TİCARİ KAZANCIN VERGİLENDİRİLMESİNDE GERÇEKLİK: SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Doktora Tezi

Müslüm GÜMÜŞ

Eskişehir 2022

TİCARİ KAZANCIN VERGİLENDİRİLMESİNDE GERÇEKLİK: SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Müslüm GÜMÜŞ

DOKTORA TEZİ

Maliye Anabilim Dalı

Danışman: Prof. Dr. Mustafa Erkan ÜYÜMEZ

Eskişehir

Anadolu Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü

Haziran 2022

ÖZET

TİCARİ KAZANCIN VERGİLENDİRİLMESİNDE GERÇEKLİK: SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Müslüm GÜMÜŞ

Maliye Anabilim Dalı

Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Haziran 2022

Danışman: Prof. Dr. Mustafa Erkan ÜYÜMEZ

Ekonomik ve sosyal politikaların bir aracı olarak kullanılan vergilerin temel amacı önemli ölçüde kamuya gelir sağlamaktır. Bu nedenle devlet, gelir artırıcı politikalar izlerken işletmeler de ticari kârlarını maksimize etmenin yollarını aramaktadır. Bu durum da çoğu zaman bir menfaat çatışmasına neden olmaktadır. Bunun temelinde de ekonomik bir olgu olan ve tespiti, kayıt işlemleri ve raporlanması muhasebe bilimi tarafından düzenlenen verginin, (s)alınmasının salt hukuki yöntemlere göre yapılması ve vergiye tabi değerin adil bir şekilde ortaya konulamaması yatmaktadır.

Vergiler, ödeme gücünün göstergeleri olan harcama, gelir ve servet ve/veya servet transferleri üzerinden alınmaktadır. Bu göstergeler içerisinde en önemlisi de gelirdir. Gelirin vergilendirilmesi, gerçek kişi veya kurumların safi kazancı ve/veya iratları üzerinden yapılmaktadır. Gelirin vergilendirilmesi sırasında en çok karşılaşılan sorunlar da ticari kazancın vergilendirmeye esas değerinin tespitindeki ölçütlerde karşımıza çıkmaktadır. Bu sorunlar da vergiyi doğuran olay ve vergiyi doğuran olaya ilişkin işlemlerin gerçek mahiyetinin esas alınmasına yönelik yapılan yasal düzenlemelerin zamanın ruhunu tam olarak yakalayamaması, belirsizlikler içermesi, hazineci bir anlayışla hazırlanmış olması ve hem vergileme tekniği hem de vergi adaleti bağlamında evrensel ölçütler ile tam olarak uyumlu olamaması gibi nedenlerden kaynaklanmaktadır.

Vergilemede gerçekliğin sağlanması, adil bir vergilendirmenin de teminatıdır. Adil bir vergilendirmenin yapılabilmesi için vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin (özünün) ekonomik, hukuksal ve finansal bileşenler çerçevesinde ortaya konulması gerekir. Bu çalışmada ticari kazancın vergilendirilmesinde gerçeklik kavramsal, ekonomik, hukuksal ve finansal bileşenler çerçevesinde teorik, tematik ve ampirik olarak incelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Vergilemede gerçeklik, Faaliyet kârı, Mali kâr, Gelirin gerçekliği, Ticari kazanç.

ABSTRACT

ENSURING TRUTH IN TAXATION OF BUSINESS INCOME: PROBLEMS AND SOLUTIONS

Müslüm GÜMÜŞ

Department of Public Finance

Anadolu University, Graduate School of Social Sciences, June 2022

Supervisor: Prof. Dr. Mustafa Erkan ÜYÜMEZ

The primary role of the taxes, to a considerable extent, is to provide income for public order and are a means of both economic and social policies. Therefore, while the government is pursuing income-increasing policies, businesses are searching for means of maximizing commercial profits. These practices often cause a conflict of interest between parties. Underlying this issue is the fact that an economic event and its detection, registration and reporting is carried out by the science of accounting determination of the regulated tax is carried out according to purely legal methods and the taxable value cannot be revealed fairly.

Taxes are levied on expenditure, income, wealth, and wealth transfers, which are solvency parameters. Income is the most important among these parameters. Income taxation is carried out on the basis of the net income of persons or institutions. The most common problems encountered during the taxation of income are also encountered in the criteria for determining the basic value of business income for taxation. These problems also taxable event and event-related operations to be taken as the basis of the true merits of the legal arrangements for failure to arrest the spirit of the time exactly contain uncertainties and being prepared with a treasury understanding and not being fully compatible with universal criteria both in the context of taxation technique and tax justice.

Ensuring truth in taxation is also a guarantee of fair taxation. In order for fair taxation to be carried out, the true merits (essence) of the event that gives rise to the tax must be revealed within the framework of the economic, legal and financial components. In this study, truth in taxation of business income studied theoretically, thematically and empirically within the framework of conceptual, economic, legal and financial components.

Keywords: Truth in taxation, Business profit, Financial profit, Truth of income, Business income.

TEŞEKKÜR

Doktora çalışmamın belirlenmesinden tamamlanmasına kadar geçen her aşamada yanımda olan, destek veren, beni yönlendiren, bana ve çalışmama katkı sunan ve akademik anlamda beni yetiştiren değerli Hocam Prof. Dr. M. Erkan ÜYÜMEZ'e teşekkürü bir borç bilirim.

Her zaman için hoşgörüsüyle yanımda olan doktora çalışmama katkı sunan değerli Hocam Doç. Dr. Canatay HACIKÖYLÜ'ne; ve doktora çalışmama katkılarıyla destek veren Prof. Dr. Necdet SAĞLAM, Prof. Dr. Emrah FERHATOĞLU ve Prof. Dr. Ali ÇELİKKAYA Hocalarıma teşekkür ederim. Ayrıca Anadolu Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü Hocalarıma ve Arkadaşlarıma yanımda oldukları ve beni gönülden destekledikleri için teşekkür ederim.

Çalışmam sırasında çalışma verilerimin elde edilmesi ve hazırlanması aşamasında sunduğu katkılardan dolayı Dr. Abdullah ORHAN'a; çalışmamın yönteminin belirlenmesi ve analizlerinin yapılması sırasında bana yardımcı olan, destek veren Dr. Erdal ARSLAN'a ve çalışmama yaptığı hukuki mülahazalarla destek veren Dr. Mehmet ASLAN'a teşekkür ederim.

Her anlamda bana destek veren, dualarını esirgemeyen kıymetli Annem Nezire GÜMÜŞ'e; varlıklarıyla bana destek olan kardeşlerime; eşimin Anne ve Babasına teşekkür ederim. Hayatıma anlam katan, her anlamda yanımda olan, akademik hayatımdaki zorlu süreçte kahrımı çeken, destekçim olan sevgili eşim Hatice GÜMÜŞ'e; varlıklarıyla ailemizin hayat ve neşe kaynağı olan kızımız Zehra GÜMÜŞ ve oğlumuz Muhammed Suphi GÜMÜŞ'e can-ı gönülden teşekkür ederim.

Son olarak 10 yıl önce aramızdan ayrılan Rahmetli Babam Suphi GÜMÜŞ'e çalışmamı ithaf eder; ona sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

İÇİNDEKİLER

Sayfa

BAŞLIK SAYFASI i

JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI ii

ÖZET iii

ABSTRACT iv

TEŞEKKÜR v

ETİK İLKE VE KURALLARA UYGUNLUK BEYANNAMESİ vi

İÇİNDEKİLER vii

TABLOLAR DİZİNİ xii

ŞEKİLLER DİZİNİ xiv

KISALTMALAR DİZİNİ xv

GİRİŞ 1

BİRİNCİ BÖLÜM

1.KAVRAMSAL, HUKUKSAL, EKONOMİK VE FİNANSAL BİLEŞENLER ÇERÇEVESİNDE VERGİLEMEDE GERÇEKLİK 5

1.1.Kavramsal Açıdan Gerçeklik 5

1.1.1. Doğru 7

1.1.2. Gerçek 8

1.1.3. Bilgi 9

1.1.4. Kesin bilgi 10

1.1.5. Hakikat 11

1.2.Hukuki Açıdan Gerçeklik 12

1.2.1. Hukuk kurallarının anlamlandırılması 14

1.2.1.1.Lafzi yorum yöntemi 15

1.2.1.2.Tarihi yorum yöntemi 16

1.2.1.3.Sistematik yorum yöntemi 17

1.2.1.4.Amaçsal yorum yöntemi 17

Sayfa

1.2.2. Hukukta gerçekliğin tespitinde ispat ve delil 18

1.2.2.1. İspat 19

1.2.2.2. Gerçekliğe ulaşmada delil 23

1.2.2.2.1. Defterler, belgeler ve beyannameler 24

1.2.2.2.2. Tanık beyanları 26

1.2.2.2.3. Tutanaklar 27

1.2.2.2.4. Bilirkişi görüşleri 28

1.2.2.2.5. Keşifler 29

1.2.2.2.6. Karineler 30

1.2.2.3. Maddi gerçek – mutlak gerçek 32

1.2.3. Gerçeklik arayışında yargı kararları 34

1.2.4. Özelgelerin gerçeklik üzerindeki etkisi 41

1.3. Ekonomik Açıdan Gerçeklik 42

1.3.1. Ekonomik yaklaşım 44

1.3.1.1. Ekonomik irdeleme 46

1.3.1.2. Ekonomik yorum 50

1.3.2. Gelirin vergilendirilmesi 52

1.3.2.1. Gelir kavramı 53

1.3.2.1.1. Kaynak teorisi açısından gelir 55

1.3.2.1.2. Safi artış teorisi açısından gelir 56

1.3.2.2. Gelirin vergilendirilmesinde uygulanan yöntemler 57

1.3.2.3. Gelir vergileri 59

1.3.2.4. Ticari kazanç 60

1.3.2.5. Ticari kazancın tespiti 61

1.3.2.6. Ticari kâr – mali kâr ayrımı 63

1.4. Finansal Açıdan Gerçeklik 67

1.4.1. Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri (GAAP) 69

1.4.2. Türkiye'de muhasebe ve vergi uygulamaları 70

Sayfa

1.4.3. Uluslararası muhasebe standartları (UMS)..... 71

1.4.4. Uluslararası/Türkiye finansal raporlama standartları (UFRS/TFRS) 73

1.4.5. TFRS 13 gerçeğe uygun değer standardı 76

1.4.6. TMS 12 gelir vergileri standardı 78

1.4.7. Ertelenmiş vergi varlığı ve yükümlülüğü..... 79

1.4.8. Ertelenen vergi varlığı ve yükümlülüğü uygulama örneği..... 83

İKİNCİ BÖLÜM

2.TİCARİ KAZANCIN VERGİLENDİRİLMESİNDE GERÇEKLİĞİ ETKİLEYEN FAKTÖRLERE YÖNELİK TEMATİK ANALİZ..... 91

2.1. Ticari Kazancın Vergilendirilmesinde Gerçekliği Etkileyen Faktörler 92

2.1.1. Safi kazancın tespitinde kanunen kabul edilen/edilmeyen giderler 92

2.1.1.1. Giderlerin tespitinde sahte faturalar..... 99

2.1.1.2. Giderlerin tespitinde tevsik edici belgeler ve ibraz yükümlülüğü 104

***2.1.1.3. Giderlerin tespitinde takdir komisyonunun görev ve yetkileri* 110**

2.1.2. Örtülü sermaye..... 112

2.1.3. Transfer fiyatlandırması 114

2.1.4. Değerleme..... 120

2.1.4.1. TFRS 13 gerçeğe uygun değerleme 123

2.1.4.1.1. Piyasa yaklaşımı..... 124

2.1.4.1.2. Maliyet yaklaşımı 124

2.1.4.1.3. Gelir yaklaşımı 125

2.1.4.2. Türk Ticaret Kanunu'na göre değerleme..... 125

2.1.4.3. Vergi Usul Kanunu'na göre değerleme..... 126

2.1.4.3.1. Maliyet bedeli ile değerleme 127

2.1.4.3.2. Borsa rayici ile değerleme 128

2.1.4.3.3. Tasarruf değeri ile değerleme..... 129

Sayfa

2.1.4.3.4.Mukayyet değer ile değerleme 129

2.1.4.3.5.İtibari değer ile değerleme 130

2.1.4.3.6.Rayiç bedel ile değerleme 130

2.1.4.3.7.Emsal bedel ile değerleme 130

2.1.4.3.8.Vergi değeri ile değerleme 131

2.1.4.3.9.Alış bedeli ile değerleme 131

2.1.4.4.TFRS/TMS/TTK ve VUK değerleme hükümleri karşılaştırması 132

2.1.4.5.Enflasyon düzeltmesi ve yeniden değerleme 135

2.1.4.6.Paranın zaman değeri 138

2.1.5. Amortisman uygulaması 140

2.1.6. Vergi harcamaları 147

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3.TİCARİ KAZANCIN VERGİLENDİRİLMESİNDE GERÇEKLİĞİ ETKİLEYEN FAKTÖRLERE YÖNELİK AMPİRİK ÇALIŞMA 152

3.1.Araştırmanın Literatürü 152

3.2.Araştırmanın Amacı, Kapsamı ve Sınırlılıkları 162

3.3.Araştırma Deseni 163

3.4.Nicel Aşama 170

3.4.1. Nicel verilerin toplanması 170

3.4.2. Geçerlilik 171

3.4.3. Nicel verilerin analizi 172

3.5. Nitel Aşama 173

3.5.1. Nitel verilerin toplanması 174

3.5.2. Güvenduyulabilirlik 175

3.5.3. Nitel verilerin analizi 177

3.6. Araştırmanın Bulguları 179

3.6.1. Nicel bulgular ve yorumlanması 180

Sayfa

3.6.1.1.Yıllar, ticari kâr ve mali kâr arasındaki korelasyon 181

3.6.1.2.Ticari kâr ve farklılık nedenlerine yönelik Spearman rho korelasyon analizi 182

3.6.1.3.Mali kâr ve farklılık nedenlerine yönelik Spearman rho korelasyon analiz 184

3.6.1.4.Mali kâr-ticari kâr farklılıklarının sektörler itibarıyla karşılaştırılması 186

3.6.1.5.Ticari kâr-mali kâr farklılık nedenlerinin sektörel dağılımı ... 189

3.6.1.6.Ertelenmiş vergi varlık/yükümlülüklerinin sektörler bağlamında karşılaştırılması 191

3.6.1.7.Ertelenmiş vergi varlığı nedenlerinin sektörel dağılımı..... 192

3.6.1.8.Ertelenmiş vergi yükümlülük nedenlerinin sektörel dağılımı .. 193

3.6.2. Nitel bulgular ve yorumlanması 195

3.6.2.1.Yargı kararları 196

3.6.2.1.1.Yargı kararlarında kavramların sıklık analizi 198

3.6.2.1.2.Yargı kararlarındaki kavram sıklığının karar yıllarına göre dağılımı 201

3.6.2.1.3.Yargı kararlarındaki kavramların yıllar ve daireler itibarıyla dağılımı 203

3.6.2.1.4.Kararların referans dökümü 204

3.6.2.2.Özelgeler 211

3.6.2.2.1.Özelgelerin yıllar itibarıyla sıklık analizi..... 211

3.6.2.2.2.Özelgelerde yer alan kavramların yıllara göre dağılımı 213

3.6.2.2.3.Özelgelerde yer alan kavramların yıllara ilişkin referans dökümü..... 217

SONUÇ VE ÖNERİLER..... 225

KAYNAKÇA..... 244

ÖZGEÇMİŞ

TABLOLAR DİZİNİ

Sayfa

Tablo 1.1. X A.Ş.'nin TMS/TRFS uyarınca hazırlanmış 31 Aralık 2020 tarihli konsolide kâr/zarar tablosu 84

Tablo 1.2. X A.Ş.'nin vergi mevzuatı uyarınca hazırlanmış 31 Aralık 2020 tarihli konsolide kâr/zarar tablosu 88

Tablo 1.3. X A.Ş.'nin ticari kârdan mali kâra geçiş karşılaştırması ve ertelenen vergi varlığı/yükümlülüğü 90

Tablo 2.1. TFRS/TMS/TTK ve VUK değerleme hükümleri karşılaştırması 132

Tablo 2.2. Amortisman uygulama karşılaştırması 145

Tablo 2.3. Yıllara göre vergi harcama tahminleri ve bunların toplam vergi gelirleri içindeki payları (2016-2020) 149

Tablo 3.1. Kolmogorov–Smirnov ve Shapiro–Wilk Normallik Testi sonuçları 180

Tablo 3.2. Yıl, firmaların mali kâr ve ticari kârlarına yönelik Spearman rho korelasyon analizi sonuçları 182

Tablo 3.3. Ticari kâr ve nedenler arasındaki ilişkiye yönelik Spearman rho korelasyon analizi sonuçları 183

Tablo 3.4. Mali kâr ve farklılık nedenleri arasındaki ilişkiye yönelik Spearman rho korelasyon analizi sonuçları 185

Tablo **3.5.** İşletmelerin mali ve ticari kâr farklarının sektörler bağlamında karşılaştırılmasına yönelik Kruskal-Wallis H Testi analiz sonuçları 186

Tablo 3.6. Sektörlerin mali ve ticari kâr farklarının ikili karşılaştırmasına ait Mann-Whitney U Test sonuçları 188

Tablo 3.7. Ticari kâr-mali kâr farklılığına sebep olan nedenlerin sektörel dağılımları 189

Tablo 3.8. İşletmelerin ertelenmiş vergi varlık/yükümlülüklerinin sektörler bağlamında karşılaştırılmasına yönelik Kruskal-Wallis H Testi analiz sonuçları 191

Tablo 3.9. Ertelenmiş vergi varlığına sebep olan nedenlerin sektörel dağılımları 192

Tablo 3.10. Vergi yükümlülüğüne sebep olan nedenlerin sektörel dağılımları 194

Sayfa

Tablo 3.11. Kanunen kabul edilmeyen giderlerin tüm belge gruplarında içerik analizi 196

Tablo 3.12. Yargı kararları sıklık analizi 197

Tablo 3.13. Dairelere göre kavramların kullanılma sıklığı 198

Tablo 3.14. Kavramların yıllar ve daireler itibarıyla dağılımı 204

Tablo 3.15. Dairelere göre kavramlara ilişkin alıntı matrisi (referans dökümü) 205

Tablo 3.16. Yürürlüğe giriş tarihine göre özelgeler 211

Tablo 3.17. Özelgeler içerik analizi 212

Tablo 3.18. Yıllara göre ticari kazanç özelinde vergilemede gerçekliği etkileyen kavramlara ilişkin alıntı matrisi (referans dökümü) 218

ŞEKİLLER DİZİNİ

Sayfa

Şekil 3.1. Karma araştırma desenleri 169

Şekil 3.2. Nitel analiz süreci 178

Şekil 3.3. Yargı kararları kavram bulutu 198

Şekil 3.4. Kavramların yer aldığı yargı kararlarının dairelere göre yoğunluğu 199

Şekil 3.5. Dairelere göre gerçekliği etkileyen faktörler 200

Şekil 3.6. Yıllara göre gerçekliği etkileyen faktörler 202

Şekil 3.7. Karar tarihlerine göre yargı kararlarının sıklığı 203

Şekil 3.8. Yıllara göre dairelerdeki dağılım 204

Şekil 3.9. Özelgeler kavram bulutu 212

Şekil 3.10. 2020 yılında yürürlüğe giren özelgelerde gerçekliği etkileyen faktörler ... 213

Şekil 3.11. 2018 yılında yürürlüğe giren özelgelerde gerçekliği etkileyen faktörler ... 214

Şekil 3.12. 2019 yılında yürürlüğe giren özelgelerde gerçekliği etkileyen faktörler ... 215

Şekil 3.13. 2017 yılında yürürlüğe giren özelgelerde gerçekliği etkileyen faktörler ... 216

Şekil 3.14. 2016 yılında yürürlüğe giren özelgelerde gerçekliği etkileyen faktörler ... 217

KISALTMALAR DİZİNİ

AATUHK **:** Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
AYM : Anayasa Mahkemesi
BIST 100 : Borsa İstanbul 100 Endeksi
BOBİ FRS **:** Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı
DİBK **:** Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu
DK **:** Danıştay Kanunu
FASB **:** Finansal Muhasebe Standartları Kurulu/Finanial Accounting Standards Board
GAAP **:** Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri/Generally Accepted Accounting Principles
GİB **:** Gelir İdaresi Başkanlığı
GVK **:** Gelir Vergisi Kanunu
HMB **:** Hazine ve Maliye Bakanlığı
HMK **:** Hukuk Muhakemeleri Kanunu
IASB **:** Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu/International Accounting Standards Board
İYUK **:** İdari Yargılama Usulü Kanunu
KAP **:** Kamuyu Aydınlatma Platformu
KDV **:** Katma Değer Vergisi
KDVK **:** Katma Değer Vergisi Kanunu
KGK **:** Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
KKEG **:** Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler
KMYKK : Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu
KVK **:** Kurumlar Vergisi Kanunu
MSUGT **:** Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
Md. **:** Madde
Mük. **:** Mükerrer
ÖTV **:** Özel Tüketim Vergisi
TBMM **:** Türkiye Büyük Millet Meclisi
TCMB **:** Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası

TDHP **:** Tek Düzen Hesap Planı

TDK **:** Türk Dil Kurumu

TFRS **:** Türkiye Finansal Raporlama Standartları

TMK **:** Türk Medeni Kanunu

TMS **:** Türkiye Muhasebe Standartları

TTK **:** Türk Ticaret Kanunu

UFRS **:** Uluslararası Finansal Raporlama Standartları

UMS **:** Uluslararası Muhasebe Standartları

VDB **:** Vergi Dairesi Başkanlığı

VDDK **:** Vergi Dava Daireleri Kurulu

VDK **:** Vergi Denetim Kurulu

VDKY **:** Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği

VİVK **:** Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu

VUK **:** Vergi Usul Kanunu

YK **:** Yargıtay Kanunu

GİRİŞ

Ekonomik ve sosyal politikaların bir aracı olarak kullanılan vergilerin temel amacı önemli ölçüde kamuya gelir sağlamaktır. Bu nedenle devlet, gelir artırıcı politikalar izlerken işletmeler de ticari kârlarını maksimize etmenin yollarını aramaktadır. Bu durum da çoğu zaman bir menfaat çatışmasına neden olmaktadır. Bunun temelinde de ekonomik bir olgu olan ve tespiti, kayıtları, raporlaması muhasebe bilimi tarafından yapılan verginin (s)alınmasının salt hukuki yöntemlere göre yapılmaya çalışılması yatmaktadır.

Vergi hukukunda hukuk uygulayıcılarının, somut maddi olayda hukuki biçimin ekonomik özden farklılaştığı durumlarda, hukuki biçimin ve hukuki biçimin ardında yatan ekonomik gerçekliği araştırması gerekir (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2018, s. 25). Vergilendirmede vergiyi doğuran olayın ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek mahiyetinin esas alınmasını düzenleyen Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) "Vergi Kanunlarının Uygulanması ve İspat" başlığını taşıyan 3'üncü maddesi, bir ispat kuralından ziyade vergi hukukunda ekonomik yaklaşıma ilişkin bir kural öngörmektedir (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2018, s. 25). Amaçsal yorumun bir uygulama şekli olan ekonomik yaklaşım ise, vergiyi doğuran olayın tespitinde ve kanun hükümlerinin yorumlanmasında hukuki biçimin ötesine geçilerek, gerçek ekonomik nitelik ve içeriğin dikkate alınmasını gerektirir (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2018, s. 24). Gerçeklik vurgusu, VUK'da yer alan bu düzenleme ile sınırlı değildir. Aynı zamanda vergilendirmeye ilişkin somut maddi olayların gerçek niteliklerinin dikkate alınacağına dair birçok maddede gerçeklik vurgusunun yapıldığı görülmektedir. Vergi hukukunda gerçeklik ise gerçek hayat olaylarının vergi yükümlülüğünü gerçekleştirdikleri şekliyle ele alınmasını öngörmektedir (Taylar, 2013, s. 202). Daha geniş ifadeyle vergilemede gerçeklik, vergilendirmenin vergiyi doğuran olay ve bu olaylara ilişkin işlemlerin esası (ekonomik özü) üzerinden yapılması ve olay ve işlemlerin vergilendirmede adaleti sağlayacak ölçü ve esaslar üzerinden düzenlenmesi ve tespit edilmesini ifade eder. Bir başka ifadeyle vergilemede gerçeklik, vergiye ilişkin yasal düzenlemelerin yapılmasından uygulanmasına kadar geçen her aşamada adaletin sağlanmasını ifade eder. Tüm bu ifadeler özetinde vergilemede gerçeklik, vergi mevzuatının adaleti sağlayacak esaslara göre düzelenmesini ve vergilendirmenin vergiyi doğuran olay ve bu olaylara ilişkin işlemlerin hakikatte var olan nitelik ve içerikleri üzerinden yapılmasını ifade eder.

Vergiler, ödeme gücünün göstergeleri olan harcama, gelir ve servet ve/veya servet transferleri üzerinden alınmaktadır. Bu göstergeler içinde en önemlisi de gelirdir. Gelir

üzerinden alınan vergiler, verginin aslı ve başlıca kaynağını teşkil eden gerçek geliri aracısız bir şekilde ve tam olarak mükellef kılabilme özelliğine sahip olması yönüyle diğer vergilerden farklı olarak ayrı bir öneme sahiptir (Neumark, 1945, s. 9). Gelirin vergilendirilmesi, gerçek kişi veya kurumların safi kazancı ve/veya iratları üzerinden yapılmaktadır. Gelirin vergilendirilmesi sırasında en çok karşılaşılan sorunlar ticari kazancın vergilendirmeye esas değerinin tespitindeki ölçütlerde ve bunların tespitinde karşımıza çıkmaktadır. Aslında bu ölçütler; Gelir Vergisi Kanunu (GVK), Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK), Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK) ve VUK'da yer alan indirilebilecek giderler, indirilemeyecek giderler, istisnalar, muafiyetler, transfer fiyatlaması, örtülü sermaye, değerleme, amortisman gibi konulara ilişkin düzenlemelerde yer alan ölçütlerdir. Esas tartışılması gereken de bu ölçütlere ilişkin yasal ve idari düzenlemelerin, günümüz dünya ekonomisi ile ne kadar uyum içerisinde olduğu ve bu düzenlemelerin uluslararası finansal ilke ve esaslarla ne derecede paralellik gösterdiği ve son olarak bunların da adaleti tesis edecek mahiyette olup olmadığıdır. Yani Türk vergi mevzuatının, gerek çağın gerek toplumun ruhuna uygunluğu üzerinde durulması gerekmektedir. Kanunların da değişen ekonomik ve sosyal koşullara göre sosyolojik ve ekonomik verilere geniş ölçüde yer vererek ve günün şartlarına ve toplumsal ihtiyaçlara uygun olarak hazırlanması adaletin tesis edilmesi bakımından önem arz etmektedir. Bu bağlamda çalışmamızda ticari kazancın vergilendirmeye esas değerinin belirlenmesinde, gerçekliğin ne derece sağlandığı üzerinde durulmuştur.

Vergilendirilebilir gelire ilişkin çalışmalar; gelirin gerçekliği ve ekonomik yaklaşım ilkesi çerçevesinde gelirin gerçek mahiyetinin tespitine yönelik ispat ve delil kurumlarından yararlanılarak hazırlanan çoğunlukla teorik veya kavramsal düzeyde çalışmalar ile temel matematiksel düzeyde değerlendirmeler ve istatistiksel teknik ve yöntemler kullanılarak hazırlanan muhasebe kârı ile vergi kârı karşılaştırmasına yönelik olduğu görülmüştür.

Gerek ulusal gerek uluslararası çalışmalarda spesifik olarak kavramsal, finansal, hukuksal ve ekonomik bileşenler çerçevesinde bütüncül bir yaklaşımla, vergilendirmede gerçekliğin sağlanmasında karşılaşılan sorunların tespitine yönelik çalışmaların yok denecek kadar az olması; öyle ki vergilendirmenin kavramsal, hukuksal, ekonomik ve finansal yönlerinin bir bütün olarak ele alınıp bir de ampirik bir çalışma ile ortaya konulduğu doğrudan bir çalışma ile karşılaşılmamış olması, çalışmanın ortaya konulmasının ana motivasyonu olmuştur.

Ticari kazancın vergilendirilmesinde gerçekliğin ortaya konulabilmesi için vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin, muhasebe kârı ile vergi kârının ve gelirin gerçekliğinin bir bütün olarak ele alınması gerekmektedir. Dolayısıyla çalışmamızda kastettiğimiz gerçeklik, vergi mevzuatının adaleti sağlayacak esaslara göre düzelenmesi ve vergilendirmenin, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin hakikatte var olan nitelik ve içerikleri üzerinden yapılmasıdır. Bu bağlamda ticari kazanç özelinde vergilemede gerçekliğin tanımlanması, vergilemede gerçekliği etkileyen faktörlerin belirlenmesi ve vergilemede gerçekliği sağlayacak olan ölçütlerin tespitine yönelik çözüm önerileri geliştirilmesinin amaçlandığı çalışmamız üç bölümden oluşmaktadır.

Çalışmamızın birinci bölümünde; gerçekliğin kavramsal, hukuksal, finansal ve ekonomik açıklamaları teorik çerçevede ele alınmıştır. Buradaki amaç, vergilemede gerçekliğin ne ifade ettiği ve gerçekliği etkileyen unsurların neler olduğunun kavramsal, ekonomik, finansal ve hukuksal bileşenler çerçevesinde ortaya konulmasıdır.

Çalışmamızın ikinci bölümü; çalışmanın birinci bölümünde teorik olarak ele alınan kavram ve kurumların; vergi mevzuatı ve TMS/TFRS farklılıkları ile üçüncü bölümün nitel aşamasında analize tabi tutulan yargı kararları ve özelgeler üzerine yapılan tematik analizler çerçevesinde ele alındığı bölümdür. Ticari kazanç özelinde vergilemede gerçekliği etkileyen faktörlerin belirlenmesi ve bu faktörlerin, mükellef, vergi idaresi, vergi yargısı ve ilgili yasal düzenlemeler ile TMS/TFRS düzenlemeleri perspektifinden incelenmesinin amaçlandığı bu bölümde ticari kazancın vergilendirilmesinde gerçekliği etkileyen faktörlerin; safi kazancın tespitinde kanunen kabul edilen/edilmeyen giderler, transfer fiyatlaması, örtülü sermaye, değerleme, amortisman ve vergi harcamaları olduğu tespit edilmiştir.

Çalışmamızın üçüncü bölümü; uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartları çerçevesinde hazırlanan finansal tablolara göre belirlenmiş ticari kâr ile vergi mevzuatına göre belirlenen mali kâr karşılaştırmasının yapıldığı; ticari kâr ile mali kâr farklılıklarının nedenlerinin istatistiksel olarak analiz edildiği bölümdür. Ayrıca ticari kazancın gerçek mahiyetinin ortaya konulmasını etkileyen alt faktörlere yönelik vergi yargısı ve özelgeler üzerinde nitel analiz çalışması yapılmıştır. Nicel ve nitel veri analizlerinin bulunduğu karma analizin yapıldığı bu bölümde; araştırmanın amacı, kapsamı, evreni, örneklemi ve bulgularına yer verilmiş ve ilk aşamada nicel veri analizi; ikinci aşamada da nitel veri analizi yapılmıştır. Araştırmanın nicel verileri, BIST 100'de yer alan altı farklı sektörde faaliyette bulunan toplamda 62 işletmeye ait verilerden

oluşmaktadır. Bu veriler, Kamuyu Aydınlatma Platformu (KAP)'ta yer alan işletmelere ait bağımsız denetim raporlarından elde edilmiştir. Araştırmaya dâhil edilen şirket verileri, 2016 ile 2020 yılları dâhil olmak üzere 5 yıllık süreyi kapsamaktadır. Araştırmanın nitel verileri ise yargı kararları ile vergi idaresinin açıklayıcı işlemleri (özelgeler)'den oluşmaktadır. Nitel veriler; Danıştay'ın 3. Dairesi, 4. Dairesi, 7. Dairesi ve 9. Dairesi, Vergi Dava Daireleri Kurulu (VDDK) ve Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu'nda (DİBK) 2016-2020 yıllarında karara bağlanan davalar ile Vergi idaresi tarafından hazırlanan ve büyük çoğunluğu 2016-2020 yıllarına ait olan özelgelerden oluşan toplam [yargı kararları (169) ve özelgeler (204)] 373 belgeden oluşmaktadır.

Sonuç kısmında ise vergilendirilebilir ticari kazancın gerçekliğinin ortaya konulmasında karşılaşılan sorunlar ve bunların çözümüne yönelik öneriler bütüncül bir yaklaşımla ortaya konulmuştur. Bu bağlamda, vergi mevzuatının karmaşıklıktan uzak olması ve uluslararası standartlar ve diğer ilgili kanunlarla uyumlu hale getirilmesinin, gerçeklik üzerindeki etkileri üzerine değerlendirmeler yapılmış ve vergilemede gerçekliğin sağlanmasına yönelik önerilerde bulunulmuştur.

BİRİNCİ BÖLÜM

1. KAVRAMSAL, HUKUKSAL, EKONOMİK VE FİNANSAL BİLEŞENLER ÇERÇEVESİNDE VERGİLEMEDE GERÇEKLİK

Vergilendirilebilir gelirin gerçek mahiyetinin ortaya konulmasında karşılaşılan sorunların ele alınması ve bunlara yönelik çözüm önerileri geliştirilmesi için öncelikle gerçekliğin kavramsal çerçevesinin belirlenmesi gerekir. Bunun için de ekonomik bir olgu olan vergilendirmenin de bütüncül bir yaklaşımla ele alınması gerekmektedir. Ticari kazancın vergilendirilmesinde gerçekliğin karşılaştığı sorunların ve bunlara yönelik çözüm önerilerinin geliştirilmesinin amaçlandığı çalışmanın bu bölümünde; gerçekliğin kavramsal, hukuksal, finansal ve ekonomik açıklamalarına yer verilecektir. Bu kapsamda, ticari kazanç özelinde vergilemede gerçekliğin ne ifade ettiği ve bu gerçekliği etkileyen unsurların neler olduğu; kavramsal, ekonomik, finansal ve hukuki bileşenler çerçevesinde ortaya konulmaya çalışılacaktır.

1.1. Kavramsal Açıdan Gerçeklik

"Gerçeklik nedir?" sorusu ya da onunla yakın anlamda kullanılan "hakikat nedir?", "doğru/luk nedir?" soruları insanlık tarihinden bu yana sorgulanan, merak edilen ve farklı açılardan farklı anlamlar yüklenen kavramlar olmuştur.

Vergi hukukunda gerçeklik; (VUK)'un 3'üncü maddesinde düzenlenen "vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek mahiyeti esastır" hükmünde yer alan "gerçek mahiyet" kavramıyla karşımıza çıkmaktadır. "İspat" başlığı altında düzenlenen bu hüküm, bir ispat kuralından ziyade vergi hukukunda ekonomik yaklaşıma ilişkin bir kural öngörmektedir (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2018, s. 27). Amaçsal yorumun bir uygulama şekli olan ekonomik yaklaşım ise vergiyi doğuran olayın tespitinde ve kanun hükümlerinin yorumlanmasında hukuki biçimin ötesine geçilerek, gerçek ekonomik nitelik ve içeriğin dikkate alınmasını gerektirir (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2018, s. 27). Dolayısıyla bir olayda (vergiyi doğuran olay) öz araştırılacaksa yani en temele inilecek ise bu araştırmaya gerçeklik ile ilişki kurulup başlanmalıdır. Bu bağlamda "ticari kazanç özelinde vergilemede gerçeklik nedir?" konusunun ele alındığı çalışmamızda ilkin gerçeklik, kavramsal çerçevede incelenecektir.

Kavramsal açıdan gerçek, bilinçten bağımsız, somut ve nesnel olarak var olanı ifade etmektedir (Hançerlioğlu, 2016, s. 131). Türk Dil Kurumu (TDK)'ya göre de gerçek, "*düşünülen, tasarımlanan, imgelenen şeylere karşıt olarak, var olan; bilinçten bağımsız*

olarak var olan"; "*nesnel olan*" ve "*olanağın gerçekleşmesi sonucunda ortaya çıkan*" olarak tanımlanmaktadır (TDK, 1975). Gerçeklik kavramının Osmanlıcadaki karşılığı vuku, vaki, tahakkuk, hakikat, hakikat-ı hal, mevcudiyet, şe'niyet, nefsulemir; İngilizcedeki karşılığı ise reality, truth ve actuality'dir (Hançerlioğlu, 2016, s. 135). TDK'ya göre gerçeklik şu şekilde ifade edilmektedir (TDK, 1975).

1. Gerçek olan şeyler, var olan şeylerin tümü.

Bu anlamda gerçeklik;

- "*Bilinçten, tasarımlardan bağımsız olan varlık. Yani düşünülmüş, düşlenmiş şeylerin karşıtı*."
- "*Belli bir zaman bağlantısı içinde yaşanmış olan, yaşantı ve deneylerde somut olarak karşılaşılan şeyler*."

2. Olanağın karşıtı.

3. Bilimsel araştırmalarda her türlü öznel öğenin karşısında nesnel olarak geçerliği olan şey.

Var olmayanın karşıtı olan gerçeklik, insan bilincinden bağımsızdır. Somut ve nesnel olarak var olanları ifade eder (Hançerlioğlu, 2016, s. 135). Gerçeklik ile doğru ve hakikat kavramları birbirinin yerine kullanılmakta ise de aralarında birtakım farklılıklar bulunmaktadır.

Gerçek, somut olarak, nesnel olarak var olanı ifade ederken; Hakikat gerçeğin bilinçteki yansısı olarak karşımıza çıkar. Hakikat, gerçeğe uygunluğu oranında gerçek olur. Dolayısıyla algıların, duyumların, tasarımların ve kuramların hakikat olmaları için nesnel gerçeğe uygun olmaları gerekir. Ancak gerçeğe uygun düşmeyen öznel kanılar, tasarımlar, düşler ve yanılsamalar hakikat olamazlar (Hançerlioğlu, 2016, s. 150).

Hakikat ile doğruluk özdeş kavramlar olmayıp; birbiriyle bağımlı kavramlardır. Hakikatin vazgeçilmez koşulu doğruluktur (Hançerlioğlu, 2016, s. 151). Nesnel gerçeklikten yansıyan kavram ve kuramlar, pratikle doğrulandıkları zaman nesnel gerçeklikten hakikat olarak yansımış olurlar. Metafizik anlayışa göre de herhangi bir anlayışın gerçekliği, onun nesnesine olan uygunluğu ile ölçülür (Hançerlioğlu, 2016, s. 135). Özetle; gerçeklik, nesne olarak kavranılan tüm alanı; doğruluk, nesnenin bilgisine mantık yasalarının uygulanmasını ve hakikat ise gerçeklik ile doğrunun bir arada bulunmasını ifade eder (Işıktaç ve Metin, 2016, s. 92). Dolayısıyla vergilemede gerçeklik, vergiyi doğuran olayın ve vergiyi doğuran olaya ilişkin işlemlerin esası (özü) üzerinden

yapılan vergilemeyi ifade ederken; hakikat ise bu olay ve olguların vergilendirmede adaleti sağlayacak ölçü ve esaslar üzerinden yapılmasını ifade eder.

Yukarıdaki ifadelerden de anlaşılacağı üzere gerçeklik, hakikat ve doğru kavramları birbirine bağımlı ancak birbirinden birtakım farklılıkları bulunan kavramlardır. Fakat hem pratikte hem de teoride birbirinin yerine sıkça kullanılan kavramlar olmuşlardır. Gerçeklik ile ilgili değerlendirmelerin mantıksal çıkarımla sıralanması, bir tutarlılığa ve sisteme kavuşturtulması gerekir (Işıktaç ve Metin, 2016, s. 92). Bu nedenle gerçeklik kavramı ile bağlantılı olarak doğru, gerçek, bilgi, kesin bilgi ve hakikat kavramlarını ele almakta yarar vardır.

1.1.1. Doğru

Gerçeklik, bilinçten ve tasarımlardan, bağımsız bir şekilde var olan şeylere yöneliktir. Doğruluk ise var olandan ziyade; bilgiler, ifadeler, önermeler, savlar, kuramlar gibi bilgiye dayalı şeyleri ifade etmektedir (Tepe, 2016, s. 18).

Doğru kavramı, gerçeğe ve mantığa uygun olanı ifade eder (TDK, 1975). Aynı zamanda gerçek ve hakikat olanı, yalan olmayanı ifade eder (TDK, 1975). Sıfat anlamıyla doğru kavramı, dürüst olmayı ifade etmektedir (TDK, 2020). Bu nedenle güncel kullanımda doğru, yalanın zıttı anlamında da kullanılmaktadır. Doğruluk, aldatma eylemini içinde bulundurmayandır. Dolayısıyla dürüst olmayan bir davranış doğruluktan uzak görülmektedir. Dürüstlük ise iç ve dışın, öz ve sözün olanak ölçüsünde tam bir uygunluğudur (Aral, 2012, s. 116). Örneğin bir öğrencinin sınavda kopya çekmesi dürüst olmayan bir davranıştır ve bir nevi fiili yalancılıktır. Burada doğruluğun ölçütü dürüstlük olarak belirlenmiştir. Ancak bir başka sorun da dürüstlüğün ölçütünün ne olduğudur.

Yüzyıllardır süregelen "doğruluk nedir?" ya da "doğru olan nedir?" tartışmaları, günümüzde de devam etmektedir. Her alan, birim, kurum, birey vs. kendine göre "doğrular" belirleyebilmektedir. Vergilemede de neyin doğru olduğunun belirleyicisi kanunlardır. Kanunları yapanlar ise insanlardır. Oysaki insanlar bugün doğru olarak nitelendirdikleri şeyleri; yarın yanlış olarak nitelendirebilmektedir. Bu nedenledir ki; kanunların zamanın ruhunu yakalaması ya da zamanın ruhuna göre revize edilebilmesi önem arz eder.

"Doğru olan nedir?" sorusu doğru olanı anlamak için tek başına yeterli değildir. Doğru olan araştırılırken "doğruluğun anlamı nedir?", "doğruluk ne demektir?", "bir önerme ne zaman doğrudur?" sorularıyla da desteklenmelidir (Tepe, 2016, s. 25). Çünkü

doğruluk, zamana, mekâna, kişiye göre farklılık gösterebilecek bir kavramdır. Yukarıda verilen örnekte öğrencinin kopya çekme eyleminin doğru olmadığına yer verilmişti; ancak bu önerme farklı bir mekânda ya da farklı kişilerin bakış açısına göre doğru olarak da nitelendirilebilir.

Doğruluk ölçütü geliştirme çabasında olan "Uygunluk Kuramı" savunucuları ile "Tutarlılık Kuramı" savunucuları da doğruluğun, tutarlılık, uygunluk, görüş birliği gibi bir ölçütünün olması gerekliliği üzerine durmuşlardır (Tepe, 2016, s. 29). Bilginin tutarlılığı ya da bilginin nesneye uygunluğu, söz konusu bilginin doğruluğu ya da yanlışlığı konusunda bize kanıt sağlar; fakat bu kanıtı mutlak bir doğruluk ölçütü olarak görmek yanıltıcıdır. Çünkü geliştirilen ölçütler de görecelidir (Tepe, 2016, s. 30). Protagoras da "bütün şeylerin ölçüsünün insan olduğunu; "her bir şey bana nasıl görünüyorsa benim için böyledir, sana nasıl görünüyorsa senin için de öyle… üşüyen için rüzgâr soğuk, üşümeyen için soğuk değildir" (Kranz, 2014, s. 202) diyerek doğruluğun insandan insana göreceli olduğuna vurgu yapar.

Türk Medeni Kanunu (TMK)'nın 2'nci maddesinde yer alan "*herkesin, haklarını kullanırken ve borçlarını yerine getirirken dürüstlük kuralına uyması zorunludur*" hükmü; dürüstlük kuralı, doğruluk kuralı veya objektif iyi niyet kuralını düzenlemektedir. Bu madde hükmünde doğruluk kavramı, dürüst davranma eylemi ile ilişkilendirilmektedir. Nitekim VUK'da da birçok maddede doğru kavramı geçmekte ve bu kavramlar, TMK'nın 2'nci maddesindeki düzenlemeye kavramsal açıdan paralellik göstermektedir.

1.1.2. Gerçek

Gerçek kavramı, düşünülen, tasarımlanan, imgelenen şeylere karşıt olarak var olanı ifade eder (TDK, 1975). Yani hayali olmayan, somut ve nesnel olarak var olandır. Platon, "Devlet" adlı eserinde insanın eğitimle aydınlanmış ve aydınlanmamış durumunu bir mağara örneği vererek betimler. Aslında Platon'un verdiği bu örnek, kavramsal açıdan gerçeğin ne olduğuna ışık tutması yönünden ayrı bir öneme sahiptir. Platon'un mağara betimlemesi özetle şöyledir: Yeraltında mağaramsı bir yer ve içerisinde çocukluklarından beri o mağarada tutsak olan insanlar vardır. Mağaranın önünde boydan boya ışığa açılan bir giriş bulunmaktadır. Bu insanlar mağaranın içinde öylesine sıkı sıkıya bağlanmışlardır ki, başlarını dahi oynatamamaktadırlar. Mağaranın girişinde de ellerinde türlü türlü araç ve gereç bulunduran insanlar vardır. Bu araç ve gereçlerin gölgeleri de mağaranın

girişinde bulunan ışık yardımıyla mağaraya yansıtılmakta ve mağaradaki tutsaklar da bu araç ve gereçlerin gölgelerini görüp bunları ellerinde bulunduran insanların seslerini işitmekteler. Böyle bir sahneyi düşünün! Böyle bir durumda mağaradaki insanlar gördükleri araç ve gereçler ile duydukları sesleri ilişkilendirip bu gölgelere farklı anlamlar yüklerler. Gördükleri gölgeleri gerçek zannedip, bu kuklamsı şeylerin konuştuklarını düşünürler. O gördükleri şeylere kendi zihin dünyalarında farklı isimler verip, anlamlar yüklerler. Esas gerçeği ancak mağaranın dışına çıktıklarında görüp anlayabilirler (Platon, 2017, s. 231-232). Platon'un mağarasındakiler için gölgeler ve bu gölgelerin konuşmaları gerçektir. Fakat hakikat değildir. Yani asıl gerçeklik değildir. Bu durumun hakiki manada gerçek olmadığı ancak o mağara dışına çıkıldığında anlaşılabilir.

Yukarıda verilen örneği finansal tablolar üzerinde düşündüğümüzde; vergi mevzuatı uyarınca tespit edilen ticari kazanç, vergi yasalarını hazırlayanlar ve bunların uygulayıcıları açısından gerçeklik durumunu yansıtmaktadır. Ancak ticari kazancın asıl gerçek ticari kazanç olup olmadığı; vergi mevzuatındaki düzenlemelerin adaleti sağlayacak ilke ve esaslara göre düzenlenmiş olup olmamasına bağlıdır. Dolayısıyla var olanla yetinmeyip, uyumluluğa teslim olmayıp; mevcuda kuşkuyla yaklaşarak verili olanla yetinme tutumunun dışına çıkıp, harekete geçmek ve hakikati araştırmak gerekir (Köktürk, 2020, s. 40). Ticari kazanç özelinde vergilemede gerçekliğin sağlanmasının amaçlandığı bu çalışmada da amaç, görünürdeki ile yetinilmeyip, işin esas mahiyetinin, sadece mevzuat özelinde değil; aynı zamanda uluslararası ilke ve esaslara uygunluğunu da tartışarak asıl gerçek olana ulaşmaktır.

1.1.3. Bilgi

Çok eski felsefi bir problem olan "Bilgi Nedir?" sorusu (Gülseçen, 2014, s. 63), tarih boyunca üzerinde tartışılan ve nasıl ulaşılacağı üzerine yoğunlaşılan bir bilinmez olmuştur. Bazen birtakım deliller, karineler, bazen de tecrübe edilen bir şeyden hareket edilerek bilgiye ulaşıldığına inanılır (Mert, 2003, s. 41). TDK'ya göre bilgi "*insan aklının erebileceği olgu; gerçek ve ilkelerin bütünü, öğrenme, araştırma veya gözlem yolu ile elde edilen gerçek; insan zekâsının çalışması sonucu ortaya çıkan düşünce ürünü; kurallardan yararlanarak kişinin veriye yönelttiği anlam ve Bilim*" anlamlarını taşımaktadır (TDK, 2020).

Terminolojik açıdan da bilgi kavramı ile ilgili üç temel belirlemede bulunmak mümkündür. Bunlar; veri, bilgi-enformasyon ve bilgi knowledge'dir (Önal, 1993, s. 332).

1. Veri: "*Bir araştırmanın, tartışmanın, akıl yürütme eyleminin hareket noktası olan ana öğe ve bir sonuca varabilmek için gereken ilk bilgi*" anlamında kullanılmaktadır. Bu kavram, Latincede "datum", İngilizcede "data" ve Türkçede "veri" olarak kullanılmaktadır (Önal, 1993, s. 332).

2. Bilgi-enformasyon: "*Biçimlendirme, şekillendirme, bir şeyi simgeleme veya hayalinde canlandırma, açıklama, yorumlama, haberleşme, danışma, eğitme, öğretme, bilgi verme ve bilgi*" gibi değişik birçok anlamı ifade etmektedir. Latincesi "informatio" olan bu kelime, İngilizcede information, Türkçede de genellikle "bilgi"'; son zamanlarda da "enformasyon" olarak kullanılmaktadır (Önal, 1993, s. 332).

3. Bilgi- knowledge: Latincede "cognitio"; İngilizcede de "knowledge" olarak kullanılan bilgi kavramı, "*kişinin çevresiyle özneyle nesne arasındaki ilişkisi, inanışları ve ifade ettikleridir*." Daha geniş açıdan bilgi, kanıtlanmış gerçekler, ifadeler ve sözlerdir (Önal, 1993, s. 332).

Data, enformasyon, knowledge arasındaki ilişkiyi şu şekilde analiz edebiliriz: (Önal, 1993, s. 332).

- Durum ve/veya şartların değişmesiyle meydana gelen olayların ifade edilişinde harfler, işaretler, sayılar, şekiller ve semboller kullanılarak veri ve/veya veriler hazırlanır.
- Uyarılan duyularla veriler algılanarak olaylar hakkındaki verilerin farkına varılır ve böylelikle bilgi (enformasyon) kazanılmış olur. Bu durumda anlaşılan, gerektiğinde kullanılabilecek olan, zihinde saklanılabilen bilgi (knowledge) ortaya çıkar.
- Artık düşünmenin, hafızanın, dünyayı izleme yolunun bir parçası olan bilgi (knowledge), gerektiğinde bir doküman veya fiziksel bir forma dönüştürülebilir.

Bilgi bilenle bilinen arasındaki bir ilişkiden ortaya çıkan sonuçtur (Topdemir, 2009, s. 128). Fakat önemli olan bilgi olarak ifade edilenlerin bir hakikatle uyum içinde olup olmadığı, bir gerçekliği yansıtıp yansıtmadığıdır. Bunun için de bilginin kesinliği karşımıza çıkmaktadır.

1.1.4. Kesin bilgi

Bizi gerçekliğe; dolayısıyla hakikate götürecek araçlardan biri de bilginin kesinliğidir. Bu nedenle bilgi ortaya konulurken bilginin nasıl elde edildiği; kaynağının ne olduğu, bilginin oluşumunda kişisel deneyimin rolünün bulunup bulunmadığı ve

bilginin doğruluğundan nasıl emin olunacağı, kesin bilginin var olup olmadığı sorularına verilecek cevaplar önem arz etmektedir.

TDK'ya göre kesin bilgi, doğruluğundan kuşkulanılmayan bilgiyi ifade etmektedir (TDK, 2020). David Hume ise bilginin deneyden ileri geldiğini ileri sürmektedir (Öktem, 2004, s. 42). Locke'a göre de fikir ve düşünce arasındaki uygunluk durumunun kavranması olarak nitelenen bilgi, her zaman aynı kesinlik derecesine sahip değildir (Öktem, 2004, s. 139). Düşünceler arasındaki ilişkiler, bazen doğrudan doğruya zihin tarafından kavranırken; bazen de birtakım yardımcı fikirlere ihtiyaç duyar. Sahip olunan bilginin açıklık ve kesinlik bakımından farklılık arz etmesi; insan zihninin, düşünceler arasındaki ilişkileri farklı derecelerde kavramasından kaynaklanmaktadır (Öktem, 2004, s. 140).

Farabi, kesin bilgiyi, insanın hakkında hükme vardığı şeyin insan zihninin dışındaki varlığının aynen zihinde inanılan şekliyle bulunması olarak ifade etmiştir. Ona göre doğruluk ve inanç bilginin vazgeçilmez unsurlarıdır (Başdemir, 2010, s. 47). Farabi, bir grubun belirli bir kısmının tecrübe ettiği eksik tümevarım yoluyla kesin bilgiye ulaşılamayacağını; tümevarımın kesin bilgiyi vermesi için kendisini oluşturan tüm tikelleri kapsaması gerektiğini belirtmiştir (Başdemir, 2010, s. 47). Hakikate yani asıl gerçekliğe ulaşmak için var olanın doğru, eksiksiz ve kesin bilgi içermesi gerekir.

1.1.5. Hakikat

Gerçeklik, bizatihi var olma durumudur. Var olma ise tek biçimli değildir. Var olmanın somut veya soyut biçimleri, görüntü veya asıl gibi farklı biçimleri bulunmaktadır (Köktürk, 2020, s. 36). Dolayısıyla var olan, kendini tüm varlığıyla ortaya çıkarmayabilir. Asli niteliklerini ve ilk oluşumunu gizleyerek, sadece görünümünü sunabilir (Köktürk, 2020, s. 36). Bu nedenle gerçeklik, tartışmaya konu olmaktan kurtulamaz. Hakikatte ise durum farklıdır. Hakikatin tek bir biçimi vardır (Köktürk, 2020, s. 36). Gerçeklik, bizatihi mevcut olma durumunu ifade ederken; hakikat, gerçekliğin görünen yüzünün arka planını, en alt tabakadaki var olma durumunu ifade eder. Yani hakikat, en temeldeki gerçekliği; gerçekliğin ta kendisini, daha da geriye götürülemeyen en temel varoluş durumunu ifade eder (Köktürk, 2020, s. 36). Dolayısıyla hakikat, gerçekliğin en temelidir, asıl gerçekliktir (Köktürk, 2020, s. 37). Bazen gerçeklik hakikatin bir görünümü, belli bir

kısmıdır, ancak her halükârda gerçeklik hakikate bitişik ve vazgeçilemez bir mevcudiyettir (Köktürk, 2020, s. 38).

Hakikat, gerçek ve gerçeklik anlamına gelmektedir (TDK, 2020). Hakikat bir şeyin gerçekliğine, onun durumunun kesinliğine ulaşmaktır. O şeyin özünü ifade etmektir Koçyiğit, 2012, s. 72-73). Bu çalışmada da gelirin vergilendirilmesinde esas özün ne olduğunu anlamak hedeflenmektedir. Bu bağlamda çalışmada gelir vergilemesinde hakikatin, bir başka ifadeyle gerçek gelirin ne olduğu, araştırılmaktadır.

Hakikat, gerçeğin bilinçteki yansısıdır. Hakikat, gerçeğe uygunluğu oranında gerçek olur. Dolayısıyla duyumlar, algılar, tasarımlar ve kuramlar, nesnel gerçeğe uygun olduklarında hakikat olurlar. 'Gerçek'e uygun düşmeyen öznel kanılar, tasarımlar, düşler, hayaller ve yanılsamalar hakikat olamazlar (Hançerlioğlu, 2016, s. 150). Hakikat nesnel gerçekliğe uygunluğu dile getirir (Hançerlioğlu, 2016, s. 151). Nesnel gerçeklikten yansıyan kavramlar, önermeler, varsayımlar ve kuramlar pratikle doğrulanmaları halinde nesnel gerçeklikten hakikat olarak yansımış olurlar.

1.2. Hukuki Açıdan Gerçeklik

Hukuk, "*toplumda kişiler arasındaki ilişkileri düzenleyen ve devlet gücüyle kendisine uyulması yaptırıma bağlı kılınmış kurallar bütününü ifade eder*" (Yılmaz, 2005, s. 274). Hukuk bilimi, salt soyut ve biçimsel bir bilim olmayıp aynı zamanda gerçeklik alanında da iş görmektedir (Işıktaç ve Metin, 2016, s. 51). Hukukun kendine özgü bir konusunun bulunması, hukukun, bütünüyle soyut bir bilim olarak değerlendirilmesine engel olmaktadır (Işıktaç ve Metin, 2016, s. 49). Hukuk, gerçeklik alanında sonuç doğuran insan davranışlarının nitelendirmesini yapmaktadır (Işıktaç ve Metin, 2016, s. 49). Gerçekliğe ilişkin olgular da hukuksallık niteliğini ancak bir hukuk normu tarafından düzenlenmekle kazanmaktadırlar (Işıktaç ve Metin, 2016, s. 48). Hukuk normu ise hukuksal ilişkileri düzenlemek üzere devlet tarafından belli şekillerde çıkartılmış, yaptırım gücüyle kuvvetlendirilmiş kural/ları ifade eder (Yılmaz, 2005, s. 275).

Pozitivist hukuk anlayışına göre hukuk, yasa koyucu tarafından konulmuş olan normlardan ibarettir (Aral, 2012, s. 146). Pozitivist hukuk anlayışında, hukukun sosyal koşullar ve hukukun ruhu denilebilecek olan etik değerler ile olan ilişkisi göz ardı edilir (Aral, 2012, s. 146). Oysaki hukuk, insanın doğal olayları ve özellikle doğal davranışları yani "olan"ı olduğu gibi kabul etmeyen tinsel (kültürel) bir yapıt olarak meydana gelmiş

ve bu yolla insan, "olan"ın karşısına başka bir dünyayı, insani bir dünyayı biçimlendiren "olması gereken"i çıkarmıştır (Aral, 2012, s. 40). Hukuk insan tarafından, yine bir toplum içindeki insan davranışlarının değerlendirilmesi ile meydana gelmiştir (Aral, 2012, s. 43). Hukuk kuralları bir norm niteliğindedir. Normlar, varlıklarını ve geçerliklerini daha üstün bir normdan almaktadır. Örneğin hukuk düzeninde var olan yönetmelikler yasalar, anayasalar, geçerliliklerini, alttan yukarıya doğru bir sıra izleyerek, daha üstteki bir norma borçludur (Aral, 2012, s. 43). Ancak pozitif hukukun geçerliğinin anayasaya kadar çıkartılıp orada bırakılması, rasyonel düşünceye ters düşmektedir. Nihayetinde pozitif bir hukuk olan anayasanın da geçerlik ve yürürlük bakımından araştırılması gerekir. Bu araştırma da bizi, tüm hukukun çıktığı kaynak (köken) olarak "adalet"e götürmelidir. Çünkü adalet salt bir düşünce ve değerdir. Adalete yönelen, onu kendi normlarının içeriğinde yansıtan (yansıtması gereken) kurallar bütünü olan hukukun, asıl amacı adalettir (Aral, 2012, s. 44).

Toplumsal yaşam gerçekliğinden doğan hukukun, sosyal düzene, günlük yaşam gereksinimlerine ve toplumsal gerçekliğin doğasında var olan adaletin gerçekleşmesine katkı sağlaması gerekir (Türközer, 2006, s. 100). Hukuk, toplumsal olaylara ve ilişkilere adalet ölçüsünü uygulamak ve onları bu ölçüye göre değerlendirmek ihtiyacından doğmuştur (Aral, 2012, s. 44). Bu nedenle soyut hukuk kurallarının somut olaylara uygulanırken ne ifade ettiğinin adalet ölçüsü de göz önünde tutularak ortaya konulması gerekir. Ancak hukukun özünde gelecek olmaması, yani geçmişten yola çıkarak geleceğe yönelik kural koyması; hukukun her zaman için gerçekliği ortaya koyabilmesi bakımından bir sorun olarak karşımıza çıkar. Bu nedenle hukuk kuralı, olgusal alanda "var olanı" değil, "olması gerekeni" belirlerken; akıl, mantık, ahlak, adalet, çağdaşlık, meşruiyet, insan hakları, hukukun genel ilkeleri gibi kavramlardan yararlanmak zorundadır (Can, 2002, s. 140). Ancak böylesi bir durumda hakkaniyete ulaşılabilir. Adaletin bir türü olarak hakkaniyetin sağlanabilmesi için hukuk kurallarının yapılmasında ve uygulanmasında; somut olayların, insan özelliklerinin ve farklılıklarının tümünün dikkate alınması gerekir (Aral, 2012, s. 136). Hakkaniyet, vergilemede gerçekliğin sağlanması için olmazsa olmaz ilkelerden biridir. Tabii ki hakkaniyetin sağlanmasında sadece hukuk kurallarının adalet eksenli yapılmış olması yeterli değildir. Aynı zamanda bu kuralları uygulayanlarca da hakkaniyetin gözetilmesi gerekir (Aral, 2012, s. 136). Bunun için de bir hukuk kuralının lafzı ve ruhu ile ne söylediğinin doğru

bir şekilde tespit edilmesi gerekmektedir. İşte burada da hukuk kurallarının anlamlandırılması karşımıza çıkmaktadır.

1.2.1. Hukuk kurallarının anlamlandırılması

Soyut ve genel olan hukuk kuralları ayrıntıya girmeyen ancak somutlaştırılabilen niteliğe sahiptir (Sözer, 2008, s. 9). Soyut hukuk kurallarının, somut olaylara uygulanabilmesi için ne ifade ettiğinin bilinmesi gerekir. Burada karşımıza hukuk kurallarının yorumu çıkmaktadır. Yorum, bir düzenlemede mevcut düşüncenin klasik değerlendirme yöntemlerinin (lafzi, tarihi, sistematik, amaca uygunluk…) kullanılmasıyla ortaya çıkarılması işlemidir (Sözer, 2008, s. 8). Yorumda metnin doğru anlaşılması için, yoğunlaştırılmış bir cümlenin çözülerek, seyreltilerek anlamı ortaya çıkarılmaya çalışılmaktadır (Sözer, 2008, s. 8).

Yorum hukuki metnin sadece analizi değil aynı zamanda sentezinin yapılmasıdır. Dolayısıyla yorum, metin ile somut olayı ilişkilendirerek hukuksal sonuç elde edilmesini sağlar (Sarıcaoğlu, 2017, s.19). Anlamı belirsiz ve açık olmayan metinlerin gerçek anlamı yorum faaliyetiyle ortaya konularak belirlenir (Sarıcaoğlu, 2017, s. 18). Yorum yapmanın faydaları şu şekilde özetlenebilir (Christian, 2000, s. 13):

- Kurallara ve yasalara bağlı kalınarak kurallara açıklık getirilmesi,
- Hukuki güvenliğin sağlanması,
- Keyfi karardan kaçınmanın gerçekleştirilmesi,
- Kazai kararlara açıklık ve şeffaflık getirilmesi,
- Karar veren makamın ön anlayışa sahip olmasının sağlanması,
- Hukuk önünde eşitliğin sağlanması,
- Hukuki durumu daha iyi duruma getirmek için kamusal tartışmalara imkân sağlanması.

TMK'nın 1'inci maddesinde düzenlenen "*kanun, sözüyle ve özüyle değindiği bütün konularda uygulanır"* hükmünde, yorumun söze (lafzi yorum yöntemi) ve öze (amaçsal yorum, sistematik yorum vs.) göre yapılacağı açıklanmaktadır (Sözer, 2008, s. 29). Vergi kanunlarının yorumu ile ilgili düzenleme ise VUK'da yer almaktadır. "Vergi Kanunlarının Uygulanması ve İspat" başlıklı VUK'un madde 3/A ikinci fıkrasında düzenlenen *"vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun*

yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır" hükmü, vergi kanunlarının lafzı (söz) ve ruhu (öz) ile hüküm ifade edeceğini; sözün açık olmadığı durumlarda ise kanun hükümlerinin konuluşundaki maksadının (amaçsal yorum), hükümlerin kanunun yapısındaki yerinin ve diğer maddelerle olan bağlantısının (sistematik yorum) göz önünde tutularak uygulanacağını belirterek yorum yöntemlerini düzenlemektedir. Hem TMK'da hem de VUK'da kanunun sözü ve ruhu ile hüküm ifade edeceği vurgusu; yorum yöntemi açısından TMK ile VUK arasında bir uyumun olduğunu göstermektedir.

Kanunun lafzı ve ruhu, hiçbir zaman bireylerin anayasal güvenceye tabi haklarını ihlal etmemelidir. Zira hukuk kuralları toplum için düzenlenen kurallardır. Elbette ki hukuk kuralları oluşturulurken toplumun her kesiminden takdir alamaz. Ancak ortak bir paydada buluşmak durumundadır. Eğer vergi normlarından dolayı toplumun genelinde bir memnuniyetsizlik varsa bu durumun bertaraf edilmesi ve toplumun çoğunluğu tarafından kabul gören bir vergilemenin tesis edilmesi için gerekli yasal adımların atılması gerekir. Ayrıca kanunların yorumunda, anayasal ilkelere aykırı yorum yapılarak kanunun, anayasanın üstüne çıkartılmaması da gerekmektedir.

1.2.1.1. Lafzi yorum yöntemi

Lafzi yorum yöntemi, soyut hukuk kurallarının somut olaylara uygulanması sırasında başvurulacak ilk yöntemdir (Karakoç, 2014, s. 171). Lafzi yorum yöntemi için "lisana dayalı yorum", "metne dayalı yorum", "kelimesel yorum", "gramer yorumu", "edebi yorum" ve "deyimsel yorum" gibi adlandırmalar yapılmaktadır (Sözer, 2008, s. 34). Bu yorum yönteminde hukuksal düzenlemenin anlamının açıklığa kavuşturulmasında; kelimeler, söz dizimi, noktalama işaretleri ve dil bilgisi kuralları önemli rol oynamaktadır (Sözer, 2008, s. 34). Lafzi yorum, bir kanun maddesinin anlamının; madde metninde kullanılan kelimeler, kelimelerin cümle içindeki yerleri, söz dizimi ve noktalama işaretlerinden anlaşılmasını ifade eder (Gözler, 2016, s. 264).

Özellikle istisna ve muafiyetler, indirimi kabul edilen/edilmeyen giderler, transfer fiyatlaması ve örtülü sermaye gibi somut olmayan kanun maddelerinde yoruma başvurmak kaçınılmaz olmaktadır (Tosuner ve Arıkan, 2018, s. 37). Bu nedenle vergi kanunlarında yer alan ve diğer hukuk alanları, ekonomi ve muhasebe gibi bilim alanlarıyla ilişkili deyimlerin ne ifade ettiğinin, söz konusu deyimlerin (örneğin, öz

kaynak, kazanç, kâr, hasılat, ikametgâh gibi) bu alanlardaki yerleşmiş anlamlarına bakılarak araştırılması gerekir (Karakoç, 2014, s. 171).

VUK'un 3'üncü maddesinde düzenlenen *"vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde…"* hükmünde, kanun koyucu, öncelikle lafzi yoruma başvurulmasını belirtmektedir. Ancak bu yorum yönteminin yeterli olmaması hâlinde diğer yorum yöntemlerine geçilmesi gerektiğini vurgulamaktadır (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2019, s. 64). Ancak yukarıda da belirtildiği gibi vergi kanunlarında yer alan deyimler, diğer hukuk dallarına ait olan ve ekonomi ve muhasebe gibi bilimlerde kullanılan birçok kavramı kullandığından, lafzi yorum yöntemi çoğu zaman tek başına yeterli olmamakta; diğer yorum yöntemleriyle desteklenmek durumunda kalmaktadır (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2018, s. 21).

1.2.1.2. Tarihi yorum yöntemi

Bir yasanın yayımlandığı ve uygulandığı tarihler arasında zaman farkı olduğundan ilgili düzenlemenin yorumunda, düzenlemenin yapıldığı andaki dönemin mi yoksa şimdiki zamanın mı dikkate alınması gerekliliği; tarihi yorum yönteminin gerekçesini oluşturmaktadır (Sözer, 2008, s. 62). Ancak burada da yorum yapılırken, düzenlemenin yapıldığı dönemdeki yasa koyucunun iradesinin mi yoksa düzenlemenin edebi ve sistematik yapısının mı esas alınması gerektiği ile ilgili bir sorun ortaya çıkmaktadır.

Tarihi yorum yöntemi, bir kanun hükmünün anlamlandırmasında, kanun koyucunun kanunun yapıldığı andaki iradesi ve amacının araştırılmasını ifade eder. Bu amacın ne olduğunu saptamak için kanunun lafzı yeterli olmayıp, kanunun hazırlık çalışmalarına da bakılması gerekir (Gözler, 2016, s. 267). Araştırmalar yapılırken de kanun tasarıları, meclis tutanakları, kanun gerekçeleri, meclis komisyonları ve genel kurul görüşme tutanaklarına bakılır (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2018, s. 23).

Tarihi yorum yönteminde kanun yorumlanırken, kanunun şimdiki anlamından ziyade; kanunun yapıldığı zamandaki kanun koyucunun sübjektif iradesi üzerinden yorumlanır (Gözler, 2016, s. 269). Kanunların yorumlanması bakımından pek elverişli olmayan (Karakoç, 2014, s. 172) bu yöntem daha çok uluslararası vergi anlaşmalarının yorumlanmasında kullanılmaktadır (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2019, s. 66).

1.2.1.3. Sistematik yorum yöntemi

Hiçbir kural tek başına değildir, diğer kurallar ile aralarında bir bağlantı mevcuttur. Bu nedenle yorum yapılırken yorumlanacak düzenlemenin; içinde yer aldığı ilgili kanun, ait olduğu hukuk dalı ve tüm hukuk sistemi içindeki yeri dikkate alınarak değerlendirilmesi gerekir (Sözer, 2008, s. 51). Zira bir metnin bütünü okunmadan, o metnin parçasını doğru anlamak mümkün değildir (Gözler, 2016, s. 270). Hukuk sistemi, bir bütünlük gösterir. Bir metin yorumlanırken, diğer normlar ile çelişip çelişmediğinin kontrol edilmesi gerekir. Çünkü konu ile ilgili başka bir düzenleme olabilir; söz konusu diğer düzenleme onun tamamlayıcısı, mükerreri veya çatışanı olabilir (Sözer, 2008, s. 52). Bu nedenle hukuki düzenlemelerin sistematik bir bütün içinde yorumlanması gerekir.

Sistematik yorum, kanun hükmünün anlamlandırılması faaliyetinde, söz konusu hükmün kanunun yapısı içindeki yeri ve diğer mevzuat hükümleriyle olan bağlantısı ve ilişkisinin araştırılmasını ifade eder (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2018, s. 22). Sistematik yorum, başlı başına bir yöntemden ziyade, öteki yöntemlerin topluca uygulanmasıdır. Bu yöntemin uygulanmasında, belli bir kural, hukukun tüm kuralları ile uyumlu, tutarlı ve bütün içindeki yeri göz önüne alınarak anlamlandırılmaktadır (Karakoç, 2014, s. 171).

1.2.1.4. Amaçsal yorum yöntemi

Kanunlar, yürürlüğe girdikten sonra artık onu düzenleyenlerin sübjektif iradesinden bağımsız olmakta ve objektif bir anlam kazanmaktadır (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2018, s. 24). Zira hukuk, yaşayan bir düzen olduğundan her devrin, her neslin ihtiyaçlarına cevap vermek zorundadır (Gözler, 2016, s. 271). Hukuk metodolojisi, hukuk kuralının yorumlanmasında, önce normda yer alan kelimelerle başlanması; kelimelerle ilgili tereddütlerin olması ya da anlamlı bir sonucun çıkmaması durumunda diğer yorum yöntemlerine başvurulması yaklaşımını benimsemektedir (Akkaya, 2002, s. 52-53). VUK'un 3/A maddesinde de bu yönde bir düzenleme mevcuttur. Ancak kanunun "İspat" başlığını taşıyan 3/B maddesinde, "vergilemede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır" ibaresinde bir ispat kuralından ziyade yapmış olduğu gerçeklik vurgusu ile amaçsal yorum yöntemine başvurma gerekliliğinin vurgulandığı görülmektedir (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2018, s. 27).

Amaçsal yorum, hukuki düzenlemenin kanundaki yeri ve diğer kurallarla ilişkisi dışında, geniş ölçekli, kapsamlı bir değerlendirme işlemini ifade eder (Karakoç, 2014, s. 175). Amaçsal yorum, vergi kanunlarının uygulanmasında, kanun koyucunun kanunu

çıkartırken neyi amaçladığından çok, kanunun değişen ekonomik ve sosyal koşullar altında kazandığı objektif anlam üzerinde durmakta; sosyolojik ve ekonomik verilere geniş ölçüde başvurmaktadır (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2018, s. 24). Bu yorum yönteminde kanun ile ulaşılmak istenen sonuç ve amaç, günün şartlarına ve toplumsal ihtiyaçlara uygun olarak değerlendirilir (Karakoç, 2014, s. 175).

Amaçsal yorum yöntemine göre, kanunun amacını ve özellikle zamanın ihtiyacını göz ardı etmemek için kanunun metni ve hazırlık malzemeleriyle yetinilmemelidir (Gözler, 2016, s. 271). Bu yorum yöntemi, zamanla değişen ihtiyaçlar nedeniyle, toplumdaki adalet duygusunun sarsılmaması için kanunun söz konusu adaletsiz durumları ortadan kaldıracak şekilde yorumlanması gerektiğini savunur (Gözler, 2016, s. 271). Ancak bu yorum yönteminde kanun metninden sapılması halinde istenmeyen sonuçlar ortaya çıkabilir; hukuki güvenlik ilkesi zedelenebilir. Bu nedenle yorumlama faaliyetlerinde özellikle de katı bir yasallığın hâkim olduğu vergi hukukunda yorum yapılırken kıyasa varacak derecede ve kanun metninin tamamen dışına çıkılacak bir şekilde yorumdan da kaçınılmalıdır. Dolayısıyla bir kuralın yorumunda hukuk düzeninde bulunan kamu yararı, özel menfaatler, genel hukuk kuralları, anayasal sınırlar, hukuk güvenliği, adalet ve amaca uygunluk ilkelerinin dikkate alınması, sonra kanunda varlığı tespit edilebilen amacın, olaya uygulanması gerekir (Christian, 2000, s. 71).

1.2.2. Hukukta gerçekliğin tespitinde ispat ve delil

"Hukuk kurallarının anlamlandırılması" başlığı altında yani kanunların yorumlanmasına ilişkin kısımda, somut olaylara, soyut hukuk kurallarının uygulanabilmesinin, ne ifade ettiği konusu incelenmişti. Bu başlık altında ise somut olayda meydana gelen görünürdeki olay veya işlemler ile hakikatteki olay veya işlemlerin ne derecede örtüştüğünün tespitinin nasıl yapılacağı etraflıca incelenecektir. Bu bağlamda karşımıza ispat ve delil olmak üzere iki kavram çıkmaktadır. Yorum ve ispat gerek kavram gerek kapsam itibarıyla birbirinden farklı fakat birbiriyle de sıkı ilişkili kavramlardır (Sarıcaoğlu, 2017, s. 19). Yorumun konusu, anayasa, kanunlar, hukuki işlemler gibi normatif önermeler iken, ispatın konusu vakıalar yani somut olaylardır (Sarıcaoğlu, 2017, s. 19).

Hukukta ispat, maddi ve manevi olguların doğruluğu hakkında hâkimde kanaat uyandırmak için gerekli delillerin sunulmasını ifade eder (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2018, s. 204). Dolayısıyla ispat, uyuşmazlığa konu olayların hakikatinin ortaya

çıkartılması için ortaya konulan çabayı ifade eder. İspat işleminde kullanılan araçlara ise delil denilmektedir. İspat amacı için ise tanık, bilirkişi, şahit, belge, ikrar gibi deliller kullanılır (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2018, s. 205).

Genelde hukukta ispat ile maddi gerçekliğe ulaşılır. Fakat asıl gerçeklik olan hakikate ulaşmak için mutlak gerçekliğe ulaşılması gerekir. Ancak bu şekilde adalet sağlanmış olur. Zira en başta da belirtildiği gibi adil bir vergilendirmeden bahsedilebilmesi için vergilendirmenin öncelikle gerçekten elde edilen gelir üzerinden yapılmış olması gerekir.

1.2.2.1. İspat

Genel olarak hukukta bir olayın doğruluğu, taraflar arasında tartışmalı bir hale gelmiş ise bu olayın ispatı gerekmektedir. Nitekim ispatın konusu da üzerinde anlaşılamayan ve uyuşmazlığın çözümünde etkili olabilecek çekişmeli vakıalardan oluşmaktadır (Karakoç, 2014, s. 925). İspat, somut olaya ilişkin gerçekliğin aydınlatılması faaliyetidir. (Sarıcaoğlu, 2017, s. 19). İspatlama faaliyeti de deliller aracılığıyla yapılır. Hukukta ispat kavramı her ne kadar yargılama aşamasına ilişkin usul normlarıyla ele alınsa da vergi yargısında ispat konusu sadece yargılama aşamasıyla sınırlı olmayıp, vergi denetimi gibi yargı öncesi aşamalarda da ayrı bir önem arz etmektedir (Sarıcaoğlu, 2017, s. 19). Vergi hukukunda da hukuktaki genel kurala uygun olarak iddia sahibi iddiasını ispatla mükelleftir (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2019, s. 79). Vergi hukukunda ispat, vergi ilişkisi temelindeki maddi olayların deliller aracılığıyla ortaya konulmasını ifade eder (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2018, s. 204).

1982 Anayasası'nın "Kişinin Hakları ve Ödevleri" bölümünde düzenlenmiş "Hak Arama Hürriyeti" başlıklı 36'ncı maddesi ispat müessesesinin anayasal dayanağını oluşturur (Küçük, 2011, s. 7). Söz konusu anayasal düzenlemeye göre, *"herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir*." Dolayısıyla bu düzenleme ile bir iddiada bulunma ve bu iddianın da ispatı temel bir hak olarak düzenlemiştir. Türk vergi hukukunda ispat müessesesinin dayanağı VUK'un "Vergi Kanunlarının Uygulanması ve İspat" başlığını taşıyan 3'üncü maddesidir. İdari yargılamanın bir parçası olan vergi yargılamasında ise ispat ve delilin de dâhil olduğu usul hükümleri İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda (İYUK) düzenlenmektedir. Ayrıca İYUK'da Hukuk Muhakemeleri Kanunu'na (HMK) yapılan atıflar nedeniyle de HMK'daki hükümler de

dikkate alınmaktadır. Son olarak da Adli yargı düzeni içinde yürütülen vergi suçlarında ispata ilişkin ceza hukukundaki ispat ve delil sisteminin de ele alınması gerekir. Bu bağlamda vergi hukukunda ispatın mehazı her ne kadar VUK'un 3'üncü maddesindeki düzenleme ise de Anayasa'nın 36'ncı maddesi, HMK, İYUK ve ceza hukukundaki ispat ve delil sisteminin de VUK'daki düzenlemeyle birlikte değerlendirilmesi gerekir (Sarıcaoğlu, 2017, s. 111).

Vergi hukukunda ispat ve delile yönelik düzenlemenin mehazı olan ve "İspat" başlığını taşıyan VUK'un 3/B maddesinde yer alan düzenlemeye göre;

- "*Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya, ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.*
- *Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir.*
- *Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz.*
- *İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir*."

Söz konusu düzenlemede, vergilendirmede vergiyi doğuran olayın ve vergiyi doğuran olayla ilgili işlemlerin gerçek niteliğinin esas alınması gerektiği ve gerçekliğin ortaya konulmasında yemin dışında her türlü delilin ispatlama aracı olarak kullanılabileceği; delillerden birinin de olay ile ilgili olan tanık/ların beyanı olduğu; iktisadi, ticari ve teknik özellikler çerçevesinde olayın özelliğine göre normal kabul edilmeyen ve âdetlere uygun düşmeyen bir durumun iddia edilmesi durumunda da ispat yükümlülüğünün, iddia eden tarafça yerine getirilmesi gerektiği belirtilmektedir.

Kanundaki düzenlemede aslında öncelikle ispata ilişkin düzenlemenin vergi idaresi için bağlayıcı olduğu görülmektedir. Zira vergilendirme işlemlerinin dayanağı olan delillerin ortaya çıkarılmasında esas alınan vergi denetimlerinde, bir ispat kuralının bulunması kaçınılmazdır (Sarıcaoğlu, 2017, s. 109). Vergi idaresi, denetimlerde iktisadi, ticari ve teknik kabullere uymayan veya olayın özelliğine göre normal kabul edilemeyecek ve/veya alışılagelmişin dışında bir durum olduğunu düşünüyorsa, öncelikle bunu ispat etmelidir. Vergi mükellefi veya sorumlusunun da söz konusu maddi olayın iktisadi, ticari ve teknik teamüllere uygunluğunu idarenin sunduğu argümana karşı bir argüman geliştirerek ve delillendirerek ispatlaması gerekir. Her iki taraf da bu ispatlama

faaliyetinde vergiyi doğuran olayla ilişkili her türlü delili (yemin hariç) sunabilecektir. Buradaki iktisadi, ticari ve teknik icaplardan maksadın ne olduğunun ortaya konulması gerekir.

İktisadi icap, ekonomik ortam ve şartları; ticari icap, ticari teamülleri; teknik icap ise herhangi bir imalat faaliyetinde bulunması gereken unsurlar ve/veya mamuldeki özellikleri ifade etmektedir (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2018, s. 208). Örneğin, enflasyonun yüksek olduğu durumlarda bir kişinin parasını uzun süreli faizsiz olarak vermesi, "iktisadi gereklere" uygun görülmemektedir. Dolaysıyla parasını faizsiz bir şekilde borç veren kişinin bu durumu ispatlaması gerekir. Çünkü iktisadi hayatta normal ve mutat olan, enflasyon ortamında uzun süreli borç para vermenin, faizli olmasıdır (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2019, s. 80). Tabii ki bu kabul, seküler bir anlayışın ürünüdür. Örneğin borç para verenin inancı gereği faizi haram olarak kabul etmesi ve bundan dolayı faiz almaması, darda kalmış kişilere faizsiz bir şekilde borç vermek istemesi, içinde bulunduğu sıkıntılı durumu atlatabilmesi için yakınlarına süresiz ve faizsiz borç vermesi gibi durumlar da söz konusu olabilir. Onun içindir ki bu durum, bir karine olarak kabul edilmiş ve mükellefin bunun aksini ispat edebilmesi imkânı tanınmıştır (Uluatam, 1995, s. 84). Fakat esas sorun mükellefin bu argümanları ileri sürmesi halinde bunların, idare veya yargı yerlerince kabul edilip edilmeyeceğidir.

Ticari işletmeler kâr amacı güden özel kuruluşlardır, zararına mal veya hizmet satmaları beklenmez. Bu bir ticari gerekliliktir. Fakat yeri geldiğinde işletmelerin zararına satış yaptığı görülebilmektedir. Örneğin tacirin temerrüt faizine muhatap olmaması veya stoktaki mallarının az olması nedeniyle depolama veya saklama maliyetlerinden kurtulmak istemesi veyahut bozulma tehlikesi bulunan mallarını bir an önce elden çıkarması için zararına satış yapması da söz konusu olabilmekte ve bu durumlar da ticari gereklere uygun olarak kabul edilmektedir (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2019, s. 80).

Bir diğer durum da teknik icaplar ile ilgili olarak karşımıza çıkmaktadır. Örneğin bir üretimin standart ölçülere göre fire vermesi ve randımanın buna göre belirlenmesi teknik bir gerekliliktir. Firenin daha yüksek olduğu ve bu yüzden de randımanın düştüğü iddia ediliyorsa (üretim farklılığı, teknolojik olanakların yetersizliği gibi nedenlerden kaynaklı olabilir) bunun mükellef tarafından ispatlanması gerekir. Eğer vergi idaresi de teknik gereklilik olan firenin, standart fire oranından daha düşük olduğunu iddia ediyorsa, vergi idaresinin de bu durumu ispatlaması gerekir (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2019, s. 81). Görülmektedir ki ispat yükünün hem idarenin hem de mükellefin üzerinde olduğu

durumlar söz konusu olabilmektedir. İspat yükünün kimin üzerinde olacağına ilişkin bazı örnekler şu şekildedir (Karakoç, 2014, 928-933):

- Kişisel anlamda mücbir sebebin varlığının ispatlanması yükümlüye aittir.
- Vergi beyannamesindeki bilgilerin doğruluğunun ispatı, beyanda bulunana aittir.
- Vergiden muaf durumun veya istisnadan yararlanma durumunun ispatı, yükümlüye aittir.
- Kanuni karinelerde ispat yükü yükümlüye aittir. Peçelemede ispat yükü vergi idaresine aittir. Ancak peçelemenin kanunlarda özel olarak düzenlendiği durumlarda (örtülü sermaye, transfer fiyatlaması gibi) ispat yükü yükümlüye aittir.
- Faturalı mallarda, malın satış tutarının piyasa fiyatının altında olduğunun iddia edilmesi durumunda, ispat yükü vergi idaresine aittir.
- Tapu kayıtlarındaki satış bedelinin gerçeği yansıtmadığının iddiasında, ispat yükü vergi idaresine aittir.
- Vergi idaresinin re'sen tarhiyat işlemlerinde dayandığı sebepleri; sebeplerin gerçek ve hukuka uygunluğu yönünden ispatlaması gerekir.
- Tahakkuk fişinin tebliğ edildiğinin ispatı vergi idaresine aittir.
- Vergi idaresinin yükümlü lehine kabul edilen karinelerin (defter tutan yükümlünün bildirdiği matrahın doğruluğu) aksini ispat yükü vergi idaresine aittir.
- Re'sen tarhiyatlarda bunun aksini ispat yükü mükellefe aittir.
- Zamanaşımının durduğu ya da kesildiğinin ispatı vergi idaresine aittir.
- Vergiyi doğuran olayın gerçekleştiğinin somut delillerle ispatı vergi idaresine aittir.

Görülmektedir ki, vergilemeye esas olan uygulamaların normal ve mutat koşullar altında gerçekleştiği varsayımı, ispat yükünün kim tarafından yerine getirilmesinin belirlenmesi bakımından önemli bir karine olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu karine gereği, iktisadi, ticari ve teknik özellikler bakımından alışılmışın dışında nitelendirilen durumların varlığını iddia eden taraf, bunu ispat etmek zorundadır (Uluatam, 1995, s. 85). Bunun için de ispatlama araçlarına yani delillere ihtiyaç duyulmaktadır.

1.2.2.2. Gerçekliğe ulaşmada delil

İspat işleminde kullanılan araçlara delil adı verilmektedir (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2018, s. 205). Yargılama makamlarının görevlerini yaparken kullandıkları bir araç olan deliller, olayın hakikatinin araştırılması ve belirlenmesine yararlar. Hâkimin muhakeme sonunda maddî meseleyi çözmek için geçmişte ne olduğunu, nasıl olduğunu öğrenme çabası sırasında elinde bulunan imkân; bugün var olan ve varlığını duyularımızla öğrenebildiğimiz şeylerdir yani delillerdir (Yenisey ve Nuhoğlu, 2014, s. 302).

VUK, gerçek mahiyetin ortaya konulması için yemin dışındaki her türlü delili ispatlama aracı olarak görmek suretiyle, delil serbestisini kural olarak hükme bağlamıştır. ABD, İngiltere ve Almanya gibi ülkelerde de delil serbestisi ilkesi geçerlidir (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2018, s. 209). Zira vergilendirme işlemlerinin gerçek mahiyetini ortaya koymak delil ile mümkündür. Bu nedenle vergiyi doğuran olayla ilgisi (açık) olmayan tanık beyanı ile yemin dışındaki her türlü maddi delile başvurulabilmektedir (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2019, s. 315).

Vergi hukukunda hem vergi mükellefi hem de vergi idaresi açısından geçerli olan delil serbestisi ilkesi ile işlemlerin hukuka aykırılığının ispatlanması açısından mükelleflerin daha geniş imkânlara kavuştuğu söylenebilir (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2018, s. 210). Çünkü katı delil sisteminde kanunda sayılan deliller dışında başka delillere dayanma imkânı yokken, serbest delil siteminde, sadece kanunda düzenlenmiş deliller ile sınırlı kalınmamakta; kanunda düzenlenmemiş olsa bile diğer delillere de başvurulabilmektedir (Kaplan, 2016, s. 400). Delil serbestisi ilkesinin benimsenmiş olması vergilendirmede gerçekliğin sağlanmasında vazgeçilmez koşullardandır. Zira idarece ticari sır, vergi mahremiyeti gibi gerekçelerle sunulmayan veya zayi olmuş defter ve belgelerde yer alan kayıtların idarece delil olarak kabul edilmemesi durumlarında vergisel ilişkinin doğruluğunun ortaya konulması bakımından mahkemece dikkate alınacak olması gerçekliğe ulaşmada önemli bir imkân sunacaktır.

Delillerin belirli kurallar içerisinde elde edilmiş olması gerekir. Her ne kadar vergiyi doğuran olayla ilgisi (açık) olmayan tanık beyanı ile yemin dışındaki her türlü maddi delil, bir ispatlama vasıtası olarak kanunda düzenlenmiş olsa da delillerin, hukuka uygun olarak elde edilmiş olmaları da gerekmektedir. Ayrıca neyin delil olup olamayacağı, hukuk sistemlerine ve yargılama usullerine göre değişebilmektedir (Kaplan, 2016, s. 401). Hukukta genel olarak, tanık, belge, ikrar, bilirkişi gibi deliller

kullanılır ve bu deliller, kesin-takdiri delil; kanuni-akdi delil gibi birtakım kategorilere ayrılır (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2018, s. 205).

Vergi uyuşmazlıklarında tarafların ileri sürdüğü iddiaların ispatlanmasında yararlanılabilecek delillerin bir kısmı vergi idaresinin bünyesinde bir kısmı da vergi ödevlisi kesiminde oluşmaktadır. Bunların yanında bilirkişi raporları, uzman görüşleri ve keşifler de deliller arasında yer almaktadır (Karakoç, 2014, s. 937). Dolayısıyla vergi hukukunda delil çeşitleri şu şekilde belirtilebilir (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2019, s. 315):

- Defterler, belgeler ve beyannameler,
- Tanık beyanları,
- Tutanaklar,
- Bilirkişi görüşleri,
- Keşifler,
- Karineler.

1.2.2.2.1. Defterler, belgeler ve beyannameler

Tarh işleminin doğru şekilde yapılabilmesi için mükellefiyetin tescil edilmesi, gerçek ekonomik ilişkiyi yansıtan sağlıklı bir belge düzeninin oluşturulması, bu belgelerin doğru bir şekilde muhasebe kayıtlarına alınması ve bunlara göre beyanname verilmesi gerekir (Gerçek, 2020, s. 85). Belge düzeninin işlevlerinden biri de vergiyi doğuran olaya ilişkin işlemlerin gerçek mahiyetinin ispatını sağlamaktır (Karakoç, 2014, s. 417).

Defter ve belgeler mükellef nezdinde oluşturulan delillerdir. Mükellefin ödevlerini düzenleyen VUK ikinci kitabında vergi ödevlilerinin bildirim, defter tutma, fatura düzenleme, belge düzenleme gibi birçok ödevi yer almaktadır. VUK'a göre mükelleflerin tutmuş oldukları defterler, düzenledikleri faturalar, verdikleri beyannameler, yaptıkları bildirimler, kayıtlar ve belgeler, arama sırasında ele geçen notlar, mektuplar ve yazışmalar bu kategorideki deliller arasında yer almaktadır (Karakoç, 2014, s. 938). Vergisel olguların ve işlemlerin gerçekliğinin mükellefler tarafından kanıtlanabilmesi için belgelere bağlı olması ve belgeye dayandırılması gerekir (Kaneti, 1989, s. 60). Dolayısıyla mükellefler, kanunda belirtilen belgelere dayanarak iddialarını ispatlayabileceklerdir.

Vergi hukukunda defterler, esas itibarıyla vergi idaresi ile mükellef ilişkilerinin belgelendirilmesi amacına yönelik olarak tutulmaktadır. Bu nedenle de vergi idaresi ile

mükellef arasındaki uyuşmazlıklarda defterlere müracaat edilmektedir. Dolayısıyla vergi hukukunda tutulan defterler, sahipleri lehine ve aleyhine delil olma vasfına sahiptirler (Yüce, 2015, s. 278). Defterlerin delil olarak sunulabilmesi; usulüne uygun olarak tutulmuş olmalarına, tasdiklerinin yapılmış olmalarına ve kayıtların birbirini doğrular nitelikte olmalarına bağlıdır. Zira birbirini doğrulamayan defter kayıtları, ancak sahibi aleyhine delil olabilir (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2019, s. 316). Dolayısıyla "*usul ve esaslara uygun olarak düzenlenen belge ve bu belgelere dayanılarak yapılan kayıtlar, vergi hukukunda ilk görünüş karinesi ya da doğruluk karinesi adı verilen bir hukuksal ön kabulden yararlanırlar*."[1] VUK'un 174'üncü maddesinde; "*defterlerin hesap dönemi itibarıyla tutulacağı ve kayıtların her hesap dönemi sonunda kapatılacağı; ertesi dönem başında tekrardan açılması*" gerektiği düzenlenmiştir. Ayrıca Kanunun 219'uncu maddesinde de "*işlemlerin işin hacmine ve icabına uygun olarak muhasebenin intizam ve vuzuhunu bozmayacak bir zaman zarfında kaydedilmesinin şart olduğu; bu gibi kayıtların on günden fazla geciktirilmesinin caiz olmadığı*" belirtilmiştir. Dolayısıyla işlemlerin defterlere zamanında kaydedilmesi, ilk görünüş karinesinde yararlanabilmek için önem arz etmektedir. Ayrıca Kanunun 227'nci maddesine göre de "*bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan iş ve işlemlere ait olan kayıtların belgelendirilmesi gerektiği*" düzenlenmiştir. Bu nedenle usulüne uygun olarak tutulmuş defterler, sahipleri lehine delil olabilme özelliği taşırken; usulüne uygun olarak tutulmamış olan defterler ancak sahiplerinin aleyhine delil olabilmektedir. Belge düzeninin aranmadığı durumlara ilişkin olarak da Kanunun 228'inci maddesinde "*örf ve teamüle göre bir belgeye dayandırılması alışılmışın dışında olan çeşitli giderler, belgenin temin edilmesi imkânı bulunmayan giderler ve vergi kanunlarına göre götürü olarak tespit edilen giderlerin*" belgelendirilmesinin zorunlu olmadığı belirtilmiştir.

Türk vergi sistemi mükellefin beyanını esas alan bir vergilendirme politikası izlemektedir. Vergilendirme işlemlerinde esas alınan matrah, mükellef tarafından beyanname ile bildirilmektedir. Vergi hukukunda beyannameler ile mükellefin beyan ettiği matrahı kabul ettiği; dolayısıyla da kendi beyanına karşı dava açamayacağı gerçeğinden hareketle delil olarak kabul edilmektedir (Sarıcaoğlu, 2017, s. 351). Zira vergi hukukunda mükellefler ancak ihtirazi kayıtla beyanda bulunmaları durumunda; bu

[1]Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu (İBK)'nın 08.02.2019 tarih ve 2013/3 Esas ve 2019/1 Karar sayılı kararı.

beyanlarına karşı dava açabilmektedirler.[2] Bu nedenle mükellefin beyanının gerçek durumu yansıtıp yansıtmadığının tespiti için de belge düzeni zorunluluk arz etmektedir. Zira "*beyan usulünde, mükellefin beyan edeceği verginin mali gücü oranında ve doğru tespit edilmesi belge ve kayıt düzeninin varlığını gerekli kılmaktadır. Türk vergi sistemi, vergiyi doğuran olayın belgelendirilmesi ve bu belgelerin de belli süreler içerisinde yasada öngörülen defterlere kaydedilmesi esasına dayalıdır*."[3]

Vergi kanunlarına göre mükellef veya sorumluların vergi idaresine bildirmesi gereken birtakım konular (işe başlama, işi bırakma, iş değişikliği gibi) bildirimler aracılığıyla yapılmakladır. Mükellefler bildirimde bulanmaları halinde, bildirimde yer alan bilgilerin aksini ispat yükü, vergi idaresine düşmektedir (Sarıcaoğlu, 2017, s. 351).

Vergilemede bütün ekonomik faaliyetlerin belgeye bağlanması ve belgelerin de VUK'da yer aldığı biçim ve içerikte düzenlenmesi gerekir. Bu şekilde düzenlenen belgeler için mükellefler ilk görünüş karinesinden yararlanmakta; belgelerde yer alan bilgiler aksi ispatlanıncaya kadar (aksini ispat yükü vergi idaresine ait olacaktır) geçerli olmaktadır (Sarıcaoğlu, 2017, s. 353). Ancak bu belgelerin geçerliliği; bunların zorunlu içerikleri taşıması ve kanunda belirtilen usullere göre bastırılmış olması ya da elektronik ortamda düzenlenecekse Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) tarafından belirlenen usuller çerçevesinde düzenlenmesine bağlıdır.

1.2.2.2.2. Tanık beyanları

Tanık, "*bir davada uyuşmazlığın çözümü açısından önem taşıyan ve taraflar arasında çekişmeli bulunan, geçmişte meydana gelmiş bir olay veya durum hakkında görme veya işitme duyuları vasıtasıyla sahip olduğu bilgiyi mahkemeye aktaran kişidir*" (Yüce, 2015, s. 278). Tanıklık yapan kişiye tanık ya da şahit denilmektedir. Tanık davanın tarafları dışında üçüncü kişilerdir. Toplumsal menfaatin bir gereği olan tanıklık, kamu hukukundan doğan bir görevdir (Yüce, 2015, s. 279).

VUK md. 3/B'de yer alan düzenlemeye göre vergi hukukunda tanık beyanları, tanıkların olayla ilgisinin tabi ve açık olması şartıyla geçerlidir. Yani ifadesine başvurulan tanığın vergiyi doğuran olayla doğrudan bir ekonomik ilişkisinin bulunması gerekir. Ancak vergiyi doğuran olayla doğal bir ilişkisi olmayan tamamen rastlantısal bir ilişkiye dayanan tanık ifadesinin delil olarak kabul edilmesi mümkün değildir (Şenyüz, Yüce ve

[2]Bkz.: VUK, md. 112/6 ve İYUK md. 27/4.
[3]D. İBK. 08.02.2019 T., 2013/3 E., 2019/1 K.

Gerçek, 2019, s. 316). Örneğin, bir inşaat firmasının kazancının tespitinde firmadan daire alanlara; bir doktorun serbest meslek kazancı araştırılırken muayene ettiği hastalara başvurulabilir (Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 210). Ancak firmadan ev satın almayan fakat firma ile yaptığı görüşmelerde firmanın ev için talep ettiği fiyatı söyleyen birisinin vergiyi doğuran olayla bir ilişkisi bulunmadığı için (yani ev satın alma durumu gerçekleşmemiş olduğu için) ifadesinin de tanık ifadesi olarak kabul edilmemesi gerekir. Ayrıca vergi yargılamasında tanık beyanı yalnız başına yeterli olmayıp bunun maddi delillerle de desteklenmesi gerekir (Yüce, 2015, s. 279).

Tanık ifadelerinin delil değerini sınırlayan hüküm, vergi hukukuna özgüdür; Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nda (HMK, md. 240; 400) tanık ifadesinin delil olarak kabul edildiği durumlarda, tanığın olayı bilmesinin rastlantısal olması delil değerini ortadan kaldırmamakta ve hâkimin takdirine göre delil olarak kabul edilebilmektedir (Kaneti vd., 2019, s. 86).

1.2.2.2.3. Tutanaklar

Vergi idaresi yoklama, inceleme, arama sonuçlarını gösteren tutanaklar vasıtasıyla üçüncü kişilerin bilgi verme ödevi çerçevesinde vereceği bilgiler ile delilleri toplamaktadır. Bu bağlamda, yoklama, arama ve bilgi toplama tutanakları ile inceleme raporları ve takdir komisyonu kararları, idare kesiminde yer alan deliller olarak karşımıza çıkmaktadır (Karakoç, 2016, s. 944). Vergi idaresi iddiasını bu deliller aracılığıyla ispatlamaktadır.

Vergi inceleme tutanakları, vergi incelemeye yetkili olanlarca mükellefin her türlü defter, belge, hesap ve kayıtları incelendikten sonra durum tespiti yapan tutanaklardır. Bu tutanakların yanında, vergi incelemesi süreci sonunda vergi inceleme raporu ile inceleme sırasında suç niteliği taşıyan durumların tespiti halinde vergi suçu raporu düzenlenmektedir (Sarcaoğlu, 2017, s. 356-357). Ayrıca "*vergi incelemelerinde birden fazla mükellefi veya vergi türünü ya da aynı mükellefin birden fazla vergilendirme dönemini kapsayan eleştiri konusu yapılabilecek hususların tespit edilmesi halinde, konunun tek bir raporda ifade edilebilmesi amacıyla Vergi Tekniği Raporu düzenlenebilmekte; bu raporlar, sonrasında düzenlenecek vergi inceleme raporlarının ekini oluşturmaktadır*" (Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği [VDKY], md. 57/3). Böylece bu tutanak ve raporlar, mükellefin lehine veya aleyhine delil niteliği taşıyan belgeler olarak karşımıza çıkmaktadır (Sarıcaoğlu, 2017, s. 357).

