlerin ticari gider olarak kaydedilmesi kanunen mümkün değildir. Bu tür uygulamalar, işletmenin gelir vergisi veya kurumlar vergisi matrahını haksız yere azaltacağından kanunen kabul edilmeyen giderler (KKEG) kapsamında değerlendirilmektedir.

- Faiz Hesaplanması: Öz kaynaklar üzerinden hesaplanan faiz gider olarak yazılamaz.
- Kanunen Kabul Edilmeyen Gider (KKEG): Eğer öz kaynaklar üzerinden faiz yürütülmüş ve bu faiz ticari kazançtan düşülmüşse, bu tutar vergi beyannamesinde KKEG olarak kazançta eklenmelidir.
- Ortakların sermaye dışında bir getiri elde etmesi, yalnızca kar payı dağıtımı yoluyla mümkün olabilir. Bu durumda, işletme kar payı dağıtımı sırasında ilgili stopajları yapmakla yükümlüdür.
- Öz kaynaklar üzerinden faiz hesaplanması, işletmenin ticari faaliyetleriyle doğrudan ilgisi olmayan bir işlem olarak değerlendirilir ve bu tür işlemler Vergi

Usul Kanunu (VUK) ve Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK) kapsamında kabul edilmez.

Bu düzenleme, aşağıdaki amaçları taşımaktadır:

- Vergi matrahının doğru bir şekilde tespit edilmesini sağlamak,
- İşletme karlarının şeffaf bir şekilde değerlendirilmesini teşvik etmek,
- Haksız vergi avantajlarının önüne geçmek.

Ortaklar tarafından konulan sermaye veya öz kaynaklar üzerinden faiz hesaplanması ve bu faizin gider olarak dikkate alınması kanunen mümkün değildir. Bu tür işlemler, vergi sisteminde haksız bir avantaj yaratabileceğinden kanunen kabul edilmeyen giderler kapsamında değerlendirilir ve beyannamede ticari kazançta eklenmesi gerekmektedir (Sezgin, 2018: 642).

2.5.2. Örtülü Sermaye Üzerinden Ödenen veya Hesaplanan Faiz, Kur Farkları ve Benzeri Giderler

Örtülü sermaye, işletmelerin ortakları veya ortaklarla ilişkili kişilerden sağladığı borçların belirli bir eşiği aşması durumunda ortaya çıkan ve vergi kanunlarında belirli yaptırımlara tabi tutulan bir durumdur. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun (KVK) 12. maddesi, örtülü sermaye uygulamasını düzenlemekte ve bu tür borçlanmaların vergisel etkilerini açıklamaktadır.

Örtülü sermayeden bahsedebilmek için:

- İşletmelerin ortakları veya ortaklarla ilişkili kişilerden (bağlantılı kişiler) borç sağlamış olması,
- Bu borç tutarının, işletmenin öz sermayesinin üç katını aşması gerekir.
 - Bu durum, vergilendirme dönemi içinde herhangi bir tarihte tespit edilebilir.
 - Öz sermaye, işletmenin mali tablolarında yer alan kendi kaynaklarını ifade eder.

Örtülü sermaye ile ilgili olarak aşağıdaki sonuçlar ortaya çıkar:

- Gider Kabul Edilmeyen Unsurlar: Örtülü sermaye üzerinden hesaplanan:
 - Faiz ödemeleri,
 - Kur farkları,
 - Diğer giderler,

İşletmenin safi kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınamaz ve kanunen kabul edilmeyen gider (KKEG) olarak ticari kazançta eklenmektedir.

- Stopaj Yükümlülüğü: Örtülü sermaye nedeniyle ödenen faizler, ilişkili kişiye yapılan kâr payı ödemesi olarak değerlendirilir. Bu durumda, kâr payı stopajı uygulanması gereklidir.
- Vergi Kayıplarını Önleme: Ortaklar veya ilişkili kişiler aracılığıyla işletmeden haksız bir şekilde kazanç aktarılmasının önlenmesi.
- Adil Vergi Sistemi Sağlama: Gerçek ticari işlemlerin kazanç tespitinde dikkate alınmasını sağlama.

Bir işletmenin öz sermayesi 1.000.000 TL ise:

- Ortaklardan veya ilişkili kişilerden alınan borç toplamı 3.000.000 TL'yi aşarsa (örneğin 4.000.000 TL ise),
- 1.000.000 TL'lik tutar, örtülü sermaye olarak değerlendirilir.

Bu 1.000.000 TL üzerinden hesaplanan faiz, kur farkı gibi giderler vergi matrahından indirilemez ve KKEG olarak beyannamede belirtilmektedir.

Örtülü sermaye düzenlemesi, işletmelerin öz kaynak-borç oranını dengeleyerek vergi matrahının doğru belirlenmesini amaçlamaktadır. Örtülü sermaye üzerinden yapılan faiz, kur farkı ve diğer ödemeler, kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınır ve işletme kazancından indirilmemektedir (Yüksel, 2012:129).

2.5.3. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü olarak Dağıtılan Kazançlar

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesi, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını düzenlemektedir. Bu hükme göre, işletmeler ile ilişkili kişiler arasında gerçekleştirilen işlemlerde, emsal fiyatlara uygun olmayan bir fiyat politikası uygulanırsa, bu durum kazanç dağıtımını olarak kabul edilir ve vergisel yaptırımlara tabi tutulmaktadır.

Transfer fiyatlandırması kapsamında ilişkili kişiler şu şekilde tanımlanır:

- İşletme ortakları, Ortakların ilişki içinde olduğu kişi veya kurumlar, Ortakların eşleri veya üçüncü dereceye kadar (bu derece dahil) kan ve kayın hısımları, Doğrudan ya da dolaylı şekilde kontrol veya etki altında bulunan gerçek veya tüzel kişiler.
- Emsal Fiyat: İşletmelerin ilişkili olmayan taraflarla piyasa koşullarında gerçekleştirdiği mal veya hizmet alım-satımlarında uygulanan fiyat veya bedeldir.
- Transfer Fiyatlandırması: İlişkili kişiler arasında gerçekleşen mal veya hizmet alım-satımı sırasında, emsal fiyattan sapılarak yapılan işlemlerdir.

Eğer ilişkili kişiler arasında emsal fiyatlara uygun olmayan bir fiyat politikası izlenirse, bu durum kazanç dağıtımını olarak kabul edilmektedir (Çekiciler ve Gök, 2017: 390).

2.5.4. Yedek Akçeler

Yedek akçe, işletmelerin bir hesap döneminde elde ettikleri karı, ortaklara dağıtmadan şirket bünyesinde birikim yaparak belirli amaçlarla ayırdığı fonlardır. Bu uygulama, işletmenin mali yapısını güçlendirmek ve ileride doğabilecek finansal yükümlülüklerle karşı önlem almak amacı taşır. Ancak, yedek akçelerle ilgili bazı vergisel sınırlamalar bulunmaktadır. Yedek akçe, şirket karının tamamının dağıtılmayarak, kanun, ana sözleşme veya ortakların kararları doğrultusunda belirli oranlarda ayrılmasıyla oluşur. Yedek akçeler, şu türlerde olabilir:

- Kanuni Yedek Akçeler: Türk Ticaret Kanunu'na (TTK) veya şirket ana sözleşmesine dayanarak ayrılan yedekler.
- Fevkalade Yedek Akçeler: Şirketlerin ana sözleşmesine göre veya olağanüstü durumlar için ayrılan fonlar.
- İhtiyari Yedek Akçeler: Şirket genel kurul kararına dayanarak isteğe bağlı olarak ayrılan yedekler.
- Zarar Karşılıkları ve Diğer Yedekler: Gelecekte oluşabilecek zararlara karşı ayrılan yedekler.
- Kurum Kazancından İndirilmemesi: Yedek akçeler, işletmenin mali tablolarında kardan ayrılarak oluşturulur. Ancak, bu tutarlar kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınmaz. Yani yedek akçe ayrılması, vergi matrahını azaltmak amacıyla kullanılamamaktadır.
- Gizli İhtiyatlar: Şirketler, düşük değerlendirme, yüksek amortisman uygulamaları veya çeşitli karşılıklar ayrılması yoluyla gizli ihtiyatlar oluşturabilir. Ancak bu tür ihtiyatlar da ticari kazanç hesaplamasında gider olarak dikkate alınmamaktadır.

Şirketler, karşılıklar, fonlar veya amortisman yoluyla gizli ihtiyat oluşturabilir. Bu durumda:

- Düşük Değerleme: Şirket varlıklarının, gerçeğe uygun değerinden düşük gösterilmesi.
- Yüksek Amortisman: Varlıkların normalden daha yüksek amortisman oranları ile itfa edilmesi.

Bu tür işlemler, işletmenin ticari kazancını yapay olarak azaltarak vergi yükünü hafifletme amacı taşıyabilir. Vergi otoriteleri bu tür uygulamalara dikkat etmekte ve gerekirse cezalı tarhiyat yapabilmektedir.

- Yedek akçe ayrılması veya gizli ihtiyat oluşturulması, ticari kazanç hesaplamasında dikkate alınmamaktadır.

- Bu tutarlar, yalnızca ticari ve finansal ihtiyaçlar doğrultusunda şirket bünyesinde muhafaza edilmektedir.

Yedek akçeler, işletmelerin mali gücünü koruma ve gelecekteki risklere karşı tedbir alma amacıyla ayrılan kar paylarıdır. Ancak, bu tür ayrımlar kurum kazancından düşülemez ve kanunen kabul edilmeyen gider (KKEG) olarak değerlendirilir. Şirketlerin vergi matrahını doğru bir şekilde hesaplaması ve yedeklerle ilgili işlemlerinde vergi mevzuatına uygun davranması önem atfetmektedir (Ayboğa, 2019: 16-17).

İşletmeler için yedek akçe olarak ayrılan kalemlerin birikiminin yapılması; sonrasında ortaya çıkabilecek tehditlere karşı işletmelerin mali durumunu desteklemek için alınan maddi önlemlerdir.

Bu şekilde, işletmenin finansal yapısının güçlü tutulması hedeflenmektedir. Hem kanuni zorunluluklarla ayrılan yedek akçeler hem de isteğe bağlı olarak ayrılan yedek akçeler, Kurumlar Vergisi mevzuatına göre kanunen kabul edilmeyen giderler (KKEG) arasında yer almakta olup, vergi matrahının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün görülmemektedir (Şenyüz vd., 2018: 181).

2.5.5. Hesaplanan Kurumlar Vergisi ile Her Türü Para Cezaları ile Vergi Cezaları ve Gecikme Zamları

Mükellefler tarafından ödenmesi gereken hesaplanan kurumlar vergisi ve buna bağlı olarak ortaya çıkan cezalar ile faizler, Kurumlar Vergisi Kanunu gereğince gider olarak kabul edilmemektedir. Bu tür ödemeler, işletmenin ticari kazanç tespitinde dikkate alınamayacak harcama kalemleri arasında yer almaktadır.

Aşağıdaki ödemeler, kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilemez:

- Hesaplanan Kurumlar Vergisi: Şirketin hesaplanan kurumlar vergisi tutarı, ticari kazancın bir unsuru olarak değerlendirilemez.
- Para ve Vergi Cezaları:
 - Vergi Usul Kanunu kapsamında kesilen vergi cezaları,

- 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun uyarınca uygulanan para cezaları.
- Gecikme Zammı ve Faizler: Vergi ödemelerinde gecikme nedeniyle ortaya çıkan gecikme zamları ve faizler.

Bu düzenlemenin temel dayanağı, bu tür harcamaların işletmenin ticari kazancının elde edilmesi veya sürdürülmesi ile doğrudan ilişkisinin bulunmamasıdır. Dolayısıyla, bu ödemelerin gider yazılarak vergi matrahını düşürmesi engellenmektedir.

- Vergi sisteminin şeffaflığını ve doğruluğunu sağlamak,
- Cezaların ve gecikme ödemelerinin ticari faaliyetlerle ilişkilendirilmesini engelleyerek, bu tür yükümlülüklerin işletmeler için ek bir maliyet unsuru olmaktan çıkmasını sağlamak.

Hesaplanan kurumlar vergisi, para cezaları, vergi cezaları, gecikme zamları ve faizler, Türk Vergi Hukuku'nda işletme gideri olarak kabul edilmemekte ve Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler (KKEG) kapsamında değerlendirilmektedir. Bu durum, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11. maddesi ve ilgili diğer düzenlemelerle açıkça hükme bağlanmıştır. (Yüksel, 2012: 130).

2.5.6. Menkul Kıymetlerin İtibari Değerinin Altında Satışından Doğan Zararlar Ve Pazarlama Komisyonları

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun (KVK) 11. maddesinin 1-e bendi, menkul kıymetlerin itibari değerlerinin altında ihraç edilmesi durumunda oluşan indirimlerin kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınamayacağını düzenlemektedir. Bu hüküm, menkul kıymet ihracında vergi matrahının doğru bir şekilde belirlenmesini sağlamak amacı taşır.

Menkul kıymetler, kanunlarla veya kanunların verdiği yetkilere dayanılarak belirlenen nominal (itibari) değerlerinin altında bir bedelle ihraç edilebilir. Ancak, bu durumda itibari değer ile ihraç değeri arasındaki fark, işletme hasılatından gider olarak indirilememektedir. KVK'nın ilgili maddesi gereğince:

- Menkul kıymetlerin itibari değerin altındaki bedelle ihraç edilmesi sonucunda ortaya çıkan zarar veya indirimler, kanunen kabul edilmeyen gider (KKEG) olarak değerlendirilir.
- Bu fark, ticari kazanç hesaplamasında gider unsuru olarak dikkate alınmamaktadır.
- Vergi Matrahının Korunması: İhraç edilen menkul kıymetlerin değeri ile ilgili oluşan zararların işletme kazancını yapay olarak düşürmesini engellemek.
- Yasal Düzenlemeye Uyum: Menkul kıymet ihracı sırasında yasalarla belirlenen sınırların altında yapılan işlemler nedeniyle vergi avantajı sağlanmasının önüne geçmektedir.

Örnek; bir şirket, 1.000.000 TL itibari değerli tahvilleri 900.000 TL bedelle ihraç etmişse, ihraç değeri ile itibari değer arasındaki 100.000 TL'lik fark:

- İşletmenin zarar hanesine yazılamaz,
- Ticari kazanç tespitinde gider olarak dikkate alınamaz.

KVK 11/1-e maddesi gereğince, menkul kıymetlerin itibari değerlerinin altında ihraç edilmesi sonucu ortaya çıkan zarar veya indirimler, kanunen kabul edilmeyen giderler arasında yer alır ve kurum kazancından düşülemez. Bu düzenleme, işletme kazançlarının doğru bir şekilde beyan edilmesini ve vergisel eşitliğin sağlanmasını hedeflemektedir (Yüksel, 2012: 130).

2.5.7. İşletmenin Esas Faaliyet Konusu ile İlgili Olmayan Deniz ve Hava Taşıtlarının Giderleri ve Amortismanları

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun (KVK) 11. maddesinin 1-f bendi, işletmelere ait motorlu deniz ve hava taşıtlarının giderleri ile amortismanlarının, işletmenin esas faaliyet konusu ile ilişkilendirilmediği durumlarda kanunen kabul edilmeyen gider (KKEG) olarak değerlendirileceğini düzenler. Bu hüküm, işletme kaynaklarının faaliyet dışı kullanımı ile ilgili haksız vergi avantajlarını engellemeyi amaçlamaktadır.

- Motorlu Deniz Taşıtları: Yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz araçları.

- Hava Taşıtları: Uçak ve helikopter gibi hava araçları.

Eğer söz konusu taşıtlar, işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili değilse, bu taşıtlarla bağlantılı giderler ve amortismanlar kurum kazancından indirilemez. Örnekler:

- Deniz taşımacılığı yapan bir işletmenin sahip olduğu ticari gemilerin amortismanları ve giderleri indirilebilir.
- Ancak, bir üretim işletmesinin ticari faaliyetle ilgisi olmayan bir yatın ya da özel bir helikopterin giderleri ve amortismanları indirilememektedir.

Aşağıdaki kalemler, esas faaliyetle ilgili olmayan taşıtlara ilişkin olup indirimi kabul edilmektedir.

- Kiralama Giderleri: İşletmenin kiralama yoluyla edindiği taşıtların kira bedelleri.
- Amortisman Giderleri: İşletmenin mülkiyetindeki taşıtların amortismanları.
- Bakım, Yakıt ve Onarım Giderleri: Taşıtlarla ilgili yapılmış işletme giderleri.

Faaliyet konusu ile ilgisi olmayan bu tür giderler: Kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılamaz, Kanunen Kabul Edilmeyen Gider (KKEG) olarak ticari kazançta eklenmektedir.

- İşletme kaynaklarının ticari faaliyet dışındaki amaçlarla kullanımı sonucunda oluşabilecek vergi matrahı kaybını önlemek.
- İşletme faaliyetleriyle doğrudan ilişkili olmayan harcamaların vergi avantajına neden olmasını engellemek.

KVK 11/1-f maddesi uyarınca, işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgisi bulunmayan motorlu deniz ve hava taşıtlarına ilişkin kira, amortisman ve diğer giderler, kurum kazancından indirilemez ve KKEG olarak değerlendirilir. Bu düzenleme, işletme kaynaklarının ticari amaçlarla kullanımını teşvik eder ve vergi sisteminde adil bir uygulama sağlamaktadır (Arpacı, 2015: 295).

2.5.8. Kurumun Kendisinin, Ortaklarının, Yöneticilerinin ve Çalışanlarının Suçlarından Doğan Tazminat Giderleri

Şirketlerin ortakları, çalışanları veya yönetim bölümünde görev yapan kişilerin, cezai şart olarak sözleşmelere konulan tazminatlar haricinde, kişisel suç teşkil eden işlemlerinden kaynaklanan tazminat ödemeleri, şirket tarafından karşılanmış olsa dahi, bu tür harcamaların kanunen gider olarak kabul edilmesi mümkün değildir. Bu durum, şirketlerin hukuki sorumluluklarını aşarak bireylerin kişisel hatalarını veya suçlarını üstlenmesini engellemek ve şirket kaynaklarının amacı dışında kullanılmasını önlemek amacıyla düzenlenmiştir.

Bu bağlamda, söz konusu giderler, ticari kazancın elde edilmesi veya idame ettirilmesiyle doğrudan ilişkili olmadıkları için vergi mevzuatı çerçevesinde gider yazılamamaktadır. Böylece, şirketlerin ticari faaliyetleriyle ilgisi bulunmayan ve şahsi kusurdan kaynaklanan tazminatların mali açıdan işletmenin sorumluluğu dışında tutulması sağlanmaktadır.

2.5.9. Basın ve Medya Tazminatları

Şirketin ortakları, çalışanları veya yöneticilerinin kişisel suçlarından kaynaklanan tazminatların, şirket tarafından karşılanmış olması durumunda dahi, bu ödemeler kanunen gider kabul edilmemektedir. Ancak, ticari faaliyetle bağlantılı cezai şart olarak ödenen tazminatlar bu kapsamın dışındadır ve indirilebilir gider olarak dikkate alınabilmektedir (Arpacı, 2015: 296).

2.5.10. Alkol ve Alkollü İçkiler ile Tütün ve Tütün Mamullerine Ait İlan ve Reklam Giderleri

2 Seri No'lu ve 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği uyarınca, alkol ve alkollü içecekler ile tütün ve tütün mamulleri ile ilişkili ilan ve reklam giderleri, Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler (KKEG) kapsamında değerlendirilir. Bu tür giderlerin, kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması yasal olarak mümkün görülmemektedir.

- Alkol ve Alkollü İçecekler: Şirketlerin alkollü içecekler ile ilgili yaptığı her türlü ilan, tanıtım ve reklam harcamaları.

- Tütün ve Tütün Mamulleri: Tütün ürünlerine ilişkin ilan, tanıtım ve reklam giderleri.
- Bu harcamalar, ticari kazancın elde edilmesi ve sürdürülmesi ile doğrudan ilişkilendirilmiş olsa bile, kanunen gider kabul edilmez.
- İlan ve Reklam Giderleri: Alkol ve tütün ürünlerine yönelik her türlü reklam ve tanıtım faaliyetleri için yapılan harcamalar.
- Kurum Kazancına Etkisi: Bu giderler, kurum kazancından düşülemez ve doğrudan kanunen kabul edilmeyen gider (KKEG) olarak işleme alınır.
- Toplumsal Sağlık Politikaları: Alkol ve tütün ürünlerinin reklamının sınırlandırılarak, halk sağlığını korumaya yönelik politikaları desteklemek.
- Vergisel Eşitlik ve Şeffaflık: Vergi avantajı yaratabilecek bu tür harcamaların kurum kazancından düşülmesini önlemek.

Alkol ve alkollü içecekler ile tütün ve tütün mamullerine yönelik ilan ve reklam giderleri, Kurumlar Vergisi Kanunu çerçevesinde kanunen kabul edilmeyen giderler (KKEG) arasında yer alır. Bu tür harcamalar, kurum kazancından düşülmeden beyannameye dahil edilir ve bu şekilde vergilendirilmektedir.

2.5.11. Yabancı Kaynaklara İlişkin Katlanılan Finansman Giderlerinin Yasal Sınırı Aşan Kısmı

6322 sayılı Kanun'un 37'nci maddesi ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11'inci maddesi uyarınca, şirketlerin öz kaynak yapısını güçlü tutmasının önemine vurgu yapılmış ve işletmelerin finansman ihtiyaçlarını borçlanma yerine öz kaynakları ile karşılamalarını teşvik etmek amacıyla bazı sınırlamalar getirilmiştir. Ancak kredi kurumları, finansman şirketleri, finansal kiralama faaliyetinde bulunan şirketler ve faktoring şirketleri bu sınırlamalara tabi tutulmamaktadır.

Bu düzenleme çerçevesinde, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kar payı, kur farkı ve benzeri giderler ile maliyet unsurlarının toplamının, Cumhurbaşkanı tarafından belirlenen oranı aşan kısmının (%10'u aşmamak

kaydıyla) kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınamayacağı hükme bağlanmaktadır.

2.6. Kurumlar Vergisi Kanunda Bulunan Muafiyetler

Vergi muafiyeti, genel olarak, vergi mükellefi olması gereken kişi veya kurumların, belirli nedenlerle vergi kapsamı dışında bırakılmasını ifade eder. Bu düzenleme, sosyal, ekonomik veya kamu yararını gözeten amaçlarla getirilmiş olup, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun (KVK) 4. maddesi ile düzenlenmiştir.

Vergi muafiyeti, kanunlarla belirlenmiş kişiler veya kurumların, belirli koşullara bağlı ya da koşulsuz olarak vergi yükümlülüğünden muaf tutulmasıdır.

KVK'nın 4/1-c maddesi, belirli kişi ve kurumların sosyal ve kamu yararına yönelik faaliyetleri dolayısıyla kurumlar vergisinden muaf tutulmasını öngörür. Bu kapsamda muafiyet sağlanan kurum ve kuruluşlar şunlardır:

Sosyal Amaçlı Kamu Kuruluşları:

- Aşevleri,
- Tutukevleri ve infaz kurumlarının iş yurtları,
- Darülaceze atölyeleri,
- Öğrenci pansiyonları ve yurtlar.

Belirli Kamu İdarelerine Ait Kurumlar:

- Kreşler,
- Konukevleri,
- Askeri kantinler.

Özel Kamu Kurumları:

- Özelleştirme İdaresi Başkanlığı,
- Toplu Konut İdaresi gibi kurumlar.

Şans Oyunları ve Özel Faaliyetler:

- Belirli şans oyunları faaliyetleri,

- Fuar, sergi ve panayır gibi organizasyonlar.

Vergi muafiyetleri, sosyal refah ve kamu yararı gözetilerek sağlanmaktadır. Bu düzenlemeler, ekonomik ve toplumsal hedeflere ulaşmak için bazı kişi ve kurumların vergisel yükümlülüklerini azaltmayı veya tamamen kaldırmayı amaçlar:

- Sosyal dayanışmayı teşvik etmek,
- Kamu hizmetlerinin finansal yükünü hafifletmek,
- Toplumun çeşitli kesimlerine ekonomik destek sağlamak.

Muafiyetler, iki başlık altında sınıflandırılır:

1. Koşulsuz Muafiyetler: Kamu yararına hizmet eden belirli kamu kuruluşları ve sosyal amaçlı faaliyetler için geçerlidir.
2. Koşullu Muafiyetler: Belirli şartların sağlanması durumunda geçerlilik kazanır (örneğin, belli bir tür faaliyet yapma veya belirli bir yapıda organizasyon olma).

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4. maddesi kapsamında düzenlenen vergi muafiyetleri, kamu ve sosyal hizmetlerde etkinliği artırmayı ve belirli ekonomik faaliyetleri teşvik etmeyi amaçlar. Bu muafiyetler, sosyal adaleti desteklerken, vergi yükümlülüğünü belirli kişi ve kurumlar için hafifletmektedir.

2.6.1. Kamu İdare Ve Kuruluşları Tarafından Tarım Ve Hayvancılığı, Bilimi, Fennî Ve Güzel Sanatları Öğretmek, Yaymak, Geliştirmek Ve Teşvik Etmek Amacıyla İşletilen Okullar, Okul Atölyeleri Ve Benzeri Kuruluşlar

Kamu idareleri ve kuruluşları tarafından yürütülen, 4. maddenin birinci fıkrasının (a), (b) ve (c) bentlerinde belirtilen faaliyetleri gerçekleştiren işletmeler, kurumlar vergisinden muaf tutulmaktadır. Bu muafiyet, söz konusu faaliyetlerin kamu yararına olan niteliklerine dayandırılmakta ve ilgili kanun hükümleri çerçevesinde uygulanmaktadır (Şenyüz, 2018: 195).

Kanunda yer alan faaliyetlerin gerçekleştirilmesindeki temel amaç; bilim, fen, güzel sanatlar ile tarım ve hayvancılığın öğretilmesi ve geliştirilmesi, ayrıca insan ve hayvan

sağlığının korunmasıdır. Bu doğrultuda, eğitim, kültür, sanat, sağlık ve sosyal amaçlarla işletilen; okullar, kütüphaneler, müzeler, dergi yayınevleri, hastaneler, huzurevleri, hayvan bakımevleri, aşevleri, öğrenci yurtları ve kanunun ilgili maddesinde belirtilen diğer kuruluşlar, kurumlar vergisinden muaf tutulmaktadır. Bu muafiyet, söz konusu kuruluşların kamu yararına hizmet üretme misyonlarına dayanmaktadır (Kavak, 2017: 401).

2.6.2. Kamu İdare Ve Kuruluşları Tarafından Genel İnsan Ve Hayvan Sağlığını Korumak Ve Tedavi Amacıyla İşletilen Klinik, Dispanser, Seroloji Ve Benzeri Kuruluşlar,

Kamu kurumlarınca insan ve hayvan sağlığını koruma ve tedavi amacıyla işletilen; hastaneler, klinikler, dispanserler, sanatoryumlar, huzurevleri, çocuk bakımevleri, hayvan hastaneleri ve dispanserleri, hayvan bakımevleri, veteriner bakteriyoloji, seroloji ve distofajin kuruluşları ile benzeri diğer sağlık ve bakım hizmeti sunan kuruluşlar, kurumlar vergisinden muaf tutulmaktadır. Bu muafiyet, söz konusu kuruluşların kamu yararına yönelik hizmet verme amacıyla faaliyet göstermelerine dayanmaktadır (Koçakoğlu, 2013: 244).

Örneğin, Sosyal Sigortalar Kurumu Başkanlığı Sağlık İşleri Genel Müdürlüğü'ne bağlı bir hastane, insan sağlığını koruma ve tedavi etme amacıyla faaliyet göstermesi sebebiyle, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 7. maddesinin (4) numaralı bendi uyarınca kurumlar vergisinden muaf tutulmalıdır. Bu durum, hastanenin kamu yararına hizmet üreten bir kuruluş olarak değerlendirilmesinden kaynaklanmaktadır. Kanun, bu tür kamu hizmeti sağlayan kuruluşların mali yükümlülüklerini hafifleterek, toplumun sağlık ihtiyaçlarının daha etkin bir şekilde karşılanmasını hedeflemektedir.

2.6.3. Kamu İdare Ve Kuruluşları Tarafından Sosyal Amaçlarla İşletilen Kuruluşlar,

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun (KVK) 4. maddesi birinci fıkrasının (c) bendi kapsamında, sosyal amaçlarla kamu kurumları tarafından işletilen belirli kuruluşlar, kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur. Bu düzenleme, sosyal yardımları ve hizmetleri teşvik ederek toplumsal faydayı artırmayı hedeflemektedir.

Kurumlar Vergisinden Muaf Tutulan Kuruluşlar;

- Şefkat, Rehin ve Yardım Sandıkları: Toplumun ihtiyaç sahibi kesimlerine yardım sağlayan bu kuruluşlar, sosyal dayanışmayı destekler.
- Sosyal Yardım Kurumları: Yoksul ve muhtaç kişilere yönelik sosyal yardımların organizasyonu ve dağıtımını sağlayan kuruluşlar.
- Yoksul Aşevleri: İhtiyaç sahiplerine yemek sağlayarak temel ihtiyaçları karşılayan kurumlar.
- Ceza ve İnfaz Kurumları ile Tutukevlerine Ait İş Yurtları: Mahkumların mesleki eğitim ve rehabilitasyonuna katkı sunan ve sosyal uyumlarını destekleyen iş yurtları.
- Darülaceze Atölyeleri: Yaşlı ve kimsesiz bireylerin barınma ve üretim faaliyetlerini sürdürebileceği atölyeler.
- Öğrenci Yurtları ve Pansiyonları: Eğitim gören öğrencilere konaklama hizmeti sağlayarak eğitim faaliyetlerini destekleyen kuruluşlar.
- Benzeri Sosyal Amaçlı Kuruluşlar: Sosyal hizmet ve yardım amacını taşıyan diğer kuruluşlar.

