

Mükellefler “kaçınma” haklarını kullanmalı



Vergi, modern devletlerin varlık sebebi ve finansman aracı. Vergi kaçakçılığı yasa dışı bir davranışken, vergiden kaçınma yasalar çerçevesinde yasanın boşluklarından yararlanmayı ifade ediyor. Mükellefler, bu yolları dikkatle takip etmeli...



TALHA APAK

KURUM kazançlarının beyan edileceği Nisan ayında, mükelleflerin vergi suçu veya cezaları ile muhatap olmaları için, sorumlulukları kadar, kanunların kendilerine verdiği bir hak olan “vergiden kaçınma” konusunu da akılda tutmak gerekiyor.

Vergi kaçakçılığı, vergi ile yükümlülüklerin vergi kanunlarına aykırı olarak kısmen veya tamamen yerine getirilmemesi olarak tanımlanıyor. Vergiden kaçınma ise, vergi kanunlarına aykırı hareket etmeksizin bireylerin vergi mükellefiyetinden kurtulması ve Hazine'nin vergi kaybına uğraması anlamına geliyor. Dikkat edileceği üzere, vergi kaçakçılığı yasa dışı bir davranışken, vergiden kaçınma yasalar çerçevesinde yasa boşluklarından yararlanmanın



bir sonucunu ifade ediyor.

Finansman teminine yönelik bu kaynaklar mükelleflerden kanun ile karşılıksız ve cebri olarak alınır. Bu durumun mükellef-

ler üzerinde bir baskı oluşturması sebebiyle mükellefler bu yükü azaltmak amacıyla vergi kaçırma veya vergiden kaçınma yoluna gidebilir. Fakat mükelleflerce izlenen

Daha etkin bir uygulama gerekiyor

Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan en son stratejik plana göre, kayıtlı ekonomiyi genişletmek ve mali suçları azaltmak, planın en önemli amacı olarak öne çıkıyor. Söz konusu plana göre, kayıt dışı ekonomi ile mücadele kapsamında, kayıt dışı ekonomiyi caydıran, kamuya olan güveni arttıran düzenlemeler yaparak denetim faaliyetlerinde etkinlik amaçlanıyor. Nitekim son dönemde, Gelir Vergisi Kanunu ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun tek bir kanun haline getirilerek sadeleştirilmesine yönelik atılan adımlar ile elektronik ticarete vergi kaybını önlemek amacıyla yapılan çalışmalar bu duruma örnek oluşturuyor.



Vergi kaybını asgari seviyeye indirerek vergi gelirini artırmak amacıyla ülkelerin, gelecekte vergi kaçakçılığı ile mücadelenin yanı sıra vergiden kaçınmanın sınırlandırılmasına ilişkin önemli adımlar atacağı hususu açıktır. Bazı devletler, bütçelenen vergi gelirlerini toplayamadığında, vergi yükü milyonlarca işçi ve memurun ücret gelirleri üzerinde yoğunlaşıyor. Ülkemizde de bu durum çok yaygın. Bundandır ki, beklenen vergi

gelirleri temin edilemeyince sık sık vergi aflarına başvuruluyor. Bu da, vergi adaletini zedelediği gibi, çeşitli tenkit veya tepkilere yol açabiliyor.

bu yollar kayıt dışılığı artırmanın ötesinde ülke ekonomisine de ciddi zararlar vermektedir.

Dünya genelinde, vergi kaçakçılığı ile uzun bir süredir mücadele ediliyor. Son dönemlerde vergi kaçakçılığı ile mücadelenin yanı sıra, vergiden kaçınmanın sınırlandırılmasına ilişkin çalışmalar yürütülüyor ve konuya ilişkin eylem planları hazırlanıyor.