Vergi uyuşmazlıklarında idare tarafından sunulan delillerin başında vergi tekniği raporları, inceleme tutanakları ve mükellefi, sorumlu veya kanuni temsilciler hakkında veya belgelerde mükellefler ile ilişkili olarak tespit edilen üçüncü kişiler hakkında düzenlenmiş vergi suçu raporları gelmektedir. Bazen de ticari sır veya mahremiyet ilkesi gereği sunulmayan inceleme tutanaklarının varlığından mahkeme haberdar edilerek; bu tutanakların istenilmesi halinde, mahkemeye sunulabileceği belirtilmektedir.

Vergi incelemeleri vergi matrahının tespiti bakımından çok önemli olmakla birlikte vergi incelemelerinin mükellefler açısından rehberlik ve eğitim aracı olarak kullanılma gibi özellikleri de bulunmaktadır. Çünkü gerek mükellefler gerek onlar adına hareket eden meslek mensupları yeterince yasalara nüfuz edememekten kaynaklı vergilemede gerçekliği etkileyebilecek birtakım hatalar veya usulsüzlükler yapabilmektedir. Dolayısıyla denetimin, salt bir cezalandırma aracı olarak uygulanmaması, mükellef ve ilgililere dönük rehberlik ve eğitim rolünü üstlenmesi, gerçekliğin ortaya konulmasında daha etkili olabilir.

1.2.2.2.4. Bilirkişi görüşleri

Hukuki uyuşmazlıkların çözümü her zaman sadece yalın hukuk kurallarının somut olaya uygulanmasıyla sağlanamamaktadır. Özellikle karmaşık ve teknik nitelikteki olaylarda uyuşmazlığa yol açan maddi ve hukuki olayların doğru bir biçimde tanımlanması veya nitelendirilmesi her zaman kolay olmamaktadır (Kaplan, 2016, s. 402). Bu nedenle mahkemenin uyuşmazlığın çözümüne yardımcı olacak birtakım araçlara başvurma imkânı bulunmaktadır. Bunlardan biri de bilirkişi görüşleri olarak karşımıza çıkmaktadır.

Bilirkişi, bir davanın dayandırıldığı olayların değerlendirilip onlardan sonuçlar çıkarılmasında özel veya teknik bilgisine ihtiyaç duyulan durumlarda hâkim tarafından bilgisine ve görüşüne başvurulan ve verdiği bilgiler ve yaptığı açıklamalarla hâkime yardımcı olan kişilerdir (Karakoç, 2014, s. 940). "*Bilirkişi görüşleri, vergi hukukunda yargı nezdinde oluşturulan deliller arasında gösterilmektedir. Bilirkişililer, mahkemece yapılan davete uyup tayin edilen gün ve saatte mahkemede hazır bulunma, yemin etme ve bilgisine başvurulan konuda süresinde oy ve görüşünü mahkemeye bildirme görevleriyle yükümlüdürler*" (HMK, md. 269/1). "*Bu oy ve görüşler, mahkeme tarafından sözlü veya yazılı olarak (rapor halinde) istenebilir*" (HMK, 279/1). Ancak "*uyuşmazlığı çözüme*

bağlayacak kararı verme görev ve yetkisi hâkime aittir. Hâkim delilleri serbestçe takdir eder, bilirkişi raporları hâkimi bağlamaz."[4] Çünkü bilirkişi raporu takdiri bir delildir (Karakoç, 2014, s. 942).

Temelde ekonomik bir olgu olan, kaydı ve tespiti muhasebe işlemleriyle yapılan fakat konulması ve tahsili hukuki yöntemlere tabi olan vergilendirmede, hukuk uygulayıcısı, somut maddi olayın hukuki biçiminin ekonomik özünden farklılaştığı durumlarda, vergilemede gerçekliğin sağlanması için hukuki biçimin gerçekliğini ve ardında yatan ekonomik gerçekliği araştırmak durumundadır (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2018, s. 25). Hukuk uygulayıcısı olan hâkimler/mahkemeler, somut maddi olayın özüne inerken karşılarına muhasebe, finans, iktisat, maliye gibi bilimsel bilgi ve içerikler çıkmaktadır. Hukuk fakültesinde verilen eğitimler ise bu noktada yetersiz kalmaktadır. Bu nedenle de vergi davalarında çok fazla bilirkişi görüşlerine başvurulmaktadır.

Fakat dikkat edilmesi gereken husus, bilirkişi görüşlerinin olduğu gibi alınıp hâkimin tamamen bu görüşler doğrultusunda karar vermesi riskidir. Böylesi bir durumun olması halinde gerek adil yargılanma hakkının engellenmesi gerek vergilemede gerçekliğin sağlanamaması ve gerekse de vergilemede adaletin engellenmesi sonuçları ortaya çıkabilir. Çünkü bilirkişiler de vergilemenin her alanında yeterli uzmanlığa sahip olmayabilir veya taraflı davranabilirler. Bu durum, sadece vergi hukukunda değil; aynı zamanda diğer hukuk dallarında da bilhassa ceza yargılamasını içeren davalarda da dikkat edilmesi gereken bir durumdur.

1.2.2.2.5. Keşifler

Maddi ve hukuki olayların çözüme kavuşturulmasında mahkemelerin yararlandığı bir diğer delil de keşiflerdir. Keşif, mahkemenin, doğrudan bilgi ve kanaat sahibi olmak için kişi ve nesneler üzerinde yaptığı incelemeleri ifade eder (Kaplan, 2016, s. 408). Hâkim keşifler aracılığıyla kişiler veya nesneler üzerinde doğrudan veya duyu organlarına dayanarak ilk elden bilgi sahibi olmaktadır (Kaplan, 2016, s. 408). Bu nedenle takdiri deliller içerisinde keşif, daha güvenilir bir delil olarak belirtilmektedir (Karakoç, 2014, s. 943).

Vergi yargısında keşif konusunda İYUK'un 31'inci maddesi ile HMK'ya açık atıfta bulunulduğu için HMK'nın keşif konusundaki hükümleri vergi yargısında da

[4]Danıştay 7. Dairesinin 24.10.1991 tarih ve 1998/804 Esas ve 1999/1935 Karar sayılı kararı.

uygulanmaktadır. HMK'nın 288'inci maddesine göre; "*hâkim, uyuşmazlık konusu hakkında bizzat duyu organları yardımıyla bulunduğu yerde veya mahkemede inceleme yaparak bilgi sahibi olmak amacıyla keşif yapılmasına karar verebilir. Keşif kararı, mahkemece, sözlü yargılamaya kadar taraflardan birinin talebi üzerine veya re'sen alınır.*" Ancak karar verme görev ve yetkisi hâkime ait olduğu için, keşif sonucunda edinilen bilgiler hâkim tarafından serbestçe değerlendirilir (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2019, s. 317). Vergi yargılamasında sıkça başvurulan bir yol olmayan keşif, çoğunlukla doğal afet, yangın, kaza gibi durumlar ile değeri değişen menkul malların değerinin tespitine yönelik yapılmaktadır (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2019, s. 317).

1.2.2.2.6. Karineler

İspatlama aracı olarak kullanılan karineler, bilinen bir olgudan bilinmeyen bir olgunun çıkartılmasını ifade eder (Yüce, 2015, 359). Karinede, karineye dayanan tarafın bir ölçüde artık o hususu ispat etmesine gerek olmadığı kabul edilmektedir (Karakoç, 2014, s. 934). Bu itibarla, hayat tecrübelerine dayanan, akıl ve mantık kurallarına göre herkes tarafından kabul edilen karineye dayanan veya karinenin sonucundan yararlanan kişinin, ayrıca ispat zorunluluğu kalkmaktadır (Karakoç, 2014, s. 934). Karineler, kaynaklarına göre fiili karineler ve kanuni karineler olmak üzere ikiye ayırılır. Fiili karineler, varlıklarının kaynağını yaşamdan ve genel tecrübelerden alırken; kanuni karineler, kanunlardan almaktadır (Küçük, 2011, s. 47). Fiili karinenin ortaya çıkmasında mantık etkili iken; kanuni karinede mutlak ya da takdiri olarak kanunun etkisi söz konusudur (Fisk, 1997, s. 11). Fiili karineler, hâkimin belli bir olaydan yola çıkarak, belli olmayan bir olay hakkındaki çıkarımlarını ifade etmektedir (Karakoç, 2014, s. 934). Kanuni karineler ise kanunda öngörülmüş işaretler ve belirtiler aracılığıyla, varlığı bilinmeyen bir olgu hakkındaki çıkarımları ifade etmektedir (Karakoç, 2014, s. 731). Bu özellikleri nedeniyle kanuni karineler, kanunda belirtilen varsayımlar olarak nitelendirilmektedir (Karakoç, 2014, s. 934). Kanuni karineler de kendi içerisinde kesin karine ve adi karine olmak üzere iki kısımda incelenmektedir. Aksinin ispatı söz konusu olmayan karineler, kesin karine; aksinin ispatı mümkün olan fakat aksi ispatlanıncaya kadar doğru kabul edilen karineler ise adi karine olarak nitelendirilir (Durmuş, 2014, s. 514).

Vergi yargılama hukukunda ortaya çıkan karineler, çoğunlukla adi kanuni karine niteliği taşımaktadır (Karakoç, 2014, s. 935). Adi kanuni karineler, yukarıda da

belirtildiği gibi aksi ispatlanana kadar doğru kabul edilen karinelerdir. Örneğin, defter ve belge düzenine uyan bir mükellefin beyannamelerinin, defterlerinin ve belgelerinin doğruluğu hakkında; ilk görünüş karinesinden yararlanarak gerçeği yansıttığı kabul edilir. Bu durumda, bu karinenin aksini ispat etmek, vergi idaresine düşmektedir (Kaneti, 1989, s. 55). Takdir komisyonlarınca tarh işlemi öncesinde yapılan değerlendirmeler ve tespitler, kendi başına kesin ve yürütülmesi zorunlu idari işlem niteliği taşımadığından; adi kanuni karine niteliği taşımakta ve bunların mükellef tarafından aksinin ispatı mümkün olmaktadır (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2018, s. 211). Özellikle bu tür durumlarda, bilirkişiye gidilmesi ve keşif yapılması yollarından yararlanılmaktadır (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2018, s. 211). Örneğin, GVK'nın "Emsal Kira Bedeli" başlıklı 73'üncü maddesine göre, *"kiraya verilen mal ve hakların kira bedelleri emsal kira bedelinden düşük olamaz…… Bina ve arazide emsal kira bedeli, yetkili özel mercilerce veya mahkemelerce takdir veya tespit edilmiş kirası, bu suretle takdir veya tespit edilmiş kira mevcut değilse Vergi Usul Kanunu'na göre belirlenen vergi değerinin % 5'idir"* düzenlemesi, ilk görünüşte kesin kanuni karine gibi görünse de adi kanuni karine niteliğindedir, çünkü aksinin ispat edilmesi mümkündür. Nitekim Danıştay da verdiği bir kararında kira sözleşmesinin varlığı halinde kira sözleşmesinin geçerli olduğunu; aksinin ispatının vergi idaresi tarafından yapılması gerektiğini belirtmiştir.[5]

Vergi hukukunda kesin kanuni karinelerin varlığı da söz konudur. Bunlardan biri de KVK'nın 12'nci maddesindeki örtülü sermaye düzenlemesidir (Küçük, 2011, s. 59). Söz konusu düzenlemeye göre; *"Kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılır*." Kurumlar vergisi mükelleflerinin örtülü sermaye amacını ortadan kaldırmak için düzenlemiş olan bu madde, kesin kanuni karine niteliğindedir. Böyle olduğu için de örtülü sermaye yaratma amacı güdülmese de böylesi bir durumda kesin kanuni karine söz konusu olduğundan; öz sermayenin 3 katını aşan tutar örtülü sermaye olarak kabul edilmekte ve aksinin ispatı mümkün olmamaktadır. Mükellefler, karinenin uygulanmasına imkân veren hareket noktasının yokluğunu ispat ederek veya hareket noktasının varlığı hakkındaki delilleri çürüterek (Küçük, 2011, s. 59), ancak bu durumun aksini ispatlayabilirler. Örneğin, idarenin tespit ettiği tutarın, kurumun

[5]Danıştay 3.Dairesinin 12.11.1986 tarih ve 1986/1151 Esas ve 1986/2209 Karar sayılı kararı.

öz sermayesinin üç katını aşmadığı gibi bir gerekçeyle aksinin ispatını yapabilirler. Fiili karineler ise hayatın olağan akışına dayanan tarafın ispat külfetinden kurtulabileceği karinelerdir (Durmuş, 2014, s. 513). Fiili karinelerin neler olduğunun belirlenmesi konusunda birtakım sorunlar yaşanmaktadır (Karakoç, 2014, s. 934). Örneğin, vergi hukukunda vergilendirmeye esas olayın iktisadi, ticari ve teknik gereklere uygun oluşturulduğu ve hayatın olağan akışına göre normal ve alışılmış şekilde ortaya çıktıkları varsayımı, fiili karine olarak kabul edilir (Kaneti, 1989, s. 56). Bu durum genelde vergi idaresinin yararına işlemektedir. Örneğin teknik icaplara göre belirlenen fire oranının üstünde normal olmayacak derecede bir fire verilmesi halinde bu firenin doğruluğunun yükümlü tarafından ispat edilmesi gerekir (Kaneti, 1989, s. 56). Çünkü normal olarak belirlenen fire burada bir fiili karine olarak kabul edilmektedir.

1.2.2.3. Maddi gerçek – mutlak gerçek

Maddi gerçek, geçmişte olup biten bir olay ya da olaylar bütününün, onun belirli parçalarını temsil eden araçlar yardımıyla içinde bulunulan zaman dilimi içerisinde ortaya konulmaya çalışılmasıdır (Feyzioğlu, 2015, s. 72). Yargılamada adaletin tesis edilmesi için mahkeme kararından doğrudan veya dolaylı bir şekilde etkilenen kişilerin beklentilerinin karşılanması gerekir. Bu da gerçekliğe ulaşmak ile mümkün olabilir. Yargıtay kararlarında da kuşkulardan uzak bir şekilde maddi gerçeğin araştırılması, saptanması ve buna göre sonuca varılmasının yargılamadaki amacı ifade ettiği belirtilmektedir.[6] Ancak ceza muhakemesinin amacı sadece bununla sınırlı değildir. Aynı zamanda adaleti korumak ve hukuki barışı sağlamak amaçlarını da içermektedir (Karakehya, 2016, s. 64). Ancak akıl ve bilim süzgecinden geçirilen deliller aracılığıyla geçmişte yaşanmış bir olayın ortaya konulması, ulaşılan gerçeğin mutlak gerçek olduğunu göstermemektedir (Özden, 2017, s. 50). Mutlak gerçekliğin sağlanabilmesi için maddi gerçeğin her türlü kuşkudan uzak bir şekilde ortaya konulmuş olması gerekir. Ancak gerçeğin, sübjektif bir algı olduğu varsayımı, geçmişte yaşanmış bir olayın mutlak gerçekliğine ulaşmanın da her zaman mümkün olamayacağını göstermektedir. (Özden, 2017, s. 50). Zira maddi gerçekliğe ulaşmada kullanılan araçlar zaman ve mekâna göre değişebilmektedir. Bu nedenle de ispatlama araçlarının zamanla gözden geçirilmesi, düzenlenmesi ve güncellenmesi gerekebilir.

[6]Yargıtay Ceza Genel Kurulu (CGK)'nın 24.11.2015 tarih ve 2015/359 Esas ve 2015/417 Karar sayılı kararı.

Asıl gerçeklik olan hakikate ulaşmak için mutlak gerçekliğe ulaşılması gerekir. Ancak bu şekilde adalet sağlanmış, hukuki barış korunmuş olur. Zira adil bir vergilendirmeden bahsedilebilmesi için de vergilemede gerçekliğin sağlanması gerekir. Çünkü vergileme yoluyla bireyin ya da kurumların belirli oranda gelirleri, servetleri Devlet Hazinesine aktarılmaktadır. Bu aktarımın belirli bir sınırı aşması ya da bu aktarımda bir adaletsizliğin olduğunun düşünülmesi, vergiye karşı direnci artırabilir. Bunun için de mutlak gerçeklik vergilemede büyük öneme sahiptir. Çünkü mutlak gerçeklik, hakkında en ufak şüpheye dahi yer olmayan gerçekliktir (Özden, 2017, s. 50). Mutlak gerçek, geçmişte yaşanmış hadisenin kendisi; maddi gerçek ise aksi kanıtlanmayacak şekilde geçmişte yaşanan hadiselerin deliller vasıtasıyla mahkeme önünde vücut bulmasıdır Özden, 2017, s. 50).

Ticari kazancın vergilendirilmesinde de gerçekliğin sağlanabilmesi için vergisel normda yer alan hukuki biçim ile vergiyi doğuran olayın gerçek ekonomik özünün örtüşmesi gerekir. Dolayısıyla gerçek ticari kazancın vergilendirilmesinde, gerçeklikten kastedilen şey, sadece vergilemenin yargılama safhasına ilişkin olmayıp, vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği ilk andan uyuşmazlık haline gelen bir vergisel olayın mahkemenin vereceği nihai kararına kadar geçen tüm safhalarına ilişkindir. Bunun için de hem kanunun anlamlandırılması hem de vergiyi doğuran olayın nitelendirilmesi esnasında ekonomik gerçeklerin esas alınması gerekmektedir. Bunun gerçekleştirilmesinde vergi hukuku yazınında ekonomik yaklaşım ilkesi ve ispat müessesi üzerinde bir yoğunlaşmanın olduğu görülmektedir. Yukarıda ispat müessesi ve ispatta kullanılan araçlardan yani delillerden bahsedilmişti. Yukarıdaki bu açıklamalar, tanımlamalar ve örneklerden anlaşılacağı üzere genelde hukukta ispat ve delil sistemi ile maddi gerçekliğe ulaşılma çabası içinde olunduğu ve mutlak gerçekliğin göz ardı edildiği ya da mutlak gerçeklik ile maddi gerçekliğin aynı anlaşıldığı görülmektedir. Ancak maddi gerçeklik ile vergilemede gerçeklik her zaman örtüşmeyebilmektedir. Zira maddi gerçek aslında teyit edilmeye muhtaç olan gerçekliktir. Bu nedenle vergilendirmede gerçek ekonomik öz araştırılmalı, vergilemenin ekonomik, sosyolojik ve muhasebe boyutları, hukuki boyutunun gölgesinde kalmamalıdır.

1.2.3. Gerçeklik arayışında yargı kararları

Vergilemenin alacaklı ve borçlu olmak üzere iki tarafı bulunmaktadır. Alacaklı tarafında devlet, borçlu tarafında ise verginin mükellefi ve/veya sorumlusu yer almaktadır. Devletin vergilendirme yetkisinin kullanımında, devlet erkleri olan yasama, yürütme ve yargı bu sürece dâhil olmaktadır. Yasama organı, vergi borcunun doğumu ve verginin tahsili için gerekli olan kanun/ların yapılmasıyla; yürütme organı, verginin tarh, tahakkuk, tebliğ ve tahsilini ifade eden vergilendirme işlemlerinin yapılmasıyla; yargı organı da vergilendirme işlemlerinin hukuki denetimi ile bu sürece dâhil olmaktadır. Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile de vergi mükellef ve sorumluları vergilemenin diğer tarafında sürece dâhil olmaktadır.

Anayasa'nın 73/3 maddesi gereği, "vergi resim harç ve benzeri mali yükümlülükler ancak kanunla konulur, kaldırılır ve değiştirilir." Vergilerin kanuniliği ilkesinin hayat bulduğu bu düzenleme ile verginin (s)alınabilmesinin ön koşulu vergilendirilecek alana ilişkin bir kanuni düzenlemenin varlığıdır. Yine Anayasa'nın 7'nci maddesinde de "yasama yetkisinin Türk Milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM)'nde olduğu" düzenlenmiştir. Dolayısıyla vergilendirmenin ön koşulu olan kanun çıkarma yetkisi yasama organı olan TBMM tarafından yerine getirilir ve vergilendirme işlemlerinin yürütülmesi, yürütme organına bırakılır. Anayasa'nın 104'üncü maddesi gereği, Türkiye'de yürütme yetkisi Cumhurbaşkanına aittir. Cumhurbaşkanı yürütmenin başı olarak çeşitli kurum ve kuruluşların kurulması, bakanlıkların oluşturulması, bakanlıkların görev ve yetki alanlarının belirlenmesi konusunda yetkilidir. Bu kapsamda devletin vergi tahsil yetkisi, Cumhurbaşkanlığına bağlı olan HMK'nın görevleri kapsamında düzenlenmiştir. Vergi işlemlerinin yürütülmesi de Bakanlığın bağlı kuruluşu olan GİB tarafından gerçekleştirilmektedir. Yürütme görevinin kanunlarda gösterilen şekil ve esaslara uygun olarak yerine getirilmesi sırasında yapılan idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluk denetimi ise Anayasa'nın 125'inci maddesi gereği yargı organlarınca yerine getirilmektedir. Anayasa'nın 9'uncu maddesinde, "yargı yetkisinin Türk Milleti adına bağımsız ve tarafsız mahkemelerce kullanılacağı"; 138'inci maddesinde de "hiçbir organ, makam, merci veya kişinin, yargı yetkisinin kullanılmasında mahkemelere ve hâkimlere emir ve talimat veremeyeceği ve hâkimlerin, Anayasaya, kanuna ve hukuka uygun olarak vicdani kanaatlerine göre hüküm vereceği" düzenlenmiştir.

Yargı, Anayasanın temel direklerinden olan hukuk devletinin ana koşuludur (Gözübüyük, 2006, s. 275). Yasama ve yürütme gibi bir devlet işlevi olan yargılama faaliyeti, bağımsız ve tarafsız mahkemelerce, egemenliğin sahibi olan Türk Milleti adına yerine getirilir (Gözübüyük, 2006, s. 275). Yargı işlevi, hukuki uyuşmazlıkların bağımsız mahkemeler tarafından nihai olarak çözülmesini ifade eder. Mahkemeler de uyuşmazlıkları, yürürlükteki hukuku uygulamak suretiyle çözerler (Erdoğan, 2011, s. 299). Ancak hukuk sadece ulusal düzeydeki pozitif normlardan ibaret değildir (Erdoğan, 2011, s. 299). Hukuk, uluslararası hukuk normları ve hukukun evrensel ilkelerinden bağımsız olarak düşünülemez.

Türkiye'de bağımsız mahkemelerden oluşan yargı organı, kollara ayrılmıştır. Yargı Kolu, aynı nitelikteki hukuki uyuşmazlıklara bakan mahkemelerin oluşturduğu ve genellikle bir yüksek mahkemeyi de içine alan kademeli bir mahkemeler sistemi olarak tanımlanabilir (Gözler, 2002, s. 302). Söz konusu yüksek mahkeme, kararları, bir başka mahkeme nezdinde temyiz edilemeyen mahkemedir. Dolayısıyla her yüksek mahkeme bir yargı kolunu temsil etmektedir (Gözler, 2002, s. 334). Türkiye'de adli yargı, idari yargı, uyuşmazlık yargısı ve Anayasa yargısı, olmak üzere dört yargı kolu bulunmaktadır.

Anayasa yargısı, Anayasa Mahkemesi (AYM) tarafından yerine getirilmektedir. AYM'nin görev ve yetkileri Anayasa'nın 148'inci maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu maddeye göre, "*Anayasa Mahkemesi, kanunların, Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin ve Türkiye Büyük Millet Meclisi İçtüzüğünün Anayasaya şekil ve esas bakımlarından uygunluğunu denetler ve bireysel başvuruları karara bağlar*." Bunun dışında da mahkemenin bir çok görev ve yetkileri bulunmaktadır. Ancak vergiye ilişkin olarak; mahkemenin görevi, vergi kanunlarının ve vergiye ilişkin Cumhurbaşkanı Kararnamelerinin Anayasaya uygunluğunu denetlemektedir. Ayrıca vergi mükellef ve sorumlularının, tüm iç hukuk yollarını tüketmeleri halinde, Anayasa Mahkemesi'ne bireysel olarak başvurmaları da mümkündür. Söz konusu bu başvurular, çoğunlukla, adil yargılanma hakkı, makul sürede yargılanma, mülkiyet hakkı gibi nedenlerle yapılmaktadır.[7]

Anayasa'nın 158'inci maddesinde düzenlenen Uyuşmazlık Mahkemesi'nin görev yetkisi ise "*adli ve idari yargı mercileri arasındaki görev ve hüküm uyuşmazlıklarını*

[7]BKZ. Anayasa Mahkemesi Kararları; Başvuru Numaraları: 2018/3222; 2018/11988; 2019/21436; 2019/25545; 2019/15602; 2020/15723. Erişim Adresler: https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Ara?KelimeAra%5B%5D=vergi&KararBulteni=1; https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Ara?KelimeAra%5B0%5D=vergi&KararBulteni=1&page=2.

kesin olarak çözümlemektir." Uyuşmazlık Mahkemesi, adli veya idari yargı kolunda açılan davalara ilişkin görev ve yetki alanının belirlenmesinde; bir başka ifade ile hukuki uyuşmazlığın hangi yargı kolunda çözümlenmesi gerektiği konusunda kesin olarak karar vermektedir. Örneğin icra dairesinin tahsil ettiği parayı mükellefin borçlu olduğu vergi dairesine geç göndermesi nedeniyle; borcuna işletilen faizin icra dairesinin ihmali yüzünden kaynaklandığı nedeniyle icra hukuk mahkemesinde açılan dava, konunun idari yargı düzeninin görev alanına gireceği gerekçesiyle reddedilmiştir. Davacı bu sefer idare mahkemesinde dava açmış; fakat idare mahkemesi de "*davacının icra ve iflas dairesindeki görevlilerin ihmalinden kaynaklanan sebeplerle borcuna faiz işletildiği iddiasının şikâyet ve itiraz yoluyla icra mahkemesi hâkimi ya da kanun gereğince bu görev kendisine verilmiş hâkim tarafından çözümleneceğini*" belirterek uyuşmazlığın adli yargının görev alanına girdiği yönünde karar vermiş ve görevli yargı yerinin belirlenmesi için de dosyayı Uyuşmazlık Mahkemesine göndermiştir. Uyuşmazlık Mahkemesi de davanın çözümünde adli yargı yerinin görevli olduğunu[8] belirterek; nihai olarak hangi yargı yerinin görevli ve yetkili olduğuna karar vermiştir.

Vergiye ilişkin uyuşmazlıklar esas itibarıyla idari yargı düzeninin görev ve yetki alanına girmekle birlikte; vergi suçları söz konusu olduğunda, söz konusu uyuşmazlıklar adli yargı kolu içinde genel mahkeme olan asliye ceza mahkemelerinin görev ve yetki alanına girmektedir (Yiğit ve Öztürk, 2020, s. 240). İdari yargı, Anayasa yargısı vb. yargı kollarının sonradan ortaya çıkması ve belirli uyuşmazlık konularına ilişkin görev yapmaları nedeniyle bunlara kıyasla adli yargı kolu, genel yargı koludur. Dolayısıyla diğer yargı kollarının görev alanına girmeyen uyuşmazlıklar, adli yargının görev alanına girmektedir (Yiğit ve Öztürk, 2020, s. 189). Adli yargı; hak paylaşımına ilişkin uyuşmazlıkların görüldüğü hukuk mahkemeleri ile Devletin cezalandırma yetkisinin kullanılmasına ilişkin uyuşmazlıkların görüldüğü ceza (suç) mahkemeleri olmak üzere iki ana bölüme ayrılır (Yiğit ve Öztürk, 2020, s. 189). Vergi suçları da devletin cezalandırma yetkisinin kullanılmasına ilişkin olduğundan; vergi suçlarına ilişkin vakalar da adli yargı kolu içiresinde yer alan ceza mahkemelerinden biri olan asliye ceza mahkemelerinin görev ve yetki alanına girmektedir. Adli yargı yerlerince verilen kararların temyiz yolu ile incelendiği mercii ise Yargıtay'dır. Yargıtay, "*adliye*

[8]Uyuşmazlık Mahkemesi Başkanlığı. Erişim Adresi: https://kararlar.uyusmazlik.gov.tr/Karar/Content/fbe10b77-f312-4d0b-8d1a-e278272e7f43?higllightText=vergi&excludeGerekce=False&wordsOnly=False.

mahkemelerince verilen ve kanunun başka bir adli yargı merciine bırakmadığı karar ve hükümlerin son inceleme mercii olup, Türkiye Cumhuriyeti Anayasası ile Yargıtay Kanunu ve diğer kanunların hükümlerine göre görev yapan bağımsız bir yüksek mahkemedir" (2797 Sayılı Yargıtay Kanunu [YK], md. 1). Yargıtay'da 12 hukuk dairesi 12 ceza dairesi olmak üzere 24 daire ve hukuk ve ceza genel kurulları ile diğer kurullar bulunmaktadır. VUK'da düzenlenen konusu suç teşkil eden vergi davalarının temyiz mercii ise Yargıtay 11'inci Ceza Dairesi'dir.[9]

Yukarıda belirtildiği gibi vergiye ilişkin uyuşmazlıklar esas itibarıyla idari yargı düzeninin görev ve yetki alanına girmektir. Birey hak ve özgürlüklerini güvence altına alan, bireyi devletin keyfi uygulamalarına karşı koruyan hukuk devletinde, idarenin anayasa ve kanunlar doğrultusunda hareket etmesi ve herhangi bir hukuka aykırı işlem ve eylemde bulunmaması gerekir. Ancak, anayasa ve kanunlar ile kendisine verilen görevleri yerine getirmek için bir takım işlem, eylem ve sözleşmeler gerçekleştiren idare, hukuk kurallarının yorumlanmasında yapılan hatalar veya farklı nedenlerle hukuka aykırı işlem veya eylemlerde bulanabilmektedir (Kaplan, 2016, s. 15). Bu nedenledir ki, Anayasa'nın 125'inci maddesinde "*idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolunun açık olduğu*" düzenlenmiştir.

Vergi idaresi de vergi mükellefleri ile birçok konuda uyuşmazlık yaşayabilmekte ve idari aşamada çözümlenemeyen bu anlaşmazlıklar, yargıya intikal edebilmektedir. Söz konusu anlaşmazlıkların büyük çoğunluğunda mükellef, idari aşamada çözüm yoluna başvurmadan da uyuşmazlığı, doğrudan yargıya taşıyabilmektedir. Ayrıca bu uyuşmazlıklar sadece kişiler ile idare arasında meydana gelmemekte; iki kamu kurumu arasında da yaşanabilmekte ve bunlar da yargıya intikal edebilmektedir.

Vergi uyuşmazlıklarında görevli ve yetkili mahkemeler vergi mahkemeleridir. Belirli bir tutarı aşmayan vergi uyuşmazlıkları, ilk derece mahkemesi olan vergi mahkemelerinde nihai olarak karara bağlanmaktadır. Ancak belirli bir tutarı aşan vergi uyuşmazlıklarında, vergi mahkemeleri kararlarına karşı istinaf başvurusu ile bölge idare mahkemesine gidilmektedir. Orada da dava belirli bir tutarı aşmıyorsa nihai olarak karara bağlanmaktadır. Belirli bir tutarı aşması halinde ise dava temyiz incelemesi için Danıştay'a götürülmektedir. Dolayısıyla idari yargı düzeninin en tepesinde Danıştay yer almaktadır. Anayasa'nın 155'inci maddesinde, "*Danıştay, idari mahkemelerce verilen ve*

[9]Yargıtay Başkanlığı. https://www.yargitay.gov.tr/documents/ek1-1643366640.pdf. Erişim Tarihi: 25.05.2022.

kanunun başka bir idari yargı merciine bırakmadığı karar ve hükümlerin son inceleme merciidir. Kanunla gösterilen belli davalara da ilk ve son derece mahkemesi olarak bakar" düzenlemesi yer almaktadır. Danıştay, bölge idare mahkemesi kararlarının temyiz edildiği yargı yeridir. Vergi mahkemeleri ve bölge idare mahkemeleri kararları, davacı ile davalı arasındaki hukuki uyuşmazlığa etki ederken, Danıştay'ın verdiği kararlar, idareyi bağlayıcı özelliğe sahip olabilmektedir.

İdare ile bireyler arasında yönetsel eylem ve işlemlerden doğan uyuşmazlıklar, idari yargı tarafından çözümlenir. İdari yargıda da yüksek mahkeme görevi, Danıştay tarafından yerine getirilir (Gözübüyük, 2006, s. 292). 2575 sayılı Danıştay Kanunu (DK)'nun 1'inci maddesine göre, *Danıştay* "*Türkiye Cumhuriyeti Anayasası ile görevlendirilmiş Yüksek İdare Mahkemesi, danışma ve inceleme merciidir*." Danıştay; on biri dava, biri idari daire olmak üzere on iki daireden oluşmaktadır.[10] Dava dairelerinden "*Üçüncü, Dördüncü, Yedinci ve Dokuzuncu daireler vergi dava dairesi; diğer dava daireleri ise idari dava dairesi olarak*" (DK, md. 27) görev yapmaktadır.

Danıştay, "*idare mahkemeleri ile vergi mahkemelerinden verilen kararlar ve ilk derece mahkemesi olarak Danıştay'da görülen davalarla ilgili kararlara karşı temyiz istemlerini inceler ve karara bağlar. Danıştay'ın temyiz mercii olarak görevi, bir hukuk kuralının uygulanmaması veya yanlış uygulanması şeklinde ortaya çıkan hukuka aykırılıkların denetimini yapmakla sınırlıdır*" (DK, md. 27). 2575 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu (İYUK)'nun 49'uncu maddesinde Danıştay'ın inceleme sonucunda nasıl karar vereceği düzenlenmiştir. Danıştay, "*temyiz incelemesi sonunda; kararı hukuka uygun bulursa onar, kararın sonucu hukuka uygun olmakla birlikte gösterilen gerekçeyi doğru bulmaz veya eksik bulursa, kararı, gerekçesini değiştirerek onar ya da kararda yeniden yargılama yapılmasına ihtiyaç duyulmayan maddi hatalar ile düzeltilmesi mümkün eksiklik veya yanlışlıklar varsa kararı düzelterek onar*" (İYUK, md. 49/1).

Danıştay temyiz incelemesi sonunda; "*görev ve yetki dışında bir işe bakılmış olması, hukuka aykırı karar verilmesi, usul hükümlerinin uygulanmasında kararı etkileyebilecek nitelikte hata veya eksikliklerin bulunması*" halinde ise bozma kararı verir (İYUK, md. 49/2). Temyiz incelemesi sonucunda "*verilen bozma kararı üzerine ilgili merci, dosyayı öncelikle inceler ve varsa gerekli tahkik işlemlerini tamamlayarak yeniden karar verir*" (İYUK, md. 50/2). "*Temyiz incelemesi sonucunda verilen karar, dosyayla*

[10]Danıştay Başkanlığı. https://www.danistay.gov.tr/icerik/10. Erişim Tarihi: 24.05.2022.

birlikte kararı veren mercie gönderilir. Ancak Danıştay ilgili dairesinin onamaya ilişkin kararları, dosyayla birlikte kararı veren ilk derece mahkemesine, kararın bir örneği de bölge idare mahkemesine gönderilir. Bu kararlar, dosyanın geldiği tarihten itibaren yedi gün içinde taraflara tebliğe çıkarılır" (İYUK, md. 50/2).

"*Bölge idare mahkemesi, Danıştay tarafından verilen bozma kararına uyabileceği gibi kararında ısrar da edebilir*" (İYUK, md. 50/3). "*Bölge idare mahkemesi, bozmaya uymayarak kararında ısrar ederse, ısrar kararının temyizi hâlinde, talep, konusuna göre Danıştay İdari veya Vergi Dava Daireleri Kurulunca incelenir ve karara bağlanır. Danıştay İdari ve Vergi Dava Daireleri Kurulları kararlarına uyulması ise zorunludur*" (İYUK, md. 50/5).

İdari yargılama usulünün önemli bir kaynağını teşkil eden yargısal kararlar içerisinden her ne kadar, içtihadı birleştirme kararları idare ve idari yargı yerleri için bağlayıcı olsa da diğer yargı kararları da kesinleşmesi halinde söz konusu uyuşmazlığın taraflarınca uyulması zorunlu olan kararlar olarak karşımıza çıkmaktadır. Ancak bu kararlar, üçüncü kişiler için bağlayıcı nitelikte olmayıp; yardımcı nitelikte birer kaynak olmaktadırlar. Fakat bu kararlar, vergi idaresi ile mükelleflere yol gösterici olması bakımından ve onların uyuşmazlıkları yargıya taşıma kararı üzerinde etkili olması yönünden önem arz etmektedir. Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararları ise "*genel kapsamlı bir uygulamada ayrı görüşler nedeniyle beliren tereddütleri gideren ve uygulamada birliği sağlayan bağlayıcı kararlardır*."[11] Bu kararlar, yargı işlemi oldukları halde belirli bir uyuşmazlığı çözmezler. Bu kararlar ile aynı uyuşmazlıkların bundan sonra aynı yönde çözüme kavuşturulması amacıyla, belirli bir uyuşmazlık tipi için bundan böyle uygulanmak üzere uygulanabilir çözümlerden biri seçilmiş olmaktadır (Kaplan, 2016, s. 5).

Yargılamanın nihai amacı, gerçeği bularak, hak sahibine hakkını teslim edip, kişiye hukuki güvence sağlamaktır. (İyilikli, 2012, s. 86). Yargılamanın bu amacının gerçekleşmesi, ancak hakikate ulaşıldığında mümkün olur. Bu ise hayat olaylarının gerçekliğinin gerçek niteliğinin tespiti ile mümkündür (İyilikli, 2012, s. 86). Gerçekliğin ortaya konulmasında somut maddi olayın gerçekliğinin mahkemece tespit edilmesi gerekir. Ancak mahkeme söz konusu olayın içinde yer almadığı; yani davanın bir tarafı olmadığı için elbette ki önüne gelen davada somut deliller çerçevesinde kararını vermek

[11]Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu, Karar No: 1979/6. Danıştay Dergisi, sayı 36/37, s. 178.

durumundadır. İşte burada hakikate ulaşıp adaleti tesis edebilmek için hâkimin belirli ölçütler çerçevesinde kararını vermesi gerekir. Yargı ve yargılamanın özü "hâkim"dir. Hâkim yargılama yaparken taraflar ve tanıklarla yüz yüze gelir, delilleri değerlendirir, belgeleri inceler ve sonunda akıl ve vicdanı ile muhakeme ve muhasebe yaparak bir hükme varır (Yiğit ve Öztürk, 2020, s. 30). Hâkimler, Anayasa'ya, kanuna ve hukuka uygun olarak vicdani kanaatlerine göre hüküm verirler. Bu nedenle Hâkimlik, sadece bilgi ve zekâdan ibaret mekanik bir faaliyet değildir; aynı zamanda insana ait ahlak ve erdemleri de gerektirmektedir. Bu durum, Mecelle'nin 1792'nci maddesinde de "Hâkim, fehim, müstakim ve emin, mekin ve metin olmalıdır" (Yiğit ve Öztürk, s. 31) ifadesiyle düzenlenmiştir. Bu nedenle hâkimlik, özel-teknik bir formasyonun kazanılmış olmasını gerektirir (Erdoğan, 2011, s. 299).

Anayasa'nın "Mahkemelerin Bağımsızlığı"nı düzenleyen 138'inci maddesi gereği, "*Hâkimler, görevlerinde bağımsızdırlar; Anayasa'ya, kanuna ve hukuka uygun olarak vicdani kanaatlerine göre hüküm verirler.*" Vicdani kanaat ise maddi sorunun çözümüne dair yürütülen faaliyette, yani ispat faaliyetinde, "ispata ulaşılmıştır" denilmesinde kullanılan bir mihenk taşıdır (Feyzioğlu, 2015, s. 55). Vicdani kanaat, her ne kadar ulaşılabilecek en yüksek doğruluk oranına sahip bilgi düzeyine işaret etse de kesin bilgiye dayanmamaktadır (Feyzioğlu, 2015, s. 55). Dolayısıyla ulaşılan sonuç büyük veya küçük bir olasılığa karşılık gelmektedir ve her ne olursa olsun özünde mutlak gerçek değil, bir kanaattir (Feyzioğlu, 2015, s. 56). Söz konusu bu kanaate, muhakeme sırasında sunulan delil araçlarının değerlendirilmesi sonucunda ulaşıldığı için delil araçlarının değerlendirilerek geçmişte olmuş bir olay hakkında bilgi sahibi olunması da bir algılama ve anlama sorunu olarak karşımıza çıkar (Feyzioğlu, 2015, s. 57). Ancak mahkemeler, maddi hakikatin ortaya çıkmasını her zaman garanti etmeseler de bu konuda bir kesinliğe yaklaşılmasını mümkün kılmaktadırlar. Yargılamada mahkeme veya hâkim, uyuşmazlığın taraflarından bağımsız olması sayesinde, bu diyalektik sürecin hakkaniyete en uygun sentezini prensip olarak üretebilecek konumdadır (Erdoğan, 2011, s. 299).

Sonuç olarak gerçeğin ne olduğuna dair varılan sonuçlar, değerlendirmeyi yapan kişilere göre değişebildiği için muhakeme sonucunda mutlak gerçeğin kavranması imkânı kural olarak pek mümkün değildir (Feyzioğlu, 2015, s. 57). Bu yönüyle hukukta ulaşılan gerçeklik, varsayımsal gerçekliktir. Ancak yargının hukuk kurallarına getirdiği yorum; ispat ve delil müessesesinden yararlanarak belirli ölçütler ile ortaya koyduğu hüküm; gerçekliğe ulaşmada yol gösterici olmaktadır. Gelirin gerçek mahiyetinin ortaya

konulması bakımından yargıcın ortaya koyacağı ölçütler varsayımsal bir gerçekliği ifade edecek olsa da yargı kararlarının, gerçek gelirin tespitinde ortaya koyduğu/koyacağı ölçütler gerçekliğe ulaşmada yol gösterici olacaktır. Bu kapsamda belirli bir yıl aralığında Danıştay kararlarından kanunen kabul edilen/edilmeyen giderler hakkında verilen kararlar üzerinde; çalışmanın ikinci bölümünde yargının gerçeklik algısına ilişkin detaylı bir içerik (tematik) analizi yapılacak ve üçüncü bölümünde de nitel araştırma yöntemi kullanılarak uyuşmazlık konularına ilişkin çeşitli istatistikler paylaşılacaktır.

1.2.4. Özelgelerin gerçeklik üzerindeki etkisi

İdarenin genel ve kişilik dışı idari işlemleri, düzenleyici idari işlemler olarak ifade edilebilir. Düzenleyici idari işlemler, anayasadan veya kanundan kaynaklanabileceği gibi eşyanın tabiatından da kaynaklanabilmektedir. Yani kanun koyucunun her şeyi düzenleme imkânının olmaması, kamu hizmetinin iyi işlemesi, kamusal düzenin sağlanması, takdir yetkisinin objektifleştirilmesi gibi ihtiyaçlardan dolayı idarenin düzenleme yapma ihtiyacı doğmaktadır (Gözler, 2009, s. 1155).

Düzenleyici idari işlemler, Cumhurbaşkanlığı kararnameleri, Cumhurbaşkanı kararları, yönetmelikler, düzenleyici genel tebliğler gibi asli kaynak niteliğinde olanlar ve Bakanlıklar tarafından yeni bir norm getirmeyen fakat kanunun uygulamasına yön veren genel tebliğler, genelgeler, izahlar, özelgeler şeklinde yardımcı kaynak niteliğinde olanlar olarak iki kategoride incelenebilir. Vergi hukukunun açıklayıcı kaynakları, yeni bir vergi normu getirmeyen, var olan normların açıklanması için kullanılan, yükümlüler bakımından yol gösterici ve vergi idaresinin iç ilişkileri ve hiyerarşik ilişkileri bakımından bağlayıcı olan metinler olarak ifade edilebilir (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2018, s. 18).

Mükellefler, "Gelir İdaresi Başkanlığı'ndan (GİB) veya bu konuda yetkili kıldığı makamlardan, vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından tereddüde düştükleri konular hakkında yazı ile izahat isteyebilirler" (VUK, md. 413/1). "*Gelir İdaresi Başkanlığı, kendisinden istenecek izahatı özelge ile cevaplandırabileceği gibi, aynı durumda olan tüm mükellefler bakımından uygulamaya yön vermek ve açıklık getirmek üzere sirküler de yayımlayabilmektedir*" (VUK, md. 413/2).

Sirküler, mükelleflerin ve vergi sorumlularının tereddüt ettikleri konular hakkında sordukları sorulara ilişkin ayrı cevap verilmesi yerine, tüm mükelleflere yönelik olarak hazırlanan anonim nitelikli cevabi yazılardır (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2019, s. 45).

Özelge ise "mükelleflerin ve vergi sorumlularının vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından kendilerince açık olmayan ve tereddüt ettikleri hususlar hakkında yazılı olarak açıklama talebinde bulunmaları üzerine yetkili makamlarca kendilerine özel olarak verilen cevabi yazılardır" (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2019, s. 46). Gerek özelgeler gerek sirkülerler doğrultusunda işlem yapan mükellefler, kanuna aykırı bir duruma sebep verseler dahi bundan dolayı "vergi cezasına ve gecikme faizine muhatap olmayacaklardır" (VUK, md. 369).

Özelgelerin, vergi ceza hukuku açısından cezai işlemleri önlemesi bakımından mükellefler nezdindeki öneminin yanında gelirin vergilendirilmesinde gerçeklik açısından da ayrı bir önemi bulunmaktadır. Ticari kazancın gerçek mahiyetinin ortaya konulması bakımından bir giderin kanunen kabul edilip edilmemesi, bir iktisadi kıymete yönelik amortisman uygulamasının belirlenmesi gibi konular, ticari kâr-mali kâr farklılığına sebebiyet vermekte ve bu durum da ticari kazancın gerçek tutarının belirlenmesini etkilemektedir. Bu gibi muallakta olan yasal düzenlemelere idarenin getireceği açıklama, gerçekliği de şekillendirmektedir. Bu nedenle özelgeler ve/veya sirkülerler, idarenin vergilemede gerçekliğe yaklaşımını ortaya koyması bakımından önemli bir konu olarak karşımıza çıkmaktadır. Burada özetle bahsettiğimiz konuya ilişkin olarak belirli bir yıl aralığında idarenin kanunen kabul edilen/edilmeyen giderler hakkında düzenledikleri özelgeler üzerinde; çalışmanın ikinci bölümünde idarenin gerçeklik algısına ilişkin tematik analiz yapılacak ve üçüncü bölümünde de nitel araştırma yöntemi kullanılarak mükellefin tereddüt ettiği konulara ilişkin çeşitli istatistikler paylaşılacaktır.

1.3. Ekonomik Açıdan Gerçeklik

İnsanın yaşayabilmesi için yemek, içmek, giyinmek ve barınmak gibi temel ihtiyaçları vardır. Dolayısıyla politika, bilim, sanat, din gibi olgular, bu zorunlu ihtiyaçların tatmininden sonra gelmektedir (Aral, 2012, s. 143-144). Ekonomi de bu ihtiyaçların nasıl karşılanacağını inceleyen bilim olarak karşımıza çıkar. Ekonomi, şimdi ve gelecekte tüketimi yapılacak mal ve hizmetlerin üretilmesi ve paylaşılması sürecinde, bir toplumun alternatif yerlerde kullanabileceği kıt kaynakların çeşitli alanlara tahsisine karar verme sürecinde seçimlerin nasıl yapıldığının ve bu seçimlerin sonuçlarının incelendiği sosyal bir bilimdir (Yıldırım vd., 2018, s. 4). Bir başka ifadeyle ekonomi, kıtlık koşulları altında yapılan tercihlerin incelenmesidir (Şıklar vd., 2020, s. 4). Bir

ekonomide 4 tür aktör/katılımcı veya birim vardır. Bir ekonomide faaliyette bulunan ekonomik birimler; hane halkları, firmalar, devlet ve yabancılar (dış dünya)'dır (Şıklar vd., 2020, s. 7.; Günsoy vd., 2020, s. 14).

Ekonomik aktörlerden biri olan firmalar, üretim kaynaklarını kullanan ve üretimi kararlaştıran şahıs şirketinden devlete kadar bütün üretici birimleri ifade eder (Şıklar vd., 2020, s. 7). Hangi yöntemi kullanıp, neyi üreteceğini ve bunları nasıl pazarlayacağını kararlaştıran firmalar, sermayeyi, emeği ve doğal kaynakları bir araya getirerek üretim yapar ve bunları da hane halklarına, devlete ve yabancılara satarlar (Günsoy vd., 2020, s. 15). Özel firmalar, bu faaliyetleri gerçekleştirirken kâr maksimizasyonu ile hareket eder; elde ettikleri kârlar üzerinden de devlete vergi öderler (Günsoy vd., 2020, s. 15). Ekonomik döngü içinde önemli olan bir diğer birim de devlettir. Devlet, toplum halinde yaşamaktan kaynaklı ortaya çıkan sosyal ihtiyaçların karşılanmasını amaçlayan bir aygıt olarak karşımıza çıkar ve başta adalet, güvenlik, hukuki düzenlemeler ve alt yapı gibi çeşitli kamusal mal ve hizmetlerin sunumunu yerine getirir (Günsoy vd., 2020, s. 15). Bunu yaparken de ihtiyaç duyduğu finansmanı firma ve hane halklarından topladığı vergi ve benzeri gelirler ile karşılar. Vergiler, devlet için bir gelir kaynağı iken, firmalar için bir gider unsurudur. Firma gelirlerini ifade eden kâr kavramı ise bir ürünün satışından elde edilen kazanç ile bunu üretmek için katlanılan maliyet arasındaki olumlu farkı ifade etmektedir (Yıldırım vd. 2018, s. 5; Şıklar vd., 2020, s. 7). Bu farkı etkileyen unsurlardan biri de firmaların ödediği vergiler olmaktadır. Firma kârının vergilendirilmesi, firmaların karar alma sürecini de etkileyen bir durum olarak karşımıza çıkmaktadır. İktisadi düşünme tarzının temel ilkesi karar alıcıların rasyonel davrandıkları ilkesidir. Ekonomik birimler, belirli bir amaç veya hedef belirleyip tercihlerini bu amaca ulaşma doğrultusunda gerçekleştirirler. Bu nedenle karar alıcılar, kendi çıkarları doğrultusunda hareket ederler. Bu da iktisatta, rasyonel davranış kavramıyla açıklanır. Rasyonel davranış ilkesi, ekonomide karar alıcıların kendi hedefine uygun biçimde hareket edeceğini ifade eder. Dolayısıyla İktisatçılar da firmaların kârlarını maksimize etme amacına sahip olduğunu varsayarlar. Kâr maksimizasyonunu etkileyen unsurlardan biri de vergilerdir.

Devlet, firmaların kârları üzerinden alacağı vergileri, hukuki düzenlemelere başvurarak gerçekleştirir. Zira katı bir yasallık ilkesinin hâkim olduğu vergi hukuku alanında devlet, vergileri ancak kanunla koyabilmektedir (Anayasa, md. 73/3). Burada da firma kârının vergilendirilmesi sürecinde hukukun, ekonomik bir bakış açısıyla olayları

düzenlemesi ve yorumlaması zorunlu olmaktadır. Hukuk, ekonomik düzenin yalnızca bir üst yapısıdır (Aral, 2012, s. 143-144). Hukuk normu da bu anlamda belirli durum ve ilişkileri nitelendiren bir yapıdır (Işıktaç ve Metin, 2016, s. 50). Hukukun üst yapı olması anlamında ekonomik, ahlaki vb. bir ilişki, bir hukuk normu tarafından düzenlenmekle hukuksal bir ilişkiye dönüşmektedir (Işıktaç ve Metin, 2016, s. 50).

Temelinde ekonomik bir olgu olan vergilendirmeye ilişkin hukuki normların uygulanması ve yorumlanmasında, sadece hukuki biçimin dikkate alınması, ekonomik yönünün göz ardı edilmesi, toplumsal ilişkilerin gerçek niteliğini kavramada yetersiz kalabilmektedir. Özellikle de tarihsel ve toplumsal koşulların ürünü olarak ortaya çıkan ekonomik faaliyetlerin genel nitelikte soyut ve matbu ifadelerle gerçek niteliğinin ortaya konulmaya çalışılması beraberinde birtakım sorunları da getirmektedir (Gökçay, 2017, s. 22). Bu nedenle gerek maddi olayın saptanmasının gerek hukuk kuralının uygulanmasının sadece hukuk düzeni ile sınırlı tutulmaması; aynı zamanda ekonomik düzenin de göz önünde bulundurularak tespit edilmesi ve yorumlanması gerekir.

Vergi hukukunda gerçeklik, biçimle özün aynı olmasını ifade eder. Özünde ekonomik faaliyetin yer aldığı vergilendirmede, somut maddi olayın büründüğü formun ötesine geçilerek ekonomik öze inilmesi ve vergilendirmenin bu öze uygun olarak yapılması gerekir (Akkaya, 2002, s. 34). Gerçekliğin sağlanması için hukuki biçimle gerçek ekonomik özün örtüşmesi gerekir. Bunun için de hem yasal düzenlemelerin yorumlanmasında hem de vergiyi doğuran olayın nitelendirilmesinde ekonomik gerçeklerin göz önünde bulundurulması gerekir. Bu nedenle bu ana başlık altında "Ekonomik Yaklaşım" ve "Gerçek Gelirin Tespiti" alt başlıkları altında, ekonomik olarak ticari kazanç özelinde gelirin ne ifade ettiği ve nasıl yorumlanması gerektiği; ekonominin hukuksal boyutuyla ifade edilmeye çalışılacaktır.

1.3.1. Ekonomik yaklaşım

Vergi, temelinde ekonomik olgulara dayandığı için vergi normunun yorumunda sadece normu koyan iradenin esas alınması ile yetinilmez; aynı zamanda amaçsal yorum ve sistematik yorum yöntemleri de kullanılarak norm, anlamlandırılmaya çalışılır. Zira yorum yöntemlerinin tümü, kuralın anlamının belirlenmesinde kullanılan araçlardır ve bunlar birbirlerinin tamamlayıcısıdır (Tipke, 1972, s. 510-532). Kuralın doğru anlamına ulaşıldığından söz edilebilmesi için belirlenen anlamın yorum yöntemlerinin tümüyle ya da çoğunluğuyla teyit edilmiş olması gerekir (Akkaya, 2002, s. 53). Ekonomik yaklaşım

da vergi kuralları anlamlandırılırken ve vergiyi doğuran olay belirlenip nitelendirilirken, görünürdeki işlemlerin ötesine geçilerek olayda özün; yani ekonomik boyutun esas alınmasını öngörmektedir (Akkaya, 2002, s. 34).

"*Kanunlar lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder*" (VUK, md. 3). Kanun koyucunun kanunu yaparken bir iradesi vardır. Bu irade de yasa metninde somutlaşır. Ancak bunlar soyut kavramlar ile ifade edilir. Bu nedenle kanun metni ayrı bir ruha bürünür. Artık "o" yasa koyucunun iradesinden çıkmış ayrı bir ruha bürünmüştür (Akkaya, 2002, s. 54). Bu nedenle yasanın lafzına bakılarak yorumlanması; lafzın açık olmadığı hallerde yasa koyucunun kanunu oluştururken ki iradesine bakılması (Akkaya, 2002, s. 53) gerekliliği vurgulanır.

Ekonomik yaklaşım, vergiyi doğuran olayın belirlenip nitelendirilmesinde ve kanun hükümlerinin anlamlandırılmasında hukuki biçimlerin ötesine geçilerek gerçek ekonomik nitelik ve içeriklerin esas alınmasını ifade eder (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2018, s. 27). Bir konunun ekonomi temelli ele alınması ve ekonomik boyutunun göz önünde tutularak değerlendirilmesini ifade eden ekonomik yaklaşım ilkesi, vergi idaresinin ve yargısının ekonomik hayatta gerçekleşen somut olay ile soyut kanun hükmü arasındaki bağı, doğru olarak ilişkilendirmesini sağlar (Erol, 2019, s. 58). VUK'un "Kanunların Uygulanması ve İspat" başlıklı 3'üncü maddesi, vergi kanunlarının anlamlandırılmasında, vergisel olguların saptanmasında ve nitelendirilmesinde ve ispat alanında ekonomik yaklaşım ilkesine ağırlık vermektedir (Kaneti, 1989, s. 47).

Vergi hukukuna özgü bir yorum yöntemi olan ekonomik yaklaşım gerek maddi olayın açığa çıkartılması gerek kuralın yorumunu içermesi bakımından bir üst kavram olarak kullanılır (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2018, s. 27). Ekonomik yaklaşım, özel bir yorum yöntemi olmayıp, ekonomik norm amacını temel alan amaca dayalı bir yorumdur (Tipke ve lang, 1994, s. 141). Ekonomik yaklaşımın vergi hukukundaki asıl işlevi, mali güce göre vergilendirme temel ilkesinin özel hukuk işleriyle işlemez hale gelmesinin önlenmesi ve ekonomik gücü aynı olanların aynı şekilde vergilendirilerek, vergilemede eşitliğin sağlanmasıdır (Akkaya, 2002, s. 35). Ekonomik yaklaşım üst kavramının unsurları ise ekonomik irdeleme ve ekonomik yorumdur.

Ekonomik irdeleme ile vergiyi doğuran olayın ekonomik niteliği ve işlerliğine göre belirlenmesi ve değerlendirilmesi sağlanırken; ekonomik yorum ile vergiyi doğuran olaya uygulanacak kuralın ekonomik gerçekler göz önüne alınarak saptanması sağlanır (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2018, s. 27).

Ekonomik yaklaşım, her vergi kuralı anlamlandırılırken ve her somut olay tespit edilirken başvurulan bir yöntem değildir (Akkaya, 2002, s. 113). Vergiyi doğuran olayın ekonomik veya vergi hukukuna özgü kavramlarla ifade edildiği veya özel hukuk kavramlarının ait oldukları alanlardaki anlam ve içerikleriyle vergi normunda yer aldığı durumlarda ekonomik yorumdan; yine ekonomik içeriğiyle örtüşen bir özel hukuk formunda dış dünyaya yansıyan veya salt biçimsel anlamda tekemmülüne vergisel sonuç bağlanmış somut olayda ekonomik irdelemeden bahsedilemez (Akkaya, 2002, s. 113). Ayrıca vergi hukukunda kıyas yasağı, kanun maddesinde kullanılan kelimelere verilmesi mümkün anlamlar dışında anlam yüklenememesi ve hâkimin hukuk yaratamaması gibi vergi hukuku kurallarının yorumunda yükümlünün lehine veya aleyhine olsun, aşılamayacak belirli sınırlar da mevcuttur (Akkaya, 2002, s. 54).

1.3.1.1. Ekonomik irdeleme

Vergilendirme genel olarak ekonomik olgular ile ilgilidir. Bu nedenle bu olguların gerçek mahiyeti de kuşkusuz ekonomik alanda olmalıdır. Yani vergisel olguların gerçek mahiyeti onların genel olarak ekonomik içeriği ile ilgilidir (Kaneti, 1989, s. 48). Ekonomik yaklaşım üst kavramının bir unsuru olan ekonomik irdeleme de vergiyi doğuran olayın ekonomik niteliğine ve işlerliğine göre saptanmasını ve değerlendirilmesini ifade etmektedir (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2018, s. 27). Vergi hukuku açısından önemli olan olguların veya işlemlerin ekonomik sonuçlarına göre değerlendirilmesi esnasında olgu ve işlemlerin ekonomik içeriği, kullanılan biçimsel kalıptan daha önemlidir (Kaneti, 1989, s. 48). Vergilendirilmek istenen ekonomik bir sonucun, başka bir hukuksal kılıf altında vergi dışı bırakılmak istenmesi halinde, söz konusu ekonomik faaliyetin altında yatan gerçek mahiyet, ancak ekonomik irdeleme yoluyla ortaya konulabilir. Zira vergi hukuku ilişkisi ekonomik içeriğe ve ekonomik olaya dayanır; buradan da vergilemenin biçime değil, öze dayanması gerektiği sonucuna varılır (Birsenoğul, 2019, s. 96).

Ekonomik irdeleme, vergiyi doğuran olayın ekonomik gerçeklik ile saptanmasını ifade eder (Sarıcaoğlu, 2017, s. 67). Ekonomik yaklaşımın bu boyutu aynı zamanda ispatın da bir parçası olmakta ve ispata ilişkin önemli bir ilke oluşturmaktadır (Sarıcaoğlu, 2017, s. 69). Ekonomik irdelemede, saptanmış olan somut maddi olay yani vergiyi doğran olay, ekonomik bütünlüğü ve uygulanması muhtemel normun içeriği dikkate alınarak nitelendirilmektedir (Akkaya, 2002, s. 78). Ekonomik irdelemenin yasal dayanağı, VUK

md.3/B ve bunun yanında bir de "*vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş olmasının vergi mükellefiyetini ve vergi sorumluluğunu kaldırmayacağı*" hükmünü düzenleyen VUK md. 9/2'dir. Bu düzenleme, somut maddi olayın, özel hukuk bakımından geçersiz veya diğer yasalarla yasaklanmış olmasının vergilendirme bakımından önem taşımayacağını hükme bağlamak suretiyle ekonomik irdelemenin ikinci yasal dayanağını oluşturmaktadır (Akkaya, 2002, s. 81). Ayrıca vergi hukukunda ekonomik irdelemeye ilişkin kurallar sadece bu iki düzenleme ile sınırlı da değildir (Akkaya, 2002, s. 81). Bunların yanında VUK'da yer alan aşağıdaki düzenlemeler de bu duruma dayanak olarak gösterilebilir:

- "*Defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikaların, vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine imkân vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması dolayısıyla ihticaca salih bulunmaması; Tutulması zorunlu olan defterlerin veya verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunması*" durumları re'sen vergi tarhını gerektirecek durumlar olarak kanunda düzenlenmiştir. (VUK, md. 30/4-6)
- Vergi incelemesindeki maksadın da "*ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak*" (VUK, md. 134) olduğu kanunda düzenlenmiştir.
- "Tevsiki Zaruri Olmayan Kayıtlar" başlığını taşıyan 228'inci maddede de "*örf ve teamüle göre bir vesikaya istinat ettirilmesi mutat olmayan müteferrik giderlerin*" ve "*vesikanın teminine imkân olmayan giderlerin gerçek miktarları üzerinden kayıtlara geçirilmesi ve miktarlarının işin genişliğine ve mahiyetine uygun bulunması*" şart koşulmaktadır.
- "Tahkik ve İhbar Ödevi" başlığını taşıyan 245'inci maddede "*muhtar ve ihtiyar heyetleri, hiç beyanda bulunmamış olanları beyanda bulunmaya, yanlış veya hakikate aykırı beyanda bulunmuş olanları beyanlarını düzeltmeye davet ederler*." hükmüne yer verilmiştir.
- Vergi matrahının hesaplanmasında iktisadi kıymetlerin takdir ve tespit edilmesi için bir takım değerleme ölçüleri kullanılmaktadır. Bu değerleme ölçülerinde de gerçeklik vurgusu yapılmaktadır. Örneğin; "*tasarruf değeri, bir iktisadi kıymetin değerleme gününde sahibi için arz ettiği gerçek değerdir*" (VUK, md. 264). "*Emsal bedeli, gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerleme*

gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir. Ücretle yapılan imalatta ücretin gerçek miktarının bilinmemesi veya doğru olarak tayin edilememesi hallerinde tespit edilecek emsal ücret de aynı esaslara göre tayin olunur" (VUK, md. 267).

- "*Defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili vesikaların doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkân vermeyecek derecede noksan, usulsüz veya karışık olması; ekim ve sayım beyanlarının süresi içinde veya kanunda istenilen bilgileri ihtiva edecek doğru bir şekilde yapılmaması; hesap veya muamelelerin doğruluk veya açıklığını bozmamak şartıyla bazı evrak ve vesikaların bulunmaması veya ibraz edilmemesi*" (VUK, md. 352) usulsüzlük cezasını gerektiren fiiller olarak düzenlenmiştir.
- Özel usulsüzlük cezasını düzenleyen 353'üncü maddede de "*verilmesi ve alınması icap eden fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzlarının verilmemesi, alınmaması, düzenlenen bu belgelerde gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmesi*", halinde; "*bu belgeleri düzenlemek ve almak zorunda olanların her birine, her bir belge için belirli bir parasal tutardan aşağı olmamak üzere bu belgelere yazılması gereken meblağın veya meblağ farkının %10'u nispetinde özel usulsüzlük cezası*" kesileceği düzenlenmiştir.
- "Kaçakçılık Suçları ve Cezaları" başlığını taşıyan 359'uncu maddede de gerçekliği yansıtmayan durumlar neticesinde hürriyeti bağlayıcı cezaya hükmolunacağı düzenlenmiştir. "*Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan; defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar; hakkında on sekiz aydan beş yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. Belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır*."

Yukarıda yer verilen VUK'un ilgili maddelerindeki düzenlemelerin gerçek mahiyeti ortaya çıkarma çabasını esas aldığı; dolayısıyla bu gerçek mahiyetin de ancak yapılacak ekonomik irdeleme sonucunda ortaya çıkartılacağı bir gerçektir. Zira sadece belli şekil şartların sağlanmasıyla düzenlenmiş belgeler, gerçeği yansıtmada yeterli

olmayabilir. Ancak daha önce de belirtildiği gibi defter, belge ve kayıt nizamına ilişkin VUK'da belirtilen şekilde yükümlülüklerini yerine getiren mükellefler ilk görünüş karinesinden yararlanmakta, dolayısıyla bu defter ve belgelerde yer alan meblağların veya defter kayıtlarının usulüne uygun olarak düzenlemediği iddiasının idare tarafından ispat edilmesi gerekmektedir. İdare de burada ekonomik irdeleme yoluyla ve ispata ilişkin diğer araçlarla durumun hakikatini ortaya çıkartmak durumundadır.

Ekonomik irdeleme bağlamında gerek doktrinde gerek vergi denetimlerinde gerekse de yargı kararlarında sıklıkla karşımıza çıkan muvazaalı işlemler ve peçeleme faaliyetlerine de değinmemiz gerekir. Vergi hukuku yazınında ekonomik yaklaşımın daha çok peçeleme-muvazaalı işlemler üzerine oturtulduğu anlaşılmaktadır. Zira bu iki durum ekonomik irdeleme kapsamında değerlendirilen iki önemli hususdur.

Muvazaa, işlem taraflarının beyan ettikleri ile gerçek maksatları arasında kasıtlı olarak oluşturdukları uygunsuzluğu ifade eder. Dışa yansıtılan görünüm ile bağlı olunmayacağı ve taraflar arasında etki doğurmayacağı noktasında anlaşma içinde olan taraflar, ya aralarında mevcut olmayan bir ilişkiyi varmış gibi gösterirler ya da gerçekte yapmak istedikleri ilişkiyi başka bir biçimde yansıtırlar (Akkaya, 2002, s. 91). Muvazaada tarafların gerçek iradeleri ile açıklanan iradeleri arasında kasıtlı bir uygunsuzluk vardır. Örneğin hem alıcıdan hem de satıcıdan alınan tapu harcının daha az ödenmesi için satış işlemleri sırasında fiyatın, gerçek bedelinden daha aşağıda bir bedel ile gösterilmesi gibi (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2018, s. 31). Bu tür durumlarda ya verginin doğumu engellenmekte ya da verginin olması gerekenden daha az bir şekilde ortaya çıkması söz konusu olmaktadır.

Peçeleme, vergi mükellef ve sorumlularının özel hukuk biçimlerini ve kurumlarını olağan kullanımları dışında kötüye kullanarak vergi kaçırma amacı içinde olma durumu olarak ifade edilmektedir (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2018, s. 28). Peçeleme, kanuna karşı hilenin vergi hukukundaki özel bir türüdür (Akkaya, 2002, s. 96). Peçelemede, Vergi kanununun ekonomik içeriğiyle vergileme konusu yaptığı bir özel hukuk işlemi yerine vergileme konusu yapılmayan bir özel hukuk işleminin olağan ve doğal kullanımı dışında kullanılması söz konusu olmaktadır (Kaneti, 1989, s. 49). Peçelemede sözleşme tarafları, kanuni düzenlemenin sözüne uygun davranıyor gibi görünmekte, ancak ilgili düzenlemenin özünü ihlal edip, düzenlemenin amacını ortadan kaldırmaktadırlar (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2018, s. 30). Peçeleme işlemlerine; aile bireyleri arasında akdedilen ölünceye kadar bakma sözleşmesi, çalışanlara yapılan ödemelerin vergisel avantajlar

sağlamak amacıyla farklı isimler altında ödenmesi örnek olarak verilebilir (Akkaya, 2002, s. 109).

Yukarıdaki açıklamalardan anlaşılacağı üzere, ekonomik irdelemenin peçeleme ve muvazaalı işlemleri bertaraf etmek amacına hizmet ettiği görülmektedir. Ancak bu durum vergilemede gerçekliği tam olarak ifade etmemektedir. Örneğin, ebeveynin çocuğuna düğün yapması, ev eşyası alması gibi kültürel realiteler de vardır. Zira bu duruma ilişkin olarak Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun (VİVK) 4'üncü maddesindeki düzenlemede yer alan "*örf ve âdete göre verilmesi mutat bulunan hediye, cihaz, yüzgörümlüğü ve drahomalar*", veraset ve intikal vergisinden istisna edilmiştir. Dolayısıyla somut maddi olay tespit edilirken, bir de arka plandaki ekonomik, toplumsal ve kültürel realitelerin de dikkate alınması gerekmektedir.

Türk vergi hukukunda ekonomik yaklaşım bağlamında ağırlıklı olarak peçeleme ve muvazaalı işlemlerin irdelenmesi; ekonomik irdelemeyi, peçeleme ve muvazaalı işlemleri bertaraf etme ve kamu gelirlerinin garantisini sağlamaya indirgemektedir. Oysaki ister mükellefin lehine olsun ister idarenin lehine sonuç doğuracak olsun; vergilendirmede gerçek mahiyetin tespitinin amaç edinilmesi ve vergilendirmenin mali güce göre yapılmasının sağlanması gerekir. Böylece mükelleflerin idareye karşı tutum ve davranışları da olumlu etkilenerek onların vergiye gönüllü uyumu artırılmış olacaktır. Aksi takdirde vergiye karşı direnç de artabilecektir.

1.3.1.2. Ekonomik yorum

Hukukta klasik ve realist olmak üzere başlıca iki yorum teorisi vardır. Klasik yorum teorisine göre, her hukuki durum için uygulanabilir bir hukuk kuralı mevcuttur; bu nedenle hâkimin görevi bir uygulayıcı olarak sadece kanunu uygulamak, kanunun anlamı gizli ise yorum yaparak bu anlamı ortaya çıkarmaktır (Troper, 1992, s. 279-280). Realist yorum teorisine göre ise, uygulanacak olan hukuk kuralı hâkime önceden verilmiş değildir. Hâkim, kanun metnini yorumlamalı, onun anlamını belirlemelidir (Gözler, 2016, s. 274). Realist yorum teorisinde, normun, kanunun metni olmadığı, bu metnin anlamı olduğu; yorumun konusunun normun kendisi olmayıp, metin olduğu ve metinde birden fazla norm olabileceği; yorumun kaçınılmaz olduğu ve yorumcuya bağlı olduğu; yorumun, tanıma işleminden ziyade irade işlemi olduğu ve kanun koyucunun, kanunun yazarı olmadığı onun yorumcusu olduğu gibi önermeler belirtilmektedir (Gözler, 2016, s. 274-280).

Klasik yorum teorisi ile realist yorum teorisinin her ikisinin de olumlu ve olumsuz tarafları mevcuttur. Klasik yorum teorisinde katı bir kural gereği hukuk uygulayıcısının yorum yapma olanağı çok sınırlı iken realist yorum teorisinde, hukuk uygulayıcısı geniş yorumlama yetkisiyle donatılmış; adeta kendisi kanun koyucunun yerine geçmiştir. Klasik yorum teorisinde hâkimin hakikate ulaşması neredeyse imkânsız görünmekte iken, realist yorum teorisinde hâkim, geniş yorumlama yetkisiyle hakikati parçalayabilecek konumdadır.

Hukukta yorum, bir metnin anlamının belirlenmesi faaliyetidir (Gözler, 2016, s. 259). Anlam belirlemesi yapılırken de sosyolojik, ekonomik ve psikolojik unsurların ve somut maddi olaya uygulanacak normun getirilişindeki amaç ve getirildiği zamandaki koşulların dikkate alınması gerekir.

Ekonomik yaklaşım üst kavramının unsurlarından biri olan ekonomik yorum da vergiyi doğuran olayın saptanmasında uygulanacak kuralın, ekonomik gerçekler göz önüne alınarak yapılmasını ifade eder (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2018, s. 27). Ekonomik yorum, vergi kanunlarının yorumlanmasında kendisini göstermektedir (Karakoç, 2018, s. 115). Ekonomik yorum, genç bir hukuk dalı olan vergi hukukunun, kendi kavram ve kurumlarını henüz oluşturamamasının getirdiği sıkıntılara ilaveten, vergi hukukunun bağımsızlığı ekseninde yapılan tartışmalarda, biçimci hukuki yaklaşımın reddedilerek; bu yaklaşım biçiminin zıddı olduğu varsayılan ekonomik yaklaşım kavramının kullanılması neticesinde ortaya çıkmıştır (Tipke, 1993, s. 1284). Ekonomik yorum, vergilemenin anayasal ve yasal çerçevede belirlenen amaçlarının gerçekleştirilmesinin bir aracı olarak sistematik yorumu da içine alan amaçsal yorumun özel bir uygulamasıdır (Akkaya, 2002, s. 66-67). Ekonomik yorum ile olağan ve gerçek ilişkilere göre şekillenen vergisel sonuçlar ortaya çıkartılır (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2019, s. 68).

Ekonomik yorum, vergi hukukunun özel hukuk ile olan ilişkisinin bir ürünüdür. Örneğin, gayrimenkul kavramı medeni hukukta tanımlanmış olmakla beraber vergi hukukunda gayrimenkul sermaye iradı olarak belirlenen farklı bir içeriğe karşılık gelmektedir. Dolayısıyla bir kavramın vergi hukukunda ifade ettiği anlam ile ekonomik içeriğine göre ele alınması ekonomik yorumu ifade etmektedir (Sarıcaoğlu, 2017, s. 67). Vergiyi doğuran olayın niteliğinin ortaya konulması esnasında öncelikle ekonomik irdeleme yapılır ve karar aşamasında da ekonomik yoruma başvurulur (Karakoç, 2014, s. 179). Ekonomik yorum, "*vergi hukukunun kamu hukuku bütünü içinde yer almasına rağmen, ödeme gücü göstergelerinin dış dünyaya özel hukuk formlarında yansıması*

nedeniyle özel hukukla olan yoğun ilişkilerinin yorumda ortaya çıkarttığı sorunların çözümü için geliştirilmiş bir yöntemdir" (Akkaya, 2002, s. 65). Ancak ekonomik yorum hazineci perspektifle yapılırsa anayasal vergileme ilkeleri ve yoruma ilişkin genel kurallar göz ardı edilerek, maksimum kamu geliri elde etmeye indirgenebilir. Bu nedenle ekonomik yorum gerek yargıya gerek vergi yönetimine sınırsız ve keyfi yetki vermemektedir. Anayasal ilke ve yasal sınırlara bağlı kalındığında ekonomik yorum, somut maddi olayın tespitinde ve vergisel düzenlemelerin uygulanmasında gerçek ekonomik nitelik ve içeriklerin ortaya konulmasına hizmet edebilir. Bu durum vergilendirmede gerçekliğin sağlanması bakımından önemlidir.

Yukarıda özelgeler konusunda da bahsedildiği gibi idarenin vergilemede gerçeklik tutumu, aslında yasal düzenlemelere getireceği yorum ile ortaya çıkmaktadır. İdare belirli bir konuda izahat isteyen mükelleflere yasal düzenlemeyi yorumlayarak cevap vermektedir. Bu cevaplar, vergilendirmenin ekonomik olgusu gereği ekonomik yorumdan bağımsız kalamayacaktır. Aynı şekilde yargı organları da bir uyuşmazlık konusunda hüküm ortaya koyarken ekonomik yorumun sınırlarını ister istemez zorlamak durumunda kalmaktadır. Bu yorumlama faaliyetlerinin anayasal ve yasal düzenlemeler ile ters düşmemesi; adil yargılamanın sağlanması açısından gerekli olduğu gibi gerçek durumu vergilendirmek için de gereklidir.

1.3.2. Gelirin vergilendirilmesi

19. yüzyıla kadar gelirin doğrudan doğruya vergilendirilmek istendiği vergileme şekillerinin, ilkel örneklerine rastlanmaktadır (Amonn, 1947, s. 73). Modern gelir vergisinin iktisadi, siyasi ve sosyolojik koşulları ancak 19. yüzyılda ileri kapitalizm devrinin bir eseri ve aynı zamanda da karakteristik bir ifadesi olarak gerçekleştirilebilmiştir (Neumark, 1947, s. 21). Sanayileşme sürecini diğer ülkelere kıyasla daha önce başlatmış olan İngiltere, gelirin vergilendirilebilmesi için gerekli olan hesaplama, defter tutma, muhasebe gibi tekniklere de sahip olup gelir vergisini ilk başlatan ülke olmuştur (Turhan, 1993, s. 108). Dolayısıyla modern gelir vergisinin tarihi, Fransa'ya karşı girişilmiş olan savaşın finansmanı için 1799 yılında İngiliz "income tax" (aid and contribution tax)'i kabul eden William Pitt ile başlar ve 1842 yılından itibaren İngiliz vergi sisteminin en esaslı unsuru olarak günümüze kadar gelir (Turhan, 1993, s. 110). Modern anlamda gelir vergisi uygulamasına, İsveç'te 1916'da, Almanya'da

1891'de, Fransa'da 1948'de ABD'de 1913'te ve Türkiye'de de 1950 yılında geçilmiştir (Turhan, 1993, s. 110-111).

19. Yüzyıl'ın ikinci yarısından itibaren, devletlerin ana gelir kaynağı olarak, mülkiyet ve servet vergilerinden gelir vergilerine doğru geniş çaplı kaymalar yaşanmıştır (Rakıcı ve Aktuğ, 2020, s. 880). Fakat gerçek bir vergilendirmenin yapılabilmesi için gerekli olan genel kabul görmüş bir gelir tanımının yapılmasındaki güçlükler 19. Yüzyıl'dan beri süregelmektedir. Ülkelerin ekonomik, mali, sosyal, kültürel ve siyasi parametrelere uygun olarak yaptıkları gelir tanımlamaları (Arıkan ve İnncei, 2016, s. 12) zamanın dinamikliği, gelirin değişkenliği ve küreselleşmenin etkisiyle tam olarak vergilendirilebilir gelir kavramına ulaşılamaması sorununu ortaya çıkarmaktadır. Bu durum gerçek gelirin vergilendirilmesine de engel olmaktadır. Bu nedenle gelirin gerçek bir şekilde tespit edilebilmesi için teorik açıklamaların ötesine geçilerek hem dünyadaki gelişmeler hem de ülke realitelerinin göz önüne alınması ve gelirin kapsamlı bir tanımının ya da çerçevesinin belirlenmesi gerekir.

1.3.2.1. Gelir kavramı

Vergi ödeme gücüne ulaşabilmek ve vergilemede eşitliği sağlamayabilmek bakımından gelir, esas alınan kriterlerden en önemlisidir. Ancak vergilendirilebilir gelirin belirlenmesinde, vergi adaletini olumsuz yönde etkileyecek birtakım sorunlarla karşılaşılmaktadır. Bunun nedeni de gelirden ne anlaşılması gerektiği konusunda ortaya çıkan değişik görüş ve uygulamaların varlığıdır (Akdoğan, 2009, s. 258). Zira gelir vergisinin esas itibarıyla gerek konusunu ve matrahını gerek kaynağını oluşturan gelir, yapısı bakımından ekonomik bir kavramdır (Turhan, 1993, s. 116). Gerek vergi kanunlarının sadeliği ve anlaşılırlığı gerek vergilemede adaletin sağlanması bakımından gelirin, vergileme açısından her türlü ihtiyaca cevap verecek boyutta ve uygulamayı şekillendirecek tarzda kapsamlı bir tanımının yapılması gerekir (Akdoğan, 2009, s. 260).

Vergi hukukunda gelirin tanımı ile ekonomik açıdan ve finansal açıdan gelir tanımlamaları birbirine uymayabilmekte; vergi idaresi, zaman zaman gelir vergisi kanununun dışına çıkarak vergiye tabi geliri başka bir şekilde anlayabilmekte ve vergi yargıçları kanuni tefsirde gelirin tanımını farklı yorumlayabilmektedirler (Özer, 1975, s. 6). Genel olarak gelir, belli bir dönemde bir gerçek kişinin çalışması veya serveti karşılığı para olarak elde ettiği her türlü kazanç ve iratlar şeklinde tanımlanmaktadır (Özer, 1975, s. 6). Gelir, sermaye ve/veya çalışma sonucunda meydana gelen artık değer olarak ifade

edilebilir. Başka bir tanımlamaya göre gelir, üretim faktörlerinin üretim sürecine dâhil edilmesi karşılığında elde edilen değerler akımıdır (Aksoy, 1994, s. 357). Ekonomik açıdan gelir, bir kimsenin belirli bir dönem (genellikle bir yıl) başında ve sonunda aynı zenginlikte kalmak şartıyla o dönem içinde tüketebileceği mal ve hizmetlerin toplamı olarak ifade edilir (Aksoy, 1994, s. 357). "Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve"de de gelir, "*öz kaynak üzerindeki talep hakkı sahiplerinin yaptığı katkılar haricinde, öz kaynakta artışlara yol açan varlıklardaki artışlar veya yükümlülüklerdeki azalışlar*" şeklinde tanımlanmaktadır.[12] TMS 1'de işletmelerin, dönemde ortaya çıkan tüm gelir ve giderlerini kâr veya zarara yansıtacağı belirtilmektedir (TMS-1, prgf. 88).

Finansal açıdan gelir, kâr kavramı ile aynı anlamı taşımaktadır. Kârın tanımlanmasında da öz sermaye ve gelir yaklaşımlarından yararlanılmaktadır (Üyümez, 1998, s. 11). Öz sermaye yaklaşımında kârın elde edildiği kaynaktan ziyade gerek kâr kavramı gerek kârın öğeleri, bilançodaki varlık ve kaynakların değişmediğinden hareketle tanımlanmaktadır. Öz sermaye yaklaşımında kâr, işletmeden çekilen ve işletmeye dâhil edilen değerler dışında, belirli bir dönemde işletmenin dönem sonu öz sermayesi ile dönem başı öz sermayesi arasındaki olumlu farkı ifade etmektedir (Üyümez, 1998, s. 11). Gelir yaklaşımında ise kârın elde edildiği kaynak veya faaliyet ön plana çıkmaktadır. Dolayısıyla gelir yaklaşımında kâr kavramı, belirli bir dönemde sağlanan hasılat ile yapılan giderler arasındaki farkı ifade etmektedir (Üyümez, 1998, s. 12).

Modern anlamda gelir kavramı, "*sosyal çevreden soyutlanmış münferit iktisat süjelerine ait olan ve genel olarak para ile ifade edilen kıymeti ifade etmektedir*" (Rakıcı ve Aktuğ, 2020, s. 880). Geliri meydana getiren çeşitli unsurlar arasındaki en önemli ilişki gelirin sübjektif karakterini yansıtan kişinin mülkiyetinde bulunması durumudur (Rakıcı ve Aktuğ, 2020, s. 880). Gelir, sübjektif bir mahiyete sahiptir. Bu sübjektif mahiyeti, onun şahsi olmasını ifade eder. Gelir, belirli bir zaman diliminde (bir yıl gibi) elde edilir ve dinamiktir (Neumark, 1945, s. 4).

Vergilendirilebilir gelirin tespitinde sadece hukuki biçimler ile yetinilmeyip aynı zamanda ekonomik açıdan da doğru ve amaca uygun bir tespitin yapılması gerekir. Ekonomik anlamda, farklı perspektiften bilimsel kriterlere uygun gelir tanımlarının vergi hukuku bağlamında aynen kabul edilmesi, teknik zorluklar nedeniyle pek mümkün

[12]Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve (2018 Sürümü). Paragraf 4.68. Erişim Adresi: https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS/Finansal%20Raporlamaya%20%C4%B0li%C5%9Fkin%20Kavramsal%20%C3%87er%C3%A7eve%20(2018%20S%C3%BCr%C3%BCm%C3%BC).pdf.

olmadığı için, gelir kavramı maliye bilimi tarafından da ele alınmış ve gelirin tanımlanmasında kaynak ve safi artış teorileri geliştirilmiştir (Turhan, 1993, s. 116-117).

Vergi kanunlarında gerek kaynak gerek safi artış teorilerini genellikle birleştirmek suretiyle ekonomik anlamdaki gelir kavramından ayrı bir gelir kavramı tanımı yapılmaktadır. Vergi kanunları, geliri tanımlarken bazı geçici gelirleri de dikkate alarak, vergiye tabi geliri açıkça sayma veya tanımlama yoluyla geliri tespit etmektedir. Vergi kanunlarındaki bu yaklaşım, gelirin mali anlamda tanımlanması olarak nitelendirilir (Erginay, 1998, s. 88).

1.3.2.1.1. Kaynak teorisi açısından gelir

İlk olarak Alman iktisatçı Von Hermann tarafından ileri sürülen ve daha sonra Alman vergi hukukçusu Fuisting tarafından geliştirilen kaynak teorisine göre gelir, belirli bir kaynaktan sağlanan ve üretim faktörlerinin üretim sürecine katılması sonucunda elde edilen geliri ifade eder (Turhan, 1993, s. 117). Safi artış teorisine göre daha dar anlamda geliri ele alan kaynak teorisinde gelir, bir akım olarak ele alınır. Bu teoride gelir, kişinin sahip olduğu üretim faktörlerini üretim sürecine dâhil etmesi neticesinde elde edilen; aynı zamanda da süreklilik gösteren elde edilen satın alma gücü olarak açıklanır (Uluatam, 2005, s. 327). Bu nedenle emek, sermaye, doğal kaynak ve teşebbüs gelirlerinin sahiplerine üretim süresince sağladığı kâr, rant, faiz ve ücret gibi değerler, gelir olarak kabul edilmektedir (Herekman, 1989, s. 91). Dolayısıyla, kâr, rant, faiz ve ücret dışında kalan ve arızi (geçici) olarak elde edilen piyango, miras gibi kalemlerle sermaye değerinde meydana gelen artışlar gelirin kapsamına girmemektedir. Ancak üretim faktörlerinin üretime katılması sonucu elde edilen değerler satılmayıp sahipleri tarafından tüketilirse bu da gelir olarak değerlendirilir (Herekman, 1989, s. 92). Ayrıca gelir, iktisadi değerler akımı olarak kabul edilir. Bu nedenle gelir kaynaklarının yıpranmalarının (amortismanların) da hesaba katılması gerektiği savunulur (Aksoy, 1994, s. 358). Bu teoride gelirin sağlandığı kaynakta meydana gelen değişimler, değerdeki artışlar gelir sayılmamaktadır. Ayrıca esas itibarıyla bir üretim etkeninin arz edilmesi ve üretim sürecine dâhil edilmeyen miras, piyango, bağış vb. sebepler dolayısıyla elde edilen varlıklar da gelir kavramına girmemektedir (Turhan, 1993, s. 117). Bu bağlamda günümüz dijital çağının en önemli gelişmelerinden biri olan kripto varlıklardan sağlanan gelirler de kaynak teorisine göre gelir kavramı içerisine girmemektedir. Kaynak teorisi gerek uygulama kolaylığı gerekse de kapitalist sistemi destekleyici niteliği yönleriyle,

çağımızda özelikle liberal düşünce içinde, önemli taraftar bulmuş bir teoridir (Uluatam, 2005, s. 327).

1.3.2.1.2. Safi artış teorisi açısından gelir

Safi artış teorisinde gelir, servette meydana gelen fiili artışlardır (Aksoy, 1994, s. 359). Bu teoride gelir, bireyin belli dönemde tükettiği değerler ile aynı dönemde servetinde ortaya çıkan artışın toplamı olarak hesaplanmaktadır (Uluatam, 2005, s. 324). Dolayısıyla kişinin geliri, belirli bir dönemde (genellikle bir yıl) tükettiği değerler ile o dönemin başında ve sonunda servetinde meydana gelen net artışın toplamı olarak tespit edilir (Aksoy, 1994, s. 359). Bu nedenle bu teoride kişinin tükettiği ya da servetine kattığı unsurların nasıl elde edildiği üzerinde durulmadığı (Uluatam, 2005, s. 324) gibi gelirin kaynağı ve sürekliliği de dikkate alınmamaktadır. Böylece bu teoride kişinin sahip olduğu gelir, üretim faktörlerinin üretim sürecine dâhil edilmesiyle gerçekleşeceği gibi rastlantılara bağlı zenginleşmelerden, iktisadi koşullar nedeniyle servette meydana gelen artışlardan veya devlet transferlerinden kaynaklanmış olabilir (Uluatam, 2005, s. 324). Örneğin kripto varlıklardan elde edilen kazançlar, safi artış teorisinde gelir kapsamına girmektedir.

Safi artış teorisi, sadece belli bir dönemde yapılan tüketim ile varlıkların değerindeki net artışlar üzerinde durmaktadır. Bu nedenle devamlılık arz eden menkul ve gayrimenkul değerler, emek, sermaye gibi kaynaklardan elde edilen gelirler ile sermaye değerindeki artışlar ve miras, hibe, kumar, vs. gibi geçici olan değerler birer gelir unsuru olarak kabul edilmektedir (Aksoy, 1994, s. 359). Safi artış teorisi, geliri daha geniş bir perspektif ile ele almakta ve her türden gerçekleşen servet ve varlıklardaki artışlar, gelir olarak kabul edilmektedir (Herekman, 1989, s. 92). Kaynak teorisinde gelire dâhil edilmeyen bağış, miras, kumar ve piyango gelirleri, safi artış teorisinde geniş anlamda gelir kavramına dâhil edilmektedir (Aksoy, 1994, s. 360). Dolayısıyla vergi ödeme gücünü kavraması açısından da bu teorinin daha geniş taraftar bulduğu söylenebilir.

Nereden kaynaklanırsa kaynaklansın, kişilerin tüketim ve servet artışlarının esas alındığı bu teori, tüketimin hesaplanması sorunu ve servet artışı kavramının tespitindeki güçlükler nedeniyle çeşitli kavramsal güçlüklere ve uygulama sorunlarına neden olmuştur (Uluatam, 2005, s. 325). Bu nedenle, gelir vergisi kanunlarında gelir, genellikle ekonomik üretim faktörlerinin arz edilmesiyle elde edilen değerler akımı olarak tanımlanmakta (Herekman, 1989, s. 93); servet artışlarının vergilendirilmesi farklı yasal düzenlemeler

ile gerçekleştirilmektedir. Ancak günümüzde dijitalleşmenin de etkisiyle, doğru ve etkili bir araştırma neticesinde kişilerin servetinde veya harcamalarında meydana gelen değişimlerin tespit edilmesi eskiye nazaran daha kolaydır. Burada önemli olan konu, gelirin safi tutarının doğru bir şekilde tespit edilmesi zorunluluğudur.

Genel gelir tanımı, temel ekonomik ilke ve esaslara dayanmalı ve tüm teorik güçlükleri ortadan kaldıracak genişlikte olmalı; "vergilendirilebilir gelir" kavramı ise mümkün olduğu kadar genel gelir tanımına yakın olmalı ve ekonomik-idarî-teknik ilerlemelere paralel olarak değişiklik gösterebilmelidir (Rakıcı ve Aktuğ, 2020, s. 884). Ülkelerdeki gelir kavramına yönelik yaklaşımlara bakıldığında, İngiltere'de ağırlıklı olarak kaynak teorisine; ABD, Almanya ve Fransa'da ise ağırlıklı olarak safi artış teorisine yer verildiği görülmektedir (Aksoy, 1994, s. 361). Türk vergi sisteminde yer alan gelir vergisi uygulamasında ise ilk altı gelir unsurunda kaynak teorisinin; yedinci gelir unsuru olan "diğer kazanç ve iratlar"da ise değer artışlarında, safi artış teorisinin; süreklilik göstermeyen arızi kazançlarda ise kaynak teorisinin benimsendiği görülmektedir.

1.3.2.2. Gelirin vergilendirilmesinde uygulanan yöntemler

Gelir vergileri, elde edilen gelirin safi tutarını vergilendirmektedir. Bu nedenle gelirin elde edilmesi ve devamlılığının sağlanması için yapılan giderlerin indirilerek safi tutarın tespit edilmesi gerekir. Bu anlamda bazı gelir unsurlarında safi tutara gerçek manada yaklaşılırken bazı gelir unsurlarında bir takım gider olarak nitelendirilebilecek değerler göz ardı edilebilmektedir. Örneğin ticari, zirai ve mesleki faaliyetin sürdürülebilmesi için yapılan giderler safi gelirin belirlenmesinde dikkate alınırken; mesleki yetenek ve uzmanlığın sürdürülebilmesi için katlanılan eğitim-öğretim harcamaları, bireysel yıpranmanın amortismanı gibi birtakım durumlar dikkate alınmamaktadır. Bu nedenle gelirin safi tutarının bulunması bakımından tüm gelir unsurları açısından yapılmış olan indirimlerin dikkate alınması, vergi adaletinin sağlanması bakımından önem arz etmektedir (Akdoğan, 2009, s. 259). Ayrıca verginin taşıdığı ekonomik etkinin öncelikle göz önünde bulundurulması, gelir vergisinde giderek artan karmaşıklık sorununun önlenmesi, kişisel gelir vergisinde vergi ödeme birimi olarak bireyin kişisel ve ailevi durumlarının da göz önünde bulundurulması, verginin toplanmasındaki güçlüklerin göz önünde tutulması, vergi matrahının belirlenmesinde enflasyodan arındırma işleminin doğru ve etkin bir şekilde yapılması, yüksek artan oranlı

vergi uygulamasından sakınılması gibi yaklaşımlar dikkat edilmesi gereken durumlardır (Akdoğan, 2009, s. 260).

Gelir geleneksel olarak vergilendirme kapasitesinin doğrudan bir göstergesidir (Hacıköylü, 2009, s. 14). Vergi ödeme gücüne ulaşmak ve vergileme ilkelerine uyumlu bir vergilendirme yapabilmek bakımından vergi sistemi içerisinde önemli bir yere sahip olan gelir vergisinin bu fonksiyonunu gerçekleştirmek amacıyla, en uygun vergilendirme yöntem ve usullerinin bulunması ve benimsenmesi için sedüler, toplam ve birleşik olmak üzere başlıca üç sistem uygulanmaktadır (Akdoğan, 2009, s. 260).

Sedüler gelir vergilerinde, vergilendirilecek gelir unsurlarından her biri, ayrı ayrı dikkate alınıp, toplamları yapılmaksızın ve genellikle de tek oran üzerinden ve mükellefin şahsi ve ailevi durumu göz önünde bulundurulmadan vergilendirme yapılır (Akdoğan, 2009, s. 260). Sedüler gelir vergisi uygulamasında, birkaç kaynaktan elde edilen gelirlerin varlığı halinde bunların toplamı yapılmamakta ve bir kaynağın zararı, diğer kaynağın kârına mahsup edilmemektedir. Zarar gösterilen kaynaktan vergi alınmazken, kâr gösterilen kaynaktan vergi alınmaktadır (Erginay, 1998, s. 91). Bu yöntemde, vergi ödeme gücü göz ardı edildiğinden, günümüzde bu yöntem pek uygulanmamaktadır.

Toplam gelir vergileri (üniter gelir vergileri) uygulamasında ise, kişilerin farklı kaynaklardan elde ettiği gelirler, topluca dikkate alınarak; bu toplam değer üzerinden şahsi ve ailevi durumlara göre gerekli indirimler yapıldıktan sonra kalan kısma genellikle artan oranlı vergi tarifesi uygulanarak vergilendirme yapılmaktadır (Akdoğan, 2009, s. 261). Bu yöntemde, gerçek kişilerin farklı kaynaklardan elde ettikleri gelirler ve zararlar topluca dikkate alınır ve zararların mahsubu da bu toplam değer üzerinden indirilerek kalan kısım vergilendirilir (Erginay, 1998, s. 91). ABD, Kanada, İngiltere, Fransa, Almanya gibi pek çok ülkede olduğu gibi ülkemizde de üniter gelir vergisi uygulanmaktadır (Akdoğan, 2009, s.261).

Karmaşık ya da birleşik gelir vergisi uygulamasında ise gelir unsurları ilk aşamada sedüler nitelikte ayrı ayrı vergilendirilir, daha sonra da toplamları üzerinden de ayrıca ek bir vergilendirme yapılır. Alınacak ek vergi, gelir toplamının belli bir tutarı aşmasına bağlıdır (Erginay, 1998, s. 92). Karmaşık olması nedeniyle bu sistemin uygulama alanı sınırlıdır (Akdoğan, 2009, s. 261).

1.3.2.3. Gelir vergileri

Gelir vergisi, verginin aslı ve başlıca kaynağını teşkil eden gerçek geliri aracısız bir şekilde ve tam olarak mükellef kılabilme özelliğine sahip olması yönüyle diğer vergilerden farklı olarak ayrı bir öneme sahiptir (Neumark, 1945, s. 9). Çünkü diğer vergiler ya gerçek gelirin bazı unsurlarını ya karinelere istinaden tahmin edilen geliri ya da gerçek gelir ile aralarında belirlenmiş bir ilişki bulunduğu varsayımına dayanan muayyen iktisadi obje veya faaliyetleri mükellef kılabilmektedir (Neumark, 1945, s. 10).

19. yüzyıldan beri genel kabul görmüş bir gelir tanımlaması yapılamamıştır. Ancak ülkeler kendi vergi mevzuatlarında gelir kuramlarından da yola çıkarak gelire ilişkin mevzuatlarını oluşturmuşlardır. Türk vergi sisteminde çağdaş anlamda gelir vergisi uygulamasına 1950 yılında rastlanmaktadır. İlk kez 1950 yılında gerçekleştirilen vergi reformu ile gelir vergisi yürürlüğe girmiş; ilk başlarda vergilendirilebilir gelir kavramı üzerinde pek fazla durulmamış ancak 4369 sayılı Kanun'la yapılan ve Türk vergi sisteminde köklü değişiklikler barındıran düzenlemelerden sonra vergilendirilebilir gelire ilişkin tartışmalar başlamıştır. 4369 sayılı kanun ile gelirin tanımı genişletilmek istense de uygulama ertelenmiş ve nihayetinde uygulanamamıştır (Arıkan ve İnneci, 2016, s. 12).

Günümüzde, Türk vergi sisteminde yer alan gelir vergisi düzenlemesi, 1961 yılında yürürlüğe giren 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'dur. Ayrıca bu kanun kapsamında düzenlenen gelir unsurları, kurumlar tarafından elde edilmesi halinde, kurum kazançlarının vergilendirilmesinde de kullanılmaktadır. Kurum kazançları üzerinden alınacak vergiye ilişkin yasal düzenleme de 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'dur. GVK'nın verginin konusunu düzenleyen 1'inci maddesinde gelir, "bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı" olarak tanımlanmaktadır. Bu düzenlemeden yola çıkarak gelirin özellikleri şu şekilde belirtilebilir:

- Gelirin gerçek kişiler tarafından elde edilmesi,
- Gelirin belli bir dönemde (bir takvim yılı) elde edilmesi,
- Gelirin elde edilmiş olması,
- Gelirin kazanç ve iratlardan oluşması,
- Gelirin safi tutarının tespit edilmesi,
- Gelirin gerçek olması.

GVK'nın 2'nci maddesinde de gelirin unsurları yedi başlık halinde sıralanmıştır:

- "Ticari kazançlar",

- “Zirai kazançlar”,
- “Ücretler”,
- “Serbest meslek kazançları”,
- “Gayrimenkul sermaye iratları”,
- “Menkul sermaye iratları”,
- “Diğer kazanç ve iratlar”.