Bu muafiyet, ilgili kuruluşların sosyal yardım ve hizmet faaliyetlerini desteklemeyi amaçlamaktadır (Pehlivan, 2018: 262).

2.6.4. Kamu İdare Ve Kuruluşları Tarafından Yetkili İdarî Makamların İzniyle Açılan Yerel, Ulusal Veya Uluslararası Nitelikteki Sergiler, Fuarlar Ve Panayırlar,

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4. maddesi birinci fıkrasının (ç) bendi uyarınca, kamu kurumlarının yetkili idari makamların izniyle faaliyet gösteren işletmeleri ile ulusal veya uluslararası nitelikteki sergi, fuar ve panayırklar kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur. Ancak bu muafiyet, yalnızca belirtilen sergi, fuar ve panayırlara özgüdür ve bu alanlarda bağımsız ticari faaliyet yürüten işletmeleri kapsamaz. Bu bağlamda, fuar alanında ticari faaliyette bulunan mükellefler, söz konusu muafiyetin dışında tutulmakta ve kurumlar vergisi yükümlülüğüne tabi olmaktadır.

Bu muafiyetten yararlanabilmek için söz konusu etkinliklerin, kamu kurumları tarafından yetkili makamlardan izin alınarak yapılması ve gerçekleştirilen etkinliklerin ulusal veya uluslararası sergi, fuar veya panayır özelliğinde olması gerekmektedir (Akdoğan, 2016: 426).

2.6.5. Genel Yönetim Kapsamındaki Kamu İdarelerine Ait Kreş Ve Konukevleri İle Askerî Kışlalardaki Kantinler,

Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamında, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait olan ve yalnızca kamu görevlilerine hizmet veren belirli kuruluşlar, kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur. Bu muafiyet, toplumsal faydayı artırmayı ve kamu hizmetlerinin maliyetini düşürmeyi amaçlamaktadır.

- Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerine bağlı olarak faaliyet gösteren kreş ve konukevleri muafiyet kapsamına alınmıştır.
- Buna karşılık, merkezi yönetim dışındaki kamu idareleri tarafından işletilen kreş ve konukevleri ise bu muafiyetten yararlanamamaktadır.

Bu ayırım, merkezi yönetim kapsamındaki kurumlara öncelik tanındığını göstermektedir (Şenyüz, 2018 196).

2.6.6. Kanunla Kurulan Emekli Ve Yardım Sandıkları İle Sosyal Güvenlik Kurumları,

Kurumlar Vergisi Kanununun 4'ncü maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi kapsamında kurumlar vergisine dahil edilmemektedir.

Maddede ifade edilen muafiyetten yararlanacak emekli ve yardım sandıkları ile sosyal güvenlik kurumlarının kendi üyelerinden topladığı primleri, yine kendi üyelerine emekli aylığı ödemek veya diğer sosyal yardımları sağlamak maksadıyla kullanması, tüzel kişiliklerinin bulunması ve söz konusu kurumların yasayla kurulmuş olmaları gerekmektedir (TURMOB, 2020: Kurumlar Vergisi Rehberi 56).

2.6.7. Yaptıkları İş Veya Hizmet Karşılığında Resim Ve Harç Alan Kamu Kuruluşları,

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4. maddesi birinci fıkrasının (f) bendi uyarınca, yaptıkları iş veya hizmet karşılığında resim ve harç alan kamu kuruluşları, kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur. Bu düzenleme, kamu hizmeti sunan ve gelirlerini resim veya harç tahsilatı yoluyla elde eden kuruluşları kapsayarak, bu gelirlerin vergilendirilmemesini sağlamaktadır.

Harçlar, devletin sunduğu bazı kamusal hizmetlerden özel yarar sağlayan kimselerden alınan bedellerdir ve vergilerin aksine bir karşılığı vardır. Resimler ise bir iş veya faaliyetin yapılmasına yetkili olan kuruluşlar tarafından izin verilmesi dolayısıyla yapılan ödemelerdir. Resimler karşılıklarının bulunması nedeniyle vergilerden farklıdır ve daha çok harçlara benzer bir özelliğe sahip olmaktadır (Akdoğan, 2016: 110).

2.6.8. Özelleştirme İdaresi Başkanlığı, Özelleştirme Fonu, Toplu Konut İdaresi Başkanlığı ve Milli Piyango İdaresi Genel Müdürlüğü,

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4. maddesi birinci fıkrasının (g) bendi uyarınca, aşağıdaki kurum ve kuruluşlar belirli şartlar dahilinde kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur:

- Özelleştirme İdaresi Başkanlığı ve Özelleştirme Fonu,
- Toplu Konut İdaresi Başkanlığı,
- 5602 sayılı Şans Oyunları Hasılatından Alınan Vergi, Fon ve Payların Düzenlenmesi Hakkında Kanun'un 3. maddesinde tanımlanan ilgili kurum ve kuruluşlar.

Ancak, şans oyunları lisans veya işletim hakkının, hasılatın belirli bir oranı üzerinden hesaplanan pay karşılığında devredilmesi durumunda, bu hakkı devralan kurumlar söz konusu muafiyet kapsamına dahil edilmemektedir.

2.6.9. Darphane Ve Damga Matbaası Genel Müdürlüğü İle Askerî Fabrika Ve Atölyeler,

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4. maddesi birinci fıkrasının (h) bendi gereğince, kuruluş amaçlarına uygun faaliyetlerle sınırlı olmak koşuluyla, Darphane ve Damga Matbaası ile askeri fabrika ve atölyeler kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur.

Bu düzenleme, ilgili kuruluşların kamu yararına ve stratejik öneme sahip işlevlerini yerine getirirken vergi yükünden muaf tutulmasını, dolayısıyla bu faaliyetlerin etkin bir şekilde sürdürülebilmesini sağlamayı amaçlamaktadır. Ancak, bu muafiyet yalnızca belirtilen kuruluşların kendi kuruluş amaçlarına uygun faaliyetleri için geçerlidir; bu kapsamın dışındaki ticari nitelikli işlemler muafiyetin dışında kalmaktadır.

2.6.10. İl Özel İdareleri, Belediyeler Ve Köyler İle Bunların Oluşturdukları Birlikler Veya Bunlara Bağlı Kuruluşlar Tarafından İşletilen İşletmeler Olarak Sıralanmaktadır,

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4. maddesi birinci fıkrasının (1) bendi uyarınca, İl Özel İdareleri, belediyeler, köyler ve bu kapsamdaki birlikler veya bu kuruluşlara bağlı işletmeler tarafından yürütülen belirli faaliyetler kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur. Bu muafiyet kapsamına giren işletmeler şunlardır:

- Kanal, boru ve benzeri yollarla su dağıtımını gerçekleştiren su işletmeleri,
- Belediye sınırları içerisinde faaliyet gösteren yolcu taşıma işletmeleri,
- Sadece kesim, taşıma ve muhafaza işleriyle sınırlı olarak faaliyet gösteren mezbahalar.

Bu muafiyetin uygulanmasında, özellikle su işletmeleri açısından, şebeke suyunun boru hattı aracılığıyla dağıtımını gerçekleştiren işletmeler dikkate alınmaktadır. Ancak, suyun çeşitli kaplara doldurularak satışa sunulması bu muafiyet kapsamına girmemektedir, çünkü bu durum ticari bir faaliyet olarak değerlendirilmektedir.

Bu düzenleme, kamu yararına hizmet sunan ve ticari kazanç elde etmeyi amaçlamayan bu tür işletmelerin desteklenmesini hedeflemektedir (Koçakoğlu, 2013:246).

Vergilerin adil bir payını ödemekten kasıtlı olarak kaçınan firmalar, yasal olsa bile sosyal açıdan sorumsuz olarak değerlendirilmelidir (Dowling, 2013; Lanis & Richardson, 2015).

2.7. Vergiden Kaçınma

Vergiden kaçınma, yasal düzenlemelerdeki açık ve boşluklardan yararlanarak vergi yükümlülüklerini kanuni yollarla en aza indirme çabası olarak tanımlanabilir (Schneider vd., 2001: 3). Bu bağlamda, vergiden kaçınma, doğrudan yasa dışı bir faaliyet olmasa da, etik boyutları ve toplumsal etkileri açısından yoğun şekilde tartışılmaktadır.

Kurum vergileri, hükümetlerin temel gelir kaynaklarından biri olmasının yanı sıra işletmelerin net karlarını ve nakit akışlarını önemli ölçüde etkileyen bir unsurdur. Bu bağlamda, kurum vergisi kaçınması, vergi yükümlülüklerini azaltmaya yönelik çeşitli stratejileri kapsayan geniş bir çerçevede ele alınmaktadır. Hanlon ve Heitzman (2010) tarafından tanımlandığı üzere, kurum vergisi kaçınması, yasal sınırlar içerisinde yapılan ihtiyatlı vergi planlamalarından, vergi yükümlülüklerinin kasıtlı olarak yanlış beyan edilmesi gibi yasa dışı faaliyetlere kadar uzanmaktadır. İşletmelerin vergi düzenlemelerinden faydalanarak vergi yükümlülüklerini azaltma çabalarını ifade eder. Örneğin, vergi avantajları sağlayan teşvik programlarından yararlanmak, vergi oranlarının düşük olduğu ülke veya bölgelerde faaliyet göstermek ve sermaye yapısını bu avantajlardan faydalanacak şekilde optimize etmek, bu kategoriye girmektedir.

Vergilerin adil bir payını ödemekten kasıtlı olarak kaçınan firmalar, yasal çerçevede hareket ediyor olsalar dahi, sosyal sorumluluk ilkeleri bağlamında eleştirilmektedir. Dowling (2013) ile Lanis ve Richardson (2015) tarafından ortaya konulan bu bakış açısı, kurumların yalnızca yasalara uygun hareket etmekle yetinmemesi gerektiğini, aynı zamanda topluma karşı etik ve sosyal yükümlülüklerini de yerine getirmesi gerektiğini vurgulamaktadır.

Bu perspektife göre, vergi kaçınma stratejileri, şirketlerin kısa vadeli finansal çıkarlarını artırsa da uzun vadede kamu algısına zarar verme ve kurumsal itibarın zedelenmesi riskini taşır. Ayrıca, bu tür uygulamalar, hükümetlerin kamu hizmetlerini

finanse etme kapasitesini sınırlayarak ekonomik eşitsizlikleri derinleştirebilir ve sosyal adaleti olumsuz yönde etkileyebilmektedir.

Avrupa Komisyonu, “AB’de Vergi Sahtekarlığı ve Kaçakçılığıyla Mücadele” toplantısında, küreselleşmiş bir ekonomide ve tek pazar bağlamında, vergiden kaçınma stratejileri çoğunlukla ulusal düzenlemeler arasındaki uyumsuzluklar ve mevzuat boşluklarından yararlanmayı içermektedir. Bu tür uyumsuzluklar, özellikle çok uluslu şirketler için, birden fazla vergi sisteminden faydalanarak vergi yükümlülüklerini en aza indirme fırsatı sunmaktadır. Ancak bu durum, yalnızca bireysel ülkelerin mali kaynaklarını olumsuz etkilemekle kalmayıp, aynı zamanda vergi rekabetini artırarak Avrupa Birliği’nin (AB) mali bütünlüğüne de zarar verebileceğinden bahsedilmektedir.

Toplumun bir parçası olarak işletmelerden beklenen, sadece paydaşlarına değer oluşturmak değil, aynı zamanda toplumun genel refahına katkıda bulunmaktır. Dolayısıyla, vergiden kaçınma stratejilerinin sosyal sorumlulukla çeliştiği durumlarda, sosyal açıdan sorumsuz olarak değerlendirilmeli ve hem paydaşlar hem de düzenleyiciler tarafından eleştirilmektedir.

2.8. Vergi Kaçırma

Vergi kaçakçılığı veya vergi kaçırma kavramları yasada belirtilen maddelerin ihlal edilerek verginin doğmaması veya daha az doğmasına neden olunmasıdır (Gökbel, 2011: 31).

Vergi kaçakçılığı, vergi sorumlusunun yasal vergi yükümlülüklerinden kurtulmak amacıyla, yasalara aykırı hileli ve aldatıcı yöntemlere başvurması şeklinde tanımlanmaktadır. Bu tanım, Herber’in (1979:126) çalışmasında, vergi kaçakçılığını, vergi mevzuatına kasıtlı bir şekilde karşı gelerek devlete ödenmesi gereken vergiden kaçınma çabası olarak açıklamaktadır.

Vergi kaçırma, vergi mükelleflerinin vergi idaresine karşı yükümlülüklerini kısmen ya da tamamen yerine getirmemek amacıyla yasal olarak ödemesi gereken vergiyi azaltma veya tamamen ortadan kaldırma girişimidir. Bu durum, genellikle gelir veya bilgiyi saklamak yoluyla gerçekleştirilir ve yasa dışında kalmaktadır.

Vergi kaçırma girişimleri arasında şunlar yaygın olarak görülmektedir (Çevik, 2013: 147):

- Gerçekte var olmayan giderler için indirim talep etmek: Bu yöntemde mükellef, hayali giderler göstererek ödenecek vergi tutarını düşürmeye çalışır.
- Hak edilmeyen vergi avantajlarından yararlanmak: Vergi kanunlarının sağladığı avantajlardan usulsüz bir şekilde faydalanma yoluna gidilir.
- Geliri eksik beyan etmek: Mükellef, elde ettiği gelirin bir kısmını vergi beyannamesinde bildirmeyerek daha düşük vergi öder.
- Tahakkuk eden vergiyi ödememek: Beyan edilmiş veya hesaplanmış vergilerin ödeme yükümlülüğü yerine getirilmez.
- Ülkeden ayrılarak vergi ödememek: Vergi ödeme yükümlülüğünden kaçmak amacıyla mükellef, vergi idaresinin erişiminden kaçarak farklı bir ülkeye geçer.
- Yanlış bilgi raporlamak veya bilgi vermemek: Vergi idaresine gelir, kazanç veya mali bilgiler hakkında eksik ya da yanıltıcı beyanda bulunulur.

Bu tür davranışlar, vergi sisteminin işleyişine zarar vermekle birlikte ekonomik eşitsizliklere ve kamu hizmetlerinin finansmanında sorunlara yol açmaktadır. Vergi kaçırmanın önlenmesi, etkin bir denetim mekanizması ve mükellef bilincinin artırılmasını gerektirmektedir. (Çevik, 2013: 147).

Vergi kaçırma, mükellefin yasal yükümlülüklerini yerine getirmeyerek veya yasaya aykırı yollara başvurarak amme borcunun tamamını ya da bir kısmını beyan etmemesi durumudur. Bu durum, mükellefin kanun dışı bir faaliyet içerisinde olduğunu açıkça göstermektedir. Vergi kaçırma sürecinde, kamunun tahsil etmesi gereken vergi ile mükellefin ödediği vergi arasındaki fark kadar bir meblağ devletten gizlenmektedir.

Bu bağlamda, vergi kaçırma eylemi, yalnızca ahlaki değil, aynı zamanda hukuka aykırı bir davranış olarak değerlendirilmekte ve yasal sonuçlar doğurmaktadır. Mükellefin hukuk kurallarını ihlal etmesi, devletin gelir kaybına neden olmakla birlikte kamu düzenini de olumsuz etkilemektedir (Gökçe, 2017: 14).

Devlet idaresine olan itimatla birlikte vergi kaçırma eyleminde etkili olan başka faktörler de yer almaktadır. Vergilerin miktarı ve oranı bu konuda önemli bir yeri bulunmaktadır. Öte yandan vergi sisteminin adalet üzerine kurulmuş olması da önem taşımaktadır. Ayrıca, vergi cezaları ve denetimler mükellefler üzerinde etkili olabilmektedirler. Özellikle vergi cezaları ve denetimler, bireyler arasında kaçakçılığa meyilli olan mükelleflerde caydırıcı olabilmektedir (Bahşı, 2020: 94). Netice olarak görülmektedir ki vergi kaçırmanın önüne geçilebilmesi, adalet, etkililik, verimlilik, denetim mekanizmalarının güçlü olması ve şeffaf bir kamu yönetimi anlayışına bağlı olmaktadır.

2.9. Gölge Ekonomisi

Gölge ekonomisi, dar ve geniş anlamlarına gelmek üzere iki farklı perspektifte değerlendirilebilir. Dar anlamda gölge ekonomisi, yasalar çerçevesinde ancak resmi kayıtlara geçirilmemiş ekonomik faaliyetleri kapsamaktadır. Bu tür faaliyetler genellikle vergiden kaçınma ya da bürokratik süreçlerden kaçış amacıyla kayıt dışı bırakılmaktadır.

Geniş anlamda gölge ekonomisi ise, yasal olmayan faaliyetleri de içerecek şekilde daha geniş bir kapsam sunmaktadır. Bu faaliyetler arasında uyuşturucu ticareti, kadın ticareti, silah kaçakçılığı, kumar ve fuhuş gibi suç niteliği taşıyan işlemler yer almaktadır. Geniş anlamda gölge ekonomisi, kapsamının daha ayrıntılı ve karmaşık olması nedeniyle analiz edilmesi ve sonuçlarının açıklanması oldukça zor bir alan olarak kabul edilmektedir (Işık, 2003: 118).

Gölge ekonomisinin derinliği orta ve uzun vadede sadece ücret dışı işgücü maliyetlerini düşürmek, yan işler için sabit oranlı vergi ve sosyal güvenlik katkıları sağlamak ve vergiden muaf artış gibi tedbirlerle etkili bir şekilde seyreltilebilir. Başkaca önlemler arasında düzenleyici yükün azaltılması ve emek yoğun hizmetlerde katma değer vergisi oranının azaltılması yer almaktadır (Schneider, 2009: 1105).

Yaklaşık tüm araştırmalarda, vergi ve sosyal güvenlik katkı yükünün gölge ekonominin varlığının ana nedenleri arasında olduğu saptanmıştır. Vergiler emek-boş zaman seçimini etkilediğinden ve aynı zamanda gölge ekonomide iş gücü arzını desteklediğinden, genel vergi yükünün ekonomi uzmanları için önemli bir meseledir.

Resmi ekonomideki toplam işgücü maliyeti ile vergi sonrası kazançlar arasındaki fark ne kadar büyük olursa, bu farktan kaçınmak ve gölge ekonomide çalışmak için teşvik o kadar büyük olmaktadır. Bu fark büyük ölçüde sosyal güvenlik yükünün/ödemelerinin ve genel vergi yükünün seviyesine ve artışına bağlı olduğundan, bu durum varlığın ve gölge ekonomisinin artmasının temel özelliklerinden yer almaktadır (Schneider, 2009: 1083).

Vergi kaçakçılığında kaynaklanan kayıpların büyüklüğünün yalnızca kaybedilen gelirlerle ilgili olmadığını, aynı zamanda kamu güveninin ve yatırımın azalması da dahil olmak üzere ekonomik düzeyde olumsuz dalgalanma etkileri taşıdığını göstermiştir. Yüksek düzeyde vergi uyumu normalde yüksek düzeyde sosyal adalet ile ilişkilendirilirken, yüksek düzeyde vergi kaçırma eğitim, sağlık ve diğer altyapı gibi sosyal olanaklara yapılan harcamaların azaltılması anlamına gelmektedir (Gangl, 2020).

Adaletli olmayan vergi düzenine karşı mükellefler tepki olarak kayıt dışılığı tercih etmektedirler. Elde edilen kazançların kaydedilmemesi, kayıtların eksik olarak bildirilmesi gibi durumlarla fayda elde etmeye çalışabilirler. Öte yandan mükellefler çeşitli yönlendirmelerle vergi iadesi almaya çalışmak gibi araştırmalara da girebilmektedir (Çavuş, 2001: 194).

Bu gibi durumların önüne geçilebilmesi caydırıcı ceza sistemlerinin, etkili bir denetim altyapısının sağlanması gerekmektedir. Yasal müeyyide, iktidara duyulan güven ve dindarlık seviyesi ne kadar az olursa vergi kaçakçılığının o kadar yüksek olduğu belirlenmiştir. Bu göstergeler, vergi kaçakçılığıyla bağlantılı muhtelif bilgiler vermektedir. İktidar politika yapıcıları, kültürel, yasal, politik ve dini açıdan vergi kaçakçılığı olasılığını değerlendirmede ve vergi kaçakçılığıyla mücadele için vergi reformu politikaları geliştirmede yararlı neticeler olacak davranışlar göstermektedir (Richardson, 2008: 25).

En uygun vergi teorisi bakımından vergi kaçakçılığının değerlendirilmesi de önemli hale gelmektedir. Bu bakımdan elbette herhangi bir kaçırma olmadığı düşünülmektedir. Düşünülen netice, kaynakların en uygun şekilde dağıtılmasının desteklenmesi öncelikle arz ve talepte esnekliği düşük mallar üzerinde olması gerektiğidir. Bilhassa, iş gücü arzında esnekliği düşük olan bir olayda, gelir vergisinin gelir vergisinin tekrardan dağılımının yapılmasının en iyi olduğu konusunda geniş bir mutabakata varıldığı görülmektedir (Allingham, 1972: 338). Bu netice gelir vergisinin olası vergi kaçakçılığı için emtia

vergilerinden çok daha fazla olanaklar tanındığının fark edilmesi durumunda açık bir değişiklik yapılması gerektirecektir.

Optimal vergi teorisi, hükümetin topladığı paranın uygun alanlarda doğru oranlarla yapılması ülke refahının artırılması hedeflenmektedir. Bu hedefle muhtelif vergi türleri üzerinde araştırmalar yapılmakta ve neticeleri değerlendirilmektedir. Bu araştırmalar sonucunda optimal bir vergi sisteminin meydana getirilmesi hedeflenmektedir. Gerçi oranlar üzerinden araştırmalar yapılsa da optimal vergi teorisinin başarıya ulaşması teknolojik altyapıya, siyasi hedeflere ve mevcut ekonomik uygulamayla bağlantılı olmaktadır (Slemrod, 1990: 176).

Kayıt dışı ekonomiye bağlı olarak vergi kaçakçılığın negatif yanlarından birisi ekonomiye bağlantılı olarak resmi iktisadi dataların aldatıcı olabilmesidir. Ekonomik veriler kayıt dışı ekonomi ile bağlantılı olarak işsizlik ve milli gelir hesaplamaların yanlış neticeler verebilirler. Hatalı dataların elde edilmesi ile yapılacak önlem veya destek politikaları üzerinden de yanlış politikalar alınmasına, para ve maliye politikalarının yanlış uygulanmasına neden olmaktadır (Sarılı, 2002: 43).

Ülkedeki vergi kaçakçılığını azaltmaya çalışan devlet idarecileri için özen gösterilmesi gereken konular arasındadır. Daha anlaşılabilir bir vergi politikası vergi kaçakçılığını en aza indirebilir. Öte yandan, eğitim seviyesi arttıkça vergi kaçakçılığı azalmaktadır. Stopaja bağlı ücret ve maaş kazancı vergi kaçakçılığına dair bir başka farklı engeldir. Bununla birlikte, vergi gelirlerinin nasıl harcandığının bakış açısı, vergi kaçakçılığının en aza indirilmesi bakımından önem arz etmektedir. Nihai olarak, vergi moralinin en yüksek olduğu durumda, vergi kaçakçılığının daha az olması tahmin edilmektedir (Richardson, 2006: 165).

Kayıt dışı ekonominin yakın zamanda büyüdüğüne çalışmalar görülmektedir. İlk başlarda ampirik araştırmaların birazı temelde teorik yapıya dayanmış olsa da ampirik araştırmaların ve onu takip eden çalışmaların daha fazla teoriye ve nicel çalışmalar için yeni yönlendirmelerin ortaya çıkardığı görülmektedir (Sandmo, 2005: 644).

Devletin kontrolü dışında ki ekonomik faaliyetler kayıt dışı ekonomi olarak ifade edilmektedir. Şirketlerin bu aktivitelerini kayıt dışı tutmalarını ana nedeni ise vergi

kaçırarak maliyetlerini azaltma talepleridir. Herhangi bir ülkede kayıt dışılığın yayılması vergilemede adaleti negatif yönde etkileyeceğinden vergi yükünün eşit bir şekilde dağılımını güçleştirecek ve vergi borcunu ödeme arzusunu düşürmektir (Sabankaya, 2019: 162).

İş yeri faaliyetlerini kayıt dışı sürdürerek vergi vermeyen imalatçının ürettiği ürünün fiyatlarını düşürmesi de olasıdır. Fakat, daha fazla talep gelmesi durumunda üretici fiyatları azaltmak yerine maliyet avantajını elde ederek karını çoğaltabilir (Koç, 2006: 94). Kazanılan yüksek karla, imalatçı yeni yatırımlar yapabilir veya üretim kapasitesini artırabilmektedir.

Milli gelir hesaplamalarında ve işsizlik rakamlarında olduğu gibi kayıt dışı ekonominin varlığı enflasyon rakamlarında da hatalı sonuçlar verebilmektedir. Kayıt dışı ekonomi neticesinde belirli bir kesim lehine aşırı kâr marjı ortaya çıkabilmektedir. Buna rağmen kayıt dışı ürünlerin fiyatlarının resmi fiyatlara göre daha düşük olması beklenmektedir. Bu durumda ise hesaplanan enflasyon oranları, gerçek durumdan daha fazla olacaktır (Koç, 2006: 94). Kayıt dışılığın artması sonucunda oluşan gölge ekonomilerin ekonomik, mali ve sosyal etkileri ortaya çıkmaktadır. Bu etkiler genel olarak olumsuz olarak nitelendirilse de olumlu etkilere de sahip olabilmektedir.

Kayıt dışı ekonominin varlığı milli gelir rakamlarında ve işsizlik seviyelerinde aynı zamanda enflasyon verilerinde de yanlış sonuçlar ortaya çıkabilmektedir. Kayıt dışı ekonomi sonucunda özel bir kesim avantaj sağlamış olabilmektedir. Ancak, kayıt dışı mamullerin fiyatlarının resmi fiyatlara göre daha az olması hesaplanmaktadır. Bu durumda ise hesaplanan enflasyon oranları, gerçek durumdan daha fazla olacaktır (Koç, 2006: 94).

Vergi kaçakçılığının teorik incelemeleri kayıt dışı iktisadi araştırması ilişkisinde işgücü arzı kararına amaçlanmaktadır. Ancak, iş gücü piyasasında emek talebi olmadığı sürece piyasada herhangi bir faaliyet olmaz. İş gücü talebi bazen, birinin evini boyatması veya arabasını onartılması için kısa vadeli istihdamla ilgilenen diğer tüketicilerden ve kısmen de vergisiz işçiliğin faydalarından yararlanmak isteyen şirketlerden gelmektedir (Sandmo, 2005: 653).

Vergi kaçakçılığı ve kayıt dışı ekonomi nedeniyle hükümetler kolay

vergilendirilebilir alanlardaki vergi oranlarını artırma seçeneğine yönelmektedirler. Bunun en bariz örneklerinden birisi de dolaylı vergi oranlarının artırılmasıdır (Koç, 2016: 91). Gelişme göstermekte olan uluslarda dolaylı vergi oranlarının total vergi gelirleri içinde büyük bir yer kaplamasının nedeni olarak bu durum gösterilebilmektedir. Ancak dolaylı vergiler üzerindeki aşırı yüklerinde olumsuz etkileri bulunabilmektedir. Ülkemizde de dolaylı vergilerin dolaysız vergilere göre daha fazla yer kapladığı görülmekte, bu durumun ise vergi idaresinin eksikliğinden kaynaklandığı savunulmaktadır.

Kamuyu idare edenler vergi kaçakçılığı ve kayıt dışı ekonomi sebebiyle daha kolay vergilendirilebilir alanlardaki vergi oranlarını yükseltme seçeneğine yönelmektedirler.

2.10. Ülkelerin Vergi Kaçırmaya Olan Tepkileri

Vergiler, bir ulusun ekonomik ve toplumsal hayatına etki edecek özellikleri uhdesinde barındırmalıdır. Vergi sistemi özel özelliklere sahip olması, vergi altyapısının daha nitelikli çalışabilmesi adına önem taşımaktadır. Bu sebeple vergi adaletinin yer alması, vergi kültürünün yer edinilmesi bakımından daha sağlıklı bir yapının parçası olarak görülmektedir.

Siyasi ve ekonomik sebeplerle vergi sisteminin sürekli değişmesi, vergi yapılandırma yasalarıyla vergisini zamanında ödeyen mükelleflerin cezalandırılması, denetim ve cezaların etkin bir şekilde icra edilememesi gibi birçok problemlerin ortaya çıkmasına sebep olmaktadır. Buna benzer durumlar mükelleflerde vergi bilinci oluşmasının önündeki engeldir. Vergi bilincinin yer almaması halinde ise vergi kaçakçılığına ve vergiden kaçınmaya olan ilgide bir artış ortaya çıkacaktır. Neticede uluslar vergi gelirlerinde kayıplar meydana gelecektir (Işık, 2009: 148).