KAÇIRMA NEDENLERİ

Vergi mevzuatının çok detaylı ve çeşitli olması, vergi oranlarının yüksek olması, dolaylı vergilerin dolaysız vergilere oranla fazla olması, vergi kaçırıcı rakip mükellefler karşısında rekabet şansının devam ettirilme gerekliliği, vergi denetiminin etkin olmaması, belge düzenine uyulmaması, daha az vergi verme çabası gibi nedenler mükellefleri vergi kaçırmaya itmekte. Geçmişten günümüze ağır cezayı gerektiren fiiller arasında yer alan vergi kaçakçılığı çeşitli şekillerde işlenebiliyor. Mükelleflerin bazı gelirlerini gizleyerek vergi matrahlarını azaltmaları, tutulan defterlerde hile yaparak gerçek olmayan hesaplar açmaları, sahte belge ile mal ve hizmet almış gibi kayıt yapmaları, defterlerdeki kayıtları silerek ödemeleri gereken vergiyi azaltmaları veya hiç ödememeleri, bu duruma örnek olarak gösterilebilir. Vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin yaptırımlar, Vergi

Usul Kanunu'nda düzenlenmiş olup, çok ağır para ve hürriyeti bağlayıcı cezaları bulunuyor.

Dünya genelinde olduğu gibi, ülkemizde de vergi kaçakçılığı ile uzun bir süredir mücadele ediliyor. Son dönemlerde ise, vergi kaçakçılığı ile mücadelenin yanı sıra, vergiden kaçınmanın sınırlandırılmasına ilişkin çalışmalar yürütülüp, konuya ilişkin eylem planları hazırlanıyor.

KAÇINMA YOLLARI

Vergiden kaçınma, vergi kanunlarına aykırı hareket etmeksizin bireylerin vergi mükellefiyetinden kurtulması ve Hazine'nin vergi kaybına uğraması olarak tanımlanabilir. Dikkat edileceği üzere vergiden kaçınma, mükellefin vergisel yükümlülüklerini kanunlara uygun bir şekilde azaltması durumunda mümkün olabiliyor. Bu nedenle vergiden kaçınma, yasal olarak herhangi bir suç oluşturmaz ve bundan dolayı vergi kanunlarında vergiden kaçınma ile

ilgili cezalandırmayı hedefleyen hükümler bulunmaz.

Vergiden kaçınma, daha çok vergi erteleme yöntemlerinde yoğunlaşmaktadır. Diğer bir ifadeyle, bugünkü bir paranın yarınki bir paradan daha değerli olduğu kavramına dayalıdır. Böylece, gelecekte ödenen vergiler, bugün ödenen vergilerden daha az maliyetli olduğundan daha çok tercih ediliyor.

Genel olarak mükellefler, vergi avantajlarından yararlanmak yoluyla vergiden kaçınabiliyor. Bu şekilde vergi yüklerini düşük tutmak ve sermaye birikimini artırma amacıyla hareket eden mükellefler, vergi avantajlarından yararlanarak yasal yollarla vergiden kaçınabiliyor. Başlıca vergiden kaçınma yollarını "genel" ve "sektörel" olarak sıralamak mümkün.

GENEL KAÇINMA İMKÂNLANI

■ Vergi kanunlarında düzenlenen istisna ve muafiyetlerden yararlanmak, kanu-



PARA | KAPAK

nen kabul edilmeyen giderler ayrımını çok iyi yaparak indirilebilecek giderlerden doğru ve tam yararlanmak, yeniden değerlendirme avantajından yararlanmak.

■ Azalan bakiyeler yöntemiyle amortisman uygulamasından yararlanmak, enflasyonist dönemlerde stok maliyetlerinin belirlenmesinde son giren ilk çıkar (LIFO) yöntemini uygulamak, maliyet çalışmalarında fire oranlarını doğru tespit ederek fire hakkını kullanmak.

■ Vergiyi doğuran olayı, vergilemenin olmadığı alanlara yönlendirmek, ihracat veya ithalat işlemlerinde kârı vergisiz ülkede bırakmak, serbest bölge avantajlarından yararlanmak için buralarda faaliyet göstermek, yurtdışında imalat yaptırmak, yurtdışından yapılan mal ve hizmet tedarikini şirketin offshore merkezlerinde kurmuş olduğu grup şirketleri aracılığıyla yapmak.

■ Grup şirketleri arasında ticari aktivite sağlamak, ortak yapılan giderleri doğru ve zamanında yansıtmak.

■ Borsada, yabancı görünümlü hisse senedi ve tahvil alım satımı yapmak.