Gelirin unsurlarından her birine gerçeklik konusu ile ilgili farklı yaklaşımlar geliştirmek mümkündür. Zira her bir unsur, yaşamın içinden konulara temas etmektedir. Ancak her bir gelir unsurunda gerçek bir vergilendirmenin yapılıp yapılmadığına ilişkin geniş kapsamlı araştırma yapmanın güçlüğü ve kurumlar vergisi ile gelir vergisine ilişkin ortak düzenlemenin de ticari kazanç üzerinden yapılmış olması, bizim de araştırmamızın sınırlılığını ticari kazanç üzerinden belirlememize neden olmuştur. Yer yer diğer gelir unsurlarına ilişkin olarak da gerçeklik açıklaması yapılacak olsa da gerçeklik araştırmamız, esas olarak ticari kazanç hükümleri çerçevesinde şekillendirilmiştir.

1.3.2.4. Ticari kazanç

Ticari kazanç, ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlardır. Sınai faaliyet, maddelerin işlenmesi, taşınması, saklanması, ihtiyaçları karşılayacak niteliklere kavuşturulmasını; ticari faaliyet ise işlemlerden geçmiş ürünlerin zaman ve yer bakımından ihtiyaç sahiplerine dağıtımını ifade eder. Ayrıca bu ürünleri destekleyici olan bankacılık faaliyetleri, reklam faaliyetleri gibi hizmetler de ticari faaliyet olarak nitelendirilir (Bulutoğlu, 1978, s. 88).

Ticari kazanç “*her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlardır*” (GVK, md. 37). Kanunda bu tanıma ek olarak maden ocakları işletilmesi, coberlik işleri, özel okul ve hastane işletilmesi, gayrimenkul alım satımı, inşaat işleri, diş protezciliği gibi faaliyetlerden elde edilen gelirlerin de ticari kazanç kapsamında değerlendirildiği düzenlenmiştir. Söz konusu düzenlemede yer alan ticari ve sınai faaliyetler ise aksine hüküm olmamak koşuluyla 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK)’dan çıkartılmaktadır. TTK’nın 3’üncü maddesinde “ticari işletmeyi ilgilendiren bütün işlem ve fiillerin ticari işlerden olduğu”, 11’inci maddesinde de “esnaf işletmesi için öngörülen sınırı aşan düzeyde gelir sağlamayı hedef tutan faaliyetlerin devamlı ve bağımsız şekilde yürütüldüğü işletmelerin de ticari işletme olduğu” düzenlenmiştir. 6762 sayılı mülga Türk Ticaret Kanunu’nun 3’üncü maddesinde de “bir ticarethane veya fabrika yahut ticari

şekilde işletilen diğer bir müesseseyi ilgilendiren bütün muamele, fiil ve işler ticari işler olarak"; 11'inci maddesinde de "ticarethane veya fabrika yahut ticari şekilde işletilen diğer müesseselerin, ticari işletme sayılacağı" düzenlenmiştir. Sınai faaliyetler de hammadde veya malların işlenerek yeni ve değerli bir mal haline getirilmesi ile ilgili tüm faaliyetleri ifade etmektedir (Akdoğan, Kızılot ve Eyüpgiller, 1987, s. 67). Vergi idaresince düzenlenen bir özelgede de ticari faaliyetin "*emek-sermaye organizasyonuna dayanmakta olduğu, kazanç sağlama niyet ve kastının bulunup bulunmamasının, böyle bir organizasyon tarafından icra edilen faaliyetin ticari faaliyet olma niteliğine etki etmediği; ancak bir faaliyetin ticari faaliyet sayılabilmesi için kazanç sağlama niyet ve kastının varlığı; ayrıca faaliyeti icra eden organizasyonun bütün unsurlarıyla birlikte değerlendirildiğinde kazanç sağlama potansiyeline sahip olmasının, şahsi ihtiyaç kapsam ve sınırlarını aşmasının gerektiği*"[13] ifade edilmiştir. Dolayısıyla bir faaliyetin ticari bir faaliyet olarak değerlendirilebilmesi için faaliyetin kâr amacı güdülerek yapılması ve bu faaliyetin kişisel ihtiyaçların karşılanmasının üzerinde bir büyüklükte yapılıyor olması gerekir.

1.3.2.5. Ticari kazancın tespiti

GVK'nın 37'nci maddesine göre, "*ticari kazanç, Vergi Usul Kanunu hükümlerine ve bu kanunda yazılı gerçek (bilanço veya işletme hesabı esası) veya basit usullere göre tespit edilmektedir*". Ticari kazancın tespit edilmesinde iki temel ilke geçerlidir. Bu ilkeler; dönemsellik ilkesi ve tahakkuk esası ilkesidir. "T*ahakkuk, gelir ve giderin miktar ve mahiyet itibarıyla kesinleşmesini ifade eder. Tahakkuk esasında, geliri doğuran işlemlerin eksiksiz olarak tamamlanmış olması, gelirin elde edilmiş sayılması için yeterlidir. Gerek hasılat gerekse giderlerin hangi hesap dönemine ilişkin olduğunun tespiti açısından hasılatın tahsil edilip edilmediğinin, giderlerin ise ödenmiş olup olmadığının bir bağlayıcılığı bulunmamaktadır*".[14] Başka bir ifade ile tahakkuk esasında, "*gelir veya giderlerin miktar ve mahiyet itibarıyla kesinleşmiş olması; geliri veya gideri doğuran işlemin tamamlanması, bu işlemin miktarının ve işlemden kaynaklanan alacağın*

[13]Giresun Valiliği- Defterdarlık Gelir Müdürlüğü (DGM): 20.04.2020 tarih ve 97677631-105-Esas ve 9239 Sayılı Özelge.
[14]Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB)- Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı (VDB) – Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü (MHUGM): 10.01.2020 tarih ve 27575268-105[Mük.257-2016-226] Esas ve 14881 Sayılı Özelge.

veya borcun ödeme şartlarının da belirlenmiş olması gerekir. Dönemsellik ilkesi ise, *tahakkuk etmiş gelir veya giderin ilgili olduğu döneme intikalinin sağlanmasıdır*".[15] Dönemsellik ilkesi gereğince "*işletmenin sürekli kabul edilen ömrü belli dönemlere bölünür ve her dönemin faaliyet sonuçları diğer dönemlerden bağımsız olarak* saptanır".[16] Dolayısıyla dönemsellik ilkesi gereği işletmeler, "*gelir ve giderlerini tahakkuk esasına göre muhasebeleştirmek; hasılat, gelir ve kârlarını aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırmak ve gelir ve giderlerini ilgili oldukları döneme kaydetmek durumundadır*".[17]

Ticari kazancın gerçek usulde tespiti, bilanço esası ve/veya işletme hesabı esası ile gerçekleşmektedir. Kimlerin bilanço esasına göre; kimlerin de işletme hesabı esasına göre ticari kazancını tespit edeceği, VUK, md. 176-178 arasında düzenlenmiş ve bu usullerde kazançlarını tespit edecek olan mükelleflerin hangi şekli ödevleri yerine getireceği ve ne şekilde yerine getireceği ilerleyen maddelerde düzenlenmiştir. Özetle, VUK'daki düzenlemeler ışığında "*tüccarlar, defter tutma bakımından iki sınıfa (I. sınıf ve II. sınıf tüccar) ayrılmış; I. sınıf tüccarların, bilanço esasına; II. sınıf tüccarların işletme hesabı esasına göre defter tutacakları"* (VUK, md. 176) hüküm altına alınmıştır. Kimlerin I. sınıf tüccar sayılacağı, VUK md. 177'de; kimlerin II. Sınıf tüccar sayılacağı da VUK md. 178'de düzenlenmiştir. Söz konusu düzenlemede yıllık alım-satım tutarları ve yıllık iş hacimlerine göre belirlenen tutarlar doğrultusunda sınıf ayrımı yapılmaktadır. VUK, md. 177'ye göre (2022 yılı için);

- *"Satın aldıkları malları olduğu gibi veya işledikten sonra satan ve yıllık alımlarının tutarı 400.000 TL veya satışları tutarı 570.000 TL'yi aşanlar",*
- *"Birinci bentte yazılı olanların dışındaki işlerle uğraşıp da bir yıl içinde elde ettikleri gayri safi iş hasılatı 200.000 TL'yi aşanlar",*
- *"1 ve 2 numaralı bentlerde yazılı işlerin birlikte yapılması halinde 2 numaralı bentte yazılı iş hasılatının beş katı ile yıllık satış tutarının toplamı 400.000 TL'yi aşanlar",*

[15]GİB- İstanbul VDB- Gelir Kanunları Usul Grup Müdürlüğü (GKUGM): 08.05.2020 tarih ve 11395140-105[VUK-1-22885]-Esas ve 356138 Sayılı Özelge.
[16]GİB- Ankara VDB – MHUGM: 10.01.2020. Tarih ve 27575268-105[Mük.257-2016-226]- Esas ve 14881 Sayılı Özelge.
[17]GİB- Ankara VDB – MHUGM: 09.01.2017. Tarih ve 27575268-105[229-2016-33]- Esas ve 9341 Sayılı Özelge.

- *"Her türlü ticaret şirketleri, Kurumlar vergisine tabi olan diğer tüzel kişiler"*
- *"İhtiyari olarak bilanço esasına göre defter tutmayı tercih edenler"*

I. sınıf tüccar olarak gelirlerini bilanço esasına göre tespit edeceklerdir. Bunlar dışında kalanlar da gelirlerini işletme hesabı esasına göre tespit etmekle yükümlüdürler (GVK, md.178). Yukarıdaki bentlerde yer alan ticaret şirketleri ise TTK'ya göre, kollektif şirketler, komandit şirketler, limited şirketler ve anonim şirketlerdir. Adi şirketlerin ise faaliyetleri ve iş hacimlerine göre yapılacak tespit sonucunda hangi sınıf kapsamına gireceği belirlenmektedir (Karakoç, 2014, s. 401).

Bilanço, işletmelerin belirli bir andaki faaliyet sonuçlarını gösteren mali tablodur (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2018, s. 265). Bilanço esasına göre ticari kazanç GVK, md. 38'de "teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet fark" olarak tanımlanmaktadır. Ayrıca söz konusu dönem içerisinde, "işletmeye eklenen değerlerin bu farktan indirileceği"; "işletmeden çekilen değerlerin ise bu farka ilave olunacağı" düzenlenmiştir. Ticari kazancın bu şekilde tespiti sırasında, "*VUK'un değerlemeye ait hükümleri ile GVK'nın 40 ve 41'inci madde hükümlerine uyulması gerekmektedir*" (GVK, md. 38). "İşletme hesabı esasına göre ticari kazanç ise bir hesap dönemi içinde elde edilen hasılat ile giderler arasındaki müspet fark olarak tanımlanmakta ve VUK'un değerlemeye ait hükümleri ile GVK'nın 40 ve 41'inci madde hükümlerine uyulması gerekliliği" (GVK, md. 39) burada da belirtilmektedir. Sermaye, başlangıçta teşebbüse konulan iktisadi değerler toplamı olduğu halde öz sermaye, teşebbüsün varlıklarının belli bir hesap dönemi sonundaki gerçek durumudur. Yedek akçe, sermaye ve kâr, öz sermayeyi oluşturan değerlerdir (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2018, s. 265). Bu esasa göre, tek düzen hesap planına göre çıkarılan ticari bilançolarda yer alan ticari kâr-zarar tutarları üzerinden vergi kanunları ile öngörülen birtakım düzeltmeler yapıldıktan sonra ticari kazanç, mali bilançolar üzerinden tespit edilmektedir. Böylelikle ticari kazancın tespitinde ticari bilanço kârı yerine, VUK ve ilgili vergi kanunlarına göre hesaplanan mali kâr esas alınmaktadır (Organ vd., 2019, s. 15).

1.3.2.6. Ticari kâr – mali kâr ayrımı

Gelirin kaynağı, devamlılığı, gelirin safi tutarının tespitinde indirilebilecek giderlerin belirlenmesi açısından yapılan harcamaların zorunlu olup olmaması, harcamaların gelirle ilişkili olup olmaması; ayrıca siyasi, sosyal, ekonomik birtakım

nedenlerle uygulanan muafiyet ve istisna uygulamaları gibi durumların etkisiyle vergiye tabi gelirin belirlenmesi konusunda farklı uygulamalara gidilmekte ve bu durum ticari kâr ile mali kâr ayrımı sonucunu doğurmaktadır (Neumark, 1945, s. 22).

Mevcut muhasebe düzeninin finansal tablolarda belirlediği kâr, ticari kârdır. Bu kâra aynı zamanda dönem kârı (muhasebe kârı) da denilmektedir (Balcı, 2012, s. 160). Vergi kanunlarında yer alan düzenlemeler doğrultusunda hazırlanan bilanço, mali bilanço; vergi kanunlarının yanı sıra TTK'daki bilanço ile ilgili hükümler doğrultusunda hazırlanan bilanço ise ticari bilanço olmaktadır (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2018, s. 266). Muhasebe ve finansal raporlama standartları uyarınca oluşturulan tablolar ticari kâr (ticari bilanço) esasına göre hazırlanırken, VUK'a göre düzenlenen tablo, defter, kayıt ve belgelerde ise mali kâr (mali bilanço) esas alınmaktadır (Hacıköylü, 2017, s. 10). Dolayısıyla mali kâr, ilgili vergi kanunları ve VUK doğrultusunda mükellefin/işletmenin vergilendirilebilir kârını ifade ederken; ticari kâr, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve tek düzen hesap planı uygulamaları ile sermaye piyasası mevzuatına göre tutulan muhasebe kayıtlarından tespit edilen ve ticari faaliyet sonucunda elde edilen hasılat ile ticari faaliyetin sürdürülmesi için yapılan giderler arasındaki farkı ifade etmektedir (Uçan, 2015, s. 10). Amacı vergi alacağını güvence altına almak olan vergi kanunlarına göre hesaplanan kâr kavramı ile ticaret hukukunun esnek kurallarına göre tespit edilen kâr kavramı çoğu kez birbiriyle örtüşmemektedir (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2018, s. 266). Vergi hukuku kurallarının ticaret hukuku kurallarından farklılaştığı başlıca yönler ise değerleme hükümleri, indirilebilecek-indirilemeyecek giderler, amortisman hükümleri, muaflık ve istisnalardır. Dolayısıyla bu gibi farklılıklar da vergi mükellef ve sorumlularının bilançoyu hazırlarken bir de vergi bilançosu hazırlamalarına neden olmaktadır (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2018, s. 266). Aslında mali bilanço, aktif ve pasif içeren gerçek bir bilanço olmaktan çok bir nevi vergiye tabi kazancın belirlenmesine ilişkin işlemleri içeren bir vergi tespit belgesi niteliği taşımaktadır (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2018, s. 267). VUK hükümleri, vergi matrahının aşındırılmasını önlemeye çalışan koruyucu bir bakış açısı ile düzenlenen ve mükellefe vergi matrahını belirlerken çok az bir inisiyatif bırakan emredici hükümler içerdiğinden; bu doğrultuda hazırlanan mali tablolarda gerçeğe uygunluktan ziyade, vergi matrahının doğruluğu üzerinde durulmaktadır (Uçan, 2018, s. 11). Ticari kâr kavramı dışında vergi amaçlı hesaplanan mali kâr kavramı, gelir tablolarında gözüken ticari kâr ile ödenecek vergi tutarı arasında doğru bir orantının kurulmasını engellemekte ve bu durum gelir tablosunda yer alan ticari

kâr/zarar tutarlarının doğru bir şekilde yansıtılamamasına neden olmaktadır (Balcı, 2012, s. 160).

TTK madde 88 ve geçici madde 1'de; "tabi oldukları kanunlar gereği defter tutmakla yükümlü olan gerçek veya tüzel kişi tacirlerin, münferit veya konsolide finansal tablolarını Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayımlanan Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS) uygun olarak hazırlamaları ve ayrıca KGK'nın, değişik işletme büyüklükleri ve sektörler için özel standartlar koyma ve düzenlemeler yapmakla yetkili olduğu" düzenlemesine yer verilerek Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)'na uygun bir şekilde mali tabloların düzenlenmesi gerekliliği vurgulanmaktadır. TTK'da yer alan düzenleme ile işletme çevresini oluşturan geniş kitlenin bilgi ihtiyaçlarını karşılayan mali tabloların gerçeğe en yakın şekilde yansıtılması amaçlanmaktadır (Uçan, 2018, s. 10). Ancak VUK'daki düzenlemelerin bu yönde olmaması ve vergi matrahının tespitinde de VUK ve ilgili kanunlar doğrultusunda kârın hesaplanması zorunluluğu hem ticari kazancın vergilendirilmesinde gerçekliğin sağlanmasını olumsuz etkilemekte hem de UFRS'lere göre mali tablolarını hazırlamak zorunda kalan büyük işletmeler için ek bir külfet haline gelmektedir. Zira mükellefler, TMS'ye göre düzenledikleri tek tip finansal tablolarında oluşan ticari kârdan hareketle, VUK'daki farklı değerleme hükümlerinin olumlu ve olumsuz etkileri ile kanunen kabul edilmeyen giderler ve vergiden muaf veya istisna edilmiş gelirlerini ticari kâra ekleyerek ve/veya ticari kârdan indirerek gelir veya kurumlar vergisi matrahlarını hesaplamak zorundadırlar.[18] Mevcut yasal düzenlemeler çerçevesinde, ticari kârdan mali kâra geçişte yapılan düzeltmelerin finansal tablolarda gösterimine gereksinim duyulmamakta; bu düzeltmeler daha çok vergi beyannameleri üzerinde yapılmakta ve işletmeler de bu durumu nazım hesaplarda izlemektedir. Ancak TFRS'ye göre ticari kârın üzerinde düzeltme gerektiren işlemlerin kayıtlanması ve finansal tablolarda gösterilmesi gerekmektedir (Balcı, 2012, s. 160).

Vergi mükellef ve sorumlularının iki farklı bilanço hazırlaması hem zaman hem maliyet açısından hem de vergiye gönüllü uyumu etkilemesi bakımından olumsuzluklar barındırmaktadır. Ayrıca bu gibi ikili uygulamalar, uluslararası sermaye aktörlerinin yatırım kararlarını da olumsuz etkileyebilmektedir. Bu nedenle, vergilendirmede esas alınacak değerin, genel kabul görmüş muhasebe standartları doğrultusunda tespit edilen

[18]Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve Hakkında Tebliğ (Fin.Tab. Hk. Tebliğ) Sıra No:1, md. 6; https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2005/01/20050116-3.htm.

ticari kâra göre belirlenmesi sadelik, basitlik, ekonomiklik, vergiden kaçınmanın önlenmesi ve yatırım kararlarının olumsuz etkilenmesinin önüne geçilmesi bakımından önemlidir.

Ticari kâr- mali kâr farklılıkları genel olarak amortisman ayırma yöntemindeki farklılıklar, gerçeğe uygun değerin tespit edilmesine yönelik uygulama farklılıkları ve mükelleflerin ihtiyarına bırakılan birtakım düzenlemelerden kaynaklanmaktadır. Bunların yanında indirilemeyecek giderlerin varlığı; bir diğer ifade ile kanunen kabul edilmeyen giderler (KKEG) ve mali literatürde vergi harcamaları olarak adlandırılan ARGE indirimi uygulamaları, yatırım teşvikleri ve indirimleri, istisna ve muafiyetler ile diğer indirimler de ticari kâr ile mali kâr arasında farklılıklara neden olmaktadır. Bu farklılıklar mali kâr ile ticari kâr arasındaki sürekli farklılıklaı ifade etmektedir. Sürekli farklar, muhasebe kârının hesaplanmasında dikkate alınan ancak vergi kanunlarınca istisna edilip vergilendirilebilir kârın dışında tutulan gelirler ile yine muhasebe kârının hesaplanmasında dikkate alınan ancak vergi kanunlarında vergilendirilebilir kârın hesaplanmasında indirimi kabul edilmeyen giderlerden oluşmaktadır (N. E., Ergin, 2016, s. 124). Bir de bunların yanında ticari kar ile mali kar farklılığına sebep olan geçici farklılıklar da bulunmaktadır. Geçici farklar ise ticari kâr ile mali kâr hesaplanmasında dikkate alınan ancak iki hesaplamanın farklı zamanlarda yapılmasından kaynaklanan farklardır. Geçici farklar, varlık veya borcun defter değeri ile vergiye esas değeri arasında ortaya çıkan ve sonraki dönemlerde vergi matrahından indirilebilecek veya vergi matrahına dâhil edilebilecek nitelikte olan farklardır (Akdoğan, 2006, s. 3). Söz konusu sürekli farklılıklar, ticari kazancın vergilendirilmesinde gerçekliği etkileyen faktörler olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu faktörlere ilişkin çalışmanın ikinci bölümünde hem vergi mevzuatı hem finansal raporlama standartları hem de yargı kararları ile özelgeler üzerinde yapılan tematik analiz çerçevesinde; bu faktörlerin açıklamalarına ve bunların gerçekliği sağlamadaki rolüne ilişkin tespitlere yer verilerek ticari kazancın vergilendirilmesinde gerçekliği etkileyen faktörler ve bu faktörlerin çözümüne ilişkin öneriler sunulacaktır. Çalışmanın üçüncü bölümünde ise hem sürekli hem de geçici farklılıklara yönelik hem nicel hem de nitel çalışmaların birlikte analiz edildiği yakınsak paralel araştırma deseni uygulanarak karma araştırma yönteminden yararlanılarak analizler yapılacaktır.

1.4. Finansal Açıdan Gerçeklik

Doğru bir vergilendirmenin gerçekleştirebilmesi; başka bir ifadeyle vergilendirmede gerçekliğin sağlanabilmesi için önemli olan konulardan biri de işletmelerin muhasebe kayıtlarıdır. Çünkü vergi matrahının doğru bir şekilde ortaya konulabilmesi için muhasebe kayıtlarına ihtiyaç duyulmaktadır. Muhasebe, finansal işlemleri kaydetme, değerlendirme ve iletme sürecidir.[19] Muhasebe, tüm kuruluşların mali nitelikteki işlemlerini parasal olarak kaydeden, sınıflandıran, özetleyerek raporlaştıran ve sonuçlarını yorumlayıp analiz eden bir bilimdir (Erbaşlar, 2018, s. 17). Muhasebenin oluşturduğu bilgi sistemi sayesinde, işletmelerin varlık ve kaynak oluşumları ve kullanılma biçimleri ile yapılan işlemler sonucunda bu varlık ve kaynaklardaki değişmeler ve işletme mali durumlarını açıklayacak bilgiler sağlanmakta ve bu bilgiler ilgililerine iletilmektedir (Erbaşlar, 2018, s. 17). Genel olarak işlemlerin biçimleri ile özleri paralel olmakla birlikte farklılık olması durumunda; özün biçime önceliği esası devreye girmektedir (Tuna, 2010, s. 6).

Vergi matrahının doğru bir şekilde tespit edilebilmesi için işletmeler muhasebe kayıtlarını yaparken, muhasebenin temel kavramlarını ve mutlaka yapılan her işlem sırasında değerleme hükümlerini göz önünde bulundurmalıdır (Tuna, 2010, s. 6). Ticari kazancın vergilendirilmesinde gerçekliğin tespit edilebilmesi için varlıkların değerlenmesi, borçların değerlenmesi ve bunların gerçeğe uygun değerinin tespiti önem arz etmektedir. Vergilendirme açısından da muhasebede oluşturulan bilgi sistemi ile işletmelerin vergi takibi, gelir-gider, borç-alacak kontrolleri yapılmaktadır (Erbaşlar, 2018, s. 17).

Muhasebenin temel işlevi, belgeye dayalı olan bir mali olayı kaydetmek, sınıflandırmak ve özetlemektir. Özetleme aşamasında işletmelerin belirli dönemde gerçekleştirilen faaliyetleri, finansal (mali) tablo biçiminde hazırlanmaktadır (Kaygusuz, 2018, s. 1). Bu tablolar, finansal analiz için gerekli verilerin kaynağını oluşturan tablolardır (Atmaca, 2010, s. 39).

Finansal tablolar, şirketlerin varlıklarını, öz kaynaklarını, yükümlülüklerini ve faaliyet sonuçlarını gösteren gerek vergi idaresine gerek üçüncü kişilere şirketin hikâyesini anlatan tablolardır. Finansal tablolar temel ve ek finansal tablolar olarak iki kısma ayrılmıştır. Temel finansal tablolar, bilanço ve gelir tablosudur. Ek finansal tablolar

[19]https://www.accounting.com/resources/basic-accounting-terms/ (Erişim Tarihi: 07.01.2021).

ise, fon akım tablosu, nakit akım tablosu, öz kaynaklar değişim tablosu, kâr dağıtım tablosu, satışların maliyeti tablosudur. Temel finansal tablolar, düzenlenmesi zorunlu olan finansal tablolar olup, finansal analiz için gerekli verilerin kaynağını da oluşturan tablolardır (Atmaca, 2010, s. 39).

İşletmelerin belli bir tarihteki varlık ve kaynaklarını gösteren bilanço, muhasebe sisteminin en önemli mali tablolarından biridir (Erbaşlar, 2018, s. 63). Bilanço, işletmelerin belli bir tarihteki ekonomik ve finansal durumunu gösteren bir tarafı aktif (varlık) diğer tarafı pasif (kaynak) olarak adlandırılan tablolardan oluşan temel mali tablodur (Yükçü, 2017, s. 103). Varlıklar, sermaye ve borçlardan oluşur. Dolayısıyla işletmenin sahip olduğu para, mal, demirbaş, makine, araç ve alacaklar bilançonun aktif kısmında, dönen ve duran varlıklar olarak kaydedilirken; söz konusu dönen ve duran varlıkların hangi kaynaklardan elde edildiği de (kısa vadeli/uzun vadeli yabancı kaynaklar ve öz kaynaklar) bilançonun pasif kısmında yer alır (Yükçü, 2017, s. 104). Bilançoda aktif ve pasif tarafların birbirine eşit olması gerekir.

Gelir tablosu; işletmelerin belli bir dönemde elde ettiği tüm gelirler ile aynı dönemde katlandığı maliyet ve giderleri ve bunların sonucunda işletmenin elde ettiği dönem net kâr/zarar durumunu göstermektedir (Atağan, 2017, s. 80). Gelir tablosu hazırlanırken uyulması gereken ilkeler bulunmaktadır. Bu ilkelerin amacı da satış gelirlerinin, satış maliyetlerinin, giderlerin, kâr veya zarara ait hesapların ve belli döneme ait işletme faaliyeti sonuçlarının sınıflandırılması ve gerçeğe uygun gösteriminin sağlanmasıdır (Atağan, 2017, s. 79).

Finansal tabloların gerçeği yansıtabilmesi için öncelikle hem muhasebe ilkeleri hem de uluslararası raporlama standartlarına uygun hazırlanması ve vergi mevzuatının da karmaşıklıktan uzak olması gerekir. Zira vergi mevzuatının karmaşıklığı, vergilerin anlaşılırlığını olumsuz etkilemektedir. Vergi anlaşılırlığının düşük olması da mükelleflerde vergi sisteminin belirsiz ve adaletsiz olduğuna dair bir algının oluşmasına yol açmakta ve dolayısıyla bu durum da vergiden kaçınma yoluyla vergi uyumunu olumsuz etkilemesi muhtemel bir durum olarak karşımıza çıkmaktadır (Üyümez, 2016, s. 90). Bu nedenle vergi mevzuatının karmaşıklıktan uzak, uluslararası standartlara uygun ve başta TTK ve diğer ilgili kanunlarla uyumlu olması hem vergi uyumuna katkı sağlayacak hem büyük bir "Pazar" haline gelen günümüz küresel dünyasında Türkiye'nin de söz sahibi olmasını sağlayacak hem de uluslararası aktörlerin Türkiye'de yatırım yapma kararlarını da olumlu yönde etkileyecektir.

1.4.1. Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri (GAAP)

1929 Büyük Ekonomik Buhranının yaşanmasının ardından bu duruma sebebiyet veren durumlardan biri de işletmeler arasındaki hatalı ve manipülatif raporlama uygulamaları olarak tespit edilmiş ve bu nedenle de finansal bilgilerin etik ve doğru bir şekilde raporlanması için standartların oluşturulması çalışmalarına başlanmıştır.[20]

Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri/Generally Accepted Accounting Principles (GAAP) terminolojisi ilk olarak 1936'da Amerikan Muhasebeciler Enstitüsü (AIA) tarafından kullanılmıştır. Federal hükümet, kamu şirketlerinin GAAP ile uyumlu mali raporlar hazırlamasını zorunlu kılarken, bunların oluşturulması veya sürdürülmesini birkaç bağımsız kurula bırakmıştır. Bu kurullar, oluşturulan bu ilkeler üzerinde otorite görevi görmekte ve bunları değişen faaliyetler ve gelişen organizasyonlara uyum sağlamak için sürekli olarak güncellemektedir. Bugün, bağımsız bir otorite olan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB), GAAP'yi sürekli olarak izleyip güncellemektedir.[21]

GAAP uyumluluğu, finansal raporlama sürecini şeffaf hale getirir ve varsayımları, terminolojiyi, tanımları ve yöntemleri standartlaştırır. Harici taraflar, GAAP uyumlu kuruluşlar tarafından yayınlanan mali tabloları kolayca karşılaştırabilir ve tutarlılığı güvenli bir şekilde üstlenebilir, bu da hızlı ve doğru bir şekilde şirketler arası karşılaştırmalara olanak tanır. GAAP standartları şeffaflık ve süreklilik sağladığından, yatırımcıların ve paydaşların sağlam, kanıta dayalı kararlar almasını sağlar. GAAP uyumluluğunun tutarlılığı, şirketlerin stratejik iş seçeneklerini daha kolay değerlendirmesine de olanak tanır.[22] GAAP ilkeleri ise özetle şu şekilde ifade edilebilir:[23]

- *Düzenlilik İlkesi:* GAAP kurallarına ve yönetmeliklerine standart olarak uyulması.
- Tutarlılık İlkesi: Finansal raporlama süreci boyunca tutarlı standartların uygulanması ve değişen veya güncellenen standartların arkasındaki nedenlerin tam olarak açıklanması.
- *Samimiyet İlkesi:* İşletmenin mali durumunun doğru bir tasvirinin sağlanması.
- *Yöntemlerin Kalıcılığı İlkesi:* Tüm finansal raporların hazırlanmasında tutarlı prosedürlerin kullanılması.

[20-21-22-23] http-1: https://www.accounting.com/resources/gaap/#:~:text=Generally%20accepted%20accounting%20principles%2C%20or,approved%20accounting%20methods%20and%20practices Erişim Tarihi: 07.01.2021

- *Tazminat Vermeme İlkesi:* Bir kuruluşun performansının olumlu ya da olumsuz tüm yönleriyle, herhangi bir borç tazminatı olasılığı olmaksızın tam olarak rapor edilmesi.
- *İhtiyat İlkesi:* Gerçeğe dayalı finansal veri sunumunun spekülasyonla gölgelenmemesi.
- *Süreklilik İlkesi:* Varlık değerlemelerinin, kuruluş faaliyetlerinin devam edeceği varsayımına dayanması.
- *Dönemsellik İlkesi:* Gelirlerin raporlanması, mali üç aylık dönemler veya mali yıllar gibi standart muhasebe dönemlerine bölünmesi.
- *Önemlilik İlkesi:* Finansal raporların, kuruluşun parasal durumunu tam olarak açıklaması.
- *Azami İyi Niyet İlkesi:* İlgili tüm tarafların dürüst davrandığı varsayımına dayanması.

GAAP, bir kuruluşun işlemlerini sahiplerinin kişisel işlemlerinden ayırır, raporlarda kullanılan para birimlerini standartlaştırır ve belirli raporların kapsadığı dönemleri açık bir şekilde açıklar. Ayrıca, maliyet, açıklama, devam etme, eşleştirme, gelirin tanınması, profesyonel muhakeme ve ihtiyatlılığı yöneten yerleşik en iyi uygulamalardan yararlanır.[24]

1.4.2. Türkiye'de muhasebe ve vergi uygulamaları

Türkiye'de bilanço usulünde defter tutan teşebbüs ve işletmelerin faaliyet ve sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, mali tablolar aracılığı ile ilgililere sunulan bilgilerin tutarlılık ve karşılaştırılabilirlik niteliklerini koruyarak gerçek durumu yansıtmasının sağlanması ve işletmelerde denetimin kolaylaştırılması amacıyla Maliye ve Gümrük Bakanlığı [günümüz Hazine ve Maliye Bakanlığı (HMB)] tarafından 1 Seri No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) 1992 yılında resmi gazetede yayımlanmış ve 1994 yılından itibaren de uygulanması zorunlu hale getirilmiştir.[25] MSUGT ile şunlar hedeflenmiştir (Dinç ve Atabay, 2019, s. 181):

- "Muhasebe bilgilerinin karar alma durumunda bulunanlara yeterli ve doğru olarak ulaştırılması",

[24]http-1

[25]1 Sıra No'lu MSUGT, 26.12.1992 tarih ve 21447 sayılı Resmi Gazete. https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/21447_1.pdf Erişim tarihi: 16.01.2021.

- "Farklı işletmelerle aynı işletmenin farklı dönemlerinin karşılaştırılması",
- "Mali tablolarda yer alan hesap isimlerinin tüm kesimler için aynı anlamı taşıması",
- "Muhasebede terim birliğinin sağlanması yoluyla anlaşılabilirliğin sağlanması" ve
- "İşletmeler ile ilgililer arasında güven unsurunun oluşturulması".

Yukarıdaki amaçlar doğrultusunda Tek Düzen Hesap Planı (TDHP) uygulamasına geçilmiştir. TDHP, gerçeklik ilkesinden ziyade Türk vergi mevzuatına yatkınlığı nedeniyle günümüz muhasebe uygulamalarında birçok açıdan eksiklikler barındıran bir sistem olarak karşımıza çıkmaktadır (Dinç ve Atabay, 2019, s. 180). Tebliğe göre "işletmelerin, muhasebe sistemlerini Tebliğ ve Eki'nde öngörülen kurallara uygun olarak yürütecekleri; fakat vergiye tabi kârın tespiti aşamasında vergi kanunlarında yer alan özel hükümleri göz önünde bulunduracakları" belirtilmiştir. Tebliğde varlık ve borçların değerlemesi ile ilgili yeterince açıklamanın yer almaması nedeniyle, uygulamada işletmeler ister istemez değerleme yaparken vergi kurallarını kullanmış ve bu durum da mali tabloların tam olarak gerçeklik sunumunu gölgelemiştir (Dinç ve Atabay, 2019, s. 180).

1.4.3. Uluslararası muhasebe standartları (UMS)

Muhasebe bilimi, teknik, ekonomik ve tarafsız bir alan olarak görülmesinin yanında; içinde bulunduğu dönemin parametrelerinden etkilenen sosyal, ekonomik ve ideolojik boyutları ile de çalışmalarda ön plana çıkan bir bilimdir. Küreselleşmenin etkisi ve çok uluslu şirketlerin varlığı dünya çapında kullanılacak ortak bir muhasebe sistemine ihtiyacı gündeme getirmiştir. Bu amaçla 1973 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu-IASB (International Accounting Standards Board) kurulmuş ve uluslararası alanda kabul gören Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS) ve Uluslararası Finansal raporlama Standartlarını (UFRS) oluşturmuştur (Erol ve Aslan, 2017, s. 55).

IASB, "*yüksek kaliteli, anlaşılabilir, uygulanabilir ve küresel olarak kabul edilmiş muhasebe standartları (IFRS) geliştirmek ve standartların benimsenmesini teşvik etmek ve kolaylaştırmak için kurulmuş, kâr amacı gütmeyen, kamu yararına bir kuruluştur*".[26] Bu Kurul, UFRS'leri belirlemektedir. IFRS Vakfı, dünyanın dört bir yanından Mütevelli

[26] http-2: https://www.ifrs.org/about-us/who-we-are/ Erişim Tarihi: 28.11.2020.

Heyeti (IFRS Vakfı Mütevelli Heyeti) tarafından yönetilen ve denetlenen bağımsız bir standart belirleyen Uzmanlar Kuruluna (IASB) dayanan ve sırayla bir izleme sorumluluğuna sahip olan üç kademeli bir yönetişim yapısına sahiptir.[27]

IFRS'nin amacı dünya genelindeki finans piyasalarına şeffaflık, hesap verebilirlik ve verimlilik getiren standartlar (UFRS) geliştirmektir:[28]

- UFRS, uluslararası karşılaştırabilirlik sağlar ve finansal bilginin kalitesini artırıp şeffaflık getirir.
- UFRS, yatırımcı ve diğer katılımcıların bilgiye dayalı ekonomik karar almalarını sağlar.
- UFRS, sermaye sağlayıcıları ile firmalar arasında bilgi açığını azaltarak hesap verebilirliği güçlendirir.
- UFRS, yatırımcıların dünya genelindeki fırsatları ve riskleri belirlemelerine yardımcı olup; ekonomik verimliliğe katkı sağlar ve sermaye dağılımını iyileştirir.

UFRS'ler içerisinde "*gerçeğe uygun değeri tanımlayan, gerçeğe uygun değeri ölçmek için bir çerçeve belirleyen ve gerçeğe uygun değer ölçümleri hakkında açıklamaları belirleyen standart ise UFRS 13'tür.*"[29] UFRS 13, gerçeğe uygun değeri, "*ölçüm tarihinde piyasa katılımcıları arasında düzenli bir işlemde bir varlığı satmak için alınacak veya bir borcu devretmek için ödenecek fiyat olarak tanımlar. Gerçeğe uygun değeri ölçerken işletme, piyasa katılımcılarının, riske ilişkin varsayımlar da dâhil olmak üzere, cari piyasa koşullarında varlığı veya borcu fiyatlandırırken kullanacağı varsayımları kullanır.*"[30]

Gelir vergileri için muhasebe işlemlerinin nasıl yapılacağını belirleyen muhasebe standardı ise UMS 12'dir. Gelir vergileri, vergilendirilebilir kârlara dayalı tüm yerel ve yabancı vergileri içermektedir. Özetle, cari ve önceki dönemler için cari verginin, ödenmediği ölçüde yükümlülük olarak muhasebeleştirileceği; cari verginin fazla ödenmesi halinde varlık olarak muhasebeleştirileceği; cari ve önceki dönemler için cari vergi yükümlülüklerinin (varlıkları), vergi dairelerine ödenmesi beklenen tutar üzerinden,

[27] http-2
[28] http-3: https://www.ifrs.org/use-around-the-world/why-global-accounting-standards/ Erişim Tarihi: 28.11.2020
[29-30] http-4: https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-13-fair-value-measurement/ Erişim Tarihi: 07.01.2021

son ödeme tarihi itibarıyla yürürlüğe giren veya önemli ölçüde yasallaştırılan vergi oranları (ve vergi kanunları) kullanılarak ölçüleceği sunumunu içerir.[31]

1.4.4. Uluslararası/Türkiye finansal raporlama standartları (UFRS/TFRS)

1970'li yıllarda dünyada başlayan çalışmalar UFRS ve UMS'lerin oluşturulmasına yol açmış ve birçok ülkede bu standartlar uygulanmaya başlamıştır. Türkiye'de de söz konusu standartlar 2002 yılından itibaren çevirisi yapılarak ulusal mevzuata kazandırılmış ve 2005 yılı sonrasında ilk olarak halka açık şirketlerde uygulanmaya başlamıştır. 6102 sayılı TTK'nın yürürlüğe girmesi ve KGK'nın oluşturulması ise Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) ve Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)'nın uygulanması açısından önemli bir dönüm noktası olmuştur (Ergin, 2016, s. V).

"*Ulusal vergi mevzuatına göre bilanço esasına göre defter tutmakla yükümlü kılınan, gerçek ve tüzel kişilere ait finansal tabloların ihtiyaca uygun, güvenilir, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir ve tutarlı olmasını sağlamak amacıyla*" (Finansal Tabloların Sunumu Hakkında Tebliğ [2008/1], md. 1 ve md. 5) ve UFRS ile de uyumlu olmak üzere TMS oluşturulmuştur. TMS ve yorumları doğrultusunda düzenlenecek finansal tablolar ticari bilançonun oluşumu ile ilgilidir. Mükellefler de "*TMS'ye göre düzenledikleri tek tip finansal tablolarında oluşan ticari kârdan hareketle, Vergi Usul Kanunundaki farklı değerleme hükümlerinin olumlu ve olumsuz etkileri ile kanunen kabul edilmeyen giderler ve vergiden muaf veya istisna gelirlerini ticari kâra eklemek ve/veya indirmek suretiyle haricen gelir veya kurumlar vergisi matrahlarını hesaplamak zorundadırlar*" (Finansal Tabloların Sunumu Hakkında Tebliğ [2008/1], md. 6).

Ülkemizde mevcut yasal düzenlemeler çerçevesinde, ticari kârdan mali kâra geçişte yapılan düzeltmelerin finansal tablolarda gösterimi gerekli görülmemekte; bu düzeltmeler daha çok vergi beyannameleri üzerinde yapılmakta ve işletmeler de bu durumu nazım hesaplarda izlemektedir. Ancak TFRS'ye göre ticari kârın üzerinde düzeltme gerektiren işlemlerin kayıtlanması ve finansal tablolarda gösterilmesi gerekmekte; böylelikle TFRS'ye göre düzenlenen finansal tablolarda hesaplanan ticari kâr aynı zamanda mali kâr anlamına da gelmiş olmaktadır (Balcı, 2012, s. 160).

[31]http-5: https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-12-income-taxes/ Erişim Tarihi: 07.01.2021

TTK'nın 88'inci maddesi ile geçici 1'inci maddesinde; "*tabi oldukları kanunlar gereği defter tutmakla yükümlü olan gerçek veya tüzel kişi tacirlerin, münferit veya konsolide finansal tablolarını Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayımlanan Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak hazırlamaları ve ayrıca KGK'nın, değişik işletme büyüklükleri ve sektörler için özel standartlar koyma ve düzenlemeler yapmakla yetkili*" olduğu belirtilmektedir.

Söz konusu maddeler uyarınca KGK, öncelikle bağımsız denetime tabi olan işletmelerin münferit ve konsolide finansal tablolarında TFRS uygulamalarını öngörmüş, ancak TFRS uygulama kapsamının bağımsız denetim kapsamıyla aynı olarak belirlenmesinin, sonraki yıllarda bağımsız denetim kapsamının genişletilmesiyle belirli büyüklüğün altındaki çok sayıda işletmeyi daha karmaşık bir standart seti olan TFRS'yi uygulamak zorunda bırakacağı ve bunun da söz konusu işletmelere ilave maliyet yükleyeceği gerekçesi ile öncelikle TFRS uygulama kapsamını genel olarak kamu yararını ilgilendiren ve halka açık kuruluşlarla sınırlandırmıştır. TFRS uygulamayan işletmelerin ise KGK tarafından bir belirleme yapılıncaya kadar yürüklükteki mevzuatı uygulamalarına karar verilmiştir (Sağlam ve Yolcu, 2019, s. 12).

Bağımsız denetime tabi olup TFRS uygulamayan işletmeler için daha sonra 2017 yılında yayımlanan bir tebliğ ile Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardına (BOBİ FRS) tabi olacakları belirtilmiştir (Sağlam ve yolcu, 2019, s. 12). Bunlar dışında kalan işletmeler de MSUGT kapsamında TDHP'ye tabi olacaktır. Ancak VUK'a dayanılarak çıkartılan MSUGT, finansal tabloların gerçeğe uygun, ihtiyaca uygun ve karşılaştırılabilir bilgi sağlama amacından uzaklığı nedeniyle KGK aldığı 41 sayılı KGK Kurul kararıyla,[32] "Bağımsız Denetime Tabi Olup TMS'leri Uygulamayan Şirketlerin Finansal Tablolarının Hazırlanmasında ve Sunulmasında Uygulanacak İlave Hususlar" yayımlanmıştır. Söz konusu düzenlemeye göre, MSUGT'de yer almayan veya ihtiyari bırakılan hususlarla ilgili temel kurallar (amortisman ve kıdem tazminatı karşılığı ayrılmasının zorunlu hale gelmesi gibi) getirilmesi amaçlanmaktadır (Sağlam ve Yolcu, 2019, s. 13).

KGK'nın yayımladığı TMS ve TFRS'ler, UMS ve UFRS'lerin bir nevi çevirisi niteliğindedir. Özellikle, TMS 12 ile TFRS, içerdiği vergi muhasebesi sistemi ile evrensel

[32]Karar No: 75935942-050.01.04 – [01/41] – Resmî gazete sayı: 29221 Tarih: 30 Aralık 2014. Erişim Adresi: https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v1/TMS/TMS_resmi_gazete_30.12.2014.pdf. Erişim Tarihi: 03.01.2021.

muhasebe ilkelerini vergi uygulamaları ile bütünleştirmiş ve bu haliyle TFRS'leri, vergi muhasebesini içeren ve mali kârı muhasebe içerisinde hesaplayan bir sistem haline getirmiştir (Balcı, 2012, s. 160).

KGK, küreselleşen günümüz dünyasında uluslararası kuruluşları yakından takip etmekte ve bu kuruluşların belirlediği standartları ülkemizde uygulama gayretini göstermektedir. Ayrıca KGK, bu standartların kapsamına girmeyen işletmeler için de ilave düzenlemeler yaparak işletmelerin gerçeğe uygun finansal tablo sunumunu sağlamaya çalışmaktadır. Çok uluslu şirketlerin varlığı, dijital çağın gerekleri olarak uluslararası standartlara ülkelerin uygun hareket etmesi bilgilerin doğru, tarafsız ve karşılaştırılabilir olmasına da katkı sunmaktadır.

Türkiye finansal raporlama standartları TFRS 1'den TFRS 17'ye kadar oluşturulan standartlardan oluşmaktadır. Söz konusu standartlar her yıl uluslararası standartlardaki değişiklikler göz önünde bulundurularak veri seti halinde belirlenmektedir. TFRS veri setleri, TFRS'lerin ilk uygulamaları, finansal araçlara ilişkin açıklamalar, işletme birleşmeleri, hisse bazlı ödemeler, konsolide finansal tablolar, kiralamalar, sigorta sözleşmeleri ve gerçeğe uygun değer ölçümü gibi bir dizi konu hakkında kayıtların nasıl yapılması gerektiği ve/veya ölçümlerin nasıl yapılacağı konusunda düzenlemeler içermektedir.[33]

KGK tarafından UMS ve UFRS'den çevirisi yapılarak Türkiye'de TMS ve TFRS olarak uygulamaya konulan standartlar, değerlemede piyasa değerini temel alan gerçeğe uygun değer esasını kullanmaktadır. Bu standartlar, yatırımcılara dönük olarak ve piyasa verilerinden faydalanılması öngörülerek hazırlanmıştır.

TFRS'de tüm konular detaylı bir şekilde irdelenmiş ve ilkeler net olarak açıklanmış olmasına rağmen; TDHP'nin bazı konularda kural koymaması, uygulamada Türk vergi mevzuatının yörüngesine girilmesine neden olmuştur (Dinç ve Atabay, 2019, s. 180).

TFRS'ler, genellikle bağımsız denetimin zorunlu olduğu işletmeler tarafından zorunlu olarak uygulanırken; bağımsız denetimin zorunlu olmadığı işletmelerde ise tek düzen muhasebe sistemi uygulanmaktadır. Sınırlı sayıda Finansal raporlama standartlarını uygulayan işletme söz konusu iken (2 bin civarı); tek düzen muhasebe sistemini milyonlarca işletme uygulamaktadır. Milyonlarca işletmenin kullandığı tek düzen muhasebe sisteminin yeniden düzenlenerek gerçeğe uygunluk çerçevesine göre

[33]http-6:https://kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/10253/TFRS-2021-Seti-(K%C4%B1rm%C4%B1z%C4%B1-Kitap) Erişim Tarihi: 03.01.2021.

ilke ve kurallarının daha net olarak belirlenmesi gerekmektedir (Dinç ve Atabay, 2019, s. 180).

1.4.5. TFRS 13 gerçeğe uygun değer standardı

TFRS'lerde yer alan değerleme esaslarından biri de "gerçeğe uygun değer"dir. Finansal tablolarda gerçek bilgilerin sunulmasına olanak sağlayan ve İngilizcede "fair value" olarak kullanılan kavram, Türkçede "gerçeğe uygun değer" ya da "makul değer" olarak kullanılmaktadır (Pamukçu, 2011, s. 81). Standartların büyük bölümünde gerçeğe uygun değer yaklaşımı, varlık ve yükümlülüklerin değerlemesinde kısmen veya tamamen kullanılmaktadır (Deran ve Aktaş, 2006, s. 160).

TFRS 13, "*gerçeğe uygun değeri tanımlayan, gerçeğe uygun değer ölçümüne ilişkin çerçeveyi tek bir TFRS'de düzenleyen ve gerçeğe uygun değer ölçümüne ilişkin açıklamaları belirleyen finansal raporlama standardıdır*".[34] TFRS, gerçeğe uygun değeri, "işletmeye özgü bir ölçüm olmayıp, piyasa bazlı bir ölçüm" olarak tanımlayıp, gerçeğe uygun değer tanımının varlıklara ve borçlara odaklandığını belirtir.[35] TFRS 13, gerçeğe uygun değeri, "*piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde olağan bir işlemde, bir varlığın satışından elde edilecek veya bir borcun devrinde ödenecek fiyat*" olarak tanımlar. Gerçeğe uygun değer ölçümünün amacı da "*mevcut piyasa koşullarında, piyasa katılımcıları arasında bir varlığın satışına veya bir borcun devrine yönelik olarak ölçüm tarihinde olağan bir işlemdeki fiyatın tahmin edilmesidir. Bu amaç hem piyasa işlemleri veya bilgilerinin gözlemlenebilir olduğu varlık veya borçlar için hem de piyasa işlemleri veya bilgilerinin gözlemlenebilir olmadığı varlık veya borçlar için aynıdır*."[36]

Gerçeğe uygun değer ölçümü, belirli bir varlık veya borç için yapılır. Bu nedenle, işletme bir varlığın veya borcun gerçeğe uygun değerini ölçerken, "*piyasa katılımcılarının ölçüm tarihinde bu varlığı veya borcu fiyatlandırırken göz önünde bulunduracakları özellikleri (örneğin; varlığın durumu ve konumu ile varsa, varlığın satışına veya kullanımına ilişkin sınırlamalar) dikkate alır*".[37] "*İşletme, özdeş bir varlığın veya borcun fiyatı gözlemlenebilir olmadığında ise gerçeğe uygun değeri, ilgili gözlemlenebilir girdilerin kullanımını azami seviyeye çıkaran ve gözlemlenebilir*

34-35-36-37 http-7. https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2021/K%C4%B1rm%C4%B1z%C4%B1_Kitap/TFRS%2013(1).pdf Erişim Tarihi: 03.01.2021.

olmayan girdilerin kullanımını asgari seviyeye indiren başka bir değerleme yöntemi kullanarak ölçer".[38]

Gerçeğe uygun değer ölçümünde, "*mevcut piyasa koşullarında piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde olağan bir işlemde bir varlığı satmak veya bir borcu devretmek amacıyla söz konusu varlık ya da borcun el değiştirildiği varsayılır*".[39]

Gerçeğe uygun değer ölçümünde, "*varlığın satışına veya borcun devrine ilişkin işlemin, varlığa veya borca ilişkin asıl piyasada ya da asıl piyasanın bulunmadığı durumlarda, varlığa veya borca ilişkin en avantajlı piyasada gerçekleştiği varsayılı*r".[40] Gerçeğe uygun değer, riske ilişkin varsayımlar da dâhil olmak üzere piyasa katılımcılarının varlıkları ve borçları fiyatlandırırken kullanacakları varsayımları kullanarak ölçer.[41]

TFRS 13, "*diğer TFRS'lerin gerçeğe uygun değerin ölçümünü veya gerçeğe uygun değere ilişkin açıklama yapılmasını zorunlu tuttuğu ya da ölçüm veya açıklama yapılmasına izin verdiği durumlarda uygulanır. Bu husus, diğer TFRS'lerin satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer gibi gerçeğe uygun değere dayalı olarak yapılan ölçümlerin kullanılmasını veya bu ölçümlere ilişkin açıklamalar yapılmasını zorunlu tuttuğu ya da bunlara izin verdiği durumlarda da geçerlidir*."[42] Gerçeğe uygun değer ölçümü nedeniyle işletmelerin aşağıdakilerin tamamını belirlemesi gerekir:[43]

- *"Ölçüme konu olan varlık veya borç (hesap birimi ile tutarlı olarak).*
- *Finansal olmayan bir varlığın, ölçümü için uygun olan değerlemenin temel dayanağı.*
- *Varlık veya borca ilişkin asıl (ya da en avantajlı) piyasa.*
- *Ölçüm için uygun değerleme yöntemi (ya da yöntemleri)."*

"*Gerçeğe uygun değeri ölçmek için kullanılan değerleme yöntemleri tutarlı bir şekilde uygulanır. Ancak, değerleme yöntemindeki veya yöntemin uygulanmasındaki bir değişiklik, değişikliğin mevcut koşullarda gerçeğe uygun değeri aynı derecede veya daha iyi şekilde yansıtan bir ölçümle sonuçlanması durumunda uygundur*". Bu değişiklikler, yeni piyasaların oluşması, yeni bilgilerin ortaya çıkması, piyasa koşullarının değişmesi, değerleme yöntemlerinin gelişmesi gibi durumlarda ortaya çıkabilir.[44]

TFRS 13, "*gerçeğe uygun değer ölçümlerinde ve ilgili açıklamalarda tutarlılığı ve karşılaştırılabilirliği arttırmak amacıyla, gerçeğe uygun değeri ölçmek üzere kullanılan*

38-39-40-41-42-43-44 http-7.

değerleme yöntemlerine ilişkin girdileri üç seviyede sınıflandıran bir gerçeğe uygun değer hiyerarşisi oluşturur. Gerçeğe uygun değer hiyerarşisi, en yüksek önceliği özdeş varlıkların ve borçların (Seviye 1 girdileri) aktif piyasalardaki kotasyon fiyatlarına (düzeltilmemiş olan fiyatlar), en düşük önceliği ise gözlemlenebilir olmayan girdilere (Seviye 3 girdileri) verir."[45]

1.4.6. TMS 12 gelir vergileri standardı

Muhasebe ilkelerine göre döneme ait bütün gelir ve giderler karşılaştırılarak kâr/zarar tespit edilirken; vergi mevzuatında bazı giderlerin vergi matrahından indirilmesini önleyen, bazı gelirlerin de vergiden istisna olmasını sağlayan düzenlemeler nedeniyle döneme ait bütün gelirler ve giderler karşılaştırılamamaktadır. Ayrıca, giderlere ilişkin karşılık ayırma, amortisman yöntemleri, alacak senetleri ile borç senetlerine ilişkin reeskont uygulaması, değerleme hükümleri ve bazı gelir ve giderlerin ticari açıdan gelir/gider olmasına karşılık; vergi mevzuatı açısından gelir/gider olarak kabul edilmemesi gibi farklılıklar, vergi mevzuatına göre tespit edilen kâr (mali kâr) ile muhasebe kârının (ticari kâr) farklılaşmasına neden olmaktadır. Bu farklılıklar bazen geçici bazen de sürekli olabilmektedir (Gücenme ve Poroy Arsoy, 2007, s. 2-3).

Genel olarak muhasebe otoritesi, işletmelerin gerçek durumunu ortaya koymak amacıyla muhasebe kurallarının uygulanmasını istemektedir. Vergi otoritesi ise vergi istismarının önlenmesi, vergi alacağının teminat altına alınması, bölgesel kalkınma farklarını ortadan kaldırması veya bazı sektörlerin desteklenmesi gibi amaçlarla vergi istisna ve indirimlerini uygulamakta, bazı giderleri kabul etmemekte veya kabul etme zamanını farklı döneme bırakabilmekte, işletmenin varlık ve kaynakları için muhasebe otoritesinin öngördüğü değerleme ölçütleri dışında değerleme ölçütleri kabul edebilmektedir (Gökgöz ve Gelmedi, 2011, s. 39). Muhasebe kuralları ile vergi kuralları arasındaki bu çelişkilerin nasıl düzeltileceği konusunda uluslararası muhasebe standartları paralelinde kurumlar vergisinin muhasebeleştirilmesini düzenlemek amacıyla TMS-12 Gelir Vergileri Standardı yayımlanmıştır (Gökgöz ve Gelmedi, 2011, s. 39).

TMS-12'deki düzenlemelere göre, işletmeler, cari dönem vergileri ile cari dönemde vergilendirilebilir gelir ve TMS kârları arasındaki farklardan dolayı ileri dönemde vergi indirimi veya vergi artışlarını finansal tablolarda belirtmek durumundadır. İşletmelerin,

[45] http-7.

bilanço tarihi itibarıyla cari dönemde gerçekleşmiş bir işlem nedeniyle ileride devlete vergi ödeyeceğini bilmesi durumunda bu tutarı vergi borcu (yükümlülüğü) olarak; ileride devletten bir vergi alacağının olduğunu bilmesi halinde de bu tutarı vergi varlığı ya da vergi alacağı olarak muhasebeleştirmesi gerekmektedir (Cengiz ve Tosunoğlu, 2017, s. 68).

1.4.7. Ertelenmiş vergi varlığı ve yükümlülüğü

Dönemsellik ilkesi gereği bir döneme ilişkin faaliyet sonuçlarının ilgili dönemin kayıtlarına yansıtılması gerekir. Vergilendirilecek kârın, mali kâr üzerinden tespiti; ticari kâr-mali kâr arasındaki farklılıklardan dolayı dönemsellik ilkesinden sapmalara yol açmaktadır. Ticari kâr-mali kâr ayırımın etkisinin mali tablolarda bertaraf edilmesi için "ertelenmiş vergi" kavramı kullanılmaktadır (Ergin, 2016, s. 131). Ertelenmiş vergi; vergi mevzuatına göre belirlenecek kâr ile finansal tablolarda raporlanan kâr üzerinden hesaplanan vergi arasındaki farklıkları ifade eder (Karakaya ve Sevim, 2016, s. 257).

Ertelenmiş vergi, varlıklarda veya borçlarda oluşabilecek farkları "geçici" olarak gelecek dönemlere taşıma işlemidir. Varlık ya da borç kalemlerinin ilk kaydedildiği değerleri ile vergiye konu olacak değerleri arasında, vergi mevzuatı ile TMS arasındaki değerleme farklılıkları nedeniyle ortaya çıkan farklara, "geçici farklar" denilmektedir (Karakaya ve Sevim, 2016, s. 257). Dolayısıyla ertelenmiş vergi kavramından söz edebilmenin ilk ve temel koşulu söz konusu farkların geçici olması; zamanlama farkına dayalı olarak ortaya çıkmış ve ileriye yönelik olarak ortadan kalkacak olmasıdır. Bu nedenle standartlar çerçevesinde ertelenmiş vergi oluşumunda "sürekli farklar" kesinlikle dikkate alınmamaktadır (Karakaya ve Sevim, 2016, s. 257).

Sürekli farklar, ticari kâr ile mali kârın sadece birinin hesaplanmasında gelir/gider olarak kabul edilen ve diğerinin hesaplanmasında hiçbir zaman gelir/gider olarak dikkate alınmayacak olan unsurlardır (Akdoğan, 2006, s. 3). Sürekli farklar, muhasebe kârının hesaplanmasında dikkate alınan ancak vergi kanunlarınca istisna edilip vergilendirilebilir kârın dışında tutulan gelirler ile yine muhasebe kârının hesaplanmasında dikkate alınan ancak vergi kanunlarında vergilendirilebilir kârın hesaplanmasında indirimi kabul edilmeyen giderlerden oluşmaktadır (N. E., Ergin, 2016, s. 124). Sürekli farklara neden olan giderlere şunlar örnek olarak gösterilebilir (Tekşen, 2010, s. 300):

- *"Vergi cezaları ve zamları",*
- *"Trafik cezaları ve zamları",*

- *"6183 Sayılı Kanun'a göre ödenen ceza ve tazminatlar",*
- *"Ödenmeyen SGK primleri",*
- *"Yasal sınırları aşan bağış ve yardımlar".*

Sürekli farklara neden olan gelirler ise şunlardır (Tekşen, 2010, s. 300):

- *"İştirakler temettü gelirleri",*
- *"Yurtdışı inşaat onarma, montaj ve teknik hizmet karşılıkları",*
- *"Uluslararası anlaşmalarda yer alan Kurumlar Vergisi'ne ilişkin istisnalar",*
- *"Serbest bölge kazançları",*
- *"Risk sermayesi ve gayrimenkul yatırım fonları ve ortaklıkları kazançları".*

Geçici farklar ise ticari kâr ile mali kâr hesaplanmasında dikkate alınan ancak iki hesaplamanın farklı zamanlarda yapılmasından kaynaklanan farklardır. Geçici farklar, varlık veya borcun defter değeri ile vergiye esas değeri arasında ortaya çıkan ve sonraki dönemlerde vergi matrahından indirilebilecek veya vergi matrahına dâhil edilebilecek nitelikte olan farklardır (Akdoğan, 2006, s. 3). Geçici farklar, bir varlığın, borcun ya da finansal tablolardaki diğer bir kalemin defter değeri ile varlığın ya da borcun defter değeri geri kazanıldığında ya da ödendiğinde vergiye tabi kârı etkilemesi beklenen (veya varlık ve borçlar dışındaki diğer kalemler için gelecekte vergiye tabi kârı etkileyecek) vergiye esas değer arasındaki farklar olarak tanımlanır (N. E., Ergin, 2016, s. 124). Geçici farklara neden olan giderlere örnek olarak şunlar gösterilebilir (Tekşen, 2010, s. 301):

- *"Kıdem tazminatı karşılıkları",*
- *"Diğer borç ve gider karşılıkları",*
- *"Alınan çekler reeskont giderleri",*
- *"Vadesiz alacak reeskont giderleri",*
- *"Fazla ayrılan veya geçmiş döneme ilişkin ayrılan amortisman giderleri",*
- *"Alış bedeli altında değerlenen hisse senetleri için yazılan giderler",*
- *"Kanunen indirilmesi mümkün olmayan aktif hesap karşılıkları".*

Geçici farklara neden olan gelirler ise şunlardan oluşmaktadır (Tekşen, 2010, s. 301):

- "Hisse senetleri değer artış kazançları",
- "Verilen çekler reeskont gelirleri",
- "Vadesiz borçlar reeskont gelirleri",

- "Varlık değer artış kazançları (gelecek dönemlerde vergilendirilecek)",
- "Geliştirme giderleri",
- "Yenileme fonu vb".

Geçici farklar; gelecek dönemlerde faydalanılacak olan veya ödeme yapılacak olan dönemlerin vergiye tabi kârını/zararını belirlerken vergiye tabi tutarlar oluşturan, vergiye tabi geçici farklar veya gelecek dönemlerde faydalanma veya ödeme yapıldığında o dönemlerin vergiye tabi kârını veya zararını belirlerken vergi matrahından indirilebilir tutarlar olan, indirilebilir geçici farklar şeklinde olabilir.[46]

Örneğin, VUK'un şüpheli alacakları düzenleyen 323'üncü maddesine göre; "*ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla; dava veya icra safhasında bulunan alacaklar ve yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacaklar*" (1.1.2022'den itibaren 4.000 TL) şüpheli alacak sayılmaktadır. "*Şüpheli alacaklar için değerleme gününün tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayrılabilir ve sonradan tahsil edilmesi halinde tahsil edilen miktarlar, tahsil edildikleri dönemde kâr-zarar hesabına intikal ettirilir*." Oysaki TMS 18 standardı uyarınca, "*daha önce finansal tablolara yansıtılmış olan hasılat tutarının tahsil edilebilirliği konusunda bir belirsizlik ortaya çıkması halinde, yani tahsil edilemeyen/edilemeyecek olması durumunda, başlangıçta hasılat olarak muhasebeleştirilmiş tutarın düzeltilmesi yerine, gider (şüpheli alacak karşılığı) olarak finansal tablolara yansıtılır*" (Ergin, 2016, s. 352). Bu duruma ilişkin vergi idaresi, özelge talep formuna verdiği cevabında; şüpheli alacak karşılığı ayrılmasındaki temel unsurun "*ortada bir alacağın söz konusu olması, alacağın ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olması, bu kapsamda da işletme kayıtlarına hasılat olarak girmiş veya ticareti yapılan/yapılacak mal veya hizmetin doğrudan maliyetiyle ilgisinin olması ve bu mahiyetteki alacağın tahsilinin şüpheli hale gelmiş bulunması*"[47] olduğunu belirtmiştir.

Şüpheli alacaklar için karşılık ayrılması ve alacağın şüpheli hale geldiğinin ispat edilmesi gerekir. Nitekim vergi yargısına intikal eden şüpheli alacaklara ilişkin bir

[46]http-8:TMS 12 Gelir Vergileri Standardı. Erişim Adresi: https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS/TMS_2020/TMS%2012.pdf. (Erişim Tarihi: 27.04.2022).
[47]GİB - İstanbul VDB – MHUGM: 26.07.2019 tarih ve 11395140-105[VUK-1-20431]- Esas ve 608121 Sayılı Özelgesi.

uyuşmazlıkta "*davacı şirket, Suriye'de mukim bir firmaya yaptığı satış bedellerinin ödenmemesi üzerine söz konusu alacağın tahsili amacıyla Asliye Ticaret Mahkemesinde dava açmış ve davalı idarenin de olumsuz görüşü doğrultusunda Karşılık Giderleri Hesabına 4.665.678,56 TL'yi gider olarak kaydetmiştir. 2014 yılının Ekim-Aralık dönemi geçici vergi beyannamesinde de Kanunen Kabul Edilmeyen Gider olarak ihtirazi kayıtla geçici vergi matrahına ilave etmiş, ancak ihtirazi kaydı kabul edilmeksizin tahakkuk yapılmıştır*."[48] İlk derece mahkemesi de "*olayda, yurt dışına yapılan bir kısım satışların bedellerinin tahsili amacıyla dava açıldığı ve davacının sunmuş olduğu şüpheli alacağa ilişkin satış faturaları ve söz konusu faturaların noter onaylı yasal kayıtları incelendiğinde, alacakların yasal defterlere kaydedildiği ve bunlar için karşılık ayrıldığının saptandığı, bu durumda, davacının emtiayı ihraç ederek mal teslimlerini gerçekleştirdiği, bedellerinin ödenmemesi nedeniyle dava açtığı; idare tarafından alacağın soyut bir senede ilişkin olmadığı ve verilen bir avanstan da kaynaklanmadığı, hasılat olarak kaydedilmediği iddia edilmekte ise de bu hususta bir belge bulunmadığı ve hasılat olarak kaydedildiği dikkate alındığında, yapılan tahakkukta hukuka uyarlık görülmediği*" gerekçesiyle tahakkuk eden verginin dava konusu edilen kısmının kaldırılmasına ve ödenen tutarın yasal faiziyle birlikte iadesine hükmetmiştir.[49] İlk derece mahkemesince verilen bu kararın temyiz edilmesi üzerine Danıştay 3. Dairesi de temyiz incelemesi neticesinde ilk derece mahkemesinin kararını onayarak, idarenin yaptığı işlemin hukuka aykırı olduğu görüşüne katılmıştır.

TMS 12 Gelir Vergisi Standardı, bazı istisnai durumların dışında, işletmenin ertelenmiş vergi yükümlülüğü (borcu) veya ertelenmiş vergi varlığı (alacağı) muhasebeleştirmesini düzenlemektedir.[50] Gelir vergilerinin muhasebeleştirilmesindeki en önemli konu TMS 12'de, "*işletmelerin finansal durum tablosunda yer alan varlık ve borçlarının defter değerlerinin ileride varlıklar için fayda elde etme, borçlar için ise ödemenin cari dönemde oluşan ve sonuçları işletmenin finansal tablolarına yansıyan işlemler veya diğer olayların vergisel sonuçlarının belirlenmesi olarak ifade edilmiştir*".[51] TMS 12'de, "*finansal raporlama yapan kuruluş bir varlığı veya borcu muhasebeleştirdiğinde bunların defter değerleri kadar bu varlıktan ileride fayda temin edileceğini, borcun ise ödeneceğini beklediği*"[52] düzenlenmiştir. "*Eğer defter değerleri*

[48]Danıştay 3. Dairesinin 18.02.2020 tarih ve 2016/8452 Esas ve 2020/849 Karar sayılı kararı.
[49]D. 3. D. 18.02.2020 T., 2016/8452 E., 2020/849 K.
[50-51-52]http-8.

tutarında ileride fayda elde edildiği veya borç ödendiğinde ödenecek vergiler, bu faydanın elde edilmesi veya borcun ödenmesinin vergisel etkisinin olmadığı duruma göre fazla veya az olacaksa; TMS 12 Gelir Vergisi Standardı, bazı istisnai durumların dışında, işletmenin ertelenmiş vergi borcu veya ertelenmiş vergi alacağı muhasebeleştirmesini düzenlemektedir."[53]

TMS 12 Standardı aynı zamanda, "*henüz kullanılmamış olan geçmiş yıl zararları nedeniyle oluşan ertelenmiş vergi varlıklarının veya kullanılmamış vergi avantajlarının muhasebeleştirilmesi, gelir vergilerinin finansal tablolarda sunumu ve gelir vergileri ile ilgili bilgilerin açıklanması*" konularını da düzenlemektedir.[54] Geçici farkların vergi etkisi, bilançoda ertelenmiş vergi varlığı veya vergi yükümlülüğü olarak; gelir tablosunda ise ertelenmiş vergi gideri veya vergi geliri olarak raporlanır (Karakaya ve Sevim, 2016, s. 258; Dündar, 2013, s. 3). Gelir vergilerinin muhasebeleştirilmesini düzenleyen TMS 12, işletmelerin dönem sonlarında elde edilmiş kârını ne şekilde ve hangi düzenlemeleri dikkate alarak hesaplayıp vergilendirilebilir kârını tespit edeceği konusunda getirdiği yenilikler, uygulanma biçimi ve amacı itibarıyla işletmeler için hem daha gerçekçi bir finansal sunumu getirme potansiyeli ve hem de vergi kanunları ve muhasebe ilke ve kuralları arasındaki ilişkiyi düzenlemesi bakımından önemlidir (Gökgöz ve Gelmedi, 2011, s. 39).

1.4.8. Ertelenen vergi varlığı ve yükümlülüğü uygulama örneği

Yukarıda teorisi anlatılan ertelenen vergi varlık ve yükümlülüklerini bir uygulama örneği ile ifade etmek, konunun anlaşılması bakımından faydalı olacaktır. Uygulama örneğinde yer alan işletme hayali bir işletme olup, söz konusu tutarlar da tarafımızca oluşturulmuştur. X. A.Ş'ye ait ertelenen vergi varlığı ve ertelenen vergi yükümlülüğüne sebep olacak veriler şu şekildedir:

1) İşletmenin ticari alacakları 300.000 TL'dir. Bu alacaklardan 100.000 TL'si şüpheli hale gelmiştir. İşletme bunun için şüpheli ticari alacaklar hesabında 100.000 TL karşılık ayırmıştır. Fakat bu alacak henüz dava veya icra safhasında değildir.

2) İşletme alış bedeli 80.000 TL olan hisse senetlerini bu tutar üzerinden deftere kaydetmiş; dönem sonunda gerçeğe uygun değerlemesi yapılan hisse senetleri 100.000 TL olmuştur. Bunun için de 20.000 TL hisse senetleri değer artışı kaydı yapılmıştır.

[53-54] http-8.

3) İşletmenin 2020 yılı kıdem tazminatı yükümlülüğü 200.000 TL'dir. Bu tutarın 50.000 TL'si ilgili personele ödenmiş; 150.000 TL'si için de kıdem tazminatı karşılığı ayrılmıştır.

4) İşletme aleyhine açılan davada işletmenin 50.000 TL tazminat ödemesine ilk derece mahkemesince karar verilmiştir. İşletme, dosyayı istinaf mahkemesine götürmüş ancak dava hala devam etmektedir. Fakat işletme bunun için 50.000 TL dava gider karşılığı ayırmıştır.

5) İşletmenin stoklarında bulunan 50.000 TL değerindeki malların kullanım ömrü dolduğu için imha işlemi yapılmıştır. Ancak bunun için henüz takdir komisyonu tutanağı düzenlenmemiştir. İşletme 50.000 TL için stok değer düşüklüğü karşılığı ayırmıştır.

6) İşletme, senetsiz ticari alacakları için reeskont uygulamış ve alacak senetleri için 20.000 TL reeskont ayırmıştır.

7) İşletme, senetsiz ticari borçları için reeskont uygulamış ve borç senetleri için 25.000 TL reeskont ayırmıştır.

8) İşletme kullanım ömrü 4 yıl olan ve maliyet bedeli 48.000 TL tutarında teçhizat alımı yapmıştır. Teçhizatın kaydı 1 Haziran 2020 tarihinde yapılmıştır. TMS/TFRS uyarınca kıst amortisman uygulanmış ve 2020 yılı için 7.000 TL amortisman gideri hesaplanmıştır.

Aşağıda X A.Ş.'nin 2020 yılı TMS/TFRS'ye göre hazırlanmış kâr/zarar tablosu (Tablo 2.4.) sunulmuştur.

Tablo 1.1. *X A.Ş.'nin TMS/TRFS uyarınca hazırlanmış 31 Aralık 2020 tarihli konsolide kâr/zarar tablosu*

Hasılat	35.000.000
Satışların maliyeti	20.000.000
Brüt kar	**15.000.000**
Genel yönetim giderleri	(2.500.000)
Pazarlama giderleri	(6.000.000)
Araştırma ve geliştirme giderleri	(500.000)
Esas faaliyetlerden diğer gelirler	2.050.000
Esas faaliyetlerden diğer giderler	(1.320.000)
Esas faaliyet kârı	**6.730.000**
Yatırım faaliyetlerinden gelirler	500.000
Yatırım faaliyetlerinden giderler	(100.000)
Esas faaliyet dışı diğer giderler	(50.000)
Finansman gelir/(gideri) öncesi faaliyet kârı	**7.080.000**
Finansman gelirleri	4.000.000
Finansman giderleri	(5.400.000)
Vergi öncesi kar (ticari kâr)	**5.680.000**
Dönem vergi gideri	(1.249.600)
Ertelenen vergi geliri/(gideri)	70.400
Dönem net karı	**4.500.800**

Açıklamalar:

1) İşletmenin şüpheli hale gelen 100.000 TL'si için TMS/TFRS'ye göre karşılık ayrılabilirken; vergi mevzuatı uyarınca karşılık ayrılması şu aşamada mümkün değildir. Zira VUK'un 323'üncü maddesine göre; "*dava veya icra safhasında bulunan alacaklar ve yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacaklar şüpheli alacak sayılmaktadır.*" Fakat söz konusu durumda şüpheli hale gelen alacak için henüz dava veya icra safhasına geçilmemiştir. Bu nedenle TMS/TFRS uyarınca hazırlanan kâr/zarar tablosunda "esas faaliyetlerden diğer giderler" hesabında gösterilen şüpheli ticari alacak karşılığı, vergi mevzuatı uyarınca hazırlanan kâr/zarar tablosunda gösterilmemiştir. Buradaki 100.000 TL'lik fark, indirilebilecek geçici fark olarak kâra ilave edilmiştir. Dolayısıyla burada bir vergi varlığı ertelemesi yani ertelenen vergi gideri söz konusu olmuştur.

2) İşletme alış bedeli 80.000 TL olan hisse senetlerini bu tutar üzerinden deftere kaydetmiş; dönem sonunda gerçeğe uygun değerlemesi yapılan hisse senetleri 100.000 TL olmuştur. Bunun için de 20.000 TL hisse senetleri değer artışı kaydı yapılmıştır. TMS/TFRS uyarınca (100.000 – 80.000) 20.00 TL hisse senedi değer artışı, hem dönemin bilançosunun aktifinde ilgili varlık hesabında yer almakta, hem de gelir tablosunda ticari kârın hesaplanmasında dikkate alınmaktadır. Ancak, vergi mevzuatı uyarınca alış bedeli üzerinden kaydedilen hisse senetleri, kâr/zarar hesabında tahsil edilinceye kadar alış bedelleri üzerinden dikkate alınır. Standartlar gereğince, ticari kâr içinde dikkate alınan 20.000 TL'lik hisse senedi değer artışı, vergi hesaplanırken, dönem kârından indirilir. Dolayısıyla hisse senetleri değer artışları, dönem ticari kârı içinde olmasına rağmen vergiye esas kârda yer almamaktadır. Sonuç olarak, hisse senedi değer artışları, tahsil edilinceye kadar ticari kâr ile mali kâr arasında vergilendirilebilir bir geçici farka neden olmaktadır. Bu farkın vergisi cari dönemde ödenmemiştir ancak gelecek dönemlerde (hisse senedinin satılması halinde) ödenecektir (Gökgöz ve Gelmedi, 2011, s. 41). Bu nedenle TMS/TFRS uyarınca hazırlanan kâr/zarar tablosunda "esas faaliyetlerden diğer gelirler" hesabında gösterilen hisse senedi değer artışı, vergi mevzuatı uyarınca hazırlanan kâr/zarar tablosunda gösterilmemiştir. Buradaki 20.000 TL'lik fark, vergilendirilebilir geçici fark olarak kârdan indirilmiştir. Dolayısıyla burada bir vergi yükümlülüğü ertelemesi yani ertelenen vergi geliri söz konusu olmuştur.

3) İşletmenin 2020 yılı kıdem tazminatı yükümlülüğü 200.000 TL'dir. Bu tutarın 50.000 TL'si ilgili personele ödenmiş; 150.000 TL'si için de kıdem tazminatı karşılığı ayrılmıştır. TMS/TRFS uyarınca işverenler, bir tam yılı doldurmuş tüm işçileri için kıdem tazminatı ayırmak zorundadır. Fakat vergi mevzuatı uyarınca, ayrılan kıdem tazminatları ödenmedikçe vergi matrahından indirilememektedir (Gökgöz ve Gelmedi, 2011, s. 42). Bu nedenle, Standartlar uyarınca ayrılan 150.000 TL kıdem tazminatı karşılığı, vergi mevzuatı uyarınca ödeme gerçekleşmediği için gider olarak kabul edilemeyecektir. Bu nedenle TMS/TFRS uyarınca hazırlanan kâr/zarar tablosunda "esas faaliyetlerden diğer giderler" hesabında gösterilen kıdem tazminatı karşılığı, vergi mevzuatı uyarınca hazırlanan kâr/zarar tablosunda gösterilmemiştir. Buradaki 150.000 TL'lik fark, indirilebilecek geçici fark olarak kâra ilave edilmiştir. Dolayısıyla burada bir vergi varlığı ertelemesi söz konusu olmuştur.

4) İşletme aleyhine açılan davada işletmenin 50.000 TL tazminat ödemesine ilk derece mahkemesince karar verilmiştir. İşletme, dosyayı istinaf mahkemesine götürmüş ve dava hala devam etmektedir. Bu nedenle TMS/TFRS uyarınca hazırlanan kâr/zarar tablosunda bu durum için "esas faaliyet dışı diğer giderler" hesabında 50.000 TL dava gider karşılığı ayrılmıştır. GVK'nın 40/3 maddesi gereği, "*işle ilgili olmak şartıyla, mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar safi kazancın tespitinde indirilebilmektedir*." Ancak söz konusu indirimin yapılabilmesi için mahkeme kararına istinaden ödeme yapılmış olmalıdır. Fakat söz konusu olayda dava henüz sonuçlanmamış; ancak ilk derece mahkemesinin vermiş olduğu bir karar bulunmaktadır. Bu nedenle TMS/TFRS uyarınca hazırlanan kâr/zarar tablosunda "esas faaliyet dışı diğer giderler" hesabında gösterilen dava gider karşılığı, vergi mevzuatı uyarınca hazırlanan kâr/zarar tablosunda gösterilmemiştir. Buradaki 50.000 TL fark indirilebilecek geçici fark olarak kâra ilave edilmiştir. Dolayısıyla burada bir vergi varlığı ertelemesi söz konusu olmuştur.

5) İşletmenin stoklarında bulunan 50.000 TL değerindeki malların kullanım ömrü dolduğu için imha işlemi yapılmıştır. TMS/TFRS uyarınca stok maliyetlerinin kullanım veya satış sonucu elde edilecek tutardan yüksek olması durumunda, stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılması gerekir. İşletme de 50.000 TL için stok değer düşüklüğü karşılığı ayırmıştır. Ancak vergi mevzuatı uyarınca "*imha işlemlerinin takdir komisyonu nezdinde veya ilgili Bakanlık ve yetkili kurum görevlilerinin/yetkililerinin de katılımıyla oluşturulan komisyon nezdinde yapılması; imha edilen ürünlerin takdir komisyonunca*

belirlenecek emsal bedel üzerinden kayıtlara alınıp işlem yapılması gerekmektedir."[55] Ancak söz konusu duruma ilişkin henüz düzenlenmiş bir takdir komisyonu tutanağı olmadığından vergi mevzuatı uyarınca karşılık ayrılamayacaktır. Bu nedenle, Standartlar uyarınca ayrılan 50.000 TL stok değer düşüklüğü karşılığı, vergi mevzuatı uyarınca ödeme gerçekleşmediği için gider olarak kabul edilemeyecektir. Bu nedenle TMS/TFRS uyarınca hazırlanan kâr/zarar tablosunda "esas faaliyetlerden diğer giderler" hesabında gösterilen stok değer düşüklüğü karşılığı, vergi mevzuatı uyarınca hazırlanan kâr/zarar tablosunda gösterilmemiştir. Buradaki 50.000 TL'lik fark, indirilebilecek geçici fark olarak kâra ilave edilmiştir. Dolayısıyla burada bir vergi varlığı ertelemesi söz konusu olmuştur.

6) İşletme, senetsiz ticari alacakları için reeskont uygulamış ve alacak senetleri için 20.000 TL reeskont ayırmıştır. İşletme senetsiz ticari alacaklarına TMS/TFRS uyarınca reeskont işlemi uygulamıştır. Ancak vergi mevzuatı uyarınca senetsiz ticari alacaklar kayıtlı değerleri ile değerlenir. Senetsiz ticari alacaklardaki değer düzeltimi, verginin erken hesaplanmasına neden olacağı için indirilebilir geçici fark oluşur (Karakaya ve Sevim, 2016, s. 265). Bu nedenle, Standartlar uyarınca hazırlanan kâr/zarar tablosunda "esas faaliyetlerden diğer giderler" hesabında gösterilen alacak senetleri reeskontu, vergi mevzuatı uyarınca hazırlanan kâr/zarar tablosunda gösterilmemiştir. Buradaki 20.000 TL'lik fark, indirilebilecek geçici fark olarak kâra ilave edilmiştir. Dolayısıyla burada bir vergi varlığı ertelemesi söz konusu olmuştur.

7) İşletme, TMS/TFRS uyarınca senetsiz ticari borçları için reeskont uygulamış ve borç senetleri için 25.000 TL reeskont ayırmıştır. Fakat vergi mevzuatı uyarınca senetsiz borçlara reeskont uygulaması kabul edilmemektedir. Bu sebeple muhasebe değeri ile vergi değeri arasında ortaya çıkacak fark, indirilebilir geçici fark oluşturur. Ancak borç senetleri reeskont hesabı pasifte yer aldığından söz konusu fark da vergilendirilebilir geçici fark olacaktır (Karakaya ve Sevim, 2016, s. 266). Bu nedenle, Standartlar uyarınca ayrılan 25.000 TL, vergi mevzuatı uyarınca ödeme gerçekleşmediği için gider olarak kabul edilemeyecektir. Bu nedenle TMS/TFRS uyarınca hazırlanan kâr/zarar tablosunda dikkate alınmayan 25.000 TL'lik fark, vergi mevzuatı uyarınca hazırlanan kâr/zarar tablosunda "esas faaliyetlerden diğer gelirler" hesabında gösterilmiştir. Buradaki 25.000

[55]GİB- İstanbul VDB- MHGKUGM: 09.01.2020 tarih ve 11395140-105[VUK-1-20924]-Esas ve 32529 Sayılı Özelgesi.

TL fark, vergilendirilebilir geçici fark olarak kardan indirilmiştir. Dolayısıyla burada bir vergi yükümlülüğü ertelemesi söz konusu olmuştur.

8) İşletme kullanım ömrü 4 yıl olan ve maliyet bedeli 48.000 TL tutarında teçhizat alımı yapmıştır. Teçhizatın kaydı 1 Haziran 2020 tarihinde yapılmıştır. TMS/TFRS uyarınca kıst amortisman uygulanmış ve 2020 yılı için 7.000 TL amortisman gideri hesaplanmıştır. Ancak vergi mevzuatı uyarınca tam amortisman uygulandığından 2020 yılı amortismanı olarak 12.000 TL'lik amortisman giderinin, vergi hesaplanırken dönem kârından indirilmesi gerekir. Dolayısıyla bu durumda (12.000-7.000) 5.000 TL'lik bu fark ticari kâr ile mali kâr arasında vergilendirilebilir bir geçici farka neden olmaktadır. Bu nedenle TMS/TFRS uyarınca hazırlanan kâr/zarar tablosunda dikkate alınmayan 5.000 TL'lik fark, vergi mevzuatı uyarınca hazırlanan kâr/zarar tablosunda "esas faaliyetlerden diğer giderler" hesabında gösterilmiştir. Buradaki 5.000 TL fark vergilendirilebilir geçici fark olarak kârdan indirilmiştir. Dolayısıyla burada bir vergi yükümlülüğü ertelemesi söz konusu olmuştur.

Aşağıda X A.Ş.'nin 2020 yılı vergi mevzuatı uyarınca hazırlanmış kâr/zarar tablosu (Tablo 2.5.) sunulmuştur.

Tablo 1.2. *X A.Ş.'nin vergi mevzuatı uyarınca hazırlanmış 31 Aralık 2020 tarihli konsolide kâr/zarar tablosu*

Hasılat	35.000.000
Satışların maliyeti	20.000.000
Brüt kar	**15.000.000**
Genel yönetim giderleri	(2.500.000)
Pazarlama giderleri	(6.000.000)
Araştırma ve geliştirme giderleri	(500.000)
Esas faaliyetlerden diğer gelirler	2.000.000
Esas faaliyetlerden diğer giderler	(1.000.000)
Esas faaliyet kârı	**7.000.000**
Yatırım faaliyetlerinden gelirler	500.000
Yatırım faaliyetlerinden giderler	(100.000)
Finansman gelir/(gideri) öncesi faaliyet kârı	**7.400.000**
Finansman gelirleri	4.000.000
Finansman giderleri	(5.400.000)
Vergi öncesi kar (mali kâr)	**6.000.000**
Dönem vergi gideri	1.320.000
Vergi sonrası dönem karı	**4.680.000**

İşletmenin Standartlar uyarınca hazırladığı kâr/zarar tablosunda ticari kâr 5.680.000 TL olarak tespit edilirken; vergi mevzuatınca hazırlanan kâr/zarar tablosunda işletmenin kârı (mali kâr) 6.000.000 TL olarak tespit edilmiştir. TMS/TFRS kârı ile vergi kârı

arasında 320.000 TL fark oluşmuştur. Bu farklılık ise TMS/TFRS'ler uyarınca düzenlenen finansal durum tablosu kalemlerinin vergi mevzuatı uyarınca düzenlenen finansal tablolardan farklı olmasından kaynaklıdır. TMS/TFRS, geçici farkların etkilerini dikkate alarak hesaplama yaparken; vergi mevzuatı uyarınca hazırlanan tablolarda geçici farklar dikkate alınmamaktadır. Söz konusu geçici farklar ise genellikle gelir ve giderlerin, TMS/TFRS'ler ve vergi mevzuatı uyarınca değişik raporlama dönemlerinde muhasebeleştirilmesinden kaynaklanmaktadır. Bu geçici farklar da ertelenen vergi gideri veya geliri olarak kâr/zarar tablosuna yansıtılmaktadır. Nitekim yukarıdaki uygulama örneğimizde işletmenin vergilendirilebilir geçici farklardan kaynaklı 11.000 TL ertelenen vergi geliri; indirilebilir geçici farklardan kaynaklı da 81.400 TL ertelenen vergi gideri ortaya çıkmıştır. En nihayetinde ertelenen vergi giderinden ertelenen vergi geliri indirildikten sonra işletmenin 70.400 TL ertelenen vergi varlığının (alacağının) olduğu tespit edilmiştir. Bu tutar da ticari kâr ile mali kâr arasındaki 320.000 TL'lik farka kurumlar vergisi (%22) oranı uygulanarak tespit edilen tutar ile aynıdır. Dolayısıyla işletme, cari yılda vergi mevzuatına göre hazırladığı finansal tablolardan dolayı 70.400 TL daha fazla vergi ödemek durumunda kalmıştır. Ancak bu tutar, ileriki dönemlerde indirilebilecek bir fark olarak dikkate alınacaktır. Yani işletme TMS/TFRS'ye göre ileriki dönemde ödemesi gereken vergiyi, vergi mevzuatı uyarınca cari yılda (önceden) ödemiştir. Bu vergi idaresi açısından paranın zaman değeri dikkate alındığında avantajlı bir durum olmaktadır. Aşağıdaki tabloda (Tablo 2.6.) ise ticari kârdan mali kâra geçiş hesaplamaları ile ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülüklerine ilişkin bilgiler yer almaktadır.

Tablo 1.3. *X A.Ş.'nin ticari kârdan mali kâra geçiş karşılaştırması ve ertelenen vergi varlığı/yükümlülüğü*

Kayıtlar	**Tutarlar**	**Açıklamalar**
Ticari kâr	5.680.000	Vergi öncesi kâr
Menkul kıymet değer artışı	(20.000)	Vergilendirilebilir geçici fark
Alacak senetleri reeskontu	20.000	İndirilebilir geçici fark
Şüpheli ticari alacak karşılığı	100.000	İndirilebilir geçici fark
Stok değer düşüklüğü karşılığı	50.000	İndirilebilir geçici fark
Borç senetleri reeskontu	(25.000)	Vergilendirilebilir geçici fark
Kıdem tazminatı karşılığı	150.000	İndirilebilir geçici fark
Dava gider karşılığı	50.000	İndirilebilir geçici fark
Amortisman uygulama farkı	(5.000)	Vergilendirilebilir geçici fark
Mali kâr (Kurumlar vergisi matrahı)	6.000.000	Şirket ticari kârına, indirilebilir geçici farkların eklenmesi ve vergilendirilebilir geçici farkların çıkartılması sonucu şirket mali kârına ulaşılmıştır.
Mali kâr – ticari kâr farkı	320.000	Mali kârdan ticari kâr çıkartılarak bulunmuştur.
Dönem vergi gideri	1.320.000	Kurumlar vergisi oranı %22 olarak alınmıştır.
Ertelenen vergi geliri	11.000	Vergilendirilebilir geçici farklar toplamı olan 50.000 TL'ye kurumlar vergisi oranı (%22) uygulanarak bulunmuştur.
Ertelenen vergi gideri	81.400	İndirilebilir geçici farklar toplamı olan 370.000 TL'ye kurumlar vergisi oranı (%22) uygulanarak bulunmuştur.
Ertelenen vergi varlığı	70.400	Ertelenen vergi varlığından ertelenen vergi yükümlülüğü çıkartılarak bulunmuştur.
Dönem kârı	4.360.000	Ticari kârdan dönem vergi gideri çıkartılarak bulunmuştur.
Dönem net kârı	4.430.400	Dönem karına ertelenen vergi geliri eklenerek bulunmuştur.

İKİNCİ BÖLÜM

2. TİCARİ KAZANCIN VERGİLENDİRİLMESİNDE GERÇEKLİĞİ ETKİLEYEN FAKTÖRLERE YÖNELİK TEMATİK ANALİZ

Çalışmanın bu bölümünde; çalışmanın teorik olarak ele alındığı birinci bölümdeki kavram ve kurumlar; vergi mevzuatı ile TMS/TFRS farklılıkları ve karma analizin yapıldığı üçüncü bölümün nitel aşamasında analize tabi tutulan yargı kararları ile özelgeler üzerine yapılan tematik analizler çerçevesinde ele alınmıştır.

Bu bağlamda öncelikle 2016-2020 yıllarında karara bağlanan ve KKEG taramasıyla sınırlandırılmış Danıştay, 3., 4., 7., 9. Daireleri ile Vergi Dava Daireleri Kurulu (VDDK) ve İçtihadı Birleştirme Kurulu (DİBK)'nda temyiz edilen 169 yargı kararı, detaylı bir şekilde tematik analize tabi tutulmuştur. Yapılan analizler neticesinde 169 kararın bir kısmı birbiriyle bağlantılı, bir kısmı temyiz isteminin kabulü neticesinde Danıştay'ın gönderdiği davalarda ilk derece mahkemesinin ısrarı üzerine tekrardan Danıştay'da incelenen kararlar, bir kısmı ticari kazancın tespitine ilişkin olmayan kararlar ve bir kısmı da hem maddi olay hem de Danıştay'ın verdiği benzer kararları içermesi nedeniyle 169 karar içerisinde ticari kazanç özelinde vergilemede gerçekliği etkileyen kavramlara yönelik yapılan taramada birbirinden bağımsız ve farklı konular içeren ve aynı konuya ilişkin olsa da farklı kararlar olan 16 karar, tematik analize tabi tutulmuştur. Yapılan analizler sonucunda kararların; sahte fatura kullanımı, şüpheli alacak karşılığı, örtülü sermaye, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtılması ve emsallere uygunluk, indirimi kabul edilmeyen giderler, takdir komisyonunun görev ve yetkileri, tevsik edici belgelerin ibrazı ve amortisman yöntemi konularıyla ilgili olduğu görülmüştür.

Ayrıca araştırma kapsamına dâhil edilen 2016-2020 yıllarında idarenin görüşünün talep edildiği ve KKEG taramasıyla sınırlandırılmış 204 özelge, detaylı bir şekilde içerik analizine tabi tutulmuştur. Yapılan analizler neticesinde Özelge talep formlarında idareden istenilen görüş taleplerinin benzerliği nedeniyle 204 özelge içerisinde ticari kazanç özelinde vergilemede gerçekliği etkileyen kavramlara yönelik yapılan taramada 15 özelge, tematik analize tabi tutulmuştur. Yapılan analizler sonucunda özelge taleplerinin; tevsik edici belgelerin ibrazı, değersiz alacaklar, değerleme, örtülü sermaye, şüpheli alacaklar, fatura düzenlemeleri, belgesiz mallar, kurum kazancının tespitinde indirimi kabul edilen ve edilmeyen giderler, TFRS'ye göre düzenlenen finansal tablolardaki zarar konularıyla ilgili olduğu görülmüştür.

2.1. Ticari Kazancın Vergilendirilmesinde Gerçekliği Etkileyen Faktörler

Vergi mevzuatındaki düzenlemeler ile TMS/TFRS düzenleme farklılıkları çerçevesinde yapılan değerlendirmede karşımıza; safi kazancın tespitine yönelik GVK ve KVK'daki indirilebilecek/indirilemeyecek giderlere ilişkin düzenlemeler ve bunlarla bağlantılı olarak düzenlenen örtülü sermaye, transfer fiyatlaması yoluyla örtülü kazanç dağıtılması gibi vergi güvenlik müesseseleri; değerleme, amortisman ve vergi harcamaları gibi konulara ilişkin düzenlemeler çıkmaktadır. Bu düzenlemelerden bazıları ticari veya mali kârın ikisinden sadece birinin hesaplanmasında gelir veya gider olarak kabul edilmekte ve bu durum, sürekli bir fark olarak ticari kâr – mali kâr ayrımına neden olmakta; bazıları ise ticari kâr ile mali kâr hesaplamasının her ikisinde de gelir veya gider olarak kabul edilmesine rağmen uygulanan yöntem farklılıkları nedeniyle ticari kâr – mali kâr ayrımına neden olmaktadır.

Yapılan incelemeler sonucunda ticari kazancın vergilendirilmesinde gerçekliğin karşılaştığı sorunların; vergi mevzuatı ile TMS/TFRS farklılıklarından kaynaklanan durumlar ile yargı kararlarındaki uyuşmazlıklar ve özelge talepleri ile benzerlik gösterdiği görülmüştür.

Söz konusu açıklamalar bir bütün olarak değerlendirildiğinde; ticari kazancın vergilendirilmesinde gerçekliği etkileyen faktörlerin belirlenmesi ve bu faktörlerin, mükellef, vergi idaresi, vergi yargısı ve ilgili yasal düzenlemeler ile TMS/TFRS düzenlemeleri perspektifinden incelenmesinin amaçlandığı bu bölümde ticari kazancın vergilendirilmesinde gerçekliği etkileyen faktörlerin; safi kazancın tespitinde kanunen kabul edilen/edilmeyen giderler, örtülü sermaye, transfer fiyatlaması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı, değerleme, amortisman ve vergi harcamaları olduğu tespit edilmiştir.

2.1.1. Safi kazancın tespitinde kanunen kabul edilen/edilmeyen giderler

Ticari kazancın vergilendirilmesinde gerçekliğin sağlanması için gelir ve giderlerin gerçek tutarlarının tespit edilmesi gerekmektedir. Giderler, eğer yapılan iş ile ilgili ise gerçek giderdir ve dolayısıyla elde edilen gelirden indirildikten sonra kalan tutar da safi tutar olacaktır. Bu da gerçek geliri; yani vergiye tabi gerçek geliri ifade etmektedir. Ancak iş ile ilgili yapılan her giderin ya yasal düzenlemeler ya da belgelendirilememesi gibi nedenlerle indirim konusu yapılamaması, vergilendirilecek gerçek gelirin tespitini güçleştirmekte ve adil bir vergilendirmenin yapılmasına engel olmaktadır.

Gelirin vergilendirilmesi, kurum veya gerçek kişilerin belirli bir dönemde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı üzerinden yapılmaktadır. Zira gelirin vergilendirilmesini düzenleyen GVK'nın 1'inci maddesinde gelir, "*bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı*" olarak tanımlanmakta; KVK'nın 1'inci maddesinin 2'inci fıkrasında kurum kazancının, "*gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluştuğu*" belirtilmekte ve KVK'nın 6/2'inci maddesinde de "*safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı*" düzenlemesi yer almaktadır.

GVK, ilke olarak vergilendirme tekniğinin, beyan çerçevesinde, matrahın gerçek usule göre saptanmasını esas almaktadır. Vergilendirmenin de ilke olarak gelirin gerçek miktarı üzerinden yapılması gerekir (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2018, s. 247). Gerçek usulde gelirin tespitinde tüm hasılat ve giderler belgelendirilir ve vergi matrahı da bu doğrultuda tespit edilir. Dolayısıyla bir gider kaleminin indirim konusu yapılabilmesi için her şeyden önce belgelendirilmiş olması gerekir. Ancak işletmelerin yüklendiği her türlü harcama veya maliyetin gider olarak vergi matrahının tespitinde dikkate alınması söz konusu olamamaktadır. Ticari kazancın tespitinde bir giderin kanunen gider olarak kabul edilip edilmemesi hususunda; GVK'nın 40'ıncı maddesi; kurum kazançlarında da buna ilaveten KVK'nın 8'inci maddesi dikkate alınmalıdır. Bunların yanında bir de zarar mahsubu (KVK, md. 9; GVK, md. 88) ve diğer indirimlere (KVK, md. 10; GVK, md. 88-89 vd. gelir unsurlarına yönelik maddeler) ilişkin düzenlemelerin de vergi matrahına ulaşılırken dikkate alınması gerekmektedir. Ancak zarar mahsubu yapılırken, "*vergilendirmenin genel sistematiği içerisinde kazancı vergilendirilemeyen bir işlemin zararının matrahın tespitinde de gider olarak indirilmemesi*"[56] gerekir.

GVK'nın 41'inci maddesi ve KVK'nın 11'inci maddesi de ticari kazancın vergilendirilmesi sırasında vergi matrahının tespitinde indirilemeyecek giderlerin neler olduğunu düzenlemektedir. Bu düzenlemelere göre bu maddelerin kapsamına giren giderler, kanunen kabul edilmeyen giderlerdir ve bunların, safi kazancın tespitinde ve vergi matrahının belirlenmesinde dikkate alınması söz konusu değildir. GVK'nın 41'inci maddesine göre "*teşebbüs sahibi ile eşinin ve çocuklarının işletmeden çektikleri paralar bunlara ödenen aylık, ücret vb. ödemeler ile işletmeye koydukları sermaye veya borç için ödenecek faizler, para ve vergi cezaları, suçlardan doğan tazminatlar*" gider olarak kabul

[56]Danıştay 4. Dairesinin 15. 05. 2018. Tarih ve 2014/4680 Esas ve 2018/4570 Karar sayılı kararı.

edilmemektedir. Ayrıca söz konusu madde de bunlara ilaveten "*ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen bedel veya fiyatlar üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunulması halinde, emsallere uygun bedel veya fiyatlar ile teşebbüs sahibince uygulanmış bedel veya fiyat arasındaki işletme aleyhine oluşan farklar*" da gider olarak kabul edilmemektedir. Bir de işletme esas faaliyeti ile ilgili olmayan taşıtların giderleri ile amortismanları ve "kiralama yoluyla edinilen veya işletmeye dâhil olan ve işte kullanılan taşıtların giderlerinden binek otomobillere ilişkin giderlerin %70'ini" aşan kısmı gider olarak kabul edilmemektedir.