Vergilemenin karmaşık içtihadı (mevzuat, idare ve uyum), devleti kurmak ve kamu yararını teşvik etmek için tasarlanan birbirini izleyen hükümetlerin politika ve ideolojilerinin bir mozağini yansıtmaktadır. Bu bağlamda, bu sisteme dâhil edilen vergi karşıtı kaçınma hükümleri gelir yakalamayı desteklemekte ve çeşitli hükümetlerin toplum vizyonlarını güçlendirmektedir. Böylece, vergi kanunu siyaset alanında şekillenmiş olmaktadır. Vergiden kaçınma, bu sanat formunu uygulayan şirketlerin ev sahibi hükümeti için doğrudan bir zorluktur. Bununla birlikte, hükümetler bu zorluğa nasıl tepki

verdiklerine dikkat etmelidirler. Çünkü şirketlerin serbestçe hareket edebildiği uluslararası pazarlarda iki tepki açıktır. Birincisi, şirketlerin faaliyetlerini yüksek vergili ülkelerde gerçekleştiren kayıplar ve düşük vergili ülkelerde ise gerçekleştirilecek kazançlar olacak şekilde düzenlemeleridir. Diğeri ise yabancı hükümetlerin başka bir ülkenin vergi ödeyen şirketlerini ele geçirme çabasıdır. Bu yaklaşım vergi kaçınmasının birçok biçiminin kullanımını ve vergi cennetleri kurulmasını teşvik eden bir politika kapsamındadır (Dowling, 2013: 180).

Globalleşmenin ve yapay zekanın hızlı olmadığı dönemlerde, uluslararası ticaretin büyüklüğü de belirli alanlarda kalmış durumdaydı, Dünyadaki ülkelerin genelinde kapalı ekonomilerin çoğunluğu küresel sermayenin genişlenmesini engellemektedir. 1950’li yıllardan sonra ise uluslararası ticarete ve sermaye hareketlerinde ortaya çıkan hızlanma, teknolojinin ilerlemesiyle birlikte farklı bir duruma ulaşmıştır. Bu değişim sebebiyle küresel firmalar farklı problemlerle de karşılaşmaya başladılar. Daha çok küresel firmalar başka ülkeden elde ettiği kazancı kendi ülkesine aktarırken yüksek vergiler ödemek durumunda kaldı. Bu konunun tepki toplaması ve hatalı uygulama olduğu görüşleri hızla çoğalmıştır. Ortaya çıkan problemin engellenebilmesi için ise ülkeler arasında çifte vergilemeyi önleme anlaşmaları imzalanmaktadır (Gökten, 2017: 550).

Vergi kanunları ve politikalarında sıkça yapılan değişikliklerin, uyumu zorlaştıran karmaşık ve külfetli vergi sistemlerinin oluşumuna neden olduğu yönündeki görüş, Doğu Avrupa ülkelerinden elde edilen kanıtlarla desteklenmektedir (Ravselj vd., 2021).

2.10.1. A.B.D’nin Almış Olduğu Tedbirler

Başkanlık sistemine dayalı çoğulcu demokrasiyi benimseyen aynı zamanda kendi içinde özerk bir yapıya sahipken diğer devletlerle olan ilişkilerinde federal devlete sahip olan Amerika Birleşik Devletleri (ABD) yapısı gereği üç aşamadan oluşan yönetim sistemini kabullenmiştir. Bu aşamalar sırasıyla federal devlet, eyaletler ve yerel yönetimlerdir (Ayhan, 2008: 103).

ABD vergi sistemi farklı ülkelerin vergi sistemlerini özümseyerek meydana getirilmiş güçlü etkiye sahip ve üstün bir sistemdir (Caldwell, 2000: 6). ABD vergi yönetiminin oluşturulmasında Maliye Bakanlığı’nın yanı sıra Hazine Bakanlığı’na bağlı

olan İç Gelir İdaresi'nin yetkisi tahmin edilmektedir. İç Gelir İdaresi'nin belirgin özelliği ise vergi yasalarının uygulanmakta olmasıdır. “*Bunun yanı sıra vergi mükelleflerinin beyannamelerini tam doğru ve eksiksiz olarak vermeleri ve vergi sorumluluklarını büyük bir titizlikle ifa etmeleri ve tahakkuk edecek olan vergi borçlarını tam olarak tahsil edilmesini yerine getirmekle görevlidir*” (Çavdar, 2019, s. 134) Bunun yanı sıra vergi yasalarına muhalif davranan mükellefleri incelemekle de yetkilidir.

Amerika Birleşik Devletleri gibi sanayisi gelişmiş ülkelerin kurumlar vergisi mevzuatı oldukça anlaşılması güçtür. Bununla beraber, ülkeler arası vergi anlaşmalarının karmaşıklığı da yer almaktadır. Ayrıca yeni muhasebe uygulamalarının komplike olarak yer almaktadır (Dowling, 2013: 176). Sonuç olarak, vergi idaresiyle yapılan firma görüşmelerinin özel bir niteliği vardır. Tüm bu özelliklerin yanı sıra, toplumun bir firmanın adil vergi payını ödeyip ödemediğini kavraması neredeyse anlaması zor bir hal almaktadır.

Transfer fiyatlandırması, çok uluslu şirketler (ÇUŞ'lar) açısından, özellikle ABD gibi büyük ekonomilerde, vergi mevzuatının en kritik konularından biri olarak öne çıkmaktadır. ABD'de faaliyet gösteren ÇUŞ'ların sayısının fazla olması ve bu şirketlerin vergi gelirlerinde önemli bir paya sahip olması, transfer fiyatlandırmasını çözülmesi gereken öncelikli bir sorun haline getirmektedir.

ÇUŞ'ların uluslararası ticari faaliyetleri, farklı ülkelerde vergi kayıplarına neden olacak şekilde vergi tabanının aşındırılmasına yol açabilmektedir. ABD, bu durumun önüne geçmek amacıyla transfer fiyatlandırmasıyla ilgili mevzuatını sürekli olarak güncellemekte ve sıkılaştırmaktadır. Ancak bu düzenlemelerin artan karmaşıklığı, ÇUŞ'lar için ciddi ekonomik yükler doğurmuştur.

Özellikle maddi olmayan duran varlıklar (örneğin, patentler, markalar, yazılımlar) üzerinden gerçekleştirilen uluslararası işlemler, ABD'de diğer ülkelere kıyasla daha büyük bir öneme sahiptir. Bu varlıkların transfer fiyatlandırmasına konu edilmesi, vergi yöneticileri hem de vergi uzmanları bakımından daha hassas bir denetim gerektirmektedir. Markman'ın (2005) belirttiği üzere, ABD'nin bu konuda izlediği sıkı politikalar, küresel ölçekte etkiler yaratmakta ve uluslararası vergi düzenlemelerini de şekillendirmektedir.

ABD'deki araştırma ve geliştirme (Ar-Ge) faaliyetlerinin büyük bir kısmının çok

uluslu şirketler (ÇUŞ) tarafından gerçekleştirilmesi, bu şirketlerin ülkenin ekonomik ve teknolojik kalkınmasındaki kritik rolünü vurgulamaktadır. 2010 yılı verilerine göre, ABD'deki ÇUŞ'ların ana şirketleri, ülkenin toplam iş dünyası Ar-Ge harcamalarının %70'inden fazlasını üstlenmektedir (Albertus, 2009:1).

Bu durum, ABD'deki teknolojik ilerlemenin, büyük ölçüde ÇUŞ'ların yenilikçi faaliyetlerine bağlı olduğunu göstermektedir. ÇUŞ'lar, küresel pazarlardaki rekabet avantajlarını artırmak amacıyla sürekli olarak Ar-Ge yatırımlarına öncelik vermekte ve bu da ABD'nin inovasyon ekosistemine önemli katkılar sağlamaktadır. Ancak, bu bağımlılık, aynı zamanda ÇUŞ'ların ekonomik ve mali politikalar üzerindeki etkisini artırmakta ve özellikle transfer fiyatlandırması gibi konularda denetim ve düzenlemelerin daha da önemli hale gelmesine neden olmaktadır.

Amerikan hukukunda ticari amaç terimi, vergi düzenlemeleri ve vergi kaçınma testleri bağlamında temel bir koşul olarak öne çıkmaktadır (Banaun, 2002: 29). Vergi kaçınma önleme kuralları, genellikle işlemlerin yalnızca belirli vergi avantajları elde etmeye yönelik olduğunu veya ticari bir amaç ya da ekonomik etkiden yoksun olduğunu ifade etmektedir. Bu bağlamda, Amerikan hukukunda bir işlemin vergiden kaçınma olarak değerlendirilmesi için, işlemin ticari bir amacı olmaması ön koşul olarak belirlenmektedir.

Bu yaklaşım, İngiliz hukukundaki Ramsay ilkesi ile de paralellik göstermektedir. Ramsay ilkesine göre, ekonomik veya ticari bir değer taşımayan işlemler, esas olarak vergiden kaçınma amacı güdüldüğü gerekçesiyle geçersiz sayılabilmektedir. Benzer şekilde, Kanada'daki kaçınma önleme hükümleri, yalnızca "vergi avantajı elde etmekten başka, iyi niyetli ticari amaçlarla yapılan" işlemleri koruma altına almaktadır.

Norveç Yüksek Mahkemesi de benzer bir yaklaşım benimseyerek, yapılan işlemlerin ekonomik ya da ticari bir değer taşımadığında, vergi amacı dışında bir değer eksikliği içerdiğini vurgulamıştır (Banaun, 2002: 26). Bu örnekler, birçok ülkenin vergi sistemlerinde ticari amaç unsurunun, vergi kaçınma testlerinde merkezi bir rol oynadığını göstermektedir.

ABD başta olmak üzere birçok hukuk sisteminde, ekonomik gerçeklik ilkesine dayalı bu yaklaşımlar, vergi idarelerinin, işlemleri yalnızca formel düzenlemeler üzerinden

değil, aynı zamanda içerik ve amaç üzerinden değerlendirmesine olanak tanımaktadır.

Bütün mükelleflerin dosyalama, raporlama ve ödeme sorumluluklarını anlamalarını ve yerine getirmelerini kolaylaştırarak vergi sorumluluklarını yerine getirmelerini sağlamak ve güçlendirmek,

Amerikan vergi sistemi, vergi kanunlarını yöneterek ve uygulayarak, uyumu teşvik ederek vergi sisteminin bütünlüğünü korumak için gönüllü uyuma dayanmaktadır. Bu durumu uygun yaptırımlarla desteklemek

Vergi İdaresi ile vergi sorumluları arasında ortak noktalar geliştirmek için proaktif olarak diğer ortaklarla iş birliği yapmak, vergi mükelleflerine verilen hizmeti çoğaltmak,

İş süreçlerini daha düzenli hale getirerek, işlerin daha basit ve kolay bir şekilde tamamlanmasını sağlamak şeklinde sıralanmaktadır.

2.10.2. İngiltere'nin Yapmış Olduğu Düzenlemeler

İngiltere de vergi kaçakçılıklarının araştırılması, bulunması, önlenmesi amacıyla faaliyette bulunan önemli kurumlar "Her Majesty's Customs and Revenue" (HMRC) ve "National Crime Agency" (NCA) olarak yerini almaktadır. Bahsi geçen kurumlar vergi kaçakçılığının engellenebilmesi için düzenlenen takip edilmesinden sorumludurlar. Daha çok gelir vergisi kaybını ele alan Vergi Yönetimi Yasası yer almaktadır. Bu düzenleme İngiltere'de vergi sahtekarlığıyla ilgili birçok uygulamadan biridir. Diğer uygulamalara benzer olarak, 1994 yılında uygulamaya giren Katma Vergi Dairesi Yasası ve 1979 yılında yayımlanan Gümrük ve Özel Tüketim Yasası yer almaktadır. İngiltere de başta gelen vergi suçları, gelir vergisi matrahının hileli olarak hesaplanması, KDV'nin hatalı olarak hesaplanması, kamu gelirinin hileli olarak hesaplanması, HMRC'ye sahte evrak ve veri sağlanması, ithal mallar veya yasa dışı mallar üzerinden vergi kaçakçılığı yapılması olarak yer almaktadır. Bunların yanında vergi suçları, kamu gelirini hile ile kayba uğratmak genel bir hukuk suçu olarak olmakla birlikte 1968 tarihli hırsızlık yasası kapsamında ele alınmaktadır (Storm ve Coetzee, 2018: 158).

Öte Yandan, İngiltere elektronik ortamlarda yapılan satışlar neticesinde ortaya çıkan KDV sahtekarlığıyla mücadele de en önde gelen devletler arasındadır. Aynı zamanda

ülke içinde yapılan çalışmaların yapılmasıyla hem de Ekonomik İş birliği ve Kalkınma Teşkilatı'ndaki (OECD) çok taraflı tartışmalara büyük katkılar sağlamak yoluyla gerçekleşmiştir. OECD tarafından yapılan hem özel hem de kamu alanında yürütülen ilişkiler neticesinde İngiltere, gündemi yönlendirmiş ve online KDV hileleri ile mücadele için çalışmaları geliştirmek için çaba sarfedilmektedir (Yen, 2020: 30).

Birçok ülke ile birlikte ortak çalışma yapmasıyla öne çıkan İngiltere Uluslararası, telif hakkı veya gayri maddi mülk (IP) gelirine %10'luk avantajlı bir vergi oranı uygulayan "patent kutusu" rejimi ile firmaların İngiltere de fikri mülkiyet haklarına katkı sağlamak ve desteklemek için birçok bir vergi politikası uygulamaktadır (Maxine Morgan, 2013: 21)

OECD "Base Erosion and Profit Shifting" (BEPS) Eylem Planı ile IP kutusu uygulamasının geliştirilmesinde daha fazla katkı sağlamaktadır. BEPS planına dahil olan ülkeler için mevzuat olarak bağlayıcı bir evrak değil, yalnızca tavsiye verme özelliği vardır. Planın esas amacı, ülkeler arasında varılan bir fikir birliğinin sonucudur. Buradaki fikir, uluslararası işletmelerle ilgili küresel vergilendirme problemini aşmak isteyen tüm devletler için ortak bir "oyunun kuralları" meydana getirmektir. (Aleksandrova, 2018: 10)

İngiltere'de yapılan Yolsuzlukla Mücadele Zirvesi esnasında 2017-2022 dönemlerini kapsayan Yolsuzlukla Mücadele Stratejisini belirlemiştir. Bu toplantıda belirlenen öncelikleri değer katmaya hitaben farklı strateji ve planlar belirlenmiştir. Bahsi geçen planlar, İngiltere merkezi hükümete kayıtlı olan firmaların tüm mülkiyet bilgilerini kapsayan bir kamu sicilinin oluşturulması niteliğindedir. Önceden belirlenen hedefler ve misyonlar kapsamında elde edilen ilerlemeyi kontrol etmek için bakanlık içerisinde Ekonomik Suç Stratejik Kurulunun (MECSB) kurulması hedeflenmiştir. Öte yandan, Profesyonel Kara Para Aklamayı Önleme Denetleme Ofisi (OPBAS), İngiltere'nin denetim rejimini güçlendirmek için hükümet tarafından kurulan yeni bir düzenleyici kurum olarak yerini almaktadır (Parveen, 2020: 120).

2.10.3. Çin'in Yapmış Olduğu Düzenlemeler

Çin ekonomisinin ve vergi sisteminin yolsuzlukla mücadele etme konusunda çok nitelikli olmadığı bilinmektedir. Bahsi geçen olay vergi toplama sistemini negatif olarak etkilemektedir. Hangi üründen ne kadar üretileceği, fazla üretim yapılmasının

engellenmesi ve az üretim sonucu kıtlıkların önüne geçilmesini amaçlamakla birlikte, hiyerarşik sistemin fazlalığı ve her kademedeki çalışan personelin menfaate dayanan ilişkiler sonucu devletin imalattan beklenen oranda vergi geliri elde edememesine sebep olmaktadır.

Bu uygulamaların çoğu negatif etkilerine rağmen maliye politikasındaki noksanlıkların önüne geçilmesi için Çin'in devlet girişimleri neticesinde desteklenmektedir. Çin'in idarecileri ve yetkilileri kanuni sınırlar, siyasi kısıtlamalar piyasa mekanizmaları tarafından kontrol edilemediğinden devletin iktisadi varlığı, ekonominin olmazsa olmazı haline gelmiştir. Bu olumsuzlukların neticesinde nitekim az vergi gelirleri bir problem olarak gözükmemektedir (Gamble, 2000: 17).

Çin'de yer alan gelir vergisi, daha büyük ekonomilerde katkı sağladığı düşünülen %30'luk kısmın aksine, devletin vergi kazancının yüzde ikisinden daha azını kapsamaktadır. Eksikliği gidermek için Pekin, bunun yerine kazancının yaklaşık %55'lik kısmının Katma Değer Vergisi mevzuatına dayanmaktadır. KDV, harcamaları vergilendirdiği ve tasarrufu desteklediği için genel olarak gelir vergisinden daha nitelikli görülmektedir (Gamble, 2000:19).

Çin vergi toplamada yaşanan sıkıntılar sonucunda; vergiden kaçınma ve vergi kaçırma işlemlerinin bir adım önüne geçebilmek adına bazı düzenlemeleri uygulamaya başlamıştır. Bu uygulamalardan biri General Anti Avoidance Rule (GAAR), vergiden kaçınma işlemlerinin önüne geçmeyi hedeflemektedir. Bahsi geçen GAAR hakkında ortaya çıkan en nitelikli değişiklik, yeni ve daha sert kaçınma karşıtı vergi yasalarının uygulamaya başlanması olmuştur. Bu kanunlar, transfer fiyatlandırması, vergi cenneti kullanımı, düşük sermaye kullanımı ve yabancı kontrollü firmaların kullanımı gibi alanlarda vergi düzenlemeleri yapılmasına imkan verilmektedir (Deloitte, 2013: 12).

GAAR'ı takip eden ikinci önde gelen değişiklik, State Administration of Taxation (SAT)'ın, vergi nizamına intibakı kolaylaştırmak için niteliğin artırılması olarak düşünülmektedir. Bu anlamda şirketlerin vergi düzenlemelerini ve faaliyetlerini şirketlerin hedeflerine bağlı olarak yeniden şekillendirmek veya yeniden vasıflandırmak suretiyle, şirketlerin haksız olarak almış olabileceği vergi kazançlarının önüne geçebilmek amaçlanmaktadır (Xu ve Diğ., 2011: 28).

2000'li yılların başından itibaren GAAR'ın uygulanmasının, Çin'deki kurumlar vergisinden kaçınmayı azaltmada önemli bir yer edindiği tespit edilmiştir. GAAR'ın uygulamaya geçilmesinin akabinde vergi kaçakçılığındaki azalma, yeni ve rijit vergi kanunlarının uygulamaya geçilmesine neden olduğu gözlenmektedir. GAAR, Çin'deki en büyük kurumlar vergisi reformu kapsamındadır. Bu sebeple uygulama neticelerinin pozitif olması, büyük önem atfetmektedir (Leung ve Diğ., 2019: 115).

Çin, dijital ekonomiye sahip büyük bir ülke olup, dijital ekonominin ulusötesi doğası, ilgili vergi sorunlarının tek bir ülke tarafından bağımsız olarak çözülmesini zorlaştırmaktadır. Bu bağlamda, Çin, OECD ve G20 gibi uluslararası vergi platformlarında aktif rol alarak vergi bilgisi paylaşımı, kâr transferi düzenlemeleri ve benzeri konularda diğer ülkelerle iş birliğini güçlendirebilir. Ayrıca, uluslararası vergi kurallarının oluşturulmasına katkıda bulunarak bu süreçte etkin bir aktör olabilir. Dijital ekonominin yol açtığı vergi matrahı erozyonu ve vergi yargısı anlaşmazlıkları gibi sorunlarla başa çıkmak, aynı zamanda hem yerli hem de yabancı işletmeler açısından vergi yükünün adil bir şekilde dağıtılmasını sağlamak, Çin'in vergi politikalarında önemli bir öncelik taşımaktadır (Song., 2025:285).

2.10.4. Rusya'nın Yapmış Olduğu Düzenlemeler

1990 yıllarda Rusya bankacılık, ekonomi, siyasi ve idari birçok alanlarda özelleştirme kapsamında düzenlemeler yapılmıştır. Bu vakıalara büyük nispette sermaye çıkışı ile birlikte hareket etmesi ülkenin yasa dışı yollarla sağlanan kazançla karşı savunmasız hale gelmesine sebep olmuştur (DeBoyrie ve Diğ., 2005: 250).

Rusya, Sovyet düzenin ortadan kalkmasıyla birlikte, süre gelen dönem boyunca geç kalmış vergi tahsilatlarından ve yaygın vergi kaçakçılığından dolayı zor dönemler geçirmiştir. Rus Vergi idarecileri vergi sisteminde yenilik yapma çalışmaları nispeten muvaffak olmuştur. Genel olarak mali çalışmalar kapsamında Rusya Federasyonu vergi affi uygulamıştır. (Alm ve Martinez-Vazquez, 2003: 165).

Rusya ekonomisinin karşısındaki en büyük sorunlardan biri, 1990'lar boyunca ülkeyi saran mali sıkıntının temel nedeni olan zayıf, etkisiz vergi sistemi olarak gösterilmektedir. Vergi idaresinin etkisizliği kayıt dışı sektörün gelişimini tetiklediğinden,

Rusya'da vergilendirme ve kayıt dışı ekonomik faaliyete yönelik araştırmalarda da artışlar görünmektedir (Yakovlev, 2001: 33).

Rusya mali disiplini açısından en büyük problemlerden biri 1990 yılların başından beri ülkenin ekonomik problemlerin ana nedeni zayıf, niteliksiz vergi sistemi olarak değerlendirilmektedir. Maliye yöneticilerinin etkisizliği kayıt dışı sektörün gelişimini tetiklediğinden, Rusya'da vergilendirme ve kayıt dışı ticari işlemlere yönelik çalışmalarda artışlara rastlanılmaktadır (Yakovlev, 2001: 33).

Mevcut şartlar altında Rusya'da bulunan vergi yönetimi 4,8 milyon kurum ve kuruluşu, 3,6 milyon şahsı girişimciyi ve 130 milyondan fazla şahsı ilgilendirmektedir. Yaklaşık 830 vergi mükellefinin idaresi, bir vergi sorumlusunu kapsamaktadır. Vergi mükelleflerinin çoğalması ekonomik düzenlemelerin karışıklığı, vergi harcamalarını da çoğaltmaktadır. Hkmet, her yıl bütçesinde bulunan vergilerden %0,8 oranında vergi idaresine yönelik bütçe ayırmaktadır. Bununla birlikte, gölge ekonomi seviyesi de büyük oranlarda ortaya çıkmaktadır (Aytkhozhina ve Miller, 2018: 12).

Vergi yöneticileri, yani Maliye Bakanlığı'nın, vergi ilişkilerinin tüm vergi mükelleflerince vergi kanunlarına uyulmasında ortaya çıkabilecek problemlerin denetlenmesini amaçlamaktadır. Bu nedenle vergi idaresi, kontrol önlemlerinin niteliğini arttırmak için yasalarda uygulanan veya teklif edilen değişimin etkilerini değerlendirmek ve tahmin etmek amacıyla vergi yapısının daha aktif bir şekilde gelişmesi ve takip edilmesini de uygulamaktadır. Bu kapsamda vergi idaresi, vergi münasebetlerinin şekil ve tarzlarına ilişkin olarak vergi yasalarının iyileştirilmesine yönelik tekliflerin hazırlanmasına, vergi tahsilatlarının hesaplanmasına ve vergi denetiminin iyileştirilmesine yardımcı olmaktadır (Konvisarova ve diğ., 2015: 80).

Rusya Federasyonu'ndaki vergi düzeni, Sovyet düzenin birçok özellikleri yar almaktadır. Daha nceki düzende, toplanan vergilerde haksızlık bulunmaktaydı vergiler daha çok alt gelir düzeyinden toplanmaktaydı, aynı zamanda vergi ödeyenler tam olarak ne kadar vergi ödediklerini bilememekteydiler. Vergi mükelleflerin azınlığı fiili vergi beyannamesi vermiş, hatta elde ettiği kazanç üzerinden hesaplamalarını yaparak vergisini ödemiştir. Bu vergi düzeni, vergi mükelleflerinde devlete karşı güvensizlik ve uyumsuzluk kültürü oluşmasına sebep olmuştur. Günümüzde de bu durumun varlığının devam ettiği

anlaşılmaktadır. Vergi mükellefleri, vergi yüklerinin keyfi bir şekilde dağıtımının yapıldığını ve devletin yolsuzlukla mücadele de yeterince ilgilenmediği eğilimindedirler. Bu nedenle, vergi mükelleflerinin pek çoğu vergi beyanında bulunmama, var olan kazançlarını düşük gösterme ve vergi ödemekten kaçınmaya eğilimli olarak faaliyetlerine devam etmektedirler (Alm, 2012: 56).

Rusya hükümeti ile ulusal ve uluslararası vergi sistemi arasındaki anlaşmalarını daha fazla geliştirmeden Rusya da ki vergi düzeninin iyiye gitmesinin olanaksız olarak değerlendirilmektedir. Rusya'nın OECD ve G20 kapsamında uluslararası vergi kaçakçılığına karşı tedbirlerin uygulamasına, aktif katılımı ve agresif vergi planlamasına aldığı önlemler nitekim pozitif neticeler vermekte ve devam etmesi düşünülmektedir. Bu düşüncedeki öncelikler, vergi konularında uluslararası düzeyde bilgi paylaşımı için ulusal mevzuat düzenlemelerinin yapılması ve daha da geliştirilmesi yönünde çalışmaların yapılmasının yanı sıra BEPS Eylem Planında oluşturulan bir önlem yasa tasarısının kademeli olarak uygulanmasıdır. Rusya'nın vergi kapsamında uluslararası ortaklıkları teşvik etmesi Rusya ve bazı ülkelerin vergi yöneticilerine somut yarar sağlaması umulmaktadır (Pogorletskiy, 2017: 40).

Son zamanlarda Rusya'da bu alanda yenilikler yapılmaya başlanmıştır. Uluslararası vergi anlaşmaları ağı daha da gelişme göstermektedir. Rusya OECD öncülüğünde hazırlanan "Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardım" sözleşmesini kabul edilmiştir.

3. MATERYAL VE YÖNTEM

Yapılan literatür taraması sonucunda, Börü (2021) tarafından geliştirilmiş olan Vergiden Kaçınma Ölçeği, uyarlanmış haliyle çalışmada kullanılmıştır. Söz konusu ölçeğin geçerlilik ve güvenirlik çalışmaları Börü (2021) tarafından gerçekleştirilmiş olup, ilgili çalışmada ölçeğin Cronbach Alpha değeri 0,718 olarak tespit edilmiştir. Börü'den alınan ölçek ifadeleri üzerinde gerçekleştirilen revizyonlar sonucunda, vergiden kaçınma ölçeğinin güvenirlik katsayısı olan Cronbach's Alpha (α) değeri 0,859 olarak hesaplanmıştır.

3.1. Araştırmanın Evreni ve Örneklemi

Araştırmanın evreni, Diyarbakır ilinde farklı sektörlerde küçük, orta ve büyük ölçekli faaliyet gösteren işletmelerin sahipleri ve yöneticilerinden oluşmaktadır. Bu evrenden yaklaşık 50.000 kişilik bir kitle belirlenmiş olup, bu kitleden 385 kişi anket değerlendirmesine dahil edilmiştir. Örneklem büyüklüğünün hesaplanmasında Börü'nün (2021: 126) oluşturduğu örneklemden yararlanılmıştır.

Araştırmanın evreninin Gaziantep genelinde Aralık/2022 döneminde gelir idaresi başkanlığın yayınlamış olduğu istatistiki verilere göre faaliyetine devam eden 22.613 tanesi kurumlar vergisi mükellefi bulunmakta, çalışmanın evreninin oldukça geniş çaplı olması ve gerçek neticelerin elde etme düzeyindeki zorluğu göz önünde bulundurularak araştırma Gaziantep ilinde uygulanmıştır. Söz konusu öteki sınırlılıklar, evreni oluşturan bireylerden seçilen örneklem grubunun büyüklüğü ve araştırma yöntemleri arasında yalnızca anket tekniğinin kullanılmış olmasıdır. Örneklem seçilirken kolayda örnekleme seçme yöntemine gidilmiştir. Bu çalışmada gerçekleştirilen analizler, IBM SPSS Statistics 23 paket programı kullanılarak yapılmıştır. Araştırma kapsamında 396 katılımcıya Google Forms aracılığıyla bir anket uygulanmıştır. Sonuç itibarıyla örneklemin evreni temsil ettiği temsil gücüne sahip olduğu söylenebilmektedir.

3.2. Veri Toplama Araçları

Çalışmada veri toplama tekniği olarak anket formu tercih edilmiştir. Ankette, demografik bilgilere yönelik 9 ifade ile Yasal Etki, Mesleki Yetkinlik, Tercih ve Eğilimler, Vergiden Kaçınma ve Vergi Kaçırma boyutlarını içeren, 5'li Likert tipi ölçek formatında

hazırlanmış toplam 47 ifade yer almaktadır. Bu ifadelerden oluşan "Vergiden Kaçınma Ölçeği", katılımcıların ilgili konulardaki algı ve tutumlarını değerlendirmek amacıyla kullanılmıştır. Bu ölçeğe ilişkin boyutlar "Yasal Etki", "Mesleki Yetkinlik", "Tercih ve Eğilimler", "Vergiden Kaçınma" ve "Vergi Kaçırma" olarak isimlendirilmiştir. Son bölümde ölçek için oluşturulan ifadelerin tümü 5'li Likert tipi (Kesinlikle Katılmıyorum=1, Kesinlikle Katılıyorum=5) puanlamasında olacak şekildedir.