■ Yasal takibe alınmış şüpheli alacaklardan karşılık ayırarak gider yazmak.

■ Vergi ertelemesi yöntemlerini uygulayarak, bazı kazançların fon hesaplarına aktarılması suretiyle vergiyi ertelemek.

■ Nakit sermaye artışı yapan kurumlarda vergi avantajı hakkını kullanmak. Şirketlerin borç yerine öz kaynak kullanımını özendirmek, nakdi sermaye artışları veya yeni kurulan sermaye şirketlerinde ödenmiş sermayenin nakit olarak karşılanan kısmı üzerinden TCMB tarafından açıklanan ticari kredilere uygulanan ağırlıklı yıllık ortalama faiz oranı dikkate alınarak, ilgili hesap döneminin sonuna kadar hesaplanan tutarın yüzde 50'sinin ilgili hesap dönemine ait kurumlar vergisi matrahından indirilmesine olanak sağlamak.

SEKTÖREL OLANAKLAR

■ KOBİ düzeyindeki imalatçı şirketlerin birleşmesi halinde üç yıl boyunca birleşme sonrası elde edilen kazançlarının yüzde 75'i oranında kurumlar vergisi istisna hakkını kullanmak. Zararlı bir şirketi satın alarak birleşme sonrası devreden zararları kullanmak. İştirak halinde ise, iştirak kazancı istisnasından yararlanmak.

■ Çeşitli leasing anlaşmaları yapmak. Finansal sıkıntıda olan şirketlerin aktiflerindeki gayrimenkullerini bir finans kurumuna "sat-kirala-geri al" yöntemi ile satarak



hem finans sorununu çözmek hem de KDV ve kurumlar vergisinden muaf olarak işlemi tamamlamak.

■ Spor kulüplerine sponsorluk olarak harcama yapmak, profesyonel kulüplere yapılan harcamanın yüzde 50'sini, amatör kulüplere yapılan harcamanın yüzde 100'ünü kurumlar vergisi matrahından indirim yapmak.

■ İhracatçıların, yıllık ihracat tutarlarının binde 5'i oranında götürü (belgesiz) gider yazma hakkını kullanmak. Yurtdışı satış faturası düzenlendiği halde, henüz gümrük çıkış işlemleri tamamlanmamış ihracat işlemlerini çıkış tarihine göre hasılat yazmak. Öte yandan, ihracatçı ve ithalatçılarda çok yaygın olan kur farkı hesapları çoğu zaman ihmal edilmeleri veya hatalı hesaplamaları neticesinde mükelleflerin aleyhine olabilecek fiktif kârlar oluşa-

biliyor. Aktif hesapların değerlemesi sonucu "kur geliri" olabileceği gibi, pasif hesapların değerlemesi sonucunda ise "kur gideri" oluşabiliyor.

■ İnşaat firmalarının, yıllara sari inşaat işlerinde elde ettikleri kazancın, işin tamamlanma süresine bağlı olarak sonraki yıllara aktarılacak vergi beyanında bulunmak. İnşaat tamamlanmadan (teslim yapılmadan) daire satış bedeli olarak alınan tutarları gelir yazmak yerine avans hesabında tutarak sonraki dönemlerde (dairenin tesliminde) gelir yazmak.

MEVZUAT ÇOK KARMAŞIK

Tamamı yasalar çerçevesinde olan yukarıdaki avantajları veya imkânları çoğaltmak veya bunları detaylandırmak mümkün. Ancak, asıl olarak konunun ana hatlarını vermeye çalışıyoruz.

Vergi kanunlarımız çok karışık, üstelik sürekli değişikliğe uğradığından, bırakınz vergi mükelleflerini, vergi danışmanlarının bile mevzuatın tamamını günü gününe doğru ve hatasız takip etmesi çok zor. Bu yöndeki uygulamalar, vergi mevzuatının karmaşık ve içinden çıkılmaz hale gelmesinde büyük rol oynuyor.

Konumuz kapsamında, "vergiden kaçınma" olarak yukarıda sıraladığımız birkaç konuyu okurların dikkatine sunmak için örneklerle detaylandırmak istiyorum...