Yukarıda yazılı indirilemeyecek giderlere ilişkin benzer düzenlemeler KVK kapsamında kurumlar vergisine tabi mükellefler için de söz konusudur. Bunlara ilaveten KVK'nın 11'inci maddesinde "öz sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizler", "örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderler", "transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar", "her ne şekilde ve ne isimle olursa olsun ayrılan yedek akçeler", "KVK'ya göre hesaplanan kurumlar vergisi", "menkul kıymetlerin itibarî değerlerinin altında ihracından doğan zararlar ile bu menkul kıymetlere ilişkin olarak ödenen komisyonlar ve benzeri her türlü giderler", "Sözleşmelerde ceza şartı olarak konulan tazminatlar hariç olmak üzere kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan maddî ve manevî zarar tazminatlar" gider olarak kabul edilmemektedir.

Ticari kazancın gerçek mahiyetinin tespiti açısından gelir ve giderlerin gerçek tutarlarının tespit edilmesinde önemli olan konulardan biri de yapılan giderlerin işin mahiyeti ile ilgili olması ve yasal düzenlemede indirimine izin verilmiş olmasıdır. Vergi idaresi de özelge talep formuna verdiği cevabında; "*bir giderin safi kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilmesi için mahiyet ve tutar itibarıyla kesinleşmiş olması, kazancın elde edilmesi ve idamesi arasında bir illiyet bağının bulunması, kazancın elde edilmesine yönelik olması, bu giderlerin tevsik edici belgelere dayanması ve yasal kayıtlarda izlenmesi, karşılığında gayri maddi bir kıymet iktisap edilmemiş olması ve maliyete dâhil edilecek giderlerden olmaması*"[57] gerektiğini belirtmiştir.

GVK'nın 40'ıncı maddesinin 3'üncü fıkrasında "iş ile ilgili olmak şartıyla, sözleşmeye, mahkeme kararına veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatların" indirilmesi kabul edilmiştir. Kıdem tazminatları da 4857 sayılı İş

[57]GİB İstanbul VDB – (MHUGM). 21.11.2018 tarih ve 11395140-105[VUK1-20374]- Esas ve 1044710 Sayılı Özelgesi.

Kanunu'nda belirtilen şartların oluşması halinde işçiye verilen bir tazminattır. Dolayısıyla GVK'nın 40/3 maddesi uyarınca kıdem tazminatlarının gider olarak indirilmesi mümkündür. Ayrıca kanunun 40/2 maddesinde de işyeri çalışanlarının yeme içme giderlerinin; 40/5 maddesinde işletme aktifine kayıtlı taşıtların giderlerinin indirilmesi mümkündür. Ancak söz konusu giderlerin gerçekliği, işletme faaliyeti ile ilgili olması ve işin ehemmiyetine uygun yapılması ile ortaya konulabilir. Bu durum ile ilgili vergi yargısına intikal etmiş bir davada ilk derece mahkemesi; "*vergi idaresi, şirket çalışanı olup aynı zamanda ortaklardan birinin oğlu olan kişiye kıdem tazminatının nakden ödenmesinin hayatın olağan akışına aykırı düştüğü iddiasıyla yapılan ödemeyi gider saymamış ise de 4857 sayılı İş Kanunu uyarınca koşulların oluşması halinde işçiye kıdem tazminatı ödenmesinin yasal bir zorunluluk olduğu, öte yandan, anılan şahsın çalışan olmadığı hususunda ve kıdem tazminatı tutarında herhangi bir eleştirinin de bulunmadığı dikkate alındığında söz konusu ödemenin gider olduğunun kabulü gerektiği, şirket yetkilisince işçi ve personelin iş yerinde kahvaltı yaptığının ve yemek yediğinin ifade edilmesi karşısında gıda ve market harcamalarına ilişkin giderlerin uygun olduğu, safi kazancın hesaplanmasında aracın lüks olup olmaması yönünden bir ayrım yapılmadığından şirket aktifine kayıtlı üç adet taşıt için yapılan olağan bakım, yakıt ve diğer giderlerin gösterilebileceği*"[58] yönünde karar vermiş ve ilk derece mahkemesince verilen karar da Danıştay 3. Dairesi tarafından onanmıştır.

Kıdem tazminatı ödemelerinin safi kazancın tespitinde indirilebileceğine dair vergi idaresi tarafından özelge talep formuna verilen cevapta ise vergi idaresi, "*kıdem ve ihbar tazminatının kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilebilmesi için, işçinin İş Kanununa göre kıdem tazminatına hak kazanması ve hak edilen kıdem tazminatının da işçiye ödenmiş olması gerektiğini*; *tahakkuk etmiş olsa da ödenmemiş kıdem tazminatının kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınmasının mümkün olamayacağını*"[59] belirtmiştir. Bu kapsamda mükellefin durumuna ilişkin olarak "*mahkeme kararı kapsamında şirket tarafından çalışanlarına yapılan kıdem tazminatının, ihbar tazminatının, fazla çalışma ücreti (mesai), izin ücreti, ulusal bayram ve genel tatil ücreti gibi ödemelerin, ödemenin yapıldığı dönemde kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılmasının mümkün olacağı*"[60] yönünde cevap vermiştir.

[58]Danıştay 3. Dairesinin 31.01.2020 tarih ve 2016/13699 Esas ve 2020/435 Karar sayılı kararı.
[59]GİB İstanbul VDB – (GKGKGM). 04.08.2020 tarih ve 125[8-2017/361]-Esas ve 567951 Sayılı Özelgesi.
[60]GİB İstanbul VDB – (GKGKGM). 04.08.2020 T., 62030549-125[8-2017/361]-E., .567951 Ö.

Bir başka gider kalemi olan işletme envanterine dâhil edilen taşıtların alımı sırasında ödenen faiz ve masrafların, doğrudan gider olarak yazılıp yazılamayacağına ilişkin özelge talebinde bulunan mükellefe verilen cevap yazısında ise vergi idaresi; "*işletme kredisi ile iktisap edilen taşıtın işletmeye dâhil olması ve işte kullanılması kaydıyla, kredinin taşıt alımına harcanan kısmına isabet eden faiz tutarının, iktisap tarihinden ilgili hesap döneminin sonuna kadar olan kısmının maliyete eklenmesinin zorunlu olduğunu; iktisaptan sonraki dönemlerde ödenen kredi faizlerinin ise maliyete intikal ettirilmesi veya doğrudan gider olarak indirilmesinin mümkün bulunduğunu* belirtmiştir. Ayrıca *taşıt alımında kullanılan krediye ait masrafların da maliyete intikal ettirilmesi veya doğrudan gider olarak indirilmesinin mümkün olduğu; ancak, mükelleflerin iktisaptan sonraki yıllarda ortaya çıkan kredi faizlerini, ilgili bulundukları yılda doğrudan gider yazma veya amortisman yoluyla itfa etme şeklindeki tercihlerini başlangıçta yapmaları*"[61] gerektiği belirtilmiştir.

Hasılatın değersiz hale gelmesi durumunda da indirim konusu yapılması mümkündür. Ancak bunun için yasada belirtilen şartların varlığı aranmaktadır. VUK'un 322'nci maddesine göre "*kazai bir hükme veya kanaat verici bir vesikaya göre tahsiline artık imkân kalmayan alacaklar değersiz alacaktır. Değersiz alacaklar, bu mahiyete girdikleri tarihte tasarruf değerlerini kaybederler ve mukayyet kıymetleriyle zarara geçirilerek yok edilirler.*" Kazai hüküm ile kastedilen, "*alacağın tahsili için kanun yollarına başvurulması, icra takibinin yapılması ve bu yapılanlar sonucunda, alacağın ödenmeyeceğine hâkim tarafından hükmedilmiş olmasıdır*."[62]

Kanaat verici vesikaya göre tahsiline artık imkân kalmaması ise ödemeyi imkânsız hale getirmiş hal ve sebepler sonucu ortaya çıkmış belgeleri ifade eder. Bunlara; "*borçlunun herhangi bir mal varlığı bırakmadan ölmesi, mahkemelerce borçlu hakkında verilen gaiplik kararı, borçlu aleyhine alacaklı tarafından açılan davayı borçlunun kazandığına dair mahkeme kararı*" örnek olarak gösterilebilir.[63]

Vergi idaresi bu konuya ilişkin özelge talep formuna verdiği cevapta; "*bir alacağın değersiz alacak olarak değerlendirilebilmesi için kazai bir hükme veya kanaat verici bir belgeye göre tahsiline imkân kalmadığının ispatlanması; alacağın tahsil güçlüğünün*

[61]GİB İstanbul VDB – (GKGKGM). 04.01.2018 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-120- Esas ve 11005 Sayılı Özelgesi.
[62]GİB Ankara VDB – Gelir Kanunları Usul Grup Müdürlüğü (GKUGM). 25.10.2018 tarih ve 27575268-105[322-2017-125]-Esas ve 416541 Sayılı Özelgesi.
[63]GİB- Ankara VDB- GKUGM. 25.10.2018 T., ve 27575268-105[322-2017-125]-E. ve 416541 Ö.

objektif ve inandırıcı belgelerle ortaya konulması; alacağın değersiz hale geldiği yıl hesaplara zarar olarak yazılması" gerektiğini belirtmiştir. Dolayısıyla, değersiz alacaklara ilişkin olarak yapılan takibin neticesinde alacağın değersiz hale geldiğine yönelik herhangi bir kazai hüküm veya kanaat verici vesikanın bulunmaması veya kanaat verici belgelerin veya mahkeme kararlarının ilgili olduğu yıl hesaplara alınmayıp, sonraki yıllarda hesaplara intikal ettirilmesi ve gider olarak kayıtlara alınması mümkün değildir.[64]

GVK'nın 40/1'inci maddesinde "ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin indirim konusu yapılacağı"; ayrıca aynı fıkranın parantez içi hükmünde de *"ihracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükelleflerin, bu bentte yazılı giderlere ilaveten bu faaliyetlerden döviz olarak elde ettikleri hâsılatın binde beşini aşmamak şartıyla yurt dışındaki bu işlerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları giderleri de indirebilecekleri*" hükmüne yer verilmiştir. Söz konusu duruma ilişkin 194 seri No'lu Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği'ne göre; "*kanunda yazılı binde beşlik sınırın mutlak bir tutar olmadığı konuya ilişkin harcamalar yapıldıkça, yani işletme varlıklarında bir azalma olduğu durumda, bunun muhasebe kayıtlarında gösterilmesi gerektiği ve kayıtlarda gösterilen tutar ile binde beşlik sınırın aşılmaması kaydıyla söz konusu harcamaların gider olarak kayıtlara intikal ettirilebileceği*" ifade edilmiştir. Bu duruma ilişkin bir uyuşmazlıkta da ilk derece mahkemesi "*GVK'nın 40'ıncı maddesinin 1'inci fıkrası uyarınca, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan ve belgelendirilmesi gereken genel giderlere ilaveten, yurt dışındaki işlerle ilgili giderlere karşılık olmak üzere hasılatın binde beşini aşmamak şartıyla götürü giderin kazançtan indirilebileceğinin herhangi bir ispat şartına bağlı olmadığı, götürü gider indirimi için belgesi temin edilemeyen bir harcamanın olduğunun ve bu harcamanın muhasebe kayıtlarına intikal ettirildiğinin ispatına gerek bulunmamakta olup, yurtdışı hasılatının binde beşini geçmediği halde, yasal defterlere kaydedilmeyen yurtdışı giderlerinin fiilen yapıldığının ispatlanamadığı iddiasıyla götürü gider uygulamasına tabi tutulmaması gerektiğinden bahisle davacı adına ikmalen salınan vergi ve kesilen cezada hukuka uyarlık görülmediği gerekçesiyle kaldırılmasına*"[65] karar vermiştir. Danıştay 4. Dairesi de ilk derece mahkemesince verilen bu kararı onamıştır.

[64]GİB- Ankara VDB- GKUGM. 25.10.2018 T., ve 27575268-105[322-2017-125]-E. ve 416541 Ö.
[65]Danıştay 4. Dairesinin 08.02.2016 tarih ve 2012/8250 Esas ve 2016/335 Karar sayılı kararı.

Danıştay 4. Dairesi safi kazancın tespitinde indirilebileceği ya da indirilemeyeceği açıkça belirtilmemiş harcamaların gider olarak yazılıp yazılmayacağına ilişkin kararında; "*safi kazancın tespitinde indirilebileceği ya da indirilemeyeceği açıkça belirtilmemiş harcamaların gider olarak yazılıp yazılmayacağının tespiti için harcamaların maliyet unsuru ve ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılmış olup olmamasının önemli*" olduğunu belirtmiştir. "*Bir harcamanın işle ilgili olmasındaki en önemli ölçütün de, kurumun bu gidere katlanmış olması olduğunu; tersine, bir giderin işle ilgili olmadığının ortaya konulabilmesi için de bu giderin işletmenin faaliyet konusuyla ilgisinin olmaması ve kurum yetkililerinin özel amaçla yapmış olmaları*" gerektiğini belirtmiştir.[66] Söz konusu uyuşmazlık ile ilgili de "*meşrubat üreticisi olan davacının üretimini ve satışını gerçekleştirdiği ancak son kullanma tarihinin geçmesi nedeniyle insan ve çevre sağlığına zararlı hale gelen ve bu sebeple tüketiciye sunulamayan, ticari ve ekonomik değerini yitirmiş ürünlerin*in *iade edilmesi sonrası davacı tarafından bu ürünlerin imha edilmesi faaliyetinin ticari faaliyetle ilgili bulunduğu, imha işlemi sonucunda ortaya imhaya konu ürünlerin davacı şirket tarafından katlanılan üretim maliyeti kadar bir zarar çıktığı, bu zararın Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11'inci maddesinde sayılan kanunen kabul edilmeyen indirimler arasında yer almadığı, indirim olarak dikkate alınmayacağına dair engelleyici bir kanun hükmünün de bulunmadığı anlaşılmakta olup, yukarıda yer verilen mevzuat hükümleri ve yapılan açıklamalar birlikte dikkate alındığında, söz konusu zararın stok maliyetlerinden indirilerek dönem hesaplarında gider olarak dikkate alınabileceği*"[67] sonucuna varmış ve ilk derece mahkemesinin aksi yönde verdiği kararın bozulmasına karar vermiştir.

Vergi idaresi de buna benzer bir durum için özelge talep formuna verdiği cevabında; "*bu tür imha işlemlerinin takdir komisyonu nezdinde veya ilgili Bakanlık ve yetkili kurum görevlilerinin/yetkililerinin de katılımıyla oluşturulan komisyon nezdinde yapılması gerektiğini; zira imha edilen ürünlerin takdir komisyonunca belirlenecek emsal bedel üzerinden kayıtlara alınıp işlem yapılması gerektiğini*"[68] belirtmiştir. Dolayısıyla "*takdir komisyonu nezdinde veya ilgili Bakanlık ve yetkili kurum görevlilerinin/yetkililerinin de katılımıyla oluşturulan komisyon olmaksızın bertaraf*

[66]Danıştay 4. Dairesinin 19.02.2018 tarih ve 2014/5240 Esas ve 2018/1602 Karar sayılı kararı.
[67]D. 4. D. 19.02. 2018. T., 2014/5240 E., 2018/1602 K.
[68]GB İstanbul VDB – MHGKUGM: 09.01. 2020. Tarih ve 11395140-105[VUK-1-20924]-Esas ve 32529 Sayılı Özelgesi.

edilen miadı dolmuş, hasar görmüş, üretimden kalkmış ve insan sağlığını tehdit eden kıymeti düşen emtianın, emsal bedelinin takdir komisyonu tarafından belirlenmemesi nedeniyle, söz konusu değer düşüklüğü zararının kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınmasının mümkün olmayacağını"[69] belirtmiştir.

Ancak benzer durumun yurt dışında yaşanması halinde nasıl tespit edilip gider olarak indirim konusu yapılacağı izaha muhtaç ayrı bir durum olarak karşımıza çıkmaktadır. Söz konusu olaya ilişkin olarak; bir vakıada şirket tarafından yurtdışında mukim bir firmaya ihraç edilen oto camları, müşterisi tarafından kalite problemi nedeniyle yurtdışında imha edilmiştir. Bu duruma ilişkin olarak özelge talep eden mükellefe idare verdiği cevabında; "*şirketiniz tarafından ihraç edilen ve müşteriniz tarafından kalite problemi nedeniyle yurtdışında imha edildiği belirtilen oto camların maliyet bedellerinin, 496 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde öngörülen doğrultuda, takdir komisyonu tarafından verilecek kararın veya tutanağın tarafınıza tebliğ edildiği dönemde kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınmasının mümkün olacağını ve bu bakımdan ilgili ülke mevzuatına göre geçerli bir belge olması ve bu durumun gerektiğinde ispatı şartıyla, yurt dışındaki firmanın düzenleyeceği debit note'un (borç notu) kayıtların tevsiki açısından ispat edici belge olarak kullanılmasının mümkün olacağını*"[70] belirtmiştir. İdare, verdiği cevap yazısında söz konusu durumun muteber bir belge ile yurt dışında belgelendirilmesi gerekliliği üzerinde durmuştur.

2.1.1.1. Giderlerin tespitinde sahte faturalar

Fatura, "*satılan mal veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere malı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır*" (VUK md. 229). Vuk'un 230'uncu maddesi, faturanın şekli ve içeriğine ilişkin asgari bilgileri; 231'inci maddesi, fatura düzenlemesinde uyulacak esasları; 232'nci maddesi ise fatura kullanma mecburiyetine ilişkin esasları düzenlemektedir. Faturalar, ticari kazancın gerçek mahiyetinin ortaya konulabilmesi açısından en önemli ispat edici belgelerdendir. Faturaların gerçek durumu ispat edebilmesi için kanunda belirtilen şekil şartlar çerçevesinde düzenlenmesi gerekir. Aksi takdirde faturanın geçersizliği veya sahteliği durumu ile karşılaşılır.

[69]GB İstanbul VDB – MHGKUGM: 09.01. 2020. T., 11395140-105[VUK-1-20924]-E., 32529 Ö.
[70]GİB- Kocaeli VDB – GKUTGM: 28.09.2020. Tarih ve B.07.1.GİB.4.41.15.02-105 Esas ve 83060 Sayılı Özelgesi

Sahte fatura kullanımı 3 kat vergi ziyaı cezasını gerektiren vergi suçları arasında yer almaktadır. VUK'un 359'uncu maddesindeki düzenlemede "*belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir*" hükmü yer almaktadır. Üst sınırı daha önce beş yıl olan sahte belge kullanımına ilişkin hürriyeti bağlayıcı ceza, 15.04.2022 tarihinde yürürlüğe giren 7394 sayılı kanunun 4'üncü maddesiyle sekiz yıla çıkartılmıştır. VUK'un 344'üncü maddesinde de "*vergi ziyaına 359'uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde vergi ziyaı cezasının, üç kat olarak*" uygulanacağı düzenlenmektedir. Sahte fatura düzenlenmesi ve kullanılması ağır bir vergi suçu olarak düzenlendiğinden bu konuda yapılacak tespitlerin de dikkatlice yapılması gerekmektedir. Zira hem parasal anlamda hem de hürriyeti bağlayıcı ceza anlamında ağır sonuçlar içermesi bakımından hassas bir konudur. Nitekim bununla ilgili yapılan incelemeler sonucunda mükellef hakkında vergi inceleme raporları düzenlenmekte ve bu doğrultuda da takdir komisyonları matrah takdir ederek hem vergi aslı hem de 3 kat vergi ziyaı cezası tarh edilmesine karar vermektedir. Bu konuyla ilgili analiz kapsamına alınan davalardan birinde ilk derece mahkemesi, davacı şirkete fatura düzenleyen firmalar hakkında "*inceleme yapılmadan ve düzenledikleri faturaların sahte olduğuna ilişkin bir tespite yer verilmeksizin, varsayım yoluyla salt kredi kartıyla yapılan ödemelere ilişkin hususların belgelerle tevsik edilemediğinden bahisle, faturaların tamamının kanunen kabul edilmeyen gider olarak kabul edilmesine ve hiçbir dayanak belirtilmeden, Danıştay'ın çeşitli kararlarında geçtiğinden bahisle %10 karlılık oranının kabulü suretiyle matrah takdir edilmesine hukuken olanak bulunmadığı*" yönünde karar vermiştir. Temyiz incelemesinde bulunan Danıştay 3. Dairesi de ilk derece mahkemesinin kararını onamıştır.[71] Danıştay 4. Dairesinin de benzer bir kararında; "*şirketin gider kayıtlarında yer alan alış faturalarının faaliyet konusuyla ilgili olduğu; fatura tutarlarının gerçek gider karşılığına dayanmadığına ilişkin sonucun fatura düzenleyen firmalar hakkındaki tespitlere dayandırıldığı; bunun dışında iştigal konusu itibarıyla emtia alımının gerçekliği, ölçüsü, elde edilen hasılat ve yapılan giderler karşılaştırılmak suretiyle fatura içeriği emtianın alınıp alınmadığı ve işin yürütülmesi için gerçekten ihtiyaç duyulup duyulmadığı yönünde gerekli ve yeterli bir inceleme yapılıp gerçek*

[71]Danıştay 3. Dairesinin 02.03.2016 tarih ve 2014/10353 Esas ve 2016/1887 Karar sayılı kararı.

durumun ortaya konulması gerekirken, böyle bir incelemenin yapılmadığı; bu nedenle davacı şirket adına yapılan cezalı kurumlar vergisi tarhiyatında hukuka uyarlık bulunmadığı"[72] yönünde verilen ilk derece mahkemesi kararını onamıştır.

Danıştay 4. Dairesinin başka bir kararında da uyuşmazlık konusu olayda; şirkete fatura düzenleyen firma hakkında düzenlenen vergi tekniği raporunda; "*firmanın kısa süre içinde farklı vergi dairelerinde farklı sektörlerde faaliyet göstereceğini beyan ederek mükellefiyet tesis ettirmesi, işyerinde yapılan yoklamalarda herhangi bir faaliyet yürüttüğü yönünde bir emtia sirkülasyonunun tespit edilememesi; faaliyetini yürütmek için gerekli makine ve alet donanımına sahip olduğu yönünde bir tespitin de bulunmaması; ilk mükellefiyet kaydını yaptırdığı dönemde verdiği muhtasar beyannamesinde 2 işçi çalıştırdığına dair beyanda bulunup daha sonraki dönemlerde işçi çalıştırdığına ilişkin beyanı olmaması; 2 yıl faaliyette bulunmasına karşılık sadece 6 dönemde katma değer vergisi beyannamesi vermesi; belirli bir tarihten itibaren vergisel yükümlülüklerini yerine getirmemeye, beyannamelerini önce boş vermeye sonra yüksek matrahlı beyannameler vermeye ve bununla orantılı olarak indirilecek katma değer vergilerini yüksek beyan etmeye başlaması"*[73] gibi gerekçelerle bu firmadan alışları olan şirkete vergi ziyaı cezalı kurumlar vergisi re'sen tarh edilmiş ve özel usulsüzlük cezası kesilmiştir. Söz konusu uyuşmazlıkta ilk derece mahkemesi de "*tespitlerin tek başına davacıya düzenlenen faturaların sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge olduğuna delil olamayacağından, davacının sahte belge kullandığı iddiasıyla gider indirimi kabul edilmeksizin faturalarda yazılı meblağın dönem matrahına eklenmesinde, davacı şirketin gerçek giderlerine ve buradan hareketle uyuşmazlık konusu takvim yılı için vergilendirilmesi gereken matraha ulaşmada yeterli ve hukuken geçerli bir vergi incelemesi yapılmadığından eksik inceleme ve varsayıma dayalı olarak tarh edilen vergi ziyaı cezalı kurumlar vergisinin davacının sahte fatura kullandığı iddiasıyla giderlerin reddi suretiyle tarh edilen kısmı ile aslı aranılmayan kurum geçici vergi için kesilen vergi ziyaı cezası ile kesilen özel usulsüzlük cezasında hukuka uyarlık bulunmadığına*"[74] karar vermiş ve Danıştay 4. Dairesi de ilk derece mahkemesince verilen bu kararı onamıştır.

Danıştay 4. Dairesi bir başka kararında da "*vergilendirmede vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin esas olduğu kuralı gereği gelirin gerçekliğini ortaya koyamayan*

[72]Danıştay 4. Dairesinin 18.01.2016 tarih ve 2012/343 Esas ve 2016/23 Karar sayılı kararı.
[73]Danıştay 4. Dairesinin 28.03.2016 tarih ve 2012/3247 Esas ve 2016/1288 Karar sayılı kararı.
[74]D. 4. D. 28.03.2016 T., 2012/3247 E., 2016/1288 K.

inceleme neticesi düzenlenen vergi inceleme raporuna dayalı olarak yapılan vergi ziyaı cezalı gelir vergisi tarhiyatında ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunun 353/1. maddesi uyarınca kesilen özel usulsüzlük cezasında hukuka uyarlık bulunmadığı"[75] yönünde verilen ilk derece mahkemesi kararını onamıştır. Ancak oyçokluğu ile alınan bu karara ilişkin karşı oyda bulunan Danıştay Üyesi, "*Vergi Usul Kanunu'nun 141'inci maddesi uyarınca tanzim olunan inceleme raporu eki tutanağın gerçek veya gerçeğe en yakın gelirin vergilendirilmesinde delil vasfının haiz olduğu, zira inceleme esnasında gerek görülen maddi olayların ve hesap durumlarının belgelendirildiği, ilgilinin varsa itiraz ve açıklamalarının da tutanağa geçtiği, bu anlamda vergi incelemeleri sonucu düzenlenen Vergi İnceleme Raporlarının gerekçesini oluşturan belgeler olarak da tanımlanması mümkün vergi inceleme raporu eki tutanaklarının, en önemli özeliklerinden birisinin de bu tutanakta sadece inceleme elamanının saptamalarının değil, bunlar ile ilgili mükellef itiraz ve açıklamalarını da içermesi*" gerekçelerini ileri sürerek Danıştay 4. Dairesi kararına katılmadığını belirtmiştir.

Danıştay 4. Dairesi bir başka kararında ise sahte fatura kullanımına ilişkin yukarıdaki kararların aksi yönünde bir kararı oybirliği ile almıştır. İlk derece mahkemesi "*davacının mal alımında bulunduğu firmanın 2011 yılında yapılan yoklamalarda, faal olduğunun tespit edildiği, işyerinde üretim yaptırmak amaçlı modellerin ve nitelikli demirbaş eşyanın bulunduğu, 31/12/2007 tarihine kadar üretim yapan firmanın kapasite raporunun sona erdiği tarih itibarıyla sadece kapasite raporunun geçerlilik süresinin dolmuş olması sebebiyle üretimine de son vermiş olduğu sonucunun doğrulandığı, dosya içerisinde mükellefin üretimini sonlandırdıktan sonra da ihale alarak başka firmalara fason üretim yaptırdığı yönünde ifadeler yer aldığı, fatura içeriği emtiaların davacının faaliyet konusuyla ilgili olması, 2012 Aralık ayındaki ortak değişikliğine kadar beyannamelerin verilmeye devam edilmesi ve değişiklikten önceki tarihlerde şirketin faaliyetine son verdiğine dair bir tespit bulunmaması karşısında, davacının 2011 yılında anılan şirketten aldığı faturaların gerçek bir mal ve hizmet teslimine dayandığı kanaatine ulaşmış*"[76] dava konusu vergi ziyaı cezalı tarhiyatta hukuka uyarlık bulunmadığına karar vermiştir. Ancak Danıştay 4. Dairesi, fatura düzenleyen firma hakkındaki "*firmanın 2005 yılında sahte belge kullandığı yönünde düzenlenmiş vergi inceleme raporu ve şirket müdürü hakkında düzenlenmiş vergi suçu raporları bulunduğu, mükellef kurumun hiç işçi*

[75]D. 4. D. 18.01. 2016 T., 2012/3975 E., 2016/14 K.
[76]Danıştay 4. Dairesinin 14.03.2018 tarih ve 2015/6063 Esas ve 2018/2674 Karar sayılı kararı.

çalıştırmadığı ve adına kayıtlı taşıtının bulunmadığı, yüksek miktardaki vergi borcuna rağmen sadece 2008 ve 2011 yıllarında küçük miktarlarda ödemeler yaptığı, Ba formlarıyla mal ve hizmet alışını bildirdiği bazı mükelleflerin özel esaslara alındığı ve sahte belge düzenlediklerine dair vergi tekniği raporları tanzim edildiği, bu alımların genel alımlar içindeki payının 2008 yılında %70, 2009 yılında %99, 2010 yılında %94, 2011 yılında %93 ve 2012 yılında ise %99'a tekabül ettiği, 2012 yılında mükellef şirkete ortak olan ve müdürlük görevini devralan kişinin kayıtlı ikamet adresinin şefkat evi olduğu, mükellef firmanın 31/12/2007 tarihinde kapasite raporunun geçerlilik süresinin dolduğu ve bu tarihten sonra üretim yaptığına dair herhangi bir emare olmadığı"[77] tespitlerine yer verilen vergi tekniği raporunda yer alan hususlar çerçevesinde firma tarafından düzenlenen faturaların gerçek bir mal teslimi veya hizmet ifasına dayanmayan sahte faturalar olduğu sonucuna ulaşmış ve ilk derece mahkemesi kararını bozmuştur.

Elektronik ortamda fatura düzenlemesi 397 Sıra No'lu "Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği" ile hayata geçirilmiş ve 5 Mart 2010 tarihinden itibaren uygulamaya konulmuştur. E-Fatura, "*veri format ve standardı GİB tarafından belirlenen, VUK hükümleri gereği bir faturada yer alması gereken bilgileri içeren, satıcı ve alıcı arasındaki iletiminin merkezi bir platform (GİB) üzerinden gerçekleştirildiği kâğıt ortamındaki fatura belgesi ile aynı niteliklere sahip elektronik bir belgedir*".[78] "*E-Fatura uygulamasına kayıtlı olan mükellefler, uygulamaya kayıtlı olmayan mükelleflere yaptıkları mal teslimi ve hizmet ifası için kâğıt ortamında fatura düzenlemek zorundadırlar*".[79] VUK'un 242/2'nci maddesinde "*Hazine ve Maliye Bakanlığı, elektronik defter, belge ve kayıtların oluşturulması, kaydedilmesi, iletilmesi, muhafaza ve ibrazı ile defter ve belgelerin elektronik ortamda tutulması, düzenlenmesi ve ibraz edilmesi uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye*" yetkili kılınmıştır. "*Elektronik fatura uygulamasına dâhil olan mükellefler, elektronik fatura uygulamasına kayıtlı olan diğer mükelleflere düzenleyecekleri faturaları elektronik fatura olarak düzenlemek zorundadır*".[80] Burada karşımıza çıkan husus, e-fatura olarak düzenlenmesi gereken faturaların kâğıt ortamında düzenlenmesi ve kullanılması halinde; bunların geçerli olup olmayacağıdır. Bu konu ile ilgili vergi idaresinden talep edilen özelge cevabında vergi idaresi, "*elektronik fatura düzenlenmesi gerektiği halde kâğıt ortamında*

[77]D. 4. D. 14.03.2018 T., 2015/6063 E., 2018/2674 K.
[78-79]http-9: GİB. https://ebelge.gib.gov.tr/efaturahakkinda.html Erişim Tarihi: 13.05.2022
[80]397 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği. 05.03.2010 Tarih ve 27512 Sayılı Resmî Gazete.

fatura düzenlenmiş olması, Vergi Usul Kanunu'nda öngörülen ceza hükümlerinin uygulanmasını gerektirmekle birlikte, fatura içeriği mal teslimi veya hizmet ifasının yapılmadığı anlamına gelmeyeceğinden mal teslimi veya hizmetin ifa edilmiş olması ile Katma Değer Vergisi açısından vergiyi doğuran olay gerçekleşmektedir. Ayrıca fatura içeriği mal teslimi veya hizmet ifasının kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile illiyet bağının bulunması, kazancın elde edilmesine yönelik bulunan ve karşılığında gayri maddi bir kıymet iktisap edilmemiş ve maliyete dâhil edilecek mahiyette olmaması durumunda da faturaya konu tutarın kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilmesi ve faturada gösterilen KDV'nin 3065 sayılı KDV Kanunu'nun 29. maddesinde belirtilen şartları taşıması şartıyla söz konusu KDV'nin indirim olarak dikkate alınması 213 sayılı Kanunun 3'üncü maddesi gereğidir"[81] açıklamasıyla, e-fatura yerine kâğıt olarak fatura düzenlemesinin özel usulsüzlük kapsamında cezalandırılacak olmasının; fatura içeriği mal teslimi veya hizmet ifasının yapılmadığı anlamını taşımadığını belirtmiştir. İdarenin buradaki yaklaşımı gerçekliğin ortaya konulması bakımından önemlidir. Zira idare, VUK'un 3'üncü maddesine de atıf yaparak, usule ilişkin bir hatanın gerçek mahiyetin ortaya konulmasına etki etmemesi gerekliliğini vurgulamıştır.

Faturaların geçerliğini sağlayan bir diğer konuda süresinde düzenlenmiş olmasıdır. Zira VUK'un 231'inci maddesinde "*faturanın malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami 7 gün içinde düzenlenmesi gerektiği; bu süre içerisinde düzenlenmeyen faturanın hiç düzenlenmemiş sayılacağı*" düzenlemesi yer almaktadır. Nitekim bu konuya ilişkin özelge talep formuna verilen cevapta vergi idaresi, "*faturanın yedi günlük süreden sonra düzenlenmiş olması nedeniyle hiç düzenlenmemiş sayılması, faturada yazılı mal veya hizmetin teslim edilmediği anlamına gelmeyeceği gibi faturanın defter kayıtlarına intikalinde geçerli belge olarak kabulünü engellemeyeceğini*"[82] belirtmiştir. Ancak bu durumun cezalı tarhiyatı da gerektirdiğini ifade etmiştir.

2.1.1.2. Giderlerin tespitinde tevsik edici belgeler ve ibraz yükümlülüğü

Türk vergi sistemi mükellefin beyanını esas alan bir vergilendirme politikası izlemektedir. Ancak mükellefin beyanının gerçek durumu yansıtıp yansıtmadığının tespiti için de belge düzeni zorunluluk arz etmektedir. Bu nedenle mükellefin gerçek durumunun tespiti için Türk vergi sisteminde belge düzeni ve belgelerin ibrazı, istisnai

[81-82]GİB- Sakarya VDB – MHGM: 24.11.2015 tarih ve 41931384-105[Mük.257-2014-11] Esas ve 73 Sayılı Özelgesi.

durumlar dışında zorunludur. VUK'un ikinci kitabının üçüncü kısmı "Vesikalar" yani belgeler başlığını taşımakta ve üçüncü kısmın birinci bölümü de "Kayıtların Tevsiki" yani kayıtların belgelendirilmesi başlığını taşımaktadır. Kanunun 227'nci maddesine göre "*bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan iş ve işlemlere ait olan kayıtların*" belgelendirilmesi gerekir. Kanunun 228'inci maddesinde de "*örf ve teamüle göre bir belgeye dayandırılması alışılmışın dışında olan çeşitli giderler, belgenin temin edilmesi imkânı bulunmayan giderler ve vergi kanunlarına göre götürü olarak tespit edilen giderlerin*" belgelendirilmesinin zorunlu olmadığı düzenlenmiştir. Söz konusu duruma ilişkin şehirlerarası yük taşımacılığı faaliyetinde bulunan mükellef, yemek giderlerine ilişkin almış olduğu yazar kasa fişlerini gider olarak indirip indiremeyeceği konusunda vergi idaresinden özelge talebinde bulunmuş; vergi idaresi de şehirlerarası yük taşıma hizmetleri sırasında yapılan yemek giderlerinin fatura ile belgelendirilmesi gerektiğini; dolayısıyla söz konusu harcamalara ilişkin olarak düzenlenen perakende satış veya ödeme kaydedici cihaz fişinin gider belgesi olarak kabul edilmeyeceğini belirtmiştir.[83] Dolayısıyla belge düzeni tek başına yeterli olmayıp; bunların usulüne uygun olarak düzenlenmesi ve istenmesi halinde de ibraz edilmesi gerekmektedir.

"Re'sen Vergi Tarhı"nı düzenleyen VUK'un 30'uncu maddesi; "*VUK'a göre tutulması zorunlu olan defterlerin hepsi veya bir kısmının tutulmamış veya tasdik ettirilmemiş olması veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara herhangi bir sebeple ibraz edilmemesi, defter kayıtları ve bunlarla ilgili belgelerin, vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine imkân vermeyecek derecede eksik, usulsüz ve karışık olması dolayısıyla hukuken delil niteliği taşımaması ve tutulması zorunlu olan defterlerin veya verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunması*" gibi nedenlerin varlığının re'sen vergi tarhını gerektirdiğini düzenlemektedir. Ayrıca Kanunun 359'uncu maddesinde inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili olanlara defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, defter kayıt ve belgelerin gizlenmesi olarak kabul edilmekte ve hem 3 kat vergi ziyaı cezalı tarhiyatın yapılması hem de 18 aydan 5 yıla kadar hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılması sonucunu doğuracak bir eylem olarak düzenlenmektedir. Kanunun 253'üncü maddesine göre de "*Kanuna göre defter tutmak zorunda olanların, tuttukları defterlerle belgeleri, ilgili bulundukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeleri zorunludur*".

[83]GİB- Balıkesir VDB – GGDVM: 26.04.2019 tarih ve 46480499-120.01.02.07[2018/1657]- Esas ve 38309 Sayılı Özelgesi.

Defter ve belgelerin düzenlenmesi, muhafaza edilmesi ve istenildiğinde yetkili makamlara ibraz edilmesi kazancın, gerçek tutarının tespiti açısından gerekli olup yukarıda açıklanan yasal düzenlemeler çerçevesinde de belirtildiği üzere zorunludur. Fakat defter ve belgelerin usulüne uygun olarak tutulmaması ve/veya bir takım nedenlerle ibraz edil(e)memesi gibi durumlarda idare yukarıda açıklanan yasal düzenlemeler çerçevesinde cezalı tarhiyat işlemi yapabilmektedir. Hak arama hürriyetine sahip olan mükellefler de bu durumu yargı yoluna götürebilmekte ve yapılan işlemin geri alınmasını veya iptalini isteyebilmektedir. Nitekim bu konuda da birçok vergi uyuşmazlığı vergi yargısına intikal ettirilmiştir. Örneğin bu davalardan birinde ilk derece mahkemesi "*mükelleflerin, muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter ve belgeyi, muhafaza süresi içinde, yetkili makam ve memurların istemeleri halinde ibraz etmelerinin zorunlu olduğu ancak Vergi Usul Kanunu'nun 13'üncü maddesinde belirtilen mücbir sebeplerden birinin varlığının kanunen geçerli bir şekilde ispatı halinde, yükümlüden, defterlerini ibraz ederek, alış belgelerini defterlerine kaydettiğini belgelemesinin beklenemeyeceğini"* ifade etmiştir. Söz konusu olayda, iş yerini su basan ve bu nedenle geçmiş yıllara ilişkin yasal defter ve belgeleri zarar gören mükellefin bunları ibraz edemeyeceği ifade edilmiştir. Ancak bu durumun ispatlanması gerekliliği de belirtilmiştir. "*Defter ve belgelerin zayi olmasında kasıt olmadığının tespiti için Ticaret Mahkemesinde tespit davası açıldığının belirtildiği, ancak bu durumun belgelenmesine yönelik olarak TTK'nın 68'inci maddesinin son fıkrası uyarınca alınmış bir zayi belgesi bulunmadığı, zayi belgesi alabilmek için Asliye Ticaret Mahkemesinde açılan davanın süre yönünden reddedildiği, dolayısıyla, davacının defter ve belgelerinin zayi olduğuna yönelik almış olduğu bir zayi belgesinin bulunmaması ve mücbir sebep halinin kanunen geçerli bir şekilde ispat edilememesi nedeniyle, defter ve belgeleri ibrazdan kaçındığının kabulü gerektiğinden indirimlerin reddi yoluyla yapılan cezalı tarhiyatlarda ve kesilen özel usulsüzlük cezasında hukuka aykırılık görülmediği*"[84] gerekçesiyle ilk derece mahkemesi, mükellef tarafından açılan davayı reddetmiştir. Danıştay 9. Dairesi de "*davacı tarafından temyiz dilekçesinde, istenilen belgelerin mal alışı yapılan firmalardan temin edilerek ibraz edilebileceğini; Mahkemece davacıdan temin edebileceği başka fatura suretleri de istenilmek ve ibraz edilmiş ve edilecek olan bu belgelerden davalı vergi dairesi müdürlüğü de haberdar edilmek suretiyle söz konusu faturaların gerçekten alış*

[84]Danıştay VDDK 13.12.2017 tarih ve 2017/428 Esas ve 2017/636 Karar sayılı kararı.

yapılan emtiaya ait olup olmadığının araştırılması, gerçek alış faturaları göz önüne alınarak ödenecek verginin tespiti için bu faturalar üzerinde gerekirse bilirkişi incelemesi de yaptırılarak varılacak sonuca göre yeniden bir karar verilmesi gerektiği, olayda mücbir sebep hali bulunduğundan vergi ziyaı cezası ve özel usulsüzlük cezası kesilemeyeceği"[85] gerekçesiyle kararı bozmuştur. İlk derece mahkemesinin kararında ısrar etmesi üzerine VDDK'da görüşülen olaya ilişkin olarak; ilk derece mahkemesinin kararının bozulmasına karar verilmiştir. VDDK, söz konusu kararında öncelikle "*Türk vergi sisteminin, vergiyi doğuran olayın belgelendirilmesi ve bu belgelerin de belli süreler içerisinde yasada öngörülen defterlere kaydedilmesi esasına dayalı olduğunu; belge ve kayıt düzeni adı verilen bu esasın amacının mükelleflerin ve mükelleflerle hukuki ilişkide bulunan üçüncü kişilerin vergi ile ilgili muamelelerinin, mükelleflerin servet, sermaye ve hesap durumları ile faaliyet ve hesap neticelerinin belli edilmesi, denetlenmesi, incelenmesi ve tespitinin sağlanması*"[86] olduğunu belirtmiştir. Bu açıklamalardan sonra da *"VUK'un 13'üncü maddesinde mücbir sebep halinin mutlak surette zayi belgesi ile ispatlanması gerektiği yönünde bir hüküm bulunmadığı gibi bu konuda TTK hükümlerine atıf da yapılmaması nedeniyle, yargı yerlerince, dava dosyasına sunulan zayi belgesi ve/veya diğer deliller göz önüne alınarak, defter ve belgelerin mücbir sebep nedeniyle vergi idaresine ibraz edilip edilemediğinin, her uyuşmazlıkta ayrı ayrı değerlendirilerek karar verilmesi gerektiği; mükelleflerin, defter ve belgelerinin zayi olduğu hususunu Ticaret Mahkemesinden alacakları zayi belgesi ile ispat edebilecekleri gibi diğer resmi makamlardan alacakları hukuken geçerli diğer belgelerle de ispat edebilecekleri nedenleriyle"*[87] ilk derece mahkemesinin ısrar kararının bozulmasına karar vermiştir. Söz konusu uyuşmazlıkta gerek Danıştay 9. Dairesi gerek VDDK, "*vergiyi doğuran olayın belgelendirilmesi ve bu belgelerin de yasal süreler içerisinde yasal defterlere kaydedilmesi ve istenildiğinde yetkili mercilere ibraz edil*mesi" hususunda idare ve vergi mahkemeleri ile aynı görüştedir. Ancak Danıştay, mücbir sebebin varlığı halinde bu belgelerin ibrazının mümkün olamayacağını; mükellefin de mücbir sebep halini ticaret mahkemesinden alacağı zayi belgesi dışında da birtakım araçlarla ispat edebileceğini ileri sürerek; idarenin ve vergi mahkemelerinin görüşüne katılmamaktadır.

[85]D. VDDK. 13.12.2017 T., 2017/428 E. 2017/636 K.
[86-87]D. VDDK. 13.12.2017 T., 2017/428 E. 2017/636 K.

DİBK tarafından 2019 yılında "*defter ve belgelerini kanunen ve hukuken kabul edilebilir mücbir sebep olmaksızın incelemeye ibraz etmeyen mükellefler ile mücbir sebep dolayısıyla incelemeye ibraz etmeyen mükellefler adına yapılan cezalı katma değer vergisi tarhiyatına karşı açılan davalarda, Danıştay vergi dava daireleri ile Vergi Dava Daireleri Kurulunca verilen kararlar arasında var olduğu ileri sürülen içtihat aykırılığının, içtihatların birleştirilmesi yoluyla giderilmesi*"[88] yönünde verdiği karar, uygulamaya yön gösterici olması bakımından analizi önemli olan bir başka karardır. DİBK, "*usulüne uygun olarak tebliğ edilen istek yazısına rağmen, herhangi bir mücbir sebep ileri sürülmeksizin ibrazdan kaçınılması halinde re'sen tarh sebebinin doğacağı; aksi halde ise re'sen tarh sebebi doğmayacağından, yapılan tarh işleminin sebep unsuru yönünden hukuka aykırı olacağı ve bu tür tarh işlemine karşı açılacak idari davada, idari yargı yerince, tarhiyatın maddi sebebinin gerçekliğinin araştırılmasına girişilmesi, Anayasa'nın 125'inci maddesinde, İYUK'un da 2'nci maddesinin ikinci fıkrasında yasaklanan idari eylem ve işlem niteliğinde yargı kararı verme halini oluşturacağı sonucuna varılmakla";* Danıştay dava daireleri ile VDDK kararları arasındaki içtihat aykırılığının VDDK'nın kararı doğrultusunda birleştirilmesine karar vermiştir *VDDK'nın bu konudaki kararı ise şöyledir:* "*Hiçbir mücbir sebep bulunmaksızın defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmeyen davacının, daha sonra dava aşamasında bunları mahkemeye ibraz edebileceği yönündeki istemi vergi incelemesinden amaçlanan sonuçların ortadan kaldırılmasına sebebiyet verebileceğinden ve KDVK ile getirilen esaslara uygun olmadığından, ara kararı ile defter ve belgelerin mahkemeye ibrazının istenmesi ve bu defter ve belgeler üzerinde bilirkişi incelemesi yaptırılarak karar verilmesi hukuka uygun görülmemektedir*". Bu birleştirme kararı ile Kurul, idarenin görev ve yetki alanına yargının müdahale etmemesi gerekliliğini vurgulamıştır.

İçtihatları Birleştirme Kurulu, mücbir sebeplerin varlığı halinde ise defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilememesine yönelik olarak verdiği birleştirme kararında "*213 sayılı Kanun'un 13'üncü maddesinde sayılan mücbir sebep hallerinden herhangi birinin bulunmasının, vergi ödevinin yerine getirilmesini engelleyecek sebep olarak kabul edilmiş olması nedeniyle mücbir sebep halinin varlığını ispatlayabilen bir mükellefin vergi ödevini yerine getirmediğinden bahsedilemeyeceği; mücbir sebep halinin varlığının ispatı, mutlak bir şekil şartına bağlanmamış olup, ticaret mahkemelerinden alınacak zayi*

[88]D. VDDK. 13.12.2017 T., 2017/428 E. 2017/636 K.

belgesiyle ispat edilebileceği gibi, olayın özelliğine göre ilgili resmi makamlardan alınan ve hukuken itibar edilebilir nitelikteki belgelerle de ispat edilebileceği ve ispat vasıtalarının niteliğinin, olayın özelliğine göre, görevli yargı yerlerince değerlendirileceği; bu nedenle 213 sayılı Kanun'da tanımlanmış mücbir sebep hallerinden biri sebebiyle defter ve belgeleri zayi olan bir mükellefin, ibraz ödevini yerine getirmesi beklenemeyeceği ve böyle bir nedenden dolayı, ibraz ödevini yerine getiremeyen mükellefin katma değer vergisi indirimlerinin reddi suretiyle adına tarhiyat yapılması ve ceza kesilmesinin hukuka uygun düşmeyeceği yolundaki Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 13.12.2017 tarih ve E:2017/428, K:2017/636 sayılı kararı" doğrultusunda birleştirilmesine oyçokluğuyla karar vermiştir.[89]

Söz konusu karardan anlaşılacağı üzere, mücbir sebeplerin varlığı halinde, mücbir sebebin ispat edilmesi ile mükellefler, belgelerini ibraz etme yükümlülüğünden kurtulmakta ve kayıtlardaki bilgilerin aksini ispat külfeti idareye düşmektedir. Genel olarak değerlendirildiğinde mücbir sebep halini ticaret mahkemelerinden alınacak zayi belgesiyle ya da olayın özelliğine göre ilgili resmi makamlardan alınacak ve hukuken itibar edilebilir nitelikteki belgelerle ispat edebilen mükelleflerin, vergi ödevini yerine getirdiği varsayılır. Vergi ödevinin yerine getirilmediğinin iddia edilmesi halinde bunun ispatı iddia eden tarafa düşecektir.

Mücbir sebep hali dışında farklı nedenlerle de mükelleflerin belge ibraz edemedikleri durumlar mümkündür. Bu durumda mükelleflerin yapmış oldukları giderleri nasıl belgelendireceği ve bunların muhasebe kayıtlarına nasıl alınacağına ilişkin spesifik bir olaya yönelik vergi idaresinin verdiği bir özelgede; mükellefin yurt dışındaki faaliyetleri ile ilgili olarak taksi, benzin, işyeri kirası, telefon, internet, personel ücreti vb. harcamalarına ilişkin, faaliyette bulunduğu ülkelerde kurumsal vergilendirme sisteminin yeterli işleyişi bulunmadığından, belge temin edemediğini; bu durumda söz konusu harcamalarını nasıl belgelendireceğini sorması üzerine şu açıklamalara yer vermiştir:

1. "*Şirketinizce aracılık hizmeti alımı yapılan, yurt içindeki ve yurt dışındaki gerçek kişilerin, şirketinize herhangi bir hizmet akdi ile bağlı olması, emir ve talimatları doğrultusunda çalışması halinde, bu kişilere yapılan ödemeler ücret kapsamında değerlendirileceğinden, şirketiniz tarafından bu kişilere yapılacak ödemelere ilişkin olarak ücret bordrosu düzenlenmesi,*"

[89]D. İBK 08.02.2019 T., 2013/3 E., 2019/1 K.

2. "*Şirketinizce aracılık hizmeti alımı yapılan, yurt dışındaki gerçek kişilerin, şirketinize herhangi bir hizmet akdi ile bağlı olmaması, emir ve talimatlarınız doğrultusunda çalışmaması halinde ise söz konusu kişilerin bulundukları ülkede vergi mükellefi olmaları durumunda şirketiniz adına fatura veya fatura yerine geçen belge ya da bulundukları ülke mevzuatına uygun muteber belge düzenlemeleri, vergi mükellefiyetlerinin bulunmaması durumunda ise şirketiniz tarafından bunlar adına gider pusulası düzenlenmesi,*"

3. "*Şirket faaliyetleriniz ile ilgili olarak yurt dışında yapılan taksi, benzin, işyeri kirası, telefon, internet vb. harcamalar için, alım yapılanlar tarafından adınıza fatura veya fatura yerine geçen belge ya da bulundukları ülke mevzuatına uygun muteber belge düzenlemeleri,*"

4. "*Şirketinizce hizmet alımı yaptığınız, yurt içindeki gerçek kişilerin, şirkete herhangi bir hizmet akdi ile bağlı olmaması, emir ve talimatları doğrultusunda çalışmaması halinde, söz konusu kişilerin vergi mükellefi olmamaları durumunda, bu kişiler adına gider pusulası düzenlenmesi gerekmektedir.*"

5. "*Diğer taraftan, yurt dışından vergi mükellefi olanlardan alımlarınızda, yapılan işlem veya ödeme karşılığında yukarıda belirtilen mahiyette belge temin edilememesi durumunda, söz konusu harcama tutarlarının VUK'un 228'inci maddesindeki şartlar dâhilinde kayıtlara geçirilebilmesi de mümkün olup, bu durumda giderlerin gerçek miktarları üzerinden kayıtlara geçirilmesi ve miktarlarının işin genişliğine ve mahiyetine uygun bulunması gerektiği tabiidir.*"[90]

Yukarıda özelge talep formunda yapılan açıklamalar bir bütün olarak değerlendirildiğinde vergi sisteminde belge düzeninin ne kadar önemli olduğu; söz konusu iş ve işlemlere ilişkin yapılan harcamaların bir şekilde belgelendirilmesinin mümkün olabileceği; mümkün olamayacak durumların da yine VUK'da düzenlenmiş olduğu görülmektedir.

2.1.1.3. Giderlerin tespitinde takdir komisyonunun görev ve yetkileri

VUK'un 30'uncu maddesinde *"vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanunî ölçülere dayanılarak tespitine imkân bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili*

[90]GİB- Manisa VDB – GKUTGM: 18.08.2020 tarih ve 53445970-105[2018/27-9-545]- Esas ve 67194 Sayılı Özelgesi.

olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunacağı" düzenlemesine yer verilmiştir. Kanunun komisyonların görevlerini düzenleyen 74'üncü maddesinde de kurulan takdir komisyonlarının *"yetkili makamlar tarafından istenilen matrah ve servet takdirlerini yapmak ve vergi kanunlarında yazılı fiyat, ücret veya sair matrah ve kıymetleri takdir etmekle"* görevli olduğu belirtilmiştir. Söz konusu düzenlemelerde takdir komisyonlarının hangi vergi türleri itibarıyla matrah takdirinde bulunacağının ayrıca belirtilmemiş olması nedeniyle birçok uyuşmazlığa konu olduğu Danıştay kararlarında görülmüştür. Bu yönde ilk derece mahkemelerinin katma değer vergisi matrahına ilişkin takdir komisyonlarının yetkisi olmadığı yönünde genel bir eğilimle karar verdikleri; Danıştay dairelerinin ise bu konuda takdir komisyonlarının bütün vergi türlerine yönelik matrah takdirine yetkili olduğu yönünde karar verdikleri görülmüştür. Aşağıdaki karar da bu yönde bir uyuşmazlığa ilişkindir.

Davacı adına, sahte fatura kullandığından bahisle vergi müfettişliğinin yazısına dayanılarak takdir komisyonu kararına istinaden re'sen tarh edilen vergi ziyaı cezalı katma değer vergilerinin kaldırılması istemine yönelik açılan davada ilk derece mahkemesi; "*idari işlem ve tasarruflarla kişilerin hukukunda haricen değişiklik yapma yetki ve imtiyazına sahip olan idarenin, bu yetkisini kullanırken öncelikle yetkinin kullanılmasına ilişkin şekil ve koşullarının belirlendiği usul kanunlarının kendi üzerine yüklediği görevler çerçevesinde hareket etmesi gerektiği, Anayasada yer alan hukuk devleti ilkesinin doğal bir sonucunun da idarenin işlem ve eylemlerini, hukuk kuralları çerçevesinde ve yine bu kuralların yüklediği görev ve yetki kapsamında yürütmesi olduğu, takdir komisyonlarının görevlerinin düzenlendiği mevzuat uyarınca, davacının kanuni temsilcisi olduğu şirketin sahte fatura kullandığından bahisle takdir komisyonuna sevk edilmesi üzerine, katma değer vergisi indirim reddi yetkisi bulunmayan takdir komisyonunca alınan kararlara istinaden kanuni temsilci sıfatıyla davacı adına yapılan dava konusu cezalı tarhiyatlarda hukuka uyarlık bulunmadı*ğı"[91] yönünde karar vermiştir. Danıştay 4. Dairesi de "*takdir komisyonu, bütün vergi türleri için matrah takdirine yetkili olup, bu yönde bir düzenleme olmadığı halde katma değer vergisi açısından matrahı belirleme yetkisi olmadığının kabulü verginin kanuniliği ilkesine aykırıdır. Vergi türleri bakımından matrahın nasıl belirleneceği, kendi özel kanunlarında düzenlenen istisna,*

[91]Danıştay 4. Dairesinin 25.02.2019 tarih ve 2018/1316 Esas ve 2019/1425 Karar sayılı kararı.

muafiyet, kanunen kabul edilmeyen gider, oran, indirim mekanizması gibi çeşitli vergisel kurumlar ile belirlenmiştir. Takdir komisyonları, matrahı belirlenecek verginin özel kanununda sayılan bu düzenlemeleri esas alarak matrah takdir edecektir. Şartların yerine getirilmesi durumunda takdir komisyonları her türlü inceleme yetkisini haizdir"[92] yönünde verdiği kararla, ilk derece mahkemesi kararının bozulmasına karar vermiştir. Danıştay benzer birçok uyuşmazlıkta genelde aynı gerekçelerle takdir komisyonlarının bütün vergi türleri itibarıyla matrah takdirine yetkili olduğunu belirtmektedir.

2.1.2. Örtülü sermaye

Örtülü sermaye, "*kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişi ya da kurumlardan doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek kullandıkları*" (KVK, md. 12), emsallerine nazaran daha yüksek tutardaki yabancı kaynakları ifade etmektedir (Ferhatoğlu, 2014, s. 309). Başka bir ifadeyle örtülü sermaye, kurumların, öz sermayelerine dâhil edilmesi gereken sermayeyi, ortaklardan ya da ortaklarla yakınlığı olan kişi veya kuruluşlardan alınmış kredi gibi göstererek, bunlara tahakkuk ettirdikleri faizi, matrahın tespitinde giderleştirip, vergi kaçırmalarını ifade eder (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2018, s. 340). Örtülü sermaye ile ortaklar, kuruma sermaye olarak koyacakları tutarları, kuruma borç olarak tahsis etmekte ve ortaklık paylarını gizlemektedir.

Çokuluslu şirketlerin farklı ülkelerde kurulmuş bağlı şirketlerinin kullanacakları yabancı kaynaklar ve bu yabancı kaynakların nereden temin edileceği, vergi planlaması bakımından önemli bir araç haline gelmiştir. Çünkü vergilendirilecek gelirin tespitinde; borçlar için ödenen faizler, finansman gideri olarak gayrisafi hasılattan indirilebilirken, sermaye paylarına karşılık dağıtılan kâr paylarının gider olarak indirilmesi mümkün değildir (Ferhatoğlu, 2014, s. 321). Bu nedenle şirketler, vergiye tabi kazançlarını daha düşük göstermek amacıyla ana şirketlerinden ya da şirketler grubu içindeki herhangi bir diğer şirketten temin edecekleri yabancı kaynaklar ile bir ülkede doğması gereken vergi matrahını, nispeten vergi yükü daha düşük olan bir başka ülkeye kaydırabilir ya da bir şirkette ortaya çıkması gereken vergi matrahını diğer ülkelerdeki şirketlerin zararları içinde gizleyebilirler (Ferhatoğlu, 2014, s. 310). Bu yönüyle vergi matrahının gerçekliğini gizleyen örtülü sermayeye karşı bir takım güvenlik önlemlerinin alınması gerekir. Ülkeler de örtülü sermaye kullanımı nedeniyle ortaya çıkacak vergi kaybının engellenmesi

[92]D. 4. D. 25.02.2019 T., 2018/1316 E., 2019/1425 K.

amacıyla vergiye tabi kurum kazancının belirlenmesinde ödenen faizlere sınır getiren vergi güvenlik önlemleri uygulamaktadırlar (Ferhatoğlu, 2014, s. 310).

KVK'nın 12'nci maddesi ile örtülü sermaye kurumu düzenlenmiştir. Söz konusu düzenlemeye göre; *"kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılır."* Ortakla ilişkili kişi ifadesine yönelik düzenleme de yine aynı madde kapsamında açıklanmıştır. Ortakla ilişkili kişi, *"ortağın doğrudan veya dolaylı olarak en az %10'u oranında ortağı olduğu veya en az bu oranda oy veya kâr payı hakkına sahip olduğu bir kurumu ya da doğrudan veya dolaylı olarak, ortağın veya ortakla ilişkili bu kurumun sermayesinin, oy veya kâr payı hakkına sahip hisselerinin en az %10'unu elinde bulunduran bir gerçek kişi veya kurumu"* (KVK, md. 12/a) ifade etmektedir.

"*Örtülü sermaye üzerinden kur farkı hariç, faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarlar, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulanmasında gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılır*" (KVK, md. 12/7). Danıştay 4. Dairesi bu hükmün, "*öz sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizlere benzer etkilerin giderilmesine yönelik bir vergi güvenlik müessesesi olduğu gözetilmeksizin tek başına yorumlanmasının*" sakıncalarına değinerek; söz konusu düzenlemenin "*213 sayılı Kanunun 3'üncü maddesinde çerçevesi çizilen yorum sistematiği içerisinde öz sermayeye ilişkin faiz kısıtlamaları ve değerleme müessesesine ilişkin hükümlerle birlikte ve hükmün konuluşundaki maksadı kavrayacak bir biçimde yorumlanması*" gerekliliğini vurgulamıştır.[93]

Şirket ortaklarından alınan borçlanma neticesinde ortaya çıkan kur farkının nasıl değerlenmesi gerektiğine ilişkin mükellef tarafından istenen özelge talep formuna vergi idaresi, "*şirket tarafından ortaklarından alınmış borçların örtülü sermaye olarak değerlendirilmesi halinde bu borçlarla ilgili olarak örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderlerin, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11'inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendine göre gider olarak yazılması mümkün*

[93]Danıştay 4. Dairesinin 01.02.2016 tarih ve 2012/4518 Esas ve 2016/202 Karar sayılı kararı.

bulunmamakla birlikte, örtülü sermaye kabul edilen borçlanmalarda oluşacak kur farkı gelirlerinin de söz konusu borcun örtülü sermaye olarak kabul edilmesinin bir sonucu olarak, vergiye tabi kurum kazancının tespitinde gelir olarak dikkate alınmasının söz konusu olmayacağı"[94] yönünde cevap vermiştir.

Örtülü sermaye kurumu ile normal ticari faaliyetin ve borç ilişkisinin niteliği değiştirilmemektedir. Bu kurumun getirilmesindeki temel amaç; "*vergiye tabi kurum kazancının oluşumunda öz sermeye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz gibi sonuç doğuracak dolaylı (peçeleme, örtülü) yollardan yürütülen işlemlerin borç kullanan tarafta ortaya çıkaracağı aynı etkilerin giderilmeye çalışılmasıdır. Normal ticari işlemin niteliği herhangi bir değişikliğe uğratılmamakta olup sadece işlemin düzeltilmesi halinde diğer tarafta oluşturacağı mükerrer vergilendirmenin önlenmesi amacıyla işlem kâr payı dağıtımı olarak sayılmaktadır.*"[95] Bu nedenle kurumlar vergisinde yer alan örtülü sermaye kurumu, vergiye tabi kurum kazançlarının gerçek tutarının tespitine hizmet edecek niteliktedir.

2.1.3. Transfer fiyatlandırması

İşletmelerin, vergilendirilebilir gelirlerini gerçeklikten uzaklaştıran araçlardan biri de transfer fiyatlandırması yoluyla kazançların örtülü olarak dağıtılmasıdır. Transfer fiyatlandırması kullanılarak kazançların örtülü dağıtımı, bir kısım kurum faaliyeti ve işlemlerinin araç olarak kullanılması yoluyla belirli kişi veya kurumlara, kazancın vergilendirilmeden dağıtılmasıyla ilgilidir (Akdoğan, 2009, s. 404). Bu durumda ilişkili kişiler, aralarında yaptıkları mal veya hizmet alım ya da satımlarında, emsallerinden farklı fiyat veya bedel politikası uygulayarak vergi matrahını aşındırmakta ve kurum kazancını vergilendirilmeden ortaklara veya diğer ilişkili kişilere aktarmaktadırlar (Seven, 2016, s. 53). Örtülü sermaye kavramında olduğu gibi transfer fiyatlandırması, çok uluslu şirketlerin sıklıkla başvurduğu bir diğer vergi kaçırma aracı olarak karşımıza çıkmaktadır. Farklı ülkelerde uygulanan vergi avantajlarını kullanarak bağlı şirketleriyle uyguladıkları fiyat politikası yoluyla vergi kaçırma veya vergiden kaçınma söz konusu olabilmektedir. Özellikle şirketin ürettiği ara malların, bu ara malları kullanacak bağlı şirkete transferi halinde transfer fiyatı kullanılmaktadır (Öz, 2005, s. 272). İlişkili kişi veya kurumlara

[94]GİB- Gaziantep VDB – VAUM: 08.10.2018 tarih ve 16700543-125[17-515-80] Esas ve 57752 Sayılı Özelgesi.
[95]D. 4. D. 01.02.2016 T., 2012/4518 E., 2016/202 K.

uygulanacak fiyatın tespitini ifade eden transfer fiyatlandırması kavramı, 5520 sayılı KVK ile 2006 yılında Türk vergi sistemine, örtülü kazanç dağıtımının sebep unsuru olarak girmiştir (Oktar, 2016, s. 136).

Transfer fiyatlandırması, KVK'da "*kurumların, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunması*" (KVK, md. 13/1) olarak tanımlanmaktadır. "*Alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler de mal veya hizmet alım ya da satımı kapsamına girmektedir*" (KVK, md. 13/1). "*Kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumlar ile ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu ile üçüncü derece dâhil yansoy hısımları ve kayın hısımları*" (KVK, md. 13/2), kurumlarla ilişkili kişiler olarak düzenlenmiştir.

Transfer fiyatlamasına ilişkin olarak; şirket ortakları ile şirket yetkili müdürünün lisansüstü eğitim harcamalarının transfer fiyatlaması kapsamında örtülü kazanç mı yoksa gider mi olarak değerlendirilmesi hususunda özelge talep eden mükellefe, vergi idaresi; "*şirket ortaklarının ve şirket yetkili müdürünün, şirketinizde ücretli olarak çalışmaları durumunda şirketin gelişimini desteklemek amacıyla yurt içinde devlet veya özel bir üniversitede yapacakları yüksek lisans veya daha farklı eğitim nedeniyle ödenecek bedeller ücret ödemesi mahiyetinde olduğundan ve söz konusu ödemelerle ilgili gelir vergisi istisna hükmü bulunmadığından yapılacak ödemelerin, gelir vergisi tevkifatına tabi tutulması ve ücret gideri olarak da Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'ıncı maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendi gereğince kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır*"[96] şeklinde cevap vererek yapılacak harcamanın, ücret ödemesi olduğunu ve ücretin de gider olarak indirilebileceğini belirtmiştir. Ancak kısmen benzerlik arz eden bir duruma ilişkin olarak verilen özelge cevabında yukarıda belirtilenlerin aksi yönünde bir cevap verilmiştir. Şirket ortaklarından birinin oğlu olan ve şirkette de ücretli olarak çalışan kişinin yurt dışında eğitime gönderilmesi nedeniyle yapılacak ödemelerin ücret mi yoksa transfer fiyatlaması olarak mı değerlendirileceğine ilişkin özelge talebinde bulunan mükellefe, vergi idaresi bunun

[96]GİB- İzmir VDB – Mükellef Hizmetleri KDV ve Diğer Vergiler Grup Müdürlüğü: 20.04.2016 tarih ve 21152195 Esas ve 130-221 Sayılı Özelgesi.

bir transfer fiyatlaması olarak değerlendirileceği yönünde cevap vermiştir. Cevap yazısında ortaya koyduğu gerekçeler ise şöyledir:

"*Ortağınızın oğlu olan ve Şirketinizde ücretli olarak çalışan kişi, KVK'nın 13'üncü maddesi çerçevesinde ilişkili kişi kapsamında olduğundan, bu kişiye emsaline uygun olarak, diğer bir ifade ile şirketinizin ortaklarıyla ilişkili kişi kapsamında olmayan çalışanlarınıza yapılan ücret ödemesine uygun olarak, ödeyeceğiniz ücretin kurum kazancınızın tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır. Diğer taraftan, şirket ortaklarıyla hısımlık kriterlerine göre şirketinizle ilişkili kişiler arasında yer almayan çalışanlarınızın da aynı veya benzer koşullarla masrafları şirketiniz tarafından karşılanmak suretiyle yurt dışında eğitime gönderiliyor olması durumunda, söz konusu eğitim için emsallere uygun olarak yapılan ödemelerin GVK'nın 40'ıncı maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendi gereğince şirketinizin kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmakta olup bu şekilde bir emsalin bulunmaması halinde şirket ortağınızın oğlu olan çalışanınızın yurt dışı eğitimi için yapacağınız tüm ödemeler transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç olarak dikkate alınacaktır.*"[97] Vergi idaresi ortaya koyduğu gerekçelerde emsallere uygunluk ilkesinin tespit edilebilmesi için aynı ya da benzer durumun şirket bünyesinde şirketle ilişkili olmayan çalışanlara da sağlanmasını ve durumun emsal alınarak kıyas edilip harcamanın gider olarak indirilmesinin mümkün olacağını belirterek farklı bir perspektiften olaya yaklaşmıştır. İdarenin ortaya koyduğu gerekçeler, vergilendirilebilir gelirin gerçekliğini etkilese de suiistimale açık olan bu konudaki açıklamaları göz ardı edilemeyecek niteliktedir.

Transfer fiyatlandırması yoluyla dağıtılan örtülü kazançlara yönelik sözleşmeler kanunda öngörülen adi kanuni karine özelliği taşıyan peçeleme sözleşmeleridir. Peçeleme sözleşmesinde taraflar, kanunun sözüne uygun davranıyormuş gibi görünmekle birlikte, kanunun özünü ihlal etmektedirler (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2018, s. 28). İdare ve yargı organları da peçeleme sonucuna ekonomik yaklaşım ile varmaktadır (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2018, s. 27). Peçelemenin söz konusu olabilmesi için vergisel düzenlemelerin özel hukuk biçimleri kötüye kullanılarak, hükmün bertaraf edilmeye çalışılması koşulunun aranması gerekir. Örneğin, X Ltd. şirketi, ortağının emsaline göre kira bedeli 10.000 TL olan işyerini 60.000 TL ile kiraya tutması halinde, sözleşmenin 10.000 TL üzerinden

[97]GİB- İstanbul VDB –MHGVGM: 29.04.2020 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-120 Esas ve 347292 Sayılı Özelgesi.

yapılmış sayılması ve fazladan ödenen 50.000 TL'nin de üzerinden vergi kesintisi yapılması gereken dağıtılmış kâr payı olarak kabul edilmesi gerekir (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2018, s. 28). Dolayısıyla transfer fiyatlaması neticesinde ortaya çıkan kazancın tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılması halinde bu tutarların gider olarak kabul edilmesi mümkün olmayacak ve şirket kârına ilave edilmesi gerekecektir. Bu nedenle kurumlar, ilişkili kişilerle yapacakları mal veya hizmet alım ya da satımlarında KVK'nın 13'üncü maddesinde belirtilen yöntemler çerçevesinde bir yol izlemelidir.

Emsallere uygun fiyat veya bedel, aralarında ilişkili kişi tanımına uygun herhangi bir ilişki olmayan kişilerin, tamamen işlemin gerçekleştiği andaki koşullar altında oluşturduğu piyasa ya da Pazar fiyatı olarak adlandırılan tutarı ifade etmektedir (Kavak, 2010, s. 304). Kurumların ilişkili kişilerle yaptığı/yapacağı işlemlerde uygulayacağı fiyat veya bedelleri, hangi yöntemle belirleyeceği kanunun 13'üncü maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu düzenlemede 3 ana yöntemden bahsedilmekte; bu yöntemlerden herhangi birinin uygulama imkânının bulunmaması durumunda da mükellefin, "işlemlerin mahiyetine uygun olarak diğer yöntemleri (işlemsel kâr yöntemleri) kullanabileceği"; şayet bu yöntemler ile de sonuca ulaşılamaması durumunda "işlemin niteliğine uygun olarak kendi belirleyeceği" bir yöntemi kullanabileceği belirtilmektedir (KVK, md. 13/4):

Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi: "*Bir mükellefin uygulayacağı emsallere uygun satış fiyatının, karşılaştırılabilir mal veya hizmet alım ya da satımında bulunan ve aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilerin birbirleriyle yaptıkları işlemlerde uygulayacağı piyasa fiyatı ile karşılaştırılarak tespit edilmesini ifade eder.*"

Maliyet artı yöntemi: "*Emsallere uygun fiyatın, ilgili mal veya hizmet maliyetlerinin makul bir brüt kâr oranı kadar artırılması suretiyle hesaplanmasını ifade eder.*"

Yeniden satış fiyatı yöntemi: "*Emsallere uygun fiyatın, işlem konusu mal veya hizmetlerin aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilere yeniden satılması halinde uygulanacak fiyattan, makul bir brüt satış kârı düşülerek hesaplanmasını ifade eder.*"

İşlemsel kâr yöntemleri: "*Emsallere uygun fiyat veya bedelin tespitinde, ilişkili kişiler arasındaki işlemden doğan kârı esas alan yöntemleri ifade eder. Bu yöntemler, işleme dayalı net kâr marjı yöntemi ve kâr bölüşüm yöntemidir.*"

Transfer fiyatlaması aracılığıyla kazançların örtülü dağıtılması, vergi matrahını aşındıran hem ulusal hem de küresel bir sorundur. Bu nedenle vergi idaresi ile mükellef arasında bu konuda çok fazla uyuşmazlık çıkmaktadır. Bu uyuşmazlıklara örnek olabilecek vergi yargısına intikal etmiş bir olayda "*mükellef hakkında doğrudan veya dolaylı ortaklık ilişkisine sahip olduğu firmalardan emsaline kıyasla yüksek bedelle araç satın almak suretiyle örtülü kazanç dağıtımında bulunduğu yolunda vergi inceleme raporu düzenlenmiş*" ve rapora dayanılarak re'sen katma değer vergisi tarh edilmiş ve vergi ziyaı cezası kesilmiştir. Vergi idaresince yapılan işlemin kaldırılması istemiyle dava açılmış fakat ilk derece mahkemesi, "*örtülü kazanç dağıtımı yapmak amacıyla normal fiyatından yüksek bedelle araç satın alındığının açık olduğu ve davacı şirketin örtülü kazanç dağıtımına tabi tuttuğu tutarların kanunen kabul edilmeyen indirimler arasında sayıldığı*" gerekçesiyle davayı reddetmiştir.[98] Davanın reddedilmesi üzerine temyiz incelemesinde bulunulan Danıştay 9. Dairesi, vergilemede gerçekliğin sağlanmasına katkı sağlayacak gerekçelerle ilk derece mahkemesinin verdiği ret kararında isabet olmadığına hükmetmiştir. Danıştay 9. Dairesi, "*vergi inceleme raporunda, davacı şirketin emsali olarak kabul edilen firmaların isimlerine, ithal araç satış miktarlarına ve ortaklık yapılarına ilişkin bilgilere vergi mahremiyeti ilkesi gereği yer verilmediği, cevap yazılarının rapora eklenmediği, (gerektiğinde ibraz edilmek üzere muhafaza edildiği belirtildiğinden) davacı hakkındaki vergi incelemesinde gizli emsal kullanıldığı ve bulunan matrah farkının gizli bir şekilde belirlenen emsal bedele dayandırıldığını* belirterek *emsal bedelin, somut verilerle ve davacının da savunma hakkını ihlal etmeyecek şekilde ortaya konulması"* gerektiğini ifade etmiştir. Ayrıca *"davacı hakkındaki incelemede, emsal alınan şirketlerin sadece beyanları ile yetinildiği, ticari bilgi ve belgeleri üzerinden maliyet ile kârlılık oranlarının, çalıştırılan işçi sayılarının, son yıllara ait faaliyet raporlarının, şirket özelliklerinin incelenmediği ve piyasa karşılaştırılabilirliğinin belirlenmesine yardımcı olabilecek ekonomik koşullar, coğrafi konum, piyasa büyüklüğü ... dâhil olmak üzere üretim maliyetleri gibi hususlarda derinlemesine ve yeterli derecede tüm verilerin ve sonuçların birlikte dikkate alınmadığı, doğru bir emsal araştırması yapılmadan eksik inceleme sonucu düzenlenen vergi inceleme raporu esas alınarak dava konusu vergi ziyaı cezalı katma değer vergisinin tarh edildiği anlaşılmaktadır. Bu itibarla davacı şirket adına, transfer fiyatlandırması yoluyla*

[98]Danıştay 9. Dairesinin 15.10.2018 tarih ve 2014/6567 Esas ve 2018/6216 Karar sayılı kararı.

örtülü kazanç dağıtımında bulunulduğuna ilişkin olarak düzenlenen vergi inceleme raporunda tespit edilen matrah farkının, gizli emsal bedele ve eksik incelemeye dayalı olduğu anlaşılmıştır."[99]

Danıştay 9. Dairesinin verdiği bir başka kararda da aynı yönde yaklaşım ortaya konulmuştur. İlk derece mahkemesi, "*davacı şirket adına, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında bulunulduğundan bahisle düzenlenen vergi inceleme raporuna dayanılarak 2004 yılı için re'sen tarh edilen kurumlar vergisi ile kesilen vergi ziyaı cezasının kaldırılması istemiyle açılan davayı reddetmiştir.*" Danıştay 9. Dairesi de "*davacı hakkındaki incelemede, emsal alınan şirketlerin sadece beyanları ile yetinildiği, ... doğru bir emsal araştırması yapılmadan eksik inceleme sonucu düzenlenen vergi inceleme raporu esas alınarak dava konusu vergi ziyaı cezalı kurumlar vergisinin tarh edildiği anlaşılmaktadır*"[100] açıklamasıyla ilk derece mahkemesinin verdiği ret kararında isabet olmadığına hükmetmiştir.

Danıştay 9. Dairesinin bu konuda vermiş olduğu kararlarda; emsal araştırmasının doğru bir şekilde yapılması için "*emsal bedelin, somut verilerle ve davacının da savunma hakkını ihlal etmeyecek şekilde ortaya konulması*" gerekliliği vurgulanmaktadır. Dolayısıyla emsal bedelin ortaya konulmasında dikkat edilmesi gereken hususlar şu şekilde belirtilmektedir[101]:

- "Davacı hakkındaki incelemede, emsal alınan şirketlerin sadece beyanları ile yetinilmemesi",
- "Ticari bilgi ve belgeleri üzerinden maliyet ile kârlılık oranlarının, çalıştırılan işçi sayılarının, son yıllara ait faaliyet raporlarının, şirket özelliklerinin incelenmesi",
- "Piyasa karşılaştırılabilirliğinin belirlenmesine yardımcı olabilecek ekonomik koşullar, coğrafi konum, piyasa büyüklüğü, piyasanın rekabet hacmi ve alıcıların ve satıcıların rekabet yönünden birbirlerine göre sahip oldukları şartların birlikte değerlendirilmesi",
- "Tüketicilerin satın alma güçleri, arsa, tesis, yatırım, işçilik ve sermaye maliyetleri de dâhil olmak üzere üretim maliyetleri gibi hususlarda derinlemesine ve yeterli derecede tüm verilerin ve sonuçların birlikte dikkate alınması".

KVK'nın 13'üncü maddesinde kurumların ilişkili kişilerden doğrudan mal alım ya da satımı dışında ilişkili kişilere yapılacak ücret ödemeleri de mal veya hizmet alım ya da

[99-100-101] D. 9. D. 15.10.2018 T., 2014/6567 E., 2018/6216 K.

satımı kapsamında değerlendirilmektedir. Dolayısıyla işletmelerin mal veya hizmet teslimleri aynı zamanda KDV'ye de tabidir. Emsal bedelin belirlenmesi gelir ve kurumlar vergilerinde matrahın belirlenmesi açısından ne kadar önemli ise KDV matrahının belirlenmesi açısından da o derece önemlidir. KDVK'nın "Emsal Bedeli ve Emsal Ücreti" başlıklı 27'nci maddesinde "*emsal bedelin ve emsal ücretin VUK hükümlerine göre tespit olunacağı*" (KDVK, md.27/3) düzenlemesine yer verilmiştir. Ayrıca GVK'da da emsal bedele ilişkin düzenlemelerde genel olarak VUK'un emsal bedele ilişkin düzenlemelerine atıf yapılmaktadır. VUK'un "Emsal Bedeli ve Emsal Ücreti" başlıklı 267'nci maddesinde de emsal bedelin belirlenmesi esnasında belirli bir sıranın takip edilmesi suretiyle bedelin tayin edileceği düzenlemesine yer verilmiştir. Bu sıralamada, birinci sırada "ortalama fiyat esası", ikinci sırada "maliyet bedeli esası" ve üçüncü sırada da "takdir esası" yer almaktadır. Vergilendirmede, doğru vergi matrahına ulaşmak açısından söz konusu VUK'daki düzenlemeler ile KVK'daki transfer fiyatlandırmasında emsal bedelin tespitine ilişkin düzenlemeler arasında bir uyumluluğun olması gerekir. Ayrıca bu düzenlemelerin vergilemede gerçekliği sağlayabilmesi için de uluslararası kriterlere göre belirlenen gerçeğe uygun değer (fair value) ölçümlerinde belirtilen kriterler ile de uyumlu bir şekilde yasal zemine oturtulması gerekmektedir.

2.1.4. Değerleme

Gerçek gelirin tespit edilebilmesi için bir takım muhasebe işlemleri yapılmaktadır. Bu işlemler, işletme ile ilgili ekonomik olayların kaydedilmesi ve iktisadi varlıkların değerlenmesiyle ilgilidir (Üyümez, 1998, s. 73). Değerleme, vergilendirilebilir gelirin gerçek değerinin tespit edilebilmesi için önem arz eden dönem sonu işlemlerinden biridir. Değerleme, işletmedeki mevcutların değerleme günündeki değerinin tespit edilerek gerçek değerinin bulunması ve bu değer temel alınarak vergi matrahının tespit edilmesi bakımından önemlidir. Vergi matrahının objektif esaslara göre tespit edilebilmesi ve mükellefiyette eşitliğin sağlanabilmesi bakımından mükelleflerin zaman içinde değeri değişebilen varlıklarının, söz konusu değişimlerinin, vergi matrahının tespitinde de dikkate alınması gerekmektedir.

İşletmeler, varlıklarının çeşitli unsurlarının farklı dönemlerdeki durumlarını test etmek, faaliyetleri sonucunda varlıklarda miktar ve değer bakımından ortaya çıkan değişiklikleri ve bunların sonuçlarını öğrenmek; iktisadi kıymetlerin birbirine olan değer farklılıklarındaki değişimi ve eğilimi ölçmek amacıyla envanter çıkartıp değerleme

yaparlar. Envanter ve değerleme, bilançonun hazırlanmasında en önemli işlemlerdir (Küçük, 2018, s. 29). Değerleme iki aşamalı bir işlemdir. Birinci aşamasında değerlemeye konu iktisadi kıymetin miktarı envanter yoluyla belirlenmekte; ikinci aşamasında ise miktarı tespit edilen iktisadi kıymetin değerleme günü itibarıyla beli bir para cinsinden değeri bulunmaktadır (Küçük, 2018, s. 40).

Finansal tabloların işletme hakkında gerçek, açık, anlaşılır ve tam bilgi vermesini sağlamak için işletmenin varlıklarının, alacak ve borçlarının gerçek değerleriyle kaydedilmesi gerekir (Küçük, 2018, s. 30). Değerlemenin amacı da işletmelerin bilanço günündeki ekonomik varlık ve yükümlülüklerinin parasal değerini ve kâr-zarar durumunu gerçeğe uygun bir şekilde tespit etmektir (Yiğit Şakar vd., 2020, s. 114). Bir diğer ifadeyle değerleme ile işletmedeki maddi ve gayri maddi mal ve hakların defterdeki kayıtlı değerlerinin değerleme günündeki gerçek değerlerine getirilmesi amaçlanır (Şimşek, Özkök ve Gündüz, 2016, s. 1).

Değerleme ile ilgili düzenlemeler, VUK ve TTK'da yer almaktadır. TTK'nın 68'inci maddesi, "*tacirin, ticari faaliyetinin başında ve her faaliyet döneminin sonunda, varlık ve borçlarının tutarlarının ilişkisini gösteren finansal tabloyu (sırasıyla açılış bilançosunu ve yıllık bilançoyu) çıkarmak ve gelir tablosunu hazırlamak zorunda old*uğu" düzenlemektedir. TTK'nın 69'uncu maddesinde de "*yılsonu finansal tabloların Türkiye Muhasebe Standartlarına uyularak düzenlenmesi*" gerektiği ve 88'inci maddesi ile de "*tacirlerin Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan, Türkiye Muhasebe Standartlarına, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara uymak ve bunları uygulamak zorunda oldukları*" düzenlemesine yer verilmiştir. Ancak TTK'nın 64/5'inci maddesinde de "*bu Kanuna tabi gerçek ve tüzel kişilerin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun defter tutma ve kayıt zamanıyla ilgili hükümleri ile aynı Kanunun 175'inci ve mükerrer 257'nci maddelerinde yer alan yetkiye istinaden yapılan düzenlemelere uymak zorunda olduğu*" belirtilmiştir. Yine ilgili maddede "*bu Kanunun defter tutma, envanter, mali tabloların düzenlenmesi, aktifleştirme, karşılıklar, hesaplar, değerleme, saklama ve ibraz hükümlerinin 213 sayılı Kanun ile diğer vergi kanunlarının aynı hususları düzenleyen hükümlerinin uygulanmasına, vergi kanunlarına uygun olarak vergi matrahının tespit edilmesine ve buna yönelik mali tabloların hazırlanmasına engel teşkil etmeyeceği*" belirtilmiştir. Bu nedenle de denetime tabi mükellefler TMS'ye göre finansal tablolarını hazırlarken; vergisel açıdan da VUK'un 175 ve mükerrer 257'nci maddelerindeki yetkiye

istinaden HMB'nin çıkarmış olduğu MSUGT'ne de uymak zorundadırlar. Dolayısıyla TMS doğrultusunda hazırlanan bilanço ve gelir tablolarının vergiye tabi kurum kazancının tespiti sırasında şirketler tarafından bir de VUK ve dolayısıyla MSUGT'ne göre tekrardan düzenlemeleri gerekmektedir. Bu durum hem şirketler açısından maliyet ve zaman kaybına sebebiyet vermekte hem de vergiye tabi gelirin farklı hesaplanması durumuna neden olarak şirket gerçek gelirinin tespitini güçleştirmektedir. Bu konu ile ilgili olarak özelge talep formuna intikal eden bir olayın özeti şöyledir:

"*TTK kapsamında ve TMS/TFRS çerçevesinde zorunlu olarak bağımsız denetime tabi olan Şirketin, TFRS kapsamındaki cari dönem finansal tablolara göre, geçmiş yıl ve cari dönem zararlarından ötürü öz kaynak toplamının negatif olması nedeniyle sermayesini 2/3 oranında yitirdiği; bununla birlikte, VUK ve TDHP kapsamında tutulan yasal defter kayıtlarına göre hazırlanan finansal tablolarda ise, TFRS kapsamında hazırlanan finansal tablolarda yer alan tutarlarda zarar bulunmadığı; TFRS kapsamında hazırlanan finansal tablolara göre karşılıksız kalan sermayenin, şirket ortağınca geçmiş yıl zararlarının kapatılması suretiyle karşılanmasına karar verildiği; Bununla birlikte şirketin VUK ve TDHP kapsamında tutulan yasal defter ve kayıtlarında ilgili tutarda zarar bulunmaması nedeniyle transfer edilecek fon tutarının sermaye yedekleri hesabında muhasebeleştirileceği, ancak TMS/TFRS'ye göre düzenlenecek finansal tablolarda ise bu tutar tamamen geçmiş yıl zararlarının kapatılmasında kullanılacağından sermaye yedekleri arasında yer almayacağı; bu nedenle geçmiş yıl zararlarını kapatmak amacıyla şirket ortağı tarafından gönderilecek tutarın kurumlar vergisine tabi olup olmayacağı*"[102] hususunda özelge talep edilmiştir.

Vergi idaresinin vermiş olduğu özelge yazısında VUK uyarınca tutulması zorunlu defterlerin ve kayıtların MSUGT'ne uygun olarak muhasebeleştirilmesinin zorunlu olduğu, "*bu kapsamda TFRS kapsamında hazırlanan finansal tablolara göre karşılıksız kalan sermayenin, TTK madde 376/2 çerçevesinde şirket ortağınca geçmiş yıl zararlarının kapatılması suretiyle karşılanması için transfer edilecek fon tutarının da bu mevzuat dâhilinde kayıtlara intikal ettirilmesi*" gerektiği belirtilmiştir. Yedek akçelere ilişkin hükümlerin yer aldığı TTK'nın 519-523'üncü maddelerinde de "*şirketlerin kanunen veya isteğe bağlı olarak ayırabileceği yedeklerin neler olduğu ve bu yedeklerin şirketin kârından ayrılması gerekti*ği *açıkça belirlendiği, TTK'da sermayenin*

[102]GİB – BMVDB – MHGM: 19.07.2019 tarih ve B.07.1.GİB.4.99.16.01-105[3] Esas ve 14081 Sayılı Özelgesi.

tamamlanmasına ilişkin tutarların yedek akçe olarak kabul edileceğine dair bir hükmün de bulunmadığı; dolayısıyla şirketin geçmiş yıl zararlarını kapatmak amacıyla ortağı tarafından şirkete aktarılacak tutarın; sermayeye ilave edilmeyeceği ve vergi mevzuatında bir istisna hükmü de bulunmaması nedeniyle, kurum kazancına dâhil edilmesi gerektiği"[103] belirtilmiştir.

Görülmektedir ki TFRS kapsamında hazırlanan finansal tablolara göre şirketin ya sermaye azaltımına gitmesi ya da sermayeyi artırması gerekirken (aksi takdirde şirketin kendiliğinden sona ereceği söz konusu olacaktır); MSUGT'ne göre hazırlanan finansal tablolarda böyle bir durumla karşılaşılmamaktadır. Söz konusu iki farklı uygulama beraberinde iki farklı kâr-zarar durumunu da ortaya çıkarmaktadır. Bu nedenle hem karışıklığın giderilmesi hem kâr-zarar durumunun doğru tespiti açısından tek bir düzende finansal tabloların hazırlanması daha doğru olacaktır. TMS/TFRS'lere göre varlık ve yükümlülüklerin değerlemesinde genel olarak gerçeğe uygun değer yaklaşımı benimsendiği için, gerçeğe uygun değer muhasebesi de Türkiye açısından önemini daha da arttırmıştır (Arı ve Yılmaz, 2015, s. 148). Bu nedenle VUK ve MSUGT'ndeki finansal tablo hazırlama kriterlerinin; uluslararası kriterler, ilkeler ve standartlar çerçevesinde hazırlanan TMS ve TFRS'lere uyarlanması, vergilendirilebilir gerçek gelirin tespitinin daha sağlıklı bir şekilde belirlenmesi bakımından isabetli olacaktır.

2.1.4.1. TFRS 13 gerçeğe uygun değerleme

UFRS/TFRS'lerden biri olan TFRS 13, "*gerçeğe uygun değeri tanımlayan, gerçeğe uygun değer ölçümüne ilişkin çerçeveyi tek bir TFRS'de düzenleyen ve gerçeğe uygun değer ölçümüne ilişkin açıklamaları*" belirleyen finansal raporlama standardıdır.[104]

TFRS 13, "*gerçeğe uygun değeri, piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde olağan bir işlemde, bir varlığın satışından elde edilecek veya bir borcun devrinde ödenecek fiyat*" olarak tanımlar. Gerçeğe uygun değer ölçümü, belirli bir varlık veya borç için yapılır. Bu nedenle, "*işletme bir varlığın veya borcun gerçeğe uygun değerini ölçerken, piyasa katılımcılarının ölçüm tarihinde bu varlığı veya borcu fiyatlandırırken göz önünde bulunduracakları özellikleri (örneğin; varlığın durumu ve konumu ile varsa, varlığın satışına veya kullanımına ilişkin sınırlamalar) dikkate alır*."[105] "Gerçeğe uygun değer ölçümünde yaygın olarak kullanılan değerleme yöntemleri; piyasa yaklaşımı,

[103]GİB – BMVDB – MHGM: 19.07.2019 T., B.07.1.GİB.4.99.16.01-105[3] E., 14081 Ö.
[104-105]http-7.

maliyet yaklaşımı ve gelir yaklaşımıdır" (http-7.; Sağlam ve Yolcu, 2019, s. 105). "*İşletme, gerçeğe uygun değeri ölçmek için bu yaklaşımların bir veya birkaçı ile tutarlı olan değerleme yöntemlerini kullanır. Bazı durumlarda, tek bir değerleme yöntemi uygun olurken (örneğin bir varlığı veya borcu, aktif bir piyasadaki özdeş varlıkların veya borçların kotasyon fiyatlarını kullanarak değerlerken); diğer durumlarda, birden fazla değerleme yöntemi uygun olacaktır (örneğin bu durum, nakit yaratan bir birimi değerlerken söz konusu olabilir)*" (http-7.; Sağlam ve Yolcu, 2019, s. 106). Gerçeğe uygun değeri ölçmek için birden fazla değerleme yönteminin kullanılması durumunda, sonuçlar (başka bir ifadeyle gerçeğe uygun değerle ilgili göstergeler) ortaya koydukları değer aralığının kabul edilebilirliği dikkate alınarak değerlendirilir. Gerçeğe uygun değer ölçümü, söz konusu aralıkta mevcut koşullardaki gerçeğe uygun değeri en iyi yansıtan noktadır (http-7.; Sağlam ve Yolcu, 2019, s. 106).

2.1.4.1.1. Piyasa yaklaşımı

Piyasa yaklaşımında, özdeş veya karşılaştırılabilir olan varlık ve borçlar ya da bunlardan oluşan bir gruba ilişkin piyasa işlemleri sonucunda oluşan fiyatlar ve diğer ilgili bilgiler kullanılarak değerleme yapılır.[106]

Örneğin, "*piyasa yaklaşımı ile tutarlı olan değerleme yöntemleri genellikle karşılaştırılabilir tutarlar setinden alınan piyasa çarpanlarını kullanır. Çarpanlar, her bir karşılaştırılabilir tutar için farklı çarpanlardan oluşan bir aralıkta yer alabilir. Aralık içinden uygun olan çarpanın seçilmesi, ölçüme özgü niteliksel ve sayısal unsurların dikkate alınarak değerlendirilmelerini gerektirir*".[107]

2.1.4.1.2. Maliyet yaklaşımı

Cari yenileme maliyeti olarak da anılan maliyet yaklaşımı, bir varlığın hizmet kapasitesini yenilemek için gerekli olan cari tutarı yansıtır. Maliyet yaklaşımında varlığın fiziksel, ekonomik, teknolojik olarak değer yitirme faktörleri göz önüne alınmaktadır. Bu yönüyle, vergi açısından amortismana oranla daha geniş kapsamlıdır. "*Çoğu durumda, cari yenileme maliyeti yöntemi diğer varlıklar ya da diğer varlık ve borçlarla birlikte kullanılan maddi duran varlıkların gerçeğe uygun değerinin ölçümünde kullanılır*".[108]

[106-107-108]http-7.

2.1.4.1.3. Gelir yaklaşımı

Gelir yaklaşımında gelecekteki tutarlar, tek bir cari tutara; bir başka ifadeyle iskonto edilmiş tutara dönüştürülür. Gelir yaklaşımı kullanıldığında, gerçeğe uygun değer ölçümü gelecekteki tutarlara ilişkin cari piyasa beklentilerini yansıtmış olur.[109] Bu yaklaşımda "*bugünkü değer yöntemleri, opsiyon fiyatlama modelleri ve çok dönemli artık kazanç yöntemi*", değerleme yöntemleri olarak kullanılmaktadır.[110]

Bugünkü değer, nakit akışların ve nakit değerlerin gelecekteki tutarlarına bir iskonto oranı uygulanarak, bugünkü tutara indirgemesinde kullanılan bir araçtır. Bugünkü değer yöntemleri, risk düzeltmelerinin yapılma şekli ve nakit akışlarının niteliği bakımından farklılık göstermektedir. Örneğin: "*Düzeltilmiş iskonto oranı yöntemi, riske göre düzeltilmiş bir iskonto oranı ile sözleşmeye bağlı, taahhüt edilen veya yüksek ihtimalle gerçekleşmesi beklenen nakit akışlarını kullanırken; beklenen bugünkü değere ilişkin birinci yöntemde, riske göre düzeltilmiş beklenen nakit akışları ve risksiz faiz oranı kullanılmakta; ikinci yönteminde ise riske göre düzeltilmemiş beklenen nakit akışları ve piyasa katılımcılarının talep ettiği risk primini içerecek şekilde düzeltilmiş iskonto oranı kullanılmaktadır. Bu oran da düzeltilmiş iskonto oranı yönteminde kullanılan orandan farklıdır*".[111] Düzeltilmiş iskonto oranı yönteminde kullanılan iskonto oranı, piyasası olan karşılaştırılabilir varlıkların veya borçların gözlemlenen getiri oranlarından faydalanılarak belirlenir.[112] "*Beklenen bugünkü değer yönteminde, gelecekteki olası nakit akışlarının tamamının olasılığa göre ağırlıklandırılmış ortalamasını yansıtan nakit akışları seti başlangıç noktası olarak kullanılır*".[113]

2.1.4.2. Türk Ticaret Kanunu'na göre değerleme

6108 sayılı TTK'nın 78, 79 ve 80'inci maddelerinde değerlemeye ilişkin genel esaslar belirtilmiştir. Kanunun 78'inci maddesine göre; "*işletmelerin finansal tablolarında yer alan varlık ve borçlarla ilgili olarak, aşağıdakilerle sınırlı olmamak ve TMS'de öngörülen ilkeler de dikkate alınmak üzere şu değerleme ilkeleri geçerlidir*":

- "*Bir önceki dönemin kapanış bilançosundaki değerler ile faaliyet döneminin açılış bilançosundaki değerler birbirinin aynı olmalıdır.*"
- "*Fiilî veya hukuki duruma aykırı olmadıkça, değerlemelerde işletme faaliyetinin sürekliliğinden hareket edilir.*"

[109-110-111-112-113] http-7.

- "*Bilanço kapanış gününde, varlıklar ve borçlar teker teker değerlendirilir.*"
- "*Değerleme ihtiyatla yapılmalıdır; özellikle de bilanço gününe kadar doğmuş bulunan bütün muhtemel riskler ve zararlar, bunlar bilanço günü ile yılsonu finansal tablolarının düzenlenme tarihi arasında öğrenilmiş olsalar bile, dikkate alınır; kazançlar bilanço günü itibarıyla gerçekleşmişlerse hesaba katılır. Değerlemeye ilişkin olumlu ve olumsuz farkların dönem sonuçlarıyla ilişkilendirilmesinde Türkiye Muhasebe Standartlarındaki esaslara uyulur.*"
- "*Faaliyet yılının gider ve gelirleri, ödeme ve tahsilat tarihlerine bakılmaksızın yılsonu finansal tablolarına alınırlar.*"
- "*Önceki yılsonu finansal tablolarında uygulanmış bulunan yöntemler korunur.*"

Ayrıca aynı maddenin ikinci fıkrasında standartlarda öngörülen haller ve istisnai durumlarda birinci fıkradaki ilkelerden uzaklaşılabileceği de düzenlenmiştir.

Varlık ve borçların değerlemesiyle ilgili ölçüler ise kanunun 79'uncu maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu maddede; Duran ve dönen varlıkların TMS uyarınca standartlarda gösterilen ölçülere göre değerleneceği ve borçlar ve diğer kalemler için de aynı standartların uygulanacağı düzenlemesine yer verilmiştir. İktisap ve üretim değerlerine ilişkin 80'inci maddede ise "*değerlemede uygulanacak değerlerin belirlenmesi, tanımları, kapsamları, uygulanacak kalemlerin gösterilmesi ve değişikliklerin*" TMS'ye tabi olacağı belirtilmiştir.

Yukarıdaki düzenlemelerden de anlaşılacağı gibi TTK, değerleme ile ilgili olarak TMS/TFRS'lerde belirtilen ilke ve esaslara uyulacağını belirtmektedir. Yani TTK, finansal tablolarda değerlemeye ilişkin ikincil düzenleme olarak TMS/TFRS'lere işaret etmektedir.

2.1.4.3. Vergi Usul Kanunu'na göre değerleme

Vergiye tabi ticari kazancın saptanmasında bilançoya dâhil miktarlarla gösterilen iktisadi kıymetlerin para ile ifade edilmesi gerekir. VUK, TTK'dakinden farklı olarak iktisadi kıymetlerin çeşitlerine göre farklı asgari değerleme ölçütleri kabul etmiştir (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2018, s. 267). VUK'da değerlemeye ilişkin hükümler VUK üçüncü kitabının birinci ve ikinci kısımlarında 258–298'inci maddeleri arasında yer almaktadır. Ayrıca mükerrer madde 298'de de "enflasyon düzeltmesi ve yeniden

değerleme oranı düzenlemesi" ile değerlemeye ilişkin düzenlemelerin TTK'ya nazaran çok geniş bir yer kapladığı görülmektedir. Ancak TTK'da değerleme ile ilgili olarak TMS/TFRS'lere atıf yapılmasıyla, değerlemeye ilişkin çerçeve daha geniş bir şekilde belirlenmiş olmaktadır.