Analizler kapsamında, öncelikli olarak veri setinde eksik ya da yanlış veri bulunup bulunmadığı kontrol edilmiştir. Bu adım, veri bütünlüğünü sağlamak ve analizlerin geçerliliğini artırmak amacıyla gerçekleştirilmiştir. Daha sonra demografik bilgiler ile literatürde geçerliği ispatlanarak boyutları belirlenmiş olan ölçek sorularının tanımlayıcı analizleri yapılmıştır. Araştırma kapsamında kullanılan ölçeğin literatürde kabul edilmiş ve geçerliliği daha önce analiz edilmiş olması nedeniyle, faktör analizi tekrar edilmemiştir. Bunun yerine, ölçeğin mevcut boyutları üzerinden yalnızca güvenirlik analizleri gerçekleştirilmiştir. Ayrıca, analiz sürecinde parametrik veya parametrik olmayan yöntemlerin kullanılmasına karar verebilmek amacıyla, katılımcıların verdikleri yanıtlara yönelik normallik testi uygulanmıştır.

Normallik testleri neticesinde, cevapların normal dağılım gösterdiği belirlenmiştir. Bu bulgu doğrultusunda, ilişkisel analizler kapsamında aşağıdaki yöntemler uygulanmıştır:

- İki kategoriden oluşan değişkenler ile ölçek boyutları arasındaki ilişkileri incelemek için parametrik fark testlerinden Bağımsız Örneklem T Testi yöntemi tercih edilmiştir.
- İki'den fazla kategoriye sahip değişkenler ile ölçek boyutları arasındaki ilişkilerin değerlendirilmesi amacıyla ise Tek Yönlü ANOVA yöntemi kullanılmıştır.

Bu yaklaşımlar, verilerin normal dağılım gösterdiği durumlarda parametrik testlerin daha güçlü ve güvenilir sonuçlar sağlaması nedeniyle tercih edilmiştir.

Tek Yönlü ANOVA sonuçlarına göre anlamlı farkların bulunması durumunda, bu farkların hangi gruplar arasında olduğunu belirlemek amacıyla Post-Hoc testleri gerçekleştirilmiştir. Son olarak, ölçeğin boyutları arasındaki ilişkileri incelemek için

parametrik bir korelasyon analizi olan Pearson Korelasyon Analizi yöntemi tercih edilmiştir.

Tüm analizlerde, anlamlılık düzeyi (p değeri) 0,05 olarak belirlenmiştir. Analiz bulguları, aşağıdaki şekilde değerlendirilmiştir:

- $p < 0,05$: İstatistiksel olarak anlamlı bir farkın bulunduğu kabul edilmiştir.
- $p \geq 0,05$: İstatistiksel olarak anlamlı bir farkın bulunmadığı değerlendirilmiştir.

Bu yaklaşım, analiz sonuçlarının bilimsel standartlara uygun şekilde yorumlanmasını sağlamakta ve istatistiksel hipotez testleri doğrultusunda güvenilir sonuçlar elde edilmesine olanak tanımaktadır.

3.3. Tanımlayıcı Bulgular

Tanımlayıcı bulgular kapsamında önce demografik bilgilerin dağılımına, daha sonra da ölçeğin boyutlarını oluşturan ifadeler verilen cevapların dağılımları ortaya konmuştur. Bu bağlamda katılımcıların demografik bilgilerine ilişkin tanımlayıcı bulgular Tablo 1’de olduğu gibidir.

Tablo 1. Demografik Bilgilere İlişkin Tanımlayıcı Bulgular

Demografik Bilgiler	Kategoriler	Sayı (n)	Oran (%)
Cinsiyet	Erkek	353	89,1
	Kadın	43	10,9
Yaş	20-30	27	6,8

	31-40	136	34,3
	41-50	181	45,7
	51 ve üstü	52	13,1
Eğitim durumu	İlköğretim	12	3,0
	Ortaöğretim	28	7,1
	Lise	11	2,8
	Ön Lisans (Meslek Yüksek Okulu)	22	5,6
	Lisans	253	63,9
	Lisansüstü	70	17,7
Toplam Faaliyet Süresi	5 yıldan az	65	16,4
	5- 10 yıl	110	27,8
	11-20 yıl	189	47,7
	21-30 yıl	32	8,1
İşletmenin	Gıda	52	13,1

Faaliyet Alanı	Tekstil	81	20,5
	Mobilya	20	5,1
	Metal-Plastik	81	20,5
	Otomotiv	46	11,6
	Diğer	116	29,3
İşletmenin Yıllık Cirosu	0-5.000.000 TL.	81	20,5
	5.000.001-15.000.000 TL.	78	19,7
	15.000.001-25.000.000 TL.	167	42,2
	25.000.001-35.000.000 TL.	70	17,7
Şirketteki Pozisyon	Finans Yöneticisi	9	2,3
	Genel Müdür	29	7,3
	İşletme Sahibi	17	4,3
	İşletme Sahibi ve Yöneticisi	28	7,1
	Kamu	12	3,0

	Kamu Emekli	19	4,8
	Mali Müşavir	282	71,2
Şirketin Bugüne Kadar Faydalandığı İstisnalar	İştirak Kazancı İstisnası	15	3,8
	Taşınmaz ve iştirak hissesi satış kazancı istisnası	1	0,3
	Yurt Dışı İştirak Kazancı İstisnası	1	0,3
	Diğer	64	16,2
	Hiçbiri	315	79,5

Tablo 1'e göre; katılımcıların 353 kişi (%89,1) erkek, 43 kişi (%10,9) kadın olduğunu beyan etmiş, 27 kişi (%6,8) kişi 20-30 yaş arasında, 136 kişi (%34,3) 31-40 yaş arasında, 181 kişi (%45,7) 41-50 yaş arasında, 52 kişi (%13,1) 51 kişi yaş ve üzerinde olduğunu beyan etmiştir.

12 kişi (%3,0) ilköğretim, 28 kişi (%7,1) ortaöğretim, 11 kişi (%2,8) lise, 22 kişisi (%5,6) ön lisans, 253 kişisi (%63,9) lisans ve 70 kişisi (%17,7) lisansüstü eğitim mezunu olduğunu beyan eden katılımcıların toplam faaliyet sürelerine bakıldığında, 65 kişi (%16,4) 5 yıldan az, 110 kişi (%27,8) 5-10 yıl, 189 kişi (%47,7) 11-20 yıl ve 32 kişi (%8,1) 21-31 yıl faaliyet gösterdiği görülmüştür.

Ayrıca, katılımcılardan 52 kişi (%13,1) gıda, 81 kişi (%20,5) tekstil, 20 kişi (%5,1) mobilya, 81 kişi (%20,5) metal-plastik, 46 kişi (%11,6) otomotiv ve 116 kişi (%29,3) diğer faaliyet alanlarında olduklarını beyan etmişler ve işletmelerin yıllık cirolarına bakıldığında, 81 kişi (%20,5) 0-5.000.000 TL arasında, 78 kişi (%19,7) 5000.001-15.000.000 TL

arasında, 167 kişi (%42,2) 15.000.001-25.000.000 TL arasında ve 70 kişi (%17,7) 25.000.001-35.000.000 TL arasında ciroya sahip olduğu görülmüştür.

Son olarak katılımcılardan; 9 kişi (%2,3) finans yöneticisi, 29 kişi (%7,3) genel müdür, 17 kişi (%4,3) işletme sahibi, 28 kişi (%7,1) işletme sahibi ve yöneticisi, 12 kişi (%3,0) kamuda çalıştığı, 19 kişi (%4,8) kamudan emekli olduğu ve 282 kişi (%71,2) mali müşavir olduğu görülmekle birlikte, bu katılımcıların şirketlerinin 15 kişi (%3,8) iştirak kazancı istisnasından, 1 kişi (%0,3) taşınmaz ve iştirak hissesi satış kazancı istisnasından, 1 kişi (%0,3) yurt dışı iştirak kazancı istisnasından ve 64 kişi (%16,2) diğer istisnalardan yararlanmasına karşın 315 kişi (%79,5) herhangi bir istisnadan yararlanmadığı görülmüştür.

Çalışma kapsamında kullanılan ölçeğin literatürdeki boyutları ve bu boyutlara ait ifadeler Tablo 2’de olduğu gibidir.

Tablo 2. Ölçeğin Boyutlarına İlişkin Bilgiler

Boyutlar	Boyutları Oluşturan Sorular	Sayı (n)
Yasal Etki	26-27-28	3
Mesleki Yetkinlik	23-24-25	3
Tercih ve Eğilimler	34-35	2
Vergiden Kaçınma	16-17	2
Vergi Kaçırma	13-14	2

Tablo 2’de Vergiden Kaçınma Ölçeğinin 5 boyutuna ait ifadelerin neler olduğu ve ifade sayısı belirtilmiştir.

Vergiden Kaçınma Ölçeğinin boyutlarını oluşturan ifadelere verilen cevapların maksimum, minimum, ortalama ve standart sapma değerleri Tablo 3’de olduğu gibidir.

Tablo 3. Vergiden Kaçınma Ölçeğinin İfadelerinin Tanımlayıcı Bulguları

İfadeler	n	Min.	Max.	Ort.	Std.Sap.
1. Ülkemizde vergi oranları yüksektir.	396	1	5	4,64	0,887
2. Devletin uyguladığı vergi politikası genel olarak adil değildir	396	1	5	4,52	0,896
3. İşletmelerin vergi yükü ağırdır	396	1	5	4,51	0,882
4. Alınan vergilerin doğru kanallara aktarıldığına inanıyorum	396	1	5	2,42	1,348
5. Olağanüstü dönemlerde yeni vergiler getirilebilir, oranlar artırılabilir	396	1	5	3,85	1,142
6. Olağanüstü dönemlerde devletin uyguladığı vergi politikalarını destekliyorum	396	1	5	3,77	1,092
7. Vergi cezaları yeterince caydırıcıdır.	396	1	5	2,33	1,554
8. Vergiyi düzenli ödemek, devlete bağlılığın sembollerindendir.	396	1	5	4,12	1,052
9. Ülkemizde herkes gelirine göre vergi ödemektedir.	396	1	5	2,10	1,456
10. Vergi borcunu ödemeyi devlet hizmetlerinden yararlanmak için gereklilik olarak görmekteyim.	396	1	5	4,15	0,930
11. Vergi affı, uzlaşma, indirim gibi yöntemler; vergi kaçırmanın önünü açmaktadır.	396	1	5	4,01	1,278
12. Az vergi ödemek için istisnalar kullanılması doğrudur.	396	1	5	3,87	1,229
13. Ülkemizde “Herkes vergi kaçırıyor, ben neden kaçırmayayım?” mantığı vardır.	396	1	5	4,03	1,146
14. Ülkemizde uygulanan vergi oranları hakkında bilgim vardır.	396	1	5	4,22	0,881

15. Aynı gelir grubunda olan diğer mükelleflere göre daha fazla vergi ödediğimi düşünüyorum.	396	1	5	4,05	0,952
16. Vergiden kaçınma, daha çok vergi erteleme yöntemlerine dayanmaktadır.	396	1	5	4,02	0,975
17. Vergiden kaçınma, vergi kanunlarında düzenlenen istisna ve muafiyetlerden yararlanmaktadır.	396	1	5	4,11	0,904
18. Vergiden kaçınma, kanunen kabul edilmeyen giderler ayrımını çok iyi yaparak indirilebilecek giderlerden doğru ve tam yararlanmaktadır.	396	1	5	4,09	0,813
19. Vergiden kaçınma, yeniden değerlendirme avantajından yararlanmaktadır.	396	1	5	4,00	0,967
20. Vergiden kaçınma, yatırımları vergilemenin olmadığı alanlara yönlendirmektir.	396	1	5	4,14	0,795
21. Vergiden kaçınma, Çeşitli leasing anlaşmaları yaparak hem finans sorununu çözmek hem de KDV ve kurumlar vergisinden muaf tutulmaktadır.	396	1	5	4,06	0,956
22. Vergiden kaçınma, Spor kulüplerine sponsorluk yapmaktır.	396	1	5	3,82	1,002
23. Vergiden kaçınmadan yararlanabilmek için muhasebeci ve mali müşavirler yeterlidir.	396	1	5	3,88	1,071
24. Vergiden kaçınma konusunda, genel standartlara göre eğitilmiş muhasebeci ve denetçiler yeterlidir	396	1	5	3,84	1,120
25. Vergi uygulamaları ve vergi oranları vergiden kaçınma yollarının aranmasına sebebiyet vermektedir.	396	1	5	4,20	0,806
26. Mevzuatın sürekli değişmesi vergiden kaçınma talebini arttırmaktadır.	396	1	5	4,13	0,837
27. Yasal yollardan daha az vergi ödemenin yollarını araştırarak vergiden kaçınırım.	396	1	5	3,90	1,094
28. Yasal yollardan daha az vergi ödemeye çalışmak rasyonel bir davranıştır.	396	1	5	4,02	0,982
29. Vergiden kaçındığımda rahatsız olurum.	396	1	5	3,23	1,576

30. Vergiden kaçınarak elde ettiğim kazancı yatırıma (istihdama) dönüştürürüm.	396	1	5	3,58	1,206
31. Vergiden kaçınarak elde ettiğim kazancı kişisel servetimi arttırmak için kullanırım.	396	1	5	3,68	1,235
32. Mali Müşavirimiz vergi yükünün azaltılması açısından elinden geleni yapmaktadır.	396	1	5	3,84	1,143
33. Mükellef olarak vergi yükünün ağırlığı nedeniyle daha az vergi ödemem için yollarını araştırırım.	396	2	5	4,27	0,696
34. Ekonomik kriz dönemlerinde vergi yükü nedeniyle vergiden kaçınmaya olan eğilimim daha fazla arttı.	396	1	5	4,17	0,915
35. Herhangi bir şey alırken daha fazla vergi ödememek için tercihim değişir.	396	1	5	3,89	1,011
36. Vergi Yükümlülüğünü zamanında ve eksiksiz yerine getiren mükellefler yetirince ödüllendirilmektedir.	396	1	5	3,64	1,264
37. Türkiye'nin başka bir ilinde, daha düşük vergi oranlarının uygulandığını bilsem, yatırım yerimi değiştiririm.	396	1	5	3,76	1,013
38. Vergi stopajındaki yükseklik yatırım kararlarımı olumsuz etkiler.	396	1	5	4,10	0,733
39. Gayrimenkul satın alırken tapu harcı, emlak vergisi gibi vergilerin düşük veya yüksek olması tercihim değişir.	396	1	5	4,11	0,743
40. Konut kiralama ve satışından elde edilen gelirlerin vergilendirilmesinde, konutun eşimle ortak mülkiyetim olması halinde daha az vergi ödeyeceğimi bilsem, tapuda ortak mülkiyet gösteririm.	396	1	5	3,92	0,941
41. Yatırım amaçlı ayırdığım parayı, hangi yatırım aracında (döviz, altın, hisse senedi, tahvil vs.) değerlendireceğimi düşünürken, bir tanesinde vergi stopajının yüksek olması kararımı olumsuz etkiler.	396	1	5	3,94	0,735
42. Vergi oranının düşük olduğu yatırım araçlarında paramı değerlendiririm.	396	1	5	4,02	0,717
43. Daha az vergi ödemek için yasalardaki boşluklardan yararlanmak, doğru bir davranıştır.	396	1	5	3,97	0,978

44. Daha az vergi ödemek için kanunlardaki vergi istisnalarından yararlanmak doğrudur.	396	1	5	4,09	0,850
45. Nakit ihtiyaç dönemlerinde vergi yükü oldukça ağır geliyor.	396	1	5	4,17	0,841
46. Vergi denetimlerinin az olması vergiden kaçınmaya sebep olmaktadır.	396	1	5	3,99	0,990
47. Kurumlar vergisi kanunlarında düzenlenen istisnalar hakkında yeterince bilgi sahibiyim	396	1	5	3,89	0,850

Tabloda 3’de görüldüğü üzere “Ülkemizde vergi oranları yüksektir.” ifadesine firma yetkilileri tarafından ortalama 4,64 oranla uygulanan mevcut vergi oranlarının çok fazla olduğu değerlendirilerek cevap verildiği belirtilmiştir. Yine, “İşletmelerin vergi yükü ağırdır.” Sorusuna firma yetkilileri verilen cevabın ortalama 4,51 oranla fazla vergi ödediklerinden yakınılmıştır. Öte yandan, “Mükellef olarak vergi yükünün ağırlığı nedeniyle daha az vergi ödemenin yollarını araştırırım.” İfadesine verilen cevabın 4,27 ortalama ile cevap vererek verginin firmalara yükledikleri fazla maliyet oluşturmaları nedeniyle vergiden kaçınmaya başvurabileceklerini açıkça ifade etmişlerdir.

Katılımcıların ölçeğin boyutlarına göre, ifadelere verdiği cevapların dağılımına ilişkin tanımlayıcı bulgular aşağıdaki tablolarda olduğu gibidir.

Tablo 4. Yasal Etki Boyutuna Ait İfadelere Verilen Cevapların Dağılımı

İfadeler	Cevaplar	Sayı (n)	Oran (%)
26. Mevzuatın sürekli değişmesi vergiden kaçınma talebini arttırmaktadır.	Kesinlikle Katılmıyorum	6	1,5
	Katılmıyorum	20	5,1
	Kararsızım	20	5,1

	Katılıyorum	221	55,8
	Kesinlikle Katılıyorum	129	32,6
27. Yasal yollardan daha az vergi ödemenin yollarını araştırarak vergiden kaçınırım	Kesinlikle Katılmıyorum	33	8,3
	Katılmıyorum	14	3,5
	Kararsızım	17	4,3
	Katılıyorum	226	57,1
	Kesinlikle Katılıyorum	106	26,8
28. Yasal yollardan daha az vergi ödemeye çalışmak rasyonel bir davranıştır.	Kesinlikle Katılmıyorum	28	7,1
	Katılmıyorum	19	4,8
	Kararsızım	239	60,4
	Katılıyorum	110	27,8
	Kesinlikle Katılıyorum	28	7,1

Vergi mükelleflerine mevzuatın sürekli değişmesi vergiden kaçınma talebini arttırmaktadır yargısı sorulduğunda; %55,8'inin (221 kişi) katılıyorum, %5,1'inin (20 kişi) katılmıyorum, %32,6'sının (129 kişi) kesinlikle katılıyorum, %1,5'inin (6 kişi) kesinlikle

katılmıyorum şeklinde cevapladığı tespit edilmiştir. Bu açıdan bakıldığında katılımcıların yaklaşık %88,4'ünün mevzuatın sürekli değişmesi vergiden kaçınma talebini arttırmakta olduğuna inandıkları değerlendirilebilir.

Bu bulgular, firma yetkililerinin büyük bir çoğunluğunun yasal yollarla daha az vergi ödemenin yollarını araştırarak vergiden kaçınma eğiliminde olduklarını göstermektedir. Verilere göre:

- Katılıyorum diyenlerin oranı %57,1 (226 kişi),
- Kesinlikle katılıyorum diyenlerin oranı %26,8 (106 kişi) olarak tespit edilmiştir.

Bu iki grubun toplamı, katılımcıların yaklaşık %83'ünün bu eğilimi benimsediğini ifade eder. Bunun yanında:

- Katılmıyorum diyenlerin oranı %3,5 (14 kişi),
- Kesinlikle katılmıyorum diyenlerin oranı %8,3 (33 kişi),
- Fikrim yok diyenlerin oranı ise %4,3 (17 kişi) olarak gözlemlenmiştir.

Bu sonuçlar, işletmelerin vergiden kaçınmayı yasal yollar çerçevesinde bir strateji olarak benimsediklerini ortaya koymaktadır. Ancak, bu durumun vergi politikaları üzerinde nasıl bir etkisi olduğu ve toplumda vergi bilincini nasıl şekillendirdiği ayrı bir değerlendirme konusu olabilir. Vergiden kaçınmanın yasal çerçevede kalsa da kamu gelirleri üzerindeki etkileri dikkate alınmalıdır.

Katılımcılara yasal yollardan daha az vergi ödemeye çalışmayı rasyonel bulup bulmadıklarının sorulduğunda; %27,8'inin (110 kişi) katılıyorum, %7,1'inin (28 kişi) katılmıyorum, %60,4'ünün (239 kişi) fikrim yok, %14,5'inin (56 kişi) kesinlikle katılıyorum ve %7,1'inin (28 kişi) kesinlikle katılmıyorum şeklinde cevapladığı tespit edilmiştir. Bu bağlamda katılımcıların yaklaşık %42,3'min yasal yollardan daha az vergi ödemeye çalışmayı rasyonel bulma konusunda kararsız kaldıkları sonucuna ulaşılabilir.

Tablo 5. Mesleki Yetkinlik Boyutuna Ait İfadelere Verilen Cevapların Dağılımı

İfadeler	Cevaplar	Sayı (n)	Oran (%)
23. Vergiden kaçınmadan yararlanabilmek için muhasebeci ve mali müşavirler yeterlidir.	Kesinlikle Katılmıyorum	24	6,1
	Katılmıyorum	29	7,3
	Kararsızım	23	5,8
	Katılıyorum	216	54,5
	Kesinlikle Katılıyorum	104	26,3
24. Vergiden kaçınma konusunda, genel standartlara göre eğitilmiş muhasebeci ve denetçiler yeterlidir.	Kesinlikle Katılmıyorum	24	6,1
	Katılmıyorum	39	9,8
	Kararsızım	24	6,1
	Katılıyorum	199	50,3
	Kesinlikle Katılıyorum	110	27,8
25. Vergi uygulamaları ve vergi oranları vergiden kaçınma yollarının aranmasına sebebiyet vermektedir.	Kesinlikle Katılmıyorum	12	3,0
	Katılmıyorum	8	2,0

	Kararsızım	0	0,0
	Katılıyorum	243	61,4
	Kesinlikle Katılıyorum	133	33,6

Verilere göre, katılımcıların yaklaşık %80'inin vergiden kaçınmadan yararlanabilmek için muhasebeci ve mali müşavirleri yeterli gördüğü anlaşılmaktadır. Dağılım şu şekildedir:

- Katılıyorum diyenlerin oranı: %54,5 (216 kişi),
- Kesinlikle katılıyorum diyenlerin oranı: %26,3 (104 kişi).

Bu iki grubun toplamı, muhasebeci ve mali müşavirlerin bu konuda yeterli görüldüğüne işaret etmektedir. Bunun yanında:

- Katılmıyorum diyenlerin oranı: %7,3 (29 kişi),
- Kesinlikle katılmıyorum diyenlerin oranı: %6,1 (24 kişi),
- Fikrim yok diyenlerin oranı: %5,8 (23 kişi) olarak tespit edilmiştir.

Bu sonuçlar, muhasebeci ve mali müşavirlerin, firmaların vergiden kaçınma stratejileri oluşturma ve uygulama süreçlerinde önemli bir role sahip olduğunu göstermektedir. Katılımcıların büyük çoğunluğunun bu uzmanları yeterli görmesi, mesleki yeterliliğin ve yasal çerçevede uzman rehberliğinin önemini vurgular niteliktedir. Bununla birlikte, az da olsa bu yeterliliği sorgulayan bir kesimin varlığı da dikkat çekicidir.

Bu bulgular, katılımcıların yaklaşık %78'inin, vergiden kaçınma konusunda genel standartlara göre eğitilmiş muhasebeci ve denetçileri yeterli bulduğunu göstermektedir. Cevapların dağılımı şu şekildedir:

- Katılıyorum diyenlerin oranı: %50,3 (199 kişi),

- Kesinlikle katılıyorum diyenlerin oranı: %27,8 (110 kişi).

Bu iki grubun toplamı, muhasebeci ve denetçilerin bu konuda yeterli olduğuna dair olumlu bir algının bulunduğunu ortaya koymaktadır. Bunun yanında:

- Katılmıyorum diyenlerin oranı: %9,8 (39 kişi),
- Kesinlikle katılmıyorum diyenlerin oranı: %6,1 (24 kişi),
- Fikrim yok diyenlerin oranı: %5,8 (23 kişi).

Sonuçlar, standartlara uygun eğitim almış muhasebeci ve denetçilerin, vergiden kaçınma stratejilerinde önemli bir role sahip olduğunu işaret etmektedir. Katılımcıların büyük çoğunluğu bu uzmanları yeterli görürken, azınlık bir kesim, yeterlilik konusunu sorgulamaktadır. Bu durum, eğitim standartlarının geliştirilmesi ve uzmanlık düzeyinin artırılmasının önemini de göstermektedir.

Katılımcılara vergi uygulamaları ve vergi oranları vergiden kaçınma yollarının aranmasına sebebiyet verip vermediği sorulduğunda; %61,4'ünün (243 kişi) katılıyorum, %2'sinin (8 kişi) katılmıyorum, %3'ünün (12 kişi) kesinlikle katılmıyorum, (0 kişi) fikrim yok ve %33,6'sının (110 kişi) kesinlikle katılıyorum şeklinde yanıt verdiği belirlenmiştir. Bu bakımdan katılımcıların yaklaşık %95'inin vergi uygulamaları ve vergi oranları vergiden kaçınma yollarının aranmasına sebebiyet verip vermediği sorulduğunda yeterli buldukları söylenebilir.

Tablo 6. Tercih ve Eğilimler Boyutuna Ait İfadelere Verilen Cevapların Dağılımı

İfadeler	Cevaplar	Sayı (n)	Oran (%)
34. Ekonomik kriz dönemlerinde vergi yükü nedeniyle vergiden kaçınmaya olan eğilimim daha fazla arttı.	Kesinlikle Katılmıyorum	14	3,5
	Katılmıyorum	11	2,8

	Kararsızım	21	5,3
	Katılıyorum	199	50,3
	Kesinlikle Katılıyorum	151	38,1
35. Herhangi bir şey alırken daha fazla vergi ödememek için tercihimizi değiştiririm.	Kesinlikle Katılmıyorum	12	3,0
	Katılmıyorum	40	10,1
	Kararsızım	33	8,3
	Katılıyorum	204	51,5
	Kesinlikle Katılıyorum	107	27,0

Katılımcılara ekonomik kriz dönemlerinde vergi yükü nedeniyle vergiden kaçınmaya olan eğilimim daha fazla artıp artmadığı sorulduğunda; %50,3'ünün (199 kişi) katılıyorum, %2,8'inin (11 kişi) katılmıyorum, %3,5'inin (14 kişi) kesinlikle katılmıyorum, %5,3'ünün (21 kişi) fikrim yok ve %38,1'inin (151 kişi) kesinlikle katılıyorum şeklinde cevapladığı tespit edilmiştir. Bu bağlamda katılımcıların yaklaşık %88'inin ekonomik kriz dönemlerinde vergi yükü nedeniyle vergiden kaçınmaya olan eğilim sorulduğunda vergiden kaçınmanın arttığı söylenebilir.

Katılımcılara herhangi bir şey alırken daha fazla vergi ödememek için tercihimizi değiştirip değiştirilmediği sorulduğunda; %51,5'inin (204 kişi) katılıyorum, %10,1'inin (40 kişi) katılmıyorum, %3'ünün (12 kişi) kesinlikle katılmıyorum, %8,3'ünün (33 kişi) fikrim yok ve %27'sinin (107 kişi) kesinlikle katılıyorum şeklinde cevapladığı tespit edilmiştir. Bu bağlamda katılımcıların yaklaşık %78'inin herhangi bir şey alırken daha

fazla vergi ödememek için tercihini değiştirip değiştirilmediği sorulduğunda mükelleflerin tercihlerinin değişebileceği söylenebilir.

Tablo 7. Vergiden Kaçınma Boyutuna Ait İfadelere Verilen Cevapların Dağılımı

İfadeler	Cevaplar	Sayı (n)	Oran (%)
16. Vergiden kaçınma, daha çok vergi erteleme yöntemlerine dayanmaktadır.	Kesinlikle Katılmıyorum	14	3,5
	Katılmıyorum	21	5,3
	Kararsızım	37	9,3
	Katılıyorum	195	49,2
	Kesinlikle Katılıyorum	129	32,6
17. Vergiden kaçınma, vergi kanunlarında düzenlenen istisna ve muafiyetlerden yararlanmaktır.	Kesinlikle Katılmıyorum	16	4,0
	Katılmıyorum	5	1,3
	Kararsızım	31	7,8
	Katılıyorum	211	53,3
	Kesinlikle Katılıyorum	133	33,6

Katılımcılara vergiden kaçınma, daha çok vergi erteleme yöntemlerine dayanıp dayanmadığı önermesi; %49,2'sinin (195 kişi) katılıyorum, %5,3'ünün (21 kişi)

katılmıyorum, %3,5'inin (14 kişi) kesinlikle katılmıyorum, %9,3'ünün (37 kişi) fikrim yok ve %32,6'sının (129 kişi) kesinlikle katılıyorum şeklinde cevapladığı tespit edilmiştir. Bu bağlamda katılımcıların yaklaşık %81'inin vergiden kaçınma, daha çok vergi erteleme yöntemlerine dayanıp dayanmadığı sorulduğunda mükelleflerin vergi ödemelerini ileri bir tarihe ertelemek istedikleri hemen hemen söylenebilir.

Katılımcılara vergiden kaçınma, vergi kanunlarında düzenlenen istisna ve muafiyetlerden yararlanıp yararlanmadığı sorulduğunda; %53,3'ünü (211 kişi) katılıyorum, %1,3'ünün (5 kişi) katılmıyorum, %4'ünün (16 kişi) kesinlikle katılmıyorum, %7,8'inin (31 kişi) fikrim yok ve %33,6'sının (133 kişi) kesinlikle katılıyorum şeklinde cevapladığı tespit edilmiştir. Bu bağlamda katılımcıların yaklaşık %86'sinin vergiden kaçınma, vergi kanunlarında düzenlenen istisna ve muafiyetlerden yararlanıp yararlanmadığı sorulduğunda mükelleflerin vergi ödemelerini ileri bir tarihe ertelemek istedikleri söylenebilir.