✓ Vergi kanunlarında düzenlenen istisna ve muafiyetler:

İki yıldan fazla şirket aktifinde kalan gay-



rimenkul veya hisse senetlerinin satışından elde edilen kârların yüzde 75'i kurumlar vergisinden, satışın tamamı ise KDV'den muaftır.

Örneğin, aktifte 1.000.000 TL değerinde kayıtlı fabrika binası 5.000.000 TL'ye satılıyor. Bu satış sonucu 4.000.000 TL kurum kazancı çıkıyor. Sermaye yedeklerine atılacak bu kazancın yüzde 75'i olan 3.000.000 TL en geç beş yıl içerisinde sermayeye ilave edilmek koşuluyla kurumlar vergisinden istisna olup, kalan yüzde 25'i olan 1.000.000 TL kurumlar vergisine tabi oluyor. Bu durumda 800.000 TL yerine sadece 200.000 TL ödenerek, 600.000 TL kurumlar vergisi ödenmemiş oluyor.

✓ Sponsorluk harcamaları:

Spor kulüplerine yapılan sponsorluk harcamalarının, amatör spor dallarında tamamının, profesyonel spor dallarında ise yüzde 50'sinin vergi matrahından indirilmesine olanak sağlanmış bulunuluyor.

Örneğin, profesyonel spor kulübüne sponsorluk yapan bir kurumlar vergisi mükellefi yaptığı 100 bin TL'lik ödemenin ancak yarısını vergi matrahından düşebilir. Bu durumda, $(50.000 \times 0.20 =)$ 10 bin TL daha az vergi ödeyerek, kasasından çıkan paranın yüzde 10'unu geri almış sayılıyor. Aynı mükellef amatör spor kulübüne aynı miktarda ödemedi bulunacak ise $(100.000 \times 0.20 =)$ 20 bin TL daha az vergi ödeyerek, kasasından çıkan paranın yüzde 20'sini geri almış sayılıyor.

✓ Şüpheli alacak karşılıkları:

Ticari bir alacağın çeşitli nedenlerle tahsili mümkün olmaz veya şüpheli hale gelmiş ise, dava açmak suretiyle hukuki takibat başlatılır. Hukuki takibatin başlatılması halinde, takibe uğrayan şüpheli alacak kadar şüpheli alacak karşılığı ayırmak suretiyle, tamamı tahsil edilinceye kadar giderleştirilmiş olur. İleride tahsil edilince tekrar gelir yazılır.

Örneğin, 100.000 TL ticari alacağın şüpheli hale gelmesi ve alacak davası açılması halinde, şüpheli hale gelen 100.000 TL'nin tamamı şüpheli alacak karşılığı hesabına aktarılarak giderleştirilir. Bu durumda vergi matrahı 100.000 TL azalacağından bunun vergi yükü olan 20.000 TL



davanın sürecine göre ertelenmiş olur.

✓ Çeşitli leasing anlaşmaları yapmak:

Finansman sıkıntısı çeken kurumların, aktiflerinde kayıtlı gayrimenkullerini "sat-kirala-geri al" yöntemi ile her hangi bir leasing şirketine satmaları sonrasında geri alınması sonucu doğan kazanç kurumlar vergisinden, satışın tamamı ise KDV'den istisnadır.

Örneğin, şirketin aktifinde 1.000.000 TL değerinde kayıtlı bir fabrika binası, leasing şirketinin ekspertiz değeri 5.000.000 TL olarak değerlendiriliyor. Şirket, fabrika binasını 5.000.000 TL üzerinden leasing şirketine fatura ediyor ve bu tutar üzerinden kredi temin ediyor. İlgili satış sonucu oluşan 4.000.000 TL

kurum kazancı kurumlar vergisi ve KDV'den istisna olarak vergilendirilmiyor.