VUK'da değerleme, "*vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespiti*" olarak tanımlanmaktadır (VUK, md. 258). Değerlemede, "*iktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlarda haiz oldukları kıymetler esas tutulur*" (VUK, md. 259). Değerlemede, "*iktisadi kıymetlerden her biri tek başına dikkate alınır*" (VUK, md. 260). VUK, md.261'de de iktisadi kıymetin türü ve niteliğine göre sekiz adet değerleme ölçüsü belirtilmiştir. Ancak 14.10.2021 tarihinde kabul edilen 7338 sayılı Kanun'un 26. maddesi ile VUK'un 261'inci maddesine iktisadi kıymetlerin değerlemesine ilişkin alış bedeli ölçüsü de ilave edilerek, değerleme ölçüm çeşidi dokuza çıkarılmıştır. Bunlar; "*maliyet bedeli, borsa rayici, tasarruf değeri, mukayyet değer, itibari değer, rayiç bedel, emsal bedeli ve ücreti, vergi değeri ve alış bedelidir*".

2.1.4.3.1. Maliyet bedeli ile değerleme

Maliyet, satışa konu iktisadi kıymetler için tespit edilen (katlanılan) değeri ifade eder. Maliyet bedeli ise gerek yurt içi gerek yurt dışı satın alma veya üretim yöntemiyle edinilen iktisadi kıymetlerin işletmeye mal olma bedelini ifade eder (Küçük, 2018, s. 48). Emtialar, demirbaş eşyalar, gayrimenkuller, zirai mahsuller ve hayvanlar maliyet bedeli ile değerlenmektedir.

Maliyet bedeli, "*iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veya değerinin artırılması nedeniyle yapılan ödemelerle bunlarla ilişkili bilumum giderlerin toplamını*" ifade eder (VUK, md. 262). 7338 sayılı Kanunla, maliyet bedeline birtakım giderlerin de ilave edileceği düzenlenmiştir. Maliyet bedeline dâhil edilen giderler ise şunlardır (7338 sayılı Kanun, md. 27):

- "*İktisadi kıymetin iktisap edilmesi veya değerinin artırılması ile doğrudan ilgili; gümrük vergileri, gümrük komisyonları, yükleme, boşaltma, nakliye ve montaj giderleri ile resim ve harçlar, noter, tapu, mahkeme, değer tespiti, danışmanlık, komisyon ve ilan giderleri,*"
- "*İktisadi kıymetin finansmanında kullanılan kredilere ait faiz giderleri ve bunlara ilişkin kur farklarının; emtiada emtianın stoklara girdiği tarihe kadar, diğer*

iktisadi kıymetlerde ise iktisadi kıymetin envantere alındığı hesap döneminin sonuna kadar olan kısmı ile söz konusu kredilere ilişkin giderler,"

- "*İktisadi kıymetin stoklara veya envantere alındığı tarihe kadarki depolama ve sigorta giderleri,*"
- "*Gayrimenkullerde mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsasının tesviyesinden mütevellit giderler,*"
- "*Gayrimenkullerle doğrudan ilgili olması şartıyla, bunların envantere alındığı hesap dönemi sonuna kadar alınan hibeler*"

maliyet bedelinden indirilir. Ayrıca "*iktisadi kıymetin (emtia hariç) iktisap edilmesi veya değerinin artırılması ile ilgili olan özel tüketim vergisi, indirilemeyecek katma değer vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi ile kaynak kullanımını destekleme fonununun*" maliyet bedeline dâhil edilmesi veya genel giderler arasında gösterilmesinde mükellefler serbest bırakılmıştır.

Söz konusu düzenleme ile aslında maliyet bedeli tanımında bir değişiklik yapılmamış, VUK'un "*gayrimenkullerde maliyet bedeline giren giderleri*" düzenleyen 270'inci maddesi ve "*demirbaş eşyanın değerlemesine*" ilişkin 273'üncü maddesi kaldırılarak, bu maddelerde düzenlenen maliyet bedeline dâhil edilecek giderler, maliyet bedelinin tanımlandığı VUK'un 262. maddesine taşınmıştır.[114] Ayrıca genel tebliğlerde açıklanan iktisadi kıymetlerin finansmanında kullanılan kredilere ilişkin faiz giderleri ile bunlara ilişkin kur farklarına ait düzenlemeler de yasal hale getirilmiştir.[115] Son olarak, iktisadi kıymetlerin elde edilmesi veya değerinin artırılması sırasında indirilemeyecek KDV, BSMV ve kaynak kullanımı destekleme fonlarının maliyet bedeline dâhil edilmesi veya genel giderler arasında gösterilmesi konusunda mükellefe seçimlik bir hak verilmiştir.[116]

2.1.4.3.2. Borsa rayici ile değerleme

Borsa rayici, değerlenecek kıymetin, değerleme günündeki resmi borsalarda oluşmuş fiyatını ifade eder. Resmi borsalarda değerleme gününün fiyatı, gün boyunca oluşacak fiyatların ortalaması alınarak yapılır (Küçük, 2018, s. 52). VUK'da Borsa rayici, "*gerek menkul kıymetler ve kambiyo borsasına, gerekse ticaret borsalarına kayıtlı olan*

[114-115-116]http-10: PwC Türkiye Vergi Bülteni (2021). https://www.pwc.com.tr/tr/Hizmetlerimiz/vergi/vergi-bultenleri/2021/7338-sayili-kanun-resmi-gazetede-yayimlandi.pdf, Tarih: 26.10.2021, Sayı: 2021/70, Erişim Tarihi: 25.03.2021

iktisadi kıymetlerin değerlemeden önceki son işlem gününde borsadaki işlemlerin ortalama değeri" olarak ifade edilmiştir (VUK, md. 263).

Hisse senetleri ile fon portföylerinin en az %51'i Türkiye'de kurulmuş şirketlerin, hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgeleri alış bedeliyle, bunlar dışında kalan her türlü menkul kıymetler ile yabancı paralar ile yabancı para üzerinden alacak ve borçlar borsa rayici ile değerlenir (Duman ve Yücenurşen, 2017, s. 1312). Borsa rayici ölçüsü serbest ticari işlemlerde oluşan fiyatları esas aldığı için objektif ve gerçek bir değerleme ölçütü olup, iktisadi kıymetin değerleme günündeki gerçek değerini tespit etmeye çalışır (Küçük, 2018, s. 53).

2.1.4.3.3. Tasarruf değeri ile değerleme

Tasarruf değeri, "*bir iktisadi kıymetin değerleme gününde sahibi için arz ettiği gerçek değerdir*" (VUK, md. 264). Kayıtlı değeri ile gerçeğe uygun değerin tespit edilmesi amacına yönelik olan bu değerleme ölçütünde, gerçek değerin hangi yöntemle belirleneceği konusunda Kanunda bir belirleme yapılmamıştır. Ancak bu ölçünün mali mevzuat açısından uygulama alanı fazla olmadığından, bu durum sorun teşkil etmemektedir (Küçük, 2018, s. 53).

Bir varlığın belli bir tarihte sahibi için arz ettiği değeri etkileyen dolaylı ve dolaysız birçok etken vardır ve bu durum da tasarruf değerinin kesin bir açıklıkta bulunmasını engeller niteliktedir. Bu nedenle VUK'da yer alan düzenlemelere göre "*tasarruf değeri ile yalnızca senetli alacak veya senetli borçlar değerlenebilmekte*", bu işleme de reeskont adı verilmektedir. Reeskont işlemi ile alacak senetleri ile borç senetleri değerleme günündeki değerlerine indirgenebilmektedir (Duman ve Yücenurşen, 2017, s. 1313). Reeskont uygulamasında da tebliğlerle, tasarruf değeri uygulaması sübjektif sonuç doğurmayacak şekilde kesin ölçülere bağlanmıştır (Küçük, 2018, s. 54).

2.1.4.3.4. Mukayyet değer ile değerleme

Mukayyet değer, "*bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir*" (VUK, md. 265). Mukayyet değer ile değerleme; uygulanması kolay, sade ve kesin sonuç bildirdiğinden piyasa veya diğer etmenler nedeniyle oluşacak iktisadi kıymet değer farklılaşmalarına karşı oldukça duyarsızdır (Küçük, 2018, s. 54). Mukayyet değerle değerlenecek iktisadi kıymetler, değeri defter ve hesap kayıtlarında bulunan veya ancak

buralardan hesaplanabilecek nitelikte olan alacak, borç, kuruluş gideri, peştamallık gibi kıymetlerdir (Küçük, 2018, s. 54.; Duman ve Yücenurşen, 2017, s. 1313).

2.1.4.3.5. İtibari değer ile değerleme

İtibari değer, "*her nevi senetlerle esham ve tahvillerin üzerinde yazılı olan değeri*" (nominal değeri) ifade eder (VUK, md. 266). Kıymetli evraklar için oldukça objektif ve gerçekçi bir değerleme ölçütü olan nominal değerin hem hukuk literatüründe hem de VUK'da; her nevi senetlerle hisse senedi ve tahvillerin, ulusal paranın ve benzeri nitelikteki kıymetli evrakın değerlemesinde kullanılacağı öngörülmüştür (Küçük, 2018, s. 55).

2.1.4.3.6. Rayiç bedel ile değerleme

Rayiç bedel, "*bir iktisadi kıymetin değerleme günündeki normal alım satım değeridir*" (VUK, mük. md. 266). Vergi değerinin tespiti açısından önemli olan rayiç bedel, Emlak vergisi uygulamasında, bina ve araziler için uygulanmaktadır (Ergin, 2016, s. 16). Ayrıca finansal kiralama işlemlerinde yapılacak değerleme ile diğer kazanç ve iratların vergiye konu matrahının belirlenmesinde iktisap bedelinin belgelendirilememesi durumlarında da rayiç bedel ile değerleme yapılmaktadır (Küçük, 2018, s. 56).

2.1.4.3.7. Emsal bedel ile değerleme

Emsal bedeli ve ücreti, "*gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veya doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerleme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir*" (VUK, md. 267). Emsal bedel, gerçek değeri olmayan, bilinmeyen veya doğru olarak belirlenemeyen iktisadi kıymetlerin değerlemesinde kullanılır (Küçük, 2018, s. 55).

Emsal bedel değerlemesinde belirli bir sıranın takip edilmesi gerekir. Birinci sırada "*aynı tür mallarda aynı ayda ya da önceki iki ayda satış yapılmışsa bu satışların ortalamasının alındığı ortalama fiyat esası*" yer alır. İkinci sırada "*emsal bedeli belirlenecek malın maliyet bedeli biliniyorsa, maliyet bedeline toptan satışlar için %5, perakende satışlar için %10 eklenerek belirlenecek olan maliyet bedeli esası*" yer alır. İlk iki sıraya göre değerleme gerçekleştirilemezse üçüncü sırada ilgililerin başvurusu üzerine "*takdir komisyonu tarafından malın maliyeti, piyasa değeri ve yıpranma derecesi göz önüne alınarak saptanacak takdir esası*" yer alır (VUK, md. 267; Küçük, 2018, s. 55).

2.1.4.3.8. Vergi değeri ile değerleme

Vergi değeri, "*bina ve arazilerin Emlâk Vergisi Kanunu'nun 29'uncu maddesine göre tespit edilen değeridir*" (VUK, md. 268). Emlak Vergisi Kanunun 29'uncu maddesinin (a) bendinde vergi değeri şu şekilde tanımlanmıştır: "*Arsa ve araziler için, 213 sayılı VUK'un asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin hükümlerine göre takdir komisyonlarınca arsalar için her mahalle ve arsa sayılacak parsellenmemiş arazide her köy için cadde, sokak veya değer bakımından farklı bölgeler, arazide her il veya ilçe için arazinin cinsi (kıraç, taban, sulak) itibarıyla takdir olunan birim değerlere göre hesaplanan bedeldir.*" Kanunun 29'uncu maddesinin (b) bendinde ise binalarda vergi değerinin "*Maliye ve Bayındırlık ve İskân Bakanlıklarınca müştereken tespit ve ilân edilecek bina metrekare normal inşaat maliyetleri ile (a) bendinde belirtilen esaslara göre bulunacak arsa veya arsa payı değeri esas alınarak 31'inci madde uyarınca hazırlanmış bulunan yönetmelik hükümlerinden yararlanılmak suretiyle, hesaplanan bedel*" olduğu düzenlenmiştir.

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere vergi değeri uygulamasında gayrimenkuller için rayiç bedel esas alınmıştır. Ancak iktisadi işletmeye dâhil bina ve arazilerin maliyet bedelinin bilinmemesi halinde vergi değeri, değerleme ölçüsü olarak kullanılabilir (Küçük, 2018, s. 55).

2.1.4.3.9. Alış bedeli ile değerleme

Bazı varlıkların değerlemesinde kullanılan alış bedeli değerleme ölçütü, 7338 sayılı Kanunun 28'inci maddesiyle 26.10.2021 tarihinde VUK'a eklenerek tanımlanmıştır. "Alış bedeli, bir iktisadi kıymetin satın alma bedelidir. İktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi ile ilgili diğer giderler alış bedeline dâhil değildir" (VUK, md. 268/A).

VUK'un 279'uncu maddesinde "*hisse senetleri ile fon portföyünün en az %51'i Türkiye'de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgeleri*"nin alış bedeliyle değerleneceği düzenlemesi yer almaktadır. Söz konusu menkul kıymetlerin döviz cinsinden borçlanılarak ya da kredi ile alınması durumunda ortaya çıkan kur farkı, faiz, komisyon ve benzeri masraflar alış bedeline dâhil edilmeyecek; alış bedeline dâhil edilmeyen bu ödemeler tahakkuk ettikleri dönemde gider kaydedilecektir (Ergin, 2016, s. 17).

2.1.4.4. TFRS/TMS/TTK ve VUK değerleme hükümleri karşılaştırması

Varlık ve kaynakların ilk kez muhasebeleştirilmesinde ve izleyen dönemlerde finansal tablolarda gösterilmesinde esas alınacak parasal değerin belirlenmesini konu edinen değerleme, doğrudan doğruya işletme dönem karını etkileyen bir süreci ifade eder. Uluslararası standartlar çerçevesinde yapılan düzenlemeler doğrultusunda değerlemedeki amaç, işletmelerin finansal durumlarının ve buna bağlı olarak faaliyet sonuçlarının gerçeğe uygun bir şekilde tespit edilmesi iken (Duman ve Yücenurşen, 2017, s. 1310); vergi mevzuatı açısından amaç, vergi matrahının belirlenmesine yönelik iktisadi kıymet bedellerinin tespit edilmesidir (Küçük, 2018, s. 47).

VUK'daki değerleme hükümlerinin vergi alacağının tespit edilmesini amaçlaması; TMS/TFRS'nin ise finansal tablolardaki iktisadi kıymetlerin güncel ve gerçeğe uygun değerleri üzerinden sunumunu amaçlaması nedeniyle TMS/TFR ve VUK arasında değerleme ölçütleri açısından farklılıklar bulunmaktadır (Ergin, 2016, s. 20). Aşağıdaki tabloda (Tablo 2.1.) standartlar ile VUK'daki değerleme hükümlerinin karşılaştırması yer almaktadır.

Tablo 2.1. *TFRS/TMS/TTK ve VUK değerleme hükümleri karşılaştırması*

Varlık Türü	**VUK Değerleme Hükümleri**	**TFRS/TMS/TTK Değerleme Hükümleri**
Alacaklar	***Reeskont, mukayyet değer*** *"Alacaklar mukayyet değerleriyle değerlenir. Mevduat veya kredi sözleşmelerine dayalı alacaklar değerleme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınır." (VUK md. 281)*	*"İtfa edilmiş maliyet bedeli" ile değerlenir.*
Borçlar	***Reeskont, Mukayyet değer*** *"Borçlar mukayyet değerleriyle değerlenir. Mevduat veya kredi sözleşmelerine dayalı borçlar değerleme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınır." (VUK md. 285)*	*"İtfa edilmiş maliyet bedeli" değerlenir.*
Çekler (Alınan ve Verilen)	***İtibari değer*** *ile değerlenir.*	*"İtfa edilmiş maliyet bedeli" ile değerlenir.*
Kasa (Türk Lirası)	***İtibari değer*** *"Kasa mevcutları itibari kıymetleriyle değerlenir." (VUK md. 284)*	*"Gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılarak itibari değer"* ile değerlenir.
Kasa (Yabancı Para)	***Borsa rayici*** *"Yabancı paralar borsa rayici ile değerlenir. Borsa rayicinin takarrüründe muvazaa olduğu anlaşılırsa bu rayiç yerine alış bedeli esas alınır. Yabancı paranın borsada rayici yoksa değerlemeye uygulanacak kur HMB tarafından tespit olunur." (VUK md. 280)*	*"Gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılarak dönem sonu kuru"* ile değerlenir.

Tablo 2.1. (Devam) *TFRS/TMS/TTK ve VUK değerleme hükümleri karşılaştırması*

Varlık Türü	VUK Değerleme Hükümleri	TFRS/TMS/TTK Değerleme Hükümleri
Kıdem Tazminatı Karşılığı	***Mukayyet değer*** *"Karşılıklar mukayyet değerleriyle pasifleştirilmek suretiyle değerlenir." (VUK md. 288)*	*"Bugünkü değer"* ile değerlenir.
Maddi Duran Varlıklar	***Maliyet bedeli*** *"İktisadi işletmelere dâhil bilumum gayrimenkuller maliyet bedelleri ile değerlenir". (VUK md. 273)* *"Alet, edevat, mefruşat ve demirbaş eşya maliyet bedeli ile değerlenir". (VUK md. 273)*	*"Maliyet bedelinden varsa birikmiş amortismanlar ile birikmiş değer düşüklüğü zararı çıkartılarak"* değerlenir.
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	***Maliyet bedeli*** *"İktisadi işletmelere dâhil bilumum gayrimenkuller maliyet bedelleri ile değerlenir. Gayri maddi haklar da gayrimenkuller gibi değerlenir." (VUK md. 269)*	*"Maliyet bedelinden varsa birikmiş amortismanlar ile birikmiş değer düşüklüğü zararı çıkartılarak"* değerlenir.
Şüpheli Alacaklar	***Tasarruf değeri*** *"Şüpheli alacaklar için değerleme gününün tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayrılabilir." (VUK md. 323)* *(İhtiyaridir.)*	*"Doğrudan giderleştirilir."* *(Zorunludur.)*
Menkul Kıymetler	***Maliyet bedeli, borsa rayici ve alış bedeli*** *"Hisse senetleri ile fon portföyünün en az %51'i Türkiye'de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan **yatırım fonu katılma belgeleri, alış bedeli** ile Bunlar dışında kalan her türlü **menkul kıymet, borsa rayici** ile değerlenir. Ancak borsa rayici bulunmayan, getirisi ihraç edenin kâr ve zararına bağlı olarak doğan ve değerleme günü itibarıyla hesaplanması mümkün olmayan **menkul kıymetler, alış bedeli** ile değerlenir." (VUK md. 279)*	*"Etkin faiz oranı kullanılarak itfa edilmiş maliyet bedeli"* ile değerlenir.
Stoklar	***Maliyet bedeli ve emsal bedel*** *"Emtia, maliyet bedeliyle değerlenir. Emtianın maliyet bedeline nazaran değerleme günündeki satış bedelleri %10 ve daha fazla bir düşüklük gösterdiği hallerde mükellef, maliyet bedeli yerine 267'nci maddenin ikinci sırasındaki usul hariç olmak üzere, emsal bedeli ölçüsünü tatbik edebilir. Bu hüküm 275'inci maddede yazılı mamuller için de uygulanabilir." (VUK md. 262)*	*"Maliyet ya da net gerçekleşebilir değerden düşük olanı"* ile değerlenir.
Vergi Karşılığı	***Mukayyet değer*** *"Karşılıklar mukayyet değerleriyle pasifleştirilmek suretiyle değerlenir." (VUK md. 288)* *(İhtiyaridir.)*	*"Aktüeryal hesapla giderleştirilir."* *(Zorunludur)*

Kaynak: (VUK; Duman ve Yücenurşen, 2017)

Vergi mevzuatı ile standartlar arasındaki değerleme farklıkları bir bütün olarak incelendiğinde (Duman ve Yücenurşen, 2017, s. 1323);

- VUK'da kıymetler spesifik olarak belirtilmiş ve tek tek nasıl değerleneceği açıklanmıştır. Ancak standartlarda kıymetler, ilgili grup açısından değerlemeye tabi tutulmuştur.
- Standartlar, varlık ve yükümlülüklerin gerçek değeri üzerinden değerlenmesi yoluyla, işletmelerin finansal durumunu gerçeğe ve ihtiyaca uygun olarak sunmayı amaçlarken; VUK'da varlık ve yükümlülüklerin maliyet bedeliyle muhasebeleştirilmesi yeterli görülmüştür.
- VUK'da finansal nitelikli işlem gerçekleşmeden karşılık ayrılmasına izin verilmezken; standartlarda işletmelerin bazı olumsuz durum varsayımlarına karşılık ayrılmasına izin verilmektedir.
- Satandartlarda, dönemsellik ilkesine sıkı sıkıya bağlı kalınmakta ve dönemsel tahakkuka önem verilmekteyken; VUK uygulamalarında kimi zaman dönemsellik ilkesinden ayrıldığı görülmektedir.
- Standartlarda varlık, kaynak, gider ve gelir tanımları VUK'a göre farklılık gösterdiği için, VUK düzenlemelerine göre varlık olarak kabul edilen bazı değerler, standartlar uyarınca değerlemeye tabi tutulmaksızın giderleştirilebilmektedir.

Standartlarda ve vergi mevzuatında birbirinden farklı değerleme ölçülerinin kullanılması işletme kârlılığının gerçek değerinin tespitini güçleştirmekte ve bu durum da ticari kazancın gerçekliğine etki etmektedir. VUK ve TMS/TFRS'lerin farklı değerleme ölçüleri belirlemesi nedeniyle, hazırlanmış olan finansal tablolar her iki uygulama açısından farklı sonuçlar vermektedir. VUK'a göre finansal tablolarını hazırlamış olan işletmeler, bu finansal tablolarını TMS/ TFRS'ye göre tekrardan düzenlediklerinde, birçok muhasebe kaydını da yeniden düzeltmek zorunda kalmaktadırlar. Bu durum, işletmelerin varlık ve yükümlüklerinin, defter değerlerinin finansal tablolarda farklı tutarlarda sunulmasına neden olmaktadır (Yücel, 2017, s. 88). TMS'ye göre oluşturulan finansal tablolar, VUK'a göre oluşturulan tablolara nazaran dinamik ve günceldir. VUK'un izin vermediği ya da katı şartlar ile kayıt oluşturmasına izin verdiği işlemlerin TMS'ye göre oluşturulması, işletme kaynak ve varlıklarının oluşturduğu riskleri daha net ortaya koymakta ve fırsatların daha belirgin şekilde görülmesini sağlamaktadır (Baskan ve Tunç, 2021, s. 124).

Bir varlığın veya borcun gerçek değerinin tespitinde ekonomik değişimlerin güncel bir şekilde dikkate alınarak zamanın ruhunu yakalayabilmesi gerekmektedir. Nitekim yukarıdaki açıklamalar bir bütün olarak değerlendirildiğinde varlık ve borçlara ilişkin standartlarda ortaya konulan değerleme ölçülerinin VUK doğrultusunda ortaya konulan ölçümlere göre daha kapsamlı ve zamanın ruhuna daha uygun olduğu anlaşılmaktadır. Bu nedenle, VUK düzenlemelerinin standartlara uygun olması hem küresel sisteme entegrasyonun sağlanması hem de ticari kazanç vergilemesinde gerçekliğin sağlanması bakımından önem arz etmektedir.

2.1.4.5. Enflasyon düzeltmesi ve yeniden değerleme

Enflasyon, en genel ifadesi ile fiyatlar genel seviyesinde meydana gelen sürekli artışlardır. Dolayısıyla sadece bazı mallardaki fiyat artışlarının sürekliliği veya tüm mallarda tek seferlik fiyat artışları enflasyon olarak nitelendirilemez (TCMB, 2004, s. 3). Enflasyondan bahsedilebilmesi için, fiyatlar genel seviyesinde sürekli bir atışın meydana gelmesi ve satın alma gücünde azalmanın olması gerekir. Mal ve hizmetlere olan talebin üretilenden fazla olması, girdi maliyetlerinin artması ve enflasyonun artacağına dair beklenti, enflasyonun oluşmasına neden olan unsurlardır (TCMB, 2004, s. 5).

Her şeyin fiyatının sürekli ve orantısız arttığı yüksek enflasyon dönemlerinde hem bireyler hem de işletmeler açısından fiyat algılamaları güçleşir ve belirsizlikler ortaya çıkar. Enflasyon, belirsizliği artırarak bireylerin yatırım ve üretim kararlarının sağlıklı bir şekilde alınmasını engellemekte ve firmaların uzun vadeli plan yapmaktan kaçınmalarına neden olmaktadır. Enflasyon, bir yandan yüksek faizler nedeniyle borçlanma maliyetlerinin artmasına diğer yandan birikimlerin verimsiz alanlara yönelmesine yol açarak, yatırımları olumsuz etkilemesinin yanında; yatırımcılar ile üreticileri de yatırım ve üretim yapmaktan alıkoymaktadır (TCMB, 2004, s. 5-7).

Enflasyonist ortamlarda enflasyon muhasebesinin uygulanması da kaçınılmaz olmaktadır (Sağlam, 2000, s. 105). Zira muhasebe sisteminde enflasyondan kaynaklanan kayıp ve kazançların sonucu yansıtılmazsa işletmelerde oluşan dönem kârı veya zararı da gerçek durumu gösteremez. Bu durum da işletmelerin rasyonellikten uzaklaşarak dönem sonunda oluşan gerçek olmayan kârları dağıtmalarına; işletmelerin gerçeği yansıtmayan kazançları üzerinden vergi ödemelerine neden olarak vergilemede adaletsizliğe ve işletmelerin gerçek sermayelerinin erimesine neden olur (Çelik, 2003, s. 7). Bu nedenle vergilemede gerçekliğin sağlanabilmesi için piyasadaki reel enflasyon baz alınarak

işletme varlık ve borçlarının enflasyonda arındırılmış bir şekilde yeniden değerlenmesi önem arz etmektedir.

Para değerinin değişmediği klasik muhasebe yaklaşımında düzenlenecek mali tabloların yorumlanarak faydalı ve gerçek bir sonuca ulaşmasının zorluğu nedeniyle muhasebe raporlarının enflasyondan arındırılması gerekir (Sağlam, 2000, s. 106). Çünkü tarihi maliyet esasına dayalı muhasebe sisteminde mali tablolarda yer alan bilgiler, işletmelerin mali durumlarını ve faaliyet sonuçlarını doğru ve güvenilir olarak sunmaktan uzaktır (Sağlam, 2000, s. 105). Enflasyon düzeltmesi yapılmasındaki amaç da "*paranın satın alma gücündeki değişmeler nedeniyle gerçek durumu ifade etmeyen mali tabloların, enflasyonun etkisinden arındırılması ve böylece vergileme üzerindeki enflasyondan kaynaklanan olumsuzlukların giderilmesi amacıyla gerçek durumu ifade eder hale gelmelerini sağlamak üzere düzeltme işlemine tabi tutulmasıdır*."[117]

IASB, 29 No'lu UMS'yi kabul etmiş ve 1990 yılında yürürlüğe koymuştur. Bu standartta mali tabloların genel fiyat endekslerinin kullanılması ile düzeltilmesi istenmektedir (Sağlam, 2000, s. 107). "Yüksek enflasyonlu bir ekonominin para biriminde raporlama yapan işletmelerin finansal tablolarına uygulanması planlanan" TMS 29 standardına göre, "*cari maliyet esasına göre hazırlanmış kapsamlı gelir tablosu düzeltme öncesi, genellikle ilgili işlem ya da olayların gerçekleştiği tarihlerdeki cari maliyetleri içerdiğinden, satılan malın maliyeti ve amortisman gideri, tüketim tarihlerindeki cari maliyetlerden kaydedilmekte; satışlar ve diğer giderler gerçekleştikleri tarihlerdeki parasal tutarlara göre muhasebeleştirilmektedir*" (TMS 29, s. 3). Amortisman oranı firmanın satın aldığı varlığın nominal değerine uygulanacağı için, özellikle uzun ömürlü varlıklarda enflasyonun etkisiyle amortisman indiriminin gerçek değeri azalmış olacağından (Edizdoğan ve Çelikkaya, 2010, s. 85); "*tüm tutarların genel bir fiyat endeksi kullanılarak raporlama dönemi sonundaki cari ölçüm birimine göre düzeltilmesi gerekmektedir*" (TMS 29, s. 3). Zira yüksek enflasyonlu bir ekonomide, finansal tablolar, "*ister tarihi maliyet ister cari maliyet yaklaşımına göre hazırlanmış olsun ancak raporlama dönemi sonundaki cari ölçüm birimine (paranın satın alma gücüne) göre raporlanmaları halinde faydalı olurlar*" (TMS 29, s. 1). Bu nedenle enflasyonist ortamlarda enflasyon muhasebesinin uygulanması kaçınılmazdır.

[117]D. 4.D. 22.02.2016 T., 2015/2374 E., 2016/625 K.

2003 yılında yürürlüğe giren 5024 sayılı "*Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun*"un 2'nci maddesiyle 213 sayılı Kanunun mükerrer 298'inci maddesi "Enflasyon düzeltmesi ve yeniden değerleme oranı" başlığı ile değiştirilmiştir. VUK mükerrer 298/1'inci maddesine göre; "*kazançları bilanço esasına göre tespit edilen gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri fiyat endeksindeki artışın, içinde bulunulan dönem dâhil son üç hesap döneminde %100'den ve içinde bulunulan hesap döneminde de %10'dan fazla olması halinde mali tablolarında yer alan parasal olmayan kıymetleri enflasyon düzeltmesine tâbi tutarlar. Bu kapsamda olan mükelleflerin, geçici vergi dönemlerinin sonu itibarıyla mali tabloları düzenlemeleri ve enflasyon düzeltmesi yapmaları zorunludur.*" VUK'un "Enflasyon Düzeltmesi" hükmünün yürürlüğe girmesiyle "Yeniden Değerleme" uygulaması son bulmuş ancak düzenlemede yer alan koşullar oluşmadığından 2003 ve 2004 yılları dışında kuyumcular hariç olmak üzere enflasyon muhasebesi uygulanmamıştır. 2018 yılında ise 7144 Sayılı Kanun'un 5'inci maddesiyle VUK'a geçici 31'inci madde eklenerek yeniden değerleme imkânı tekrardan getirilmiştir (Çengel, 2021). Daha sonra 2021 yılında VUK'un mükerrer 298'inci maddesinde yapılan değişiklik ile enflasyon düzeltmesi ve yeniden değerlemeye ilişkin detaylı bir düzenleme yürürlüğe girmiştir. Söz konusu düzenlemeyle 213 sayılı Kanunun mükerrer 298'inci maddesinin başlığı "Enflasyon düzeltmesi, yeniden değerleme oranı ve yeniden değerleme" şeklinde değiştirilmiş ve ilgili maddeye yeniden değerleme ile ilgili olan (Ç) fıkrası eklenmiştir.

"*Yeniden değerleme oranı, yeniden değerleme yapılacak yılın Ekim ayında (Ekim ayı dâhil) bir önceki yılın aynı dönemine göre Devlet İstatistik Enstitüsünün Toptan Eşya Fiyatları Genel Endeksinde meydana gelen ortalama fiyat artış oranını ifade etmektedir. Bu oran Hazine ve Maliye Bakanlığınca Resmî Gazete ile ilân edilir*" (VUK, mük. md. 298/B). Yeniden değerleme, enflasyon düzeltmesi yapma şartlarının gerçekleşmediği dönemlerde uygulanır. Dolayısıyla "*tam mükellefiyete tabi ve bilanço esasına göre defter tutan gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri enflasyon düzeltmesi yapma şartlarının gerçekleşmediği hesap dönemlerinin sonu itibarıyla, bilançolarına dâhil bulunan amortismana tabi iktisadi kıymetlerini ve bunlar üzerinden ayrılmış olup bilançolarının pasifinde gösterilen amortismanları*" VUK mük. md. 298/Ç fıkrasında belirtilen şartlar doğrultusunda yeniden değerleyebileceklerdir. VUK mük. md. 298/Ç'de yer alan yeniden değerlemeye ilişkin düzenlemeler özetle şu şekildedir (7338 sayılı K., md. 31/ek [Ç]):

- "*İktisadi kıymetlerin maliyet bedellerine eklenmiş bulunan kur farkları ve kredi faizleri yeniden değerleme kapsamına girmemektedir.*"
- "*Yeniden değerlemede, iktisadi kıymetlerin ve bunlara ait amortismanların, VUK'da yer alan değerleme hükümlerine göre tespit edilen ve değerlemenin yapılacağı hesap dönemi sonu itibarıyla yasal defter kayıtlarında yer alan değerler dikkate alınır.*"
- "*İktisadi kıymetlerin tespit edilen değerleri ve bunlara ilişkin amortismanların, yeniden değerlemenin yapılacağı yıla ait olan yeniden değerleme oranı ile çarpılması suretiyle yeniden değerleme sonrası değerleri bulunur. Yapılacak değerlemede yeniden değerleme oranı olarak Devlet İstatistik Enstitüsünün Toptan Eşya Fiyatları Genel Endeksinde meydana gelen ortalama fiyat artış oranı dikkate alınır.*"
- "*Yeniden değerleme neticesinde iktisadi kıymetlerin değerinde meydana gelen değer artışı, yeniden değerlemeye tabi tutulan iktisadi kıymetlerin her birine isabet eden değer artışı ayrıntılı olarak görünecek şekilde, bilançonun pasifinde özel bir fon hesabında gösterilir.*"
- "*Yeniden değerlemeye tabi tutulanların her birine isabet eden değer artışları ile bunların hesap şekilleri amortisman kayıtlarında ayrıntılı olarak gösterilir.*"
- "*Yeniden değerlemenin herhangi bir yıl yapılmamasından veya değerleme oranının düşük uygulanmasından dolayı daha sonraki yıllarda geçmiş dönemlere ilişkin yeniden değerleme yapılamaz.*"

Enflasyon düzeltmesine ilişkin şartların oluştuğu dönemlerde, yeniden değerleme yapılmaz. Ancak enflasyon düzeltmesine ilişkin şartların oluşmadığı ilk hesap döneminden itibaren, yeniden değerleme uygulamasına devam olunabilir. Bu durumda iktisadi kıymetlerin yeniden değerlemesine esas değerler olarak, enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş son bilançoda yer alan değerler dikkate alınır (7338 sayılı K., md. 31/ek [Ç]).

2.1.4.6. Paranın zaman değeri

Para akışlarının farklı zaman noktalarında olmasından kaynaklı olarak karşımıza çıkan paranın zaman değeri kavramı, farklı zaman noktalarında alınan/alınacak olan veya verilen/verilecek olan (alacak ve borçlarda) aynı miktardaki paranın aynı değerde olmayacağı varsayımına dayanır. Çünkü alınan ya da verilen paranın o günkü kullanım

hakkından vazgeçilmesinin bir bedeli olmalıdır ve paranın zaman değerinden doğan bu bedel, faiz olarak da adlandırılmaktadır (Aydın, Başar ve Coşkun, 2011, s. 35).

Paranın zaman değeri, potansiyel getiri kapasitesi nedeniyle belli tutardaki paranın bugünkü değerinin gelecekte yine aynı nominal tutardaki paradan daha değerli olmasıdır (Arı, 2021, s. 206). Başka bir ifade ile paranın zaman değeri, elinde parası, birikimi olanların, bu paranın veya birikimin kullanım hakkını tercih edilen kullanım süresi boyunca bir başkasına devretmesinin karşılığıdır. Paranın bekleme süresi ile ilgili olan paranın zaman değeri, faiz kavramı ile ifade edilmektedir (İslamoğlu vd., 2015, s. 18). Paranın zaman değeri şu şekilde formüle edilebilmektedir (Arı, 2021, s. 206):

$$Paranın\ bugünkü\ değeri = \frac{\text{Paranın gelecekteki değeri}}{(1 + \text{Dönem faizi oranı})^{dönem\ sayısı}}$$

Faiz oranı; enflasyon oranı, döviz kuru, para arzı, büyüme gibi makroekonomik değişkenlerle etkileşim halinde olan dinamik bir makroekonomik değişkendir (İslamoğlu vd., 2015, s. 18). Bu nedenle zaman tercihinden doğan paranın zaman değeri, sadece enflasyon nedeniyle para değerinde meydana gelen değişim ile sınırlandırılamamaktadır. Çünkü enflasyon olmasa da paranın zaman değeri vardır. Dolayısıyla enflasyon sıfır bile olsa, zaman tercihini yansıtan bir bedelin olması gerekir (Aydın, Başar ve Coşkun, 2011, s. 35).

Dönem sonu envanterinde sayım sonucu bulunan varlık ve kaynaklar ile bilanço kalemlerindeki alacak ve borçların değerlemesi gerekmektedir (Sağlam ve Şengel, 2016, s. 16). İşletmeler, alacak ve borçlarının değerlemesi ile ilgili reeskont işlemi yapmaktadır. Değerleme işlemlerinden reeskont; alacak ve borç senetlerinin değerleme günündeki değerlerine indirgenmesi işlemidir. Çünkü değerleme gününde senedin nominal değeri, değerleme günü ile senedin vade tarihi arasındaki süreye isabet eden faizi de kapsamaktadır (Şahin, 2010, s. 33). İşletmeler, alacaklarını ve borçlarını mukayyet değerlerinden değerleme gününün kıymetine indirgerken paranın zaman değerini, senedin vadesi ve faiz oranını dikkate almak suretiyle hesaplayarak ve bu suretle hesaplanan faizi de vergi matrahının tespitinde dikkate alıp söz konusu meblağları senetlerin mukayyet değerlerinden indirgeyerek, değerleme günündeki tasarruf değerleri (net bugünkü değerleri) ile bilançolarda sunmaktadır (Demir, 2010, s. 23). Böylelikle reeskont işlemi ile faiz miktarı tespit edilmekte; tespit edilen miktar, kurumların mali kârlarının hesaplanmasında göz önüne alındığından, mükelleflerin vergi matrahları

böylece bir çeşit gelecek dönemlerini ilgilendiren gelir ve giderlerinden arındırılmış olmaktadır (Şahin, 2010, s. 33).

2.1.5. Amortisman uygulaması

İşletme esas faaliyeti ile ilgili olan her bir iktisadi kıymetin belirli bir kullanım ömrü bulunmaktadır. Vergilendirmede gerçekliğin sağlanabilmesi için işletmenin vergiye tabi gelirinin ortaya konabilmesi açısından bu iktisadi kıymetlerin maliyetinin de gider olarak işletme kârından indirilebilmesi gerekir. Fakat belirli bir kullanım ömrünü aşan iktisadi kıymetlerin elde edilmesi için yapılan harcamalar vergi matrahının tespitinde tek seferde giderleştirilememekte; bunların giderleştirilmesi de iktisadi kıymetin ömrü ile orantılı olarak yıllara yaygın bir şekilde yapılabilmektedir. Bu giderleştirmenin ne şekilde yapılacağı konusunda hem VUK ve bu doğrultuda uygulamaya yön veren MSUGT, hem de TMS/TFRS'lerde düzenlemeler mevcuttur. Söz konusu bu düzenlemelerde amortisman ayırma yöntemlerinde farklılıklar bulunmaktadır.

Amortisman, bir işletmeye ait maddi ve maddi olmayan varlıkların işletmede uzun yıllar kullanılması nedeniyle aşınma, yıpranma ve eskime gibi nedenlerle uğradığı kayıpların hesaplanarak dönem kârlarından düşülmesi ve bu şekilde ilgili varlığın yeniden elde edilebilmesi için fon oluşturulması işlemini ifade etmektedir (Gökçen, 2015, s. 85). Amortisman, iktisadi kıymetin ekonomik ömrü süresince yani işletme için faydalı olabileceği öngörülen zaman aralığında yıllar itibarıyla hesaplanıp ve yine her yıla düşen, hesaplanan amortisman miktarının ilgili olduğu dönemde gider olarak gösterilmesidir (Kıldiş, 2009, s. 76). Amortisman, bir varlığın, bir borcun ve bir duran varlığın bölümlere ayrılarak azar azar bitirilmesi, sona erdirilmesi ve ödenmesi olmak üzere temelde üç anlamı kapsamaktadır (Çam, 2014, s. 11).

Amortisman konusu, VUK'da geniş bir şekilde düzenleme alanı bulmuştur. Aynı zamanda MSUGT'de de amortisman ayırma teknikleri ile ilgili detaylara yer verilmiştir. VUK'un 3'üncü Kitabı değerleme başlığını taşımaktadır. 3'üncü Kitabın 3'üncü Kısmı da Amortismanlar başlığını taşımakta olup, 313'üncü madde ve devamı maddelerde amortisman konusu, ayırma yöntemleri ve sürelerine ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir. VUK'un 313'üncü maddesinde amortismanın konusu şu şekilde tanımlanmaktadır:

"*İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269'uncu madde gereğince gayrimenkul gibi*

değerlenen iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin, bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil eder". "*Değeri 2.000 TL'yi aşmayan peştemallıklar ile işletmede kullanılan ve değeri 2.000 TL'yi aşmayan alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlar amortismana tabi tutulmayarak doğrudan doğruya gider yazılabilir.*" Dolayısıyla işletmede değeri 2.000 TL'nin (2022 yılı için) üzerinde olan birden fazla yılda kullanılabilen ve "yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz kalan" gayrimenkuller ve gayrimenkul gibi değerlenen iktisadi kıymetler amortismanın konusunu oluşturmaktadır.

Kanun'da amortisman ayırma yöntemi olarak da beş yöntem düzenlenmiştir. "Arazide Amortisman" (md. 314), "Normal Amortisman" (md. 315), "Azalan Bakiyeler Usulüyle Amortisman" (mük. md. 315), "Fevkalade Amortisman" (md. 317) ve bir de bunlara ilaveten "Madenlerde Amortisman" (md. 316). Fakat esasında iki temel amortisman yöntemi bulunmaktadır; "Normal Amortisman" ve "Azalan Bakiyeler Usulüyle Amortisman (Hızlandırılmış Amortisman)", diğerleri ise özellikli durumlara yönelik amortisman yöntemleridir.

Normal amortisman ayırma yöntemi; HMB'nin tespit ve ilân edeceği oranlar üzerinden yapılmaktadır. Bakanlığın ilân edeceği oranların tespitinde "iktisadî kıymetlerin faydalı ömürleri" dikkate alınmaktadır (VUK, md. 315). Örneğin binalar için yapıldığı maddeler itibarıyla 10 ile 50 yıl arasında faydalı ömür yani kullanım ömrü belirlenmiştir. Dolayısıyla faydalı ömrü 10 yıl olan bir bina için yıllık amortisman ayırma oranı, binanın maliyet bedelinin her yıl %10'u olarak belirlenecektir. Diyelim ki 500.000 TL maliyet bedeli bulunan bir bina için her yıl ayrılacak amortisman tutarı maliyet bedelinin %10'u olan 50.000 TL olacaktır (bu açıklama diğer değişkenler sabit kabul edildiği durum için geçerlidir; yeniden değerleme, enflasyon düzeltmesi gibi durumların varlığı halinde amortisman tutarı da değişiklik göstermektedir).

Azalan bakiyeler usulüyle amortisman (hızlandırılmış amortisman) ayırma yöntemi ise bilanço esasına göre defter tutan mükelleflere yönelik bir düzenlemedir. Bilanço esasına göre defter tutan mükellefler diledikleri takdirde bu yöntemi de kullanarak amortisman ayırabileceklerdir. "Bu usulde amortisman oranı %50'yi geçmemek üzere normal amortisman oranının iki katı olarak uygulanmaktadır. Amortisman süresi ise normal amortisman oranlarına göre hesaplanmaktadır" (VUK, mük. md. 315). Yani iktisadi kıymetin faydalı ömrü 10 yıl ve normal amortisman ayırma yöntemine göre de

her yıl %10 olarak uygulanacaksa hızlandırılmış amortismanda da bu süre yine 10 yıl olarak uygulanacak olup, ilk yıl toplam tutar üzerinden %20; sonraki yıllarda da kalan tutarın %20'si şeklinde devam edecek ve en son kalan tutar da son yılda giderleştirilip yok edilecektir.

Normal amortisman ayırma yöntemi işletme hesabı esası ve bilanço esasında gelirini tespit eden mükelleflerin tamamınca uygulanabilmekte iken; hızlandırılmış amortisman ayırma yöntemi sadece bilanço esasında gelirini tespit eden mükelleflerin istemeleri halinde seçebilecekleri bir yöntem olarak düzenlenmiştir (VUK mük. md. 315). VUK'un "Amortisman Usulünü Seçme Bakımından" başlıklı mükerrer 320'nci maddesine göre; mükellefler, normal veya hızlandırılmış amortisman yöntemlerinden yalnız birisini uygulayabileceklerdir. Eğer normal amortisman yöntemine göre amortisman ayrılmasına başlanmışsa mükellef bu usulden dönemeyecek; fakat hızlandırılmış amortisman ayırma yöntemini seçen mükellefler, daha sonra normal amortisman yöntemine geçilebileceklerdir. Amortisman uygulamasında önemli olan bir diğer durum da enflasyon düzeltmesi ve yeniden değerlemenin yapılması durumlarında, kalan bakiye değerlerin nasıl yok edileceği ile ilgilidir. VUK'un mükerrer 320'nci maddesine göre "*hızlandırılmış amortisman uygulamasında amortisman süresinin son yılına devreden bakiye değer, o yıl tamamen yok edilir*." Ancak normal amortisman uygulamasını düzenleyen 315'inci maddesinde, kalan bakiye değerlerin nasıl yok edileceğine dair benzer bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu konuya ilişkin vergi yargısına intikal eden bir uyuşmazlıkta "*davacı kurum, normal amortisman yöntemini seçmesi nedeniyle amortisman süresinin son yılında itfa edemediği bakiye değerin tamamının gider olarak dikkate alınması gerektiğini ihtirazi kayıtla verdiği kurumlar vergisi beyannamesinde belirtmiş ancak idare, sürenin son yılına devreden bakiye değerin o yıl tamamen yok edileceği ibaresinin Kanunun Normal Amortisman başlıklı 315'inci maddesinde yer almaması nedeniyle, kalan bakiye değerin son yılda tamamen yok edilemeyeceğini*" belirterek kurumun gider talebini reddetmiş ve kurum adına tahakkuk işlemini yapmıştır.[118] İlk derece mahkemesi de "*amortismana ilişkin mevzuat hükümlerinden anlaşılacağı üzere amortismana tabi değerlerin yok edilmesinin amortismanın konusunu oluşturduğu dolayısıyla amortismana tabi bir iktisadi kıymetin amortisman süresinin sonunda yok edilmesi gerektiği ve VUK'un 315'inci maddesinde*

[118]Danıştay 4. Dairesinin 26.12.2017 tarih ve 2013/3324 Esas ve 2017/9092 Karar sayılı kararı.

yer alan normal amortisman uygulamasının seçilmesi durumunda eğer yeniden değerleme ve enflasyon düzeltmesi söz konusu değilse amortisman süresinin son yılında amorti edilmeyen bir değerin kalmasının mümkün olmadığı, diğer taraftan azalan bakiyeler yöntemi seçildiğinde ise, amortisman süresinin sonunda yapılan hesaplamadan kaynaklı amorti edilmeyen kalan bir değerin kaçınılmaz olduğu dolayısıyla Kanun koyucu tarafından özellikle 213 sayılı Kanun'un Azalan Bakiyeler Usulüyle Amortisman başlıklı mükerrer 315'inci maddesinin son fıkrasına kalan bakiye değerin tamamen yok edileceği ibaresinin eklendiği, kalan artı değerin son yılda yok edilmeyeceğine ilişkin Kanunda bir hüküm bulunmadığı ve amortismanın genel mantığı açısından da son yılda kalan değerin indirilmesi gerektiği anlaşılmakla, ... davacı kurum adına fazladan tahakkuk ettirilen tutarda hukuka uyarlık bulunmadığı gerekçesiyle davanın kabulüne, dava konusu tutarın yasal faizi ile davacıya iadesine"[119] karar vermiştir. Danıştay 4. Dairesi de "*Kanun'da yer alan bu hükmün yalnızca azalan bakiyeler için öngörülmüş olup, kıyas yolu ile genişletilemeyeceğini; zira normal amortisman yöntemi bakımından Kanun koyucunun kasıtlı olarak sustuğunu; amortisman yöntemlerinin seçimlik olduğu ve basiretli bir mükellefin, bu seçim ile birlikte enflasyona karşı koruma tedbirlerinin sonuçlarını öngörmesi gerektiğinin aşikar olduğunu belirtmiştir*."[120] Bu nedenle normal amortisman yönteminin seçilmesi dolayısıyla amortisman süresinin son yılında itfa edilemeyen bakiye değerin tamamının gider olarak yazılmayacağına hükmetmiş ve ilk derece mahkemesi kararını bozmuştur. Katı bir yasallık ilkesinin hâkim olduğu vergi hukukunun usul hükümlerini düzenleyen vergi usul hukukunda da bu ilke, kendisini daha da ağır hissettirmektedir. Nitekim Danıştay 4. Dairesi de bu perspektifle olaya yaklaşmış ve ilk derece mahkemesinin yorumunu, genişletici yorum olarak değerlendirmiş ve bu yoruma istinaden vermiş olduğu kararı bozmuştur. Danıştay 4. Dairesi'nin kararı yerinde olmakla birlikte, ilk derece mahkemesinin olaya yaklaşımı ve getirdiği yorum göz önünde bulundurularak, kanun maddesinde bu yönde bir düzenleme yapılması vergilemede gerçekliğin sağlanması bakımından faydalı olacaktır.

TMS'deki amortisman uygulaması ise VUK ve MSUGT'nde düzenlenen amortisman uygulamasından farklılık göstermektedir. TMS 16'da "*iktisadi kıymetin yararlı ömrünün işletmenin varlıktan beklediği faydaya"* göre belirleneceği; *nitekim "işletmenin varlık yönetim politikası, varlıkların belirli bir süre ya da gelecekteki*

[119-120]D. 4. D. 26.12.2017 T., 2013/3324 E., 2017/9092 K.

ekonomik yararlarının belirli oranda tüketilmesinden sonra elden çıkarılmasını gerektirebileceği ve bu nedenle de bir varlığın yararlı ömrünün ekonomik hizmet tahmini, işletmenin benzer varlıklara ilişkin tecrübelerine dayanan bir takdir meselesi olduğu" düzenlenmiştir (TMS 16/57, s. 8). Söz konusu düzenleme ile değişen zaman ve ekonomik olgular dikkate alınmakta ve bu durum VUK'da yer alan düzenlemeye nazaran daha gerçekçi bir durum ortaya koymaktadır. Ayrıca amortisman ayırma yöntemlerinin belirlenmesi ve revizyonu da yine zamanın gereklerine uyum sağlamak bakımından ayrı bir öneme sahiptir. Nitekim TMS 16'da "*kullanılan amortisman yönteminin, varlığın gelecekteki ekonomik yararlarına ilişkin olarak işletme tarafından uygulanması beklenen tüketim modelini yansıttığı; bir varlığa uygulanan amortisman yönteminin en azından, her hesap döneminin sonunda gözden geçirilmesi gerektiği belirtilmektedir. Böylelikle iktisadi kıymetin gelecekteki ekonomik yararlarının beklenen tüketim modelinde önemli bir değişiklik olması durumunda yöntemin, değişmiş olan modeli yansıtacak şekilde değiştirileceği*" düzenlemesine yer verilmiştir (TMS 16/60-61, s. 8).

14.10.2021 tarihinde yürürlüğe giren 7338 sayılı Kanun ile amortisman süreleri konusunda da birtakım değişiklikler yapılmıştır. 7338 sayılı Kanun'un 34'üncü maddesi ile VUK'un 320'nci maddesinde yapılan değişiklik ile amortisman süresine ilişkin olarak "*dileyen mükelleflerin işletme aktifine yeni kaydedilecek iktisadi kıymetlerde amortisman işlemine, bunların kullanıma hazır olduğu tarihte başlayabileceği ve her bir hesap dönemi için kıymetin aktifte kaldığı süre kadar gün esasına göre amortisman ayırabileceği*" düzenlemesine yer verilmiştir. Bu durumda HMB tarafından tespit ve ilan edilen faydalı ömür süreleri 365 ile çarpılarak sürelerin hesaplaması yapılacaktır (7338 sayılı K., md. 34/Ek-3.fıkra). Aynı maddenin sonraki fıkrasında ise mükelleflerin, "*Hazine ve Maliye Bakanlığınca tespit ve ilan edilen faydalı ömürlerden kısa olmamak üzere amortisman süresinin, her yıl için aynı oran olmak kaydıyla, belirlemekte serbest olduğu; ancak bu sürelerin Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenen sürenin 2 katını ve 50 yılı aşamayacağı*" düzenlemesine yer verilmiştir. Ayrıca bu şekilde belirlenecek amortisman süre ve oranının izleyen dönemlerde değiştirilemeyeceği belirtilmiştir (7338 sayılı K., md. 34/Ek-4.fıkra).

TMS-16'da amortisman ayırma tekniğine ilişkin detaylı açıklamalara bakıldığında amortisman ayırma oranında ve süresinde, amortismana tabi değerin belirlenmesinde ve amortisman ayırma yöntemlerinde vergi mevzuatı ile farklılık olduğu görülmektedir.

Standartlar ile vergi mevzuatında amortisman uygulamasında ortaya çıkan farklılıklar aşağıdaki tabloda (Tablo 2.2.) gösterilmektedir.

Tablo 2.2. *Amortisman uygulama karşılaştırması*

Amortisman Uygulaması	**TMS**	**VUK**	**7338 sayılı Kanun ile getirilen düzenlemelerin etkisi**
Amortismana Tabi İktisadi Kıymetin Belirlenmesi	*"İşletmede bir yıldan veya bir faaliyet döneminden fazla kullanılması,* *Yıpranma, aşınma veya kıymetten düşmeye maruz bulunması,* *Aktife kayıtlı ve kullanıma hazır olması.* *Herhangi bir rakamsal sınırlandırma yoktur."*	*"İşletmede bir yıldan fazla kullanılması,* *Yıpranma, aşınma veya kıymetten düşmeye maruz bulunması,* *Aktife kayıtlı ve kullanıma hazır olması.* *İktisadi kıymetin değerinin belli bir tutarı aşması."*	
Amortisman Ayırma Zorunluluğu	*Zorunludur.*	*İhtiyaridir.* *"Mükellefler isterlerse amortisman ayırmayabilirler, ancak ayırmadıkları amortismanı sonraki dönemlerde de ayıramazlar."*	
Amortismana Tabi Değerin Belirlenmesi	*"Amortismana tabi değer varlığın maliyet bedelinden kalıntı değer düşüldükten sonraki tutardır."*	*"Amortismana tabi değer varlığın maliyet bedelidir."*	
Maliyetin Ölçülmesi	*"Varlığı elde ederken ortaya çıkan vade farkları, varlığın maliyetine dahil edilmediği için vade farksız tutar üzerinden amortisman ayrılmaktadır."* *"Varlığı elde etme ile ilgili finansman giderlerinin maliyete eklenmemesi gerektiği için (özellikli varlıklar hariç) finansman giderlerini içermeyen maliyet bedeli üzerinden amortisman ayrılmaktadır."*	*"Varlığı elde ederken ortaya çıkan vade farkları, varlığın maliyetine dâhil olduğu için vade farkını içeren toplam tutar üzerinden amortisman ayrılmaktadır."* *"Maddi duran varlığın elde edildiği döneme ait finansman giderlerinin maliyete eklenmesi gerektiği için amortismana konu değer her koşulda finansman giderlerini içermektedir."*	
Amortisman Ayırma Yöntemleri	*"Normal Amortisman Yöntemi,* *Azalan Bakiyeler Yöntemi ve* *Üretim Miktarı Yöntemi.* *(Azalan Bakiyeler Yönteminde amortisman oranı Normal Amortisman oranının iki katıdır. Oranın uygulanmasında herhangi bir sınırlama yoktur.)"*	*"Normal Amortisman Yöntemi,* *Azalan Bakiyeler Yöntemi ve* *İstisnai durumlarda Fevkalade Amortisman Yöntemi.* *Üretim Miktarı Yöntemi öngörülmemiştir.* *(Azalan Bakiyeler Yönteminde amortisman oranı Normal Amortisman oranının iki katıdır. Ancak bu oran hiçbir zaman %50'yi aşamaz.)"*	

Tablo 2.2. *(Devam) Amortisman uygulama karşılaştırması*

Amortisman Uygulaması	**TMS**	**VUK**	**7338 sayılı Kanun ile getirilen düzenlemelerin etkisi**
Amortisman süresi	*"Amortisman süresi faydalı ömür veya üretim miktarına göre belirlenir."* *"İktisadi kıymetin yararlı ömrü işletme yönetimi tarafından tahmin edilir."* *"Amortisman oranları işletmenin varlığın kullanılmasında elde ettiği faydayı yansıtacak şekilde belirlenmelidir."* *"Varlığın kullanım şekli değiştiğinde (vardiya sayısı artığında, kullanım yeri değiştiğinde) amortisman oranları da değiştirilmelidir."* *"Yararlı ömür yıl veya üretim birimi bazında belirlenebilmektedir."* *"Yararlı ömür ve kalıntı değer tahmini her yıl gözden geçirilerek, değişiklikler yansıtılmak zorundadır."*	*"HMB tarafından yayınlanan listedeki ekonomik ömürlere uyulması gerekmektedir."* *"Faydalı ömür sadece yıl bazında belirlenmektedir."* *"Faydalı ömür olağanüstü durumlar dışında sabittir."* *"Amortisman süresi, kıymetlerin aktife girdiği yılda başlar."*	*"Daha uzun faydalı ömürler dikkate alınarak amortisman süreleri uzatılabilir."* *"Faydalı ömür süresi gün olarak hesaplanabilir."* *"Amortisman süresi iktisadi kıymetlerin kullanıma hazır olduğu tarihte başlatılır."*
Kıst Amortisman	*"Tüm Maddi Duran Varlıklar için kıst amortisman geçerlidir."* *"Maddi duran varlık kullanılabilir hale geldiğinde amortismana başlanır ve ay kesri tam sayılır."*	*"Kıst amortisman uygulaması yalnızca Binek Otomobiller için geçerlidir."* *"Amortisman ayrılmaya Binek Otomobilin alındığı aydan başlanılır ve alındığı ay kesri tam sayılır."*	
Amortisman Yönteminde Değişiklik	*"Gelecekteki ekonomik yararların beklenen tüketim biçiminde bir değişiklik olmadıkça seçilen amortisman yöntemi değiştirilmemeli ve tutarlı olarak uygulanmalıdır."* *"Beklenen tüketim biçimi değişirse amortisman yöntemi de değiştirilebilir."*	*"Bir maddi duran varlık için Normal Amortisman Yöntemi'ne göre amortisman ayrılmaya başlandıktan sonra Azalan Bakiyeler Yöntemi'ne geçiş yapılamaz."* *"Ancak Azalan Bakiyeler Yöntemi kullanılırken Normal Amortisman Yöntemine dönülebilir."*	

Kaynak: Aytaç ve Gücenme, 2020, s. 764; 7338 Sayılı Kanun ve VUK ilgili hükümler.

Tabloda görüleceği üzere, amortismana tabi değerin belirlenmesinde, amortisman ayırma süresinde, amortisman ayırma yöntemlerinde standartlar ile vergi mevzuatı arasında farklılıklar bulunmaktadır. Özellikle ticari kazancın gerçek tutarının belirlenmesi bakımından amortismana tabi kıymetin tutarının tespiti ile faydalı ömrünün belirlenmesi önem arz etmektedir.

1994 yılından bu yana uygulanmakta olan Tekdüzen muhasebe sistemi hem muhasebe eğitimine hem de muhasebe uygulayıcılarına büyük yararlar sağlamıştır. Ancak gerek Dünyada gerek Türkiye'de yeni finansal araçların, yeni ticari alanların ve yeni sektörlerin ortaya çıkması, şirket faaliyet alanlarının uluslararası hale gelmesini sağlamıştır. Şirketlerde birleşme, bölünme ve devir işlemleri, yoğun olarak yaşanmaya başlanmış; bu durum eskiye nazaran işletmelerin gerçek finansal bilgilerini daha da önemli hale getirmiştir (Dinç ve Atabay, 2018, s. 189). Hem bu durumlar göz önüne alındığında hem de vergi matrahının doğru bir şekilde tespiti bakımından; VUK'da yer alan düzenlemelerin, TMS/TFRS'lerde ortaya konulan ilke ve esaslara nazaran geride kalmakta olduğu ve zamanın ruhunu yakalayamadığı görülmektedir. Nitekim 7338 sayılı Kanun ile yapılan düzenlemeler de hala TMS-16 Standardında yer alan gerçekçi ilkeleri yakalayamamaktadır. Dolayısıyla finansal anlamda uluslararası standardizasyonun sağlanması günümüz küresel ekonomilerinde kaçınılmaz bir gerçekliktir. İşletme finansal tablolarının küresel ölçekte standardizasyonunun sağlanması, finansal veri ve kayıtların doğru ve gerçek bir şekilde ortaya konulmasına ve işletme mali tablolarının güvenilir olmasına da yardımcı olacaktır (Çam, 2014, s. 11).

2.1.6. Vergi harcamaları

Devletin varlığını devam ettirebilmesi için birtakım faaliyetlerde bulunması ve bu faaliyetlerin yürütülmesinde de harcama yapılması gerekmektedir. Bu durumda karşımıza kamu harcaması kavramı çıkmaktadır. Kamu harcaması dar anlamda ele alındığında, devletin parasal anlamda yapmış olduğu harcamaları ifade ederken; geniş anlamda ele alındığında devletin fonksiyonlarının yerine getirilmesi için yapılan bütün iş ve işlemlerin maliyetine giren unsurların toplamını ifade etmektedir (Aksoy, 1994, s. 100-101). Geniş anlamda ele alınan kamu harcaması kavramı içerisinde yer alan konulardan biri de vergi harcamalarıdır.

Kamu harcamalarının kaynak ve gelir dağılımına yapılan etkisi bakımından yapılan kamu harcamaları sınıflandırmasında vergi harcamaları, iktisadi amaçlarla yapılan mali yardımlar kategorisinde bir transfer harcaması olarak değerlendirilmektedir (Aksoy, 1994, s. 100-109). Bu durumda vergi istisnaları ve muafiyetleri yoluyla, kamu gelirlerinin azalması söz konusu olmakta ve dolayısıyla kamu harcaması yapılmış gibi bir etki söz konusu olmaktadır (Aksoy, 1994, s. 104). 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (KMYKK)'nın 15'inci maddesinde de "*vergi muafiyeti, istisnası ve indirimleri*

ile benzeri uygulamalar nedeniyle vazgeçilen vergi gelirleri" ifadesiyle vergi harcamaları kapsamına giren düzenlemelerden bahsedilmektedir. Aynı kanunun 18'inci maddesinde de "*Merkezî yönetim bütçe kanun teklifine, Cumhurbaşkanlığı tarafından vergi muafiyeti, istisnası ve indirimleri ile benzeri uygulamalar nedeniyle vazgeçilen kamu gelirleri cetvelinin sunulması*" gerekliliği de düzenlenmektedir. Bu nedenle bütçe kanunlarının "B" cetvelleri ekinde vergi harcama kalemlerine yer verilmektedir.

Kavramsal açıdan vergi harcaması, bir vergi sistemindeki standart vergi yapısı içerisinde yer almayan düzenlemeler yoluyla sosyal, ekonomik vb. belirli amaçlara ulaşmak için devletin bazı mükelleflere ayrıcalık tanımak suretiyle alması gereken vergilerden feragat etmesi şeklinde ifade edilebilir (Özdemir, Topçuoğlu ve Kişioğlu, 2019, s. 382-383). Uluslararası kuruluşlar ve bazı gelişmiş ülkelerin vergi harcaması tanımları ise şu şekildedir:[121]

- Dünya Bankasına göre, norm veya benchmark haricinde bir indirim.
- IMF'e göre, seçici hükümler sebebiyle vazgeçilen gelir.
- OECD'ye göre, standart orandan sapmaya sebep olan vergi hükümleri.
- ABD Vergi Komitesine göre, ayrıntılı normal yapıdan sapmalar.
- Avustralya'da benchmark (var olan sistem) dışında kalanlar.
- Kanada'da detaylı olarak tanımlanan benchmark sisteminden sapmalar.

Vergi harcamaları vergi indirimi, indirimli vergi oranı, vergi istisnası, vergi mahsubu, vergi muafiyeti ve vergi ertelemeleri gibi standart vergi sisteminden sapmalar nedeniyle vazgeçilen vergi gelirlerini ifade etmek için kullanılan bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır.[122] Vergi harcamaları, sadece gelir ve/veya kurumlar vergisi bağlamında değerlendirilmemekte; aynı zamanda birçok yasada vergi harcamaları kapsamına giren düzenlemeler bulunmaktadır. En son 2016 yılı verilerine göre Türk vergi mevzuatında damga vergisi, harçlar, kurumlar vergisi, gelir vergisi, katma değer vergisi gibi birçok vergiden muaf olan yaklaşık 250 civarı vergi harcama çeşidi bulunduğu görülmektedir.[123] Bu vergi harcamalarının bir kısmı kamu kurum ve kuruluşları ile kamu yararına faaliyette bulunan vakıf ve derneklere yönelik iken; bir kısmı da özel teşebbüs sahiplerine yöneliktir.

[121-122]http-11: Hazine ve Maliye Bakanlığı (2018). 2018 yılı Vergi Harcama Raporu.
Erişim: https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/01/Vergi-Harcamalar_-Raporu-2018.pdf , s. 5-6.
[123]Hazine ve Maliye Bakanlığı (2018). EK I-6 Vergi Harcaması Olarak Değerlendirilen Temel Diğer Kanun Hükümleri, Erişim: https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/01/EK-I-6-Vergi-Harcamas_-Olarak-De_erlendirilen-Temel-Di_er-Kanun-H%C3%BCk%C3%BCmleri-11-10-016.pdf

Aşağıdaki tabloda (Tablo 2.3.) GVK, KVK, KDV, ÖTV ve diğer kanunlarda yer alan vergi harcama tahminlerinde sürekli bir atışın gözlemlendiği görülmektedir. Özellikle 2018 yılından itibaren söz konusu artışlar, 3 katın üzerinde gerçekleşmiştir.

Tablo 2.3. *Yıllara göre vergi harcama tahminleri ve bunların toplam vergi gelirleri içindeki payları (2016-2020) (TL tutarlar)*

Kanunlar	**2016**	**2017**	**2018**	**2019**	**2020**
GVK	20.493.744.275	23.110.795.419	54.249.756.561	60.953.670.228	68.035.877.172
KVK	4.448.174.768	5.016.206.686	17.654.341.086	19.835.976.286	22.140.718.370
KDVK	2.280.479.951	2.571.697.240	32.820.811.634	36.876.643.432	41.161.340.632
ÖTVK	525.112.861	592.169.774	18.862.690.711	20.708.376.665	23.114.482.950
Diğer Kanunlar	2.215.125.093	2.497.996.568	8.554.280.931	9.611.376.197	10.728.121.997
Toplam	29.962.636.948	33.788.865.686	132.141.880.923	147.986.042.808	165.180.541.121
TVGO (%)	**%6**	**%6**	**%21**	**%22**	**%20**

Kaynak: Merkezi yönetim bütçe kanunları ve eklerinden derlenmiştir. https://www.sbb.gov.tr/merkezi-yonetim-butce-kanunlari/

2016 ve 2017 yıllarında vergi gelirlerine oranla %6 civarında olan vergi harcama tahminleri 2018 yılından itibaren %21 dolaylarında belirlenmiştir. OECD ülkelerinde ise bu oran %30 dolaylarındadır (Özdemir, Topçuoğlu ve Kişioğlu, 2019, s. 391). Vergi türleri itibarıyla yapılan vergi harcama tahminlerinde en fazla vergi harcamasının gelir vergisinde olduğu görülmektedir. 2016 ve 2017 yıllarında kurumlar vergisi ikinci sırada yer alırken 2018 yılı itibarıyla KDV, ikinci sıraya geçmiştir. Üçüncü sırada ise kurumlar vergisi ve onu ÖTV takip etmiştir.

Ticari kazanç özelinde vergilemede gerçekliği etkileyen vergi harcamalarının GVK, KVK ve KDVK kapsamına giren ve özel teşebbüslere yönelik olan düzenlemeleri; istisnalar, muafiyetler, yatırım indirimleri ve AR-GE ve tasarım indirimi uygulamalarıdır.

İstisnalar, vergi kanunlarında esasen vergilendirilmesi gereken belirli bir takım vergi konularının kısmen veya tamamen, devamlı ya da geçici bir şekilde vergi dışında bırakılmasını ifade eder (Kaneti, 1989, s. 44). Muafiyetler ise vergi kanunlarında esas itibarıyla kendileri için vergi borcu doğması öngörülmüş olmasına rağmen belirli kişi veya grupların yasal düzenlemelerle tam veya kısmi, devamlı veya geçici veya şarta bağlı olarak mükellefiyetten veya vergiden ayrık tutulmasını ifade eder (Kaneti, 1989, s. 50). Çok genel bir ifadeyle, istisna vergi konusunun vergilendirme dışında bırakılmasını; muafiyet ise vergi mükellefinin vergilendirme dışında bırakılmasını ifade etmektedir.

Yatırım indirimi, yatırımcının yapacağı yatırımın belli bir oranının vergi matrahından düşülmesini ifade eder (Herekman, 1989, s. 183). 5746 sayılı Kanun'da yapılan tanıma göre Araştırma ve geliştirme faaliyeti (Ar-Ge), "*kültür, insan ve toplumun bilgisinden oluşan bilgi dağarcığının artırılması ve bunun yeni süreç, sistem ve uygulamalar tasarlamak üzere kullanılması için sistematik bir temelde yürütülen yaratıcı çalışmaları, çevre uyumlu ürün tasarımı veya yazılım faaliyetleri ile alanında bilimsel ve teknolojik gelişme sağlayan, bilimsel ve teknolojik bir belirsizliğe odaklanan, çıktıları özgün, deneysel, bilimsel ve teknik içerik taşıyan faaliyetleri*" ifade etmektedir (5746 sayılı "Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun", md. 2/a.). Ar-ge, bir takım bilimsel, deneysel veya teknik analizler ile işletmelerin faaliyetlerine yönelik ortaya konulacak yaratıcı çalışmalar/fikirler olarak ifade edilebilir. Bunlara yönelik harcamalar da literatürde Ar-ge harcamaları olarak ifade edilmektedir.

Vergi harcamaları, tahsilinden vazgeçilen vergiler aracılığıyla, kamu ekonomisinden özel ekonomiye bir fon transferini ifade eder. Bir kamu harcaması olan vergi harcaması, Devlet açısından gelirde bir kayıp olarak görülürken, mükellefler açısından vergi yükümlülüklerindeki azalma olarak değerlendirilmektedir (Tekin ve Sökmen Gürçam, 2015, s. 140). Birçok vergi kanununda özellikle GVK, KVK ve KDVK'da vergi harcamalarına ilişkin düzenlemeler mevcuttur. Bu düzenlemelerin amacına hizmet edebilmesi için öncelikle kamu kesiminden özel kesime tahsilinden vazgeçilerek aktarılan bu fonların verimli ve etkin bir şekilde uygulanması gerekir. Ayrıca vergi yükünün dengeli ve adil dağılımını bozmaması ve en nihayetinde ekonomiye getirisinin tahsilinden vazgeçilen vergi tutarlarından daha yüksek olması gerekir. Zira Anayasa'nın 73'üncü maddesinde düzenlenen mali güce göre vergilendirme ilkesi, vergi yükünün dengeli ve adil dağılımının teminatıdır. Vergi harcamaları, sosyal refah devletinin planlı kalkınmayı geliştirme hedefiyle ilgili olduğundan kural olarak anayasadaki mali güç ilkesi ile çelişmemektedir (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2018, s. 59). Ancak vergi harcamalarından daha çok yüksek gelirli kesimlerin yararlanması halinde, mali güce göre vergilendirme ilkesine aykırılık söz konusu olur. Bunun için öncelikli sektörler ve faaliyet alanlarının doğru bir şekilde belirlenmesi ve bunun şeffaf bir süreçle yönetilmesi gerekmektedir.

Vergi harcamaları içerisinde özellikle kurum kazançlarına tanınan istisna, muafiyet, yatırım indirimi ve AR-GE harcamaları, ticari kâr ile mali kâr ayrımına sebebiyet veren

unsurlar olarak karşımıza çıkmaktadır. İşletmeler, yasada kendilerine tanınan istisna ve indirimlerden yararlanarak ticari kazancını daha düşük gösterebilme imkânına sahip olmaktadırlar. Nasıl ki kanunen kabul edilmeyen giderler, işletmelerin mali kârlarını artırıyorsa; vergi harcamaları da işletmelerin mali kârlarını azaltmaktadır. Gerek kanunen kabul edilmeyen giderler gerek vergi harcamaları, her ne kadar yasal düzenlemeler doğrultusunda uygulanmaktaysa da bunların günümüz koşullarına uygun olarak revize edilebilmesi de gerekmektedir. Aksi takdirde bu tür uygulamalar, vergi yükünün dengeli dağılımını olumsuz etkileyerek gerçek vergi ödeme gücünün doğru bir şekilde kavranmasına engel olabilecektir. Dolayısıyla amacı doğrultusunda kullanılmayan vergi harcamaları, vergi adaletini olumsuz etkileyecek bir durum olarak vergilendirmede gerçeklik ilkesinin sağlanmasına engel olan bir sorun olarak karşımıza çıkabilecektir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. TİCARİ KAZANCIN VERGİLENDİRİLMESİNDE GERÇEKLİĞİ ETKİLEYEN FAKTÖRLERE YÖNELİK AMPİRİK ÇALIŞMA

Çalışmanın bu bölümü karma analizin yapılacağı uygulama bölümü olarak planlanmaktadır. Araştırmanın literatürü, deseni, amacı, kapsamı, örneklemi ve bulgularına yer verilecek olan bu bölümün ilk aşamasında nicel veri analizi; ikinci aşamasında ise nitel veri analizi yapılacaktır. Bu kapsamda, çalışmanın birinci bölümünde teorik çerçevede ele alınan ve işletmelerin uluslararası standartlar ile ulusal mevzuat farklılığından kaynaklanan ticari kâr ile mali kâr arasındaki sürekli ve geçici farklılık nedenleri; finansal tablolar, yargı kararları ve özelgeler üzerinden tespit edilecektir. Bu nedenle uluslararası raporlama standartları çerçevesinde finansal tablolarını hazırlamak zorunda olan ve sonra da bunları vergi mevzuatındaki düzenlemelere göre hazırlayan işletmelerin (bağımsız denetime tabi – BIST 100 endeksinde yer alan işletmelerin) 2016-2020 yılları arasındaki bağımsız denetim raporlarında yer alan finansal tabloları ile 2016-2020 yılları arasında karara bağlanan uyuşmazlıklar ve yine bu yıllarda yayımlanan özelgeler üzerinde SPSS ve MAXQDA programları kullanılarak analiz yapılmıştır. Ticari kazancın vergilendirilmesinde gerçekliğin sağlanmasında karşılaşılan sorunlar ve bunlara yönelik çözüm önerileri geliştirilmesinin amaçlandığı çalışmanın bu bölümünde; araştırmanın literatürü, araştırma deseni, araştırmanın nicel aşaması, araştırmanın nitel aşaması ve bulguların yorumlanmasına yer verilmiştir.

3.1. Araştırmanın Literatürü

Ekonomik ve sosyal politikaların bir aracı olarak kullanılan vergilendirmenin temel amacı önemli ölçüde kamuya gelir sağlamaktır. Bu nedenle devlet gelir artırıcı politikalar izlerken işletmeler de ticari kârlarını maksimize etmenin yollarını arar. Bu durum çoğu zaman bir menfaat çatışmasına neden olur. Bu nedenle vergilendirilecek değerin tespiti hem işletmeler hem de vergi yönetimi açısından önemli bir konuma sahiptir. Bir vergilendirme sisteminin hukuksal düzlemde etkin bir biçimde işleyebilmesi için şirket muhasebesinde (her zaman mümkün olmayabilecek) bir netliğin olması gerekmektedir (James, 2009, s.4). Bu gerekliliğin üzerinde sık durulmasına rağmen, söz konusu duruma yönelik ulusal veya uluslararası bağlamda belirsizliklerin olduğunu gerek teoride gerek pratikte vergilendirmede tam anlamıyla bir fikir birliğinin sağlanamadığını ifade etmek mümkündür.

Gerek ulusal gerekse de uluslararası çalışmalarda spesifik olarak ticari kazanç vergilemesinde gerçekliğin sağlanmasında karşılaşılan sorunların tespitine yönelik çalışma yok denecek kadar azdır. Öyle ki vergilendirmenin kavramsal, hukuksal, ekonomik ve finansal yönlerini bir bütün olarak ele alıp bir de ampirik bir çalışma ile durumun ortaya konulduğu çalışma ile karşılaşılmamıştır. Bu yönüyle çalışmamız alanında yapılmış özgün bir çalışma olarak ilklerden biri olmaya adaydır. Her ne kadar doğrudan çalışmamız ile bire bir benzer uygulamalar olmasa da ekonomik bir olgu olan vergilendirme ve gerek hayatın gerekse de vergilendirmenin vazgeçilmez bir tamamlayıcısı olan muhasebe ile ilgili ampirik çalışmalar bulunmaktadır. Biz de burada bu çalışmalardan konumuz ve yaptığımız ampirik çalışma ile doğrudan veya dolaylı olarak bağlantılı olabilecek veya benzerlik gösteren çalışma örneklerine yer vereceğiz.

Ticari kazanç, ticari kâr, mali kâr ve vergilendirilebilir gelirin tespitine yönelik yapılan yabancı literatür taramasında çok sayıda yapılmış çalışmalar ile karşılaşılmıştır. Bu çalışmaların önemli bir kısmı, kavramsal çalışmalardan oluşmaktadır. Araştırmacıların sıklıkla üzerinde durduğu konuların, sermaye gelirlerinin vergilendirilmesi (Munnel, 1992); çokuluslu şirketlerin vergilendirilmesinde kaynak temelli vergilendirme (Green, 1993); kurumlar vergisi dinamikleri (Kari ve Ropponen, 2014); Avrupa Birliği'nde kurum gelirlerinin vergilendirilmesi (Devereux, 2004; Cnossen, 2018); vergilendirilebilir gelir kaynakları (Kim ve Kim, 2017); muhasebe kârı ile vergilendirilebilir gelir arasındaki ilişki – Polonya'daki şirketlere dayalı kanıtlar (Leszczyłowska, 2014); vergilendirilebilir gelir ile finansal muhasebe geliri arasındaki optimal ilişki (Shaviro, 2008); Anglo-Sakson ülkelerinde vergi ve muhasebe kuralları ilişkisi (Porcano ve Tran, 1998); vergilendirilebilir gelir, gelecekteki kazançlar ve öz sermaye değerleri (Lev ve Nissim, 2004); finansal raporlama ve analiz (Revsine, Collins, ve Johnson, 2002); vergi ve finansal raporlama arasındaki bağlantılarda uluslararası farklılıklar (Lamb, Nobes ve Roberts, 1998); bir firmanın mali tablolarından vergilendirilebilir gelir hakkında çıkarımlar (Hanlon, 2003); kârın vergilendirilmesi konusunda muhasebe sonucu ile vergi sonucu ilişkisi (Mihaela-Nicoleta, 2017); performans ölçüsü olarak vergilendirilebilir gelir (Ayers, Jiang ve Laplante, 2009) gibi örnekleri arttırılabilecek konular olduğu dikkat çekmektedir. Ancak vergilendirmedeki sorunlar üzerinde duran ve bunlara çözüm önerileri sunmaya ilişkin kapsamlı ampirik araştırmaların sınırlı olduğu da söylenebilir (Agundez-Garcia, 2006).

Kim ve Kim (2017) tarafından yürütülen ve vergilendirilebilir gelir kaynaklarının incelendiği bir araştırmada, istatistiksel paket programının sağladığı betimsel istatistikler ile Pearson Korelasyon ve regresyon analizinden yararlanılmıştır. Araştırma sonucunda, kısa dönem iç borçlanma ile nakit akış tablosunda yer alan faaliyetler arasındaki korelasyonun kurumlar üzerinde negatif yönlü anlamlı bir etkisinin olduğu; uzun dönem iç borçlanma ile nakit akış tablosunda yer alan faaliyetler arasındaki korelasyonun ise kurumlar üzerinde pozitif yönlü anlamlı bir etkisinin olduğu tespit edilmiştir.

Förster, Llena-Nozal ve Nafilyan (2014), OECD ülkelerini kapsayan ve vergilendirmenin rolüne vurgu yaptıkları araştırmada en yüksek gelirlerdeki trendlere yönlendiren unsurları gözden geçirmişlerdir. Gini katsayısı ve betimsel istatistik araçlarından yararlanılan araştırmanın sonucunda araştırmacılar, yönetimlerin bu trendleri yanıtlayabilmeleri bağlamında ellerinde marjinal oranları arttırmadan yüksek gelire sahip olanlar tarafından ödenen efektif vergilendirmeyi arttırmak, vergi uyumunu geliştirmek ve vergiden kaçınmaları azaltmak gibi çeşitli alternatifler bulunduğunun altını çizmiştir.

Kurumların vergilendirmesine yönelik gerçekleştirilen bilimsel araştırmalarda karşılaşılan en büyük güçlüklerden biri de ticari sır ve mahremiyet ilkesi gereği işletmeye ait finansal tabloların tüm yönleriyle açıklanmamasından kaynaklı ampirik veri eksikliği olduğu bilinmektedir. Veriye ulaşmanın güçlüğü nedeniyle araştırmacılar araştırmalarını alternatif yollarla gerçekleştirmektedir. Bu noktada kurumlar vergisinin nicel araştırmalara uygunluğu üzerinde bir çalışma gerçekleştiren Leszczyłowska (2014), finansal tabloların bilgi kaynağı olmaya uygunluğunu analiz eden bir çalışma gerçekleştirmiştir. Betimsel istatistik araçlarından yararlanılan araştırmada, kurumların gelir vergisi yükümlüklerini ve ertelenmiş vergilerini kâr ve zarar hesaplarında farklı biçimlerde sunması nedeniyle ilgili verilerin analiz edilmeden önce kâr-zarar hesaplarında bilgilerin düzeltilerek verilmesi gerektiği önerilmiştir.

Ticari kâr ve mali kâr farkının süreklilik göstermesinin veya kurumların rapor edilen muhasebe kârlarının vergilendirilebilir kârlarından fazla olmasının uzun yıllardır bir sorun olduğunu ifade eden Shaviro (2008), hizmet ettikleri amaç ve iki ayrı uygulama probleminin önemine dikkat çekmek üzere vergilendirilebilir kâr ve muhasebe kârı arasındaki optimal ilişkiyi sistematik bir biçimde değerlendirmiştir.

Bir firmanın finansal tablo verilerinden hareketle vergilendirilebilir gelirlere ilişkin çıkarımları ortaya koymayı amaçladığı çalışmasında Hanlon (2003), firmanın vergi

borcunu ve buna bağlı olarak mali tablolarından elde edilen vergiye tabi gelirini tahminlemede yedi temel sorunla karşılaşıldığını ortaya koymuştur. Kurumlara ait mali tablolardan yararlanılan ve basit matematiksel tekniklerin kullanıldığı araştırma sonuçlarına göre bu sorunların; çalışan hisse senedi opsiyonlarının muhasebeleştirilmesi, dönem içi vergi tahsisi, konsolidasyon, belirsiz vergi pozisyonları için rezervler, vergi kredileri, dış operasyonlar ve negatif vergilendirilebilir gelirler olduğu tespit edilmiştir.

Vergilendirilebilir gelirin bir performans ölçütü olarak ele alınıp, vergi planlaması ve kazanç kalitesi üzerindeki etkisinin incelendiği bir araştırmada Ayers, Jiang ve Lanlante (2009), COMPUSTAT veri tabanından çeşitli kurumlara ait verilerden hareketle istatistiksel analizler gerçekleştirmiştir. Betimsel istatistikler, Pearson Korelasyon ve regresyon analizlerinden yararlanılan araştırma sonucunda, vergilendirilebilir gelirin göreli açıklayıcı gücünün yöneticilerin ticari kârların raporlamasında ihtiyari uygulamaların kullanılmış olabileceği ortamlara göre önemli ölçüde daha açıklayıcı olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Kurumların vergi stratejilerine yönelik en temel girdilerden biri olan vergi planlaması doğrultusunda yapılan yatırımlara ilişkin yapılan araştırmaların sayısının yetersiz düzeyde olduğunu ifade eden Mills, Erickson ve Madew (1998), vergi planlamaları doğrultusunda yapılan yatırımları 365 büyük ölçekli şirketin verilerini inceleyerek analiz etmiştir. Analiz sonucu araştırmacılar; a) planlama maliyetleri ve kurumların küçülmesi, b) vergi planlamalarında yabancı faaliyetlerde bulunanların daha fazla yatırım yapması, c) sermaye yoğunluğu ve tüzel kişilik sayılarının vergi planlamasıyla pozitif yönde korele olması, d) envanter yoğunluğu ve kaldıracın vergi planlama maliyetleriyle ilişkisiz olması durumunu ortaya koymuştur. Araştırmacılar ayrıca Pearson Korelasyon katsayısı ve çoklu varyans analizlerinden yararlanılarak gerçekleştirdikleri analiz sonucunda, vergi planlaması doğrultusunda yapılan yatırımlar ve vergi yükümlükleri arasında negatif yönde bir ilişki olduğunu tespit etmiştir. Araştırmacılara göre vergi planlaması doğrultusunda yapılan bir birimlik ek bir yatırımın vergi borçlarında dört birimlik bir azalmaya neden olduğu savını öne sürmüştür.

Porcano ve Tran (1998) vergi kanunları ve finansal muhasebe standartları ilişkisini Anglo-Sakson ülkeleri ölçeğinde sistematik bir yaklaşımla kavramsal olarak ele almıştır. Araştırma kapsamında Amerika Birleşik Devletleri, Birleşik Krallık ve Avustralya'daki kanunların başlıca farklılaşma kaynakları belirlenmiş ve vergi kanunları ile muhasebe standartlarının uyumlaştırılması sonuçları kısaca tartışılmıştır. Araştırmacılar bu

araştırma sonucunda söz konusu ülkelerin vergi mevzuatı ile finansal muhasebe standartlarının, amaç, değerleme ölçütleri ve temel ilkeler bağlamında ayrıştığını öne sürmüştür.

Lev ve Nissim (2004), tahmini vergilendirilebilir gelirdeki öz kaynak değerleri ile gelecek kazançlardaki büyümeyi, nakit akışlarındaki artışları ve büyümedeki diğer kontrol değişkenlerine yönelik bilgileri uygulamalı bir araştırma yürüterek incelemiştir. Araştırma sonuçları vergilendirilebilir gelirin yukarıda sıralanan değişkenlerle güçlü bir ilişkiye sahip olduğunu ortaya koymuştur.

Kari ve Ropponen (2014) kurumlar vergisine yönelik genişleyen literatüre, analitik düzeyde mikro ve makro ölçekte gerçekleştirilen çalışmaları kapsama aldıkları kavramsal bir çalışma gerçekleştirmiştir. Yaptıkları çalışma sonucunda araştırmacılar, bir ülkenin kurumlar vergisi matrahı için en önemli unsurların kâr kaydırma ve yatırım kararları olduğunu öne sürmüştür.

Revsine, Collins ve Johnson (2002), ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülüklerinin gelirlerdeki kalitenin bozulmasının bir göstergesi olabileceğini öne sürmektedir. Bu anlamda araştırmacılar kurumların durumunun daha iyi anlaşılabilmesi için finansal tablo sunumlarındaki dipnotlardan faydalanmanın yararlı olabileceğini ifade etmektedir.

Vergi ve finansal raporlama arasındaki bağlantılarda uluslararası çeşitlilikler adlı teorik çalışmalarında Lamb, Nobes ve Roberts (1998) farklı ülkelerdeki vergi ve finansal raporlama esasları ve uygulamalarını inceleyerek bunlar arasındaki bağlantının kapsamına açıklık getirmek için geliştirdikleri yöntemde beş farklı ortak noktaya temas etmiştir. Araştırmacılar her birini durum olarak adlandırdığı bağlantıları şu şekilde özetlemiştir:

- Durum I: Bağlantısızlık/Kopukluk → Vergi mevzuatı ve finansal raporlama standartları arasında farklılık vardır.
- Durum II: Kimlik → Vergi mevzuatı ve finansal raporlama standartlarında benzerlik vardır.
- Durum III: Muhasebenin rehberliği → Gerek vergi gerek muhasebe amaçları için finansal muhasebe standartlarına uyulması gerekir.
- Durum IV: Verginin rehberliği → Her iki amaç için de vergi esaslarına uyulması gerekir.
- Durum V: Verginin baskınlığı → Verginin baskın olması, finansal muhasebe standartlarını etkisiz bırakmaktadır.

Araştırmacılar geliştirdikleri bu teorik sınıflandırmayı ayrıca Anglosakson ve kıta Avrupa ülkeleri arasındaki vergilendirme ve finansal raporlamaya ilişkin bağlantılar açısından farklılıkların test edilmesi amacıyla kullanmıştır. İlk olarak İngiltere ve Amerika Birleşik Devletleri'ni, ikinci örnekte ise Fransa ve Almanya'yı karşılaştıran araştırmacılar, vergi ve standartlar arasındaki kopukluğun Anglo-Sakson ülkelerinde daha fazla olduğunu tespit etmişlerdir. ABD ile İngiltere karşılaştırmasında, İngiltere'de vergi ve standartlardaki benzerliğin fazla olduğu fakat vergi mevzuatının daha baskın olduğu; Fransa ve Almanya karşılaştırmasında ise Almanya'da vergi mevzuatının finansal raporlama standartlarına göre baskınlığının daha fazla olduğu tespit edilmiştir (Lamb, Nobes ve Roberts, 1998).

Muhasebe sisteminin hemen her ülkede vergi mevzuatı ile ilgili olduğunu ifade eden Cevizovic, Lutilsky ve Remenaric (2007), Avrupa Birliği ve Hırvatistan'daki kurumsal gelir vergisi raporları ve yıllık raporlar arasındaki ilişkiyi incelemiştir. Küçük ve orta ölçekli işletmelerde vergi mevzuatının standartları domine ettiği temel hipotezinin gözler önüne serilmek istendiği çalışmada araştırmacılar, a) inşaat, b) tesis ve teçhizat, c) maddi olmayan varlıklar, d) arabalar, e) yıllık amortisman oranları, f) izin verilen amortisman oranları g) kâra uygulanan vergi oranları h) vergi olarak kabul edilmeyen harcamaların yapısı gibi çeşitli değişkenleri ele alarak matematiksel karşılaştırmalar yapmıştır. Yapılan değerlendirmeler sonucu araştırmacılar, Hırvatistan'daki durumun Almanya gibi bazı üye ülkelerdekine benzerlik göstermesine karşın vergi sistemleri ve finansal raporlamanın Avrupa Birliği'nin sistemiyle uyumlaştırılması gerektiğini ortaya koymuştur. Araştırmacılar, temel problemin vergi sisteminin uyumlaştırılması olduğunu vurgulamıştır.

Vergi minimizasyonunun kârlılığı arttırması yönüyle dış sermaye ihtiyacının düşürülmesine katkı sağlayan bir finansal strateji olduğunu ifade eden Mohamed (2020), doktora çalışmasında kurumsal yönetimin Londra borsası endeksinde yer alan en büyük 350 kurum olan FTSE 350 üzerindeki düzenleyici etkisinde vergi minimizasyonu ve firma değerine yönelik bir çalışma gerçekleştirmiştir. Vergi minimizasyonuna açıklık getirmek amacıyla araştırmacı iki temel probleme yanıt aramıştır. Bunlardan ilki, farklı vergi minimizasyon teknikleri arasında vergi minimizasyonu ile firma değeri arasındaki ilişkinin nasıl değişkenlik göstereceği; diğer problem ise kurumsal yönetim mekanizmalarının vergi minimizasyon düzeyini ve sonuç olarak firma değerini etkileyip etkilemeyeceğidir. Araştırma sonucunda, her bir endeksin farklı özelliklere ve algılara

bağlı olarak farklı çıktılara sahip olmaları nedeniyle eğilimleri anlayabilmek amacıyla bunların ayrı ayrı değerlendirilmesi gerektiğine dikkat çekilmiştir.

Păunescu (2014) vergiyle ilgili karşılaşılan sorunları Romanya'da UFRS uygulayıcıları perspektifiyle ele almıştır. Vergilendirme ve muhasebe arasındaki ilişki, kurumların karşılaştığı vergi sorunları ve bilanço uygunluğu üzerine yapılan çalışmaları değerlendiren araştırmacı, sonrasında vergilendirme ve muhasebe arasındaki temel ayrımlara ilişkin Romanya ölçeğinde somut örneklerle açıklık getirmiştir. Teorik bir araştırma olan bu çalışmanın sonunda Păunescu, Avrupa Birliği üyesi olan Romanya'da kurumlar için UFRS'nin muhasebe sisteminin geleceği olduğunun açık olduğunu ifade etmektedir. Buna ek olarak araştırmacı, UFRS hazırlayan kurumların vergilerini ödemek ve mali risklerini optimize edebilmek için vergiye tabi tutulan kârların doğru bir biçimde hesaplanmasının başat rol oynadığını belirtmiştir.

Vergi düzenlemeleri ve muhasebe düzenlemeleri birbirlerine bağlı kavramlardır. Vergiler, muhasebe verileri üzerinde bazı kuralların uygulanmasıyla bulunmaktadır (Băcanu, 2015, s. 658). Muhasebesel sonuç ile vergisel sonuç arasındaki ilişkiyi ve birinin diğerinden ne şekilde etkilendiğini açıklamaya çalıştığı bir çalışmasında Mihaela-Nicoleta (2017); gelir ve giderlerin muhasebe kayıtlarına geçirildiği zaman, vergi sonucunun hesaplanma şekline ek olarak mesleki yargının da dikkate alındığında iki sonuç arasında hem dolaylı hem de doğrudan bir ilişkinin olduğunu belirtmektedir. Yazar ayrıca kanunen kabul edilmeyen giderler ve vergiden muaf gelirler değişkenlik göstermesine rağmen ticari kâr ile mali kâr arasındaki doğrusal orantının devam ettiğini ortaya koymuştur. Bu durum ticari kârın mali kâr üzerinde yüksek düzeyde bir etkiye sahip olduğuna gönderme yapmaktadır.

Ulusal literatürde de ticari kâr ve mali kâr özelinde yapılan tarama sonucunda çok sayıda teorik çalışmalar olduğu görülmektedir. Nitekim bu çalışmaların bazılarından, çalışmamızın teorik kısımlarında da yararlanılmıştır. Bu çalışmalar içerisinde ampirik çalışmalara yer veren çalışmalarda araştırmacıların üzerinde durduğu konuların "finansal raporlama standartları ile VUK arasındaki ilişki" (Baskan ve Tunç 2021); "finansal raporlamada ertelenmiş vergi" (Can Öziç, 2015); "TMS 12 gelir vergisi standardı açısından ertelenmiş vergi" (Kocaman Gökdağ, 2019); "uluslararası finansal raporlama standartlarına ve vergi yasalarına göre düzenlenen temel mali tabloların karşılaştırılması" (Atmaca, 2010); "TMS 12: gelir vergisi standardına göre muhasebe uygulamaları" (Gökgöz ve Gelmedi, 2011); "TMS-12 gelir vergileri standardına göre ertelenmiş vergi

kavramı ve bir uygulama" (Karaya ve Sevim, 2016); "TMS 12 gelir vergileri standardı kapsamındaki ertelenmiş verginin Borsa İstanbul'da işlem gören ve BIST 30 endeksine dahil şirketlerin dönem karına etkisi" (Özdemir, 2015); "TMS-12 gelir vergileri standardına göre ertelenmiş verginin incelenmesi ve muhasebeleştirilmesi" (Tekşen, 2010); "TMS/TFRS ve VUK çerçevesinde değer, değerleme ve ölçüm" (Duman ve Yücenurşen, 2017); "Mali kârdan ticari kâra geçiş uygulamasında kayıt ve raporlama düzeni" (Yücel, 2017) ve "Ertelenmiş vergi unsurlarının analizi" (Cavlak ve Cebeci, 2017) gibi konular olduğu dikkat çekmektedir.

Baskan ve Tunç (2021) tarafından finansal raporlama standartları ile VUK arasındaki ilişkinin bir uygulama örneği ile incelendiği çalışmada; işletmelerin TMS'ye göre oluşturdukları finansal tabloların, VUK'a göre oluşturulan tablolardan daha dinamik ve güncel olduğu belirtilmiştir. Ayrıca VUK'un bazı durumlar için kayıt oluşturulmasına izin vermediği veya katı şartlar ile izin verdiği işlemlerde; bu kayıtların TMS'ye göre oluşturulması, işletme kaynak ve varlıklarının oluşturduğu riskleri daha net ortaya koymakta olduğu ve fırsatların daha belirgin şekilde görülmesini sağlamakta olduğu vurgulanmıştır.

Can Öziç (2015) tarafından "finansal raporlamada ertelenmiş vergi ve Borsa İstanbul'da işlem gören şirketler" üzerine yapılan çalışmada, BIST'te işlem gören, imalat sanayi sektöründeki 83 işletmenin bilanço ve gelir tablosuna ilişkin veriler kullanılmıştır. Yapılan çalışmada ertelenmiş vergi etkilerinin hesaplanması ve finansal tablolara yansıtılmasının, işletme dönem net kâr veya zarar tutarlarının daha gerçekçi hesaplanmasına ve ortaklara dağıtılacak kârın doğru olarak belirlenmesine olanak sağlayacağı; dolayısıyla ertelenmiş verginin muhasebeleştirilmesinin işletmelerin gerçek finansal durumunu yansıtarak, işletmenin kârlılığı ya da geleceği konusunda sağlıklı karar verilmesine katkıda bulunacağı belirtilmiştir.

Kocaman Gökdağ (2019) tarafından "TMS 12 gelir vergisi standardı açısından ertelenmiş vergi" isimli çalışmada; yapılan uygulama örneği ile ertelenmiş vergi etkisinin, performans değerleme göstergesi olan kâr tutarının değişimine sebep olduğu; işletmenin gerçek performansının standartlara göre hazırlanan finansal tablolarda daha gerçekçi yansıtıldığı sonucuna ulaşılmıştır.

Atmaca (2010) tarafından yapılan ve "uluslararası finansal raporlama standartlarına ve vergi yasalarına göre düzenlenen temel mali tabloların karşılaştırılmasının" incelendiği çalışmada hem anket uygulaması hem de örnek bir işletme üzerinde analizler

yapılmıştır. Yapılan çalışmada, işletmenin bazı yıllara ilişkin mali tablolarına göre kâr oluşan durumda, TFRS uygulamalarına göre işletmenin zarar ile faaliyet dönemini kapattığı görülmüştür. Ayrıca TFRS'ye göre düzenlenmiş bilanço ve gelir tablosu ile mali bilanço ve gelir tabloları arasında yüzdesel farkların olduğu ve bu farklılıkların işletmenin aktif ve pasif yapısı analizlerinin farklı yorumlanmasına neden olduğu belirtilmiştir.

Gökgöz ve Gelmedi (2011) tarafından yapılan ve "TMS 12: gelir vergisi standardına göre muhasebe uygulamalarının araştırıldığı" çalışmada, öncelikle yürürlükte bulunan uygulamalar ve muhasebe kayıtları hatırlatılmış, daha sonra TMS 12'ye göre vergilemeye ilişkin yenilikler örneklerle anlatılmış ve TMS 12 düzenlemesine ilişkin analiz yapılmıştır. Yapılan analizlerde TMS 12 ile muhasebe bilgilerinin sunulması, sosyal sorumluluk ilkesi gereği toplumun genelinin çıkarının gözetilmesi, gerçeğe uygun, tarafsız ve dürüst davranılması ve tam açıklama ilkesi gereği de mali tabloların yeterli, açık ve anlaşılır olmasının sağlanacağı ifade edilmiştir.