Tablo 8. Vergi Kaçırma Boyutuna Ait İfadelere Verilen Cevapların Dağılımı

İfadeler	Cevaplar	Sayı (n)	Oran (%)
13. Ülkemizde Herkes vergi kaçırıyor, ben neden kaçırmayayım mantığı vardır.	Kesinlikle Katılmıyorum	32	8,1
	Katılmıyorum	13	3,3
	Kararsızım	22	5,6
	Katılıyorum	172	43,4
	Kesinlikle Katılıyorum	157	39,6

14. Ülkemizde uygulanan vergi oranları hakkında bilgim vardır.	Kesinlikle Katılmıyorum	16	4,0
	Katılmıyorum	6	1,5
	Kararsızım	5	1,3
	Katılıyorum	216	54,5
	Kesinlikle Katılıyorum	153	38,6

Katılımcılara ülkemizde “Herkes vergi kaçırıyor, ben neden kaçırmayayım?” mantığı var mıdır? Şeklinde sorulduğunda; %43,4’ünün (172 kişi) katılıyorum, %3,3’ünün (13 kişi) katılmıyorum, %8,1’inin (32 kişi) kesinlikle katılmıyorum, %5,3’ünün (22 kişi) fikrim yok ve %39,6’sının (157 kişi) kesinlikle katılıyorum şeklinde cevapladığı tespit edilmiştir. Bu bağlamda katılımcıların yaklaşık %83’ünün ülkemizde “Herkes vergi kaçırıyor, ben neden kaçırmayayım?” mantığı vardır. Sorusu sorulduğunda mükelleflerin vergi kaçırma eğiliminde olduğu söylenebilir.

Katılımcılara ülkemizde uygulanan vergi oranları hakkında bilgim var olup olmadığı sorusu sorulduğunda; %54,5’inin (216 kişi) katılıyorum, %1,3’ünün (5 kişi) katılmıyorum, %1,5’inin (6 kişi) kesinlikle katılmıyorum, %1,3’ünün (5 kişi) fikrim yok ve %38,6’sının (153 kişi) kesinlikle katılıyorum şeklinde cevapladığı tespit edilmiştir. Bu bağlamda katılımcıların yaklaşık %93’ünün ülkemizde uygulanan vergi oranları hakkında bilgim var mı sorusu sorulduğunda mükelleflerin vergi oranları hakkında bilgisi olduğu söylenebilir.

3.4. Güvenirlilik Testleri

Çalışmada kullanılan ölçeğin literatürde geçerliliği analiz edildiği için ölçeğe sadece güvenirlilik testi yapılmış ve elde edilen bulgular Tablo 9’da belirtilmiştir.

Tablo 9. Güvenirlik Testi Bulguları

Boyutlar	Cronbach's Alpha (α)	Genel Cronbach's Alpha
Yasal Etki	0,783	0,859
Mesleki Yetkinlik	0,679	
Tercih ve Eğilimler	0,675	
Vergiden Kaçınma	0,724	
Vergi Kaçırma	0,430	

Tablo 9'daki Cronbach's Alpha (α) değerlerine dayanarak, ölçeğin farklı boyutlarının güvenilirlik düzeyi şu şekilde değerlendirilmiştir:

- Mesleki Yetkinlik, Tercih ve Eğilimler, Vergiden Kaçınma Boyutları:
 1. Cronbach's Alpha değeri $0.6 \leq \alpha < 0.7$ aralığında olduğundan, bu boyutlar kabul edilebilir düzeyde güvenilir olarak değerlendirilmiştir. Bu, ölçümlerin güvenilirlik açısından temel bir standardı karşıladığını gösterir.
- Yasal Etki ve Vergiden Kaçınma Boyutları:
 1. $0.7 \leq \alpha < 0.9$ aralığında bir değere sahiptir ve bu nedenle iyi düzeyde güvenilir olarak kabul edilmiştir. Bu durum, ölçümlerin güvenilirlik açısından yeterince sağlam olduğunu gösterir.
 2. Vergi Kaçırma Boyutu: Cronbach's Alpha değeri $\alpha < 0.5$ olduğundan, bu boyut zayıf güvenilirlik düzeyine sahiptir. Bu, bu boyutun ölçüm sonuçlarının güvenilirliği açısından sorgulanması gerektiğini gösterir.

3. Ölçeğin Genel Güvenirliği: Ölçeğin tamamı için $0.7 \leq \alpha < 0.9$ düzeyinde bir Cronbach's Alpha değeri bulunmuştur ve bu durum, ölçeğin genel olarak iyi düzeyde güvenilir olduğunu ifade eder.

Değerlendirme Kriterleri

- $0 \leq \alpha \leq 0.5$: Güvenilir değil.
- $0.5 \leq \alpha \leq 0.6$: Düşük düzeyde güvenilir.
- $0.6 \leq \alpha \leq 0.7$: Kabul edilebilir düzeyde güvenilir.
- $0.7 \leq \alpha \leq 0.9$: İyi düzeyde güvenilir.
- $\alpha > 0.9$: Çok iyi düzeyde güvenilir.

Tablo 9'un bulguları, ölçeğin genel olarak güvenilir olduğunu (iyi düzeyde) ve bazı boyutlarda güvenilirlik düzeyinin değişkenlik gösterdiğini ortaya koymaktadır. Ancak, Vergi Kaçırma boyutunun güvenilirlik düzeyinin düşük olması, bu boyutun ölçüm araçlarının gözden geçirilmesi gerektiğini göstermektedir (Astar ve Güriş, 2015).

3.5. Normallik Testi

Normallik testi, ölçeğin boyutlarını oluşturan ifadelere verilen cevapların normal dağılıma uygun olup olmadığını değerlendirmek için yapılır. Test sonucunda elde edilen veriler, dağılımın normal olup olmadığını belirlemek için genellikle Kolmogorov-Smirnov ve/veya Shapiro-Wilk testlerine dayanır.

Tablo 10. Normallik Testi Bulguları

Boyutlar	Kolmogorov-Smirnov	Shapiro Wilk	Çarpıklık (Skewness)	Basıklık (Kurtosis)
	P	P		

Yasal Etki	0,000	0,000	-1,137	1,936
Mesleki Yetkinlik	0,000	0,000	-0,825	0,328
Tercih ve Eğilimler	0,000	0,000	-1,200	1,979
Vergiden Kaçınma	0,000	0,000	-1,298	2,524
Vergi Kaçırma	0,000	0,000	-1,288	2,187

Normallik analizleri sonucunda, Kolmogorov-Smirnov ve Shapiro-Wilk testleri sonuçlarına göre, her iki ölçeğin tüm boyutlarının normal dağılıma uygun olmadığı ($p < 0,05$) tespit edilmiştir. Ancak, normallik değerlendirmesinde yalnızca bu testlerin sonuçlarına dayanmak yeterli değildir. Çarpıklık (skewness) ve basıklık (kurtosis) değerlerinin de incelenmesi gerekmektedir.

- Test Sonuçları: $p < 0,05$ olduğu durumlarda, dağılımın normal olmadığı sonucuna ulaşılabilir. Ancak, büyük örneklerde bu testlerin aşırı hassasiyet gösterebileceği unutulmamalıdır.
- Çarpıklık ve Basıklık Değerleri:
 - Çarpıklık değeri (skewness) sıfıra yakınsa, veri simetriktir.
 - Basıklık değeri (kurtosis) ise normal dağılım için genellikle -1 ile +1 arasında olmalıdır. Bu değerler normallik konusunda daha kapsamlı bir değerlendirme sağlar.

Tüm boyutlar için yapılan analizlerde normallik testi sonuçları dikkate alınmış, ancak daha doğru bir değerlendirme için çarpıklık ve basıklık değerlerinin de analiz edilmesi gerektiği vurgulanmıştır. Bu yaklaşım, dağılımın genel yapısını daha güvenilir bir şekilde yorumlamayı sağlar.

Literatürde bu konuda kabul gören yaklaşımlardan birine göre, Byrne (2010) ve Hair vd. (2010), çarpıklık ve basıklık değerlerinin belirli sınırlar içinde kalması durumunda verilerin normal dağıldığının kabul edilebileceğini belirtmektedir. Bu yaklaşıma göre:

- Çarpıklık ve basıklık değerleri yaklaşık olarak -2 ile +2 aralığında ise, veriler normal dağılıma uygun kabul edilebilir.
- Eğer bu kriterler sağlanıyorsa, parametrik testlerin kullanımı uygun olabilir; aksi durumda parametrik olmayan yöntemlere yönelmek gerekebilir.

Bu yöntem, özellikle büyük örneklem büyüklüklerinde, normallik testlerinin aşırı duyarlılığı nedeniyle ortaya çıkabilecek yanlış değerlendirmelerin önüne geçmek amacıyla kullanılmaktadır. Dolayısıyla, verilerin normalliğiyle ilgili nihai kararı verirken hem istatistiksel test sonuçları hem de çarpıklık ve basıklık değerleri bir bütün olarak ele alınmalıdır. Bu nedenle, çarpık değerinin -2 ile +2 arasında ve basıklık değerinin ise -7 ile +7 arasında olduğu durumlarda verilerin dağılımının normal kabul edilebileceği belirtildiğinden ve buna bağlı olarak parametrik yöntemlerle analizlere devam etmenin daha tutarlı sonuçlar vereceği öngörüldüğünden ifadeler verilen cevapların normal dağıldığına karar verilmiştir.

3.6. Fark Testleri

Ölçeklere verilen yanıtların normal dağılım gösterdiği tespit edildiğinden, tüm fark testlerinden parametrik yöntemler tercih edilmiştir. Bu doğrultuda

- Ölçeklerin boyutları ile iki kategorili demografik değişkenler arasındaki farklılıkları incelemek için Bağımsız Örneklem T Testi uygulanmıştır.
- İki'den fazla kategoriye sahip demografik değişkenlerle ölçek boyutları arasındaki farkları değerlendirmek amacıyla Tek Yönlü ANOVA yöntemi kullanılmıştır.
- Ayrıca, ikiden fazla kategoriden oluşan değişkenlere yönelik analizlerde anlamlı farklar tespit edilmesi durumunda, bu farkların hangi gruplar arasında olduğunu belirlemek için en uygun Post-Hoc testleri uygulanmıştır. Post-Hoc testleri, gruplar arasındaki farklılıkların detaylı bir şekilde incelenmesine olanak tanıyarak analiz sonuçlarının yorumlanabilirliğini artırmıştır.

Ölçeklere verilen cevapların normal dağıldığının görülmesi sebebiyle tüm fark testlerinde parametrik yöntemler kullanılmıştır. Bu kapsamda; ölçeklerin boyutları ile iki kategoriden oluşan demografik bilgiler arasındaki farkların görülebilmesi için Bağımsız Örneklem T Testi (Sincich, 1996), ikiden fazla kategoriden oluşan demografik bilgilere ilişkin farkların görülebilmesi için Tek Yönlü Anova (Hair vd., 1995) yöntemi uygulanmıştır (Turanlı ve Demirhan, 1997). Ayrıca ikiden fazla kategoriden oluşan değişkenlerle yapılan analizlerden elde edilen bulgularda anlamlı fark bulunması halinde farkın hangi değişkenler arasında olduğunu görebilmek için en uygun Post-Hoc testleri kullanılmıştır.



4. ARAŞTIRMA BULGULARI

Araştırmanın bu bölümünde katılımcıların demografik özelliklerinin incelenmesi daha sonrasında değişkenler ile demografik değişkenler arasında anlamlı bir fark olup, olmadığını belirlenmesi ve araştırmada yer alan değişkenler arası korelasyon analizi sonuçları yorumlanmış olup, araştırma kapsamında geliştirilen hipotezlerin analiz ve neticeleri birlikte kabul veya ret durumlarına değinilmiştir.

4.1. Bağımsız Örneklem T Testi Bulguları

Demografik değişkenlerden iki kategoriye sahip olan cinsiyet ile Vergiden Kaçınma Ölçeği boyutları arasındaki ilişkinin incelenmesi amacıyla, parametrik fark testlerinden biri olan Bağımsız Örneklem T Testi uygulanmıştır. Bu kapsamda elde edilen Bağımsız Örneklem T Testi bulguları, Tablo 11’de sunulmaktadır.

Tablo 11. Vergiden Kaçınma Ölçeğinin Boyutları ile Cinsiyet Değişkeni Arasındaki Bağımsız Örneklem T Testi Bulguları

Boyutlar	Cinsiyet	n	Ortalama	p
Yasal Etki	Kadın	353	4,0009	0,267
	Erkek	43	4,1473	
Mesleki Yetkinlik	Kadın	353	3,9726	0,979
	Erkek	43	3,9767	
Tercih ve Eğilimler	Kadın	353	4,0170	0,484
	Erkek	43	4,1395	

Vergiden Kaçınma	Kadın	353	4,0354	0,001
	Erkek	43	4,3140	
Vergi Kaçırma	Kadın	353	4,0694	0,000
	Erkek	43	4,6047	

Tablo 11'e göre: Vergiden Kaçınma Ölçeğinin sadece Vergiden Kaçınma ve Vergi Kaçırma boyutlarına verilen cevapların ortalamaları ile cinsiyet değişkeninin ortalama değerleri arasında istatistiki olarak anlamlı bir farklılaşma olduğu ($p < 0,05$) görülmüştür. Farklılaşmanın sebebi ise, erkek katılımcıların ölçeğin Vergiden Kaçınma ve Vergi Kaçırma boyutlarına ait ifadelerle verdikleri cevapların ortalama puanlarının kadınlara göre daha yüksek olmasıdır. Yani erkekler bu boyutları oluşturan sorulara, kadınlara göre daha fazla katıldıklarını ifade etmişlerdir.

4.2. Tek Yönlü Anova Testi Bulguları

Demografik bilgilerden ikiden fazla kategori halinde cevaplanmış olan Yaş, Eğitim Durumu, Toplam Faaliyet Süresi, İşletmenin Faaliyet Alanı, İşletmenin Yıllık Cirosu, Şirketteki Pozisyon ve Şirketin Bugüne Kadar Faydalandığı İstisnalar değişkenleri ile Vergiden Kaçınma Ölçeğinin boyutları arasındaki ilişkinin görülebilmesi için parametrik fark testlerinden birisi olan Tek Yönlü Anova Testi yapılmıştır.

Bu bağlamda Vergiden Kaçınma Ölçeğinin boyutları ile katılımcıların yaşları arasında yapılan Tek Yönlü Anova Testi bulguları Tablo 12'de olduğu gibidir.

Tablo 12. Vergiden Kaçınma Ölçeğinin Boyutları ile Yaş Değişkeni Arasındaki Tek Yönlü Anova Testi Bulguları

Boyutlar	Yaş Kategorileri	n	Ortalama	p	Post Hoc (Tukey)
----------	------------------	---	----------	---	------------------

Yasal Etki	20-30	27	3,4444	0,000	41-50> 31-40>
	31-40	136	4,0074		
	41-50	181	4,3370		
	51 ve üstü	52	3,2244		
Mesleki Yetkinlik	20-30	27	3,1358	0,000	20-30> 51 ve üstü
	31-40	136	4,0588		
	41-50	181	4,1492		
	51 ve üstü	52	3,5705		
Tercih ve Eğilimler	20-30	27	3,7407	0,000	31-40> 41-50> 20-30> 51 ve üstü
	31-40	136	4,0919		
	41-50	181	4,2293		
	51 ve üstü	52	3,3269		
Vergiden Kaçınma	20-30	27	3,4444	0,000	41-50> 31-40>
	31-40	136	4,2096		

	41-50	181	4,1077		20-30> 51 ve üstü
	51 ve üstü	52	3,8654		
Vergi Kaçırma	20-30	27	4,0370	0,000	
	31-40	136	4,2794		
	41-50	181	4,3232		
	51 ve üstü	52	3,0962		

Tablo 12'ye göre, katılımcıların yaşları ile Vergiden Kaçınma Ölçeğinin tüm boyutlarına verdikleri cevapların ortalamaları arasında istatistiki olarak anlamlı bir farklılaşma olduğu ($p < 0,05$) görülmüştür. Farklılaşmanın sebebinin detaylarına bakıldığında, ortaya çıkan farkın ortalamalardaki farktan kaynaklandığı görülmektedir. Ortalamaların yüksek olması, ifadelerle verilen cevapların katılıyorum eğilimli olunması anlamına gelmekte, düşük olması ise katılmıyorum eğiliminde olması anlamına gelmektedir. Bu bağlamda; katılımcıların daha çok 41-50 yaş arasında olanların cevaplarının ortalamalarında toplandığı anlaşılmıştır.

Yasal Etki, Mesleki Yetkinlik, Vergiden Kaçınma ve Vergi Kaçırma boyutlarında; 41-50 yaş arasında olanların cevaplarının ortalamalarının 31-40 yaş arasında olanlardan, 31-40 yaş arasında olanların cevaplarının ortalamalarının 20-30 yaş arasında olanlardan, 20-30 yaş arasında olanların cevaplarının ortalamalarının da 51 yaş ve üzeri olanların cevaplarının ortalamalarından daha yüksek olduğu görülmüştür. Katılımcıların 41-50 yaş arasında olanların cevaplarının ortalamalarının en yüksek ortalamalara sahip olduğu ifade edilmiştir. Bu durum, bu yaş grubunun hem mesleki deneyim açısından yetkinliğinin hem de vergiyle ilgili konularda bilgi veya farkındalığının yüksek olabileceğini gösterebilir.

Tercih ve eğilimler boyutunda ise; 31-40 yaş arasında olanların cevaplarının ortalamalarının 41-50 yaş arasında olanlardan, 41-50 yaş arasında olanların cevaplarının ortalamalarının 20-30 yaş arasında olanlardan, 20-30 yaş arasında olanların cevaplarının ortalamalarının da 51 yaş ve üzeri olanların cevaplarının ortalamalarından daha yüksek olduğu görülmüştür. Katılımcıların 31-40 yaş arasında en yüksek ortalamalara sahiptir. Bu durum, bireylerin bu yaş aralığında hem iş hayatında hem de özel hayatlarında daha aktif kararlar aldığı, tercihler ve eğilimlerde daha belirgin bir davranış sergilediği bir dönemi işaret edebilir.

Vergiden Kaçınma Ölçeğinin boyutları ile katılımcıların eğitim durumları arasında yapılan Tek Yönlü Anova Testi bulguları Tablo 13’de olduğu gibidir.

Tablo 13. Vergiden Kaçınma Ölçeğinin Boyutları ile Eğitim Durumu Değişkeni Arasındaki Tek Yönlü Anova Testi Bulguları

Boyutlar	Eğitim Durumu Kategorileri	n	Ortalama	p	Post Hoc (Tukey)
Yasal Etki	İlköğretim	12	1,6667	0,000	Lise> Lisansüstü> Lisans> Ortaöğretim> Ön Lisans> İlköğretim
	Ortaöğretim	28	3,3810		
	Lise	11	4,9091		
	Ön Lisans	22	2,9091		
	Lisans	253	4,1476		
	Lisansüstü	70	4,4095		
Mesleki	İlköğretim	12	3,0000	0,000	Lise>

Yetkinlik	Ortaöğretim	28	3,8690		Lisans>
	Lise	11	4,7576		Lisansüstü>
	Ön Lisans	22	2,7879		Ortaöğretim>
	Lisans	253	4,0448		İlköğretim>
	Lisansüstü	70	4,1714		Ön Lisans
Tercih ve Eğilimler	İlköğretim	12	1,5000	0,000	Lise>
	Ortaöğretim	28	4,5179		Ortaöğretim>
	Lise	11	4,6364		Lisans>
	Ön Lisans	22	3,3636		Lisansüstü>
	Lisans	253	4,1383		Ön Lisans>
	Lisansüstü	70	3,9929		İlköğretim
Vergiden Kaçınma	İlköğretim	12	3,5000	0,000	Lise>
	Ortaöğretim	28	3,9107		Lisansüstü>
	Lise	11	4,9091		Lisans>

	Ön Lisans	22	3,3636		Ortaöğretim>
	Lisans	253	4,0652		İlköğretim>
	Lisansüstü	70	4,3143		Ön Lisans
Vergi Kaçırma	İlköğretim	12	2,7500	0,000	Lise>
	Ortaöğretim	28	3,6250		Lisans>
	Lise	11	4,5455		Lisansüstü>
	Ön Lisans	22	3,4091		Ortaöğretim>
	Lisans	253	4,3123		Ön Lisans>
	Lisansüstü	70	4,0571		İlköğretim

Tablo 13'e göre, katılımcıların eğitim durumları ile Vergiden Kaçırma Ölçeğinin tüm boyutlarına verdikleri cevapların ortalamaları arasında istatistiki olarak anlamlı bir farklılaşma olduğu ($p<0,05$) görülmüştür. Farklılaşmanın sebebinin detaylarına bakıldığında; Bu sonuçlara göre değerlendirildiğinde eğitim seviyeleri ile yasal etki boyutu arasında doğrusal bir ilişki yoktur.

Yasal Etki boyutunda; lise mezunu olanların cevaplarının ortalamalarının lisansüstü mezunu olanların cevaplarının ortalamalarından, lisansüstü mezunu olanların cevaplarının ortalamalarının lisans mezun olanların cevaplarının ortalamalarından, lisans mezun olanların cevaplarının ortalamalarının ortaöğretim mezunu olanların cevaplarının ortalamalarından, ortaöğretim mezunu olanların cevaplarının ortalamalarının ön lisans mezunu olanların cevaplarının ortalamalarından ve ön lisans mezunu olanların cevaplarının

ortalamlarının ilköğretim mezunu olanların cevaplarının ortalamalarından daha yüksek olduğu görülmüştür. Lise mezunu olanların yasal düzenlemelere karşı daha az kaygı duyuyor olabilir.

Mesleki Yetkinlik boyutunda; lise mezunu olanların cevaplarının ortalamalarının lisans mezunu olanların cevaplarının ortalamalarından, lisans mezunu olanların cevaplarının ortalamalarının lisansüstü mezun olanların cevaplarının ortalamalarından, lisansüstü mezun olanların cevaplarının ortalamalarının ortaöğretim mezunu olanların cevaplarının ortalamalarından, ortaöğretim mezunu olanların cevaplarının ortalamalarının ilköğretim mezunu olanların cevaplarının ortalamalarından ve ilköğretim mezunu olanların cevaplarının ortalamalarının ön lisans mezunu olanların cevaplarının ortalamalarından daha yüksek olduğu görülmüştür. Bu sonuçlara göre değerlendirildiğinde eğitim seviyeleri ile mesleki yetkinlik boyutu arasında doğrudan bir ilişki yoktur.

Tercih ve Eğilimler boyutunda; lise mezunu olanların cevaplarının ortalamalarının ortaöğretim mezunu olanların cevaplarının ortalamalarından, ortaöğretim mezunu olanların cevaplarının ortalamalarının lisans mezun olanların cevaplarının ortalamalarından, lisans mezun olanların cevaplarının ortalamalarının lisansüstü mezunu olanların cevaplarının ortalamalarından, lisansüstü mezunu olanların cevaplarının ortalamalarının ilköğretim mezunu olanların cevaplarının ortalamalarından ve ilköğretim mezunu olanların cevaplarının ortalamalarının ön lisans mezunu olanların cevaplarının ortalamalarından daha yüksek olduğu görülmüştür. Daha düşük eğitim seviyelerine sahip bireylerin, tercihler ve eğilimlerde daha doğrudan ve kararlı yaklaşımlar sergilediği anlaşılmıştır.

Vergiden Kaçınma boyutunda; lise mezunu olanların cevaplarının ortalamalarının lisansüstü mezunu olanların cevaplarının ortalamalarından, lisansüstü mezunu olanların cevaplarının ortalamalarının lisans mezun olanların cevaplarının ortalamalarından, lisans mezun olanların cevaplarının ortalamalarının ortaöğretim mezunu olanların cevaplarının ortalamalarından, ortaöğretim mezunu olanların cevaplarının ortalamalarının ilköğretim mezunu olanların cevaplarının ortalamalarından ve ilköğretim mezunu olanların cevaplarının ortalamalarının ön lisans mezunu olanların cevaplarının ortalamalarından daha yüksek olduğu görülmüştür. Sonuçlar, bireylerin eğitim düzeyi arttıkça vergiden

kaçınma konusundaki algılarının ve tutumlarının daha düşük ortalamalara kaydığını ortaya koyuyor.

Vergi Kaçırma boyutunda; lise mezunu olanların cevaplarının ortalamalarının lisans mezunu olanların cevaplarının ortalamalarından, lisans mezunu olanların cevaplarının ortalamalarının lisansüstü mezun olanların cevaplarının ortalamalarından, lisansüstü mezun olanların cevaplarının ortalamalarının ortaöğretim mezunu olanların cevaplarının ortalamalarından, ortaöğretim mezunu olanların cevaplarının ortalamalarının ön lisans mezunu olanların cevaplarının ortalamalarından ve ön lisans mezunu olanların cevaplarının ortalamalarının ilköğretim mezunu olanların cevaplarının ortalamalarından daha yüksek olduğu görülmüştür. Lise mezunlarının vergi kaçırma konusunda daha katı bir tutum sergilediğini gösterebilir.

Vergiden Kaçınma Ölçeğinin boyutları ile katılımcıların işletmelerin toplam faaliyet süreleri arasında yapılan Tek Yönlü Anova Testi bulguları Tablo 14’de olduğu gibidir.

Tablo 14. Vergiden Kaçınma Ölçeğinin Boyutları ile Toplam Faaliyet Süresi Değişkeni Arasındaki Tek Yönlü Anova Testi Bulguları

Boyutlar	Faaliyet Süresi Kategorileri	n	Ortalama	p	Post Hoc (Tukey)
Yasal Etki	5 yıldan az	65	4,3282	0,000	5 yıldan az> 5-10 yıl> 11-20 yıl> 21-30 yıl
	5-10 yıl	110	4,1000		
	11-20 yıl	189	4,0899		
	21-30 yıl	32	2,6667		
Mesleki	5 yıldan az	65	4,3385	0,000	

Yetkinlik	5-10 yıl	110	4,0485		
	11-20 yıl	189	3,9312		
	21-30 yıl	32	3,2188		
Tercih ve Eğilimler	5 yıldan az	65	4,3231	0,000	
	5-10 yıl	110	4,0909		
	11-20 yıl	189	3,9815		
	21-30 yıl	32	3,5156		
Vergiden Kaçınma	5 yıldan az	65	4,5615	0,000	
	5-10 yıl	110	4,1909		
	11-20 yıl	189	4,0026		
	21-30 yıl	32	3,0000		
Vergi Kaçırma	5 yıldan az	65	4,4462	0,000	
	5-10 yıl	110	4,3273		
	11-20 yıl	189	4,1746		

	21-30 yıl	32	2,5156		
--	-----------	----	--------	--	--

Tablo 14'e göre, katılımcıların işletmelerinin toplam faaliyet süreleri ile Vergiden Kaçınma Ölçeğinin tüm boyutlarına verdikleri cevapların ortalamaları arasında istatistiki olarak anlamlı bir farklılaşma olduğu ($p < 0,05$) görülmüştür. Farklılaşmanın sebebinin detaylarına bakıldığında; ölçeğin tüm boyutlarında faaliyet süresi 5 yıldan az olanların cevaplarının ortalamalarının 5-10 yıl olanların cevaplarının ortalamalarından, 5-10 yıl olanların cevaplarının ortalamalarının 11-20 yıl olanların cevaplarının ortalamalarından, 11-20 yıl olanların cevaplarının ortalamalarının ise 21-30 yıl olanların cevaplarının ortalamalarından daha yüksek olduğu görülmüştür. En yüksek ortalamalara sahiptir. Yeni işletmeler, finansal zorluklar ve piyasa baskıları nedeniyle vergiden kaçınmayı daha cazip veya kaçınılmaz bir strateji olarak görebilir. Yasal düzenlemelere tam uyum sağlamanın maliyetli görülmesi de bu eğilimi artırabilir.

Vergiden Kaçınma Ölçeğinin boyutları ile katılımcıların faaliyet alanları arasında yapılan Tek Yönlü Anova Testi bulguları Tablo 15'de olduğu gibidir.

Tablo 15. Vergiden Kaçınma Ölçeğinin Boyutları ile Faaliyet Alanları Değişkeni Arasındaki Tek Yönlü Anova Testi Bulguları

Boyutlar	Faaliyet Alanları Kategorileri	n	Ortalama	p	Post Hoc (Tukey)
Yasal Etki	Gıda	52	4,0962	0,000	Otomotiv>
	Tekstil	81	4,0782		Metal-Plastik>
	Mobilya	20	4,0833		Gıda>
	Metal-plastik	81	4,3580		Mobilya>
					Tekstil>

	Otomotiv	46	4,6087		Diğer
	Diğer	116	3,4540		
Mesleki Yetkinlik	Gıda	52	4,3205	0,000	Otomotiv>
	Tekstil	81	4,1070		Metal-Plastik>
	Mobilya	20	4,0833		Gıda>
	Metal-plastik	81	4,4403		Tekstil>
	Otomotiv	46	4,4420		Mobilya>
	Diğer	116	3,1925		Diğer
Tercih ve Eğilimler	Gıda	52	4,3077	0,000	Tekstil>
	Tekstil	81	4,3704		Gıda>
	Mobilya	20	4,2500		Mobilya>
	Metal-plastik	81	4,2469		Metal-Plastik>
	Otomotiv	46	4,0978		Otomotiv>
	Diğer	116	3,4526		Diğer

Vergiden Kaçınma	Gıda	52	4,4712	0,000	Otomotiv>
	Tekstil	81	4,2963		Gıda>
	Mobilya	20	4,0000		Tekstil>
	Metal-plastik	81	4,1173		Metal-Plastik>
	Otomotiv	46	4,5761		Mobilya>
	Diğer	116	3,4957		Diğer
Vergi Kaçırma	Gıda	52	4,4327	0,000	Tekstil>
	Tekstil	81	4,4444		Gıda>
	Mobilya	20	4,1250		Otomotiv>
	Metal-plastik	81	4,3086		Metal-Plastik>
	Otomotiv	46	4,4130		Mobilya>
	Diğer	116	3,5302		Diğer

Tablo 15'e göre, katılımcıların faaliyet alanları ile Vergiden Kaçınma Ölçeğinin tüm boyutlarına verdikleri cevapların ortalamaları arasında istatistiki olarak anlamlı bir farklılaşma olduğu ($p < 0,05$) görülmüştür. Farklılaşmanın sebebinin detaylarına bakıldığında;

Yasal Etki boyutunda; faaliyet alanı otomotiv olanların cevaplarının ortalamalarının metal-plastik olanların cevaplarının ortalamalarından, metal-plastik olanların cevaplarının ortalamalarının gıda olanların cevaplarının ortalamalarından, gıda olanların cevaplarının ortalamalarının mobilya olanların cevaplarının ortalamalarından, mobilya olanların cevaplarının ortalamalarının tekstil olanların cevaplarının ortalamalarından ve tekstil olanların cevaplarının ortalamalarının diğer olanların cevaplarının ortalamalarından daha yüksek olduğu görülmüştür. Bu durum, otomotiv sektörünün yasal düzenlemelere karşı daha hassas veya daha yoğun bir algıya sahip olduğunu gösterebilir.