Sözleşme (borcun bitimi) sonrası, leasing şirketine geri alınacak fabrika binası bu kez, ilgili tarihteki değerlendirme üzerinden şirkete geri verilecek. İlgili gayrimenkulün değeri tekrar tespit edilecek olup, geri alma değerinin ise 8.000.000 TL olduğunu varsayalım. Bu durumda, geri dönüşümden oluşan 3.000.000 TL kazanç da yine kurumlar vergisi ve KDV'den istisna olarak fabrika ilk sahibi olan firmaya geri devredilecek. Fabrika sahibi kurum ise, fabrika binasını 8.000.000 TL değerinde aktifine kaydetme hakkına sahip oluyor. Diğer bir ifadeyle, bu işlem başından sonuna kadar vergisiz bir teslim tabi olduğundan, oluşan 7.000.000 TL'lik değer artışı da vergisiz oluyor.

✓ Şirket birleşmeleri ve satın alma yapmak:

İmalatçı olmaları koşuluyla birleşen KOBİ'lerin birleşme sonrası elde ettikleri kazançlarının yüzde 75'i üç yıl süre ile kurumlar vergisinden istisnadır.

Örneğin, tekstil imalatı faaliyetinde bulunan (A) ve (B) unvanlı iki KOBİ'nin birleşmesi sonrası, kurum kazancının 1.500.000 TL olduğunu varsayalım.

Bunun 500.000 TL'si imalat dışındaki diğer faaliyetlerden elde edilmiş, kalan 1.000.000 TL'si ise imalat faaliyetinde elde edilmiş olsun. 1.000.000 TL kazancın yüzde 75'i olan 750.000 TL'si üç yıl boyunca kurumlar



Mükellefin dikkat etmesi gereken üç husus

Öncelikle önemli olan vergiden kaçınmaya yönelirken vergi kaçırılmaya bulaşmamaktır. Yani, bazı vergiden kaçınma haklarını kullanırken bunun sınırlarını ve kurallarını çok iyi bilip hata yapmamak veya sınırları aşmamaktır. Daha da ötesi bazı avantajları da alışkanlığa dönüştürmemek gerekir. Mükellefin özellikle aşağıdaki hususlara özen göstermesi önemli:

■ Uzun yıllardır uygulanmakta olan, gelir/kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere "geçici vergi" uygulaması bulunuyor. Yıl içerisinde üçer aylık dönemler halinde ve yılda dört defa kazançlar üzerinden geçici vergi ödeniyor. Yıl içerisinde beyan edilen ve ödenen geçici vergiler yıllık (asıl) beyanlardan mahsup ediliyor. Vergi mevzuatımıza göre, yıl içerisinde beyan edilen geçici vergiler yılsonunda beyan edilen asıl vergi ile arasında yüzde 10'dan fazla bir fark tespit edilirse bu durum inceleme sebebi oluyor. Şayet, bu fark yüzde 10'dan az ise incelemeye gerek duyulmuyor. Buradaki amaç, yüzde 10'dan daha az bir hata veya yanılmayı idare makul karşılıyor. Ancak, bu durumu bir hak olarak algılayıp veya alışkanlık yapıp düşük beyanda bulunmamaya dikkat etmek gerekiyor.



■ Ülkemizde, vergiden kaçınmayı zorlayarak vergiden kaçma meyli olan mükelleflerin durumu, özellikle KDV uygulaması başladığından beri önemli bir konu olarak idarenin de gündeminde. Bunun nedeni ise, KDV oranının yüksekliği veya KDV'nin bir yük olarak görülmesi. Oysa KDV mükellef için bir yük değil bir sorumluluk; satıcıya ödeyip alıcıdan almaktır. Birçok sektörde değişik indirimli KDV oranı uygulaması bulunuyor. Otuz yılı aşkın bir süredir ülkemizde uygulanmakta olan KDV sistemi, uygulama açısından beklenen

sonucu vermiş değil. Tarafların memnun olmadığını ve şikayetçi olduklarını Sayın Maliye Bakanı da dile getiriyor ve en kısa zamanda KDV de ciddi düzenlemelere gidileceğini söylüyor.