Karakaya ve Sevim (2016) tarafından yapılan ve "TMS-12 gelir vergileri standardına göre ertelenmiş vergi kavramının bir uygulama yardımıyla" açıklandığı çalışmada, kurum kazancı üzerinden alınan verginin hesaplanmasından muhasebeleştirilmesine kadar geçen sürede birtakım zorluklar ile karşılaşıldığı; bu durumun temel sebebinin de TMS ve VUK arasındaki uyumsuzluklardan kaynaklandığı belirtilmiştir. Ayrıca küresel dünya ekonomisi ile genel kabul görmüş muhasebe ilkelerini esas alan uluslararası standartların geliştirilmesi aracılığıyla farklı ülkelerde bulunan işletmeler arasındaki muhasebe farklılıklarının ortadan kaldırılmaya çalışıldığı belirtilmiştir.

Tekşen (2010) tarafından yapılan ve "TMS-12 gelir vergileri standardına göre ertelenmiş verginin" incelendiği çalışmada, standart hükümlerinden hareketle işletme kârları analiz edilmiş; ticari kâr- mali kâr hesaplamasında oluşan sürekli farklar ile geçici farkların vergi etkilerinin tekdüzen hesap planına göre nasıl muhasebeleştirileceği örneklerle ortaya konulmuştur. Vergilerin gerçek etkilerinin finansal tablolara yansıtılmamasının, finansal bilgi kullanıcılarının işletme hakkında doğru karar vermesini engelleyeceği; bu olumsuzluğun giderilmesi amacıyla yayınlanan TMS-12 standardının muhasebe kârı ile vergiye tabi kâr arasında farklılığa neden olabilecek hususlar üzerinde durduğu ve bunların muhasebeleştirilmesi hakkında bir yol gösterici olduğu belirtilmiştir.

Özdemir (2015) tarafından yapılan "TMS 12 gelir vergileri standardı kapsamındaki ertelenmiş verginin Borsa İstanbul'da işlem gören ve BIST 30 endeksine dâhil şirketlerin

dönem kârına etkisinin" incelendiği çalışmada, standartların getirdiği ilkelerin finansal tabloların doğruluğunu, açıklığını ve anlaşılabilirliğini artırdığı belirtilmiş ve ertelenmiş verginin dönem kârına etkisinin, yatırımcıların sağladığı getiriyi etkilediği; bu etkinin bazı şirket ve sektörlerde oldukça önemli boyutlara ulaştığı; araştırma kapsamına alınan şirketler üzerinde gösterilmiştir.

Yücel (2017) tarafından yapılan "mali kârdan ticari kâra geçiş uygulamasında kayıt ve raporlama düzeninin incelendiği" çalışmada, vergi mevzuatına göre hazırlanmış olan finansal tabloların vergi etkisini ön plana çıkardığı; TMS/TFRS kapsamında yeniden hazırlanan finansal tabloların ise işletmenin gerçek finansal durumunu ve finansal yapısını sunmayı ön plana çıkardığı belirtilmiştir.

Duman ve Yücenurşen (2017) tarafından yapılan "TMS/TFRS ve VUK çerçevesinde değer, değerleme ve ölçüm karşılaştırmasının" yapıldığı çalışmada, TMS/TFRS'deki muhasebe uygulamaları ve düzenlemeleri ile VUK düzenlemeleri arasında önemli boyutta yaklaşım farklılıklarının söz konusu olduğu; söz konusu bu farklılıkların uyumlaştırma süreci ile minimum seviyeye indirilmesi gerektiği belirtilmiştir. Ayrıca işletmelerin varlık ve yükümlülüklerinin, bilinçli veya bilinçsiz bir şekilde yanlış değerleme uygulamaları ile olduğundan daha düşük ya da daha yüksek değer ile finansal tablolarda raporlanmasının, finansal tabloların doğruluğunu zedelediği belirtilmiştir.

Cavlak ve Cebeci (2017) tarafından yapılan "Ertelenmiş vergi unsurlarının analizi" çalışmasında, BIST 30 endeksindeki şirketlere ait 2008-2015 yılları arasındaki finansal tabloların içerik analiz yöntemi ile ertelenmiş verginin finansal tablolarda gösterimi, zaman içindeki değişimi ve dönem net karına etkisi analiz edilmiştir. Çalışmada, TFRS kârı ile mali kâr arasında yıllar itibarıyla farklılıklar olduğu ve bu farklılıkların da vergi tutarlarının hesaplanmasında da farklılaşmaya neden olduğu; TFRS'ye göre hesaplanan kârın mali kâra göre yıllar itibarıyla daha istikrarlı bir seyir izlediği belirtilmiştir. Farklılık nedenlerinin ise standartlar ile vergi mevzuatı arasındaki hasılat kavramının farklı ele alınması, yapılan bazı harcamalara ilişkin aktifleştirme ve giderleştirme esaslarındaki farklılıklar ile değerleme farklılıkları gibi nedenlerden kaynaklandığı vurgulanmıştır.

Yukarıda yer verilen çalışmalar bir bütün olarak değerlendirildiğinde vergilendirilebilir gelire ilişkin yapılan çalışmaların gerek kurum bazında gerekse de ülke ölçeğinde ve/veya ülkelerarası düzlemde mikro ve makro ölçekte araştırmalara konu edildiği görülmektedir. Dikkat çekici tespit ve değerlendirmelerin yapıldığı araştırmaların

önemli bir kısmının teorik veya kavramsal; bir kısmının temel matematiksel düzeyde değerlendirmeleri içeren uygulamalı; az sayıda çalışmanın ise istatistiksel teknik ve yöntemlerden yararlanılan ampirik nedensel ve/veya ilişkisel çalışmaları içerdiği görülmüştür. Diğer yandan hukuki boyutu olan bu konuda araştırma yöntemleri kullanılarak yapılan araştırma sayısındaki azlık dikkat çekici boyutlardadır. Dikkat çekilmesi gereken bir diğer nokta ise gerek sayısal verilerin (SPSS, AMOS, SAS, R Studio gibi) gerekse de sözel verilerin (Maxqda, Atlas.ti, Nvivo gibi) analizinde kullanılabilecek, mevcut konunun yanı sıra herhangi bir konuya ilişkin bir bütün olarak konunun resmini ortaya koyabilecek programların olmasına karşın bu programların kullanılarak verilerin analiz edildiği veya değerlendirildiği çalışmaların yetersiz düzeyde olması bir diğer eksiklik olarak nitelendirilebilir.

3.2. Araştırmanın Amacı, Kapsamı ve Sınırlılıkları

Ekonomik bir olgu olan ve kaydı, raporlanması muhasebe bilimi tarafından yapılan; düzenlemesi, tespiti ve tahsili ise hukuki yöntemlere göre belirlenen vergilendirmenin kavramsal, hukuksal, ekonomik ve finansal yönleriyle bir bütün olarak ortaya konulması gerekmektedir. Fakat yapılan araştırmalar, ya finansal boyutuyla (çoğunluklu) ya da az sayıda da olsa hukuksal yönüyle konuyu ele almıştır. Ticari kazancın vergilendirilmesinde gerçekliğin sağlanmasına yönelik doğrudan veya dolaylı olarak konunun tüm yönleriyle ele alındığı gerek teorik gerek nitel ve/veya nicel çalışmalar ile ortaya konulduğu bir çalışmaya rastlanmamaktadır. Tüm bu ifade edilenler ışığında ticari kazancın vergilendirilmesinde gerçekliği etkileyen faktörlerin belirlenmesi ve karşılaşılan sorunlara yönelik çözüm önerilerinin ele alındığı bu araştırmada nitel ve nicel veriler toplanmış ve takip eden kısımda detaylandırıldığı üzere elde edilen verilerin analizlerinde SPSS ve MAXQDA veri analiz programlarından yararlanılarak teorik çerçevede ortaya konulan hipotezler, desteklenmeye çalışılmıştır. Bu bağlamda ticari kazanç özelinde vergilemede gerçekliğin tanımlanması, vergilemede gerçekliği etkileyen faktörlerin belirlenmesi ve vergilemede gerçekliği sağlayacak olan ölçütlerin tespitine yönelik çözüm önerileri geliştirilmesinin amaçlandığı çalışmamızın karma araştırma deseni kullanılarak analiz edildiği bu bölümdeki amacı da işletmelerin sürdürülebilir kârı baz alınarak tespit edilen ticari kârları ile vergi mevzuatına göre belirlenen mali kârlarının karşılaştırmasının yapılması; bu kârlar arasında farklılığa neden olan (sürekli farklılıklar) durumların teorik ve tematik kısımda ele alınan konular ile uyumlu olup olmadığının

belirlenmesi ve uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartları çerçevesinde hazırlanan finansal tablolara göre belirlenmiş TMS/TFRS kârı ile vergi mevzuatına göre belirlenen kâr arasında farklılığa (geçici farklılık) neden olan durumların ertelenen vergi varlık ve yükümlülüğü üzerinden analiz edilmesidir. Ayrıca ticari kazancın gerçek mahiyetinin ortaya konulmasını etkileyen alt faktörlere yönelik vergi yargısı ve özelgeler üzerinde nitel analiz çalışması yapılarak bunların da sıklıklarına göre değerlendirilip sonuçta bir bütün olarak ticari kazancın vergilendirilmesinde gerçekliği etkileyen faktörlerin bütüncül bir yaklaşımla belirlenmesi ve bunlara yönelik çözüm önerileri geliştirmesi amaçlanmaktadır. Bu kapsamda araştırmanın nicel verileri, BIST 100'de yer alan altı farklı sektörde faaliyette bulunan toplamda 62 işletmeye ait 2016-2020 yıllarına ilişkin verileri kapsamaktadır. Araştırmanın nitel verileri ise yargı kararları ile vergi idaresince hazırlanan özelgelerden oluşmaktadır. Nitel veriler; Danıştay'ın 3. Dairesi, 4. Dairesi, 7. Dairesi ve 9. Dairesi, Vergi Dava Daireleri Kurulu (VDDK) ve Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu'nda (DİBK) 2016-2020 yıllarında karara bağlanan davalar ile vergi idaresi tarafından hazırlanan ve büyük çoğunluğu 2016-2020 yıllarına ait olan özelgelerden oluşan KKEG ve indirilebilecek-indirilemeyecek gider taraması yapılarak elde edilen karar ve özelgelerden oluşmaktadır.

3.3. Araştırma Deseni

Bilimsel bir araştırma tasarlanırken araştırma sorusunu makul bir biçimde yanıtlayabilmek için bilimsel kanıtların bilinmesi önem taşımaktadır (Ram, 2012). Araştırma deseninin toplanan veriler ve araştırmanın temel sorusu arasındaki ortak yönleri aydınlatması beklenir (Yin, 2014). Araştırma deseni, salt verilerin toplanması veya belirli bir veri türüyle ilgili bir ifadenin ötesinde; araştırmacının bilgiye ulaşmak için hazırlamış olduğu eylem planının, verilerin toplanmasının, ölçülmesinin ve analizlerinin ana hatlarının oluşturulduğu bütüncül bir sürece işaret eder. Bir araştırmanın geçerliği, sonuçların doğru ve/veya gerçek olduğu dikkate alındığında; araştırma deseni, bu süreci sistematize eden teknik bir yapı veya sürece ilişkin kavramsal bir plan olarak karşımıza çıkmaktadır (Akhtar, 2016, s. 68). Araştırma sorusu/sorularını uygulanabilir bir araştırmaya dönüştürmek için başvurulan sistematik bir çalışma sürecine ilişkin yol haritası olan araştırma deseni, araştırmaya konu olan sorunsalın yanıtlanması için ihtiyaç duyulan bilgilerin toplanması ve analiz edilmesine yönelik yöntem ve prosedürleri içermektedir (Juni ve Mz, 2014, s. 153).

Bilimsel araştırmalarda (ağırlıklı olarak sosyal bilimlerde) her birinin kendi içerisinde alt başlıkları bulunan; nitel *(qualitative),* nicel *(quantitative)* ve karma *(mixed)* araştırma deseni olmak üzere üç temel yaklaşım temel alınmaktadır. Pozitivist bir araştırma felsefesine dayanan nicel araştırma yöntemlerinin izlendiği desenler (Fitriano, Ardila ve Wijaya, 2021), çeşitli tekniklerle elde edilen sayısal verilerin bir dizi analize tabi tutularak çalışmanın konusuyla ilgili sonuçlara ulaşıldığı sistematik, resmi ve nesnel bir araştırma yaklaşımı sunmaktadır (Burns ve Grove, 1993; Creswell, 2009; Hammarberg, 2016). Diğer taraftan postpozitivist, yorumsamacı bir felsefi temele dayanan nitel araştırma yöntemlerinin adımlarını izleyen desenler (Wahyuni ve Ali, 2018; Oun ve Bach, 2014) ise sosyal bir olayı anlayabilmek ve anlamlandırabilmek için görüşme, gözlem, doküman incelemesi gibi çeşitli kaynaklar yardımıyla toplanan verilerin (Loum ve Biçer, 2021) analiz edilerek konuyla ilgili yargıya varılması olarak ifade edilebilir. Nitel araştırmalar araştırılan konuyla ilgili olarak daha derinlemesine ve kapsamlı bilgilerin elde edilmesine olanak sağlarken; sıklıkla betimleme, yorumlama, doğrulama ve değerlendirme yapmak için kullanılmaktadır (Leedy ve Ormrod, 2010; Gjoko, 2016). Görüldüğü gibi bu araştırmaların, kavramlaştırma, çalışmanın tasarımı, veri toplama stratejileri veya verilerin nasıl analiz edileceği konusunda farklı yöntemleri vardır. Nicel araştırmalarda veri yorumlamada istatistiksel araçlar kullanılırken; nitel araştırmalarda sorular, istatistiksel araçlar olmaksızın incelenir ve örneklerin gözlemlenmesi için araştırmacının yeteneğine güvenilir (Kalof vd., 2008, s. 79).

Sosyal araştırmalarda, araştırma sorusuna bağlı olarak bu stratejilerden herhangi biri seçilebileceği gibi her ikisinin üstün yönlerinden faydalanmak ve sayısal analizleri nitel değerlendirmelerle güçlendirmek için nicel ve nitel araştırma yöntemlerinin adımlarının birlikte izlendiği karma araştırma yöntemleri de kullanılmaktadır. Bu bilgiler doğrultusunda, karma araştırma desenlerini kısaca nitel ve nicel yöntemleri, teknikleri veya verileri birleştirerek veya ilişkilendirerek yürütülen araştırmalar olarak tanımlamak mümkündür (Rao ve Woolcock, 2004; Creswell, 2009). Karma yöntem araştırması hem nicel hem de nitel veri toplamayı, iki veri biçimini bütünleştirmeyi, felsefi varsayımları ve teorik çerçeveleri içerebilen farklı tasarımlar kullanmayı içeren bir araştırma yaklaşımıdır. Bu araştırma biçiminin temel varsayımı, nitel ve nicel verilerin bütünleştirilmesinin bu veriler tarafından bilgi sağlamasının ötesinde bunlara ek iç görü sağlamasıdır (Creswell ve Creswell, 2017).

Ticari kazanç özelinde vergilemede gerçekliğin sağlanmasında karşılaşılan sorunların tespit edilmesinin ve bunlara yönelik çözüm önerileri geliştirilmesinin amaçlandığı bu çalışmada, nicel ve nitel araştırma yöntemlerinin bir arada kullanıldığı karma araştırma deseninden yararlanılmıştır. Karma araştırmalar pozitivist ve post-pozitivist araştırma yaklaşımlarına kıyasla takip eden kısımlarda detaylandırılan süreçler nedeniyle daha kesin, inandırıcılığı yüksek ve net sonuçlar ortaya koyması bakımından son zamanlarda çeşitli disiplinlerde başvurulan bir araştırma desenidir. Ancak karma araştırma yaklaşımlarına gösterilen bu ilginin maliye biliminde özellikle gelir vergilendirmesinin temel alındığı ulusal ve uluslararası çalışmalarda yeterince yoğun olmadığı görülmüştür.

Nitel ve nicel araştırma yaklaşımlarına ilişkin geçmişten günümüze bir tartışmanın süre geldiği, birinin diğerine karşı güçlü ve zayıf yönlerinin olduğu yaygın bir şekilde bilinmektedir. Ancak karma araştırma yaklaşımı, her iki yaklaşımın da karşısında duran, eleştiren, birinin diğerine karşı güçlü yönleri olan değil; doğrudan bu iki yaklaşımın birbirinin tamamlayıcısı olarak, sonuçların daha sağlam temellere dayandırıldığı bir yaklaşım olarak ortaya çıkmıştır. Nitel ve nicel araştırmalarda olduğu gibi karma araştırma yaklaşımları da farklı araştırmacılar tarafından farklı şekillerde sınıflandırılmış bu anlamda kendi içerisinde farklı kavramsal boyutlarda ele alınmıştır.

Karma araştırma desenleriyle ilgili olarak 1980'li yılların sonlarından başlayarak günümüze kadar çeşitli sınıflandırmalar yapılmıştır. Bunlardan ilki Greene, Caracalli ve Graham'ın 1989 yılında geliştirmiş olduğu beşli karma araştırma deseni tipolojisidir. Bunlar; başlama (Initiation), genişleme (expansion), gelişim (develepment), tamamlayıcı (complementary) ve son olarak üçleme'dir (triangulation). Bu deseni Greene ve Caracelli'nin 1997 yılında yeni bir sınıflandırma yapmasıyla ortaya çıkan bileşen desen (component design) ve bütünleşik desen (integrated design) takip etmiştir. Buna göre bileşen desende, araştırma farklı yaklaşımlarla gerçekleştirilir ve araştırmanın yorumlama kısmında birleştirme yapılır. Bütünleşik desende ise araştırmaya konu olan olgunun daha iyi anlaşılabilirliğinin sağlanabilmesi için araştırma süreci, farklı araştırma paradigmaları ve radikal birleştirmeleri içermektedir (Greene, Caracelli ve Graham, 1989; Caracelli ve Greenei 1997). Desen güncellenen biçimiyle daha sade görünmesine karşın öncekinden daha karmaşık ve zorlu bir süreci içermektedir.

Sosyal bilimlerde yöntem araştırmalarında kabul gören diğer karma araştırma yaklaşımlarından biri de Morgan (1998) tarafından geliştirilen Öncelik Sekans

Modeli'dir. Nitel araştırmalar için ön hazırlık (qualitative preliminary), nicel araştırmalar için ön hazırlık (quantitative preliminary), nitel tamamlayıcı (qualitative follow-up) ve nicel tamamlayıcı (quantitative follow-up) olmak üzere dört aşamadan meydana gelmektedir. Morgan'ın sınıflandırmasında öncelikle araştırmacı/lar nitel ve nicel araştırma paradigmaları ışığında uygun bir yaklaşımla verilerini toplamakta sonraki süreçlerde (follow-up) ise elde edilen verileri değerlendirmekte, analiz etmekte ve yorumlamaktadır.

Karma araştırma deseni konusunda literatürde dikkat çekici modellerden bir diğeri ise Creswell'in (2003) geliştirdiği altı farklı stratejiden oluşan karma araştırma desenidir. Bunlar; ardışık açıklayıcı strateji (sequential explanatory strategy), ardışık keşifsel strateji (sequential exploratory strategy), ardışık dönüşümsel strateji (sequential transformative strategy), eş zamanlı üçleme stratejisi (concurrent triangulation strategy) eş zamanlı iç içe strateji (concurrent nested strategy) ve eş zamanlı dönüşüm stratejisi (concurrent transformative strategy) olarak gruplandırılan altı farklı karma araştırma deseni stratejisidir.

Creswell'in stratejisine göre ardışık keşfedici araştırma yaklaşımlarında nitel araştırmalar başat rol üstlenirken; nicel araştırmalarda ardışık açıklayıcı yaklaşımlar baskın karakterli olmaktadır. Ardışık dönüşümsel strateji, araştırmaya konu olan sorunsalın arka planındaki nedenleri değiştirmeye, dönüştürmeye odaklanmaktadır. Eş zamanlı üçleme stratejisine göre, veriler eş zamanlı olarak toplanmakta ve analiz edilmektedir. Eş zamanlı iç içe strateji, üçlemeye benzer bir yaklaşımla ilerlemekte ancak veri setlerinden birinin çalışma içinde gömülü veya iç içe olduğu kabul edilmektedir. Son olarak eş zamanlı dönüşümsel strateji araştırılan konuyla ilgili teorinin yön verdiği bir araştırma stratejisidir. Creswell stratejilerine göre hangi yaklaşımın baskın olarak kullanılacağını araştırmacının amacı belirlemekte; bütünleştirme işlemini herhangi bir aşamada gerçekleştirmek mümkün olmakla birlikte büyük ölçüde analiz ve yorumlama aşamasında olmaktadır.

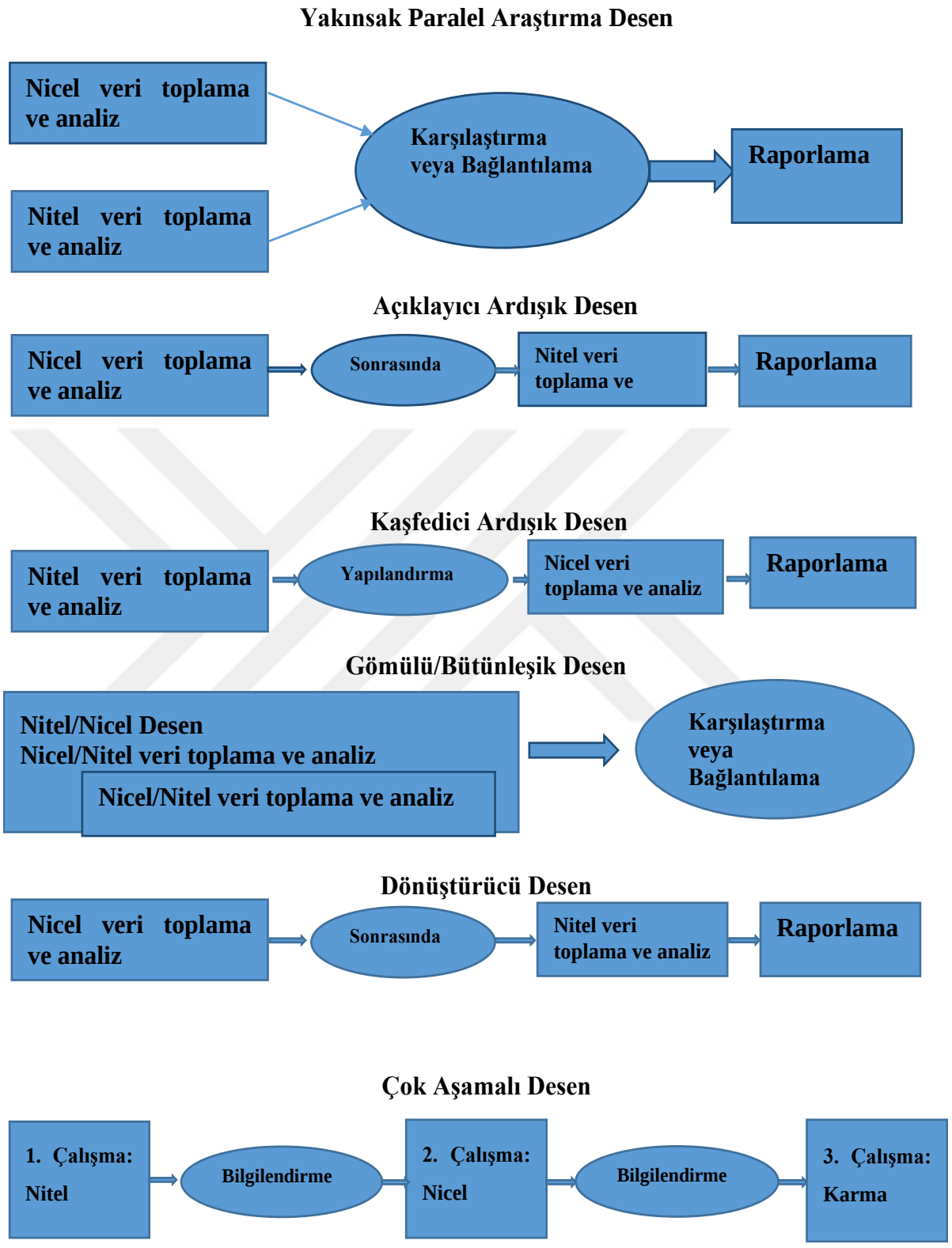
Son olarak Creswell ve Plano Clark (2012) tarafından literatüre henüz kazandırılan, son yıllarda en fazla atıflandırılan altı farklı yaklaşımdan meydana gelen karma araştırma desenleri, yakınsak paralel desen (convergent parallel design), açıklayıcı sıralı desen (explanatory sequential design), keşifsel sıralı desen (exploratory sequential design), gömülü desen (embedded design), dönüştürücü desen (transformative design) ve çok aşamalı desen (multiphase design) şeklinde sıralanabilir.

Yukarıda sıralandığı üzere ilgili alan yazında çok sayıda karma araştırma deseni yaklaşımları bulunmaktadır (Greene ve Caracelli, 1997; Tashakkori ve Teddlie, 1998; Creswell, 2003; Creswell ve Plano Clark, 2012). Söz konusu yaklaşımların her birinin kendine has bir sistematiği ve kategorisi bulunmasına karşın birbirlerine benzer yapılarda olduğunu belirtmek gerekir. Gerek güncel olması gerekse de kendinden önceki yaklaşımlara eklektik bir zemin üzerine inşa edilmesi gibi gerekçelerle Creswell ve Plano Clark (2012) tarafından geliştirilen karma araştırma deseninin günümüzde başvurulan en geniş kapsamlı karma araştırma desenlerinden biri olduğu söylenebilir. Diğer yandan araştırmacıların bilimsel araştırmalarda hangi araştırma yaklaşımına başvurmaları gerektiğini belirleyebilmeleri için şu dört temel soruya yanıt vermeleri gerektiğinin altını çizmektedir:

- Nicel ve nitel veriler toplanırken araştırmacının öncelik vereceği yöntem hangisidir?
- Nicel ve nitel veriler toplanırken araştırmacı nasıl bir akış izleyecektir?
- Uygulamada elde edilen verileri araştırmacı nasıl analiz edecektir?
- Uygulama kapsamında elde edilen verileri araştırmacı hangi aşamada birleştirmiştir?

Sıralanan sorulara yanıt bulabilmeleri için ise karma araştırmalar için araştırmacıların bu altı başlıktaki yaklaşımları dikkate almaları gerekmektedir. Daha önce vurgulanan gerekçelerle ticari kazanç özelinde vergilemede gerçekliğin sağlanmasında karşılaşılan sorunlar ve bunlara yönelik çözüm önerilerinin geliştirilmesinin amaçlandığı bu araştırma kapsamında Creswell ve Plano Clark'ın (2012) Şekil 3.1.'de kapsamlı bir şekilde gösterilen karma araştırma deseni içerisindeki altı yaklaşımdan biri olan yakınsak paralel araştırma deseninden yararlanılmasına karar verilmiştir. Bu araştırma yaklaşımında nitel ve nicel yaklaşımların araştırma içerisindeki ağırlıkları eşit ağırlıkta olmakta, birinin diğerine herhangi bir üstünlüğü söz konusu olmamaktadır. Creswell (2011) yakınsak paralel araştırma desenini, araştırmacıların hem nitel hem de nicel verileri ayrı topladıklarını, toplanan verilerden hareketle yapılan analiz ve değerlendirme sonuçlarını yorumladıklarını, sonuçta ise ulaşılan bulguların birbirlerini ne derece desteklediklerini veya birbirlerinden ne derece farklılık gösterdiğinin değerlendirildiği bir araştırma yaklaşımı olarak açıklamaktadır. Araştırmacı tarafından her iki veri setinin doğrudan karşılaştırmasının yapılması, veri kaynaklarının yakınsamasını sağlamaktadır.

Creswell'e (2012, s. 542) göre, yakınsak paralel desen ile yürütülmüş araştırmaların tartışma bölümünde nitel ve nicel araştırma bulguları birbirini doğrular ya da doğrulamaz nitelikte sıralı bir biçimde yorumlanabilmektedir. Yakınsak paralel desen ile gerçekleştirilen bilimsel araştırmalarla ilgili olarak ise elde edilen bulguların üç farklı biçimde yorumlanabileceğinden söz edilmektedir. Bunlardan birincisi, elde edilen nitel ve nicel araştırma çıktılarının sonuç ve tartışma kısmında birbirlerini doğrular veya yanlışlar biçimde birbirlerine eklemlenerek yorumlanmasıdır. İkincisi, elde edilen çıktıların bir tabloda verilerek belirli temalar çerçevesinde eşleştirilmesidir. Son olarak üçüncü raporlama yaklaşımı ise, nitel veya nicel veri kümelerinden birinin diğerine dönüştürülmesiyle elde edilen sonuçların doğrudan karşılaştırmaya uygun hâle getirilmesidir. Creswell (2012) yakınsak paralel desen araştırmalardan elde edilen bulguların yorumlanma biçimleri arasında en çarpıcı olanının üçüncüsü olduğunu ifade ederek bu yorumlama biçimine şu şekilde açıklık getirmektedir; mevcut araştırma üzerinden örneklendirmek gerekirse, (KAP)'tan işletmelere ait bağımsız denetim raporlarından elde edilen verilerin analiz edilmesi sonucu belirlenen temalar nicelleştirilerek sıklıklarına göre puanlandırılır. Bu puanlar daha sonra nitel aşamada elde edilen sonuçlar ile kıyaslanarak yorumlanır.



Şekil 3.1. *Karma araştırma desenleri*
Kaynak: Creswell ve Plano, 2012

3.4. Nicel Aşama

Araştırmada faydalanılan karma yöntem deseninin doğası gereği süreç iki aşamalı ilerlemiştir. Bu bölümde çalışmanın nicel verilerinin toplanması ve analizine ilişkin bilgilere yer verilecektir.

3.4.1. Nicel verilerin toplanması

Bilançodaki varlıkların ve borçların ilk kaydında ve sonraki ölçümlerinde kullanılan değerleme ölçümlerindeki farklılıklar, vergi kanunlarının çeşitli istisnalar ile bazı gelirleri vergi matrahının dışında tutması, yapılan bazı giderlerin vergi kanunları uyarınca vergi matrahının tespitinde gider olarak kabul edilmemesi ve gelir/gider kalemlerinin TMS/TFRS ile vergi mevzuatı açısından farklı dönemlerde kaydedilmesi (N. E. Ergin, 2016, s. 124) nedeniyle ticari kâr ile mali kâr arasında sürekli veya geçici farklılıklar ortaya çıkmaktadır. Bu farklılıkların nedenleri ise indirilebilecek giderler, indirilemeyecek giderler, istisnalar, muafiyetler, değerleme ve amortisman gibi birtakım düzenlemelerden kaynaklanmaktadır.

Araştırmanın nicel verileri, BIST 100'de yer alan "imalat ve gıda", "mali kuruluşlar", "toptan ve perakende ticaret, lokantalar ve oteller", "ulaştırma, depolama ve haberleşme", "teknoloji", "elektrik, gaz ve su" olmak üzere altı farklı sektörde faaliyette bulunan toplam 62 kurum ve kuruluşa ait verilerden oluşmaktadır. Bu veriler, Kamuyu Aydınlatma Platformu (KAP) sitesinden "Finansal Tablolar" sekmesinde "Yıl" ve "Yıllık" periyot kullanılarak elde edilmiştir.[124] Bilindiği üzere BIST 100, makro ölçekte işlem hacmi ve piyasa bakımından Türkiye'de en iyi performansa sahip ilk 100 şirketi simgelemektedir. Buna rağmen mevcut araştırmada ticari kâr üzerinde durulması nedeniyle BIST 100 Endeksi'nde yer alan bankalara ve araştırmanın kapsamı doğrultusunda 2016-2020 yılları arası denetim raporlarında eksiklik ve karmaşıklık bulunan şirketlere yer verilmemiştir.

Araştırmaya dâhil edilen şirket verileri, 2016 ile 2020 yılları arası 5 yıllık süreyi kapsamaktadır. Mevcut araştırmanın amacı doğrultusunda ilgili platformda yayınlanan denetim raporlarından elde edilen kurum ve kuruluşlara ait veriler; "mali kâr/zarar", "ticari kâr/zarar", "dönem vergi gideri/geliri", "ertelenen vergi (gideri)/geliri", "toplam

[124]https://www.kap.org.tr/tr/, (Erişim Tarihi: 29.06.2021).

vergi (gideri)/geliri" şeklinde sınıflandırılmış ve ticari kâr ile mali kâr arasındaki sürekli farklılıklara neden olan parametreler ise şu şekilde oluşturulmuştur:

- "Kanunen kabul edilmeyen giderlerin etkisi",
- "Ar-ge indirimi, indirim, vergi avantajı ve istisnaların etkisi",
- "Vergiden muaf gelirlerin etkisi",
- "Yatırım teşvikleri ve indirimlerinin etkisi",
- "Geçmiş yıl zararlarına ilişkin düzeltmelerin etkisi",
- "Diğer ülkelerdeki farklı vergi oranlarının etkisi",
- "Öz kaynak yöntemiyle değerlenen yatırımların etkisi",
- "Yurtdışı/yurtiçi bağlı ortaklıkların kâra/zarara etkisi",
- "Vergi oranlarındaki değişimlerin/farklılıkların etkisi" ve
- "Diğer nedenlerin etkisi".

Bağımsız denetim raporlarında yer alan kâr-zarar tablosu üzerinden sürdürülebilir faaliyet kârları, ticari kâr olarak belirlenmiştir. Burada finansal açıdan kâr kavramı, gelir yaklaşımıyla belirlenmiştir. Söz konusu kâr-zarar tablolarında belirtilen dönem vergi giderlerinden ertelenen vergi varlık ve yükümlülük etkileri de dikkate alınarak (2016-2018 yılları arasında %20'lik kurumlar vergisi oranı; 2019-2020 yılları için de %22'lik kurumlar vergisi oranı dikkate alınarak) işletmelerin mali kârlarına ulaşılmıştır. Daha sonra ilgili dönem vergi gideri ve ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülükleri dipnotlarından da ticari kâr-mali kâr farklılıklarının (sürekli farklar) nedenleri belirlenmiştir. Bir de firmaların TMS/TFRS kârı ile vergi kârı arasındaki geçici farklılık nedenleri de dipnotlardan belirlenmiştir. Bu işlemler her bir firma ve firmaya ait 2016-2020 yılları için gerçekleştirilmiştir. Buradaki amaç özetle, gelir yaklaşımı perspektifiyle firma faaliyetlerine ilişkin kâr-zarar durumlarının mali kâr-zarar durumlarıyla karşılaştırılması ve nedensellik ve farklılık analizlerine tabi tutulması ve ayrıca TMS/TFRS kârı ile vergi mevzuatı uyarınca belirlenen kâra ilişkin analizler yapılmasıdır.

3.4.2. Geçerlilik

Bilimsel araştırmalarda toplanan verilerin araştırılan konuyu değerlendirme veya konuya açıklık getirebilme özelliklerine ne ölçüde sahip olduğunu ortaya koymak amacıyla nitel ve nicel araştırma yaklaşımlarına özgü bazı uygulamalar gerçekleştirilmektedir. Araştırmanın bu aşamasında öncelikle nicel yaklaşım için

gerçekleştirilen uygulamalardan bahsedilerek mevcut araştırmanın nicel aşaması için izlenen süreçlere açıklık getirilmiştir.

Nicel araştırmalarda araştırılan konuyu ölçmek ve değerlendirmek üzere kullanılan araçların geçerliğini tespit etmek amacıyla sıklıkla başvurulan teknikler; yapı, kapsam (içerik) ve yüzey geçerliğidir. Yapı geçerliği, ölçmek veya değerlendirilmek istenen konu ile ilgili olarak tasarlanan ölçme aracının konuyu ölçme niteliğinin ve kalitesinin göz önünde bulundurulduğu bir dizi prosedürün incelenerek karar verildiği geçerlik tekniğidir (Gavazzi vd., 2011). ***Yapı geçerliği*** ile ilgili olarak Yin (2014), toplanan verilerin aslında yanıtlanmak ve ortaya konulmak istenen şeyle örtüştüğünün, ölçümlerin veya değerlendirmelerin ilgili yapıyı ve çözümü destekleyebilecek kadar geçerli olduğunun gösterilmesine vurgu yapmaktadır. ***Kapsam geçerliği,*** belirli bir konuyu ölçümlemek veya değerlendirmek amacıyla başvurulan unsurların, ilgili konuyu ölçme ve değerlendirebilme temsil kabiliyetine ne ölçüde sahip olduğunun ilgili alan uzmanlarınca değerlendirilmesini kapsayan bir geçerlik tekniğidir (Cook ve Beckman, 2006; Yin, 2014). Son olarak ***yüzey geçerliği*** ise, belirli bir konuya ışık tutmak amacıyla kullanılan ölçme ve değerlendirme aracının ölçülmek istenen konuda anlatılmak isteneni doğru bir biçimde anlaşılırlığını (Micklewright, Gibson ve Salman, 2017: 2379), araştırmacının kendisinin, çevresinin, konuyla ilgili uzman olmayan diğer birey veya grupların ve pilot uygulamaya katılanların görüşlerinin alınmasıyla sağlanmasıdır (Şencan, 2005, s. 743).

Araştırmamızda derecelendirme ölçeği, anket veya Likert Tipi bir ölçme aracı kullanılmadığından araştırmada yapı ve yüzey geçerliğine yönelik uygulamalar gerçekleştirilmiştir. Yapı geçerliğinin sağlanabilmesi için ilgili literatür taranmış ve ticari kazanç özelinde vergilemede gerçekliğin sağlanmasında karşılaşılan sorunlara ilişkin ölçütler belirlenmiş ve bu doğrultuda veriler toplanmıştır. Diğer yandan kapsam geçerliğinin sağlanması için de başta tez danışmanı olmak üzere izleme komitesinde yer alan akademisyenlerin ilgili ölçütlerin söz konusu konuya ışık tutabilecek yeterliğe sahip olup olmadığına yönelik görüşleri alınmıştır.

3.4.3. Nicel verilerin analizi

Araştırma kapsamında BIST 100 Endeksi'nde yer alan altı farklı sektördeki 62 işletmeye ait veriler; gelirin vergilendirilmesinde dikkate alınan "mali kâr/zarar", "ticari kâr/zarar", "dönem vergi gideri/geliri", "ertelenen vergi gideri/geliri", "toplam vergi gelir/gideri" ve "ticari kâr ile mali kâr arasındaki farklılığın nedenleri" ölçütleri

çerçevesinde düzenlenmiştir. Veri kayıplarının önlenmesi ve yaşanabilecek bir olumsuzluğun önüne geçilebilmesi amacıyla veriler ilk aşamada bir Excel dosyasında hazırlanmış; sonrasında ise SPSS 25'e (Statistical Package for the Social Sciences v.25 /Sosyal Bilimler İçin İstatistik Paket Programı v.25) aktarılmıştır (IBM Corp., Armonk, N.Y., USA).

Nicel araştırmalarda veri analizleri gerçekleştirilmeden önce elde edilen verilerin parametrik veya parametrik olmayan testlerden hangisine uygun olduğunun değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu ön değerlendirmenin temel nedeni verilerin parametrik koşulları sağladığı durumlarda uygulanan analiz teknikleri ile parametrik koşulları sağlayamadığı durumlarda uygulanan analiz tekniklerinin farklılık göstermesidir. Bu durum aynı zamanda araştırmacıya eldeki veri seti hakkında da önemli ipuçları vermektedir. Bu bağlamda örneğin değişkenler arası farklılıkların değerlendirileceği nicel bir araştırmada parametrik koşulların sağlanması durumunda bağımsız örneklem t-testi ve tek yönlü Varyans analizi uygulanırken; sağlanamadığı durumda Mann Whitney U testi ve Kruskal Wallis H testinin uygulanması gerekmektedir. İlişkisel testlerin gerçekleştirilmesi gereken durumlarda, iki değişken arasındaki ilişkinin yönü ve şiddetinin ortaya konulabilmesi amacıyla veri setinin parametrik koşulları sağladığı durumlarda Pearson Korelasyon Katsayısı; sağlanamadığı durumda Spearman Sıra Korelasyon Katsayısından faydalanılmaktadır. Diğer taraftan bağımlı iki grubun karşılaştırmasının yapılacağı değerlendirmelerde araştırma verilerinin parametrik koşulları sağladığı durumda bağımlı iki grup için t-testi; sağlanmadığı durumda Wilcoxon işaretli sıra testi kullanılmaktadır. Son olarak bağımlı değişken ve bir veya daha fazla bağımsız değişkenler arasındaki neden-sonuç ilişkisinin belirlenebilmesi amacıyla regresyon analizinden yararlanılmaktadır. Araştırma kapsamında elde edilen verilerin bir derecelendirme ölçeğinden sağlanmadığı dikkate alındığında mevcut araştırmadaki verilerin ön değerlemeleri merkezi eğilim ve merkezi yayılım (standart sapma, ortalama, medyan, mod, çarpıklık ve basıklık) ölçütlerinden yararlanılarak incelenmiş ve SPPS'te hangi analizin yapılacağı parametrik koşulların sağlanıp sağlanmamasına göre belirlenmiştir.

3.5. Nitel Aşama

Araştırmanın bu kısmında nitel verilerin toplanmasına, güvenduyulabilirlik ölçütlerinin nasıl sağlandığına ve nitel verilerin analizine ilişkin bilgilere yer verilmiştir.

3.5.1. Nitel verilerin toplanması

Bir çalışmanın parçası olarak sistematik değerlendirme için kullanılabilecek dokümanlar; reklamlar, toplantı tutanakları, kılavuzlar, kitaplar, broşürler ve dergiler; etkinlik programları, mektuplar, haritalar ve çizelgeler; gazeteler, kurumsal raporlar ve kamusal kayıtlar gibi çeşitli biçimlerde olabilmektedir. Bu tür belgeler kütüphanelerde, gazete arşivlerinde, kurum ve kuruluşların resmi sitelerinde ve organizasyonel veya kurumsal dosyalarda bulunmaktadır (Brown, 2009). Mevcut çalışmada da Lexpera veri tabanındaki kararlar ile özelgeleri içeren kamusal kayıtlar kullanılmıştır.

Araştırmanın nitel veri toplama aşamasında, araştırma yaklaşımının sistematiğine ve amacına uygun bir şekilde yargı kararları ile vergi idaresinin açıklayıcı işlemleri (özelgeler) üzerinde durulmuştur. Nitel veriler; Danıştay 3. Daire, Danıştay 4. Daire, Danıştay 7. Daire, Danıştay 9. Daire, Vergi Dava Daireleri Kurulu (VDDK) ve Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu'nda (DİBK) 2016-2020 yıllarında karara bağlanan davalar ile Vergi idaresi tarafından hazırlanan ve büyük çoğunluğu 2016-2020 yıllarına ait olan özelgelerden oluşmaktadır. Bunlar belgeler halinde toplanmış ve bir araya getirilmiştir. Mevcut araştırmanın amacıyla ilgili olarak Danıştay'ın vergi dava daireleri olan 3., 4., 7. ve 9. dava daireleri, VDDK ve DİBK'ya ait kararlar, "indirilecek/indirilemeyecek giderler" parametresi kullanılarak Lexpera[125] veri tabanından alınmıştır. Yapılan belge taraması sonucunda 169 yargı kararına ulaşılmış ve incelemeye alınmıştır.

Araştırma kapsamına dâhil edilen diğer bir veriyi özelgeler oluşturmuştur. Özelgeler, mükelleflerin tereddüt edilen konularda vergi idaresine yazılı olarak yapılan başvurulara aldıkları cevapları ifade etmektedir. Bu kapsamda açık erişim olan özelgelere, "kanunen kabul edilmeyen giderler" parametresi kullanılarak Gelir İdaresi Başkanlığı[126] resmî internet sayfasından ulaşılmıştır. Yapılan belge taraması sonucunda 204 özelgeye ulaşılmış ve incelemeye alınmıştır.

İnceleme sonucunda ulaşılan ve araştırma kapsamına dâhil edilen yargı kararları ile özelgelerin bu çalışma açısından önemi ise ticari kazancın vergilendirilmesinde gerçekliği etkileyen faktörlere ilişkin yoğunluğun ortaya konulmasıdır. Bu kapsamda,

[125]https://offcampus.anadolu.edu.tr:2081/mevzuat/arama?p=lZLRSsMwFIZfRXI9yirsZnejtrVYWm3CQGWMmBy6g6GVk%2fRijr2TD%2bGDGWS1ZUy0FyHkfP93kgM5MC7YkuVQozXSYduwGeNJzpbPB1Z4ci9r8KW1L7CQbY6zoczx%2fQct5gPjIEntHjqgfY8%2fPxqNhAYUvF6lqIEM0GDEjXwxcIv1zvjlPDp5gjoYYpHxnRMk6y68aDTCNpIO6pb2K60JrO3TWSaqYJQLitahAlu%2bYeOPNkjjx1VQlCKL4q2ovPa3UeTpNKN8mmrwrLobGRcnXgNZv3MnXWfDfuBEGgv%2fEK6nCoupQjj%2f7Q7ekksQjO65VS2d8RskUKfP%2bZ3RYJWPbI5f (Erişim Tarihi: 29.10.2021).

[126]https://gib.gov.tr/ (Erişim Tarihi: 30.10.2021).

yargı kararları ile özelgelere ilişkin sıklık, yoğunluk analizleri ile referans dökümlerine yer verilmiştir.

3.5.2. Güvenduyulabilirlik

Nitel araştırmalarda geçerlik ve güvenilirlik konuları *güvenduyulabilirlik* (trustworthiness) kavramı altında incelenmektedir. Bunun temel nedeni geçerlilik ve güvenirlik ifadesi nicel araştırmalarda kullanılan kavramlarken; güvenduyulabilirlik kavramının, temelleri Guba (1881) tarafından atılan ve nitel araştırma yaklaşımlarıyla son zamanlarda özdeşleşen bir kavram haline gelmiş olmasıdır. Literatürde nitel araştırmaların güvenduyulabilirliği sağlama ölçütleri; inandırıcılık (credibility), aktarılabilirlik (transferability), tutarlılık (dependability), ve doğrulanabilirlik (confirmability) (Guba, 1981) olmak üzere dört alt başlık altında gerçekleştirilmektedir (Arslan, 2021; 2022).

İnandırıcılık, araştırma bulgularının temsil edildiği sonuçların inanılırlığı, kavramsal yorumlamaların orijinal verilerden elde edilmesiyle ilgilenmektedir (Kyngäs, Mikkonen ve Elo, 2020, s. 42). Araştırmalarda uygulanan nitel yaklaşıma göre inandırıcılığı sağlamanın çeşitli teknikleri bulunmaktadır. Bunlar; araştırmacının deneyimi ve yorumu, araştırmacının çalıştığı alana hâkim olması, yöntem ve uygulamanın uygunluğu, çeşitleme, katılımcıların samimi olmalarının teşvik edilmesi ve tekrarlanan sorular sorma şeklinde sıralanmaktadır (Shenton, 2004). Bir araştırmada inandırıcılığın sağlanmasında yukarıda ifade edilenlerden bir veya birkaçının sağlanması araştırma için yeterli olabilmektedir. Mevcut araştırma konusu dikkate alındığında yöntem ve uygulamanın yerinde olduğu düşünülmektedir. Ayrıca araştırmacının söz konusu alanda görev yapıyor olması, bilimsel çalışmalar yürütmesi, lisans ve lisansüstü eğitimlerini araştırma konusuna paralel alanlarda gerçekleştirmiş olması, Danışman ve izleme komitesi jürilerinin alanlarındaki yetkinliği gibi unsurlar dikkate alındığında inandırıcılık ölçütlerinden biri olan "araştırmacının çalıştığı alana hâkim olması" ifadesinin de karşılandığı düşünülmektedir. Araştırma yaklaşımına uygun olarak önceki bölümlerde aktarıldığı üzere çeşitli verilerden yararlanarak araştırmanın gerçekleştirilmesi göz önünde bulundurulduğunda ise bir diğer ölçüt olan çeşitlemenin sağlandığı söylenebilir.

Nitel araştırmalarda güvenduyulabilirliği arttırma ölçütlerinden bir diğeri ***aktarılabilirliktir***. Bu ölçüt araştırmanın uygulamasında elde edilen verilerden hareketle gerçekleştirilen analiz sonuçlarının uygun bir biçimde raporlaştırılarak, konuya ilgi duyan diğer birey veya gruplara iletilmesiyle ilgilidir (Lincoln ve Guba, 1985). Doğası gereği genellenebilirliğin aranmadığı nitel araştırmalarda aktarılabilirlik genellenebilirliğe karşılık gelen bir kavramsallaştırma olarak değerlendirilmektedir. Bu doğrultuda Lincoln ve Guba (1985) araştırmacıların yürüttükleri çalışmaları diğer araştırmacıların da benzer araştırmalar yürütebilmelerine olanak verecek şekilde tasarlamaları ve süreçlere ilişkin açıklamaları bu durumu dikkate alarak yapmaları gerektiğini ifade etmektedir. Bu anlamda aktarılabilirliğin sağlanabilmesi amacıyla Shenton (2004) araştırmacılara; i) araştırmanın uygulandığı kurum veya işletme sayısı, ii) veri toplama tekniğinin detayları, iii) araştırmayla ilgili çeşitli kısıtlar, iv) araştırmanın uygulama süresi, v) veri toplama süresi ve uygulandığı zaman dilimi gibi araştırmanın kapsamıyla ilgili bir dizi bilgilerin verilmesi gerektiğini ifade etmektedir. Bu araştırma kapsamında aktarılabilirlik ölçütünün sağlanabilmesi amacıyla önceki başlık altında (bkz. 2.3.1. Nicel Verilerin Toplanması ve 2.4.1. Nitel Verilerin Toplanması) yukarıda sıralanan ölçütlere yer verilmiştir.

Nitel araştırmada benimsenen yaklaşımla ilişkili olarak güvenduyulabilirlik ölçütü çeşitlilik göstermektedir. Bu düzlemde ***tutarlık***, birey veya gruplardan elde edilen görüşme verileri için araştırmanın benzer bağlamlarda aynı katılımcılarla tekrar gerçekleştirilmesi durumunda yeniden benzer bulgulara ulaşılabilmesi ile ilgilidir (Merriam, 1995; Stenbacka, 2001). Bu araştırma kapsamında tutarlık da Danıştay kararları ve özelgeler üzerinde tekrar yapılacak bir inceleme ile benzer sonuçların elde edilebilme durumu olarak ifade edilebilir.

Shenton (2004) bir araştırmanın tutarlığının sağlanmış olmasını araştırmacının sonuçlar üzerinde herhangi bir etkisinin veya manipülasyonunun olmadığı anlamına geldiğine dikkat çekmektedir. Lincoln ve Guba (1985), tutarlık ve inandırıcılık ölçütlerinin benzer olduğunu ifade ederek birinin sağlanması halinde önemli ölçüde diğeri için de geçerli olacağını ifade etmektedir.

Güvenduyulabilirlik ölçütleri çerçevesinde bu kısımda son olarak araştırmanın duruş ve objektifliğiyle ilgili olan ***doğrulanabilirlikten*** bahsedilmiştir. Bu ölçütün sağlanabilmesinin temel koşulu araştırmacının doğrudan elde edilen verilere bağlı kalmak suretiyle ön yargılarından arınarak sonuçları raporlaştırmasıdır (Guba, 1981).

Doğrulanabilirliğin sağlanabilmesi için çeşitli tekniklerden yararlanabilmek mümkündür. Bunlar arasında birden farklı verilerden yararlanmaya gönderme yapan çeşitlemeye başvurulması, araştırmanın uygulama sürecine ilişkin izlenen adımların şematize edilmesi, araştırmanın varsayımlarının ifade edilmesi, araştırma sınırlılıklarından bahsedilerek olası etkilerinin vurgulanması yollarıyla araştırmanın güvenduyulabilirliğin arttırılması mümkündür (Shenton, 2004). Bu araştırma kapsamında doğrulanabilirlik yoluyla güvenduyulabilirliği arttırmaya yönelik farklı veri kaynaklarından yararlanılmış, uygulama işlem adımları şematize edilmiştir.

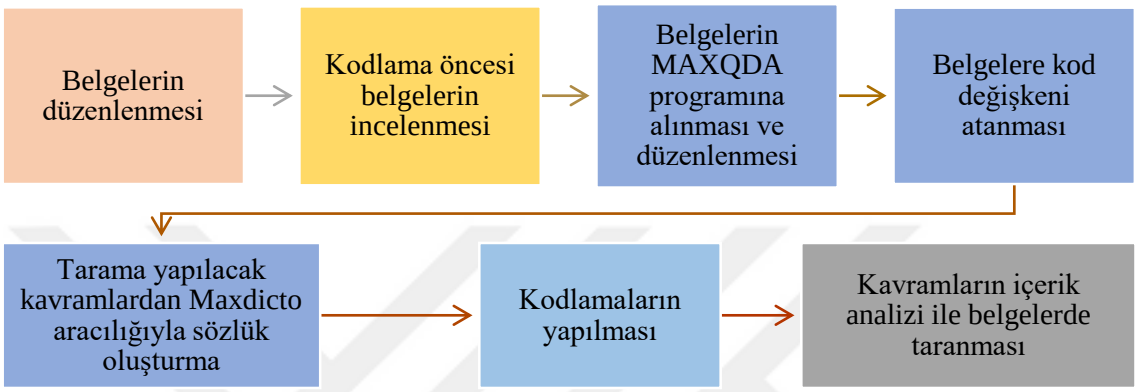
3.5.3. Nitel verilerin analizi

Nitel verilerin analizi büyük ölçüde yorum temellidir. Bu durum, analiz edilmek istenen verilerin genellikle hacimli olması nedeniyle nitel verilerin birden fazla anlam taşıyabileceğini de göstermektedir (Cohen ve Morrison, 2011). Doküman analizi de benzer şekilde gözden geçirme, kapsamlı okuma ve yorumlamayı içerir. Bu yinelemeli süreç, içerik analizi ve tematik analiz unsurlarını birleştirir. İçerik analizi, araştırmanın merkezi sorularıyla ilgili kategoriler halinde bilgiyi düzenleme sürecidir (Patton, Bowen, 2009). Tematik analiz ise olgunun tanımlanmasında önemli olarak ortaya çıkan temaların araştırılmasıdır (Daly, Kellehear ve Gliksman, 1997).

Yazılı dokümanlar, fotoğraflar, ses kayıtları vb. materyalin dikkatli bir şekilde, ayrıntılı ve sistematik bir şekilde incelenmesi ve yorumlanması anlamına gelen içerik analizi, kalıpları, temaları ve anlamları tespit etmek amacıyla kullanılır (Hsieh ve Shannon, 2005; Elo ve Kyngäs, 2008; Prior, 2014.) İçerik analizi; metin öğelerindeki unsurları sayılarla ortaya koyarak, kodlanmış verilerin tanımlanması, düzenlenmesi, indekslenmesi ve alınması için bir araç sağlar. Sıralanan bu işlevler, verilere ilişkin bilgilendirici bir açıklama veya yorumlayıcı bir analize yönelik ilk adım olabilir. Verilerin yorumlayıcı analizi, belirli içerik öğelerine göre düzenlenen metindeki kelimelerin sunulma şeklinin ve metindeki kavramların gerçek anlamlarının dikkate alınmasını içermelidir. Böylece araştırmacı, çeşitli kategorilerde bulunan bilgiler, ortaya çıkan örüntüler ve iletilmiş gibi görünen anlamlar hakkında fikirler geliştirir (Lune ve Berg, 2017).

Nitel veri analizi yapmanın birden fazla yolu bulunmaktadır. Metinlerin analiz edilmesinde kullanılabilecek yazılımların son yıllarda sayıca artması ve gelişmesi, nitel araştırmacıları yazılımlar aracılığıyla analiz yapmaya daha fazla yönlendirmektedir. Bu

araştırmada da nitel verilerin saklanması, düzenlenmesi, analiz edilmesi amacıyla MAXQDA20 nitel veri analiz yazılımı kullanılacaktır. Böylece veri kaybına uğramadan yargı kararları ve özelgelerin ilgili bölümleri kodlanacak, sıralanacak, farklı nitelikte analizler yapılacak ve raporlanacaktır. Nitel veri analiz sürecine ilişkin şematik gösterim aşağıdaki (Şekil 3.2.) gibidir.



Şekil 3.2. *Nitel analiz süreci*

Araştırma kapsamına alınan 373 belgenin analiz sürecinde; veri toplama aşamasında bir araya getirilen belgeler düzenlenmiş, gruplarına göre ayrılmış [yargı kararları (169) ve özelgeler (204)], belge içerikleri incelenerek veriye ilk aşinalık geliştirilmiş ve MAXQDA20 programına aktarılmıştır. Her bir belgeye, ait olduğu daire, karar tarihi ve yürürlüğe girme tarihine göre ön kodlama yapılarak kod değişkenleri atanmıştır. Ticari kâr ile mali kâr farklılığı nedenlerinin ayrıntısına inilerek 56 alt kavrama ulaşılmış ve bu kavramlardan MAXQDA20'ye bağlı olarak çalışan ve içerik analizinde yardımcı olan Maxdicto aracılığıyla kavram sözlüğü oluşturulmuştur. Danıştay 3. Daire, Danıştay 4. Daire, Danıştay 7. Daire, Danıştay 9. Daire, VDDK ve DİBK'nın 2016-2020 yılları içinde vermiş olduğu 169 karar ile Vergi İdaresi tarafından hazırlanan 195'i 2016-2020 yıllarına ait olmak üzere 204 özelge kapsamında analize tabi tutulan ve ticari kâr ile mali kâr arasındaki sürekli ve geçici farklılıkların kaynağını oluşturan kavramlar şu şekildedir: "amortismanların yasal hadleri aşan bölümü", "arsa tutarları arasındaki fark", "banka kredilerine ilişkin faiz reeskontu düzeltmesi", "çalışanlara sağlanan faydalar", "dava karşılığı", "defter değeri", "değerleme", "değerleme farklılığı", "düzeltmeler", "farklı değerleme ölçüleri", "finansal raporlama standartları", "finansal varlık tutarları arasındaki fark", "gayrimenkul değerleme", "gecikme faizleri", "gecikme zamları", "gecikme zamları ve faizleri", "hazırlık dönemi

faizleri", "izin karşılığı", "karşılıkların yasal hadleri aşan bölümü", "kıdem tazminatı", "kullanılabilecek vergi indirimi", "kullanılmamış geçmiş yıl zararları", "maddi ve maddi olmayan duran varlıklar", "maddi ve manevi tazminat giderleri", "menkul kıymetlerin itibari değerlerinin altında satışından doğan zararlar", "motorlu taşıtlar vergisi", "örtülü kazanç", "örtülü sermaye üzerinden hesaplanan faizler", "örtülü sermaye üzerinden hesaplanan kur farkları", "örtülü sermaye üzerinden ödenen faizler", "örtülü sermaye üzerinden ödenen kur farkları", "özel iletişim vergisi", "öz kaynağa yürütülen faizler", "para cezaları", "reeskont", "sabit kıymetler", "sosyal güvenlik kurumuna ödenmeyen primler", "stok değer düşüklüğü karşılığı", "stok değerleme", "şüpheli alacaklar", "şüpheli alacaklar karşılığı", "TFRS 9 uyarınca yapılan düzeltmeler", "ticari alacaklar", "ticari alacakların zamanlama farkı", "ticari borçlar", "ticari borçların zamanlama farkı", "transfer fiyatlandırması", "türev işlemler", "vergi değeri", "vergi cezaları" "vergiden mahsup edilecek geçmiş yıl zararları", "yasal sınırı aşan bağışlar", "yasal sınırı aşan yardımlar", "yatırım indirimi", "yönetim kurulu başkanına verilen kâr payları" ve "yönetim kurulu üyelerine verilen kâr payları".

Sözlüğün oluşturulmasını takiben kodlama süreci başlamış, belgelerde tespit edilen her bir kavram yargı kararlarından oluşan belgelere dairelere ve karar yıllarına göre; özelgelerden oluşan belgelere ise yürürlüğe girme tarihlerine göre kodlama yapılmıştır.

3.6. Araştırmanın Bulguları

Araştırmanın bu bölümü iki temel aşamadan meydana gelmiştir. Birinci aşamada nicel analizlere ilişkin bulguların yorumlanması; ikinci aşamada ise nitel analizlere ilişkin bulguların yorumlanması yer almaktadır. Birinci aşamada verilerin normallik ölçütünü ne düzeyde sağladığının tespit edilebilmesi amacıyla Kolmogorov–Smirnov ve Shapiro–Wilk testleri; değişkenler arası ilişkilerin ortaya konulabilmesi amacıyla da Spearman rho analiz testi; değişkenler arası farkın tespit edilebilmesi için ise Kruskal–Wallis H ve Mann Whitney U test tekniklerinden yararlanılmıştır. Takip eden kısımlarda söz konusu test ve bulgularına ilişkin kapsamlı açıklamalar sunulmuştur. Ayrıca bazı durumlar için betimsel analizlere yer verilmiştir. İkinci aşamada ise MAXQDA nitel analiz programı kullanılarak kavram sıklıkları ve bu kavramların yüzdelikleri ortaya konulmuş olup, daha sonra kavram bulutu oluşturulmuştur. Ayrıca çapraz analizler yapılmış ve referans dökümlerine yer verilmiştir.

3.6.1. Nicel bulgular ve yorumlanması

Nicel araştırmalarda veri analizlerinin gerçekleştirilmesi öncesi veri dağılımlarının normallik ölçütlerini ne düzeyde karşıladığına yönelik testlerin yapılması gerektiği bilinen bir gerçektir. Bu çerçevede, merkezi eğilim ve yayılım ölçütlerine ek olarak Kolmogorov–Smirnov ve Shapiro–Wilk testlerinin de bu amaçla kullanılabileceğine dikkat çekilmiştir. Araştırmanın amacı doğrultusunda kullanılabilecek testlerin kararlaştırılabilmesi için verilerin normallik koşulunu sağlama düzeyine sosyal bilim araştırmalarında yaygın olarak kabul gören ve sıklıkla kullanılan (Moneva, Rivera-Lirio ve Muñoz-Torres, 2007; Jain ve Nangia, 2014; Moghtadaie ve Jamshidian, 2021) Kolmogorov–Smirnov ve Shapiro–Wilk testlerinden yararlanılmıştır.

Normallik testlerine ilişkin bulguların yer aldığı Kolmogorov–Smirnov ve Shapiro–Wilk test sonuçları aşağıda gösterilmektedir (Tablo 3.1.). Tabloda test istatistikleri, verilerin toplandığı işletme sayısına eşit olan serbestlik derecesi ve uygulanan normallik testinin anlamlılık düzeylerine ilişkin bulgular yer almaktadır. Kolmogorov–Smirnov ve Shapiro–Wilk anlamlılık düzeyinin p<0,05 altında olması normallikten sapmaların olduğuna gönderme yapmaktadır (Field, 2009, s. 147; Hair, Black, Babin ve Anderson, 2010, s. 72).

Tablo 3.1. *Kolmogorov–Smirnov ve Shapiro–Wilk Normallik Testi sonuçları*

Tests of Normality	*Kolmogorov-Smirnov*			*Shapiro-Wilk*		
	Statistic	*df*	*Sig.*	*Statistic*	*df*	*Sig.*
Mali kâr	*,255*	*309*	*,000*	*,621*	*309*	*,000*
Ticari kâr	*,264*	*309*	*,000*	*,582*	*309*	*,000*
Mali kâr / Ticari kâr	*,293*	*309*	*,000*	*,591*	*309*	*,000*
Dönem vergi gideri	*,352*	*309*	*,000*	*,359*	*309*	*,000*
Dönem vergi gideri / Ticari kâr	*,412*	*309*	*,000*	*,091*	*309*	*,000*
Ertelenen Vergi varlığı/yükümlülüğü	*,300*	*309*	*,000*	*,435*	*309*	*,000*
Toplam Vergi gideri	*,259*	*309*	*,000*	*,619*	*309*	*,000*
N1	*,371*	*309*	*,000*	*,340*	*309*	*,000*
N2	*,362*	*309*	*,000*	*,385*	*309*	*,000*
N3	*,409*	*309*	*,000*	*,229*	*309*	*,000*
N4	*,371*	*309*	*,000*	*,367*	*309*	*,000*

N1 –Kanunen kabul edilmeyen giderler; N2 – AR-GE indirimi, indirim, vergi, avantajı ve istisnalar; N3 – Vergiden muaf gelirler; N4 – Yatırım teşvikleri ve indirimleri

Analiz sonuçlarına bakıldığında K-S ve S-W anlamlılık değerlerinin analize tabi tutulan tüm değişkenler açısından p<0,05'in altında olduğu görülebilmektedir; p=0,000. Bu sonuçlar doğrultusunda, eldeki veriler normal dağılım göstermemekte, diğer bir ifadeyle sonuçlar, parametrik olmayan testlerden yararlanılması gerektiğini

göstermektedir. Bu bağlamda takip eden kısımlarda araştırmanın amacı doğrultusunda farklılık analizleri için Kruskal-Wallis H ve Mann Whitney U testlerinden, ilişkisel analizler için ise Spearman's rho non-parametrik testlerden yararlanılmıştır.

3.6.1.1. Yıllar, ticari kâr ve mali kâr arasındaki korelasyon

Aşağıda verilen SPSS çıktıları kurumların yıl, mali kâr ve ticari kâr olmak üzere üç değişkene ait Spearman's rho korelasyon katsayılarının matrisini sağlamaktadır. Spearman tarafından geliştirilen bu korelasyon analiz tekniği, parametrik olmayan testlerden biridir ve araştırma verilerinin normal dağılım göstermediği ve parametrik olma koşullarının sağlanmadığı durumlarda kullanılmaktadır (Field, 2009, s. 179). Tablo 3.2'de de her bir korelasyon katsayısının (Correlation Coefficient) altında korelasyonlara ait anlamlılık düzeyinin (Sig.) yanı sıra temel alınan örneklem büyüklüğü de (N) yer almaktadır. Buna göre analize tabi tutulan 62 kuruma ait değişkenlerden yıllar ile mali kâr ve ticari kâr arasında istatistiksel olarak anlamlı korelasyon olduğu tespit edilmiş, dahası sayılan değişkenlerin her birinin kendi içerisinde mükemmel bir bağlantıya sahip olduğu açık bir biçimde görülmüştür r=1 (Gkatziaki, Papadopoulos, Diplaris ve Kompatsiaris, 2017, s. 275; Batool ve Sahi, 2019, s. 29). Spearman rho korelasyon katsayısı r= 0,131 olan yıl ve ticari kâr pozitif korelasyona sahipken anlamlılık düzeyinin ise $p < 0,05$'ten küçük olduğu saptanmıştır. Yani yıllara göre genel olarak kurumların ticari kârlarında yıllar itibarıyla artış gözlemlenmektedir. Analiz çıktıları ayrıca mali kâr ile yıl ve ticari kâr arasında r= 0,604 korelasyon katsayısı ile $p < 0,001$ düzeyinde istatistiksel olarak pozitif korelasyona sahip olduğunu ortaya koymuştur. Son olarak sonuçlar ticari kârın yıl ile r=0,131, mali kâr ile r=0,604 korelasyon katsayısı ile sırasıyla $p < 0,05$ ve $p < 0,01$ anlamlılık düzeyinde istatistiksel olarak pozitif yönlü anlamlı korelasyona sahip olduğunu göstermiştir (Tablo 3.2.).

Tablo 3.2. *Yıl, firmaların mali kâr ve ticari kârlarına yönelik Spearman rho korelasyon analizi sonuçları*

Correlations			*Yıl*	*Mali kâr*	*Ticari kâr*
Spearman's rho	Yıl	Correlation Coefficient	*1,000*	*,052*	*,131*[*]
		Sig. (1-tailed)	.	*,361*	*,021*
		N	*310*	*310*	*310*
	Mali kâr	Correlation Coefficient	*,052*	*1,000*	*,604*[**]
		Sig. (1-tailed)	*,361*	.	*,000*
		N	*310*	*310*	*310*
	Ticari kâr	Correlation Coefficient	*,131*[*]	*,604*[**]	*1,000*
		Sig. (1-tailed)	*,021*	*,000*	.
		N	*310*	*310*	*310*

* Korelasyon 0,05 düzeyinde istatistiksel olarak anlamlıdır.

**Korelasyon 0,01 düzeyinde istatistiksel olarak anlamlıdır.

Finansal bir bakış açısıyla değerlendirildiğinde, yıl geçtikçe kurumların ticari kârlarında artışın meydana geldiği; mali kârın artış gösterdiği yıllarda ticari kârdaki artışların azaldığı görülmüştür. Genel olarak değerlendirilecek olursa yıllar geçtikçe işletmelerin hem mali kârlarında hem de ticari kârlarında artışlar meydana gelmiştir. Ancak ticari kârdaki artışlar, mali kârdaki artışlara göre daha yüksek düzeyde gerçekleşmiştir. Başka bir ifadeyle muhasebe kârı (incelenen işletmeler ve yıllar özelinde totalde) vergi kârına göre daha yüksek düzeyde gerçekleşmiştir. Buna göre kurumlara ait bu üç değişken arasında karmaşık bir ilişki ağının olduğundan söz edebilmek mümkündür.

3.6.1.2. Ticari kâr ve farklılık nedenlerine yönelik Spearman rho korelasyon analizi

Aşağıda yer alan tabloda (Tablo 3.3.), ticari kâr ile kanunen kabul edilmeyen giderlerin etkisi; AR-GE indirimi, indirim, vergi, avantajı ve istisnaların etkisi; vergiden muaf gelirlerin etkisi; yatırım teşvikleri ve indirimlerinin etkisi olmak üzere beş değişken arasında gerçekleştirilen Spearman rho korelasyon analiz sonuçlarına yer verilmiştir. Sonuçlar, analiz kapsamına alınan BIST 100 kurum verilerinin kendi içerisinde mükemmel seviyede bağlantılarının olduğunu göstermiştir, r=1. Değişkenler arası ilişkiler değerlendirildiğinde, ticari kâr ve analiz kapsamına alınan, yukarıda sıralanan her bir değişken arasında istatistiksel olarak pozitif yönlü anlamlı korelasyon tespit edilmiştir.

Tablo 3.3. *Ticari kâr ve nedenler arasındaki ilişkiye yönelik Spearman rho korelasyon analizi sonuçları*

Correlations			*Ticari kâr*	*N1*	*N2*	*N3*	*N4*
Spearman's rho	Ticari kâr	Correlation Coefficient	*1,000*	*,187***	*,183***	*,109**	*,221***
		Sig. (1-tailed)	.	*,000*	*,001*	*,027*	*,000*
		N	*310*	*310*	*310*	*310*	*310*
	N1	Correlation Coefficient	*,187***	*1,000*	*,019*	*,316***	*,034*
		Sig. (1-tailed)	*,000*	.	*,367*	*,000*	*,274*
		N	*310*	*310*	*310*	*310*	*310*
	N2	Correlation Coefficient	*,183***	*,019*	*1,000*	*-,218***	*,120**
		Sig. (1-tailed)	*,001*	*,367*	.	*,000*	*,017*
		N	*310*	*310*	*310*	*310*	*310*
	N3	Correlation Coefficient	*,109**	*,316***	*-,218***	*1,000*	*,100**
		Sig. (1-tailed)	*,027*	*,000*	*,000*	.	*,040*
		N	*310*	*310*	*310*	*310*	*310*
	N4	Correlation Coefficient	*,221***	*,034*	*,120**	*,100**	*1,000*
		Sig. (1-tailed)	*,000*	*,274*	*,017*	*,040*	.
		N	*310*	*310*	*310*	*310*	*310*

N1 –Kanunen kabul edilmeyen giderler; N2 – AR-GE indirimi, indirim, vergi avantajı ve istisnalar; N3 – Vergiden muaf gelirler; N4 – Yatırım teşvikleri ve indirimleri.

Ticari kâr ve kanunen kabul edilmeyen giderler arasında r= 0,187 korelasyon katsayısı ve p<0,01 anlamlılık düzeyinde istatistiksel olarak pozitif yönlü bir korelasyon tespit edilmiştir p= 0,000. Ticari kâr ve AR-GE indirimi, indirim, vergi, avantajı ve istisnalar arasında gerçekleştirilen test sonuçlarına bakıldığında ise bir öncekine benzer bir korelasyon katsayısı düzeyinde, r= 0,183 ve yine p<0,01 anlamlılık düzeyinde pozitif yönlü bir korelasyon tespit edilmiştir, p= 0,001. Ticari kâr ve diğer bir değişken olan vergiden muaf gelirler arasında gerçekleştirilen analiz sonuçları, r= 0,109 korelasyon katsayısı ve p<0,05 anlamlılık düzeyinde istatistiksel olarak pozitif yönlü anlamlı bir korelasyonun olduğunu göstermiştir, p= 0,027. Son olarak ticari kâr ve yatırım teşvikleri ve indirimler arasında gerçekleştirilen analiz sonuçlarına göre, değişkenler arasında r= 0,221 korelasyon katsayısı ve p<0,01 anlamlılık düzeyinde istatistiksel olarak pozitif yönlü anlamlı bir korelasyonun olduğu saptanmıştır, p= 0,000.

Aşağıda verilen analiz sonuçları incelendiğinde bir diğer anlamlı korelasyon KKEG ile vergiden muaf gelirler arasında tespit edilmiştir. Sonuçlar değişkenler arasında r= 0,316 korelasyon katsayısı ve p<0,01 anlamlılık düzeyinde istatistiksel olarak pozitif yönlü anlamlı korelasyon olduğunu ortaya koymaktadır, p=0,000. Analiz sonuçları ayrıca AR-GE indirimi, indirim, vergi avantajı ve istisnalar ile vergiden muaf gelirler arasında r= -0,218 korelasyon katsayısı, p<0,01 anlamlılık düzeyinde –p= 0,000– istatistiksel olarak negatif; yatırım teşvikleri ve indirimler arasında ise r= 0,120 korelasyon katsayısı, p<0,05 anlamlılık düzeyinde pozitif yönlü anlamlı bir korelasyonun olduğunu

göstermiştir, p=0,017. Son olarak vergiden muaf gelirler ile yatırım teşvikleri ve indirimler arasında r=0,100 korelasyon katsayısı, p<0,05 anlamlılık düzeyinde pozitif yönlü, istatistiksel olarak anlamlı sonuç tespit edilmiştir, p= 0,040.

Sonuçlar bütüncül bir yaklaşımla değerlendirildiğinde BIST 100 işletmelerine ait ticari kârlarda meydana gelen artış ile kanunen kabul edilmeyen giderler, AR-GE indirimi, indirim, vergi avantajı ve istisnalar, vergiden muaf gelirler, yatırım teşvikleri ve indirimlerde artışlar paralellik göstermektedir. Başka bir ifadeyle ticari kâr arttıkça bunlara bağlı olarak mali kâr ile ticari kâr arasındaki farklılığın nedenleri olan kanunen kabul edilmeyen giderler, istisna, muafiyet ve teşvikler ile yatırım indirimleri de artış göstermektedir. Bu farklılığın nedenlerinde meydan gelen artışlar haliyle ticari kâr ile mali kâr arasındaki makası da açmaktadır. Benzer şekilde BIST 100 işletmelerine ait kanunen kabul edilmeyen giderlerde meydana gelen artış ile AR-GE indirimi, indirim, vergi avantajı ve istisnalar arasında da pozitif yönlü bir ilişki olduğu anlaşılmaktadır. Vergiden muaf gelirler ile AR-GE indirimi, indirim, vergi avantajı ve istisnalar arasında negatif yönde bir ilişki tespit edilirken yatırım teşvik ve indirimleri ile AR-GE indirimi, indirim, vergi avantajı ve istisnalar arasında ilişki pozitif yöndedir. Genel olarak bakıldığında ticari kâr ile mali kâr arasında farklılığa neden olan parametreler kendi aralarında da birbirini pozitif yönde etkilemektedirler.

3.6.1.3. Mali kâr ve farklılık nedenlerine yönelik Spearman rho korelasyon analiz

BIST 100 kurumlarının mali kâr ve istisna, indirim, muafiyet, teşvik ve KKEG arasında gerçekleştirilen Spearman rho korelasyon analiz sonuçları, aşağıdaki tabloda sunulmuştur (Tablo 3.4.). Analiz sonuçları BIST 100 kurumlarının mali kâr ve kanunen kabul edilmeyen giderler arasında r= 0,232 korelasyon katsayısı ve p<0,01; p= 0,000 anlamlılık düzeyinde pozitif; AR-GE indirimi, indirim, vergi avantajı ve istisnalar arasında ise r=-0,150 korelasyon katsayısı ve p<0,01; p= 0,004 anlamlılık düzeyinde negatif yönlü, istatistiksel olarak anlamlı korelasyonun olduğunu göstermiştir. Başka bir ifadeyle mali kârda görülen artış, KKEG'de de görülmektedir. Mali kâr artarken, KKEG de artmış; istisna, indirim, teşvik ve muafiyetler artarken de mali kâr düşmüştür.

Tabloda gösterildiği üzere, kanunen kabul edilmeyen giderler ve vergiden muaf gelirler arasında r= 0,316 korelasyon katsayısı ve p<0,01 anlamlılık düzeyinde pozitif yönlü istatistiksel olarak anlamlı bir korelasyon olduğu belirlenmiştir p= 0,000. Tabloda yer alan ve dikkat çekilmesi gereken bir diğer ilişki AR-GE indirimi, indirim, vergi

avantajı ve istisnalar ile vergiden muaf gelirler ve yatırım teşvikleri arasında gerçekleşmiş ve değişkenler arasında korelasyon olduğu saptanmıştır. Bakıldığında AR-GE indirimi, indirim, vergi avantajı ve istisnalar ile vergiden muaf gelirler arasında r= -0,218 korelasyon katsayısı ve p<0,05 anlamlılık düzeyinde negatif yönlü p= 0,000; yatırım teşvikleri ile vergi indirim ve istisnaları arasında r= 0,120 korelasyon katsayısı ve p<0,01 anlamlılık düzeyinde pozitif yönlü p= 0,017 anlamlı korelasyon tespit edilmiştir. Bu analiz kapsamında tespit edilen son korelasyon vergiden muaf gelirler ile yatırım teşvikleri ve indirimleri arasındadır. Tabloda da görülebildiği üzere değişkenler arasında r=0,100 korelasyon katsayısı ve p<0,05 anlamlılık düzeyinde pozitif yönlü anlamlı korelasyonun olduğu belirlenmiştir, p= 0,040.

Tablo 3.4. *Mali kâr ve farklılık nedenleri arasındaki ilişkiye yönelik Spearman rho korelasyon analizi sonuçları*

Correlations			*Mali kâr*	*N1*	*N2*	*N3*	*N4*
Spearmans rho	Mali kâr	Correlation Coefficient	*1,000*	*,232***	*-,150***	*,033*	*-,026*
		Sig. (1-tailed)	.	*,000*	*,004*	*,283*	*,323*
		N	*310*	*310*	*310*	*310*	*310*
	N1	Correlation Coefficient	*,232***	*1,000*	*,019*	*,316***	*,034*
		Sig. (1-tailed)	*,000*	.	*,367*	*,000*	*,274*
		N	*310*	*310*	*310*	*310*	*310*
	N2	Correlation Coefficient	*-,150***	*,019*	*1,000*	*-,218***	*,120**
		Sig. (1-tailed)	*,004*	*,367*	.	*,000*	*,017*
		N	*310*	*310*	*310*	*310*	*310*
	N3	Correlation Coefficient	*,033*	*,316***	*-,218***	*1,000*	*,100**
		Sig. (1-tailed)	*,283*	*,000*	*,000*	.	*,040*
		N	*310*	*310*	*310*	*310*	*310*
	N4	Correlation Coefficient	*-,026*	*,034*	*,120**	*,100**	*1,000*
		Sig. (1-tailed)	*,323*	*,274*	*,017*	*,040*	.
		N	*310*	*310*	*310*	*310*	*310*

*: Korelasyon 0,05 düzeyinde istatistiksel olarak anlamlıdır

**: Korelasyon 0,01 düzeyinde istatistiksel olarak anlamlıdır

N1 –Kanunen kabul edilmeyen giderler; N2 – AR-GE indirimi, indirim, vergi, avantajı ve istisnalar; N3 – Vergiden muaf gelirler; N4 – Yatırım teşvikleri ve indirimleri

Yukarıda sıralanan sonuçlar bir bütün olarak değerlendirildiğinde, mali kârda meydana gelen artış, KKEG'de de artışı beraberinde getirmekte; AR-GE indirimi, indirim, vergi avantajı ve istisnalarda meydana gelen artış ise mali kârda azalışı

beraberinde getirmektedir. Bunun yanı sıra kanunen kabul edilmeyen giderler ile vergiden muaf gelirler arasında pozitif yönlü bir ilişki görülmektedir. Ayrıca bulgular ışığında AR-GE indirimi, indirim, vergi avantajı ve istisnalarda artış meydana gelirken, vergiden muaf gelirlerde azalış meydana gelmiştir.

3.6.1.4. Mali kâr-ticari kâr farklılıklarının sektörler itibarıyla karşılaştırılması

İşletmelerin mali ve ticari kâr farklarının sektör temelinde karşılaştırıldığı Kruskal-Wallis H Test sonuçları aşağıdaki tabloda sunulmaktadır (Tablo 3.5.). Analiz sonuçları, işletmelerin mali ve ticari kâr farklarının sektörlere göre, χ^2 *(5; 310) = 29,496; p=0,000; p<0,05* düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı farklılık içerdiğini göstermektedir. Sıra ortalamaları dikkate alındığında mali ve ticari kâr farkı en yüksek olan sektörlerin "toptan ve perakende ticaret, lokantalar ve oteller" olduğu; bunları sırasıyla "elektrik, gaz ve su"; "ulaştırma, depolama ve haberleşme"; "mali kuruluşlar", "teknoloji" ve son olarak "imalat ve gıda" takip etmektedir.

Tablo 3.5. *İşletmelerin mali ve ticari kâr farklarının sektörler bağlamında karşılaştırılmasına yönelik Kruskal-Wallis H Testi analiz sonuçları*

Sektörler	*N*	*Sıra X̄*	*H*	*sd*	*Sig.*	*0,99 Güven Aralığı*	
						Üst limit	*Alt Limit*
1	*180*	*140,38*	*29,496*	*5*	*,000*	*,000*	*,000*
2	*60*	*151,15*					
3	*25*	*227,04*					
4	*15*	*181,93*					
5	*15*	*147,93*					
6	*15*	*216,27*					
Toplam	*310*						

1 – İmalat ve Gıda; 2 – Mali Kuruluşlar; 3 – Toptan ve Perakende Ticaret, Lokantalar ve Oteller; 4 – Ulaştırma, Depolama ve Haberleşme; 5 – Teknoloji; 6 – Elektrik, Gaz ve Su

Kruskal-Wallis H Test sonucunun anlamlı çıkması durumunda araştırmacıların anlamlı farklılığın kaynağını tespit edilebilmesi amacıyla Mann Whitney U testini post-hoc değerlemesi olarak kullanabilecekleri ifade edilmektedir (Field, 2009, s. 565-567; Shahabadia ve Uplane, 2015, s. 134). Kruskal Wallis H testine benzer bir mantığa sahip bu test, iki grubu bulunan değişkenlerin karşılaştırılmasında kullanılan bir analiz tekniğidir (Nacar, 2008). Bu bağlamda araştırma kapsamında Kruskal-Wallis H Testi sonucu meydana gelen anlamlı farklılığın kaynağının tespit edilebilmesi amacıyla altı sektör ikişer gruplar halinde karşılaştırılarak Mann Whitney U Testine tabi tutulmuştur.

Aşağıda yer alan tabloda (Tablo 3.6.) araştırma kapsamına dâhil edilen işletmelerin mali ve ticari kâr farklarının sektör temelinde gruplandırılarak karşılaştırıldığı analiz sonuçlarına yer verilmiştir. Sektörler ikişerli gruplar halinde karşılaştırıldığında, sektörlerin mali ve ticari kâr farklarının "imalat ve gıda" sektörü ile "mali kuruluşlar" (U= *5101,000; p=0, ,521; p>0,05*), "ulaştırma, depolama ve haberleşme" (U= *1072,000; p=0,186; p>0,05*), "teknoloji" (U= *1234,000; p=,581; p>0,05)* arasında anlamlı bir farklılığın olmadığı; ancak "imalat ve gıda" sektörü ile "toptan ve perakende ticaret, lokantalar ve oteller" (U= *846,000; p=0,000; p<0,05*) ve "elektrik, gaz ve su" (U= *725,000; p=0,003; p<0,05)* arasında ise istatistiksel olarak anlamlı bir farklılığın olduğu saptanmıştır. Buna göre "imalat ve gıda" sektörünün mali ve ticari kâr farkının "toptan ve perakende ticaret, lokantalar ve oteller" ile "elektrik, gaz ve su" sektörlerine ait farklara kıyasla daha düşük seviyelerde olduğu saptanmıştır.

Anlamlı farklılığın kaynağının tespit edilmesine yönelik sürdürülen analizler ilk olarak mali kuruluşlar temelinde gerçekleştirilmiştir. Analiz sonuçlarının sektörlerin mali ve ticari kâr farkları, "mali kuruluşlar" ile "ulaştırma, depolama ve haberleşme" (U= *354,000; p=0,204; p>0,05*) arasında farklılık göstermediği; "toptan ve perakende ticaret, lokantalar ve oteller" (U= *448,000; p=0,004; p<0,05*) ve "teknoloji" (U= *267,000; p=0,015; p<0,000*) sektöründe ise istatistiksel olarak anlamlı farklılık gösterdiği belirlenmiştir. Bu sonuç, araştırma kapsamına alınan sektörler çerçevesinde "mali kuruluşların" mali ve ticari kâr farklarının, "toptan ve perakende ticaret, lokantalar ve oteller" sektöründen daha düşük; "teknoloji" sektörüne kıyasla daha yüksek olduğunu kanıtlar niteliktedir.

BIST 100 içerisinde yer alan işletmelerin sektörler temelinde mali ve ticari kâr farklarının gerçekleştirildiği benzer ikili karşılaştırmalar "toptan ve perakende ticaret, lokantalar ve oteller" özelinde gerçekleştirilmiştir. Buna göre "toptan ve perakende ticaret, lokantalar ve oteller" ile "ulaştırma, depolama ve haberleşme" (U= *182,000; p=0,890; p>0,000*) ve "elektrik, gaz ve su" (U= *168,000; p= 0,600; p>0,000*) arasında anlamlı bir fark olmadığı; buna karşın "teknoloji" (U= *91,000; p= 0,006; p<0,000*) sektörü ile arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farkın olduğu görülmüştür. Mevcut sonuçtan hareketle "toptan ve perakende ticaret, lokantalar ve otel" sektörüne ait mali ve ticari kâr farkının "teknoloji" sektörüne nazaran yüksek düzeyde olduğu ifade edilebilir. İkili karşılaştırmalar sonucu tespit edilen son anlamlı farklılık "teknoloji" sektörü ile "elektrik, gaz ve su" sektörü arasındadır. Analiz sonuçları "teknoloji" sektöründe mali ve

ticari kâr farkının "elektrik, gaz ve su" sektörüne kıyasla istatistiksel olarak anlamlı farklılık gösterdiğini ortaya koymuştur.

Tablo 3.6. *Sektörlerin mali ve ticari kâr farklarının ikili karşılaştırmasına ait Mann-Whitney U Test sonuçları*

Sektör	*N*	$\bar{X}_{Sıra}$	$\sum_{Sıra}$	*U*	*Z*	*Sig.*
1	*180*	*118,84*	*21391,00*	*5101,000*	*-,642*	*,521*
2	*60*	*125,48*	*7529,00*			
Toplam	*240*					
1	*180*	*95,20*	*17136,00*	*846,000*	*-5,051*	*,000*
3	*25*	*159,16*	*3979,00*			
Toplam	*205*					
1	*180*	*96,46*	*17362,00*	*1072,000*	*-1,324*	*,186*
4	*15*	*116,53*	*1748,00*			
Total	*195*					
1	*180*	*97,36*	*17524,00*	*1234,000*	*-,552*	*,581*
5	*15*	*105,73*	*1586,00*			
Total	*195*					
1	*180*	*94,53*	*17015,00*	*725,000*	*-2,976*	*,003*
6	*15*	*139,67*	*2095,00*			
Total	*195*					
2	*60*	*37,97*	*2278,00*	*448,000*	*-2,913*	*,004*
3	*25*	*55,08*	*1377,00*			
Total	*85*					
2	*60*	*36,40*	*2184,00*	*354,000*	*-1,272*	*,204*
4	*15*	*44,40*	*666,00*			
Total	*75*					
2	*60*	*38,35*	*2301,00*	*267,000*	*-2,424*	*,015*
5	*15*	*36,60*	*549,00*			
Total	*75*					
3	*25*	*20,72*	*518,00*	*182,000*	*-,154*	*,890*
4	*15*	*20,13*	*302,00*			
Total	*40*					
3	*25*	*24,36*	*609,00*	*91,000*	*-2,696*	*,006*
5	*15*	*14,07*	*211,00*			
Total	*40*					
3	*25*	*19,72*	*493,00*	*168,000*	*-,545*	*,600*
6	*15*	*21,80*	*327,00*			
Total	*40*					
4	*15*	*18,47*	*277,00*	*68,000*	*-1,846*	*,067*
5	*15*	*12,53*	*188,00*			
Total	*30*					
4	*15*	*14,40*	*216,00*	*96,000*	*-,684*	*,512*
6	*15*	*16,60*	*249,00*			
Total	*30*					
5	*15*	*11,00*	*165,00*	*45,000*	*-2,800*	*,004*
6	*15*	*20,00*	*300,00*			
Total	*30*					

1 – İmalat ve Gıda; 2 – Mali Kuruluşlar; 3 – Toptan ve Perakende Ticaret, Lokantalar ve Oteller; 4 – Ulaştırma, Depolama ve Haberleşme; 5 – Teknoloji; 6 – Elektrik, Gaz ve Su.

3.6.1.5. Ticari kâr-mali kâr farklılık nedenlerinin sektörel dağılımı

Aşağıda verilen tabloda (Tablo 3.7.) ticari kâr ile mali kâr farklılığının nedenlerinin sektörel dağılımları gösterilmektedir.

Tablo 3.7. *Ticari kâr-mali kâr farklılığına sebep olan nedenlerin sektörel dağılımları*

NEDENLER		**Sektörler**						**Total**
		1	***2***	***3***	***4***	***5***	***6***	
N1	Var	*159*	*45*	*25*	*14*	*10*	*12*	*265*
	Yok	*21*	*15*	*0*	*1*	*5*	*3*	*45*
Total		*180*	*60*	*25*	*15*	*15*	*15*	*310*
N2	Var	*114*	*26*	*9*	*7*	*10*	*5*	*171*
	Yok	*66*	*34*	*16*	*8*	*5*	*10*	*139*
Total		*180*	*60*	*25*	*15*	*15*	*15*	*310*
N3	Var	*71*	*34*	*6*	*0*	*8*	*2*	*121*
	Yok	*109*	*26*	*19*	*15*	*7*	*13*	*189*
Total		*180*	*60*	*25*	*15*	*15*	*15*	*310*
N4	Var	*95*	*33*	*3*	*5*	*0*	*3*	*139*
	Yok	*85*	*27*	*22*	*10*	*15*	*12*	*171*
Total		*180*	*60*	*25*	*15*	*15*	*15*	*310*
N5	Var	*46*	*26*	*7*	*10*	*0*	*11*	*100*
	Yok	*134*	*34*	*18*	*5*	*15*	*4*	*210*
Total		*180*	*60*	*25*	*15*	*15*	*15*	*310*
N6	Var	*18*	*10*	*5*	*5*	*0*	*0*	*38*
	Yok	*162*	*50*	*20*	*10*	*15*	*15*	*272*
Total		*180*	*60*	*25*	*15*	*15*	*15*	*310*
N7	Var	*37*	*25*	*0*	*5*	*0*	*3*	*70*
	Yok	*143*	*35*	*25*	*10*	*15*	*12*	*240*
Total		*180*	*60*	*25*	*15*	*15*	*15*	*310*
N8	Var	*5*	*14*	*0*	*8*	*0*	*0*	*27*
	Yok	*175*	*46*	*25*	*7*	*15*	*15*	*283*
Total		*180*	*60*	*25*	*15*	*15*	*15*	*310*
N9	Var	*53*	*22*	*11*	*2*	*7*	*4*	*99*
	Yok	*127*	*38*	*14*	*13*	*8*	*11*	*211*
Total		*180*	*60*	*25*	*15*	*15*	*15*	*310*
N10	Var	*121*	*40*	*25*	*7*	*10*	*9*	*212*
	Yok	*59*	*20*	*0*	*8*	*5*	*6*	*98*
Total		*180*	*60*	*25*	*15*	*15*	*15*	*310*

Nedenler: N1 – Kanunen kabul edilmeyen giderlerin etkisi; N2 – AR-GE indirimi, İndirim, vergi avantajı ve istisnaların etkisi; N3 – Vergiden muaf gelirlerin etkisi; N4 – Yatırım teşvikleri ve indirimlerinin etkisi; N5 – Geçmiş yıl zararlarına ilişkin düzeltmelerin etkisi; N6 – Diğer ülkelerdeki farklı vergi oranlarının etkisi; N7 – Öz kaynak yöntemiyle değerlenen yatırımların etkisi; N8 – Yurtdışı/Yurtiçi bağlı ortaklıkların kara/zarara etkisi; N9 – Vergi oranlarındaki değişimlerin/farklılıkların etkisi; N10 – Diğer nedenlerin etkisi
Sektörler: 1 – İmalat ve Gıda; 2 – Mali Kuruluşlar; 3 – Toptan ve Perakende Ticaret, Lokantalar ve Oteller; 4 – Ulaştırma, Depolama ve Haberleşme; 5 – Teknoloji; 6 – Elektrik, Gaz ve Su.

Tabloda (Tablo 3.7.) 6 sektör ve diğer nedenler (n10) ile toplamda 10 neden bulunmaktadır. Bu nedenler içerisinde tüm sektörlerde ticari kâr ile mali kâr arasındaki farklılığa sebebiyet veren nedenler arasında en fazla bulunan neden, kanunen kabul edilmeyen giderlerdir. Kanunen kabul edilmeyen giderler her sektörde tüm işletmelerde genel olarak en yüksek düzeyde gerçekleşmiştir. Tablo incelendiğinde altı sektör içerisinde 5 yıla ait toplam 310 veri içerisinde kanunen kabul edilmeyen giderlerin etkisi "imalat ve gıda" sektöründe n=159, "mali kuruluşlarda" n=45, "toptan ve perakende ticaret, lokantalar ve otellerde" n=25, "ulaştırma, depolama ve haberleşmede" n=14, "teknolojide" n=10 ve "elektrik, gaz ve suda" n=12 olduğu görülmektedir.

Kanunen kabul edilmeyen giderlerden sonra ikinci sırada yer alan neden ise sektörler itibarıyla farklılık göstermiştir. Örneğin, "imalat ve gıda" sektöründe ikinci sırada istisnalar ve indirimler; "mali kuruluşlarda" vergiden muaf gelirler; "toptan ve perakende ticaret, lokantalar ve otellerde" vergi oranlarındaki değişimlerin/farklılıkların etkisi; "ulaştırma, depolama ve haberleşme" sektöründe geçmiş yıl zararlarına ilişkin düzeltmelerin etkisi; "teknoloji" sektöründe istisnalar ve indirimler; son olarak "elektrik, gaz ve su" sektöründe ise ikinci sırada geçmiş yıl zararlarına ilişkin düzeltmelerin etkisi olmuştur.

Tabloda yer alan data içerisinde en fazla işletme, "imalat ve gıda" sektöründe bulunmaktadır. 62 işletmenin 36'sı bu sektörde yer almaktadır. Dolayısıyla bu sektörde yer alan işletmelerde ticari kâr ile mali kâr arasındaki farklılığın nedenleri arasında yukarıda da ifade edildiği gibi ilk sırada kanunen kabul edilmeyen giderler, ikinci sırada da istisna ve indirimler yer almaktadır. Diğer nedenler ise sırasıyla şöyledir; yatırım teşvik ve indirimleri, vergiden muaf gelirler, vergi oranlarındaki değişimler/farklılıklar, geçmiş yıl zararlarına ilişkin düzeltmeler, öz kaynak yöntemiyle değerlenen yatırımlar, diğer ülkelerdeki farklı vergi oranları ve son olarak da yurtdışı/yurtiçi bağlı ortaklıkların kâra/zarara etkisi yer almaktadır.

Kanunen kabul edilmeyen giderlerin yoğunluğu ve genelde de vergi uyuşmazlıklarının kaynağını da oluşturması nedeniyle çalışmanın bu bölümünün ikinci kısmında yapılacak analize ilişkin veriler, yargı kararları ve özelgeler üzerinden kanunen kabul edilmeyen giderler taraması yapılarak toplanmıştır.

3.6.1.6. Ertelenmiş vergi varlık/yükümlülüklerinin sektörler bağlamında karşılaştırılması

Aşağıdaki tabloda (Tablo 3.8.) "imalat ve gıda" (1); "mali kuruluşlar" (2); "toptan ve perakende ticaret, lokantalar ve oteller" (3);" ulaştırma, depolama ve haberleşme" (4); "teknoloji" (5); "elektrik, gaz ve su" (6) olmak üzere altı farklı sektör ve bu sektörlere ait ertelenmiş vergi varlık/yükümlülükleri arasında istatistiksel farkların incelendiği Kruskal–Wallis H test sonuçları yer almaktadır. Kruskal ve Wallis (1952) tarafından geliştirilen test, ikiden fazla gruba sahip değişkenlerin dağılımlarının değerlendirilmesine yarayan, parametrik olmayan sıra temelli tek yönlü bir varyans analizidir (Brown ve Hettmansperger, 2002, s. 427; Guo, Zhongb ve Zhang, 2013, s. 135). Araştırma verilerinin normallik koşullarını sağlamadığı veya normallik koşullarının bilinemediği durumlarda kullanılmaktadır (Hecke, 2012; Cleophas ve Zwinderman, 2016).

Kruskal–Wallis H testi analiz sonuçlarından elde edilen bulgular ışığında yukarıda sıralanan söz konusu sektörler ve ertelenmiş vergi varlık/yükümlülükleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılığın olmadığı tespit edilmiştir *(χ^2 (5) = 5,617; p=0,345; p> 0,05).* Yani ertelenmiş vergi varlığı veya yükümlülüğü ticari kâr ile mali kâr arasındaki farklılığa bağlı genellikle her sektörde var olan bir durumdur. Dolayısıyla bu, herhangi bir sektöre has bir durum değildir.

Tablo 3.8. *İşletmelerin ertelenmiş vergi varlık/yükümlülüklerinin sektörler bağlamında karşılaştırılmasına yönelik Kruskal-Wallis H Testi analiz sonuçları*

Sektör	*N*	*Sıra $\bar{X}$*	*H*	*sd*	*Sig.*	*0,99 Güven Aralığı*	
						Üst limit	*Alt Limit*
1	*180*	*149,71*	*5,617*	*5*	*,345*	*,000*	*,000*
2	*59*	*157,29*					
3	*25*	*148,76*					
4	*15*	*148,87*					
5	*15*	*189,00*					
6	*15*	*192,07*					
Toplam	*309*						

1 – İmalat ve Gıda; 2 – Mali Kuruluşlar; 3 – Toptan ve Perakende Ticaret, Lokantalar ve Oteller; 4 – Ulaştırma, Depolama ve Haberleşme; 5 – Teknoloji; 6 – Elektrik, Gaz ve Su

Analiz sonuçlarının istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık göstermemiş olmasına karşın, sıra ortalamaları dikkate alındığında "toptan ve perakende ticaret, lokantalar ve oteller" (3) ile "ulaştırma, depolama ve haberleşme" (4) sektörlerine ait ertelenmiş vergi varlık/yükümlülüklerinin matematiksel olarak en düşük ortalamaya sahip olduğu anlaşılmaktadır. Bu sektörlere ait ertelenmiş vergi varlık/yükümlülük düzeylerinin düşük

düzeylerde olduğu söylenebilir. Diğer yandan sektörler içerisinde "teknoloji" (5) ve "elektrik, gaz ve suyun" (6) ertelenmiş vergi varlık/yükümlülük ortalamalarının diğer sektörlere kıyasla daha yüksek düzeylerde olduğu görülebilmektedir.

3.6.1.7. Ertelenmiş vergi varlığı nedenlerinin sektörel dağılımı

Aşağıda verilen tabloda (Tablo 3.9.) da araştırma kapsamına alınan kurumlara ait ertelenmiş vergi varlığına sebep olan unsurlar ve sektörel dağılımlarına ilişkin bilgilere ait betimsel istatistiklere yer verilmiştir.