Mesleki Yetkinlik boyutunda; faaliyet alanı otomotiv olanların cevaplarının ortalamalarının metal-plastik olanların cevaplarının ortalamalarından, metal-plastik olanların cevaplarının ortalamalarının gıda olanların cevaplarının ortalamalarından, gıda olanların cevaplarının ortalamalarının tekstil olanların cevaplarının ortalamalarından, tekstil olanların cevaplarının ortalamalarının mobilya olanların cevaplarının ortalamalarından ve mobilya olanların cevaplarının ortalamalarının diğer olanların cevaplarının ortalamalarından daha yüksek olduğu görülmüştür.

Tercih ve Eğilimler boyutunda; faaliyet alanı tekstil olanların cevaplarının ortalamalarının gıda olanların cevaplarının ortalamalarından, gıda olanların cevaplarının ortalamalarının mobilya olanların cevaplarının ortalamalarından, mobilya olanların cevaplarının ortalamalarının metal-plastik olanların cevaplarının ortalamalarından, metal-plastik olanların cevaplarının ortalamalarının otomotiv olanların cevaplarının ortalamalarından ve otomotiv olanların cevaplarının ortalamalarının diğer olanların cevaplarının ortalamalarından daha yüksek olduğu görülmüştür.

Vergiden Kaçınma boyutunda; faaliyet alanı otomotiv olanların cevaplarının ortalamalarının gıda olanların cevaplarının ortalamalarından, gıda olanların cevaplarının ortalamalarının tekstil olanların cevaplarının ortalamalarından, tekstil olanların cevaplarının ortalamalarının metal-plastik olanların cevaplarının ortalamalarından, metal-plastik olanların cevaplarının ortalamalarının mobilya olanların cevaplarının ortalamalarından ve mobilya olanların cevaplarının ortalamalarının diğer olanların cevaplarının ortalamalarından daha yüksek olduğu görülmüştür.

Vergi Kaçırma boyutunda; faaliyet alanı tekstil olanların cevaplarının ortalamalarının gıda olanların cevaplarının ortalamalarından, gıda olanların cevaplarının ortalamalarının otomotiv olanların cevaplarının ortalamalarından, otomotiv olanların cevaplarının ortalamalarının metal-plastik olanların cevaplarının ortalamalarından, metal-plastik olanların cevaplarının ortalamalarının mobilya olanların cevaplarının ortalamalarından ve mobilya olanların cevaplarının ortalamalarının diğer olanların cevaplarının ortalamalarından daha yüksek olduğu görülmüştür. Tekstil sektörü, genellikle yoğun rekabet, değişken pazar dinamikleri ve maliyet yönetimi baskıları nedeniyle vergi kaçırmaya daha yatkın bir algı göstermektedir.

Vergiden Kaçırma Ölçeğinin boyutları ile katılımcıların işletmelerinin yıllık ciroları arasında yapılan Tek Yönlü Anova Testi bulguları Tablo 16’da olduğu gibidir.

Tablo 16. Vergiden Kaçırma Ölçeğinin Boyutları ile Yıllık Ciro Değişkeni Arasındaki Tek Yönlü Anova Testi Bulguları

Boyutlar	Yıllık Ciro Kategorileri	n	Ortalama	p	Post Hoc (Tukey)
Yasal Etki	0-5.000.000 TL.	81	3,3827	0,000	5.000.001-15.000.000>
	5.000.001-15.000.000 TL.	78	4,4145		15.000.001-25.000.000>
	15.000.001-25.000.000 TL.	167	4,2335		25.000.001-35.000.000>
	25.000.001-35.000.000 TL.	70	3,7905		0-5.000.000
Mesleki	0-5.000.000 TL.	81	3,1975	0,000	15.000.001-

Yetkinlik	5.000.001- 15.000.000 TL.	78	4,0641		25.000.000>
	15.000.001- 25.000.000 TL.	167	4,2794		5.000.001- 15.000.000>
	25.000.001- 35.000.000 TL.	70	4,0381		25.000.001- 35.000.000>
Tercih ve Eğilimler	0-5.000.000 TL.	81	3,6975	0,000	0-5.000.000
	5.000.001- 15.000.000 TL.	78	4,3333		5.000.001- 15.000.000>
	15.000.001- 25.000.000 TL.	167	4,2365		15.000.001- 25.000.000>
	25.000.001- 35.000.000 TL.	70	3,5857		0-5.000.000> 25.000.001- 35.000.000
Vergiden Kaçınma	0-5.000.000 TL.	81	3,6481	0,000	15.000.001- 25.000.000>
	5.000.001- 15.000.000 TL.	78	3,9551		25.000.001- 35.000.000>
	15.000.001- 25.000.000 TL.	167	4,3293		5.000.001- 15.000.000>
	25.000.001-	70	4,0429		0-5.000.000

	35.000.000 TL.				
Vergi Kaçırma	0-5.000.000 TL.	81	3,5370	0,000	5.000.001-15.000.000>
	5.000.001-15.000.000 TL.	78	4,4359		15.000.001-25.000.000>
	15.000.001-25.000.000 TL.	167	4,3473		25.000.001-35.000.000>
	25.000.001-35.000.000 TL.	70	3,9429		0-5.000.000

Tablo 16'ya göre, katılımcıların işletmelerinin yıllık ciroları ile Vergiden Kaçırma Ölçeğinin tüm boyutlarına verdikleri cevapların ortalamaları arasında istatistiki olarak anlamlı bir farklılaşma olduğu ($p<0,05$) görülmüştür. Farklılaşmanın sebebinin detaylarına bakıldığında;

Yasal Etki ve Vergi Kaçırma boyutlarında; yıllık cirosu 5.000.001-15.000.000 TL. olanların cevaplarının ortalamalarının 15.000.001-25.000.000 TL. olanların cevaplarının ortalamalarından, 15.000.001-25.000.000 TL. olanların cevaplarının ortalamalarının 25.000.001-35.000.000 TL. olanların cevaplarının ortalamalarından, 25.000.001-35.000.000 TL. olanların cevaplarının ortalamalarının 0-5.000.000 TL. olanların cevaplarının ortalamalarından daha yüksek olduğu görülmüştür. 5.000.001 - 15.000.000 TL Cirosu Olan İşletmeler en yüksek ortalamaya sahiptir. Bu gruptaki işletmeler, yasal düzenlemelere karşı daha hassas bir algıya sahip olabilir. Orta ölçekli işletmeler genellikle büyüme sürecinde olduğundan, yasal yükümlülüklerin etkisini daha fazla hissedebilirler.

Mesleki Yetkinlik boyutunda; yıllık cirosu 15.000.001-25.000.000 TL. olanların cevaplarının ortalamalarının 5.000.001-15.000.000 TL. olanların cevaplarının ortalamalarından, 5.000.001-15.000.000 TL. olanların cevaplarının ortalamalarının 25.000.001-35.000.000 TL. olanların cevaplarının ortalamalarından, 25.000.001-

35.000.000 TL. olanların cevaplarının ortalamalarının 0-5.000.000 TL. olanların cevaplarının ortalamalarından daha yüksek olduğu görülmüştür. Orta ölçekli işletmeler, büyüme sürecinde olduklarından mesleki yetkinliklerini geliştirmek için daha fazla çaba gösterebilir. Bu, onların mesleki yetkinlik algısının daha yüksek olmasını sağlar.

Tercih ve Eğilimler boyutunda; yıllık cirosu 5.000.001-15.000.000 TL. olanların cevaplarının ortalamalarının 15.000.001-25.000.000 TL. olanların cevaplarının ortalamalarından, 15.000.001-25.000.000 TL. olanların cevaplarının ortalamalarının 0-5.000.000 TL. olanların cevaplarının ortalamalarından, 0-5.000.000 TL. olanların cevaplarının ortalamalarının 25.000.001-35.000.000 TL. olanların cevaplarının ortalamalarından daha yüksek olduğu görülmüştür.

Vergiden Kaçınma boyutunda; yıllık cirosu 15.000.001-25.000.000 TL. olanların cevaplarının ortalamalarının 25.000.001-35.000.000 TL. olanların cevaplarının ortalamalarından, 25.000.001-35.000.000 TL. olanların cevaplarının ortalamalarının 5.000.001-15.000.000 TL. olanların cevaplarının ortalamalarından, 5.000.001-15.000.000 TL. olanların cevaplarının ortalamalarının 0-5.000.000 TL. olanların cevaplarının ortalamalarından daha yüksek olduğu görülmüştür. 15.000.001-25.000.000 TL. Ciro Olan İşletmeler en yüksek ortalamaya sahiptir. Bu gruptaki işletmeler, büyüme sürecinde oldukları için vergi kaçınmayı maliyet yönetimi ve rekabet avantajı sağlama aracı olarak görmektedir.

Vergiden Kaçınma Ölçeğinin boyutları ile katılımcıların şirketlerindeki pozisyonu arasında yapılan Tek Yönlü Anova Testi bulguları Tablo 17’de olduğu gibidir.

Tablo 17. Vergiden Kaçınma Ölçeğinin Boyutları ile Şirketteki Pozisyon Değişkeni Arasındaki Tek Yönlü Anova Testi Bulguları

Boyutlar	Şirketteki Pozisyon Kategorileri	n	Ortalama	p	Post Hoc (Tukey)
Yasal	Finans Yöneticisi	9	4,0000	0,000	Mali Müşavir>

Etki	Genel Müdür	29	3,5747		İşletme Sahibi ve Yöneticisi> Finans Yöneticisi> Kamu Emekli> Genel Müdür> İşletme Sahibi> Kamu
	İşletme Sahibi	17	3,3333		
	İşletme Sahibi ve Yöneticisi	28	4,0714		
	Kamu	12	1,6667		
	Kamu Emekli	19	3,7719		
	Mali Müşavir	282	4,2151		
Mesleki Yetkinlik	Finans Yöneticisi	9	4,0000	0,000	Kamu Emekli> Mali Müşavir> İşletme Sahibi ve Yöneticisi> Finans Yöneticisi> İşletme Sahibi> Kamu> Genel Müdür
	Genel Müdür	29	2,8276		
	İşletme Sahibi	17	3,3922		
	İşletme Sahibi ve Yöneticisi	28	4,0476		
	Kamu	12	3,0000		
	Kamu Emekli	19	4,2281		
Mali Müşavir	282	4,1418			

Tercih ve Eğilimler	Finans Yöneticisi	9	4,0000	0,000	İşletme Sahibi ve Yöneticisi> Kamu Emekli> Mali Müşavir> Finans Yöneticisi> İşletme Sahibi> Genel Müdür> Kamu
	Genel Müdür	29	2,8103		
	İşletme Sahibi	17	3,2647		
	İşletme Sahibi ve Yöneticisi	28	4,5536		
	Kamu	12	1,5000		
	Kamu Emekli	19	4,3158		
	Mali Müşavir	282	4,2394		
Vergiden Kaçınma	Finans Yöneticisi	9	3,0000	0,000	Kamu Emekli> Mali Müşavir
	Genel Müdür	29	3,8793		
	İşletme Sahibi	17	3,7059		
	İşletme Sahibi ve Yöneticisi	28	3,6071		
	Kamu	12	3,5000		
Kamu Emekli	19	4,6579			

	Mali Müşavir	282	4,1702		
Vergi Kaçırma	Finans Yöneticisi	9	4,5000	0,000	Finans Yöneticisi> Mali Müşavir> Kamu Emekli> İşletme Sahibi ve Yöneticisi> Genel Müdür> İşletme Sahibi> Kamu
	Genel Müdür	29	3,7069		
	İşletme Sahibi	17	3,3824		
	İşletme Sahibi ve Yöneticisi	28	3,7679		
	Kamu	12	2,7500		
	Kamu Emekli	19	3,8421		
	Mali Müşavir	282	4,3174		

Tablo 17'ye göre, katılımcıların şirketlerindeki pozisyonları ile Vergiden Kaçırma Ölçeğinin tüm boyutlarına verdikleri cevapların ortalamaları arasında istatistiki olarak anlamlı bir farklılaşma olduğu ($p < 0,05$) görülmüştür. Farklılaşmanın sebebinin detaylarına bakıldığında;

Yasal Etki boyutunda; şirketteki pozisyonu kamu emeklisi mali müşavir olanların cevaplarının ortalamalarının işletme sahibi ve yöneticisi olanların cevaplarının ortalamalarından, işletme sahibi ve yöneticisi olanların cevaplarının ortalamalarının finans yöneticisi olanların cevaplarının ortalamalarından, finans yöneticisi olanların cevaplarının ortalamalarının kamu emeklisi olanların cevaplarının ortalamalarından, kamu emeklisi olanların cevaplarının ortalamalarının genel müdür olanların cevaplarının ortalamalarından, genel müdür olanların cevaplarının ortalamalarının işletme sahibi olanların cevaplarının ortalamalarından ve işletme sahibi olanların cevaplarının ortalamalarının kamuda olanların cevaplarının ortalamalarından daha yüksek olduğu

görülmüştür. Kamu Emeklisi Mali Müşavir en yüksek ortalamaya sahiptir. Kamu emeklisi mali müşavirler, hem geçmişteki kamu tecrübelerinden hem de yasal mevzuata hakimiyetlerinden dolayı yasal düzenlemeleri daha fazla dikkate alabilir ve bu düzenlemelerin etkisini daha yüksek algılayabilir.

Mesleki Yetkinlik boyutunda; şirketteki pozisyonu kamu emeklisi olanların cevaplarının ortalamalarının mali müşavir olanların cevaplarının ortalamalarından, mali müşavir olanların cevaplarının ortalamalarının işletme sahibi ve yöneticisi olanların cevaplarının ortalamalarından, işletme sahibi ve yöneticisi olanların cevaplarının ortalamalarının finans yöneticisi olanların cevaplarının ortalamalarından, finans yöneticisi olanların cevaplarının ortalamalarının işletme sahibi olanların cevaplarının ortalamalarından, işletme sahibi olanların cevaplarının ortalamalarının kamu olanların cevaplarının ortalamalarından ve kamu çalışanı olanların cevaplarının ortalamalarının genel müdür olanların cevaplarının ortalamalarından daha yüksek olduğu görülmüştür.

Tercih ve Eğilimler boyutunda; şirketteki pozisyonu işletme sahibi ve yöneticisi olanların cevaplarının ortalamalarının kamu emeklisi olanların cevaplarının ortalamalarından, kamu emeklisi olanların cevaplarının ortalamalarının mali müşavir olanların cevaplarının ortalamalarından, mali müşavir olanların cevaplarının ortalamalarının finans yöneticisi olanların cevaplarının ortalamalarından, finans yöneticisi olanların cevaplarının ortalamalarının işletme sahibi olanların cevaplarının ortalamalarından, işletme sahibi olanların cevaplarının ortalamalarının genel müdür olanların cevaplarının ortalamalarından ve genel müdür olanların cevaplarının ortalamalarının kamu çalışanı olanların cevaplarının ortalamalarından daha yüksek olduğu görülmüştür.

Vergiden Kaçınma boyutunda; şirketteki pozisyonu kamu emeklisi olanların cevaplarının ortalamalarının mali müşavir olanların cevaplarının ortalamalarından daha yüksek olduğu görülmüştür.

Vergi Kaçırma boyutunda; şirketteki pozisyonu finans yöneticisi olanların cevaplarının ortalamalarının mali müşavir olanların cevaplarının ortalamalarından, mali müşavir olanların cevaplarının ortalamalarının kamu emeklisi olanların cevaplarının ortalamalarından, kamu emeklisi olanların cevaplarının ortalamalarının işletme sahibi ve

yöneticisi olanların cevaplarının ortalamalarından, işletme sahibi ve yöneticisi olanların cevaplarının ortalamalarından genel müdür olanların cevaplarının ortalamalarından, genel müdür olanların cevaplarının ortalamalarından işletme sahibi olanların cevaplarının ortalamalarından ve işletme sahibi olanların cevaplarının ortalamalarından kamu çalışanı olanların cevaplarının ortalamalarından daha yüksek olduğu görülmüştür. Finans Yöneticileri en yüksek ortalamaya sahiptir. Finans yöneticileri, şirketlerin mali işlemleri ve vergi yükümlülüklerini doğrudan yönettikleri için, vergi kaçırma algısı konusunda daha fazla farkındalık ve sorumluluğa sahip olabilir. Vergi düzenlemelerinin şirket maliyetleri üzerindeki etkisini en yakından deneyimleyen grup olmaları nedeniyle bu konuda daha yüksek bir algıya sahip olmaları beklenir.

Vergiden Kaçınma Ölçeğinin boyutları ile katılımcıların yararlandıkları istisnalar arasında yapılan Tek Yönlü Anova Testi bulguları Tablo 18’de olduğu gibidir.

Tablo 18. Vergiden Kaçınma Ölçeğinin Boyutları ile İstisnalar Değişkeni Arasındaki Tek Yönlü Anova Testi Bulguları

Boyutlar	İstisna Kategorileri	n	Ortalama	p	Post Hoc (Tukey)
Yasal Etki	İştirak Kazancı İstisnası	17	3,4706	0,006	Diğer> Hiçbiri> İştirak Kazancı İstisnası
	Diğer	64	4,1771		
	Hiçbiri	315	4,0138		
Mesleki Yetkinlik	İştirak Kazancı İstisnası	17	4,3922	0,080	-
	Diğer	64	3,9479		
	Hiçbiri	315	3,9556		

Tercih ve Eğilimler	İştirak Kazancı İstisnası	17	3,5000	0,004	Hiçbiri> İştirak Kazancı İstisnası
	Diğer	64	3,8672		
	Hiçbiri	315	4,0921		
Vergiden Kaçınma	İştirak Kazancı İstisnası	17	4,0000	0,000	Diğer> Hiçbiri
	Diğer	64	4,4375		
	Hiçbiri	315	3,9937		
Vergi Kaçırma	İştirak Kazancı İstisnası	17	3,5294	0,004	Diğer> Hiçbiri> İştirak Kazancı İstisnası
	Diğer	64	4,2578		
	Hiçbiri	315	4,1333		

Bu test yapılmadan önce şirketlerin yararlandıkları istisnalardan taşınmaz ve iştirak hissesi satış kazancı istisnası ile yurt dışı iştirak kazancı istisnası alan şirket sayısı 1 olduğu için istatistiki olarak anlamlı bir fark testi yapılamadığından bu istisnalar iştirak kazancı istisnası ile birleştirilerek iştirak kazancı istisnası değişkeni adıyla yeni bir değişken oluşturulmuştur. Bu bağlamda elde edilen Tablo 18'e göre, katılımcıların şirketlerinin faydalandığı istisnalar ile Vergiden Kaçınma Ölçeğinin Mesleki Yetkinlik boyutu haricindeki tüm boyutlarına verdikleri cevapların ortalamaları arasında istatistiki olarak anlamlı bir farklılaşma olduğu ($p<0,05$) görülmüştür. Farklılaşmanın sebebinin detaylarına bakıldığında;

Yasal Etki ve Vergi Kaçırma boyutlarında; hiçbir istisnadan yararlanmayanların cevaplarının ortalamalarının iştirak kazancı istisnasından yararlananların cevaplarının ortalamalarından daha yüksek olduğu görülmüştür.

Tercih ve Eğilimler boyutunda; diğer istisnalardan faydalananların cevaplarının ortalamalarının hiçbir istisnadan yararlanmayanların cevaplarının ortalamalarından daha yüksek olduğu görülmüştür.

Vergiden Kaçınma boyutunda; diğer istisnalardan yararlananların cevaplarının ortalamalarının hiçbir istisnadan yararlanmayanların cevaplarının ortalamalarından daha yüksek olduğu görülmüştür.

4.3. Korelasyon Analizi

Normallik testleri neticesinde dataların normal dağılım gösterdiği tespit edildiğinden, Vergiden Kaçınma Ölçeği boyutları arasındaki korelasyonlar, parametrik bir yöntem olan Pearson Korelasyon Analizi ile incelenmiştir. Bu kapsamda elde edilen Pearson Korelasyon Analizi bulguları, Tablo 19’da sunulmaktadır.

Tablo 19. Vergiden Kaçınma Ölçeğinin Boyutları Arasındaki Korelasyon Bulguları

Boyutlar		Yasal Etki	Mesleki Yetkinlik	Tercih ve Eğilimler	Vergiden Kaçınma	Vergi Kaçırma
Yasal Etki	Korelasyon	1	-	-	-	-
	p	-	-	-	-	-
Mesleki Yetkinlik	Korelasyon	0,561	1			
	p	0,000	-	-	-	-

Tercih ve Eğilimler	Korelasyon	0,484	0,599	1	-	-
	p	0,000	0,000	-	-	-
Vergiden Kaçınma	Korelasyon	0,424	0,625	0,220	1	-
	p	0,000	0,000	0,000	-	-
Vergi Kaçırma	Korelasyon	0,582	0,234	0,272	0,421	1
	p	0,000	0,000	0,000	0,000	-

Vergiden Kaçınma Ölçeğinin tüm boyutları arasında pozitif yönlü ve Tablo 19'da belirtilen oranlarda istatistiksel olarak anlamlı ($p < 0,05$) korelasyonlar olduğu tespit edilmiştir. Bu kapsamda, en yüksek korelasyonun 0,625 oranında Vergiden Kaçınma boyutu ile Mesleki Yetkinlik boyutu arasında olduğu belirlenmiştir.

En düşük korelasyonun ise 0,220 oranında Vergiden Kaçınma boyutu ile Tercih ve Eğilimler boyutu arasında olduğu görülmüştür. Bunların anlamı; ölçeğin Vergiden Kaçınma boyutunda 1 birim artışın Mesleki Yetkinlik boyutunda %62,5 oranında bir artışa sebep olduğu veya Tercih ve Eğilimler boyutunda %22,0 oranında bir artış gözlemlenmiştir. Bu artışın, ilgili değişkenlerin etkisiyle meydana geldiği ve aynı zamanda tam tersi durumlarda da benzer şekilde geçerli olduğu tespit edilmiştir. Bu durum, boyutlar arasındaki ilişkilerin çift yönlü bir etkileşim gösterdiğini ortaya koymaktadır. Mesleki yetkinliği yüksek olan bireyler veya işletmelerin vergiden kaçınma stratejilerini daha etkili bir şekilde uygulayabildiğini veya bu konuda daha bilinçli kararlar alabildiğini göstermektedir.

4.4. Araştırmanın Hipotezleri

Literatürde ve kavramsal çerçeve doğrultusunda, araştırmanın hipotezlerin test sonuçları aşağıdaki gibidir:

Tablo 20. Hipotezlerin Sonuç Bulguları

SN	HİPOTEZLER	SONUÇ
H1:	Vergiden kaçınma tutumu, katılımcıların cinsiyetine göre farklılaşmaktadır.	H1 hipotezi kısmen ret, kısmen kabul edilmiştir.
H2:	Vergiden kaçınma tutumu, katılımcıların yaşına göre farklılaşmaktadır.	H2 hipotezi kabul edilmiştir.
H3:	Vergiden kaçınma tutumu, katılımcıların Eğitim Durumu göre farklılaşmaktadır.	H3 hipotezi kabul edilmiştir.
H4:	Vergiden kaçınma tutumu, katılımcıların faaliyet sürelerine göre farklılaşmaktadır.	H4 hipotezi kabul edilmiştir.
H5:	Vergiden kaçınma tutumu, katılımcıların Faaliyet Alanları göre farklılaşmaktadır.	H5 hipotezi kabul edilmiştir.
H6:	Vergiden kaçınma tutumu, katılımcıların Yıllık Ciro Değişkeni göre farklılaşmaktadır.	H6 hipotezi kabul edilmiştir.
H7:	Vergiden kaçınma tutumu, katılımcıların Şirketteki Pozisyon Değişkeni göre farklılaşmaktadır.	H7 hipotezi kabul edilmiştir.
H8:	Vergiden kaçınma tutumu, katılımcıların İstisnalar Değişkeni Arasındaki göre farklılaşmaktadır.	H8 hipotezi kabul edilmiştir.

Bu kapsamda elde edilen hipotezlerin test bulguları, Tablo 20’de sunulmaktadır. Çalışma kapsamında geliştirilen hipotezlerin çoğunlukla kabul edildiği görülmektedir.

5. SONUÇLAR VE ÖNERİLER

5.1. Sonuçlar

Bu araştırmanın metodolojisi ve kullanılan araçlar, kapsamlı bir analiz için oldukça iyi bir temel sunmaktadır. Bu çalışma, Gaziantep ilinde faaliyet gösteren kurumlar vergisi mükelleflerinin vergiden kaçınma, vergi kaçırma, vergiye ait düşüncelerini ve buna ilave olarak vergi istisna ve muafiyetleri kullanma algılarını ölçmeyi amaçlamaktadır. Öte yandan, vergiden kaçınma boyutunun alt boyutları üzerindeki etki oranlarının tespit edilmesi de araştırmanın diğer amacı olarak belirlenmektedir.

Vergi, devletin kamu hizmetlerini finanse etmek amacıyla, ödeme gücüne sahip kişilerden karşılıksız, zorunlu ve kesin olarak tahsil ettiği parasal yükümlülüklerdir. Ancak, devletin bu vergi alma yetkisini kullanırken adalet ilkesinden uzaklaşması veya aşırıya kaçması, mükelleflerin vergiyi bir yük olarak algılamalarına ve vergiye karşı olumsuz bir tutum geliştirmelerine yol açabilmektedir. Gelişmekte olan ülke grupları arasında yer alan Türkiye, vergiyi daha çok peçeleme, muvazaa gibi dolaylı yollardan vergi yüklerini azaltmaya çalışmaktadır. Vergi kaydı olmayan mükelleflerin çok olması ve denetimin yeterince yapılmaması özellikle şirketleri ekonomik özü ve yasal dayanağı olmayan uygulamalara yönlendirmektedir.

Demografik Bilgilere İlişkin Tanımlayıcı Bulgular incelediğinde; erkek katılımcıların Sayısı: 353 kişi olup, oranı: %89,1 dir. Bu oran, araştırmaya katılanların büyük çoğunluğunun erkek olduğunu göstermektedir. Erkek katılımcı oranının bu kadar yüksek olması, çalışmanın gerçekleştirildiği sektör veya hedef kitlenin ağırlıklı olarak erkek bireylerden oluştuğunu düşündürülebilir.

“Ülkemizde vergi oranları yüksektir.” Sorusuna firma yetkilileri tarafından ortalama 4,64 oranla uygulanan mevcut vergi oranlarının çok fazla olduğu değerlendirilerek cevap verildiği belirtilmiştir İşletmeler, yüksek vergi oranlarını maliyet artırıcı ve kârlılığı azaltıcı bir faktör olarak algılamaktadır. Yine, “İşletmelerin vergi yükü ağırdır.” İfadesine firma yetkilileri verilen cevabın ortalama 4,51 oranla fazla vergi ödediklerinden yakınılmıştır. Vergi oranlarının ve yükünün işletmeler için daha sürdürülebilir bir seviyeye çekilmesi, hem kayıt dışılığın önlenmesi hem de ekonomik büyümenin desteklenmesi açısından önemli olabilir. İşletmelere vergi bilinci kazandırmak,

vergi avantajları ve teşviklerden nasıl yararlanabilecekleri konusunda rehberlik sağlamak, olumsuz algıyı hafifletebilir

Katılımcıların yaklaşık %83'ü, "Herkes vergi kaçırıyor, ben neden kaçırmayayım?" mantığının ülkemizde yaygın olduğuna inandığını ifade etmektedir. Bu sonuç, toplumda vergi uyumunun sosyal normlara ve genel algıya bağlı olarak şekillendiğini göstermektedir. Bu algı, kayıt dışı ekonominin yaygınlaşmasına, kamu gelirlerinin azalmasına ve vergisel adaletin zedelenmesine neden olabilir. Bu sonuçlar, toplumsal algının vergi uyumu üzerindeki etkisini açıkça ortaya koymaktadır. Vergi politikasında sosyal normları ve bireysel algıları değiştirecek adımlar, vergi uyumunun artırılması açısından önemli olacaktır.

Katılımcılara, Vergi mükelleflerine mevzuatın sürekli değişmesi vergiden kaçınma talebini arttırmaktadır yargısı sorulduğunda yaklaşık %88,4'ünün mevzuatın sürekli değişmesi vergiden kaçınma talebini arttırmakta olduğuna inandıkları değerlendirilebilir. Bu bulgular, vergi mevzuatındaki istikrarsızlığın mükelleflerin üzerindeki psikolojik ve mali baskıyı artırdığını ve bu nedenle onların alternatif yollar arayışına yöneldiğini göstermektedir. Vergi sisteminin sadeleştirilmesi ve mükelleflerin yükünü hafifletecek reformlar, vergiden kaçınma eğilimini azaltabilir ve mükelleflerin sisteme olan güvenini artırabilir.