■ Vergi mükelleflerinin iyi bir "vergi planlaması" alışkanlığı edinmelerinin yanı sıra, uzman mali müşavirlerden gerekli danışmanlığı alarak vergiden kaçınma ve vergi kaçırılmayı bir birine karıştırmamaları ve olası haklarını kullanmaları gerekiyor. Hem gereksiz fazla vergi ödemesinler hem de hata yaparak veya bilerek vergi kaçakçılığına meyletmesinler.

vergisinden istisna oluyor. Bu durumda kurumlar vergisi matrahı 1.500.000 TL yerine 750.000 TL oluyor. Yani, birleşme sonrası yeni firma 300.000 TL kurumlar vergisi yerine 150.000 TL kurumlar vergisi ödemiş oluyor.

✓ Vergi erteleme yöntemlerini uygulamak:

Şirketlerin aktifinde kayıtlı amortisman tabi iktisadi kıymetin satılmasında elde edilen kâr, o yılın matrahına ilave edilmek yerine, üç yıl içerisinde aynı türden bir aracı satın alınması koşuluyla "yenileme fonu" hesabına aktararak ilgili vergi ertelenmiş oluyor.

Örneğin, şirketin aktifinde, amortismanları ayrıldıktan sonra net değeri 250.000 TL olan beş adet aracı 500.000 TL'ye satılıyor. Satış sonucu 250.000 TL kazanç elde ediliyor. Bu kazancın vergi maliyeti ise 50.000 TL oluyor. Oysa bu şirket elde edilen 250.000 TL'yi bir yönetim kurulu kararı ile en geç üç yıl içerisinde aynı tür aracı satın alması koşuluyla "yenileme fonu" hesabında tutması halinde hiç vergi ödemiyo.

✓ Nakit sermaye artırımında vergi avantajı:

Sermaye şirketlerinin borç yerine öz kaynak kullanımı özendirilen bu düzenlemeyle, nakdi sermaye artışları veya yeni kuru-

lan sermaye şirketlerinde ödenmiş sermayenin nakit olarak karşılan kısmı üzerinden TCMB tarafından açıklanan ticari kredilere uygulanan ağırlıklı yıllık ortalama faiz oranı dikkate alınarak, ilgili hesap döneminin sonuna kadar hesaplanan tutarın yüzde 50'sinin ilgili hesap dönemine ait kurumlar vergisi matrahından indirilmesine olanak sağlanıyor.

Örneğin, A şirketinin 2016 Temmuz ayında 1.000.000 TL sermaye artırımını yaptığını kabul edelim. Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası (TCMB) tarafından en son açıklanan ticari kredilere uygulanan ağırlıklı yıllık ortalama faiz oranını ise yüzde 16 olarak alalım. Bu veriler doğrultusunda hesaplamamız aşağıdaki şekilde olacaktır.

Kurumlar Vergisi Matrahından İndirilecek Tutar:



Nakden Artırılan Sermaye Tutarı x TCMB Faiz Oranı x Süre (Ay) x İndirim oranı olacaktır. Firmanın yararlanacağı yıllık indirim tutarını aşağıdaki şekilde hesaplanır.

$$1.000.000 \times 0.16 \times \% 50 = 80.000 \text{ TL}$$

Söz konusu firmanın Temmuz ayında sermaye artırımını yaptığını dikkate aldığımızda yukarıda yer alan yıllık tutarın dönem hesaplaması aşağıdaki şekilde olacaktır.

$$(80.000/12 \text{ ay}) \times 6 \text{ ay} = 40.000 \text{ TL.}$$

Bu tutarın kurumlar vergisi beyannamesine (olumlu) net etkisi ise, $40.000 \times \% 20 = 8.000 \text{ TL}$ olacaktır.

Vergi mükelleflerinin borçları ve sorumlulukları kadar, vergi kanunlarından gelen hakları da bulunuyor. Bize göre, bu hakların en önemlisi, yasaların kendilerine tanıdığı avantajları "vergiden kaçınma" olarak kullanmalarıdır.

Yapılan açıklamalarda açıkça gözleneceği üzere, vergiden kaçınmanın kanunlara aykırı herhangi bir yanı yoktur. Bu amaçla mükellef, çeşitli vergi uygulamalarının kendisine olabilecek etkilerini asgariye indirebilmek amacıyla profesyonel mali danışmanlardan, uzmanlardan, vergi planlayıcıları ve muhasebecilerden yararlanabilir.