Tablo 3.9. *Ertelenmiş vergi varlığına sebep olan nedenlerin sektörel dağılımları*

NEDENLER		**Sektörler**						**Total**
		1	***2***	***3***	***4***	***5***	***6***	
N1	Var	*43*	*14*	*6*	*5*	*2*	*5*	*75*
	Yok	*137*	*46*	*19*	*10*	*13*	*10*	*235*
Total		*180*	*60*	*25*	*15*	*15*	*15*	*310*
N2	Var	*34*	*12*	*5*	*10*	*2*	*5*	*68*
	Yok	*146*	*48*	*20*	*5*	*13*	*10*	*242*
Total		*180*	*60*	*25*	*15*	*15*	*15*	*310*
N3	Var	*70*	*10*	*14*	*7*	*7*	*0*	*108*
	Yok	*110*	*50*	*11*	*8*	*8*	*15*	*202*
Total		*180*	*60*	*25*	*15*	*15*	*15*	*310*
N4	Var	*86*	*35*	*6*	*5*	*0*	*8*	*140*
	Yok	*94*	*25*	*19*	*10*	*15*	*7*	*170*
Total		*180*	*60*	*25*	*15*	*15*	*15*	*310*
N5	Var	*138*	*25*	*20*	*0*	*13*	*0*	*196*
	Yok	*42*	*35*	*5*	*15*	*2*	*15*	*114*
Total		*180*	*60*	*25*	*15*	*15*	*15*	*310*
N6	Var	*32*	*20*	*4*	*5*	*4*	*5*	*70*
	Yok	*148*	*40*	*21*	*10*	*11*	*10*	*240*
Total		*180*	*60*	*25*	*15*	*15*	*15*	*310*
N7	Var	*67*	*16*	*10*	*0*	*5*	*0*	*98*
	Yok	*113*	*44*	*15*	*15*	*10*	*15*	*212*
Total		*180*	*60*	*25*	*15*	*15*	*15*	*310*
N8	Var	*82*	*30*	*5*	*10*	*9*	*5*	*141*
	Yok	*98*	*30*	*20*	*5*	*6*	*10*	*169*
Total		*180*	*60*	*25*	*15*	*15*	*15*	*310*
N9	Var	*153*	*45*	*25*	*10*	*14*	*10*	*257*
	Yok	*27*	*15*	*0*	*5*	*1*	*5*	*53*
Total		*180*	*60*	*25*	*15*	*15*	*15*	*310*
N10	Var	*71*	*44*	*8*	*15*	*10*	*8*	*156*
	Yok	*109*	*16*	*17*	*0*	*5*	*7*	*154*
Total		*180*	*60*	*25*	*15*	*15*	*15*	*310*

Nedenler: N1 – Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar; N2 – Ticari borçlar; N3 – Ticari alacaklar; N4 – Şüpheli alacak karşılığı; N5 – Stoklar; N6 – Türev araçlar; N7 – Dava gider karşılığı; N8 – Kullanılmamış izin karşılıkları; N9 – Kıdem tazminatı karşılıkları; N10 – İndirilebilecek zararları ifade etmektedir.
Sektörler: 1 – İmalat ve Gıda; 2 – Mali Kuruluşlar; 3 – Toptan ve Perakende Ticaret, Lokantalar ve Oteller; 4 – Ulaştırma, Depolama ve Haberleşme; 5 – Teknoloji; 6 – Elektrik, Gaz ve Su.

Söz konusu nedenler içerisinde tüm sektörlerde ertelenmiş vergi varlığına sebebiyet veren nedenler arasında en fazla bulunan, kıdem tazminatı karşılığıdır. Kıdem tazminatı karşılığı her sektörde tüm işletmelerde genel olarak en yüksek düzeyde gerçekleşmiştir. Tablo incelendiğinde altı sektör içerisinde 5 yıla ait toplam 310 data içerisinde kıdem tazminatı karşılığının etkisi "imalat ve gıda" sektöründe n=153, "mali kuruluşlarda" n=45, "toptan ve perakende ticaret, lokantalar ve otellerde" n=25, "ulaştırma, depolama ve haberleşmede" n=10, "teknolojide" n=14 ve "elektrik, gaz ve suda" n=10 olduğu görülmektedir. Kıdem tazminatı karşılığından sonra ikinci sırada yer alan neden ise iki tanedir. Bunlar stoklar ve indirilebilecek zararlar. Bu nedenler sektörler itibarıyla farklılık göstermektedir. Örneğin, "imalat ve gıda sektöründe" ikinci sırada stoklar; "mali kuruluşlarda", indirilebilecek zararlar; "toptan ve perakende ticaret, lokantalar ve otellerde", stoklar; "ulaştırma, depolama ve haberleşme" sektöründe, indirilebilecek zararlar; "teknoloji" sektöründe, stoklar ve son olarak "elektrik, gaz ve su" sektöründe ise ikinci sırada indirilebilecek giderler yer almaktadır.

Tabloda yer alan data içerisinde en fazla işletme, imalat ve gıda sektöründe bulunmaktadır. 62 işletmenin 36'sı bu sektörde yer almaktadır. Dolayısıyla bu sektörde yer alan işletmelerde vergi varlığı nedenleri arasında yukarıda da ifade edildiği gibi ilk sırada kıdem tazminatı karşılığı, ikinci sırada da stoklar yer almaktadır. Diğer nedenler ise sırasıyla şöyledir; şüpheli alacak karşılığı, kullanılmamış izin karşılıkları, indirilebilecek zararlar, ticari alacaklar, dava gider karşılığı, maddi ve maddi olmayan duran varlıklar, ticari borçlar ve türev araçlardır.

3.6.1.8. Ertelenmiş vergi yükümlülük nedenlerinin sektörel dağılımı

Aşağıda verilen tabloda (Tablo 3.10.) araştırma kapsamına alınan kurumlara ait vergi yükümlülüğüne sebep olan unsurlar ve sektörel dağılımlarına ilişkin bilgilere ait betimsel istatistikler yer almaktadır.

Tablo 3.10. *Vergi yükümlülüğüne sebep olan nedenlerin sektörel dağılımları*

NEDENLER		Sektörler						Total
		1	***2***	***3***	***4***	***5***	***6***	
N1	Var	*161*	*41*	*25*	*15*	*15*	*11*	*75*
	Yok	*19*	*19*	*0*	*0*	*0*	*4*	*235*
Total		*180*	*60*	*25*	*15*	*15*	*15*	*310*
N2	Var	*60*	*5*	*19*	*0*	*8*	*7*	*68*
	Yok	*120*	*55*	*6*	*15*	*7*	*8*	*242*
Total		*180*	*60*	*25*	*15*	*15*	*15*	*310*
N3	Var	*18*	*10*	*5*	*2*	*3*	*5*	*108*
	Yok	*162*	*50*	*20*	*13*	*12*	*10*	*202*
Total		*180*	*60*	*25*	*15*	*15*	*15*	*310*
N4	Var	*7*	*0*	*1*	*5*	*0*	*2*	*140*
	Yok	*173*	*60*	*24*	*10*	*15*	*13*	*170*
Total		*180*	*60*	*25*	*15*	*15*	*15*	*310*
N5	Var	*30*	*0*	*3*	*0*	*2*	*0*	*196*
	Yok	*150*	*60*	*22*	*15*	*13*	*15*	*114*
Total		*180*	*60*	*25*	*15*	*15*	*15*	*310*
N6	Var	*36*	*14*	*5*	*9*	*1*	*0*	*70*
	Yok	*144*	*46*	*20*	*6*	*14*	*15*	*240*
Total		*180*	*60*	*25*	*15*	*15*	*15*	*310*
N7	Var	*0*	*0*	*0*	*0*	*1*	*5*	*98*
	Yok	*180*	*60*	*25*	*15*	*14*	*10*	*212*
Total		*180*	*60*	*25*	*15*	*15*	*15*	*310*
N8	Var	*0*	*30*	*0*	*0*	*1*	*5*	*141*
	Yok	*180*	*30*	*25*	*15*	*14*	*10*	*169*
Total		*180*	*60*	*25*	*15*	*15*	*15*	*310*
N9	Var	*13*	*0*	*2*	*0*	*1*	*5*	*257*
	Yok	*167*	*60*	*23*	*15*	*14*	*10*	*53*
Total		*180*	*60*	*25*	*15*	*15*	*15*	*310*
N10	Var	*19*	*38*	*8*	*0*	*6*	*0*	*156*
	Yok	*161*	*22*	*17*	*15*	*9*	*15*	*154*
Total		*180*	*60*	*25*	*15*	*15*	*15*	*310*

Nedenler: N1 – Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar; N2 – Ticari borçlar; N3 – Ticari alacaklar; N4 – Şüpheli alacak karşılığı; N5 – Stoklar; N6 – Türev araçlar; N7 – Dava gider karşılığı; N8 – Kullanılmamış izin karşılıkları; N9 – Çalışanlara sağlanan faydalar; N10 – finansal varlık değerleme farklılıkları

Sektörler: 1 – İmalat ve Gıda; 2 – Mali Kuruluşlar; 3 – Toptan ve Perakende Ticaret, Lokantalar ve Oteller; 4 – Ulaştırma, Depolama ve Haberleşme; 5 – Teknoloji; 6 – Elektrik, Gaz ve Su.

Tabloda (Tablo 3.10.) 6 sektör ve 10 neden bulunmaktadır. Bu nedenler içerisinde tüm sektörlerde vergi yükümlülüğüne sebebiyet veren nedenler arasında en fazla bulunan neden; maddi ve maddi olmayan duran varlıklardır. Maddi ve maddi olmayan duran varlıkların, değerleme ve amortisman ayırma yöntemlerinde Standartlar ile VUK arasındaki farklılıklar, bu duruma neden olmaktadır. Bu neden, her sektörde tüm işletmelerde genel olarak en yüksek düzeyde gerçekleşmiştir. Bu da göstermektedir ki,

TMS/TFRS ile VUK/MSUGT arasında ticari kâr ve mali kâr farklılığına sebep olan sorunların başında, değerleme ve amortisman konuları gelmektedir. Zira tablo incelendiğinde altı sektör içerisinde 5 yıla ait toplam 310 data içerisinde maddi ve maddi olmayan duran varlıkların etkisi "imalat ve gıda" sektöründe n=161, "mali kuruluşlarda" n=41, "toptan ve perakende ticaret, lokantalar ve otellerde" n=25, "ulaştırma, depolama ve haberleşmede" n=15, "teknolojide" n=15 ve "elektrik, gaz ve suda" n=11 olduğu görülmektedir.

Maddi ve maddi olmayan duran varlıklardan sonra ikinci sırada yer alan neden ise sektörler itibarıyla farklılık göstermektedir. Örneğin, "imalat ve gıda" sektöründe ikinci sırada ticari borçlar; mali kuruluşlarda, finansal varlık değerleme farklılıkları; "toptan ve perakende ticaret, lokantalar ve otellerde", ticari borçlar; "ulaştırma, depolama ve haberleşme" sektöründe, türev araçlar; "teknoloji" sektöründe, ticari borçlar ve son olarak "elektrik, gaz ve su" sektöründe de ikinci sırada ticari borçlar yer almaktadır. Genel olarak ikinci sırada ticari borçların yer aldığı görülmektedir.

Tabloda yer alan data içerisinde en fazla işletme, "imalat ve gıda" sektöründe bulunmaktadır. 62 işletmenin 36'sı bu sektörde yer almaktadır. Dolayısıyla bu sektörde yer alan işletmelerde vergi yükümlülüğünün nedenleri arasında yukarıda da ifade edildiği gibi ilk sırada maddi ve maddi olmayan duran varlıklar, ikinci sırada da ticari borçlar yer almaktadır. Diğer nedenler ise sırasıyla şöyledir; türev araçlar, stoklar, finansal varlık değerleme farklılıkları, ticari alacaklar, çalışanlara sağlanan faydalar, şüpheli alacak karşılığı ve dava gider karşılığı gelmektedir.

3.6.2. Nitel bulgular ve yorumlanması

Analizler sonucunda sözlüğe tanımlanan ve ticari kazanç özelinde vergilemede gerçekliği etkileyebilecek ve vergi mükellefleri ile idare arasında uyuşmazlığa sebep olan "indirilebilecek-indirilemeyecek giderler", "kanunen kabul edilmeyen giderler" ve "vergi varlığı ve yükümlülüğü"nün nedenlerini de kapsayan 56 kavramın; 34 yargı kararında ve 126 özelgede yer aldığı tespit edilmiştir. Analizler kavramların yer aldığı 160 belge üzerinden devam etmiştir. Ticari kazancın vergilendirilmesinde gerçekliği etkileyen bu kavramları ifade ederken "kavramlar" ibaresi kullanılacaktır.

Tabloda (Tablo 3.11.) ticari kazancın vergilendirilmesinde gerçekliği etkileyen kavramların tüm belge gruplarında yapılan içerik analizi yer almaktadır. Yargı kararları ve özelgelerden oluşan 373 belgede taratılan 56 kavramın yalnızca 20'sinin 160 belgede

olduğu tespit edilmiştir. Bu kavramlar, *değerleme, örtülü kazanç* (89 kez geçen örtülü kazanç kavramının 70'i *örtülü sermayeye* ilişkin; 19'u ise *transfer fiyatlandırmasına* ilişkindir)*, transfer fiyatlandırması, düzeltmeler, şüpheli alacaklar, sabit kıymetler, yatırım indirimi, kıdem tazminatı, stoklar, gecikme zamları, motorlu taşıtlar vergisi, ticari alacaklar, para cezaları, vergi cezaları, vergi değeri, gecikme faizleri, gecikme zamları ve faizler, özel iletişim vergisi, maddi ve manevi tazminat giderleri ve reeskont* olarak sıralanabilir.

Tablo 3.11. *Kanunen kabul edilmeyen giderlerin tüm belge gruplarında içerik analizi*

Gerçekliği Etkileyen Kavramlar	Sıklık	%	Belgeler	Belgeler %	Yargı Kararları	Özelgeler
Değerleme	190	37,85	121	32,53	47	143
Örtülü kazanç	89	17,73	21	5,65	74	15
Transfer fiyatlandırması	87	17,33	23	6,18	52	35
Düzeltmeler	30	5,98	8	2,15	29	1
Şüpheli alacaklar	13	2,59	7	1,88	3	10
Sabit kıymetler	12	2,39	6	1,61	2	10
Yatırım indirimi	12	2,39	5	1,34	11	1
Kıdem tazminatı	11	2,19	3	0,81	5	6
Stoklar	11	2,19	6	1,61	1	10
Gecikme zamları	9	1,79	8	2,15	4	5
Motorlu taşıtlar vergisi	7	1,39	3	0,81	4	3
Ticari alacaklar	6	1,20	2	0,54	0	6
Para cezaları	5	1,00	5	1,34	2	3
Vergi cezaları	5	1,00	3	0,81	3	2
Vergi değeri	4	0,80	2	0,54	0	4
Gecikme faizleri	3	0,60	3	0,81	1	2
Gecikme zamları ve faizler	3	0,60	2	0,54	2	1
Özel iletişim vergisi	3	0,60	1	0,27	0	3
Maddi ve manevi tazminat giderleri	1	0,20	1	0,27	0	1
Reeskont	1	0,20	1	0,27	0	1

Takip eden kısımda yargı kararlarına ve özelgelere ilişkin analiz sonuçları ayrı alt başlıklar altında verilmiştir.

3.6.2.1. Yargı kararları

Analize tabi tutulan 34 yargı kararında ortaya çıkan kavramlar sıklıklarına göre incelendiğinde uyuşmazlık nedenleri arasında *transfer fiyatlandırması, örtülü kazanç* ve *değerleme*nin en yüksek sıklıklara sahip olduğu görülmektedir. Kararlar içerisinde 74 kez geçen örtülü kazanç kavramının 56'sı örtülü sermayeye ilişkin; 18'i ise transfer fiyatlaması ile ilgilidir. Belgelerde geçen örtülü sermaye sayısı 11'dir. Bu belgelerden

6'sı örtülü sermaye ile ilgili iken 5'i transfer fiyatlamasına ilişkindir. Yargı kararlarında "örtülü kazanç" kavramı en sık yer aldığı hâlde, "değerleme" kavramı analize tabi tutulan yargı kararlarının yarısına yakınında (%41,2) yer almaktadır. Bu durumda vergi yargısında uyuşmazlık konuları içinde en sık karşılaşılanın birinci sırada değerleme, ikinci sırada transfer fiyatlaması ve üçüncü sırada ise örtülü sermaye ile ilgili olduğu söylenebilir. Yargı kararlarında en az yer alan kavramın ise "stoklar" olduğu tespit edilmiştir.

Tablo 3.12. *Yargı kararları sıklık analizi*

Kavramlar	**Sıklık**	**%**	**Kavramların yer aldığı belge sayısı**	**Belgeler %**
Örtülü kazanç	**74**	**30,83**	**11**	**32,35**
Transfer fiyatlandırması	**52**	**21,67**	**10**	**29,41**
Değerleme	**47**	**19,58**	**14**	**41,18**
Düzeltmeler	29	12,08	7	20,59
Yatırım indirimi	11	4,58	4	11,76
Kıdem tazminatı	5	2,08	2	5,88
Motorlu taşıtlar vergisi	4	1,67	2	5,88
Gecikme zammı/zamları	3	1,26	2	5,88
Şüpheli alacaklar	3	1,26	2	5,88
Vergi cezaları	3	1,26	1	2,94
Gecikme zamları ve faizler	2	0,84	1	2,94
Para cezaları	2	0,84	2	5,88
Sabit kıymetler	2	0,84	1	2,94
Gecikme faizleri	1	0,42	1	2,94
Stoklar	1	0,42	1	2,94

*Tablo, kavramların sıklığına göre sıralanmıştır.

Şekil 3.3.'te yargı kararlarında ticari kazanç özelinde vergilemede gerçekliği etkileyen kavramların kavram bulutu yer almaktadır. Konu ile ilgili hızlı bir şekilde bilgilenme ve kavrama olanağı sağlayan kavram bulutu, yargı kararlarında ticari kazanç özelinde vergilemede gerçekliği etkileyen kavramlar arasında en göze çarpanın transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç elde etme olduğunu göstermektedir.



Şekil 3.3. *Yargı kararları kavram bulutu*

3.6.2.1.1. Yargı kararlarında kavramların sıklık analizi

Tablo 3.13.'te araştırma kapsamına alınan 3., 4., 7., 9. Danıştay dava daireleri ve Vergi Dava Daireleri Kurulu'nda alınan kararların sıklıklarına göre sıralaması verilmiştir. Buna göre, ticari kazanç özelinde vergilemede gerçekliği etkileyen kavramların yer aldığı yargı kararlarının büyük çoğunluğu, Danıştay 4. Dairesinde karara bağlanmıştır.

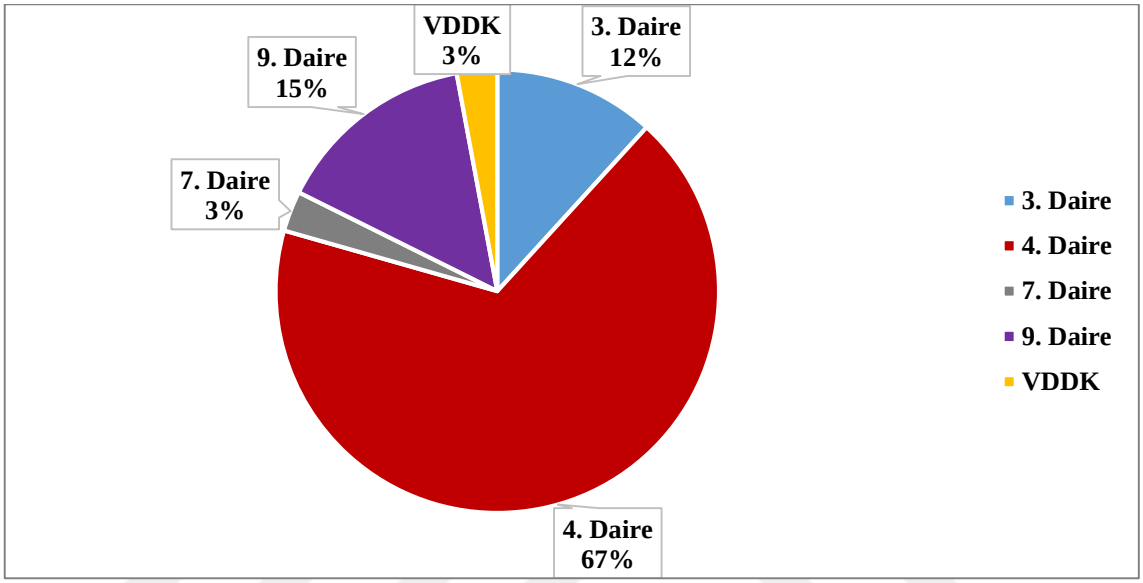
Tablo 3.13. *Dairelere göre kavramların kullanılma sıklığı**

Daireler	**Sıklık**	**Yüzde**
3. Daire	4	2,4
4. Daire	**23**	13,7
7. Daire	1	0,6
9. Daire	5	3,0
VDDK	1	0,6
Toplam	**34**	**20,2**

***Sıklık ve yüzdelik dilimler toplam yargı kararları (168) üzerinden hesaplanmıştır.

Analize tabi tutulan 34 yargı kararından 23'ü, 4. Daire'de karara bağlanırken onu sırasıyla 9. Daire (5 karar), 3. Daire (4 karar) ve 7. Daire ile Vergi Dava Daireleri Kurulu (1'er karar) takip etmiştir. Danıştay 4. Dairesi'nde en fazla kararın yer alması bu dairenin iş yoğunluğunun yüksekliğinden kaynaklanmaktadır. Zira 4. Daire, "*Gelir, kurumlar ve katma değer vergisi (ithalde alınan katma değer vergileri hariç) ile ilgili olarak, Ankara Bölge İdare Mahkemesi vergi dava dairelerince ve İstanbul Avrupa Yakası vergi daireleri ile Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığının taraf olduğu davaları çözümleyen*

vergi mahkemelerince verilen kararların istinaf yoluyla incelemesini yapan İstanbul Bölge İdare Mahkemesinin vergi dava dairelerince verilen kararlarına karşı yapılan temyiz başvurularını" çözümlemektedir.[127] Bu bölgelerdeki mükellef yoğunluğu bu durumu açıklar niteliktedir. Aşağıdaki şekilde (Şekil 3.4.) de 34 yargı kararı üzerinden dairelerin yoğunluğu gösterilmiştir.



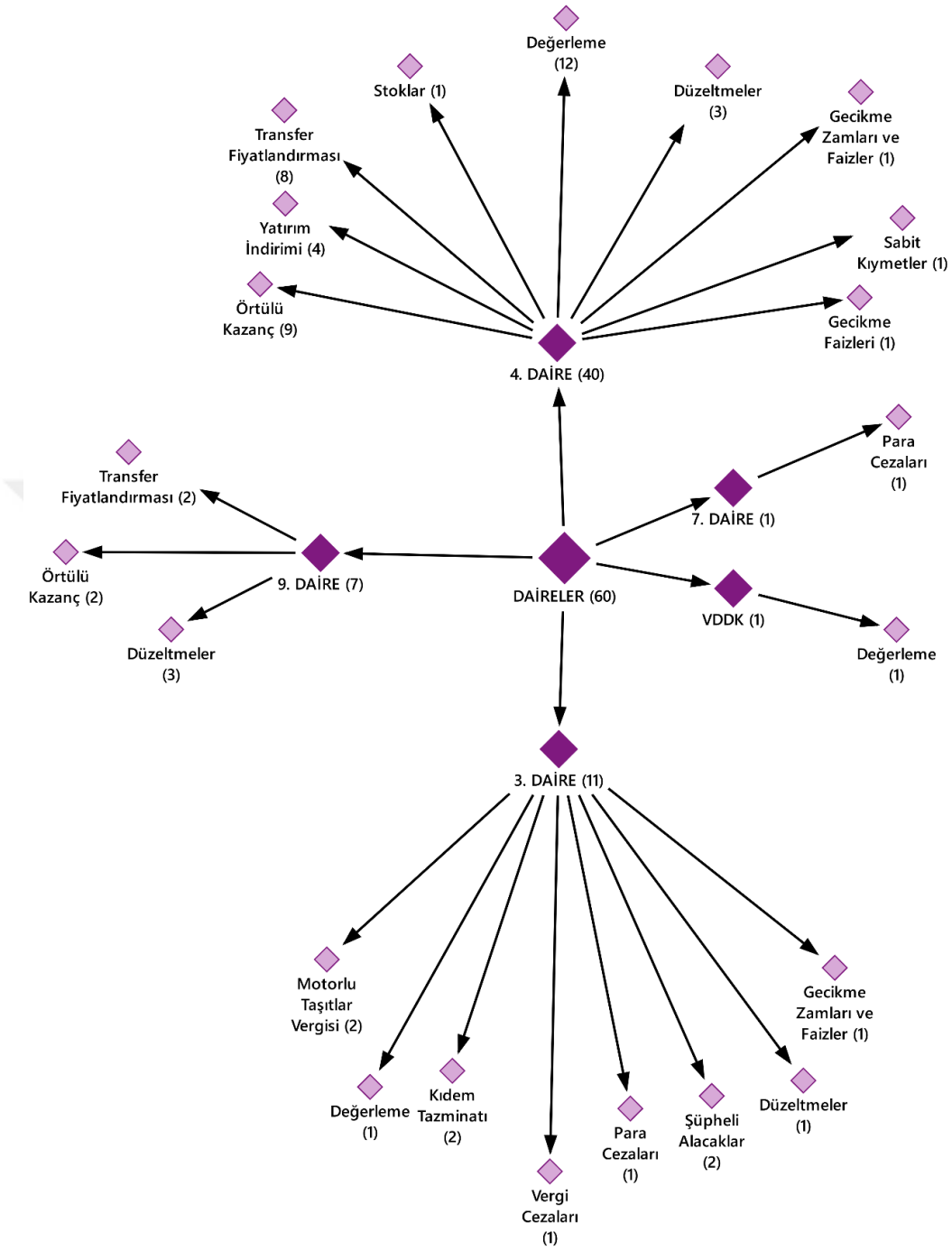
Şekil 3.4. *Kavramların yer aldığı yargı kararlarının dairelere göre yoğunluğu*

** Yüzdelik dilimler 34 yargı kararı üzerinden hesaplanmıştır.*

Şekilde (Şekil 3.4.) de anlaşılacağı üzere 34 yargı kararının %67'si 4. Dairede, %15'i 9. Dairede, %12'si 3. Dairede, %3'ü 7. Dairede ve kalan %3'ü de Vergi Dava Daireleri Kurulu'nda karara bağlanmıştır.

Ticari kazanç özelinde vergilemede gerçekliği etkileyen kavramların, kararların alındığı daireye göre belirlenebilmesi amacıyla MAXQDA20'de hiyerarşik kod-alt kod modeli oluşturulmuştur. Buna göre öncelikle daireler teması altında 3., 4., 7., ve 9. daireler ile VDDK kodlanmış; sonrasında ise ticari kazanç özelinde vergilemede gerçekliği etkileyen kavramlar söz konusu dairelere kodlanmıştır. Böylece Danıştay dairelerinde alınan kararlardaki ticari kazanç özelinde vergilemede gerçekliği etkileyen kavramlarından hangilerinin ne sıklıkta yer aldığı belirlenmiştir.

[127]Danıştay Başkanlığı: https://www.danistay.gov.tr/icerik/26 (Erişim Tarihi: 15.04.2022).



Şekil 3.5. *Dairelere göre gerçekliği etkileyen faktörler*

Şekil 3.5.'te yer aldığı üzere ticari kazanç özelinde vergilemede gerçekliği etkileyen kavramların yer aldığı yargı kararlarının büyük çoğunluğu, Danıştay 4. Dairesinde karara bağlanmıştır. Bu durumun doğal bir sonucu olarak 23 yargı kararında, söz konusu ticari kazanç özelinde vergilemede gerçekliği etkileyen kavramların sıklığının 40 olduğu görülmektedir. 4. Daire kapsamında incelenen yargı kararlarında yer alan ticari kazanç özelinde vergilemede gerçekliği etkileyen kavramların sıklıklarına göre; *değerleme (12),*

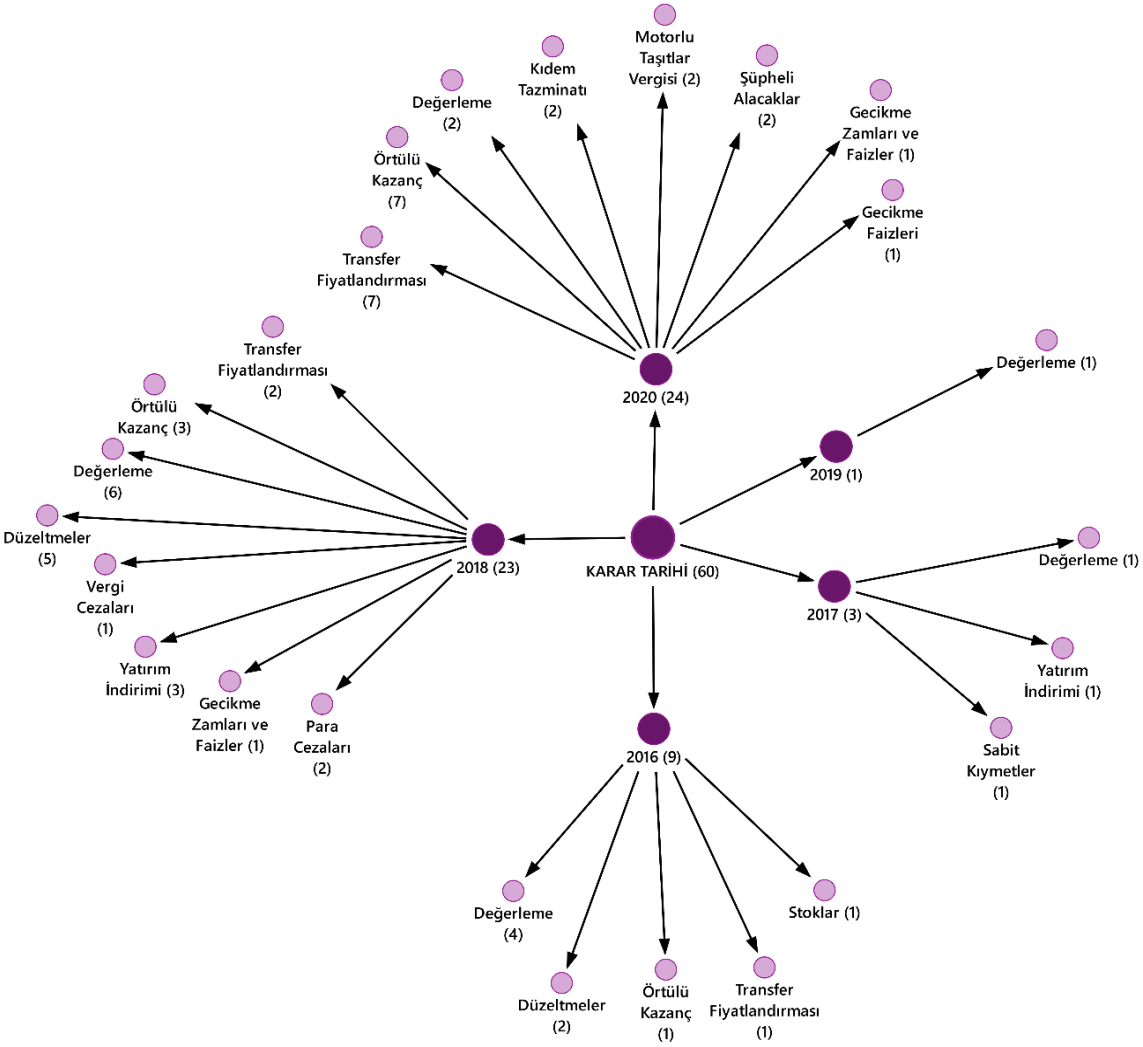
örtülü kazanç (9), transfer fiyatlandırması (8), yatırım indirimi (4), düzeltmeler (3), stoklar (1), gecikme zamları ve faizler (1), sabit kıymetler (1) ve *gecikme faizleri (1)* olarak sıralanmaktadır.

Ticari kazanç özelinde vergilemede gerçekliği etkileyen kavramların yer aldığı yargı kararlarının en fazla görüldüğü ikinci yer, Danıştay 3. Dairesi olarak belirlenmiştir. 3. Daire'de verilen dört yargı kararında kavramlar (11) sıklıklarına göre incelendiğinde, *motorlu taşıtlar vergisi (2), kıdem tazminatı (2), şüpheli alacaklar (2), değerleme (1), vergi cezaları (1), para cezaları (1), düzeltmeler (1) ve gecikme zamları ve faizleri (1)'dir.* Kavram sıklığına göre bunları, Danıştay 9. Dairesi takip etmektedir. Buna göre söz konusu dairede alınan beş yargı kararında kavramlar (7), sıklıklarına göre *düzeltmeler (3), transfer fiyatlandırması (2)* ve *örtülü kazanç (2)* olarak sıralanmaktadır.

Vergi Dava Daireleri Kurulu ve Danıştay 7. Dairesi'ndeki kararlar incelendiğinde, araştırma kapsamına alınan 2016-2020 yıllarında, ticari kazanç özelinde vergilemede gerçekliği etkileyen kavramların yer aldığı birer karar görülmektedir. Buna göre; 7. Daire kararındaki kavram *para cezaları (1);* VDDK'daki kavram ise *değerleme*dir (1).

3.6.2.1.2. Yargı kararlarındaki kavram sıklığının karar yıllarına göre dağılımı

Şekil 3.6.'da ticari kazanç özelinde vergilemede gerçekliği etkileyen kavramlar, kararların alındığı yıllara göre gösterilmiştir. Kararların alındığı yıllardaki kavram sıklıklarına bakıldığında, alınan 11 yargı kararında kavramların en sık olduğu yılın (24) 2020 yılı olduğu görülmektedir. Buna göre 2020 yılında alınan yargı kararlarına konu edilen ticari kazanç özelinde vergilemede gerçekliği etkileyen kavramlar; *transfer fiyatlandırması (7), örtülü kazanç (7), kıdem tazminatı (2), motorlu taşıtlar vergisi (2), şüpheli alacaklar (2), gecikme zamları ve faizler (1)* ve *gecikme zamları (1)* olarak sıralanmaktadır.



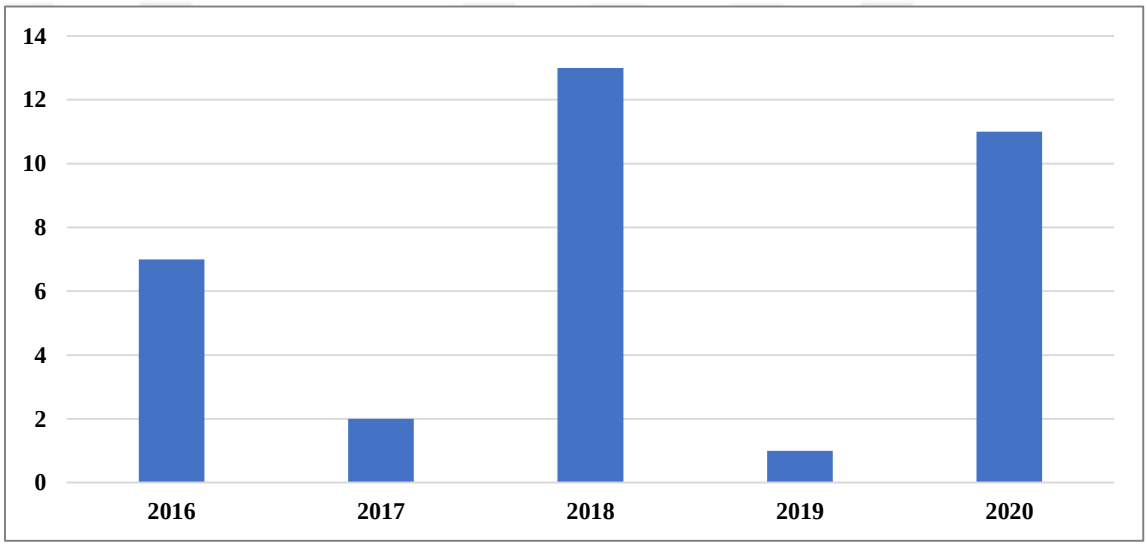
Şekil 3.6. *Yıllara göre gerçekliği etkileyen faktörler*

Kavram sıklığına göre incelendiğinde ikinci sırayı 2018 yılı almaktadır. 2018 yılında alınan yargı kararlarının sayısı 2020 yılındakinden daha fazla (13) olsa da ticari kazanç özelinde vergilemede gerçekliği etkileyen kavramlar daha azdır (23). Buna göre 2018 yılında alınan yargı kararlarına konu edilen kavramlar; *değerleme (6), düzeltmeler (5), yatırım indirimi (3), örtülü kazanç (3), transfer fiyatlandırması (2), para cezaları (2), vergi cezaları (1), gecikme zamları ve faizler (1)* olarak sıralanmaktadır.

Karar tarihine göre yapılan sıralamada, 2016 yılının kavramların sıklıkları açısından üçüncü sırada olduğu görülmektedir. 2016 yılında alınan yedi yargı kararında ticari kazanç özelinde vergilemede gerçekliği etkileyen kavramların dokuz kez kullanıldığı görülmektedir. Buna göre 2016 yılında alınan yargı kararlarına konu edilen kavramlar; *değerleme (4), düzeltmeler (2), örtülü kazanç (1), transfer fiyatlandırması (1)* ve *stoklar (1)* olarak belirlenmiştir.

Yukarıdaki sırayı 2017 yılında alınan iki yargı kararı ile 2019 yılında alınan bir yargı kararı takip etmektedir. 2017 yılındaki yargı kararlarına konu olan kavramlar *değerleme (1), yatırım indirimi (1)* ve *sabit kıymetler (1)*; 2019 yılında ise yalnızca *değerleme (1)* olarak sıralanmaktadır.

Şekil 3.7.'de analiz kapsamına alınan 2016 ve 2020 yılları arasındaki yargı kararlarının alındıkları yıllara göre sıklık grafiğine yer verilmiştir. Söz konusu yıllarda ticari kazanç özelinde vergilemede gerçekliği etkileyen kavramlara ilişkin 34 yargı kararının; 13'ünün 2018 yılında, 11'inin 2020 yılında, 7'sinin 2016 yılında, 2'sinin 2017 yılında ve 1'inin de 2019 yılında alındığı görülmektedir.



Şekil 3.7. *Karar tarihlerine göre yargı kararlarının sıklığı*

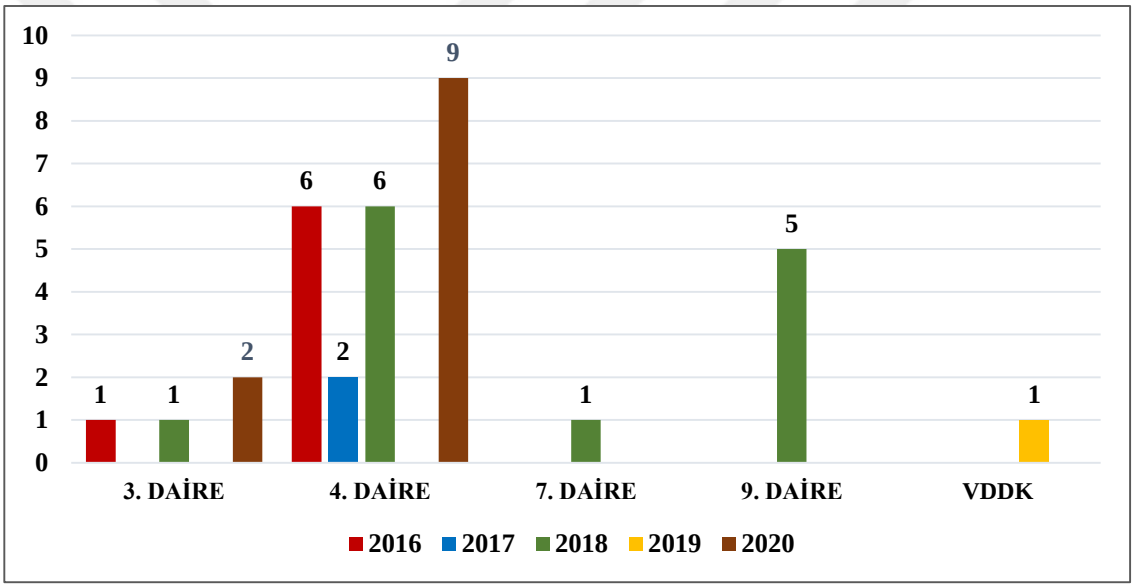
3.6.2.1.3. Yargı kararlarındaki kavramların yıllar ve daireler itibarıyla dağılımı

Aşağıdaki tabloda (Tablo 3.14.) karma analizler yapmaya olanak veren MAXQDA stats fonksiyonu ile oluşturulan çapraz analizlerin yer aldığı grafik görülmektedir. Ticari kazanç özelinde vergilemede gerçekliği etkileyen kavramları konu alan kararların hangi yıllarda hangi dairelerde alındığı anlaşılmaktadır.

Tablo 3.14. *Kavramların yıllar ve daireler itibarıyla dağılımı*

Daireler	2016	2017	2018	2019	2020	Toplam
3. DAİRE	1	-	1	-	2	4
4. DAİRE	6	2	6	-	9	23
7. DAİRE	-	-	1	-	-	1
9. DAİRE	-	-	5	-	-	5
VDDK	-	-		1	-	1
Toplam	7	2	13	1	11	34

Şekil 3.8.'de ise 3., 4., 7. ve 9. daireler ile VDDK'daki 2016-2020 yılları arasında verilen yargı kararlarına konu ticari kazanç özelinde vergilemede gerçekliği etkileyen kavramlara ilişkin grafik gösterimi yer almaktadır.



Şekil 3.8. *Yıllara göre dairelerdeki dağılım*

3.6.2.1.4. Kararların referans dökümü

MAXQDA20'nin karma yöntem analizleri yapmaya olanak veren modülüne bağlı olarak iş gören, etkileşimli alıntı matrisi fonksiyonu kullanılarak ticari kazanç özelinde vergilemede gerçekliği etkileyen uyuşmazlık konuları olan *örtülü kazanç, transfer fiyatlandırması, değerleme, düzeltmeler, yatırım indirimi, kıdem tazminatı, motorlu taşıtlar vergisi, şüpheli alacaklar, vergi cezaları, para cezaları, stoklar, sabit kıymetler ve gecikme zamları ve faizlerine* ilişkin referans dökümü (Tablo 3.15.) oluşturulmuştur. Oluşturulan referans dökümleri, söz konusu kavramların yargı kararlarında geçtiği paragrafların alıntılamasıyla oluşturulmuştur.

Tablo 3.15. *Dairelere göre kavramlara ilişkin alıntı matrisi (referans dökümü)*

Kavramlar	**3. Daire**	**4. Daire**	**7. Daire**	**9. Daire**	**VDDK**
Örtülü kazanç	"*5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11'inci maddesinin 7 nolu bendinde örtülü sermaye üzerinden kur farkı hariç, faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarların, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulanmasında, gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibariyle dağıtılmış kar payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılacağı, daha önce yapılan vergilendirme işleminin, tam mükellef kurumlar nezdinde yapılacak düzeltmede örtülü sermayeye ilişkin kur farklarını da kapsayacak şekilde, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltileceği, şu kadar ki, bu düzeltmenin yapılması için örtülü sermaye kullanan kurum adına tarh edilen kesinleşmiş ve ödenmiş olmasının şart olduğu düzenlenmiştir.*"	"*Teşebbüs sahibi ve şirket ortaklarının kaynaklarının işletme veya kurum tarafından kullanılması halinde kullanılan tutarlar için ödenecek faiz ve benzeri menfaatler işletmeler açısından kanunen kabul edilmeyen gider, şirketler açısından öz sermayesinin 3 katına kadar kullanılan tutarlar için ödenen faiz ve benzeri ödemeler kanunen kabul edilmeyen gider, aşan tutarlar ise örtülü sermaye kabul edilerek yine bu tutarlar için ödenecek faiz ve benzeri ödemeler kanunen kabul edilmeyen gider olarak kurum kazancına eklenecek ve vergilendirilecektir. Ayrıca bu ödenen tutarlar teşebbüs sahibi ve şirket ortakları için ilgili dönem sonunda dağıtılmış kâr payı kabul edilecektir.*"		"*Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında bulunulduğundan bahisle düzenlenen vergi inceleme raporuna dayanılarak 2004 yılı için re'sen tarh edilen kurumlar vergisi ile kesilen vergi ziyaı cezasının kaldırılması istemiyle açılan davayı reddeden İzmir 4. Vergi Mahkemesi'nin 28/11/2013 tarih ve E:2013/170, K:2013/1643 sayılı kararının; dilekçede ileri sürülen sebeplerle bozulması istenilmektedir.*"	"*Örtülü sermaye müessesesine ilişkin hükmün konuluşundaki temel maksat; vergiye tabi kurum kazancının oluşumunda öz sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz gibi sonuç doğuracak dolaylı yollardan yürütülen işlemlerin borç kullanan tarafta ortaya çıkaracağı aynı etkilerin giderilmeye çalışılmasıdır. Normal ticari işlemin niteliği herhangi bir değişikliğe uğratılmamakta olup sadece işlemin düzeltilmesi halinde diğer tarafta oluşturacağı mükerrer vergilendirmenin önlenmesi amacıyla işlem kâr payı dağıtımı olarak sayılmaktadır.*"

Tablo 3.15. *(Devam) Dairelere göre kavramlara ilişkin alıntı matrisi (referans dökümü)*

Kavramlar	3. Daire	4. Daire	7. Daire	9. Daire	VDDK
Transfer fiyatlandırması		"*Tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç. GVK ve KVK uygulamasında, bu maddedeki şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılır.*" "*Daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilir. Şu kadar ki, bu düzeltmenin yapılması için örtülü kazanç dağıtan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması Şarttır.*"		"*Davacı şirket adına, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında bulunulduğuna ilişkin olarak düzenlenen vergi inceleme raporunda tespit edilen matrah farkının, gizli emsal bedele ve eksik incelemeye dayalı olduğu anlaşıldığından*"	
Değerleme	"*213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 323. maddesinde, ticari kazancın elde edilmesiyle ilgili olmak şartıyla dava ve icra safhasında bulunan alacakların şüpheli alacak sayılacağı ve bu tür alacaklar için değerleme gününün tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayrılabileceği öngörülmüştür.*"	"*Borç kullanan nezdinde örtülü sermaye kullanımı şartlarının ilk kısmının oluştuğu ancak kâr dağıtım şartlarının oluşmadığı durumlarda vergi güvenlik müessesinin değerleme müessesesine dönüştürülmesi suretiyle borç veren nezdinde düzeltme yapılması halinde; borç ilişkisinin niteliği değiştirilmekle kalınmayıp örtülü sermaye kullanımı Vergi Kanunları yoluyla hukukileştirilmiş ve teşvik edilmiş olacaktır. Bu da TTK ile sağlanmaya çalışılan temel amaçlarla çelişecektir. Başka bir deyişle, örtülü sermaye uygulamasının borç veren açısından da her durumda uygulanabilecek bir değerleme gibi bir sisteme dönüştürülmesi halinde; gerek Türk Ticaret Kanunu'nda yasak olmasına rağmen örtülü sermaye pratiklerinin Vergi Kanunları ile teşvik edilmesine gerekse şirket kârlarının dağıtımından sadece ilişkili şirketlerin yararlandığı ve TTK'nın kar dağıtımı ile ilgili tüm sisteminin çökertildiği bir duruma yol açılacaktır.*"			"*Bu kapsamda, söz konusu düzenlemenin örtülü sermaye, öz sermayeye ilişkin faiz kısıtlamaları ve değerleme müessesesine ilişkin hükümlerle birlikte ve hükmün konuluşundaki maksadı kavrayacak bir biçimde yorumlanması icap etmektedir.*"

Tablo 3.15. *(Devam) Dairelere göre kavramlara ilişkin alıntı matrisi (referans dökümü)*

Kavramlar	3. Daire	4. Daire	7. Daire	9. Daire	VDDK
Düzeltmeler	"*Örtülü sermaye kullanan şirketin örtülü sermaye üzerinden hesapladığı faiz ve kur farkı tutarlarını kanunen kabul edilmeyen gider olarak beyanı sonucu adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olmasının aranmış olması, kurumlar vergisi açısından gerçekleştirilecek düzeltmelerin dönem geçtikten sonra yapılması gerektiği sonucunu doğursa da, cari yıl içinde yapılan düzeltmelerin sadece bu sebeple yasal olmadığının kabul edilemeyeceği, 5520 sayılı Kanunun 12'nci maddesinin 7'nci fıkrasında, düzeltme için tek şart olarak, örtülü sermaye kullanan şirketin örtülü sermaye üzerinden hesapladığı faiz ve kur farkı tutarlarının kanunen kabul edilmeyen gider olarak beyanı sonucu adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olmasının arandığı, dönem sonunda en az örtülü sermaye üzerinden hesaplanan faiz ve kur farkı tutarları kadar kar elde edilmesi ve bu matraha isabet eden vergi kadar ödenecek kurumlar vergisi beyanının aranmadığı*"	"*Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298'inci maddesinin (A-5)'inci bölümünde, enflasyon düzeltmelerinin, ilgili kıymetlere ait fark hesaplarına ve enflasyon düzeltme hesabına kaydedileceği, düzeltme sonucu bulunan tutarların, izleyen dönemde enflasyon düzeltmesi yapılıp yapılmadığına bakılmaksızın, izleyen dönemin başlangıç değeri olarak dikkate alınacağı, matrahın tespitinde kanunen kabul edilmeyen giderler, istisnalar ve geçmiş yıl mali zararlarının enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş tutarları ile dikkate alınacağı, pasif kalemlere ait enflasyon fark hesaplarının herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledildiği ve işletmeden çekildiği takdirde, bu işlemlerin yapıldığı dönemlerin kazancı ile ilişkilendirilmeksizin, bu dönemde vergiye tabi tutulacağı, ancak öz sermaye kalemlerine ait enflasyon farklarının düzeltme sonucu oluşan geçmiş yıl zararlarına mahsup edilebileceği veya kurumlar vergisi mükelleflerince sermayeye ilave edilebileceği, bu işlemlerin kar dağıtımı sayılmayacağı belirtilmiştir.*"		"*1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde madde kapsamında geçici vergi açısından cari dönem içinde yapılacak düzeltmeler hakkında gerekli ve ayrıntılı açıklamaların yapıldığı, ancak kurumlar vergisi açısından düzeltmelerin cari yıl içinde yapılıp yapılamayacağı ve nasıl yapılacağı konusunda ne tebliğ ne de ilgili yasa maddesinde yeterli açıklamaya yer verilmediği*"	

Tablo 3.15. *(Devam) Dairelere göre kavramlara ilişkin alıntı matrisi (referans dökümü)*

Kavramlar	3. Daire	4. Daire	7. Daire	9. Daire	VDDK
Yatırım indirimi		"*Meşrubat üretimi ve satışı faaliyeti ile iştigal eden davacı şirket tarafından 2012 yılına ilişkin olarak ihtirazi kayıtla verilen kurumlar vergisi beyannamesinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak yazılan giderin vergisi nedeniyle kullanılan yatırım indiriminin iadesi ve maliyet bedeli olan 161.535,88-TL'nin indirilecek gider olarak kabul edilmesi istemiyle dava açılmıştır.*"			
Kıdem tazminatı	"*Mahsup dönemi geçen geçici verginin aranmayacağı, davacı şirket çalışanı olup aynı zamanda ortaklardan birinin oğlu olan kişiye kıdem tazminatının nakden ödenmesinin hayatın olağan akışına aykırı düştüğü iddiasıyla yapılan ödeme gider sayılmamış ise de 4857 sayılı İş Kanunu uyarınca koşulların oluşması halinde işçiye kıdem tazminatı ödenmesinin yasal bir zorunluluk olduğu, öte yandan, anılan şahsın çalışan olmadığı hususunda ve kıdem tazminatı tutarında herhangi bir eleştirinin de bulunmadığı dikkate alındığında söz konusu ödemenin gider olduğunun kabulü gerektiği*"				
Motorlu taşıtlar vergisi	"*197 Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 14. maddesi uyarınca, yukarıda bahsi geçen araçlar için davacı şirket tarafından ödenen motorlu taşıtlar vergisinin kanunen kabul edilmeyen gider olduğu,*"				

Tablo 3.15. *(Devam) Dairelere göre kavramlara ilişkin alıntı matrisi (referans dökümü)*

Kavramlar	3. Daire	4. Daire	7. Daire	9. Daire	VDDK
Şüpheli alacaklar	"*Davalı idare tarafından, kanunen kabul edilmeyen bir kısım giderlerin bulunduğu, şüpheli alacaklara ilişkin katma değer vergisinin kurumlar vergisi yönünden gider yazılamayacağı belirtilerek davacı temyiz isteminin reddi gerektiği savunulmaktadır.*"				
Vergi cezaları	"*193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'ıncı maddesinde ticari kazancın tespitinde indirilebilecek giderler belirlenmiş olup maddenin 3'üncü fıkrasında, işle ilgili olmak şartıyla, mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatların indirim konusu yapılabileceği, aynı Kanunun 41'inci maddesinde ise gider kabul edilmeyen ödemeler belirlenmiş olup 41'inci maddesinin 6'ncı fıkrası uyarınca her türlü para ve vergi cezaları ile teşebbüs sahibinin suçlarından doğan tazminatların indirilemeyecek giderler olduğu*"				
Gecikme zamları ve faizler	"*GVK'nın 90'ıncı maddesinde gelir vergisi ile diğer şahsi vergiler ve her ne şekilde olursa olsun vergi cezaları ve para cezaları, 6183 sayılı AATUHK Kanun hükümlerine göre ödenen cezaların, gecikme zamları ve faizleri gelir vergisinin matrahından ve gelir unsurlarından indirilemeyeceği düzenlenmiştir.*" "*KVK'nın 11'inci maddesinin d bendinde de bu düzenlemeye uygun şekilde, bu kanuna göre hesaplanan kurumlar vergisi ile her türlü para cezaları, vergi cezaları ve 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre ödenen cezalar, gecikme zamları ve faizler ile Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ödenen gecikme faizlerinin kabul edilmeyen indirim olduğu belirtilmiştir.*"	*"Zamanaşımının durma süresinin belirsizliği, makul ve adil bir sürenin bulunmaması, vergi dairesince matrah takdiri başvurusunun zamanaşımını durdurmak için keyfî olarak kullanılmasında güvence sağlamayacağı gibi yükümlüye vergi tahsilâtının geciktiği süre kadar gecikme zammı ve faizi uygulanacak olması da vergi yükünü artırarak*"			

Tablo 3.15. *(Devam) Dairelere göre kavramlara ilişkin alıntı matrisi (referans dökümü)*

Kavramlar	3. Daire	4. Daire	7. Daire	9. Daire	VDDK
Para cezaları			"*Olayda; davacı şirket adına alınan para cezalarının dayanağını oluşturan ek tahakkuka ilişkin tebligatın, gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarihten itibaren üç yıllık süre içerisinde yapılıp yapılmadığı hususu ortaya konulmalıdır. Zira ek tahakkuka ilişkin tebligatın yükümlülüğün doğduğu tarihten itibaren üç yıllık süre geçirildikten sonra yapılmış olması halinde, zamanaşımı söz konusu olacağından, bu ek tahakkuklara konu vergilerden hareketle ceza uygulanması mümkün değildir.*"		
Sabit kıymetler		"*Vergi Usul Kanunu'nun 5024 sayılı Kanunla değişmeden önceki Yeniden Değerleme başlıklı mükerrer 298. maddesinin birinci fıkrasında, bilanço esasına göre defter tutan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin bilançolarına dâhil amortismana tabi iktisadi kıymetleri ve bu kıymetler üzerinden ayrılmış olup bilançolarının pasifinde gösterilen amortismanları, her hesap dönemi sonu itibariyle aşağıdaki şartlarla yeniden değerleyebilecekleri aynı Kanunun birinci fıkrasının 4. bendinde de, amortismana tabi sabit kıymetlerini yeniden değerlemeye tabi tutan kurumlar vergisi mükellefleri ile kollektif, adi komandit ve adi şirketler dâhil olmak üzere bilanço esasına göre defter tutan gelir vergisi mükelleflerinin, yeniden değerlemenin yapıldığı hesap döneminden itibaren sabit kıymetlerini yeni değerleri üzerinden itfa edecekleri, şu kadar ki binaların yeniden değerlemeden önceki kıymetleri üzerinden amortismana tabi tutulacağı düzenlenmiş iken*"			
Stoklar		"*İdarenin önceki uygulamalarının aksi yönde olması uyuşmazlık konusu malların nitelendirilmesinde herhangi bir hukuki etkisinin olmayacağından davacının imha ettiği stoklarına ilişkin olarak yüklendiği ve indirim konusu yaptığı katma değer vergisi tutarlarının indirimlerden çıkarılmasında hukuka aykırılık görülmediği, davacı şirkete yurt dışından zarar telefi fonu adı altında getirilen paraların aslında X1 Grubuna verilen hizmetin bedeli niteliğinde olduğu ve söz konusu fonların gelir olarak kanuni defterlere kaydedilmesi gerektiğinden, bu bedellerin ilgili dönem kurum kazancına eklenmesinin yerinde olduğu, dayanak vergi ziyaı cezası 2005 yılına ilişkin olarak kesilip 2007 yılında kesinleştiğinden vergi ziyaı cezasının tekerrür hükümleri uygulanarak artırılmasının yasaya aykırı olmadığı gerekçesiyle davanın reddine karar verilmiştir.*"			

3.6.2.2. Özelgeler

Vergi uyuşmazlıklarına neden olabilecek yasal boşluklar ve yasalardaki bir takım muğlak düzenlemeler ile takdire dayalı bir takım durumların neler olduğu ve vergi idaresine ne sıklıkta sorulduğunun tespit edilmesi için araştırma kapsamına dâhil edilen özelgeler; yürürlüğe giriş tarihlerine (yayımlanma tarihini ifade etmektedir; fakat özelgeler üzerinde yürürlüğe giriş tarihi ifadesi kullanıldığından burada da aynı ifade kullanılmıştır) ve söz konusu tarihlerde yayımlanan özelgelerde ticari kazanç özelinde vergilemede gerçekliği etkileyen kavramların dağılımlarına göre değerlendirilmiştir.

3.6.2.2.1. Özelgelerin yıllar itibarıyla sıklık analizi

Tablo 3.16.'da ticari kazanç özelinde vergilemesde gerçekliği etkileyen kavramların yer aldığı özelgelerin yürürlüğe giriş tarihine göre sıklık analizleri yer almaktadır. Buna göre 126 özelgenin 44'ü 2020 yılında, 24'ü 2019 yılında, 22'si 2018 yılında, 16'sı 2017 yılında ve 14'ünün de 2016 yılında yürürlüğe girdiği görülmüştür.

Tablo 3.16. *Yürürlüğe giriş tarihine göre özelgeler*

Yıllar	Sıklık	Yüzde*
2012	2	1,0
2014	2	1,0
2015	1	0,5
2016	14	6,9
2017	16	7,8
2018	**22**	**10,8**
2019	**24**	**11,8**
2020	**44**	**21,6**
2021	1	0,5
Toplam (geçerli)	126	61,8

*Yüzdelik dilimler ticari kazanç özelinde vergilemede gerçekliği etkileyen kavramların konu edildiği 126 özelge üzerinden hesaplanmıştır.

Analize tabi tutulan 126 özelgede ortaya çıkan kavramlar sıklıklarına göre incelendiğinde ticari kazanç özelinde vergilemede gerçekliği etkileyen kavramlardan *değerleme, transfer fiyatlandırması, örtülü kazanç, sabit kıymetler, stoklar ve şüpheli* alacakların en yüksek sıklıklara sahip olduğu (Tablo 3.17.) görülmektedir. Özelgelerde

en az yer alan kavramların ise *düzeltmeler, gecikme zamları ve faizler, maddi ve manevi tazminat giderleri, reeskont* ve *yatırım indirimi* olduğu görülmektedir.

Tablo 3.17. *Özelgeler içerik analizi*

Gerçekliği Etkileyen Kavramlar	Sıklık	%	Belgeler	Belgeler %
Değerleme	**143**	**54,58**	**107**	**52,45**
Transfer fiyatlandırması	**35**	**13,36**	**13**	**6,37**
Örtülü kazanç	**15**	**5,73**	**10**	**4,90**
Sabit kıymetler	**10**	**3,82**	**5**	**2,45**
Stoklar	**10**	**3,82**	**5**	**2,45**
Şüpheli alacaklar	**10**	**3,82**	**5**	**2,45**
Kıdem tazminatı	6	2,29	1	0,49
Ticari alacaklar	6	2,29	2	0,98
Gecikme zammı	5	1,91	5	2,45
Vergi değeri	4	1,53	2	0,98
Motorlu taşıtlar vergisi	3	1,15	1	0,49
Özel iletişim vergisi	3	1,15	1	0,49
Para cezaları	3	1,15	3	1,47
Gecikme faizleri	2	0,76	2	0,98
Vergi cezaları	2	0,76	2	0,98
Düzeltmeler	1	0,38	1	0,49
Gecikme zamları ve faizler	1	0,38	1	0,49
Maddi ve manevi tazminat giderleri	1	0,38	1	0,49
Reeskont	1	0,38	1	0,49
Yatırım indirimi	1	0,38	1	0,49

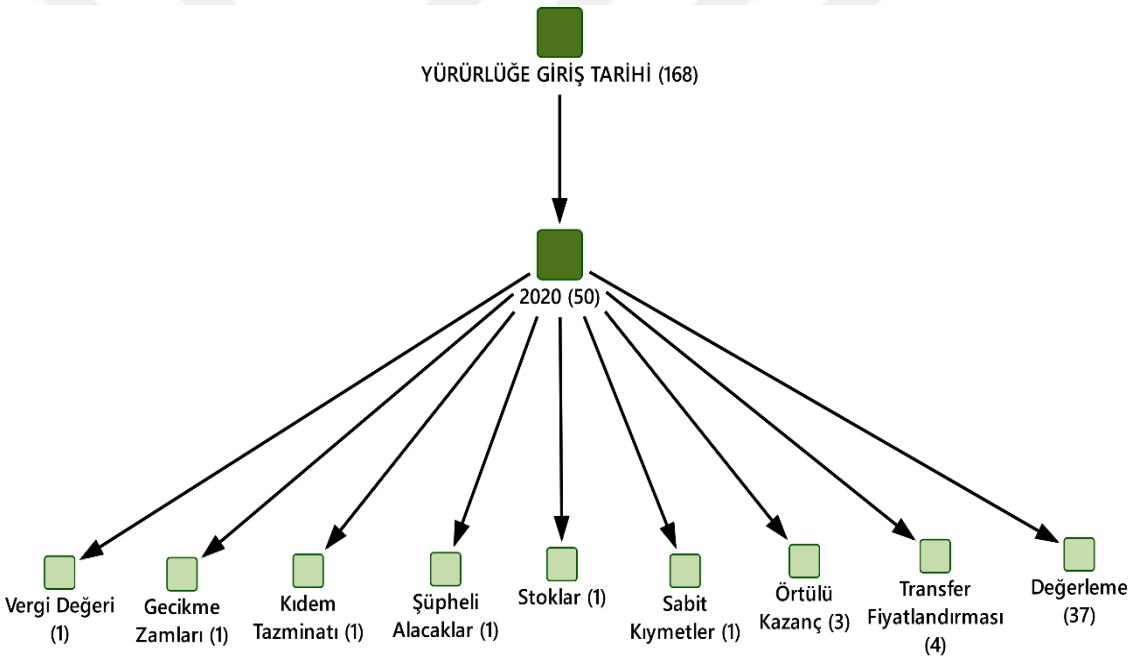
Şekil 3.9.'da yer alan kavram bulutunda, özelgelerde ticari kazanç özelinde vergilemede gerçekliği etkileyen kavramlar arasında en yoğun olarak *değerleme* olduğu görülmektedir.



Şekil 3.9. *Özelgeler kavram bulutu*

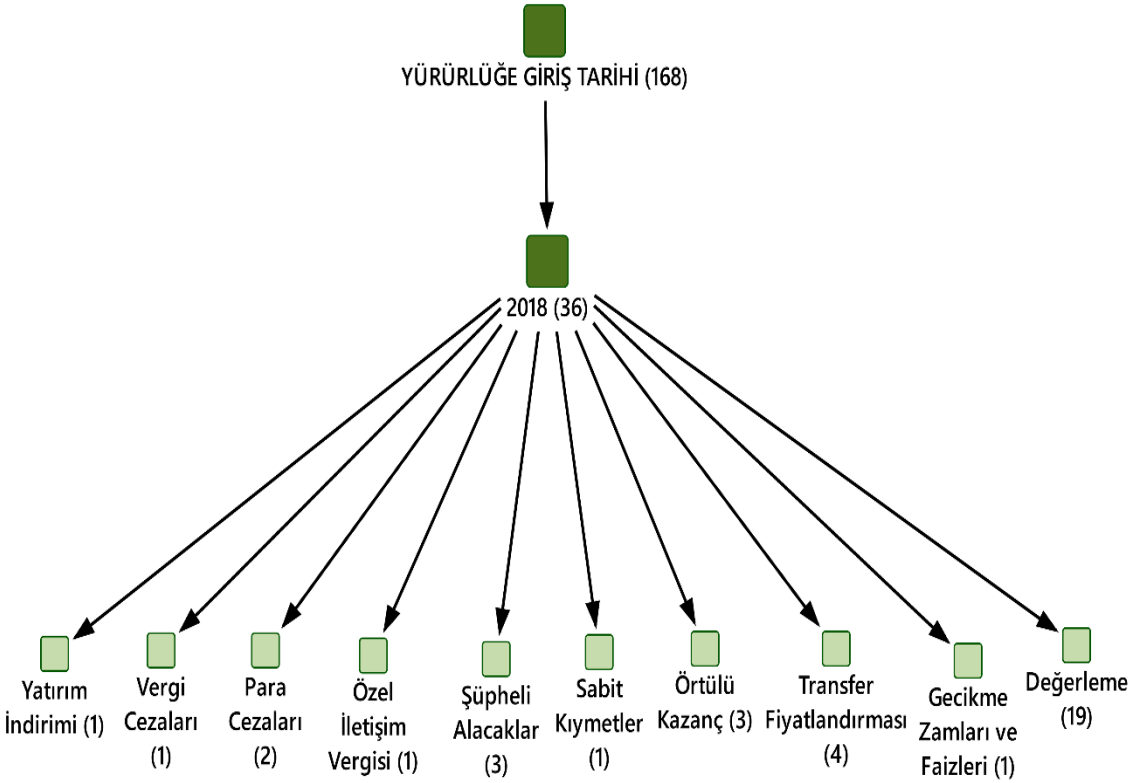
3.6.2.2.2. Özelgelerde yer alan kavramların yıllara göre dağılımı

Analiz kapsamına alınan özelgeler, yürürlüğe girdikleri tarihte başvuruya konu edilen ticari kazanç özelinde vergilemede gerçekliği etkileyen kavramlar, kod-alt kod hiyerarşik modele göre incelenmiştir. Özelgelerin yürürlüğe girdiği yıllardaki kavram sıklıklarına bakıldığında, kavramların en sık olduğu yılın (50) 2020 yılı olduğu görülmektedir (Şekil 3.10.). Buna göre 2020 yılında düzenlenen özelgelere konu edilen kavramlar; *değerleme (37), transfer fiyatlandırması (4), örtülü kazanç (3), sabit kıymetler (1), stoklar (1), şüpheli alacaklar (1), kıdem tazminatı (1), gecikme zamları (1)* ve *vergi değeri (1)* olarak sıralanmaktadır.



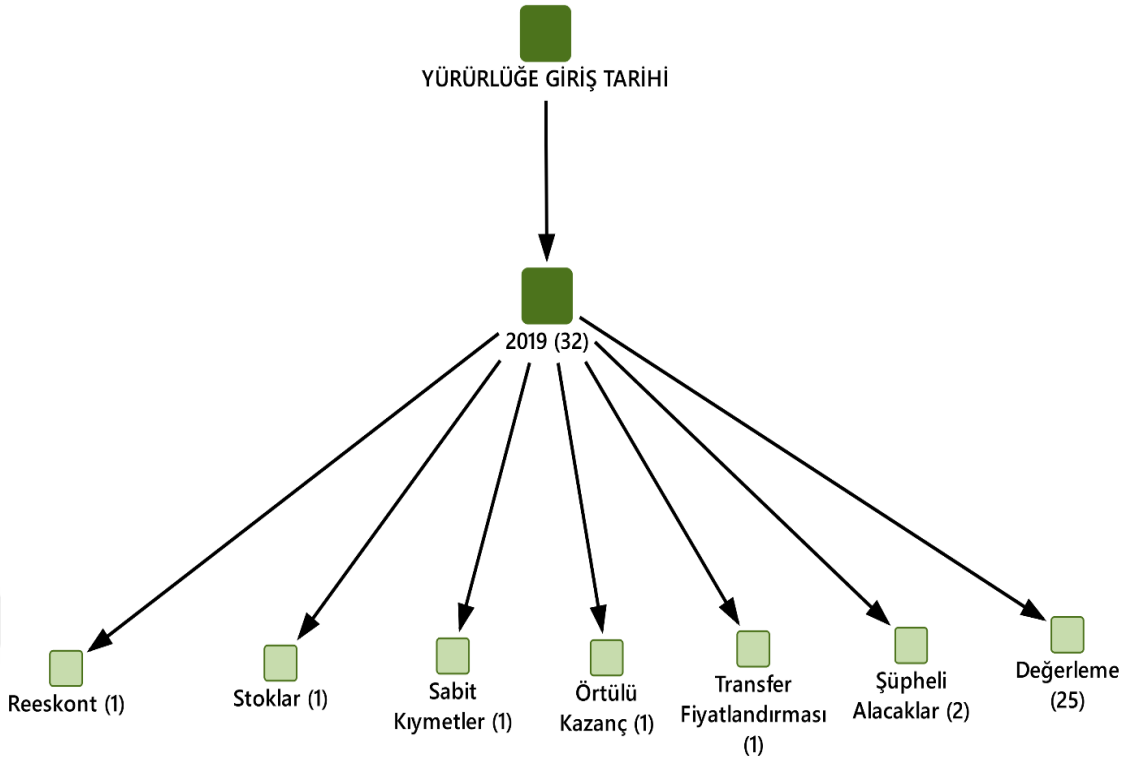
Şekil 3.10. *2020 yılında yürürlüğe giren özelgelerde gerçekliği etkileyen faktörler*

Özelgelerin yürürlüğe girdiği yıllardaki kavram sıklıklarına bakıldığında, kavramların en sık olduğu (36) ikinci yılın 2018 yılı olduğu görülmektedir (Şekil 3.11.). Buna göre 2018 yılında yürürlüğe giren özelgelere konu kavramlar; *değerleme (17), transfer fiyatlandırması (4), örtülü kazanç (3), şüpheli alacaklar (3), para cezaları (2), gecikme zamları ve faizleri (1), sabit kıymetler (1), özel iletişim vergisi (1), vergi cezaları (1)* ve *yatırım indirimi (1)* olarak sıralanmaktadır.



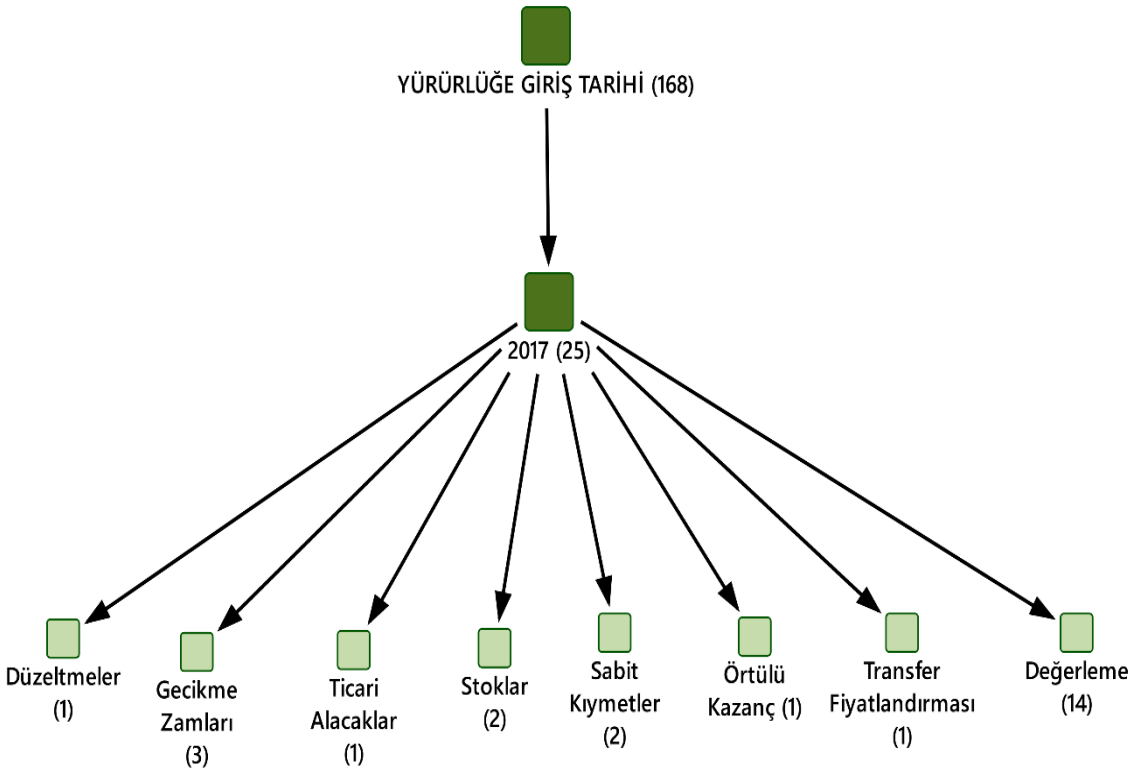
Şekil 3.11. *2018 yılında yürürlüğe giren özelgelerde gerçekliği etkileyen faktörler*

Özelgelerin yürürlüğe girdiği yıllardaki kavram sıklıklarına bakıldığında, kavramların en sık olduğu (32) üçüncü yılın 2019 yılı olduğu görülmektedir (Şekil 3.12.). Buna göre 2019 yılında yürürlüğe giren özelgelere konu edilen ticari kazanç özelinde vergilemede gerçekliği etkileyen kavramlar; *değerleme (25), şüpheli alacaklar (2), transfer fiyatlandırması (1), örtülü kazanç (1), sabit kıymetler (1), stoklar (1)* ve *reeskont (1)* olarak sıralanmaktadır.



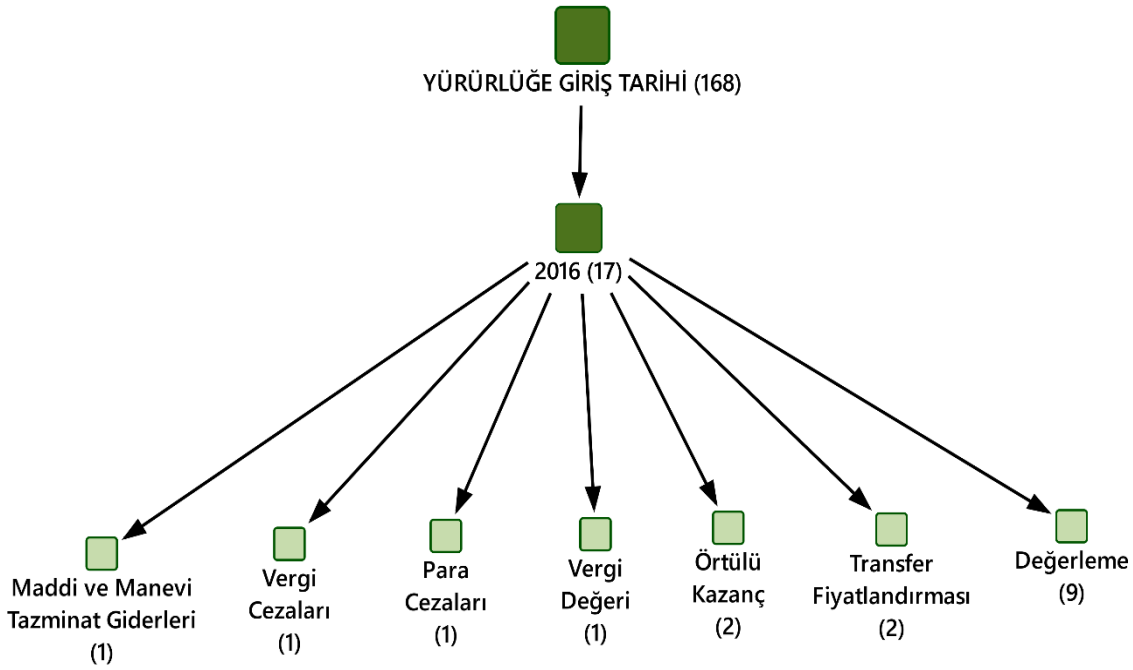
Şekil 3.12. *2019 yılında yürürlüğe giren özelgelerde gerçekliği etkileyen faktörler*

Özelgelerin yürürlüğe girdiği yıllardaki kavram sıklıklarına bakıldığında, kavramların en sık olduğu (25) dördüncü yılın 2017 yılı olduğu görülmektedir (Şekil 3.13.). Buna göre 2017 yılında başvurulara konu edilen kavramlar; *değerleme (14), transfer fiyatlandırması (1), örtülü kazanç (1), gecikme zamları (3), sabit kıymetler (2), stoklar (2), ticari alacaklar (1)* ve *düzeltmeler (1)* olarak sıralanmaktadır.



Şekil 3.13. *2017 yılında yürürlüğe giren özelgelerde gerçekliği etkileyen faktörler*

Özelgelerin yürürlüğe girdiği yıllardaki kavram sıklıklarına bakıldığında, kavramların en sık olduğu (17) son yılın ise 2016 yılı olduğu görülmektedir (Şekil 3.14.). Buna göre 2016 yılında başvurulara konu olan kavramlar; *değerleme (9), transfer fiyatlandırması (2), örtülü kazanç (2), vergi değeri (1), para cezaları (1), vergi cezaları ve maddi ve manevi tazminat giderleri (1)* olarak sıralanmaktadır.



Şekil 3.14. *2016 yılında yürürlüğe giren özelgelerde gerçekliği etkileyen faktörler*

3.6.2.2.3. Özelgelerde yer alan kavramların yıllara ilişkin referans dökümü

MAXQDA20'nin karma yöntem analizleri yapmaya olanak veren modülüne bağlı olarak iş gören, etkileşimli alıntı matrisi fonksiyonu kullanılarak ticari kazanç özelinde vergilemede gerçekliği etkileyecek olan mükelleflerin tereddütte kaldığı konular olan *transfer fiyatlandırması, değerleme, yatırım indirimi, kıdem tazminatı, şüpheli alacaklar, vergi değeri, vergi cezaları, para cezaları, stoklar, maddi ve manevi tazminat giderleri, reeskont sabit kıymetler ve gecikme zamları ve faizlerine* ilişkin özelgelerin yürürlüğe giriş tarihlerine göre düzenlenmiş alıntı matrisi (referans dökümü) (Tablo 3.18.) oluşturulmuştur. Söz konusu kavramların özelgelerde geçtiği paragrafların alıntılamasıyla oluşturulan referans dökümlerinde ticari kazanç özelinde vergilemede gerçekliği etkileyen kavramlara ilişkin birer örnek sunulmuştur.

Tablo 3.18. *Yıllara göre ticari kazanç özelinde vergilemede gerçekliği etkileyen kavramlara ilişkin alıntı matrisi (referans dökümü)*

Gerçekliği Etkileyen Kavramlar	2016	2017	2018	2019	2020
Değerleme	"*Gelir Vergisi Kanunu'nun Bilanço Esasında Ticari Kazancın Tespiti başlıklı 38 inci maddesinde; bilanço esasına göre ticari kazancın, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet fark olduğu, bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce işletmeye ilave olunan değerlerin bu farktan indirileceği, işletmeden çekilen değerlerin ise farka ilave olunacağı, ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında, Vergi Usul Kanunu'nun değerlemeye ait hükümleri ile bu kanunun 40 ve 41 inci maddeleri hükümlerine uyulacağı hükme bağlanmıştır.*"	"*Ödemelerin ilgili dövize çevrilerek takip edilmesinin doğru olup olmadığı, kur değerlemesinin hem yurt içinden hem de yurt dışından yapılan döviz cinsinden mal alışlarında yapılmasının doğru olup olmadığı, kur değerlemesi sırasında TL ödemelerin ilgili döviz kurları girilerek değerlenmesi sonucu ortaya çıkan kur farkı zararının gider yazılıp yazılamayacağı ve cari hesaplarınızın döviz cinsinden tutulup tutulamayacağı hususunda Başkanlığımız görüşünün talep edildiği anlaşılmıştır.*"	"*Gelir Vergisi Kanunu'nun Bilanço Esasında Ticari Kazancın Tespiti başlıklı 38 inci maddesinde ise; bilanço esasına göre ticari kazancın, teşebbüsdeki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müsbet fark olduğu, bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce işletmeye ilave olunan değerlerin bu farktan indirileceği, işletmeden çekilen değerlerin ise farka ilave olunacağı, ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında, Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri ile bu Kanunun 40 ve 41 inci maddeleri hükümlerine uyulacağı hükme bağlanmıştır.*"	"*Kanunun defter tutma, envanter, mali tabloların düzenlenmesi, aktifleştirme, karşılıklar, hesaplar, değerleme, saklama ve ibraz hükümleri 213 sayılı Kanun ile diğer vergi kanunlarının aynı hususları düzenleyen hükümlerinin uygulanmasına, vergi kanunlarına uygun olarak vergi matrahının tespit edilmesine ve buna yönelik mali tabloların hazırlanmasına engel teşkil etmez." hükmüne yer verilmiştir.*"	"*Bilanço esasına göre ticari kazancın, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet fark olduğu, bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce işletmeye ilave olunan değerlerin bu farktan indirileceği, işletmeden çekilen değerlerin ise farka ilave olunacağı, ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında, Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri ile bu Kanunun 40 ve 41 inci maddeleri hükümlerine uyulacağı hükme bağlanmıştır.*"

Tablo 3.18. (Devam) *Yıllara göre ticari kazanç özelinde vergilemede gerçekliği etkileyen kavramlara ilişkin alıntı matrisi (referans dökümü)*

Gerçekliği Etkileyen Kavramlar	2016	2017	2018	2019	2020
Transfer fiyatlandırması	"*Kurumlar Vergisi Kanunu'nun Kabul edilmeyen indirimler başlıklı 11 inci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilmesinin kabul edilmeyeceği hükme bağlanmıştır.*"	"*Kanunun 6'ncı maddesinde, kurumlar vergisinin bir hesap dönemi içinde elde edilen safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı ve safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır. Kanunun 11'inci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde de transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılamayacağı hüküm altına alınmıştır.*"	"*Şirketiniz tarafından şirketiniz ortağı ve sorumlu müdürüne emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak ücret ödenmesi halinde Kurumlar Vergisi Kanunu'nun transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtılması hakkındaki hükümleri uygulanacak olup emsaline göre fazla ödenen tutarlar dağıtılmış kâr payı sayılacak ve kurum kazancının tespitinde gider olarak indirim konusu yapılamayacaktır.*"	"*Diğer yandan, ilişkili kişi olarak kabul edilen yönetim kurulu başkanınıza yapılan ücret niteliğindeki ödemelerin Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13'üncü maddesinde yer alan transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümlerine uygun olarak belirlenmesi gerektiği tabiidir.*"	"*Aynı Kanunun transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı başlıklı 13'üncü maddesinin birinci fıkrasında; kurumların, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunmaları durumunda, kazancın tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılacağı.*"
Sabit kıymetler		"*Gayrimenkul ve gayrimenkul gibi değerlenen sabit kıymetlerin normal bakım ve onarım giderleri, sigorta giderleri, finansman giderleri, pazarlama, satış ve dağıtım giderleri, reklam giderleri, yurt dışındaki kişilere ödenen komisyonlar, ayıplı ürün iadesi ve komisyon giderleri bu tür giderlerdendir.*"	"*Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin indirim konusu yapılabilmesi için söz konusu giderlerin kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi amacı ile yapılmış olması, yapılan giderin karşılığında sabit kıymet iktisap edilmiş olmaması, yapılan giderin iktisadi işletmenin maliyet bedeline eklenmesi gereken giderlerden olmaması gerekmektedir.*"		"*Devredilecek olan sabit kıymetlerin 21 yıl süre ile amortismana tabi tutulduğu, ancak devir işleminin Haziran 2019 döneminde yapılacağı için sabit kıymetlerin Temmuz-Aralık 2019 dönemine ait olan amortisman tutarı kadar kayıtlarda net defter tutarı kalacağı belirtilerek, kalan 6 aylık net defter tutarının, Haziran 2019 döneminde mi yoksa Aralık 2019 döneminde mi amortisman gideri olarak dikkate alınması gerektiği*"

Tablo 3.18. *(Devam) Yıllara göre ticari kazanç özelinde vergilemede gerçekliği etkileyen kavramlara ilişkin alıntı matrisi (referans dökümü)*

Gerçekliği Etkileyen Kavramlar	2016	2017	2018	2019	2020
Stoklar		"*Diğer özel tüketim vergisi ile katma değer vergilerinin şirketinizce ödenmesi sonucunda bu emtiaların muhasebe kayıtlarınızda yer alan stoklarınızdan düşüldüğü belirtilerek, söz konusu eksik ve kayıp ürünlerin gümrüksüz satış mağazalarına tedariki sırasında oluşan maliyet ve giderler ile anılan yönetmelik kapsamında ödenen vergilerinin şirketinizin kurumlar vergisine tabi kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınıp alınmayacağı konusunda Başkanlığımız görüşü sorulmaktadır.*"		"*Şirket organlarınca bölünme kararının alındığı tarih ile bölünmenin Ticaret Sicilinde tescil edildiği tarih arasında, işletmelerin faaliyetlerini devam ettirmeleri neticesinde, stoklarda meydana gelecek eksilmeler, devralan şirketin kabul etmesi halinde nakit ile tamamlanabilecektir.*"	"*Veterinerlik faaliyetinde bulunduğunuz, tedavi amaçlı ilaç alımı yaptığınız, kampanyalar nedeniyle yılsonlarında alışlarınızın fazla olduğu, 01/01/2018 tarihi itibariyle serbest meslek faaliyetinde bulunmanız nedeniyle defter beyan sistemi uygulamasına başlandığından, yıl sonunda tedavi amaçlı almış olduğunuz ilaçlardan stoklarınızda kalanları ne şekilde değerlendireceğiniz, serbest meslek kazancınızın hesaplanmasında ne şekilde dikkate alınacağı hususunda görüş talep edildiği anlaşılmıştır.*"
Şüpheli alacaklar			"*Şüpheli alacaklar için değerleme gününün tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayrılabilir.* *Bu karşılığın hangi alacaklara ait olduğu karşılık hesabında gösterilir. Teminatlı alacaklarda bu karşılık teminattan geri kalan miktara inhisar eder.* *Şüpheli alacakların sonradan tahsil edilen miktarları tahsil edildikleri dönemde kâr zarar hesabına intikal ettirilir.*"	"*Bu karşılığın hangi alacaklara ait olduğu karşılık hesabında gösterilir. Teminatlı alacaklarda bu karşılık teminattan geri kalan miktara inhisar eder.* *Şüpheli alacakların sonradan tahsil edilen miktarları tahsil edildikleri dönemde kar-zarar hesabına intikal ettirilir" hükümleri yer almaktadır.*	"*Şüpheli alacaklar için değerleme gününün tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayrılabilir.* *Bu karşılığın hangi alacaklara ait olduğu karşılık hesabında gösterilir. Teminatlı alacaklarda bu karşılık teminattan geri kalan miktara inhisar eder.* *Şüpheli alacakların sonradan tahsil edilen miktarları tahsil edildikleri dönemde kâr zarar hesabına intikal ettirilir.*"

Tablo 3.18. *(Devam) Yıllara göre ticari kazanç özelinde vergilemede gerçekliği etkileyen kavramlara ilişkin alıntı matrisi (referans dökümü)*

Gerçekliği Etkileyen Kavramlar	2016	2017	2018	2019	2020
Kıdem tazminatı					"*Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalar çerçevesinde; Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'ıncı maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendi çerçevesinde kıdem ve ihbar tazminatının kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilebilmesi için, işçinin İş Kanunu'na göre kıdem tazminatına hak kazanması ve hak edilen kıdem tazminatının da işçiye ödenmiş olması gerekir. Tahakkuk etmiş olsa da ödenmemiş kıdem tazminatının kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün değildir.*"
Gecikme zammı		"*Diğer taraftan, 5763 sayılı İş Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanununun 2'nci maddesi ile 4857 sayılı Kanunun 30'uncu maddesinde yapılan değişiklikle işveren tarafından ödenmesi gereken primlerin geç ödenmesi halinde, Hazinece Sosyal Güvenlik Kurumuna yapılacak ödemenin gecikmesinden kaynaklanan gecikme zammının, işverenden tahsil edileceği, Hazinece karşılanan prim tutarlarının gelir ve kurumlar vergisi uygulamalarında gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınmayacağı hükme bağlanmıştır.*"			"*Mücbir sebepler olmaksızın belgelerin bu süre zarfında ibraz edilmemesi veya bu belgelerin ibrazından sonra ertelenen vergi tutarından daha düşük bir mahsup hakkı olduğunun anlaşılması halinde, ertelenen vergiler için Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre gecikme zammı hesaplanır.*"

Tablo 3.18. *(Devam) Yıllara göre ticari kazanç özelinde vergilemede gerçekliği etkileyen kavramlara ilişkin alıntı matrisi (referans dökümü)*

Gerçekliği Etkileyen Kavramlar	2016	2017	2018	2019	2020
Vergi değeri	"*Kiraya verilen mal ve haklar için ayrılan amortismanlar Amortismana tabi değer, malum ise maliyet bedeli, malum değilse, bina ve arazi için vergi değeri, diğer mallar için Vergi Usul Kanunu'nun 267'nci maddesinin 3'üncü sırasına göre tespit edilen emsal değeridir.*"				"*Gayrimenkul sermaye iradına kaynak teşkil eden konutların, 333 sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ eki listenin 1.4 İkamet olarak kullanımdan kiralık hale getirilen evler kısmında yer verilen 50 yıl ve %2,00 amortisman oranı ile amortismana tabi tutulması, vergi değeri üzerinden amortisman ayrılması durumunda, ilgili gayrimenkulün edinim tarihindeki vergi değerinin esas alınması gerekmektedir.*"
Para cezaları	"*Bu Kanuna göre hesaplanan kurumlar vergisi ile her türlü para cezaları, vergi cezaları, 21/07/1953 tarihli ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre ödenen cezalar, gecikme zamları ve faizler ile Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ödenen gecikme faizleri. ..." hükmü yer almaktadır."*		"*Geçiş ücretlerini ödemeden geçiş yapanlardan, ödemesiz geçiş tarihini izleyen on beş gün içinde yükümlü olduğu geçiş ücretini usulüne uygun olarak ödeyenlere, bu maddenin birinci fıkrası ile beşinci fıkrasında belirtilen cezalar uygulanmaz.*"		
Gecikme faizleri					"*Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ödenen gecikme faizlerinin, (g) bendinde ise sözleşmelerde ceza şartı olarak konulan tazminatlar hariç olmak üzere kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan maddi ve manevi zarar tazminat giderlerinin kurum kazancının tespitinde indirilmesinin mümkün bulunmadığı belirtilmiştir.*"

Tablo 3.18. *(Devam) Yıllara göre ticari kazanç özelinde vergilemede gerçekliği etkileyen kavramlara ilişkin alıntı matrisi (referans dökümü)*

Gerçekliği Etkileyen Kavramlar	2016	2017	2018	2019	2020
Vergi cezaları	"*Bu Kanuna göre hesaplanan kurumlar vergisi ile her türlü para cezaları, vergi cezaları, 21/07/1953 tarihli ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre ödenen cezalar, gecikme zamları ve faizler ile Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ödenen gecikme faizleri. ..." hükmü yer almaktadır.*"		"*KVK'nın 11/1-d'deki bu Kanuna göre hesaplanan kurumlar vergisi ile her türlü para cezaları, vergi cezaları, AATUHK hükümlerine göre ödenen cezalar, gecikme zamları ve faizler ile VUK hükümlerine göre ödenen gecikme faizlerinin, (g) bendinde ise sözleşmelerde ceza şartı olarak konulan tazminatlar hariç olmak üzere kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan maddi ve manevi zarar tazminat giderlerinin kurum kazancının tespitinde indirilmesinin mümkün bulunmadığı belirtilmiştir.*"		
Maddi ve manevi tazminat giderleri	"*Sözleşmelerde ceza şartı olarak konulan tazminatlar hariç olmak üzere kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan maddi ve manevi tazminat giderleri indirim olarak dikkate alınamaz.*"				

Tablo 3.18. *(Devam) Yıllara göre ticari kazanç özelinde vergilemede gerçekliği etkileyen kavramlara ilişkin alıntı matrisi (referans dökümü)*

Gerçekliği Etkileyen Kavramlar	2016	2017	2018	2019	2020
Reeskont				"*Forward işlemi esas itibarıyla, bir taahhüt niteliğinde olduğundan ve gelirin elde edilmesi sözleşmenin sonuçlandırılması ile gerçekleştiğinden, vadeye kadar dönem içinde yapılan reeskont işlemlerinin kurum kazancı ile ilişkilendirilmemesi gerekir. Kurum kazancına dâhil edilecek kâr veya zararın vade sonunda tespit edilmesi gerekmektedir.*"	
Yatırım indirimi			"*Bu durumda, sabit kıymetin maliyet bedeli; indirilen destekleme priminden sonraki miktar olacağından, bu usulü seçen mükellefler, sabit yatırımın toplam bedelinden, alınan primin düşülmesinden sonra kalan değeri sabit yatırımın değeri olarak aktiflerine kaydedecektir.*"	"*Yapılan genel giderlerin indirim konusu yapılabilmesi için söz konusu giderlerin kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi amacı ile yapılmış olması, yapılan giderin karşılığında sabit kıymet iktisap edilmiş olmaması, yapılan giderin iktisadi kıymetin maliyet bedeline eklenmesi gereken giderlerden olmaması gerekmektedir.*"	

SONUÇ VE ÖNERİLER

Vergilendirilebilir gelire ilişkin yapılan çalışmaların gerek kurum bazında gerekse de ülke ölçeğinde ve/veya ülkelerarası düzlemde mikro ve makro ölçekte araştırmalara konu edildiği görülmektedir. Dikkat çekici tespit ve değerlendirmelerin yapıldığı araştırmaların önemli bir kısmının teorik veya kavramsal; bir kısmının temel matematiksel düzeyde değerlendirmeleri içeren uygulamalı; az sayıda çalışmanın ise istatistiksel teknik ve yöntemlerden yararlanılan ampirik nedensel ve/veya ilişkisel çalışmaları içerdiği görülmüştür. Diğer yandan hukuki boyutu olan bu konuda araştırma yöntemleri kullanılarak yapılan araştırma sayısındaki azlık dikkat çekici boyutlardadır. Dikkat çekilmesi gereken bir diğer nokta ise gerek sayısal verilerin (SPSS, AMOS, SAS, R Studio gibi) gerekse de sözel verilerin (Maxqda, Atlas.ti, Nvivo gibi) analizinde kullanılabilecek, mevcut konunun yanı sıra herhangi bir konuya ilişkin bir bütün olarak konunun resmini ortaya koyabilecek programların olmasına karşın bu programların kullanılarak verilerin analiz edildiği veya değerlendirildiği çalışmaların alanda yetersiz düzeyde olmasıdır.

Ekonomik bir olgu olan ve kaydı, raporlanması muhasebe bilimi tarafından yapılan; düzenlemesi, tespiti ve tahsili ise hukuki yöntemlere göre belirlenen vergilendirmenin kavramsal, hukuksal, ekonomik ve finansal yönleriyle bir bütün olarak ortaya konulması gerekmektedir. Fakat yapılan araştırmalar, ya finansal boyutuyla (çoğunluklu) ya da az sayıda da olsa hukuksal yönüyle konuyu ele almıştır. Ticari kazancın vergilendirilmesinde gerçekliğin sağlanmasına yönelik doğrudan veya dolaylı olarak konunun tüm yönleriyle ele alındığı gerek teorik gerek nitel ve/veya nicel çalışmalar ile ortaya konulduğu bir çalışmaya rastlanmamaktadır. Tüm bu ifade edilenler ışığında ticari kazancın vergilendirilmesinde gerçekliği etkileyen faktörlerin belirlenmesi ve karşılaşılan sorunlara yönelik çözüm önerilerinin ele alındığı bu araştırmada nitel ve nicel veriler toplanmış ve takip eden kısımda detaylandırıldığı üzere elde edilen verilerin analizlerinde SPSS ve MAXQDA veri analiz programlarından yararlanılarak teorik çerçevede ortaya konulan hipotezler, desteklenmeye çalışılmıştır. Bu bağlamda ticari kazanç özelinde vergilemede gerçekliğin tanımlanması, vergilemede gerçekliği etkileyen faktörlerin belirlenmesi ve vergilemede gerçekliği sağlayacak olan ölçütlerin tespitine yönelik çözüm önerileri geliştirilmesinin amaçlandığı çalışmamızın karma araştırma deseni kullanılarak analiz edildiği bu bölümdeki amacı da işletmelerin sürdürülebilir kârı baz alınarak tespit edilen ticari kârları ile vergi mevzuatına göre belirlenen mali kârlarının

karşılaştırmasının yapılması; bu kârlar arasında farklılığa neden olan (sürekli farklılıklar) durumların teorik ve tematik kısımda ele alınan konular ile uyumlu olup olmadığının belirlenmesi ve uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartları çerçevesinde hazırlanan finansal tablolara göre belirlenmiş TMS/TFRS kârı ile vergi mevzuatına göre belirlenen kâr arasında farklılığa (geçici farklılık) neden olan durumların ertelenen vergi varlık ve yükümlülüğü üzerinden analiz edilmesidir. Ayrıca ticari kazancın gerçek mahiyetinin ortaya konulmasını etkileyen alt faktörlere yönelik vergi yargısı ve özelgeler üzerinde nitel analiz çalışması yapılarak bunların da sıklıklarına göre değerlendirilip sonuçta bir bütün olarak ticari kazancın vergilendirilmesinde gerçekliği etkileyen faktörlerin bütüncül bir yaklaşımla belirlenmesi ve bunlara yönelik çözüm önerileri geliştirmesi amaçlanmaktadır. Bu kapsamda araştırmanın nicel verileri, BIST 100'de yer alan altı farklı sektörde faaliyette bulunan toplamda 62 işletmeye ait 2016-2020 yıllarına ilişkin verileri kapsamaktadır. Araştırmanın nitel verileri ise yargı kararları ile vergi idaresince hazırlanan özelgelerden oluşmaktadır. Nitel veriler; Danıştay'ın 3. Dairesi, 4. Dairesi, 7. Dairesi ve 9. Dairesi, Vergi Dava Daireleri Kurulu (VDDK) ve Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu'nda (DİBK) 2016-2020 yıllarında karara bağlanan davalar ile vergi idaresi tarafından hazırlanan ve büyük çoğunluğu 2016-2020 yıllarına ait olan özelgelerden oluşan KKEG ve indirilebilecek-indirilemeyecek gider taraması yapılarak elde edilen karar ve özelgelerden oluşmaktadır. Aşağıda, çalışmada ele alınan konular ve bunların teorik sonuçları ile analiz sonuçları çalışmada izlenen sistematik ile parelel olarak sunulmuştur.

Ekonomik ve sosyal politikaların bir aracı olarak kullanılan vergilendirmenin temel amacı önemli ölçüde kamuya gelir sağlamaktır. Temelinde ekonomik bir olgu olan ve hesaplanması muhasebe kayıtlarına göre yapılan; bir tarafında mükellefin diğer tarafında devletin olduğu verginin (s)alınmasının salt hukuki yöntemlere göre yapılmaya çalışılması ve vergilendirmeye ilişkin hukuki normların uygulanması ve yorumlanmasında, sadece hukuki biçimlerin dikkate alınması, birtakım sorunları da beraberinde getirmektedir. Adil bir vergilendirmenin yapılabilmesi için vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin (özünün) ekonomik, hukuksal ve finansal bileşenler çerçevesinde ortaya konulması gerekir.