Katılımcılara vergi uygulamaları ve vergi oranları vergiden kaçınma yollarının aranmasına sebebiyet verip vermediği sorulduğunda Katılımcıların çok büyük bir çoğunluğu (%95), vergi uygulamaları ve vergi oranlarının vergiden kaçınma yollarının aranmasına sebebiyet verdiği görüşünü desteklemektedir. Bu sonuçlar ışığında aşağıdaki değerlendirmeler yapılabilir. Bu durum, yüksek vergi oranları ve karmaşık uygulamaların vergi mükelleflerini farklı yollar aramaya yönelttiği algısını kuvvetlendirmektedir.

Katılımcıların yaklaşık %88'inin, ekonomik kriz dönemlerinde vergi yükü nedeniyle vergiden kaçınmaya olan eğilimlerinin arttığını ifade ettiği anlaşılmaktadır. Bu sonuçlar, ekonomik krizlerin bireylerin vergi uyumu üzerindeki olumsuz etkisini gözler önüne sermektedir. Ekonomik krizlerde azalan gelirler ve artan mali zorluklar, mükelleflerin vergiden kaçınmaya olan eğilimini artırabilir.

Katılımcıların yaklaşık %78'inin, daha fazla vergi ödememek için satın alma tercihlerinin değişebileceğini ifade ettiği görülmektedir. Bu sonuç, vergi yükünün bireylerin tüketim davranışları üzerinde önemli bir etkisi olduğunu ortaya koymaktadır. Daha yüksek vergi oranları, bireylerin daha düşük vergili ürünlere yönelmesine veya alışverişlerini ertelemesine neden olabilir.

Katılımcıların yaklaşık %81'i, vergiden kaçınma davranışlarının daha çok vergi erteleme yöntemlerine dayandığını ifade etmektedir. Bu sonuçlar, mükelleflerin vergi ödeme sorumluluklarını tamamen ortadan kaldırmak yerine, ödemelerini ileri bir tarihe erteleme eğiliminde olduklarını göstermektedir. Vergi erteleme, mükelleflerin mali yüklerini hafifletmek ve nakit akışlarını yönetmek için sıklıkla tercih ettikleri bir yöntemdir. Vergi erteleme sürecinin avantajları ve sınırları hakkında mükelleflerin bilgilendirilmesi, bu yöntemlerin daha verimli kullanılmasını sağlayabilir.

Katılımcıların yaklaşık %86'sı, vergiden kaçınma davranışlarının vergi kanunlarında düzenlenen istisna ve muafiyetlerden yararlanma eğilimine dayandığını ifade etmiştir. Bu sonuç, mükelleflerin vergi yükünü azaltmak için kanunların sunduğu yasal avantajları kullanmayı tercih ettiklerini göstermektedir. Mükelleflerin vergiden kaçınma eğilimlerinin, yasal düzenlemelerdeki istisna ve muafiyetlere dayandığını ifade etmektedir. Bu sonuçlar, mükelleflerin vergi kanunlarından doğan fırsatları değerlendirme konusundaki yüksek eğilimini ortaya koymaktadır.

Vergiden Kaçınma Ölçeğinin Boyutları ile Cinsiyet Değişkeni Arasındaki Bağımsız Örneklem T Testi Bulgularında Erkeklerin daha yüksek ortalama puanlara sahip olması, onların vergi sistemine karşı daha eleştirel bir tutum sergilediğini veya vergi yükünü azaltmak için daha aktif arayışta olduklarını işaret edebilir. Erkeklerin daha yüksek eğilim göstermesi göz önüne alınarak, onların bu davranışlarını sistemle uyumlu hale getirecek teşvikler ya da destekler sunulabilir. Vergiden Kaçınma Ölçeğinin Boyutları ile Cinsiyet Değişkeni Arasındaki Bağımsız Örneklem T Testi Bulguları; gelecek araştırmalarda, cinsiyet dağılımının daha dengeli olması için kadın katılımcı oranını artırmaya yönelik stratejiler geliştirilebilir.

Vergiden kaçınma ölçeği açısından 41-50 yaş grubundaki katılımcıların ortalama puanlarının yüksek olması, bu grubun vergi yükünü daha yoğun hissettiği ya da vergiden

kaçınma yollarını daha fazla değerlendirdiği anlamına gelebilir. Bu yaş grubundaki bireyler, genellikle aile, işletme ya da diğer mali sorumluluklarla daha fazla karşı karşıya kalır, bu da vergi yüküne karşı daha eleştirel bir tutum sergilemelerine neden olabilir.

Yasal Etki boyutunda bu bulgu, katılımcıların Yasal Etki boyutunda eğitim düzeylerine göre anlamlı farklılıklar gösterdiğini ve daha yüksek eğitim düzeyine sahip bireylerin bu boyutta daha düşük ortalamalara sahip olduğunu ortaya koymaktadır. Özellikle lise mezunlarının cevaplarının ortalamalarının en yüksek, ilköğretim mezunlarının ise en düşük olduğu görülmektedir. Daha düşük eğitim düzeyine sahip bireyler, yasal düzenlemeleri olduğu gibi kabul etme eğiliminde olabilirken, daha yüksek eğitilmiş bireyler bu düzenlemelere daha eleştirel yaklaşabilir.

Vergiden Kaçınma boyutunda, bu bulgular, bireylerin eğitim düzeyleri ile Vergiden Kaçınma boyutundaki algı ve tutumları arasında anlamlı bir ilişki olduğunu göstermektedir. Sonuçlar, eğitim düzeyi arttıkça vergiden kaçınma eğilimi ile ilgili ortalamaların düştüğünü, yani bireylerin bu konuda daha az eğilimli olduğunu ortaya koymaktadır. Vergisel yükümlülükler hakkında ve bu yükümlülüklerin uzun vadeli faydalarını anlatan farkındalık programları düzenlenebilir.

Katılımcıların işletmelerinin toplam faaliyet süreleri ile Vergiden Kaçınma Ölçeğinin tüm boyutlarına verdikleri cevapların ortalamaları arasında istatistiki olarak anlamlı bir farklılaşma olduğu ($p < 0,05$) görülmüştür. Farklılaşmanın sebebinin detaylarına bakıldığında; ölçeğin tüm boyutlarında faaliyet süresi 5 yıldan az olanların cevaplarının ortalamalarının 5-10 yıl olanların cevaplarının ortalamalarından, 5-10 yıl olanların cevaplarının ortalamalarının 11-20 yıl olanların cevaplarının ortalamalarından, 11-20 yıl olanların cevaplarının ortalamalarının ise 21-30 yıl olanların cevaplarının ortalamalarından daha yüksek olduğu görülmüştür. En yüksek ortalamalara sahiptir. Yeni işletmeler, finansal zorluklar ve piyasa baskıları nedeniyle vergiden kaçınmayı daha cazip veya kaçınılmaz bir strateji olarak görebilir. Yasal düzenlemelere tam uyum sağlamanın maliyetli görülmesi de bu eğilimi artırabilir.

Vergiden Kaçınma boyutunda; bu bulgular, işletmelerin faaliyet alanlarının Vergiden Kaçınma boyutundaki tutum ve davranışlarında anlamlı bir farklılık yarattığını göstermektedir. Faaliyet alanı otomotiv olanların vergiden kaçınma eğilimleri en yüksek

ortalamaya sahipken, diğerk faaliyet alanlarındaki işletmelerin ortalamaları sırasıyla daha düşüktür. Otomotiv sektörü, yüksek sermaye gereksinimleri, maliyet yoğunluğu ve düzenlemelere uyum zorlukları nedeniyle daha yüksek vergiden kaçınma eğilimi gösterebilir. Otomotiv, gıda ve tekstil sektörleri gibi sermaye ve maliyet yoğun sektörlerde işletmelerin vergi yükünü daha fazla hissetmesi olasıdır.

Vergiden Kaçınma boyutunda; bu bulgular, işletmelerin yıllık cirolarına göre Vergiden Kaçınma boyutundaki tutum ve davranışlarının farklılaştığını ve özellikle yıllık cirosu 15.000.001-25.000.000 TL olan işletmelerin en yüksek vergiden kaçınma eğilimine sahip olduğunu göstermektedir. Bu gruptaki işletmeler, büyüme sürecinde olmalarının getirdiği maliyet ve rekabet baskıları nedeniyle vergiden kaçınmayı bir strateji olarak değerlendirebilir 15.000.001-25.000.000 TL: En yüksek ortalamaya sahip grup, büyüme sürecindeki işletmelerin vergi yükünü azaltarak maliyet avantajı sağlamaya çalıştığını göstermektedir. 15.000.001-25.000.000 TL cirosuna sahip işletmeler, büyümelerini sürdürmek için maliyetlerini yönetmek ve rekabet avantajı sağlamak zorunda oldukları bir dönemdedir. Bu da vergi yükünü hafifletme çabalarını artırabilir. Orta büyüklükteki işletmeler, gelirlerini artırırken maliyetlerini azaltmaya yönelik daha agresif stratejiler benimseyebilir. İşletmelere yönelik, büyüme süreçlerini destekleyecek özel vergi teşvikleri sağlanabilir

Vergi Kaçırma boyutunda; katılımcıların şirket içerisindeki pozisyonlarına göre anlamlı farklılıklar olduğunu göstermektedir. Finans yöneticilerinin en yüksek ortalamaya sahip olması, onların şirket mali işlemleri ve vergi yükümlülükleriyle en doğrudan ilgili grup olmasından kaynaklanabilir. Finans yöneticileri, şirketlerin mali yönetimini sağlamakla yükümlüdür. Vergi kaçırma ile ilgili riskleri ve şirket maliyetlerine olan etkilerini en doğrudan deneyimleyen grup olmaları, bu konuda daha yüksek farkındalık ve algıya sahip olmalarına yol açabilir. Finans yöneticileri, şirketlerin mali düzenlemelere uyumunu sağlama sorumluluğunu taşır. Bu nedenle vergi kaçırma konusuna daha fazla odaklanırlar.

Vergiden Kaçınma Ölçeği bağlamında, şirketlerin faydalandıkları istisnaların, Mesleki Yetkinlik boyutu dışında diğerk boyutlarda anlamlı farklılaşmalara neden olduğu tespit edilmiştir. İştirak kazancı istisnası adıyla birleştirilen değişkenin kullanımı, istatistiki

analiz açısından anlamlı sonuçlar elde edilmesini sağlamıştır. Taşınmaz ve iştirak hissesi satış kazancı istisnası ile yurt dışı iştirak kazancı istisnası gibi istisnalardan yararlanma durumu, işletmelerin vergiden kaçınma eğilimleri üzerinde anlamlı bir farklılık meydana gelmektedir. Vergi istisnalarından yararlanan şirketler, bu avantajları maliyetlerini düşürmek ve rekabet avantajı sağlamak için stratejik bir araç olarak kullanabilir.

Korelasyon Analizi; Vergiden Kaçınma Ölçeği boyutları arasında istatistiksel olarak anlamlı ve pozitif yönlü korelasyonlar olduğunu göstermektedir. En yüksek korelasyonun Vergiden Kaçınma ve Mesleki Yetkinlik boyutları arasında bulunması, mesleki yetkinlik arttıkça vergiden kaçınma stratejilerinin daha bilinçli ve etkili bir şekilde uygulandığını veya değerlendirildiğini ifade eder. En Yüksek Korelasyon (0,625 - Vergiden Kaçınma ve Mesleki Yetkinlik): Mesleki yetkinlik düzeyi yüksek olan bireyler veya işletmeler, vergi düzenlemeleri ve uygulamaları konusunda daha fazla bilgi sahibi olabilir. Bu da, vergiden kaçınma stratejilerini etkili bir şekilde planlama ve uygulama yeteneklerini artırabilir. Aynı zamanda, vergiden kaçınma stratejilerinin benimsenmesi, bireylerin mesleki yetkinlik düzeylerini geliştirme ihtiyacını tetikleyebilir. Vergi mevzuatı ve stratejilerine hâkim olan bireyler, vergiden kaçınma fırsatlarını daha iyi değerlendirebilir. Vergiden kaçınma, bireylerin kişisel tercih ve eğilimlerinden ziyade daha çok ekonomik ve mesleki zorunluluklarla ilişkilidir. En Düşük Korelasyon (0,220 - Vergiden Kaçınma ve Tercih ve Eğilimler): Vergiden kaçınma ile bireylerin tercih ve eğilimleri arasında daha zayıf bir ilişki bulunmaktadır. Bu durum, vergi kaçınma stratejilerinin kişisel tercihlerden çok mesleki bilgi ve ekonomik gerekliliklerle şekillendiğini gösterebilir. Vergiden kaçınma stratejileri ve sonuçları hakkında işletmelere rehberlik edecek danışmanlık hizmetleri sağlanabilir.

Ljungqvist ve Smolyansky'nin (2014) çalışması, 1969-2010 yılları arasındaki dönem boyunca kurumlar vergisi oranlarındaki değişimlerin ekonomik etkilerini analiz ederek, bu değişimlerin istihdam ve ücret gelirleri üzerindeki sonuçlarını değerlendirmiştir. Çalışma, kurumlar vergisi oranlarında meydana gelen artışların istihdam düzeylerinde ve çalışanların ücret gelirlerinde kayda değer düşümlere yol açtığını ortaya koymuştur. Bu bulgular, kurumlar vergisinin ekonomik büyüme ve iş gücü piyasası üzerindeki olumsuz etkilerine ve vergi kaçırmaya dair önemli kanıtlar sunmaktadır.

Affes 2020 yılındaki araştırma bulgularında; vergi oranları ile vergi kaçırma arasında pozitif bir korelasyon olduğunu ortaya koymaktadır. Bu durum, diğer çalışmalarda daha yüksek vergi oranlarının bireyleri ve işletmeleri vergi kaçınma davranışlarına yönlendirebileceğine dair elde edilen bulgularla da tutarlıdır

Hakelberg 2020 yılındaki çalışmasında; OECD bağlamında vergi kaçırma ile ilişkin mücadeleye odaklanarak, vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma konularındaki temel zorlukları ele almıştır. Araştırma, özellikle vergi uyumsuzluğunu ekonomik yaptırımlarla güvenilir bir şekilde ilişkilendirmenin, bu mücadelede etkili bir yöntem olarak benimsenmesi gerektiğini vurgulamaktadır. Bu, uluslararası vergi rejimlerinde uyumlu bir çerçeve oluşturulmasını ve caydırıcılığın artırılmasını amaçlayan stratejilerin geliştirilmesine işaret eder.

Doğu Avrupa'da vergi kaçakçılığını hedef alan çok boyutlu bir strateji benimsenmiştir. Bu strateji, vergi yasalarının basitleştirilmesini, uygulama mekanizmalarının güçlendirilmesini ve vergiye uyumun toplumsal bir norm haline getirilmesini kapsamaktadır. Doğu Avrupa ülkelerinde vergi sistemlerini reforme etmeye yönelik geçmiş girişimler sınırlı ölçüde başarı sağlamıştır (Pistone vd., 2019).

Öte yandan, Amerika da yapay zeka, mali suçlarla mücadelede politika geliştirme ve uygulama süreçlerinde önemli bir kapasiteye sahiptir. Şeffaf, etik ve operasyonel olarak etkili yapay zeka sistemlerinin geliştirilmesi, Amerika'nın düzenleyici çerçevelerini iyileştirmesine, finansal sistemlerdeki zafiyetleri en aza indirmesine ve geleceğe yönelik güçlü bir temel oluşturmasına katkı sağlayacaktır. Yapay zeka teknolojilerinin yönlendirdiği bu sistemler, entegre bir yapıda dikkatlice tasarlandığında ve uluslararası iş birliği ile desteklendiğinde, yapılan yatırımlar yalnızca mali suçları önlemekle kalmayacak, aynı zamanda hızla değişen finansal ortamda güven ve istikrarın tesis edilmesine de olanak tanıyacaktır.

5.2. Öneriler

Yapılan araştırmadan elde edilen bulgulara istinaden vergi mükellefleri tarafından muafiyet, istisna ve indirimlere yönelmesi ve bu nedenle vergiden kaçınma etkilerinin azaltılması için şu öneriler yapılabilir:

- Vergi Bilinci ve Ahlakının İyileştirilmesi: Vergi bilincinin artırılması ve vergiye karşı olumlu bir toplumsal algının geliştirilmesi, vergi uyumunu destekleyecektir.
- Kamuda İsrafın Önlenmesi: Kamu kaynaklarının etkili ve verimli kullanımı, mükelleflerin vergi ödeme motivasyonunu artıracaktır.
- Kamu Harcamalarının Etkinliği ve Verimliliği: Vergi gelirlerinin şeffaf bir şekilde kamu yararına kullanılması, vergi sistemine olan güveni güçlendirecektir.
- Vergide Adaletin Sağlanması: Adil bir vergilendirme sistemi, mükellefler arasındaki eşitsizlikleri azaltarak uyumu teşvik edecektir.
- Kamu Kurumlarının Şeffaflığı ve Hesap Verebilirliği: Kamu kurumlarının daha şeffaf ve hesap verilebilir hale getirilmesi, vergi ödemeye yönelik güveni artıracaktır.
- Vergi Denetimi ve Cezaların Etkinliği: Etkin bir denetim mekanizması ve caydırıcı cezalar, vergiden kaçınma eğilimlerini azaltarak vergi kayıplarını önleyecektir.

Bu önlemler, vergi erozyonunun önlenmesi ve vergi gelirlerinin sürdürülebilir şekilde artırılması için temel adımlardır. Uygulamada bu unsurların bütüncül bir yaklaşımla ele alınması, sistemin etkinliğini artıracaktır.

5.2.1. Araştırmacılara Yönelik Öneriler

Kravchenko ve diğerleri (2021), blockchain teknolojisinin çeşitli sektörlerdeki mevcut durumu ve gelecekteki beklentilerine yönelik kapsamlı bir analiz sunmuştur. Çalışmada, özellikle vergi idaresi gibi kamu sektörü uygulamalarında blockchain teknolojisinin potansiyel etkilerine dikkat çekilmektedir. Araştırma, blockchain'in gelişmiş güvenlik, işlem şeffaflığı ve veri doğruluğu sağlama gibi avantajlarını vurgulamaktadır. Bu açıdan, vergi uyumunun artırılması, sahtekarlığın ve vergi kaçırmanın önlenmesi bakımından büyük bir potansiyel sunmaktadır.

Gelişen yeni ekonomik faaliyetler ve finansal işlem biçimleri, vergilendirme süreçlerini daha karmaşık hale getirmektedir. Bu durum yalnızca ulusal vergi politikalarını etkilemekle kalmayıp, aynı zamanda küresel finansal sistemin işleyişini dönüştürme

potansiyeli taşımaktadır. Bu bağlamda, politika yapıcılarının bu değişimi proaktif bir yaklaşımla ele alması, ortaya çıkan fırsatları değerlendirmesi ve karşılaşılan zorlukları aşmak adına etkili politikalar ve stratejiler geliştirmesi gerekmektedir.

Ülkemizdeki vergi uygulamalarının daha etkin ve nitelikli bir şekilde denetlenmesi açısından, blockchain teknolojisinden yararlanılması, gelecekteki akademik araştırmalar için önemli bir çerçeve sunmaktadır. Blockchain'in sağladığı şeffaflık, güvenlik ve izlenebilirlik özellikleri, mevcut denetim süreçlerini daha verimli hale getirebileceği gibi vergi uyumunun artırılması, sahtekarlık ve kaçakçılık faaliyetlerinin engellenmesi noktasında da değerli bir potansiyel taşımaktadır. Bu bağlamda, blockchain tabanlı sistemlerin vergilendirme süreçlerine entegrasyonu, hem ulusal hem de uluslararası akademik çalışmalar için güçlü bir referans noktası oluşturmaktadır.

Bu araştırma kurumlar vergisi mükelleflerinin vergiden kaçınma aracı olarak vergi kanunlarında bulunan istisna ve muafiyet ilişkisini Gaziantep'te örnekleminde gerçekleştirilen ilk çalışma olduğundan pek çok noktada eksikleri olabilir. Hangi noktada vergiden kaçınmanın daha çok olduğu, ülkemizdeki şirketlerin geneli bakımından gerçeği yansıtan sonuçlar verdiğinde, yeni yapılacak araştırmalarla netlik kazanacaktır. Ya da firmaları sektörel bazda ayırarak sektörler arası vergiden kaçınma davranışları ele alınabilir. Anonim şirketler ve büyük sermaye ile kurulan kurumlar vergisi mükelleflerine özgü yönelik vergi politikalarının değerlendirilmesi açısından gelecekteki araştırmalarda ele alınabilir.

5.2.2. Politika Belirleyici ve Yasa Koyuculara Yönelik Öneriler

Vergi kanunlarında yer alan çok sayıdaki muafiyet, istisna ve indirim uygulamalarının, vergi sistemini karmaşık hale getirdiği ve bu nedenle sadeleşme ihtiyacının doğduğu bir gerçektir. Bu bağlamda, şu önlemler ve öneriler dikkate alınmalıdır:

- Sadeleşme çalışmalarının başlatılması: Vergi mevzuatında yer alan muafiyet, istisna ve indirimlerin kapsamlı bir şekilde incelenerek, ekonomik ve sosyal fayda sağlamayan ya da adaletsiz sonuçlara yol açan düzenlemelerin vergi sisteminden

çıkarılması gerekmektedir. Bu adım, mevzuatın gereksiz karmaşıklığını azaltacaktır.

- Güncellemelerin yapılması: Güncelliğini yitiren veya uygulamada sorunlara neden olan muafiyet, istisna ve indirimlerin yeniden düzenlenmesi ya da kaldırılmasıyla vergi sistemi daha çağdaş ve etkin bir yapıya kavuşturulabilir.
- Vergi sistemi tasarımında şeffaflık: Vergi sisteminin daha basit ve anlaşılır olması, mükelleflerin yükümlülüklerini daha iyi kavramasını sağlayacak ve uyum oranını artıracaktır. Bu, aynı zamanda mükelleflerin vergiye olan güvenini de pekiştirecektir.
- Etkinlik ve Verimlilik Sağlanması: Muafiyet, istisna ve indirimlerin sadeleştirilmesiyle, vergi yönetiminin daha etkin çalışması mümkün olacak ve tahsilat süreçleri hızlanacaktır. Bu durum, devletin mali kaynaklarını daha verimli kullanmasına katkı sağlayacaktır.
- Sosyo-ekonomik etkilerin değerlendirilmesi: Düzenlemelerin kaldırılması veya sadeleştirilmesi sürecinde, bu düzenlemelerin ekonomik ve sosyal etkilerinin dikkatlice analiz edilmesi ve bu doğrultuda hareket edilmesi önemlidir.

Vergi sisteminin sadeleştirilmesi, mükellefler açısından daha kolay anlaşılır ve uyumlu bir yapı oluşturmanın yanı sıra devletin vergi gelirlerini artırma hedefi doğrultusunda da önemli bir adım olacaktır.

Yapılan başka bir yanlış uygulama ise vergi afları sayesinde düzenli vergi ödeyen mükelleflerin cezalandırılmasıdır. Çoğu zaman kişisel harcamalardan kısılarak yapılan bu ödemeler ile maddi açıdan zorluk yaşayan mükelleflerin vergi ödeme isteğinde de azalma meydana gelmesi kaçınılmaz olacaktır.

Mevcut hükümetlerin ve kamu harcamalarında söz sahibi olan siyasilerin hesap verebilirliğinin olması ve bunun pratikte uygulandığını görmek vergi kaybını önemli ölçüde azaltacaktır. Çünkü vatandaşlar ödedikleri vergilerin doğru yerlere aktarıldığından ve yapılan kamu harcamalarının yaşam standartlarını yükselteceğinden emin olacaklardır.

Vergi mükelleflerinin vergiye ait düşüncelerini değerlendirildiğinde zaman daha çok öznel endişelerin öne çıktığını söyleyebiliriz. Vergilendirmede adaletin ve eşitliğin sağlanmasının vergi kaçırma ve vergiden kaçınma çabalarını büyük ölçüde azalacağını ummaktayım.

5.2.3. İşletme Yöneticilerine ve Personele Yönelik Öneriler

Vergiden kaçınma ve vergi kaçırma konularıyla ilgili olarak, yapılması gereken en önemli eylem planı, hem kamu kurumlarında hem de özel sektör işletmelerinde görev yapan personelin bu kavramları doğru ve net bir şekilde ayırt edebilecek bilgiye sahip olmasını sağlamaktır. Bu hedefe ulaşmak için şu adımlar atılmalıdır:

Eğitim programları düzenlenmesi: Kamu ve özel sektörde görev yapan çalışanlara, vergiden kaçınma ve vergi kaçırma kavramlarının yasal, etik ve ekonomik boyutlarını içeren kapsamlı eğitimler verilmelidir. Bu eğitimler, temel kavramların yanı sıra gerçek hayattan örneklerle desteklenerek daha anlaşılır hale getirilmelidir.

Hukuki farkındalığın artırılması: Vergiden kaçınmanın yasal bir hak, vergi kaçırmanın ise hukuka aykırı bir suç olduğu konusunda farkındalık yaratılmalıdır. Bu ayırımın net bir şekilde anlaşılması, her iki kavramın uygulamada karıştırılmasını önleyecektir.

Kurumsal politikalar geliştirilmesi: İşletmeler, çalışanlarını vergisel sorumluluklar ve etik konular hakkında bilgilendirecek politikalar ve rehberler geliştirmelidir. Aynı şekilde, devlet kurumları da vergisel uyumun artırılması için iş birliği ve rehberlik sağlayan politikalar benimsemelidir.

Bu eylemler, vergisel sorumluluk bilincini artırarak kavram karmaşasını ortadan kaldırabilir ve vergi sistemine olan güveni pekiştirebilir.

İşletmelerin yasaların vermiş olduğu hakları kullanması veya kanuni boşluklardan faydalanması vergi kaçırdığı anlamına gelmez. Bu nedenle herhangi bir cezai işleme tabi tutulamazlar. Literatüre de bakıldığında bu konu genellikle etik açıdan sorgulanmış ve şirketlerin en azından faaliyette buldukları ülkenin kalkınması için daha fazla vergi verme gereklilikleri olduğu savunulmuştur.

Kamuoyu Bilinçlendirme Çalışmaları: Toplumda bu konulara ilişkin farkındalık oluşturmak için seminerler, medya kampanyaları ve bilgilendirici içerikler hazırlanmalıdır. Böylece kamuoyunun vergisel konulara daha sağlıklı ve objektif bakışı sağlanabilir.



KAYNAKÇA

- Affes, W. (2020). The impact of tax rates on tax evasion: A macroeconomic study. *Journal of Accounting and Management Information Systems*, 19(2), 252-282.
- Albertus, J. F. (2019). Does Foreign Tax Arbitrage Promote Innovation. 28-30.
- Allingham, M. G. ve Sandmo, A. (1972). Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis. *Journal of Public Economics*. 1(3-4), 323-338.
- Alm, J. (2012). Measuring, Explaining, and Controlling Tax Evasion: Lessons From Theory, Experiments, and Field Studies. *International Tax Public Finance* 19(1), 54-77.
- Alm, J. ve Martinez-Vazquez, J. (2003). Institutions, Paradigms, and Tax Evasion in Developing and Transition Countries, in: J. Martinez-Vazquez and J. Alm (eds.) *Public finance in developing and Transitional Countries*. Cheltenham, UK: Edward Elgar Publishers. 146-178.
- Ak, A. (2009). *Vergi Hukukunda İştirakler*, Savaş Yayınevi, Ankara, 99.
- Akdoğan, A. (2019). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, 14. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 432.
- Akdoğan, A. (2016). *Kamu Maliyesi*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Akıncı, A. Ve Oğuz b. (2015). Vergi Algısı Üzerine Bir Alan Araştırması:Kırklareli İlinde Yaşayan İnsanların Vergi Algısı, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı:43, 170-179.
- Akman, T. K. (2013). *Türk Vergi Sistemi*, 3. Baskı, İlya İzmir Yayınevi.
- Aksoy, Ş. (1998). *Kamu Maliyesi*, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- Aras, Ç. D. (2018). *Sermaye Şirketlerinde Tür Değişirme*. (Doktora Tezi), Özel Hukuk Anabilim Dalı, İstanbul Kültür Üniversitesi. YÖK Tez Merkezi.
- Arpacı, A. Ö. (2015). *Kurum Matrahının Tespitinde Giderler*. 3. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık.
- Astar, M., ve Güriş, S. (2015). *SPSS ile istatistik*. Der Yayınları.
- Ayboğa, H. ve Aslanoğlu S (2002). İşletmelerde Şüpheli Ticari Alacaklar ve Karşılıklarının Hesaplanmasında Perakende Satış Yönetimi. *Öneri Dergisi*, 53-67.
- Ayhan, U. (2008). Amerika Birleşik Devletlerinde Yerel Yönetimler. *Sayıştay Dergisi*, 70, 103-120.

- Aygün, E. M. (2019). Anonim ve Limited Şirketlerde Temsil Kavramının 6183 Sayılı Kanun Kapsamında Değerlendirilmesi. Yüksek Lisans Tezi. Maliye Ana Bilim Dalı, Marmara Üniversitesi. YÖK Tez Merkezi.
- Aykar, Ö. (2019). Kurumlar Vergisi El Kitabı, 1. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara s.25.
- Ayt Khozhina, G. ve Miller, A. (2018). State tax control strategies: Theoretical aspects. *Contaduría y Administración* 63 (2), 1-16.
- Bahşı, S. (2019). Vergi Kaçakçılığının Nedenleri. İzmir YMMO Dergisi. Yıl/Year: Cilt/Volume:1 Sayı/No:2, 89-95.
- Börü, İ. E. (2021). İşletmelerin Vergiden Kaçınma Ve Vergi Kaçırma Eğilimleri Üzerine Bir Araştırma: Diyarbakır İli Örneği. Doktora Tezi.195. YÖK Tez Merkezi.
- Byrne, B. M. (2010). Structural equation modeling with AMOS: Basic concepts, applications, and programming. New York: Routledge.
- Caldwell, J. G. (2000). The Value-Added Tax: A New Tax System for the United States. Amerika Birleşik Devletleri.
- Can, M.E. (2011). Yeni Türk Ticaret Kanunu'na göre Limited Şirket Ortağının Borçları ve Yükümlülükleri, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Dergisi, 4.
- Cansız, (2006). Vergi mükelleflerinin vergiyi algılama hakkındaki görüşleri: Afyonkarahisar ili örneği. Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, 8(2), 115-138.
- Çavdar, F. (2019). Türkiye ve Amerika Birleşik Devletleri'ndeki Vergi Denetimi Uygulamalarının Karşılaştırılması. Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi. 21 (Ek sayı): 127-140.
- Çavuş, A. (2001). Vergi Kaçakçılık Suçunda Netice Unsuru. Yaklaşım Dergisi, Yıl:9, Sayı:104, 188-197.
- Çekiciler, C. Ve Gök, O. (2017). "Kurumlar Vergisi Revizyonu", 3. Baskı, Epamat Basım Yayın.
- Çevik, S. (2013). Küresel Ekonomide Uluslararası Vergileme Yapısı, Ekonomi Politikası ve Ülkeler Arası İşbirliği. Konya: Palet Yayınları.
- Çiçek, S. ve J. Sabbağ (2016). Mükelleflerin Vergiden Kaçınma Algısı ve Demografik Belirleyicileri Üzerine Bir Araştırma: Isparta Örneği. Sosyo Ekonomi, 24(28), 43-64.
- Çoban, H. ve Sezgin, S. (2004). Vergi mükelleflerinin davranışları üzerine ampirik bir inceleme: Denizli örneği. 19. Türkiye Maliye Sempozyumu, 10-14 Mayıs, Antalya.

- Daştan, A. (2011). Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Kayıp Ve Kaçaklarının Önlenmesindeki Rolü: Doğu Karadeniz Bölgesine Yönelik Bir Araştırma, Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 25 (2) , 181-206.
- Deboyrie M. E., Pak S. J., Zdanowicz J. S. (2005). Estimating the magnitude of capital flight due to abnormal pricing in international trade: The Russia– USA case. Accounting Forum, 29. 249–270.
- DTTL TAX Chinaguide. (2013). Taxation and investment in China 2013: Reach, relevance and reliability. <https://www.scribd.com/document/231401502/Dttl-Tax-Chinaguide-2013>. Erişim: 12.06.2020.
- Dowling, G. R. (2014). The Curious Case of Corporate Tax Avoidance: Is it Socially Irresponsible?. Journal of Business Ethics, 124, 173–184.
- European Commission, “Tackling Tax Fraud And Evasion In The EU – Frequently Asked Questions”, MEMO-12-492, Brussels, 27 June 2012, http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-12-949_en.htm., E.T. 25.12.2012.
- Feld, L. P., ve Frey, B. S. (2002). Trust breeds trust: How taxpayers are treated. NBER Working Paper, No: 98.
- Fırat, F. (2019). Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Mevzuatı Açısından Sermaye Şirketlerinde Tasfiye İşlemleri, (Yüksek Lisans Tezi), İşletme Ana Bilim Dalı, Yıldız Teknik Üniversitesi. YÖK Tez Merkezi.
- Gamble, W. (2000). The Middle Kingdom Runs Dry: Tax Evasion in China. Foreign Affairs, Vol. 79, No. 6), 16-20.
- Gangl, K., ve Torgler, B. (2020). How to achieve tax compliance by the wealthy: A review of the literature and agenda for policy. Social Issues and Policy Review, 14(1), 108-151. <https://doi.org/10.1111/sipr.12065>.
- Gökbel, D. (2011). Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Gökçe, Ö. (2017). Vergiden Kaçınma, Vergi Kaçırma ve Vergi Kaçakçılığıyla Mücadelede Avrupa Birliği'nin Eylem Planı & Milyonlarca Dolar Vergi Kaçırarak Suçlanan Dev Şirketler. Vergi Dünyası Dergisi. 430, 14.
- Gökten, S. ve Karabudak, Ç. Ö. (2017). Uluslararası Vergi Planlaması: Türkiye'nin Merkez Olarak Kullanıldığı Bir Vaka Çalışması. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Haziran, 19(2), 547–566.
- Güven, M. (1995). Türk Vergi Sisteminde Vergi Kayıp ve Kaçakları. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Hakelberg, L. (2020). Countering harmful tax practices. In The Hypocritical Hegemon (pp. 49-65). Cornell University Press. DOI: 10.7591/cornell/9781501748011.003.0003

- Hanlon, M., ve Heitzman, S. (2010). A review of tax research. *Journal of accounting and Economics*, 50(2-3), 127-178.
- Hair, J., Black, W. C., Babin, B. J. ve Anderson, R. E. (2010). *Multivariate data analysis* (7th ed.). Upper Saddle River, New Jersey: Pearson Educational International.
- Hair, J., Anderson R, Tatham R. & Block W. (1995) *Multivariate data analysis with readings*, Prentice Hall International Editions, USA, 259.
- Hutchens, M. and Rego, S.O. (2015). “Does greater tax risk lead to increased firm risk?” Working paper, available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract/42186564>.
- Işık, N. ve ALAGÖZ, M. (2005). Kamu Harcamaları ve Büyüme Arasındaki İlişki. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı: 24, Ocak-Haziran, 63-75.
- Işık, N. ve Acar, M. (2003). “Kayıt Dışı Ekonomi: Ölçme Yöntemleri, Boyutları, Yarar ve Zararları Üzerine Bir Değerlendirme”, *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı:21, 118.
- Kravchenko, O., Shapoval, O., Nebaba, N., & Botvinov, R. (2021). Blockchain-technologies: state and prospects of development in Ukraine. *Accounting and Financial Control*, 4(1), 14-29. doi:10.21511/afc.04(1).2023.02.
- Kapucu, G. (2017). Uluslararası Sermaye Yatırımlarının Vergilendirilmesinde Tarafsızlık İlkesi. *International Journal of Public Finance* .Vol./Cilt: 2 Issue/Sayı: 1. 109 – 123.
- Karakaş, S.R. (2020). “Anonim Şirketlerde Genel Kurulun Yapısı ve İşleyişi”, (Yüksek Lisans Tezi), İşletme Anabilim Dalı, Karabük Üniversitesi.
- Kaya, T. (2009). Sermaye şirketlerinde kar payı dağıtımının vergilendirilmesi ve muhasebeleştirilmesi. Yüksek Lisans Tezi, Maliye Anabilim Dalı, Dokuz Eylül Üniversitesi, YÖK Tez Merkezi.
- Kavak, A. (2017). *Açıklamalı Kurumlar Vergisi Kanunu*, 2.b., İstanbul: İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası Yayınları, s. 401.
- Koçakoğlu, H. (2013)., *Uygulamalı Vergi Hukuku*, Ankara: Gazi Kitabevi, s.244.
- Koç, N. (2016). Mali, Ekonomik, Sosyal ve Siyasal Yönleriyle Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi. *Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 3(2), 85-103.
- Koç, O. E. (2019). Vergilemenin Mükellefler Üzerindeki Psikolojik Etkileri: Vergiden Kaçınma ve Vergi Kaçırma Üzerine Bir Alan Araştırması. *Business and Economics Research Journal*, 10(4), 1015-1027.
- Konvisarova, E., Samsonova, I., ve Vorozhbit, O. (2015). The Nature and Problems of Tax Administration in the Russian Federation. *Mediterranean Journal of Social Sciences* MCSER Publishing, Rome-Italy Vol 6, No 5 S3, 78-83.

- Korlu, R., Kutlu, A. G. Ve Çetinkaya, Ö. (2016). Mükelleflerin Yerel Vergi Algıları Üzerine Bir Analiz: Bursa Örneği. *Yönetim ve Ekonomi*, Cilt:23, Sayı:3,711-732.
- Kurbetçi, P. (2010). Kurumlar Vergisinde İstisnalar, Yüksek Lisans Tezi. Marmara Üniversitesi, 77. YÖK Tez Merkezi.
- Köse, B. (2009). “Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında Yer alan Muafiyet İndirim ve İstisnalara Yönelik Vergi Denetim Etkinliğine İlişkin Araştırma”, (Yüksek Lisans Tezi), İşletme Ana Bilim Dalı, Marmara Üniversitesi. YÖK Tez Merkezi.
- Lanis, R., ve Richardson, G. (2015). Is corporate social responsibility performance associated with tax avoidance?. *Journal of Business Ethics*, 127, 439-457.
- Leung, S.C.M., Richardson, G. Ve Taylor, G. (2019). The effect of the general anti-avoidance rule on corporate tax avoidance in China. *Journal of Contemporary Accounting and Economics*, 15, 105–117.
- Ljungqvist, A., ve Smolyansky, M. (2014). To Cut or Not to Cut? On The Impact of Corporate Taxes on Employment and Income. National Bureau of Economic Research, Working Paper 20753.
- Orviska, M., Ve Hudson, J. (2002). Tax Evasion, Civic Duty and Law a Biding Citizen. *European Journal of Political Economy*, 19, 83-102.
- Öncel, M., Kumrulu, A., ve Çağan, N. (2016). Vergi Hukuku, (Yirmi Beşinci Baskı). Ankara: Turhan Kitabevi.
- ÖNER, E. (2015). *Türk Vergi Sistemi*, Seçkin Yayınevi, 6. Baskı, Ankara.
- Özaytekin, N. (2006). Türkiye’de Dar Mükellef Kurum Kazançlarının Vergilendirilmesi. Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir. YÖK Tez Merkezi.
- Parveen, R. (2020). Impact of Anti-Money Laundering Legislation in the United Kingdom and European Union. *International Journal of Economics and Management Systems*. 5, 118.
- Pehlivan, O. (2011). Vergi Hukuku- Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi. Trabzon: Murathan Yayınevi.
- Pistone, P., Roeleveld, J., Hattingh, J., & Nogueira, J. F. P. (2019). Fundamentals of taxation: Introduction to tax policy, tax law, and tax administration. Research Gate. <https://www.researchgate.net/>.
- Pogorletskiy, A. (2017). Tax Policy in the Contemporary World: Peculiarities and Prospects, Implementation in Russia. *Journal of Tax Reform*. T. 3, № 1. C. 29–42.
- Richardson, G. (2008). The Relationship Between Culture and Tax Evasion Across Countries: Additional Evidence and Extensions. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 17, 67–78.

- Sabankaya, M. (2019). Vergi Kaçakçılığının Etkilerinin Kayıt Dışı Ekonomiye Olan Eğilimler Açısından İncelenmesi. *Avrasya Sosyal ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi (ASEAD)*, 6 (4), 160-166.
- Şahpaz, K., Akgül, Ö. Ve Yardımcıoğlu, F. (2014). Fırıncı Esnafının Vergi Bilinci ve Vergi Algısı: Sakarya İli Örneği. *Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*, Cilt:2, Sayı:3, 59-81.
- Sandmo, A. (2005). The Theory of Tax Evasion: A Retrospective View. *National Tax Journal*, Vol. 58, No. 4. 643- 663.
- Sarılı, M. A. (2002). Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin Boyutları, Nedenleri, Etkileri ve Alınması Gereken Tedbirler. *Bankacılar Dergisi*, Sayı 41,32– 50.
- Schneider, F. (2009). Size and Development of the Shadow Economy in Germany, Austria and Other OECD-Countries. Some Preliminary Findings” *Revue économique*, 60, 5, 1079-1116.
- Schneider, F. ve E. Kirchler & B. Maciejovsky (2001). “Social Representations on Tax Avoidance, Tax Evasion, and Tax Flight: Do Legal Differences Matter?”, Department of Economics of Johannes Kepler University, Working Paper No. 0104, 1-27.
- Şenyüz, D., Yüce, M. Ve Gerçek, A. (2018). *Türk Vergi Sistemi*, 15. Baskı, Ekin Basım Yayınevi.
- Sezgin, B. (2018). *Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, 2.Baskı, Adalet Yayınevi. 125.
- Sincich, T. (1996). *Business statistics by exapmle*, Prentice Hall International Editions, USA, 533.
- Slemrod, J. (1990). 'Optimal Taxation and Optimal Tax Systems'. *The Journal of Economic Perspectives*, 4(1), 157-178.
- Song, Y. (2025). Research on China’s Digital Economy Development and Tax Policy. *International Theory and Practice in Humanities and Social Sciences*, 2(1), 274–285. <https://doi.org/10.70693/itphss.v2i1.107>.
- Storm, A. ve Coetzee, K. (2018). Towards Improving South Africa’s Legislation On Tax Evasion: A Comparison Of Legislation On Tax Evasion Of The USA, UK, Australia And South Africa. *The Journal of Applied Business Research*, Volume 34, Number 1, 151-168.
- Tekin C. Ve Kartaloğlu E. (2010). *Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, 2.b., İstanbul: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Turanlı, M. ve Demirhan, D. (1997). T Testi, Hotelling T, Anova ve Manova kullanım alanları ve bir uygulama, *Öneri Dergisi*, 2(8), 3-10. <https://doi.org/10.14783/maruoneri.682295>

- TURMOB, (2020). Kurumlar Vergisi Rehberi, s. 19.
- Uzun, A. (2019). Türk Hukukunda İş Ortaklıkları ve Vergilendirilmesi. (Yüksek Lisans Tezi), Mali Hukuk Anabilim Dalı, İstanbul Üniversitesi. YÖK Tez Merkezi.
- Xu, W., Zeng, Y. Ve Zhang, J. (2011). Tax Enforcement as a Corporate Governance Mechanism: Empirical Evidence from China. Corporate Governance: An International Review, 2011, 19(1), 25–40.
- Yakovlev, A. (2001). 'Black Cash' Tax Evasion in Russia: Its Forms, Incentives and Consequences at Firm Level. Europe-Asia Studies, 53:1, 33-55.
- Yen, M. T. H. (2020). Tax Administration to Improve Tax Compliance: The Lessons From The United States, The United Kingdom And Bulgaria. 12th-Kku International Conference on Socio-Economic and Environmental Issues In Development. <https://docplayer.net/198846754-12-neu-kkuinternational-conference.html> Erişim tarihi: 26. 11.2020.
- Yıldız, M., Vural, M. (2018). Yılı Kurumlar Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberi, Ankara Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası İnternet Sitesi s.56, <https://asmmmo.org.tr/Files/Broadcasts/Documents/YN110Kurumlar.pdf>, Erişim Tarihi: 08.05.2023.
- Yılmaz, H. (2016). Derneklere Bağlı İktisadi İşletmelerde Muhasebe ve Vergilendirme Düzeni. Yüksek Lisans Tezi. İşletme Anabilim Dalı, Okan Üniversitesi. YÖK Tez Merkezi.
- Yüksel, V. (2012). Kurum Kazancının Tespitinde Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler, Mali Çözüm Dergisi, Mart-Nisan.

EKLER

EK-1 ANKET FORMU

Değerli Katılımcı,

Bu çalışma, mükelleflerin vergiden kaçınma aracı olarak vergi kanunlarındaki muafiyet ve istisnaları kullanma eğilimleri üzerine bir araştırma: Gaziantep ili örneği konulu akademik bir çalışmaya veri sağlamak amacıyla hazırlanmıştır. Soruların doğru veya yanlış cevabı yoktur. Hissettiğiniz biçimde cevaplamanız büyük önem taşımaktadır. Araştırmanın başarısı sorulara vereceğiniz samimi cevaplara bağlıdır.

Ankette kimliğinizi ortaya çıkaracak sorular bulunmamaktadır. Araştırma açısından kimliğiniz değil cevaplarınız önem taşımaktadır.

Soruları cevaplandırırken ‘olması gerekeni’ değil de ‘olanı’ belirtmeniz doğru sonuçlara ulaşılması açısından önem taşımaktadır. Lütfen tüm soruları cevaplandırınız. Lütfen her maddeyi dikkatle okuyunuz. Her maddedeki durumu ne kadar yaşadığınızı aşağıdaki ölçekten yararlanarak uygun bölüme X işareti koyarak belirtiniz. Katkılarınız için şimdiden teşekkür eder, çalışmalarınızda başarılar dileriz.

Demografik Özellikler

1. Cinsiyetiniz	<input type="checkbox"/> Kadın <input type="checkbox"/> Erkek
2. Yaşınız	<input type="checkbox"/> 20-30 <input type="checkbox"/> 31-40 <input type="checkbox"/> 41-50 <input type="checkbox"/> 45-54 <input type="checkbox"/> 51 ve üzeri
3. Eğitim Düzeyiniz	<input type="checkbox"/> İlköğretim <input type="checkbox"/> Lise <input type="checkbox"/> Ön Lisans <input type="checkbox"/> Lisans <input type="checkbox"/> Lisans Üstü
4. Toplam Faaliyet süreniz ne kadardır	<input type="checkbox"/> 5 yıldan az <input type="checkbox"/> 5-10 yıl <input type="checkbox"/> 11-20 yıl <input type="checkbox"/> 21-30 yıl <input type="checkbox"/> 30 yıldan fazla
5. İşletmenizin Faaliyet Alanı nedir	<input type="checkbox"/> Gıda <input type="checkbox"/> Tekstil <input type="checkbox"/> Mobilya <input type="checkbox"/> Metal-Plastik <input type="checkbox"/> Otomotiv <input type="checkbox"/> Diğer
6. İşletmenizin yıllık cirosu	<input type="checkbox"/> 0-500.000 TL <input type="checkbox"/> 5.000.001-15.000.000 TL <input type="checkbox"/> 15.000.000-15.000.001 TL <input type="checkbox"/> 25.000.001-35.000.000 TL <input type="checkbox"/> 35.000.001 TL üzeri
7. Şirketteki pozisyonunuz nedir	<input type="checkbox"/> Mali Müşavir <input type="checkbox"/> Finans Yöneticisi <input type="checkbox"/> Genel Müdür <input type="checkbox"/> İşletme Sahibi <input type="checkbox"/> İşletme Sahibi ve Yöneticisi <input type="checkbox"/> Diğer
8. Şirketiniz bugüne kadar hangi İstisnalardan faydalanmıştır.	<input type="checkbox"/> İştirak kazancı istisnası <input type="checkbox"/> Yurt dışı iştirak kazancı istisnası <input type="checkbox"/> Yurt dışı iştirak hisselerinin satış kazancı istisnası <input type="checkbox"/> Emisyon primi istisnası <input type="checkbox"/> portföy işletmeciliği istisnası <input type="checkbox"/> Taşınmaz ve iştirak hissesi istisnası <input type="checkbox"/> Risturn istisnası <input type="checkbox"/> Yurt dışı inşaat işlerinden sağlanan kazançlar <input type="checkbox"/> Diğer <input type="checkbox"/> Hiçbiri

Genel Olarak Vergiden Kaçınma-Vergi Algısının Ölçülmesi araştırma ölçeği

	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
1. Ülkemizde vergi oranları yüksektir.	1	2	3	4	5
2. Devletin uyguladığı vergi politikası genel olarak adil değildir.	1	2	3	4	5
3. İşletmelerin vergi yükü ağırdır	1	2	3	4	5
4. Alınan vergilerin doğru kanallara aktarıldığına inanıyorum.	1	2	3	4	5
5. Olağanüstü dönemlerde yeni vergiler getirilebilir, oranlar artırılabilir	1	2	3	4	5
6. Olağanüstü dönemlerde devletin uyguladığı vergi politikalarını destekliyorum.	1	2	3	4	5
7. Vergi cezaları yeterince caydırıcıdır.	1	2	3	4	5
8. Vergiyi düzenli ödemek, devlete bağlılığın sembollerindedir.	1	2	3	4	5
9. Ülkemizde herkes gelirine göre vergi ödemektedir.	1	2	3	4	5
10. Vergi borcunu ödemeyi devlet hizmetlerinden yararlanmak için gereklilik olarak görmekteyim.	1	2	3	4	5
11. Vergi affı, uzlaşma, indirim gibi yöntemler; vergi kaçırmanın önünü açmaktadır.	1	2	3	4	5
12. Az vergi ödemek için istisnalar kullanılması doğrudur.	1	2	3	4	5
13. Ülkemizde “Herkes vergi kaçırıyor, ben neden kaçırmayayım?” mantığı vardır	1	2	3	4	5
14. Ülkemizde uygulanan vergi oranları hakkında bilgim vardır.	1	2	3	4	5



15. Aynı gelir grubunda olan diğer mükelleflere göre daha fazla vergi ödediğimi düşünüyorum.	1	2	3	4	5
16. Vergiden kaçınma, daha çok vergi erteleme yöntemlerine dayanmaktadır.	1	2	3	4	5
17. Vergiden kaçınma, vergi kanunlarında düzenlenen istisna ve muafiyetlerden yararlanmaktır	1	2	3	4	5
18. Vergiden kaçınma, kanunen kabul edilmeyen giderler ayrımını çok iyi yaparak indirilebilecek giderlerden doğru ve tam yararlanmaktır.	1	2	3	4	5
19. Vergiden kaçınma, yeniden değerlendirme avantajından yararlanmaktır.	1	2	3	4	5
20. Vergiden kaçınma, yatırımları vergilemenin olmadığı alanlara yönlendirmektir	1	2	3	4	5
21. Vergiden kaçınma, Çeşitli leasing anlaşmaları yaparak hem finans sorununu çözmek hem de KDV ve kurumlar vergisinden muaf tutulmaktır	1	2	3	4	5
22. Vergiden kaçınma, Spor kulüplerine sponsorluk yapmaktır.	1	2	3	4	5
23. Vergiden kaçınmadan yararlanabilmek için muhasebeci ve mali müşavirler yeterlidir	1	2	3	4	5
24. Vergiden kaçınma konusunda, genel standartlara göre eğitilmiş muhasebeci ve denetçiler yeterlidir.	1	2	3	4	5
25. Vergi uygulamaları ve vergi oranları vergiden kaçınma yollarının aranmasına sebebiyet vermektedir.	1	2	3	4	5
26. Mevzuatın sürekli değişmesi vergiden kaçınma talebini arttırmaktadır.	1	2	3	4	5
27. Yasal yollardan daha az vergi ödemenin yollarını araştırarak vergiden kaçınırım.	1	2	3	4	5
28. Yasal yollardan daha az vergi ödemeye çalışmak rasyonel bir davranıştır.	1	2	3	4	5

29. Vergiden kaçındığımda rahatsız olurum.	1	2	3	4	5
30. Vergiden kaçınarak elde ettiğim kazancı yatırıma (istihdama) dönüştürürüm.	1	2	3	4	5
31. Vergiden kaçınarak elde ettiğim kazancı kişisel servetimi arttırmak için kullanırım	1	2	3	4	5
32. Mali Müşavirimiz vergi yükünün azaltılması açısından elinden geleni yapmaktadır.	1	2	3	4	5
33. Mükellef olarak vergi yükünün ağırlığı nedeniyle daha az vergi ödemem için yollarını araştırırım.	1	2	3	4	5
34. Ekonomik kriz dönemlerinde vergi yükü nedeniyle vergiden kaçınmaya olan eğilimim daha fazla arttı.	1	2	3	4	5
35. Herhangi bir şey alırken daha fazla vergi ödememek için tercihim değişir	1	2	3	4	5
36. Vergi Yükümlülüğünü zamanında ve eksiksiz yerine getiren mükellefler yetirince ödüllendirilmektedir.	1	2	3	4	5
37. Türkiye'nin başka bir ilinde, daha düşük vergi oranlarının uygulandığını bilsem, yatırım yerimi değiştiririm	1	2	3	4	5
38. Vergi stopajındaki yükseklik yatırım kararlarımı olumsuz etkiler.	1	2	3	4	5
39. Gayrimenkul satın alırken tapu harcı, emlak vergisi gibi vergilerin düşük veya yüksek olması tercihim değişir	1	2	3	4	5
40. Konut kiralama ve satışından elde edilen gelirlerin vergilendirilmesinde, konutun eşimle ortak mülkiyetimiz olması halinde daha az vergi ödeyeceğimi bilsem, tapuda ortak mülkiyet gösteririm.	1	2	3	4	5
41. Yatırım amaçlı ayırdığım parayı, hangi yatırım aracında (döviz, altın, hisse senedi, tahvil vs.) değerlendireceğimi düşünürken, bir tanesinde vergi stopajının yüksek olması kararımı olumsuz etkiler.	1	2	3	4	5
42. Vergi oranının düşük olduğu yatırım araçlarında paramı değerlendiririm	1	2	3	4	5

43. Daha az vergi ödemek için yasalardaki boşluklardan yararlanmak, doğru bir davranıştır.	1	2	3	4	5
44. Daha az vergi ödemek için kanunlardaki vergi istisnalarından yararlanmak doğrudur.	1	2	3	4	5
45. Nakit ihtiyaç dönemlerinde vergi yükü oldukça ağır geliyor.	1	2	3	4	5
46. Vergi denetimlerinin az olması vergiden kaçınmaya sebep olmaktadır.	1	2	3	4	5
47. Kurumlar vergisi kanunlarında düzenlenen istisnalar hakkında yeterince bilgi sahibiyim	1	2	3	4	5



EK-2. Etik Kurul İzni

 HASAN KALYONCU ÜNİVERSİTESİ	T.C. HASAN KALYONCU ÜNİVERSİTESİ BİLİMSEL ARAŞTIRMA VE YAYIN ETİĞİ KURULU KARARLARI												
TOPLANTI TARİHİ 26.01.2024	TOPLANTI NO 2024-5												
Sayı :E-97105791-050.04-50834 Konu :Etik Kurul Hk.													
<table border="1"><tr><td>Çalışmanın Türü</td><td>Doktora Tezi</td></tr><tr><td>Konu</td><td>Anket Uygulama</td></tr><tr><td>Başlık</td><td>"Mükelleflerin Vergiden Kaçınma Aracı Olarak Vergi Kamunlarındaki Muafiyet ve İstisnaları Kullanma Eğilimleri Üzerine Bir Araştırma: Gaziantep İli Örneği"</td></tr><tr><td>Yürütücü / Danışman</td><td>Prof. Dr. Mehmet KAYGUSUZOGU</td></tr><tr><td>Yazar</td><td>Enes Said ÖZTÜRK</td></tr><tr><td>Karar</td><td>Olumlu</td></tr></table>	Çalışmanın Türü	Doktora Tezi	Konu	Anket Uygulama	Başlık	"Mükelleflerin Vergiden Kaçınma Aracı Olarak Vergi Kamunlarındaki Muafiyet ve İstisnaları Kullanma Eğilimleri Üzerine Bir Araştırma: Gaziantep İli Örneği"	Yürütücü / Danışman	Prof. Dr. Mehmet KAYGUSUZOGU	Yazar	Enes Said ÖZTÜRK	Karar	Olumlu	
Çalışmanın Türü	Doktora Tezi												
Konu	Anket Uygulama												
Başlık	"Mükelleflerin Vergiden Kaçınma Aracı Olarak Vergi Kamunlarındaki Muafiyet ve İstisnaları Kullanma Eğilimleri Üzerine Bir Araştırma: Gaziantep İli Örneği"												
Yürütücü / Danışman	Prof. Dr. Mehmet KAYGUSUZOGU												
Yazar	Enes Said ÖZTÜRK												
Karar	Olumlu												
Prof. Dr. Mehmet Lütfi YOLA Etik Kurul Başkanı													
Prof.Dr. Muhammet Fatih HASOĞLU Etik Kurul Üyesi	Prof.Dr. Bülent Bahri KÜÇÜKERDOĞAN Etik Kurul Üyesi												
Prof.Dr. Enver BOZKURT Etik Kurul Üyesi	Prof.Dr. Kezban BAYRAMLAR Etik Kurul Üyesi												
Prof.Dr. Mahmut Serhat YENİCE Etik Kurul Üyesi	Prof.Dr. Mazlum ÇELİK Etik Kurul Üyesi												
Ek:Enes Said ÖZTÜRK, Mehmet KAYGUSUZOGU EKBF.													
Bu belge, güvenli elektronik imza ile hazırlanmıştır.													
Belge Doğrulama Kodu :*B5FPRK2VL*													
Belge Takip Adresi : https://turkiye.gov.tr/ebd7dK-59996aD-B5FPRK2VL.ku5-50E4													
Adres:Hasan Kalyoncu Üniversitesi Havadan Yolu Üzeri 8. Km. Şahinbey / Gaziantep													
Telefon:0 (342) 211 8080 / 1400/1402 Faks:0 (342) 211 80 81													
e-Posta:info@hku.edu.tr Web:www.hku.edu.tr													
Kap. Adres:hasankalyoncu.univ@hu01.kap.tr													
Bilgi için: Merve BİLGEN Uygun: Memur													
													

ÖZGEÇMİŞ

KİŞİSEL BİLGİLER

Adı Soyadı : Enes Said ÖZTÜRK

Uyruğu : Türkiye Cumhuriyeti (T.C.)

EĞİTİM

Derece	Adı	Bitirme Yılı
Üniversite	: Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İşletme Bölümü	2012
Yüksek Lisans	: Gaziantep Üniversitesi İşletme Bölümü	2015
Doktora	: Hasan Kalyoncu Üniversitesi İşletme	2025

İŞ DENEYİMLERİ

Yıl	Kurum	Görevi
2012	Gelir İdaresi Başkanlığı	Gelir Uzmanı