Gelir vergisi, verginin aslı ve başlıca kaynağını teşkil eden gerçek geliri aracısız bir şekilde ve tam olarak mükellef kılabilme özelliğine sahip olması yönüyle diğer vergilerden farklı olarak ayrı bir öneme sahiptir. Gelirin vergilendirilmesi sırasında en

çok karşılaşılan sorunlar ticari kazancın vergilendirmeye esas değerinin tespitinde karşımıza çıkmaktadır. Vergi mevzuatında yer alan indirilebilecek/indirilemeyecek giderler, örtülü sermaye kullanımı, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtılması, değerleme, amortisman ve vergi harcamaları gibi düzenlemelerden bazıları ticari veya mali kârın sadece birinin hesaplanmasında gelir/gider olarak kabul edilirken; bazıları ise ticari kâr ile mali kâr hesaplamasının her ikisinde de gelir/gider olarak kabul edilmekte; fakat uygulanan yöntem farklılıkları nedeniyle ticari kâr – mali kâr ayrımına neden olmaktadır. Söz konusu her iki durumda da ticari kâr ile mali kâr arasında farklılık oluşmaktadır. Birinci durumda bu farklılık, sürekli iken; ikinci durumda oluşan farklılık geçici olmaktadır.

Vergiye esas değerin tespiti hem işletmeler hem de vergi idaresi açısından önemlidir. Bir vergilendirme sisteminin hukuksal düzlemde etkin bir biçimde işleyebilmesi için muhasebede, işlemlerin kaydedilmesinden raporlanmasına kadar geçen her aşamada bir netliğin olması gerekir. Bu nedenle muhasebedeki finansal tabloların gerçeği yansıtabilmesi için genel kabul görmüş ilke ve esaslara göre belirlenmesi kaçınılmazdır. Zira 1929 Büyük Ekonomik Buhranının yaşanmasının nedenleri arasında işletmeler arasındaki hatalı ve manipülatif raporlama uygulamalarının da olduğunun tespit edilmesi, küreselleşmenin etkisi ve çok uluslu şirketlerin varlığı, dünya çapında kullanılacak ortak bir muhasebe sistemine ihtiyacı gündeme getirmiştir. Bu amaçla 1973 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu kurulmuş ve UMS ve UFRS adı altında uluslararası alanda kabul gören muhasebe standartları oluşturmuştur. Türkiye'de de söz konusu standartlar, 2002 yılından itibaren çevirilerek ulusal mevzuata kazandırılmış ve 2005 yılı sonrasında halka açık şirketlerde ilk örnekleri uygulanmaya başlanmıştır. 6102 sayılı TTK'nın yürürlüğe girmesi ile KGK 2011 yılında kurulmuş ve Kurul, finansal raporların uluslararası standartlarla uyumlu olarak düzenlenmesini ve denetlenmesini sağlayacak TFRS ve TMS'leri belirlemiştir. KGK'nın yayımladığı TMS ve TFRS'ler, UMS ve UFRS'lerin bir nevi çevirisi niteliğindedir.

TMS/TFRS'ler ile VUK ve bu doğrultuda yayınlanan MSUGT arasında birtakım uyumsuzluklar bulunmaktadır. VUK hükümleri, vergi matrahının aşındırılmasını önlemeye çalışan koruyucu bir bakış açısı ile düzenlenen ve vergi mükelleflerine vergi matrahını belirlerken çok az bir inisiyatif bırakan emredici hükümler içerdiğinden; bu doğrultuda hazırlanan mali tablolarda gerçeğe uygunluktan ziyade, vergi matrahının öngörülen kurallar doğrultusunda hazırlanması üzerinde durulmaktadır.

TMS/TFRS'lerde ise amaç, işletme çevresini oluşturan geniş kitlelerin bilgi ihtiyaçlarını karşılayacak finansal tabloların gerçeğe en yakın şekilde sunulmasıdır. TMS/TFRS'ler ile VUK/MSUGT arasındaki uyumsuzluk nedeniyle kurum kazançlarının muhasebeleştirilmesinden vergilendirilmesine kadar geçen süreçte birtakım sorunlar ile karşılaşılmaktadır. Muhasebe ilkelerine göre döneme ait bütün gelir ve giderler karşılaştırılarak muhasebe kârı/zararı tespit edilirken vergi mevzuatında bazı giderlerin vergi matrahından indirilmesini önleyen, bazı gelirlerin de vergiden istisna olmasını sağlayan hükümler nedeniyle döneme ait bütün gelirler ve giderler karşılaştırılamamaktadır. Ayrıca, giderlere ilişkin karşılık ayırma, amortisman yöntemleri, alacak ve borç senetlerinin reeskonta tabi tutulması, değerleme hükümleri ve bazı gelirlerin ticari açıdan gelir olmasına rağmen vergi mevzuatı uyarınca gelir olarak kabul edilmemesi gibi farklılıklar, vergi mevzuatına göre tespit edilen kâr (mali kâr) ile muhasebe kârının (ticari kâr) farklılaşmasına neden olmaktadır. Bu farklılıklar bazen geçici bazen de sürekli olabilmektedir.

Çalışmanın teorik olarak ele alındığı birinci bölümdeki kavram ve kurumlar; vergi mevzuatı ve TMS/TFRS farklılıkları ile karma analizin yapıldığı üçüncü bölümün nitel aşamasında analize tabi tutulan yargı kararları ve özelgeler çerçevesinde; çalışmanın ikinci bölümünde de tematik analize tabi tutulmuştur.

Tematik analizler sonucunda kararların; sahte fatura kullanımı, şüpheli alacak karşılığı, örtülü sermaye, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtılması ve emsallere uygunluk, indirimi kabul edilmeyen giderler, takdir komisyonunun görev ve yetkileri, tevsik edici belgelerin ibrazı ve amortisman yöntemi konularıyla ilgili olduğu görülmüştür. Özelge taleplerinde ise tevsik edici belgelerin ibrazı, değersiz alacaklar, değerleme, örtülü sermaye, şüpheli alacaklar, fatura düzenlemeleri, belgesiz mallar, kurum kazancının tespitinde indirimi kabul edilen ve edilmeyen giderler, TFRS'ye göre düzenlenen finansal tablolardaki zarar konularıyla ilgili olduğu görülmüştür.

Söz konusu uyuşmazlık konuları ve tereddüt edilip hakkında özelge talep edilen konular, ticari kazancın vergilendirilmesinde gerçekliği etkileyen faktörler olarak karşımıza çıkmaktadır. Yapılan analiz sonucunda ticari kazanç özelinde vergilemede gerçekliğin karşılaştığı sorunların; vergi mevzuatı ile muhasebe ve finansal raporlama standartları çerçevesinde ortaya konulan sorunlar ile uyumlu olduğu görülmüştür. Bu bağlamda ticari kazancın vergilendirilmesinde gerçekliği etkileyen faktörlerin; safi kazancın tespitinde kanunen kabul edilen/edilmeyen giderler, örtülü sermaye, transfer

fiyatlaması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı, değerleme, amortisman ve vergi harcamaları olduğu tespit edilmiştir.

Ticari kazancın vergilendirilmesinde gerçekliğin ortaya konulabilmesi için vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin, muhasebe kârı ile vergi kârının ve gelirin gerçekliğinin bir bütün olarak ele alınması gerekmektedir. Dolayısıyla çalışmamızda kastettiğimiz gerçeklik, vergi mevzuatının adaleti sağlayacak esaslara göre düzelenmesi ve vergilendirmenin, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin hakikatte var olan nitelik ve içerikleri üzerinden yapılmasını ifade etmektedir. Bu bağlamda ticari kazancın vergilendirilmesinde gerçekliğin sağlanabilmesi için mevzuat düzelenmesinin adaleti sağlamasından sonra ikinci sırada gelir ve giderlerin gerçek tutarlarının tespit edilmesi gelmektedir. Giderler, eğer yapılan iş ile ilgili ise gerçek giderdir ve dolayısıyla elde edilen gelirden indirildikten sonra kalan tutar da safi tutar olmaktadır. Bu da gerçek geliri; yani vergiye tabi gerçek geliri ifade etmektedir. Ancak iş ile ilgili yapılan her giderin ya yasal düzenlemeler ya da belgelendirilememesi gibi nedenlerle indirim konusu yapılamaması, vergilendirilecek gerçek gelirin tespitini güçleştirmekte ve adil bir vergilendirmenin yapılmasına engel olmaktadır.

Gelirin vergilendirilmesi, kurum veya gerçek kişilerin "belirli bir dönemde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı üzerinden" yapılmaktadır. Türk vergi sistemi ilke olarak beyan çerçevesinde, matrahın gerçek usule göre saptanmasını esas aldığından; vergilendirmenin de ilke olarak gelirin gerçek miktarı üzerinden yapılması gerekir. Gerçek usulde gelirin tespitinde tüm hasılat ve giderler belgelendirilir ve vergi matrahı da bu doğrultuda tespit edilir. Dolayısıyla bir gider kaleminin indirim konusu yapılabilmesi için her şeyden önce belgelendirilmiş olması gerekir. Ancak işletmelerin yüklendiği her türden harcama veya maliyetin gider olarak vergi matrahının tespitinde dikkate alınması söz konusu olamamaktadır.

Ticari kazanç özelinde vergilemede gerçekliğin sağlanması için gelir ve giderlerin gerçek tutarlarının tespit edilmesinde önemli olan konulardan biri de yapılan giderlerin işin mahiyeti ile ilgili olması ve yasal düzenlemeyle indirimine izin verilmiş olmasıdır. Vergi idaresi, yapılan giderlerin indirim konusu yapılabilmesi için "*bu giderlerin mahiyet ve tutar itibarıyla kesinleşmiş olması, kazancın elde edilmesi ve idamesi arasında bir illiyet bağının bulunması, kazancın elde edilmesine yönelik olması, bu giderlerin tevsik edici belgelere dayanması, karşılığında gayri maddi bir kıymet iktisap edilmemiş olması ve maliyete dâhil edilecek giderlerden olmaması*" gerektiğini belirtmektedir.

Danıştay, safi kazanç belirlenirken, indirilip indirilemeyeceği açıkça belirtilmeyen harcamaların "*maliyet unsuru ve ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılmış olup olmamasının*" dikkate alınması gerekliliğini ve "*bir harcamanın işle ilgili olmasındaki en önemli ölçütün de kurumun bu gidere katlanmış olması, işle ilgili olması ve giderin işletmenin faaliyet konusuyla ilgisinin olması*" gerektiğini belirtmektedir. Burada önemli bir diğer durum da defter ve belgelerin düzenlenmesi, muhafaza edilmesi ve istenildiğinde yetkili makamlara ibraz edilmesinin; vergilemede gerçekliğin ortaya konulması için gerekli ve zorunlu olduğudur. Ancak defter ve belgelerin usulüne uygun olarak tutulmaması veya bir takım nedenlerle ibraz edil(e)memesi gibi durumlar yaşanabilmektedir. Bu durumla ilgili olarak VDDK "*Türk vergi sisteminin, vergiyi doğuran olayın belgelendirilmesi ve bu belgelerin de belli süreler içerisinde yasada öngörülen defterlere kaydedilmesi esasına dayalı olduğunu; belge ve kayıt düzeni adı verilen bu esasın amacının da mükelleflerin ve mükelleflerle hukuki ilişkide bulunan üçüncü kişilerin vergi ile ilgili işlemlerinin, mükelleflerin servet, sermaye ve hesap durumları ile faaliyet ve hesap neticelerinin belirlenmesi, denetlenmesi, incelenmesi ve tespitinin sağlanması*" olduğunu belirtmektedir. Ancak mücbir sebebin varlığı halinde bu belgelerin ibrazının mümkün olamayacağını; mükellefin de mücbir sebep halini ticaret mahkemesinden alacağı zayi belgesi dışında da ispat edebileceğini ve böylelikle ispat külfetinden kurtulacağını belirtmektedir.

İşletmelerin, vergilendirilebilir gelirlerini gerçeklikten uzaklaştıran araçlardan biri de transfer fiyatlandırması yoluyla kazançların örtülü olarak dağıtılmasıdır. Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı, bir kısım kurum faaliyeti ve işlemlerinin araç olarak kullanılarak belirli kişi veya kurumlara kazancın vergilendirilmeden dağıtılmasıyla ilgilidir. Bu duruma ilişkin olarak şirket ortakları ile şirket yetkili müdürünün lisansüstü eğitim harcamalarının transfer fiyatlaması kapsamında örtülü kazanç mı yoksa gider mi olarak değerlendirilmesi hususunda özelge talep eden mükellefe, vergi idaresi; "*şirket ortaklarının ve şirket yetkili müdürünün, şirkette ücretli olarak çalışmaları durumunda şirketin gelişimini desteklemek amacıyla yurt içinde devlet veya özel bir üniversitede yapacakları lisansüstü veya farklı eğitim nedeniyle yapılacak ödemelerin, ücret ödemesi mahiyetinde olduğunu*" kabul etmiştir. Ancak kısmen benzerlik gösteren bir başka duruma ilişkin olarak da verilen özelgede; şirket ortaklarından birinin oğlu olan ve şirkette de ücretli olarak çalışan kişinin yurt dışında eğitime gönderilmesi nedeniyle yapılacak ödemelerin bir transfer fiyatlaması olarak

değerlendirileceği yönünde cevap vermiştir. İdare ortaya koyduğu gerekçelerde emsallere uygunluk ilkesinin tespit edilebilmesi için aynı ya da benzer durumun şirket bünyesinde şirketle ilişkili olmayan çalışanlara da sağlanmasını ve bu durumun emsal alınarak kıyas edilip harcamanın gider olarak indirilmesinin mümkün olacağını belirterek farklı bir perspektiften olaya yaklaşmıştır.

Transfer fiyatlamasında en sık karşılaşılan bir diğer sorun da emsal bedelin mal alım satımında nasıl belirleneceğine ilişkindir. Danıştay 9. Dairesi bu konuda vermiş olduğu bir kararında; emsal bedelin ortaya konulmasında, emsal alınan şirketlerin sadece beyanları ile yetinilmemesi, şirketlerin maliyet ve kârlılık oranlarının ticari bilgi ve belgeleri üzerinden tespit edilmesi, çalıştırılan işçi sayıları, son yıllara ait faaliyet raporları ve şirket özelliklerinin de incelenmesi gerektiğini belirtmiştir. Ayrıca "*piyasa karşılaştırılabilirliğinin belirlenmesine yardımcı olabilecek ekonomik koşullar, coğrafi konum, piyasa büyüklüğü, piyasanın rekabet hacmi ve alıcıların ve satıcıların rekabet yönünden birbirlerine göre sahip oldukları şartların birlikte değerlendirilmesi ve tüketicilerin satın alma güçleri, arsa, tesis, yatırım, işçilik ve sermaye maliyetleri de dâhil olmak üzere üretim maliyetleri gibi hususlarda derinlemesine ve yeterli derecede tüm verilerin ve sonuçların birlikte dikkate alınması*" gerektiği belirtilmiştir.

Yargılamanın nihai amacı, gerçeğin bulunması, hak sahibine hakkının teslim edilmesi ve kişilere hukuki koruma sağlamasıdır. Yargılamanın amacının gerçekleşmesi ancak hakikate ulaşıldığında mümkün olur. Hakikatin ortaya konulmasında somut maddi olayın gerçekliğinin mahkemece tespit edilmesi gerekir. Hakikate ulaşıp adaleti tesis edebilmek için de hâkimin belirli ölçütler çerçevesinde kararını vermesi gerekir. Zira yargı ve yargılamanın özü hâkimdir. Hâkimler hükmünü, "*Anayasa'ya, kanuna ve hukuka uygun olarak vicdani kanaatlerine göre verirler*." Bu nedenle Hâkimlik, bilgi ve zekâdan ibaret mekanik bir faaliyetten öte; insana ait ahlak ve erdemleri de gerektirmektedir. Hâkimler/mahkemeler, maddi hakikatin ortaya çıkmasını her zaman garanti etmeseler de bu konuda bir kesinliğe yaklaşılmasını mümkün kılmaktadırlar. Yargılamada mahkeme veya hâkim, uyuşmazlığın taraflarından bağımsız olması sayesinde, bu diyalektik sürecin hakkaniyete en uygun sentezini prensip olarak üretebilecek konumdadır. Yargının hukuk kurallarına getirdiği yorum; ispat ve delil müessesesinden yararlanarak belirli ölçütler ile ortaya koyduğu hüküm; gerçekliğe ulaşmada yol gösterici olmaktadır. Gelirin gerçek mahiyetinin ortaya konulması bakımından yargıcın ortaya koyacağı ölçütler varsayımsal

bir gerçekliği ifade edecek olsa da yargı kararlarının, gerçek gelirin tespitinde ortaya koyduğu/koyacağı ölçütler gerçekliğe ulaşmada yol göstericidir.

Bu kapsamda vergilerin salınmasını düzenleyen vergi yasalarının vergilemede adaletin sağlanmasını tesis edecek olan mali güce göre düzenlenip düzenlenmediği; yasal düzenlemelerin uygulanması sırasında idarenin eylem ve işlemlerinin hukuka uygunluğu ve muğlak ifadeleri yorumlarken ki tutumu ve son olarak da yargının hukuka uygunluk denetimi sırasında ortaya koyduğu ilke ve esaslar, vergilemenin tarafları olan devletin vergilemede gerçeklik algısını anlayabilmek açısından yol gösterici olmuştur.

Ticari kazancın vergilendirilmesinde gerçekliği etkileyen faktörlere ilişkin yapılan tematik analiz sonucunda yasama organının, vergiye ilişkin yasal düzenlemeleri yaparken zamanın ruhunu tam olarak yakalayamadığı ve uluslararası ilkelere göre vergi yasalarını tam olarak düzenleyemediği anlaşılmaktadır. Özellikle değerleme ve amortisman uygulaması konularında TTK'da uluslararası standartlar göz önünde bulundurularak düzenlemeler yapılmışken; vergi yasalarında bu ilke ve esaslar pek dikkate alınmamıştır. Ayrıca indirimi kabul edilmeyen düzenlemelerin de işletme ticari kârlılığının gerçek bir şekilde ortaya konulmasını engellediği söylenebilir. Vergi harcamalarına ilişkin düzenlemeler ise başlı başına araştırılması gereken bir konu olmakla birlikte bunlara yönelik düzenlemelerin vergi adaletini olumsuz yönde etkileyecek durumlardan uzaklaştırılması bakımından belirli aralıklarla revize edilmesi gerekmektedir.

İlk derece mahkemelerinin karar verirken kanuna, mükellefler tarafından sunulan delillere ve kendi kanaatlerine göre pozitif hukuk ağırlıklı, yer yer normatif hukuk yaklaşımı da sergileyerek karar verdikleri görülmüştür. İdarenin ise talep edilen görüşleri, kanunlar ve genel tebliğler çerçevesinde cevapladığı görülmüştür. Danıştay dairelerinin de temyiz incelemelerini kanunlar, Anayasa ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları çerçevesinde ele aldığı görülmüştür. İdarenin yaklaşımında hazineci anlayış ağırlıklı iken ilk derece mahkemelerinin yaklaşımında mükellef odaklılık daha ağır basmaktadır. Danıştay daireleri ise pozitif hukuk ağırlıklı bir yaklaşım benimsemekle birlikte yer yer normatif hukuk açısından da olaylara yaklaşmış ve ortaya koyduğu incelemelerde kanunlar çerçevesinde hazineci yaklaşım ile mükellef odaklı yaklaşım arasında bir denge gözetmeye çalışmıştır.

Ticari kazanç özelinde vergilemede gerçeklik algısına genel olarak bakılacak olursa; mükellefler yaptıkları bütün giderleri bir şekilde finansal tablolarına yansıtarak indirim konusu yapmak istemekte iken idare ve yargı ise pozitif hukuk çerçevesinde

ancak kanunların öngördüğü ölçüde bunun mümkün olacağı anlayışındadır. İdare ve yargıda genel olarak pozitif hukuk doğrultusunda bir yaklaşım söz konusudur. Ancak bazen hem ilk derece mahkemelerinin hem de Danıştay dairelerinin normatif hukuk perspektifiyle hareket ettiği gözlemlenmiştir. Yargı, kanunen indirim konusu yapılacak giderlerin bir şekilde ispat edilmesi gerekliliği üzerinde durmakta ve mükellefin idare ile olan uyuşmazlıklarında savunma hakkını sonuna kadar kullanması gerekliğini vurgulamaktadır. Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu ise verdiği birleştirme kararında hem uygulamaya yön verecek hem de yasa koyucuya yol gösterecek bir içtihadi yaklaşım sergilemiştir.

Ticari kazanç özelinde vergilemede gerçeklik algısına genel olarak bakılacak olursa; mükellefler yaptıkları bütün giderleri bir şekilde finansal tablolarına yansıtarak indirim konusu yapmak istemekte iken idare ve yargı ise pozitif hukuk çerçevesinde ancak kanunların öngördüğü ölçüde bunun mümkün olacağı anlayışındadır. İdare ve yargıda genel olarak pozitif hukuk doğrultusunda bir yaklaşım söz konusudur. Ancak bazen hem ilk derece mahkemelerinin hem de Danıştay dairelerinin normatif hukuk perspektifiyle hareket ettiği de gözlemlenmiştir. Yargı, kanunen indirim konusu yapılacak giderlerin bir şekilde ispat edilmesi gerekliliği üzerinde durmakta ve mükellefin idare ile olan uyuşmazlıklarında savunma hakkını sonuna kadar kullanması gerektiğini vurgulamaktadır.

Değerleme ve amortisman konuları da VUK ile TMS/TFRS'lerde farklı uygulamalar nedeniyle Ticari kazancın gerçek değerinin tespitini etkileyen faktörler olarak hem yargı kararları ile özelgelerde hem de işletme verilerinin analizi sırasında karşımıza çıkan vergi ve muhasebenin iki önemli konusudur.

Değerleme, işletmedeki mevcutların değerleme günündeki değerinin tespit edilerek gerçek değerinin bulunması ve bu değer temel alınarak vergi matrahının tespit edilmesi bakımından önemlidir. VUK'daki değerleme hükümlerinin vergi alacağının tespit edilmesini amaçlaması; TMS/TFRS'lerin ise finansal tablolardaki iktisadi kıymetlerin güncel ve gerçeğe uygun değerleri üzerinden sunumunu amaçlaması nedeniyle TMS/TFRS ve VUK arasında değerleme ölçütleri açısından farklılıklar bulunmaktadır. Standartlarda ve vergi mevzuatında birbirinden farklı değerleme ölçütlerinin kullanılması işletme kârlılığının gerçek değerinin tespitini güçleştirmektedir. TMS/TFRS ile VUK düzenlemelerinin birbirinden farklı olması; finansal tabloların da her iki uygulama açısından farklı sonuçlar vermesine neden olmaktadır. TMS/ TFRS'ye göre finansal

tablolarını hazırlayan işletmelerin, daha sonra VUK hükümlerine göre finansal tablolarını yeniden düzenlemeleri de birçok muhasebe kaydının yeniden düzeltilmesini gerektirmektedir. TMS/TFRS'ye göre oluşturulan finansal tablolar, VUK'a göre oluşturulan tablolara nazaran daha dinamik ve günceldir. VUK'un bazı durumlar için kayıt oluşturulmasına izin vermediği veya katı şartlar ile kayda izin verdiği işlemlerde; kayıtların TMS'ye göre oluşturulabiliyor olması, işletme kaynak ve varlıklarının oluşturduğu riskleri daha net ortaya koymak ve fırsatların daha belirgin şekilde görülmesini sağlamak bakımından önemlidir.

Bir varlığın veya borcun gerçek değerinin tespitinde ekonomik değişimlerin güncel bir şekilde dikkate alınarak zamanın ruhunu yakalayabilmesi gerekmektedir. Varlık ve borçlara ilişkin standartlarda ortaya konulan değerleme ölçülerinin VUK doğrultusunda ortaya konulan ölçülere göre daha kapsamlı ve zamanın ruhuna daha uygun olduğu anlaşılmaktadır. Bu nedenle, VUK düzenlemelerinin standartlara uygun olması hem küresel sisteme entegrasyonun sağlanması hem de ticari kazancın vergilendirilmesinde gerçekliğin sağlanması bakımından önem arz etmektedir.

Ticari kazancın vergilendirilmesinde gerçekliğin sağlanabilmesi için işletmelerin vergiye tabi gelirlerinin ortaya konabilmesi açısından iktisadi kıymetlerin maliyetinin de gider olarak işletme kârından indirilebilmesi gerekir. Fakat belirli bir kullanım ömrünü aşan iktisadi kıymetlerin elde edilmesi için yapılan harcamalar vergi matrahının tespitinde tek seferde giderleştirilememekte; bunların giderleştirilmesi de iktisadi kıymetin ömrü ile orantılı olarak yıllara yaygın bir şekilde yapılabilmektedir. Bu giderleştirmenin ne şekilde yapılacağı konusunda hem VUK ve bu doğrultuda uygulamaya yön veren MSUGT, hem de TMS/TFRS'lerde düzenlemeler mevcuttur. Söz konusu bu düzenlemelerde amortisman oranında, amortisman süresinde amortismana tabi değerin belirlenmesinde ve amortisman ayırma yöntemlerinde farklılıklar bulunmaktadır. TMS 16'da "*iktisadi kıymetin yararlı ömrünün işletmenin varlıktan beklediği faydaya göre belirleneceği; nitekim işletmenin varlık yönetim politikası, varlıkların belirli bir süre ya da gelecekteki ekonomik yararlarının belirli oranda tüketilmesinden sonra elden çıkarılmasını gerektirebileceği ve bu nedenle de bir varlığın yararlı ömrünün ekonomik hizmet tahmini, işletmenin benzer varlıklara ilişkin tecrübelerine dayanan bir takdir meselesi olduğu*" düzenlenmiştir. Söz konusu bu düzenleme ile değişen zaman ve ekonomik olgular dikkate alınmakta ve bu durum VUK'da yer alan düzenlemeye nazaran daha gerçekçi bir durum ortaya koymaktadır. Ayrıca amortisman ayırma yöntemlerinin belirlenmesi ve revizyonu

da yine zamanın gereklerine uyum sağlamak bakımından ayrı bir öneme sahiptir. Nitekim TMS 16'da; kullanılan amortisman yönteminin, "*varlığın gelecekteki ekonomik yararlarına ilişkin olarak işletme tarafından uygulanması beklenen tüketim modelini yansıttığı; bir varlığa uygulanan amortisman yönteminin en azından, her hesap döneminin sonunda gözden geçirilmesi gerektiği*" belirtilmektedir. İktisadi kıymetlerin gelecekteki ekonomik yararlarının beklenen tüketim modelinde önemli bir değişiklik olması durumunda yöntemin, değişmiş olan modeli yansıtacak şekilde değiştirilebilmesi, VUK'da yer alan düzenlemelerin, TMS/TFRS'lerde ortaya konulan ilke ve esaslara nazaran geride kaldığının ve zamanın ruhunu yakalayamadığının bir diğer göstergesidir.

TMS/TFRS ve VUK/MSUGT'daki çeşitli değerleme ilkeleri ve amortisman ayırma tekniklerindeki farkılılıklar nedeniyle varlık ya da borç kalemlerinin defter değerleri ile vergiye tabi değerleri arasında, geçici farklar ortaya çıkmaktadır. Dönemsellik ilkesi gereği bir döneme ilişkin faaliyet sonuçlarının ilgili dönemin kayıtlarına yansıtılması gerekir. Vergiye tabi kazancın mali kâr üzerinden belirlenecek olması, dönemsellik ilkesinden sapmalara yol açmaktadır. TMS/TFRS, geçici farkların etkilerini dikkate alarak hesaplama yaparken; vergi mevzuatı uyarınca hazırlanan mali tablolarda geçici farklar dikkate alınmamaktadır. Söz konusu geçici farklar ise genellikle gelir ve giderlerin, TMS/TFRS'ler ve VUK uyarınca değişik raporlama dönemlerinde muhasebeleştirilmesinden kaynaklanmaktadır. Bu geçici farklar da ertelenen vergi varlığı veya yükümlülüğü olarak bilançoda gösterilmekte ve bunlar kâr/zarar tablosuna ertelenen vergi gideri veya vergi gileri olarak yansıtılmaktadır. Kıdem tazminatı, borç ve gider karşılıkları, alacak ve borçlara uygulanan reeskontlar, amortisman giderleri, kanunen indirilmesi mümkün olmayan aktif hesap karşılıkları, gelecek dönemlerde vergilendirilecek hisse senetleri ve varlıklardaki değer artış kazançları gibi nedenlerden dolayı ortaya çıkan geçici farklar ertelenmiş vergi kavramı ile gelecek dönemlere aktarılarak gösterilmektedir. Böylelikle işletmenin gerçek durumu bir bütün olarak değerlendirilebilmektedir.

Son olarak çalışmanın ikinci bölümünde üzerinde durulan konulardan biri olan vergi harcamalarına ilişkin yapılan tespitlerde de en son 2016 yılı verilerine göre Türk vergi mevzuatında damga vergisi, harçlar, kurumlar vergisi, gelir vergisi, katma değer vergisi gibi kanunlarda birçok konuda vergi dışı bırakılan yaklaşık 250 civarı vergi harcama çeşidi olduğu belirtilmiştir. Söz konusu bu düzenlemelerin amacına hizmet edebilmesi için vergi yükünün dengeli ve adil dağılımını bozmaması ve en nihayetinde

ekonomiye getirisinin tahsilinden vazgeçilen vergi tutarlarından daha yüksek olması gerekir. Vergi harcamaları, sosyal refah devletinin planlı kalkınmayı geliştirme hedefiyle ilgili olarak anayasadaki mali güç ilkesi ile çelişmemektedir. Ancak vergi harcamalarından yararlanacak kesimin daha çok yüksek gelirli kesim olması halinde, mali güç ilkesinin zedelenebilecektir. Bunun için vergi teşviklerinin verileceği öncelikli sektörler ve faaliyet alanlarının doğru bir şekilde belirlenmesi, bu durumun şeffaf bir süreçle yönetilmesi, raporlanması ve etkinliğinin ölçülmesi ve günümüz koşullarına uygun olarak düzenlenebiliyor olması gerekir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde, birinci bölümde teorik olarak ele alınan kavram ve kurumlar ile ikinci bölümde belirlenen ticari kazancın vergilendirilmesinde gerçekliği etkileyen faktörler bir bütün olarak değerlendirilip ortaya konulmuştur. Söz konusu tespitler sonucunda ortaya çıkan ticari kâr - mali kâr farklılıkları ve bu farklılıklara neden olan unsurlar TMS/TFRS'lere göre hazırlanan finansal tablo dipnotlarından elde edilmiştir. Bu kapsamda ticari kâr ile mali kâr farklılıkları ve bunların nedenlerine yönelik olarak finansal tablolar, yargı kararları ve özelgeler üzerinden bu bölümde de hem nicel hem de nitel analizlerlerin birlikte kullanıldığı karma araştırma yönteminden yararlanılarak ampirik bir çalışma yapılmıştır.

Bu kapsamda uluslararası raporlama standartları çerçevesinde finansal tablolarını hazırlamak zorunda olan ve sonra da bunları vergi mevzuatındaki düzenlemelere göre hazırlayan bağımsız denetime tabi BIST 100'de yer alan 62 işletmeye ait 2016-2020 yıllarına ait finansal tablolar ile 2016-2020 yılları arasında Danıştay'da karara bağlanan ve KKEG taramasıyla tespit edilen 169 karar ve yine bu yıllarda KKEG taramasıyla tespit edilen 204 özelge üzerinde; SPSS ve MAXQDA veri analiz programlarından yararlanılarak teorik çerçevede ortaya konulan hipotezler, desteklenmeye çalışılmıştır.

Ticari kazancın vergilendirilmesinde gerçekliğin sağlanmasında karşılaşılan sorunlar ve bunlara yönelik çözüm önerileri geliştirilmesinin amaçlandığı çalışmada nicel ve nitel araştırma yöntemlerinin bir arada kullanıldığı karma araştırma deseninden yararlanılmıştır. Bu kapsamda da Creswell ve Plano Clark'ın geliştirdiği nitel ve nicel yaklaşımların araştırma içerisindeki ağırlıklarının eşit ağırlıkta olduğu "yakınsak paralel araştırma" deseninden yararlanılmıştır. Birinci aşamada (nicel kısımda) verilerin normallik ölçütünü ne düzeyde sağladığının tespit edilebilmesi amacıyla Kolmogorov–Smirnov ve Shapiro–Wilk testleri; değişkenler arası ilişkilerin ortaya konulabilmesi amacıyla Spearman rho analiz testi; değişkenler arası farkın tespit edilebilmesi için

Kruskal–Wallis H ve Mann Whitney U farklılık test tekniklerinden yararlanılmıştır. Ayrıca bazı durumlar için betimsel analizlere yer verilmiştir. İkinci aşamada (nitel kısımda) ise MAXQDA nitel analiz programı kullanılarak kavram sıklıkları ve bu kavramların yüzdelikleri ortaya konulmuş; kavram bulutları oluşturulmuş; çapraz analizler yapılarar referans dökümleri oluşturulmuştur.

Birinci aşamada analize tabi tutulan 62 kuruma ait değişkenlerden yıllar ile mali kâr ve ticari kâr arasında, istatistiksel olarak anlamlı korelasyon olduğu tespit edilmiş, başka bir ifadeyle mali kâr ile yıl ve ticari kâr arasında istatistiksel olarak pozitif korelasyonun olduğu görülmüştür. Yani yıllar geçtikçe işletmelerin genel olarak hem mali kârlarında hem de ticari kârlarında artışlar meydana gelmiştir. Ancak ticari kârdaki artışlar, mali kârdaki artışlara göre daha yüksek düzeyde gerçekleşmiştir. Başka bir ifadeyle muhasebe kârı (incelenen işletmeler ve yıllar özelinde totalde) vergi kârına göre daha yüksek düzeyde gerçekleşmiştir. Bunun nedeni de vergi teşviklerinin kanunen kabul edilmeyen giderlerden daha yüksek düzeyde gerçekleşmesidir. Zira Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı verilerine göre 2018 yılından itibaren vergi harcamalarındaki artış tahmini önceki yılların 3 katından daha fazla olacağı öngürülmüştür. Nitekim yaptığımız ticari kar ve nedenler arasındaki korelasyonda da istisna, indirim ve teşviklere yönelik korelasyonun KKEG korelasyonundan daha yüksek düzeyde olduğu; hatta bunlara yönelik korelasyon toplamına bakıldığında KKEG korelasyonundan yaklaşık 3 kat daha fazla olduğu görülmüştür.

Ticari kâr ile kanunen kabul edilmeyen giderlerin etkisi; AR-GE indirimi, indirim, vergi, avantajı ve istisnaların etkisi; vergiden muaf gelirlerin etkisi; yatırım teşvikleri ve indirimlerinin etkisi olmak üzere beş değişken arasında gerçekleştirilen Spearman rho korelasyon analizinde ise BIST 100 işletmelerine ait ticari kârlarda meydana gelen artış ile kanunen kabul edilmeyen giderler, AR-GE indirimi, indirim, vergi avantajı ve istisnalar, vergiden muaf gelirler, yatırım teşvikleri ve indirimlerindeki artışların paralellik gösterdiği tespit edilmiştir. Benzer analiz mali kâr ile söz konusu değişkenler arasında da yapılmıştır. Analiz sonucunda, mali kârda meydana gelen artışın, KKEG'de de artışı beraberinde getirdiği; AR-GE indirimi, indirim, vergi avantajı ve istisnalarda meydana gelen artışın ise mali kârda azalışı beraberinde getirdiği tespit edilmiştir.

İşletmelerin mali ve ticari kâr farklılıklarının sektör temelinde karşılaştırıldığı Kruskal-Wallis H Test sonucuna göre ise sıra ortalamaları dikkate alındığında mali ve ticari kâr farkı en yüksek olan sektörün "toptan ve perakende ticaret, lokantalar ve oteller"

sektörü olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca araştırma kapsamında Kruskal-Wallis H Testi sonucu meydana gelen anlamlı farklılığın kaynağının tespit edilebilmesi amacıyla altı sektör ikişerli gruplar halinde karşılaştırılarak Mann Whitney U Testine tabi tutulmuştur. Mali ve ticari kâr farklarının sektörler bazında ikişerli gruplar halinde yapılan karşılaştırmalı analizinde, imalat ve gıda sektörünün mali ve ticari kâr farkının "toptan ve perakende ticaret, lokantalar ve oteller" ile "elektrik, gaz ve su" sektörlerine ait farklara kıyasla daha düşük seviyelerde olduğu saptanmıştır.

Son olarak yapılan ticari kâr ile mali kâr farklılık nedenlerinin sektörel dağılımlarına ilişkin betimsel analiz sonucunda; farklılık nedenleri içerisinde tüm sektörlerde ticari kâr ile mali kâr arasındaki farklılığa sebebiyet veren nedenler arasında en fazla bulunan nedenin, kanunen kabul edilmeyen giderler olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca imalat ve gıda sektöründe yer alan işletmelerde ticari kâr ile mali kâr arasındaki farklılığın nedenleri arasında yukarıda da ifade edildiği gibi ilk sırada kanunen kabul edilmeyen giderler, ikinci sırada da istisna ve indirimler yer almaktadır. Diğer nedenler ise sırasıyla şöyledir; yatırım teşvik ve indirimleri, vergiden muaf gelirler, vergi oranlarındaki değişimler/farklılıklar, geçmiş yıl zararlarına ilişkin düzeltmeler, öz kaynak yöntemiyle değerlenen yatırımlar, diğer ülkelerdeki farklı vergi oranları ve yurtdışı/yurtiçi bağlı ortaklıkların kara/zarara etkisidir.

Ertlenmiş vergi varlık ve yükümlülüğünün sektörel dağılımına yönelik yapılan Kruskal–Wallis H testi analiz sonucuna göre, sektörler ve ertelenmiş vergi varlık/yükümlülükleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılığın olmadığı tespit edilmiş, ancak sıra ortalamaları dikkate alındığında sektörler içerisinde "teknoloji" ve "elektrik, gaz ve su" sektörlerinde ertelenmiş vergi varlık/yükümlülük ortalamalarının diğer sektörlere kıyasla daha yüksek düzeylerde olduğu görülmüştür. Ayrıca tüm sektörlerde ertelenmiş vergi varlığına sebebiyet veren nedenler arasında en fazla bulunan nedenin "kıdem tazminatı karşılığı" olduğu; ikinci sırada ise "stoklar" ve "indirilebilecek zararlar" olduğu tespit edilmiştir. Tüm sektörlerde vergi yükümlülüğüne sebebiyet veren nedenler arasında en fazla bulunan nedenin ise "maddi ve maddi olmayan duran varlıklar" ile ilgili olduğu tespit edilmiştir. Maddi ve maddi olmayan duran varlıklarda, değerleme ve amortisman ayırma yöntemlerinde, Standartlar ile VUK arasındaki farklılıklar, bu duruma neden olmaktadır. Araştırma verileri içerisinde en fazla işletme, "imalat ve gıda sektörü"nde bulunmaktadır. 62 işletmenin 36'sı bu sektörde yer almaktadır. Dolayısıyla bu sektörde yer alan işletmelerde vergi yükümlülüğünün nedenleri arasında ilk sırada

maddi ve maddi olmayan duran varlıklar, ikinci sırada da ticari borçlar yer almaktadır. Diğer nedenler ise sırasıyla şöyledir; türev araçlar, stoklar, finansal varlık değerleme farklılıkları, ticari alacaklar, çalışanlara sağlanan faydalar ve şüpheli alacak karşılığıdır.

Karma araştırmanın ikinci aşamasında ise araştırma kapsamına alınan 373 belgenin analizi sürecinde; veri toplama aşamasında bir araya getirilen belgeler düzenlenmiş, gruplarına göre ayrılmış [yargı kararları (169) ve özelgeler (204)], belge içerikleri incelenerek veriye ilk aşinalık geliştirilmiş ve MAXQDA20 programına aktarılmıştır. Her bir belgeye; ait olduğu daire, karar tarihi ve yürürlüğe girme tarihine göre ön kodlama yapılarak kod değişkenleri atanmıştır. Ticari kâr ile mali kâr farklılık nedenlerinden detaylı bir şekilde çıkartılan 56 kavramdan MAXQDA20'ye bağlı olarak çalışan ve içerik analizinde yardımcı olan Maxdicto aracılığıyla kavram sözlüğü oluşturulmuştur.

Yargı kararları ve özelgelerden oluşan 373 belgede 56 kavram taratılmış; bu kavramlardan yalnızca 20'sinin 160 belgede olduğu tespit edilmiştir. Bu kavramlar; değerleme, örtülü kazanç, transfer fiyatlandırması, düzeltmeler, şüpheli alacaklar, sabit kıymetler, yatırım indirimi, kıdem tazminatı, stoklar, gecikme zamları, motorlu taşıtlar vergisi, ticari alacaklar, para cezaları, vergi cezaları, vergi değeri, gecikme faizleri, gecikme zamları ve faizleri, özel iletişim vergisi, maddi ve manevi tazminat giderleri ve reeskont olarak sıralanabilir.

Analize tabi tutulan 34 yargı kararında ortaya çıkan kavramlar sıklıklarına göre incelenmiş, uyuşmazlık nedenleri arasında *transfer fiyatlandırması, örtülü kazanç* ve *değerleme*nin en yüksek sıklıklara sahip olduğu görülmüştür. Yargı kararlarında en sık yer alan kavram "örtülü kazanç" olmasına rağmen, "değerleme" kavramı analize tabi tutulan yargı kararlarının yarısına yakınında (%41,2) tespit edilmiştir. Yargı kararlarında en az yer alan kavramın ise "stoklar" olduğu görülmüştür.

Analize tabi tutulan 126 özelgede ortaya çıkan kavramlar sıklıklarına göre incelenmiş, ticari kazanç özelinde vergilemede gerçekliği etkileyen kavramlardan *değerleme, transfer fiyatlandırması, örtülü kazanç, sabit kıymetler, stoklar ve şüpheli* alacakların en yüksek sıklıklara sahip olduğu görülmüştür. Özelgelerde en az yer alan kavramların ise *düzeltmeler, gecikme zamları ve faizler, maddi ve manevi tazminat giderleri, reeskont* ve *yatırım indirimi* olduğu tespit edilmiştir.

Yapılan incelemeler sonucunda ticari kazancın vergilendirilmesinde gerçekliğin karşılaştığı sorunların; vergi mevzuatı ile TMS/TFRS farklılıklarından kaynaklanan durumlar ile yargı kararlarındaki uyuşmazlıklar ve özelge talepleri ile benzerlik

gösterdiği; bunlar içerisinde takdire dayalı konuların ağırlıkta olduğu görülmüştür. Bu bağlamda ticari kazancın vergilendirilmesinde gerçekliği etkileyen faktörlerin; "safi kazancın tespitinde kanunen kabul edilen/edilmeyen giderler", "örtülü sermaye", "transfer fiyatlaması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı", "değerleme", "amortisman" ve "vergi harcamaları" olduğu tespit edilmiştir.

Yukarıdaki açıklamalar bir bütün olarak özetlenecek olursa; vergi mevzuatına göre oluşturulan bilançoların; aktif ve pasif içeren gerçek bir bilanço olmaktan ziyade bir nevi vergiye tabi kazancın belirlenmesine ilişkin işlemleri içeren bir vergi tespit belgesi niteliği taşıdığı anlaşılmaktadır. Vergi matrahının aşındırılmasını önlemeyi hedefleyen VUK hükümleri, vergi mükelleflerine vergi matrahını belirlerken çok az bir inisiyatif bırakan; genel itibarıyla emredici hükümler içermektedir. Vergi mevzuatının karmaşıklığı, vergilerin anlaşılırlığını da olumsuz etkilemektedir. Vergisel düzenlemelerin anlaşılırlığının düşük olması, mükelleflerde vergi sisteminin belirsiz ve adaletsiz olduğuna dair bir algının oluşmasına da yol açabilir. Böylesi bir durum da vergiden kaçınmaya neden olarak vergi uyumunu olumsuz etkilemesi muhtemel bir durum olarak karşımıza çıkabilir. Ayrıca vergi mükellef ve sorumlularının iki farklı bilanço hazırlaması hem zaman hem maliyet açısından hem de vergiye gönüllü uyumu etkilemesi bakımından olumsuzluklar barındırmaktadır. Ayrıca bu gibi ikili uygulamalar, uluslararası sermaye aktörlerinin yatırım kararlarını da olumsuz etkileyebilmektedir.

Yukarıda yapılan değerlendirmeler bir bütün olarak ele alındığında çalışmamız kapsamında vergilemenin tarafları olan yasama, yürütme ve yargı erkleri ile mükellefler ile araştırmacılara yönelik çözüm önerileri de aşağıda sunulmuştur.

Yasama organına yönelik öneriler: Vergilendirmede esas alınacak değerin, yani vergi matrahının belirlenmesine yönelik mevzuatın, genel kabul görmüş muhasebe ilke ve standartlar doğrultusunda düzenlenmesi; sadelik, basitlik, ekonomiklik, vergiden kaçınmanın önlenmesi ve yatırım kararlarının olumsuz etkilenmesinin önüne geçilmesi bakımından önem arz etmektedir. Bu nedenle vergi mevzuatının karmaşıklıktan uzak, uluslararası standartlara uygun ve başta TTK ve diğer ilgili kanunlarla uyumlu hâle getirilmesi gerekir. Bu bağlamda TTK'da olduğu gibi VUK'da da özellikle değerleme ve amortisman uygulamalarında KGK tarafından hazırlanacak standartlara atıf yapılarak TMS/TFRS'lerdeki düzenlemelere uyumlaştırma sağlanabilir. Bu uyumlaştırma, hem vergi uyumuna katkının sağlanması hem de büyük bir "Pazar" haline gelen günümüz küresel dünyasına Türkiye'nin entegrasyonunun sağlanması bakımından önem arz

etmektedir. Ayrıca hukukun özünde gelecek olmaması, yani geçmişten yola çıkarak geleceğe yönelik kural koyması; hukukun her zaman için gerçekliği ortaya koyabilmesi bakımından bir sorun olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu nedenle hukuk kuralı, olgusal alanda "var olanı" değil, "olması gerekeni" belirlerken; akıl, mantık, adalet, çağdaşlık, meşruiyet, hukukun genel ilkeleri gibi kavramlardan yararlanmak zorundadır. Ancak böylesi bir durumda hakkaniyete ulaşılabilir. Adaletin bir türü olarak hakkaniyetin sağlanabilmesi için hukuk kurallarının yapılmasında ve uygulanmasında somut olayların ve kişisel özelliklerin ve farklılıkların bir bütün olarak dikkate alınması gerekir. Ayrıca gelirin kapsamlı bir tanımının yapılması ve özellikle indirlebilecek giderlerin gerçek safi kazanca ulaşılmasına katkı sağlayacak şekilde ticari faaliyete ilişkin yapılacak giderleri kapsaması gerekir. Bunun için de verginin taşıdığı ekonomik etkinin göz önünde bulundurulması, gelirin vergilendirilmesinde giderek artan karmaşıklık sorununun önlenmesi, verginin toplanmasındaki güçlüklerin göz önünde tutulması, enflasyondan arındırılmış bir şekilde vergi matrahının doğru ve etkin bir şekilde belirlenmesi, yüksek vergi yükünden sakınılmasına dikkat edilerek düzenlemelerin yapılması gerekir. Bir diğer öneri de TBMM'de özel olarak bir vergi komisyonunun kurulması ve bu komisyonun üniversitelerin İİBF, Hukuk ve İktisat fakültelerinden veya bu fakültelerin ilgili anabilim dallarından ve mükellef ve sektör temsilcilerinden; gelişen ve değişen olay ve olgular çerçevesinde her yıl ekonomik ve ticari faaliyetler ve bunların vergisel boyutuna ilişkin rapor almaları ve bu raporlar doğrultusunda Vergi Konseyi'nin de görüşü alınarak vergilendirmeye ilişkin mevzuatta gerekli düzenlemelerin yapılması için kanun tasarı ve tekliflerini hazırlamaları, vergilemede gerçekliğin sağlanmasına katkı sağlayacaktır.

Yürütme organına yönelik öneriler: Yürütme organı genel çatısı altında vergi idaresine yönelik çözüm önerileri sunulacaktır. Öncelikle vergilemede gerçekliğin sağlanması için hukuk kurallarının adalet eksenli yapılmış olması tek başına yeterli değildir. Aynı zamanda bu kuralları uygulayacak olan vergi idaresinin de uygulama sırasında Anayasayı, kanunları ve adaleti gözetmesi gerekir. Bu kapsamda GİB ve VDK'nın vergi denetimlerinde vergiye ilişkin olayları ve işlemleri tespit ederken geçmişteki tecrübelerden yararlanması kaçınılmazdır. Ancak sürekli değişen bir dünya düzeni söz konusudur. Örneğin enflasyonun yüksek olduğu dönemlerde mükelleflerin belirli bir kârlılık oranı ile hareket ettiği varsayımı her mükellef veya sektör için söz konusu olmayabilir. Hatta mükellefler bu gibi durumlarda zararına dahi satış yapabilirler. Bu nedenle idarenin belirli karinelerle ortaya koyduğu ölçüleri zamanın şartlarına göre

revize etmesi gerekir. Mükellefler arası karşılaştırmalar yapılırken, vergi denetim elemanlarının, aldıkları eğitimler sırasındaki "case"ler (örnek olaylar) üzerinden her olayı çözüme kavuşturmaları da mümkün değildir. Vergi idaresinin özelge yazılarında da kanunlar ve bunların açıklayıcı işlemleri çerçevesinde verdikleri cevabi yazılarda mali güç ilkesini göz önünde bulundurarak vergi adaletini olumsuz etkileyecek ve mükellefleri vergi düzenlemelerine aykırı hareket ettirecek durumlardan kaçınmaları gerekir. Son olarak idarenin eylem ve işlemlerinin yargı denetimine tabi olması nedeniyle, idarenin iş ve işlemlerinde yargı kararlarını göz önünde bulundurması ve bu nedenle de Danıştay kararlarının takip edilmesi gerekir. Bu durum hem idareyi hukuka aykırı işlem yapmaktan alıkoyma hem de Danıştay kararlarının da otokontrolünün sağlanması açısından önemlidir.

Yargı organına yönelik öneriler: Yargılamanın nihai amacı, gerçeği bularak, hakkaniyetin sağlanması ve kişilerin hukuki güvenliğinin tesis edilmesidir. Yargılamanın bu amacının gerçekleşmesi, ancak hakikate ulaşıldığında mümkün olur. Hâkimler, Anayasa'ya, kanuna ve hukuka uygun olarak vicdani kanaatlerine göre hüküm verirler. Ancak hâkimler, maddi hakikatin ortaya çıkmasını her zaman garanti etmeseler de bu konuda bir kesinliğe yaklaşılmasını mümkün kılmaktadırlar. Her ne kadar gerçeğin ne olduğuna dair varılan sonuçlar, varsayımsal bir gerçeklikliği ifade etse de yargının hukuk kurallarına getirdiği yorum; ispat ve delil müessesesinden yararlanarak belirli ölçütler ile ortaya koyduğu hüküm; gerçekliğe ulaşmada yol gösterici olmaktadır. Bu nedenle de hem kanunun anlamlandırılması hem de vergiyi doğuran olayın nitelendirilmesi esnasında ekonomik gerçeklerin esas alınması gerekmektedir. Vergilendirmede gerçek ekonomik öz araştırılırken de vergilemenin ekonomik, sosyolojik ve muhasebe boyutları, hukuki boyutunun gölgesinde kalmamalıdır. Hukukun sadece ulusal düzeydeki pozitif normlardan ibaret olmadığı; uluslararası hukuk normları ve hukukun evrensel ilkelerinden bağımsız olarak düşünülemeyeceği gerçeği de hâkimlerin her zaman göz önünde bulundurması gereken bir olgudur. Ayrıca yargı ve yargılamanın özü olan "hâkim"in hüküm verebilmesi için vergisel olay ve olgulara da hâkim olması gerekir. Bunun için de hâkimlerin bilgilerini güncellemeleri, birikimlerini artırmaları, sadece tetkik hâkim görüşleri ve/veya bilirkişi görüşleri ile yetinmemeleri ve idare ve mükellefler tarafından sunulan bilgi, belge ve kayıtları detaylı bir şekilde inceleyerek hüküm vermeleri gerekir. Her ne kadar yargının iş yükü fazla olsa da bunlar yapılmadan da tam olarak hakkaniyete ulaşılamayacağı da bir gerçektir.

Mükelleflere yönelik öneriler: Rasyonel insan davranışının bir sonucu olarak mükelleflerin her zaman için daha az vergi ödeme gayretinde oldukları bir gerçektir. Ancak mükelleflerin vergi yükünü düşürme çabalarının hukuka uygun olması gerekir. Bu nedenle sahte fatura veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme ve kulanma gibi konusu suç teşkil eden eylemlerden uzak durulması gerekmektedir. Zira mükelleflerin kanunlara aykırı davranmadan da doğru bir vergi planlaması yaparak daha az vergi ödemeleri mümkündür. Bunun için de vergi mevzuatına hâkim olunması ya da mevzuata hâkim olan mali danışman veya mali müşavirler ile çalışılması gerekmektedir. Bu durum, vergilemede gerçekliğin sağlanmasına katkı sağlarken bir yandan da vergi yükünün azaltılmasına yardımcı olacaktır. Bir diğer durum da Türk vergi sisteminin mükellefin beyanını esas alan bir vergilendirme politikası izlemesi nedeniyle belge ve kayıt düzeni varlığının zorunluluğudur. Bu nedenle mükelleflerin ekonomik ilişkiyi yansıtan sağlıklı bir belge düzeni oluşturmaları gerekmektedir. Belge düzeninin vergiyi doğuran olaya ilişkin işlemlerin gerçek mahiyetini ortaya koyabilmesi için de belgelerin doğru bir şekilde muhasebe kayıtlarına alınması ve beyannamelerin bunlara göre düzenlenmesi gerekir. Bunların yapılmasıyla mükellefler hem şekil yönünden üzerine düşen vergi ödevini yerine getirecek hem de bir uyuşmazlık halinde bunları delil olarak sunabilecektir. Defter ve belgelerin delil olarak sunulabilmesi için de vergilemede bütün ekonomik faaliyetlerin belgeye bağlanması ve belgelerin usulüne uygun olarak tutulmuş, tasdiklerinin yapılmış ve kayıtlarının birbirini doğrular nitelikte olması gerekmektedir. Bu şekilde düzenlenen belgeler için mükellefler ilk görünüş karinesinden yararlanacak; belgelerde yer alan bilgiler aksi ispatlanıncaya kadar geçerli kabul edilecektir.

Araştırmacılara yönelik öneriler: Ticari kâr ile mali kâr karşılaştırmasının yapılıp bu kârlardan hangisine göre yapılacak vergilendirmenin daha gerçekçi olacağına yönelik bir çalışmanın yapılabilmesi için ticari kâr ile mali kâr arasındaki farklılığa neden olan sürekli farkların (KKEG, istisna, muafiyet, teşvikler vs.) detaylı bir şekilde bilinmesi ve bunların vergi üzerindeki etkilerinin bir bütün olarak değerlendirilebilmesi gerekir. Ancak bu şekilde yapılırsa, hangi kâra göre yapılacak vergilendirmenin gerçekliği sağlayacak olduğu doğru bir şekilde tespit edilebilir ve bu durum verginin taraflarına tavsiye edilebilir. Aksi takdirde yapılacak değerlendirme rasyonel bir değerlendirme olmaktan uzak olacaktır. Ancak bu tür bir karşılaştırmanın yapılması, işletme bilançolarına ulaşma imkânı olan ve işletmenin mali yapısı konusunda da bilgi alabilecek olan uygulamacılara bir öneri olarak tavsiye edilebilir.

KAYNAKÇA

Agundez-Garcia, A. (2006). The delineation and apportionment of an EU consolidated tax base for multi-jurisdictional corporate ıncome taxation: A review of issues and options. *Taxation Papers,* (9).

Akdoğan, A. (2009). *Kamu maliyesi.* (13. baskı). Ankara: Gazi Kitabevi.

Akdoğan, A. (2009). *Vergi hukuku ve Türk vergi sistemi.* (9. baskı). Ankara: Gazi Kitabevi.

Akdoğan, A., Kızılot, Ş. ve Eyüpgiller, S. (1987). *Türk vergi sistemi*. Ankara: Gazi Üniversitesi Yayınları

Akdoğan, N. (2006). UMS 12-gelir vergileri standart hükümlerine göre dönem karından indirilecek vergi giderinin hesaplanması ve ertelenmiş vergilerin muhasebeleştirilmesi. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi. 17*, 1-18.

Akhtar, D. M. I. (2016). Research design: Research in social science: *Interdisciplinary Perspectives,* 68-84.

Akkaya, M. (2002). *Vergi hukukunda ekonomik yaklaşım*. (2. baskı). Ankara: Mali Akademi Yayınları.

Aksoy, Ş. (1994). *Kamu maliyesi: kamu harcamaları – kamu gelirleri – bütçe – maliye politikası* (2. baskı). İstanbul: Filiz Kitabevi.

Amonn, A. (1947) *Grundsadze der finanzwissenschaft,* Bd. II., Berna: A. Francke Verlag.

Aral, V. (2012). *Hukuk felsefesinin temel sorunları*. (3. baskı). İstanbul: XII Levha Yayıncılık

Arı, H. (2021). Vergi Usul Kanununa göre amortisman yönetiminin tercih edilmesinde paranın zaman değeri yaklaşımı, *Mali Çözüm Dergisi. 31*(164), 203-222.

Arı, M. ve Yılmaz, R. (2015). Avantaj ve dezavantajları açısından gerçeğe uygun değer ile maliyet değeri muhasebesinin karşılaştırmalı olarak incelenmesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 147-160.

Arslan, E. (2021). *Turistik tükerimin kimlik inşasındaki rolü.* Yayınlanmamış Doktora Tezi. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Arslan, E. (2022). Nitel araştırmalarda geçerlilik ve güvenilirlik. *Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi Özel Sayısı.*

Arıkan, Z. ve İnneci, A. (2016), Vergilendirilebilir gelir ve gelir vergisinde üniter yapıyı bozan uygulamalar. *Sosyoekonomi,* 24(30). 11-28.

Atağan, G. (2017). *Mali tablolar eğitimi*, (Editör. S. Yükçü), İzmir: Kitap Ana Yayın ve Dağıtım.

Atmaca, M. (2010). *Uluslararası finansal raporlama standartlarına ve vergi yasalarına göre düzenlenen temel mali tabloların finansal analiz açısından karşılaştırmalı olarak incelenmesi ve Türkiye uygulaması,* Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul: Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Aydın, N., Başar, M. ve Coşkun, M. (2011). *Finansal yönetim*. (3. baskı). Ankara: Detay Yayıncılık.

Ayers, B. C. Jiang, J. ve Laplante, S. K. (2009). Taxable income as a performance measure: The effects of tax planning and earnings quality. *Contemporary accounting research,* 26*(1),* 15-54.

Aytaç, A. ve Gücenme Gençoğlu, U. (2020). Maddi duran varlıklar ve amortismanlar açısından TFRS, BOBİ FRS, KÜMİ FRS taslağı ve MSUGT'daki uygulamaların karşılaştırılması. *Business and Economics Research Journal*, 11(3), 753-767.

Băcanu, M. N. (2015). Romania from connection to disconnection between taxation and accounting- a comparative analysis of the two areas. Analele universitatii ovidius – constanta. *Seria Stiinte Economice,* 15*(1),* 658.

Balcı, B. R. (2012). Yeni muhasebe düzeninde mali kâr hesaplamaları. *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi,* 27(1), 159-179.

Baskan, T. D. ve Tunç, A. (2021). Türkiye finansal raporlama standartları ile Vergi Usul Kanunu arasındaki ilişkinin uygulama örneği ile irdelenmesi. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi,* 108-126.

Başdemir, H.Y. (2010). Gerekçelendirme, epistemik seviyeler ve kesin bilgi: Farabî ve Chisholm karşılaştırması. *Hitit Üniversitesi İlahiyat Fakültesi Dergisi,* 9(17), 39-65.

Batool, A. ve Sahi, A. (2019). Determinants of financial performance of insurance companies of USA and UK during global financial crisis (2007–2016). *International Journal of Accounting Research*, *7*(1), 1-9.

Bowen, G. A. (2009). Document analysis as a qualitative research method. *Qualitative Research Journal*, 9(2), 27-40.

Brown, B. M. ve Hettmansperger, T. P. (2002). Kruskal–Wallis, multiple comparisons and efron dice. *Australian & New Zealand Journal of Statistics, 44*(4), 427-438.

Bulutoğlu, K. (1978). *Türk Vergi Sistemi,* (6. baskı). İstanbul: Fakülteler Matbaası.

Burns, N. ve Grove, S. K. (1993). *The practices of nursing research conduct critique and utilization* (2. baskı). Philadelphia. USA; W.B Sanders Company.

Can Öziç, H. (2015). *Finansal raporlamada ertelenmiş vergi ve borsa istanbul'da işlem gören şirketler üzerinde bir uygulama*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Denizli: Pamukkale Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Can, C. (2002). *Hukuk sosyolojisinin antropolojik temelleri ve genel gelişim çizgisi*. (2. baskı). Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Caracelli, V. J. ve Greene, J. C. (1997). Crafting mixed-method evaluation designs. *New Directions for Evaluation, 74,* 19–32.

Cavlak H. ve Cebeci Y (2017). Ertelenmiş vergi unsurlarının analizi. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*. 2(1), 48-60.

Cengiz, S. ve Tosunoğlu, B. (2017). Ertelenmiş vergiye neden olan faktörlerin incelenmesi: Bankacılık sektöründe bir uygulama. *The Journal of International Scientific Researches,* 2017, 2(7), 67-81.

Cevizovic, I., Lutilsky, I. D. ve Remenaric, B. (2007). Relationship between corporate income tax reporting & annual reports in EU and Croatia. *Improving Business Reporting: New Rules, New Opportunities, New Trends*, *14*, 105-125.

Christian, S. (2000). Auslegung als Normkonkretisierung. Heidelberg.

Cleophas, T. J. ve Zwinderman, A. H. (2016). Non-parametric tests for three or more samples (Friedman and Kruskal-Wallis). In *Clinical Data Analysis on a Pocket Calculator*, ss. 193-197, Springer, Cham.

Cohen, L., Manion, L. ve Morrison, K. (2011). *Research methods in education.* London: Routledge.

Cook, D. A. ve Beckman, T. J. (2006). Current concepts in validity and reliability for psychometric instruments: theory and application. *The American journal of medicine, 119*(2), 166-167.

Creswell, J. W. (2003). *Research design: qualitative, quantitative, and mixed methods approaches.* CA: Sage Publications.

Creswell, J. W. (2009). *Research design: Qualitative, quantitative, and mixed methods approaches.* Thousand Oaks, CA: Sage Publications.

Creswell, J. W. ve Clark, P. (2012). *Planning, conducting, and evaluating quantitative and qualitative research.* Lincoln: University of Nebraska Daulat Purnama.

Creswell, J. W. ve Creswell, J. D. (2017). *Research design: Qualitative, quantitative, and mixed methods approaches.* CA: Sage Publications.

Çam, M. (2014). TMS-16 açısından maddi duran varlıklarda amortisman uygulamalarının Vergi Usul Kanunu ile mukayesesinin incelenmesi. *Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. *7*(1). 11-19.

Çelik, A. (2003). *Fiyatlar seviyesindeki değişmelerin mali tablolara etkileri ve enflasyon muhasebesi: enflasyon muhasebesi yöntemlerinden fiyatlar genel seviyesi modeli uygulaması.* Yayınlanmış Uzmanlık Yeterlilik Tezi, Ankara: Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası İstatistik Genel Müdürlüğü.

Çengel, D. (2021). *Yeniden değerleme* (VUK Geçici 31. Madde). Erişim Adresi: https://www.alomaliye.com/2021/09/20/yeniden-degerleme-vuk-gecici-31-madde/ (Erişim tarihi: 26.04.2022).

Daly, J., Kellehear, A ve Gliksman, M. (1997). *The public health researcher: A methodological approach.* Melbourne, Australia: Oxford University Press.

Demir, Ş. (2010). Reeskont işlemlerinin muhasebesi ve vergisel denetimi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi 3*(3), 21-46.

Deran, A. ve Aktaş, R. (2006). Fair value karşılığı olarak gerçeğe uygun değer kavramı ve tespit hiyerarşisi. *Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi. 2,* 153-166.

Dinç, E. ve Atabay, E. (2019). Tekdüzen muhasebe sisteminde gerçekliği bozan hükümler ve güncelleme ihtiyacı. *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi,* 22, 179-192.

Duman, H. ve Yücenurşen, M (2017). TMS/TFRS ve VUK çerçevesinde değer, değerleme ve ölçüm. *Social Sciences Studies Journal,* 3(10), 1310-1325.

Durmuş, N. K. (2014). Vergi hukukunda ispat ve delil. *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, *18*(3), 505-528.

Edizdoğan, E. ve Çelikkaya, A. (2010). *Vergilerin ekonomik etkileri*. Bursa: Dora Basım Yayın.

Elo, S. ve Kyngäs, H. (2008). The qualitative content analysis process. *Journal of advanced nursing, 62*(1), 107-115.

Erbaşlar, G. (2018). *Genel muhasebe.* Ankara: Nobel Akademik Yayıncılık Eğitim Danışmanlık.

Erdoğan, M. (2011). *Anayasa hukuku* (7. baskı). Ankara: Orion Kitabevi.

Ergin, N. E. (2016). Vergi Mevzuatı ile TMS/TFRS'nin değerleme ölçüleri açısından karşılaştırılması. *Vergi Dünyası, Sayı 418, Haziran 2016.*

Ergin, N. E. (2016). *Ertelenmiş vergi: Örneklerle karşılaştırmalı vergi mevzuatı / TMS-TFRS / US GAAP / Kobi TFRS*. Maliye Hesap Uzmanları Derneği, e-kitap.

Erginay, A. (1998). *Kamu maliyesi: kamu gelirleri – kamu giderleri – devlet bütçesi – kamu borçları – maliye politikası*. (16. baskı). Ankara: Savaş Yayınları.

Erol, A. (2019). Vergi hukukunda ekonomik yaklaşım ilkesinin önemi. *Uygulamalı Sosyal Bilimler Dergisi*, 3(1), 57-64.

Mikail, E., ve Aslan, M. (2017). Uluslararası muhasebe ve denetim standartlarının gelişmesi. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (12), 55-86.

Ferhatoğlu, E. (2014). *Uluslararası vergi hukukunda örtülü sermaye.* Prof. Dr. Şükrü Kızılot'a Armağan, Ankara, 308-325.

Feyzioğlu, M. (2015). *Ceza muhakemesinde ispatın ölçütü olarak vicdani kanaat*. İstanbul: Islık Yayınları.

Field, A. (2009). *Discovering statistics using SPSS*. (3. baskı). Sage Publications.

Fisk, O. H. (1997). *Presumptions in the law*.'den aktaran: Küçük, E. Ö. (2011). *Vergi hukukunda karineler*. Ankara: Adalet Yayınevi.

Fitriano, A., Ardila, M. ve Wijaya, A. (2021). The effect of training, communication and job experience on employee performance at PT. Benua Penta Global. *Journal of Research in Business, Economics, and Education*, 3(3), 1795-1802.

Förster, M. Llena-Nozal, A. ve Nafilyan, V. (2014). Trends in top incomes and their taxation in OECD countries, *Social, Employment and Migration Working Papers,* OECD Publishing, *159*, 1-93.

Gavazzi, A., Bahsoun, A. N., Van Haute, W., Ahmed, K., Elhage, O., Jaye, P., ... ve Dasgupta, P. (2011). Face, content and construct validity of a virtual reality simulator for robotic surgery (SEP Robot). *The Annals of The Royal College of Surgeons of England*, *93*(2), 152-156.

Gerçek, A. vd. (2020). *Vergi usul hukuku*, (Editör: M. Erkan Üyümez ve C. Hacıköylü), Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Yayınları.

Gkatziaki, V., Papadopoulos, S., Diplaris, S. ve Kompatsiaris, I. (2017). Large-scale open corporate data collection and analysis as an enabler of corporate social responsibility research, İçinde *International Conference on Internet Science* (s. 266-280). Springer, Cham.

Gökçay, Ş. E. (2017). V*ergi hukukunda ekonomik yaklaşım ilkesinin kapsamı, niteliği ve sınırları,* Yayımlanmamış Doktora Tezi, İstanbul: İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Gökçen, G. (2015). *Genel muhasebe: ilkeler ve tekdüzen hesap planı uygulamaları*. İstanbul: Beta Yayıncılık.

Gökgöz, A. ve Gelmedi, O. (2011). TMS-12: gelir vergisi standardına göre muhasebe uygulamaları. *Vergi Raporu Dergisi*, 139, 38-48.

Gözler, K. (2009). *İdare hukuku,* (2. baskı). Bursa: Ekin Yayın Dağıtım.

Gözler, K. (2016). *Hukuka giriş*. (13. baskı). Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.

Gözler, K. (2002). *Anayasa hukukuna giriş*. (2. baskı). Bursa: Ekin Kitabevi.

Gözübüyük, Ş. (2006). *Anayasa hukuku: Anayasa metni ve Avrupa insan hakları sözleşmesi,* (14. baskı). Ankara: Turhan Kitabevi.

Greene, J. C., Caracelli, V. J. ve Graham, W. F. (1989). Toward a conceptual framework for mixed-method evaluation designs. *Educational Evaluation and Policy Analysis, 11*(3), 255–274.

Guba, E. G. (1981). Criteria for assessing the trustworthiness of naturalistic inquiries, *Educational Communication and Technology: A Journal of Theory, Research, and Development, 29*(2), 75- 91.

Guo, S., Zhong, S. ve Zhang, A. (2013). Privacy-preserving Kruskal–Wallis test. *Computer methods and programs in biomedicine, 112*(1), 135.

Gücenme, Ü ve Poroy Arsoy, A. (2007). Vergilerin muhasebeleştirilmesi, ertelenen vergi varlık ve yükümlülükleri. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi. (21),* 1-16.

Gülseçen, S. (2014). Bir değer olarak bilgi ve bilginin yönetimi. *Türk Kütüphaneciliği, 28*(1), 62-68.

Günsoy, B., vd. (2020). *İktisada giriş II*. (Editör: B. Günsoy), Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Yayınları.

Hacıköylü, C. (2009). *Emlak vergisinde değerleme sorunu ve değer tespitine ilişkin öneriler*. Yayınlanmamış Doktora Tezi. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Hacıköylü, C. (2017). Bağımsız denetim ve vergi hukuku. *Proceedings EconWorld2017@Rome* 25-27 January, 2017; Rome, Italy. Erişim Adresi: https://rome2017.econworld.org/papers/Hacikoylu_Independent.pdf, (Erişim Tarihi: 22.04.2022.)

Hair, J., Black, W., Babin, B. ve Anderson, R. (2010). *Multivariate data analysis*. (7. baskı). NJ, USA: Prentice-Hall, Inc. Upper Saddle River.

Hammarberg, K. (2016). Research methods: When to use them and how to judge them. *Human Reproduction, 7*(3), 498-561.

Hançerlioğlu, O. (2016). *Felsefe Sözlüğü*. (23. baskı). İstanbul: Remzi Kitabevi.

Hanlon, M. (2003). What can we infer about a firm's taxable income from its financial statements? *National Tax Journal, 56*(4), 831-863.

Hecke, T. V. (2012). Power study of ANOVA versus Kruskal-Wallis test. *Journal of Statistics and Management Systems, 15*(2-3), 241-247.

Herekman, A. (1989). *Kamu maliyesi: genel vergi kuramı*, (2.Baskı). Ankara: Sevinç Matbaası.

Hsieh, H. F. ve Shannon, S. E. (2005). Three approaches to qualitative content analysis. *Qualitative health research, 15*(9), 1277-1288.

Işıktaç, Y. ve Metin, S. (2016). *Hukuk metodolojisi*. (5. baskı). İstanbul: Filiz Kitabevi.

İslamoğlu, M., vd. (2015). *Finansal yönetim*. İstanbul: Beta Yayınıcılık.

İyilikli, A. C. (2012). Hukuk yargılamasında dava sebebi üzerine bir inceleme. *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 3*(2), 83-157.

Jain, S. ve Nangia, V. K. (2014). Corporate governance disclosures: emerging trends in Indian banks. *IUP Journal of Corporate Governance*, *13*(1).

James, S. (2009) The relationship between accounting and taxation, *Working Paper*. https://ore.exeter.ac.uk/repository/bitstream/handle/10036/47557/0209.pdf?sequ e, (Erişim Tarihi: 27.12.2021).

Juni, M. H. ve Mz, N. A. (2014). Research design. *International Journal of Public Health and Clinical Sciences, 1*(2), 153-162.

Kalof, L., Dan, A. ve Dietz, T. (2008). *Essentials of Social Research.* Newyork: Open University Press.

Kaneti, S. (1989). *Vergi hukuku* (2. baskı). İstanbul: Filiz Kitabevi.

Kaneti, S., Ekmekci, E., Güneş G. ve Kaşıkçı M. (2019). *Vergi hukuku*. (2. baskı). İstanbul: Filiz Kitabevi.

Kaplan, G. (2016). *İdari yargılama hukuku*. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.

Karakaş, F. T. (2013). Karine kavramı, kanuni karineler ve varsayımlar. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,* 62(3), 729-759.

Karakaya, G. Sevim, C. (2016). TMS-12 Gelir vergileri standardına göre ertelenmiş vergi kavramı ve bir uygulama. *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies* 2(3), 255-270.

Karakehya, H. (2016). Dolaylı maddi gerçek: Ceza muhakemesinde yargılama makamının maddi gerçeğe deliller aracılığıyla ulaşma zorunluluğu üzerine. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*. 7(27), 59-82.

Karakoç, Y. (2014). *Genel vergi hukuku*. (7. baskı). Ankara: Yetkin Yayınları.

Karakoç, Y. (2018). *Türk vergi yargılaması hukukunda delil sistemi*. (3.Baskı). Ankara: Yetkin Yayınları.

Kari, S. ve Ropponen, O. (2014). *Literature review of the dynamic effects of corporate income taxation.* Helsinki: Valtion taloudellinen tutkimuskeskus Government Institute for Economic Research.

Kavak, A. (2010). *Açıklamalı Kurumlar Vergi*si *Kanunu.* İstanbul: Anadolu Ofset.

Kaygusuz, S.Y. (2018). *Mali tablolar analizi excel uygulamalı*. Bursa: Dora Basım-Yayın.

Kıldiş, Y. (2009). *Gelir vergisinde matrahın tespitinde giderler ve indirimler*. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.

Kim, J. K. ve Kim, H. R. (2017). Corporate non-reflux income and firm value: A review of taxable income resources. *Journal of Digital Convergence, 15*(11), 221-229.

Kocaman Gökdağ, C. (2019). *TMS 12 gelir vergisi standardı açısından ertelenmiş vergi ve bir uygulama*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Niğde: Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi / Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Koçyiğit, H. (2012). Kur'ân'a göre hakikati algılamada ömrün yeterliliği ve bunun önündeki engeller. *Sakarya Üniversitesi İlahiyat Fakültesi Dergisi*, 14(25), 69-92.

Köktürk, M. (2020). *Post-truth ya da mağaraya dönüş*. Pasajlar-Sosyal Bilimler Dergisi, 2:(4), 35-55.

Kranz, W. (2014). *Antik felsefe*. (Çev. S. Y. Baydur), (3. baskı). İstanbul: Cinius- Sosyal Yayınlar.

Kruskal, W. H. ve Wallis, W. A. (1952). Use of ranks in one-criterion variance analysis. *Journal of the American statistical Association, 47*(260), 583-621.

Küçük, E. Ö. (2011). *Vergi hukukunda karineler*. Ankara: Adalet Yayınevi.

Küçük, M. (2018). *Değerleme*. İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği.

Kyngäs, H., Kääriäinen, M. ve Satu, E. (2020). The trustworthiness of content analysis, İçinde, *The application of content analysis in nursing science research* (Editörler: Kyngäs, H., Mikkonen, K., ve Kääriäinen, M.), Springer Nature.

Lamb, M. Nobes, C. ve Roberts, A. (1998). International variations in the connections between tax and financial reporting. *Accounting and Business Research, 28*(3), 173-188.

Leedy, P. D. ve Ormrod, J. E. (2010). *Practical research: planning and design*. Boston. MA: Pearson.

Leszczyłowska, A. (2014). The relationship between book profit and taxable income from a research perspective–evidence based on corporations in Poland. *Journal of Economics & Management, 18*, 92-105.

Lev, B. ve Nissim, D. (2004). Taxable income, future earnings, and equity values. *The accounting review, 79*(4), 1039-1074.

Lincoln, Y.S. ve Guba, E. G. (1985). *Naturalistic inquiry*. Beverly Hills: Sage Publications.

Loum, H. ve Biçer, A. A. (2021). Effectiveness of ınternal audit in monitoring controls for assessment of risk: A gambian public sector case stusy. *Working Paper Series, 2(*2), 62-74.

Lune, H. ve Berg, B. L. (2017). Qualitative research methods for the social sciences. Pearson.

Micklewright, D., St Clair Gibson, A., Gladwell, V., ve Al Salman, A. (2017). Development and validity of the rating-of-fatigue scale. *Sports Medicine, 47*(11), 2375-2393.

Mihaela-Nicoleta, B. (2017). The Relation between Accounting Result and Tax Result in the Case of the Profit Tax. *Ovidius University Annals: Economic Sciences Series, 17*(1), 407-412.

Mills, L., Erickson, M. M. ve Maydew, E. L. (1998). Investments in tax planning. *The Journal of the American Taxation Association; Spring 20(1) ABI/INFORM Collection.*

Moghtadaie, L. ve Jamshidian, A. (2021). The effect of entrepreneurshıp educatıon on the entrepreneurıal attıtude, abılıty and aspıratıon of rural women: A quası-experımental study. *Journal of Entrepreneurship Education, 24*, 1-22.

Mohamed, T. (2020). *Tax minimisation and firm value with the moderating effect of corporate governance on UK's FTSE 350*, Yayımlanmamış Doktora Tezi, Bournemouth, İngiltere: Bournemouth Üniversitesi.

Moneva, J. M., Rivera-Lirio, J. M. ve Muñoz-Torres, M. J. (2007). The corporate stakeholder commitment and social and financial performance. *Industrial management & data systems. 107*(1), 84-102.

Nachar, N. (2008). The Mann-Whitney U: A test for assessing whether two independent samples come from the same distribution. *Tutorials in quantitative Methods for Psychology, 4*(1), 13-20.

Neumark, F. (1945). *Gelir vergileri: Teori ve pratik*. (Çev: O. Dikmen), İstanbul: Milli Mecmua Basımevi.

Neumark, F. (1947). *Theorie und praxis der modernen einkommensbesteurung*, Berna: A. Francke.

Oktar, A. (2016). *Türk vergi sistemi*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Organ, İ. vd. (2019). *Türk vergi sistemi*, M. Erkan Üyümez (Editör). Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Yayınları.

Öktem, Ü. (2003). John Locke ve George Berkeley'in kesin bilgi anlayışı. *Ankara Üniversitesi Dil ve Tarih Coğrafya Fakültesi Dergisi* 43(2), 133-149.

Öktem, Ü. (2004). Davıd Hume ve Immanuel Kant'ın kesin bilgi anlayışı. *Ankara Üniversitesi Dil ve Tarih-Coğrafya Fakültesi Dergisi* 44(2), 29-55.

Önal, H. İ. (1993). Bilgi ve bilgi gereksinimleri. *Hacettepe Üniversitesi Edebiyat Fakültesi Dergisi. 10*(1), 331-345.

Öncel, M., Kumrulu A. ve Çağan, N. (2012). *Vergi hukuku*. (21. baskı). Ankara: Turhan Kitabevi.

Öz, S. (2005). *Uluslararası vergi rekabeti ve vergi cennetleri*. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.

Özdemir, D., Topçuoğlu, Ö. ve Kişioğlu, Ö.F. (2019). Vergi harcamalarının vergi gelirleri açısından etkinliği: 2006-2018 döneminin değerlendirilmesi. *Maliye Dergisi*, 176, 380-405.

Özdemir, E. (2015). *TMS 12 gelir vergileri standardı kapsamındaki ertelenmiş verginin Borsa İstanbul'da işlem gören ve BIST 30 endeksine dahil şirketlerin dönem karına etkisi*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Ankara: Başkent Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Özden, İ. (2017). *Türk yargılama hukukunda maddi gerçeğin araştırılması*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Ankara: Yıldırım Beyazıt Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Özer, İ. (1975). *Gelir vergisi politikası*. Ankara: Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Neşriyatı No:164-1975.

Pamukçu, F. (2011). Gerçeğe uygun değer muhasebesi ve finansal tablolara etkisi. *Mali Çözüm Dergisi*, 21(103), 79-95.

Păunescu, M. (2014). Tax related problems faced by Romanian (Editörler: M.C, Dan, A. D, Tantau ve G. Bratucu (Editörler), *IFRS adopters, Proceedings of the 9th International Conference on Business Excellence* ss. 399-403.

Platon (2017). *Devlet*. (Çev. S. Eyüboğlu ve M. Ali Cimcoz), (24. baskı), İstanbul: İş Bankası Kültür Yayınları.

Porcano, T. M. ve Tran, A. V. (1998). Relationship of tax and financial accounting rules in Anglo-Saxon countries. *The International Journal of Accounting, 33(*4), 433-454.

Prior, L. (2014). Content analysis., P. Leavy (Editör), T*he Oxford handbook of qualitative research*, içinde, (ss. 359-379), Oxford University Press.

Rakıcı, C. ve Aktuğ, M. (2020). Gelir kavramına yönelik farklı görüşler ve türk vergi sisteminin gelire yaklaşımı. *BAİBÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi,* 20(4), 879-904.

Ram, A. (2012). *Research method*, New Delhi: Rawat Publication.

Rao, V. ve Woolcock, M. (2004). Integrating qualitative and quantitative approaches in program evaluation, Francois B. and Luiz A. P. D. (Editörler), *The Impact of Economic Policies on Poverty and Income Distribution: Evaluation Techniques and Tools*, içinde (350-420), World Bank and Oxford University Press.

Revsine, L., Collins, D. ve Johnson, B. (2002). *Financial reporting and analysis*. Upper Saddle River, NJ: Prentice Hall.

Sağlam, N. ve Yolcu, M. (2019). *Uygulamalı UFRS TFRS rehberi*. Bursa: Muhasebe Kitapları İnternet Yayıncılık Eğitim ve TİC. A.Ş.

Sağlam, N. ve Şengel, S. (2016). *Şirketler muhasebesi*. (6. baskı). Ankara: Detay Yayıncılık.

Sağlam, N. (2000). Maddi duran varlıklarda yeniden değerleme ve geçici vergi Dönemlerinde Uygulanması. A*nadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi. 16*(1), 105-127.

Sarıcaoğlu, E. (2017). *Vergi suç ve kabahatleri bakımından yorum ve ispat*. Ankara: Adalet Yayınevi.

Seven, A. (2015). *Transfer fiyatlandırmasında emsal bedelin belirlenmesinde yaşanan sorunların Türk vergi mevzuatı açısından değerlendirilmesi.* Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Manisa, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Shahabadi, M. M. ve Uplane, M. (2015). Synchronous and asynchronous e-learning styles and academic performance of e-learners. *Procedia-Social and Behavioral Sciences,* 176.

Shaviro, D. (2008). The optimal relationship between taxable income and financial accounting income: analysis and proposal. *Georgetown Law Journal, 97*(2), 423-484.

Shenton, A. K. (2004). Strategies for Ensuring Trustworthiness in Qualitative Research *Projects, Education for Information, 22*, 63-75.

Sözer, A. N. (2008). *Hukukta yöntembilim/yorum yöntemleri*. İzmir: Beta Basım.

Şahin, K. (2010). Alacak ve borç senetlerinde reeskont uygulaması. *Vergi Raporu Dergisi. 135*(99), 33-41.

Şencan, H. (2005). *Sosyal ve davranışsal ölçümlerde güvenirlik ve geçerlilik*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Şenyüz, D. Yüce, M. ve Gerçek, A. (2019). *Vergi hukuku (genel hükümler*). (10. baskı). Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.

Şıklar, İ., vd. (2020). *İktisada giriş I*. K. Yıldırım ve M. Erdoğan (Editörler). Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Yayınları.

Şimşek, A. Özkök, S. ve Gündüz, N.K. (2016). *Vergi muhasebesi*. (6. baskı). İstanbul: Huz Akademi Yayıncılık.

Taylar, Y. (2013). *Vergi hukukunda vergiyi doğuran olay*. Yayınlanmamış Doktora Tezi. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Tepe, H. (2016). *Platon'dan Habermas'a felsefede doğruluk ya da hakikat*. (1. baskı). Ankara: BilgeSu Yayıncılık.

Tekşen, Ö. (2010). TMS-12 gelir vergileri standardına göre ertelenmiş verginin incelenmesi ve muhasebeleştirilmesi. Süle*yman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi 15*(2), 297-317.

H. Birsenoğul (2019). *Vergi hukukunda yorum*. Ankara: Yetkin Yayınları.

Tipke, K. (1972). An den grenzen der steuerberatung: steuervermeidung, steuerumgehung und steuerhinterziehung. *Steuerberater-Jahrbuch, 73*, 509-532.

Tipke, K. (1993). *Die Steuerrechtsordnung Bd. III föderative steuerverteilung*, rechtsanwendung und rechtsschutz, gestalter der steuerrechtsordnung, Köln.

Topdemir, H. G. (2009). *Felsefe nedir? Bilgi nedir? Türk Kütüphaneciliği, 23(*1), 119-133.

Tosuner, M. ve Arıkan, Z. (2018). *Vergi usul hukuku*. (Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş Baskı). İzmir: Kanyılmaz Matbaa.

Troper, M. (1992). Le positivisme comme theorie du droit, içinde, Christophe Grzegorczyk, Françoise Michaut ve Michel Troper (Editör), *Le positivisme juridique, Bruxelles ve Paris, E. Story-Scientia ve L.G.D.J.*

Tuna, S. (2010). *Vergi muhasebesi ve uygulamaları*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Tunçez, H. A. (2019). Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ile vergi usul kanunu (VUK) açısından değerleme ölçümlerinin karşılaştırılması. *Avrasya Sosyal ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi (ASEAD)* 6(1), 208-214.

Turhan, S. (1993). *Vergi teorisi ve politikası*. İstanbul: Filiz Kitabevi.

Türközer, B. G. (2006). Hukuk toplumsal bir gerçekliktir. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 62, 84-100.

Uçan, R. (2015). Dönem sonunda ticari kârdan mali kâra geçiş ve özellikli durumlar. *Vergi Raporu Dergisi, 2*(2), 27-45.

Uluatam, Ö. (1995). *Örnekler, belgeler ve mahkeme kararlarıyla vergi hukuku genel esasları ve vergiler*. Ankara: Seçkin Yayınevi.

Uluatam, Ö. (2005). *Kamu maliyesi* (9. baskı). Ankara: İmaj Yayınevi.

Üyümez, M. E. (1998). *Gelir kavramı ve türk vergi hukukunda gerçek gelir.* Yayınlanmamış Doktora Tezi. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Üyümez, M. E. (2016). Vergi mevzuatının karmaşıklığı ve uzlaşma yöntemi bağlamında vergi uyumunun değerlendirilmesi. *Ekonomi Bilimleri Dergisi 8*(1), 75-92.

Wahyuni, I. I. ve Ali, D. S. F. (2019). The digital marketing of re-branding bandung become a smart city. İçinde, *1st International Conference on Economics, Business, Entrepreneurship, and Finance (ICEBEF),* Atlantis Press.

Yenisey, F. ve Nuhoğlu, A. (2014). *Ceza muhakemesi hukuku ders kitabı*. İstanbul: Bahçeşehir Üniversitesi Yayınları.

Yıldırım, K., vd. (2018). *Mikro iktisat.* K. Yıldırım ve M. Erdoğan (Editörler). Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Yayınları.

Yılmaz, E. (2005). *Hukuk sözlüğü*. (3. baskı). Ankara: Yetkin Yayınları.

Yiğit, U. ve Öztürk, İ. (2020). *Yargı hukuku*. Ankara: Adalet Yayınevi.

Yiğit Şakar, A., vd. (2020). *Vergi usul hukuku.* M. Erkan Üyümez ve C. Hacıköylü (Editörler), Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Yayınları.

Yin, R. K. (2014). *Case study research, design and methods*. Thousand Oaks, CA: Sage Publications, Inc.

Yüce, M. (2015). *Vergi yargılama hukuku*. (4. baskı). Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.

Yücel, K. (2017). Mali kârdan ticari kâra geçiş uygulamasında kayıt ve raporlama düzeni. *Anadolu Bil Meslek Yüksekokulu Dergisi, 12*(47), 77-91.

Yükçü, C. (2017). *Mali tablolar eğitimi,* S. Yükçü (Editör), İzmir: Kitap Ana Yayın ve Dağıtım.

E- Kaynaklar

https://gib.gov.tr/ (Erişim Tarihi: 30.10.2021).

https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/01/Vergi-Harcamalar_-Raporu-2018.pdf (Erişim Tarihi: 03.01.2021).

https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/01/EK-I-6-Vergi-Harcamas_-Olarak-De_erlendirilen-Temel-Di_er-Kanun-H%C3%BCk%C3%BCmleri-11-10-016.pdf (Erişim Tarihi: 03.01.2021).

https://kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/10253/TFRS-2021-Seti-(K%C4%B1rm%C4%B1z%C4%B1-Kitap) (Erişim Tarihi: 03.01.2021).

https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2021/K%C4%B1rm%C4%B1z%C4%B1_Kitap/TFRS%2013(1).pdf (Erişim Tarihi: 03.01.2021).

https://www.accounting.com/resources/basic-accounting-terms/ (Erişim Tarihi: 07.01.2021).

https://www.accounting.com/resources/gaap/#:~:text=Generally%20accepted%20accounting%20principles%2C%20or,approved%20accounting%20methods%20and%20practices (Erişim Tarihi: 07.01.2021)

https://www.ifrs.org/about-us/our-structure/ (Erişim Tarihi: 28.11.2020).

https://www.ifrs.org/about-us/who-we-are/ (Erişim Tarihi: 28.11.2020).

https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-12-income-taxes/ (Erişim Tarihi: 07.01.2021).

https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-13-fair-value-measurement/ (Erişim Tarihi: 07.01.2021).

https://www.ifrs.org/use-around-the-world/why-global-accounting-standards/ (Erişim Tarihi: 28.11.2020).

https://www.lexpera.com.tr/ (Erişim Tarihi: 29.10.2021).

https://www.sbb.gov.tr/merkezi-yonetim-butce-kanunlari/ (Erişim Tarihi: 03.01.2021).

https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS/TMS_2020/TMS%2016.pdf, (Erişim Tarihi: 07.01.2021).

Kamuyu Aydınlatma Platformu. https://www.kap.org.tr/tr/, Erişim Tarihi: 29.06.2021

Karar No: 75935942-050.01.04 – [01/41] – Resmî gazete sayı: 29221 Tarih: 30 Aralık 2014. Erişim Adresi: https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v1/TMS/TMS_resmi_gazete_30.12.2014.pdf. Erişim Tarihi: 03.01.2021.

PwC Türkiye Vergi Bülteni (2021). https://www.pwc.com.tr/tr/Hizmetlerimiz/vergi/vergi-bultenleri/2021/7338-sayili-kanun-resmi-gazetede-yayimlandi.pdf, Tarih: 26.10.2021, Sayı: 2021/70, (Erişim Tarihi: 25.03.2022)

TDK (1975). Felsefe Terimleri Sözlüğü. https://sozluk.gov.tr/ (Erişim Tarihi: 03.03.2020).

TDK, Güncel Türkçe Sözlü. https://sozluk.gov.tr/ (Erişim Tarihi: 03.03.2021).

Türkiye Cumhuriyeti Danıştay Başkanlığı. Dairelerin İş Bölümü. Erişim Adresi: https://www.danistay.gov.tr/icerik/26. (Erişim Tarihi: 15.04.2022)

TCMB (2004). Enflasyon. https://www.tcmb.gov.tr/wps/wcm/connect/b62e1fb7-ebc1-4922-99dc-b3ba23320b9f/enflasyon.pdf?MOD=AJPERES&CACHEID=ROOTWORKSPA

CE-b62e1fb7-ebc1-4922-99dc-b3ba23320b9f-m5lk-1M. (Erişim Tarihi: 26.04.2022).

TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama. TMS 29, Erişim Adresi: https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS/TMS_2020/TMS%2029.pdf (Erişim Tarihi: 27.04.2022).

TMS-12 Gelir Vergileri Standardı. Erişim Adresi: https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS/TMS_2020/TMS%2012.pdf. (Erişim Tarihi: 27.04.2022).

Kararlar

Anayasa Mahkemesi Başkanlığı. Kararlar; Başvuru Numaraları: 2018/3222; 2018/11988; 2019/21436; 2019/25545; 2019/15602; 2020/15723. Erişim Adresleri:https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Ara?KelimeAra%5B%5D=vergi&KararBulteni=1;https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Ara?KelimeAra%5B0%5D=vergi&KararBulteni=1&page=2. (Erişim Tarihi: 20.05.2022).

Danıştay Başkanlığı. https://www.danistay.gov.tr/icerik/10. Erişim Tarihi: 24.05.2022. (Erişim Tarihi: 20.05.2022).

Danıştay Başkanlığı- 7. Daire E. 1998/804 K. 1999/1935 T. 6.5.1999/ (Erişim Tarihi: 20.05.2022).

Danıştay Başkanlığı- 7. Daire E. 1987/3900 K. 1991/2675 T. 24.10.1991. (Erişim Tarihi: 20.05.2022).

Danıştay Başkanlığı- İçtihatları Birleştirme Kurulu, Karar No: 1979/6. Danıştay Dergisi, sayı 36/37. (Erişim Tarihi: 20.05.2022).

Danıştay Başkanlığı- 3. Daire E. 1986/1151/ K. 1986/2209 K. Tarihi:12.11.1986 (Erişim Tarihi: 20.05.2022).

Yargıtay Ceza Genel Kurulu E. 2015/359 K. 2015/417 T. 24.11.2015 (Erişim Tarihi: 20.05.2022).

Danıştay Başkanlığı- 3. Daire. Esas No.: 2014/10353 Karar No.: 2016/1887 Karar tarihi: 02.03.2016. (Erişim Tarihi: 25.10.2021).

Danıştay Başkanlığı- 3. Daire Esas No.: 2016/8452 Karar No.: 2020/849 Karar tarihi: 18.02.2020. (Erişim Tarihi: 25.10.2021).

Danıştay Başkanlığı- 3. Daire Esas No.: 2016/13699 Karar No.: 2020/435 Karar tarihi: 31.01.2020. (Erişim Tarihi: 25.10.2021).

Danıştay Başkanlığı- 4. Daire Esas No.: 2012/343 Karar No.: 2016/23 Karar tarihi: 18.01.2016. (Erişim Tarihi: 25.10.2021).

Danıştay Başkanlığı- 4. Daire Esas No.: 2012/4518 Karar No.: 2016/202 Karar tarihi: 01.02.2016. (Erişim Tarihi: 25.10.2021).

Danıştay Başkanlığı- 4. Daire Esas No.: 2012/3247 Karar No.: 2016/1288 Karar tarihi: 28.03.2016. (Erişim Tarihi: 25.10.2021).

Danıştay Başkanlığı- 4. Daire Esas No.: 2012/3975 Karar No.: 2016/14 Karar tarihi: 18.01.2016. (Erişim Tarihi: 25.10.2021).

Danıştay Başkanlığı- 4. Daire Esas No.: 2012/8250 Karar No.: 2016/335 Karar tarihi: 08.02.2016. (Erişim Tarihi: 25.10.2021).

Danıştay Başkanlığı- 4. Daire Esas No.: 2013/3324 Karar No.: 2017/9092 Karar tarihi: 26.12.2017. (Erişim Tarihi: 25.10.2021).

Danıştay Başkanlığı- 4. Daire Esas No.: 2014/5240 Karar No.: 2018/1602 Karar tarihi: 19.02.2018. (Erişim Tarihi: 25.10.2021).

Danıştay Başkanlığı- 4. Daire Esas No.: 2015/6063 Karar No.: 2018/2674 Karar tarihi: 14.03.2018. (Erişim Tarihi: 25.10.2021).

Danıştay Başkanlığı- 4. Daire Esas No.: 2018/1316 Karar No.: 2019/1425 Karar tarihi: 25.02.2019. (Erişim Tarihi: 25.10.2021).

Danıştay Başkanlığı- 4. Daire Esas No.: 2012/4518. Karar No.: 2016/202. Karar tarihi: 01.02.2016. (Erişim Tarihi: 25.10.2021).

Danıştay Başkanlığı- 4. Daire Esas No.: 2014/4680. Karar No.:2018/4570. Karar tarihi: 15.05.2018. (Erişim Tarihi: 25.10.2021).

Danıştay Başkanlığı- 4. Daire Esas No.: 2012/6305. Karar No.:2016/1337. Karar tarihi: 30.03.2016. (Erişim Tarihi: 25.10.2021).

Danıştay Başkanlığı- 9. Daire Esas No.: 2014/6567 Karar No.: 2018/6216 Karar tarihi: 15.10.2018. (Erişim Tarihi: 25.10.2021).

Danıştay Başkanlığı- 9. Daire Esas No.: 2016/5032 Karar No.: 2018/6219 Karar tarihi: 15.10.2018. (Erişim Tarihi: 25.10.2021).

Danıştay Başkanlığı- Vergi Dava Daireleri Kurulu Esas No.: 2017/428 Karar No.: 2017/636 Karar tarihi: 13.12.2017. (Erişim Tarihi: 25.10.2021).

Danıştay Başkanlığı- İçtihatları Birleştirme Kurulu Esas No.: 2013/3 Karar No.: 2019/1 Karar tarihi: 08.02.2019. (Erişim Tarihi: 25.10.2021).

Uyuşmazlık Mahkemesi Başkanlığı. Erişim Adresi: https://kararlar.uyusmazlik.gov.tr/Karar/Content/fbe10b77-f312-4d0b-8d1a-e278272e7f43?higllightText=vergi&excludeGerekce=False&wordsOnly=False. (Erişim Tarihi: 25.05.2022.)

Yargıtay Başkanlığı. https://www.yargitay.gov.tr/documents/ek1-1643366640.pdf. (Erişim Tarihi: 25.05.2022.)

Özelgeler (Erişim Tarihi: 26.10.2021)

Gelir İdaresi Başkanlığı- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı- Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü: 11395140-105[VUK1-20374]-1044710 Sayılı Özelge. Kabul Tarihi: 21.11.2018 Yürürlüğe Giriş Tarihi: 21.11.2018

Gelir İdaresi Başkanlığı- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı- Mükellef Hizmetleri Gelir Kanunları Usul Grup Müdürlüğü: 11395140-105[VUK-1-20924]-E.32529 Sayılı Özelge. Kabul Tarihi: 9.1.2020 Yürürlüğe Giriş Tarihi: 9.1.2020.

Gelir İdaresi Başkanlığı- Gaziantep Vergi Dairesi Başkanlığı- Vergi ve Anlaşmalar Uygulama Müdürlüğü: 16700543-125[17-515-80]-57752 Sayılı Özelge. Kabul Tarihi: 8.10.2018 Yürürlüğe Giriş Tarihi: 8.10.2018.

Gelir İdaresi Başkanlığı- İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı- Mükellef Hizmetleri KDV ve Diğer Vergiler Grup Müdürlüğü: 21152195-130-221 Sayılı Özelge. Kabul Tarihi: 20.4.2016 Yürürlüğe Giriş Tarihi: 20.4.2016.

Gelir İdaresi Başkanlığı- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı- Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü: 11395140-105[VUK-1-20431]-608121 Sayılı Özelge. Kabul Tarihi: 26.7.2019 Yürürlüğe Giriş Tarihi: 26.7.2019

Gelir İdaresi Başkanlığı- Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı- Gelir Kanunları Usul Grup Müdürlüğü: 27575268-105[322-2017-125]-E.416541 Sayılı Özelge. Kabul Tarihi: 25.10.2018 Yürürlüğe Giriş Tarihi: 25.10.2018.

Gelir İdaresi Başkanlığı- Sakarya Vergi Dairesi Başkanlığı- Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü: 41931384-105[Mük.257-2014-11]-73 Sayılı Özelge. Kabul Tarihi: 24.11.2015 Yürürlüğe Giriş Tarihi: 24.11.2015.

Gelir İdaresi Başkanlığı- Sakarya Vergi Dairesi Başkanlığı- Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü: 41931384-120[231-2018-3]-E.54789 Sayılı Özelge. Kabul Tarihi: 4.12.2018Yürürlüğe Giriş Tarihi: 4.12.2018.

Gelir İdaresi Başkanlığı- Balıkesir Vergi Dairesi Başkanlığı- Gelir, Kurumlar ve Diğer Vergiler Müdürlüğü: 46480499-120.01.02.07[2018/1657]-E.38309 Sayılı Özelge. Kabul Tarihi: 26.4.2019 Yürürlüğe Giriş Tarihi: 26.4.2019.

Gelir İdaresi Başkanlığı- Manisa Vergi Dairesi Başkanlığı- Gelir Kanunları Usul ve Tahsilat Grup Müdürlüğü: 53445970-105[2018/27-9-545]-67194 Sayılı Özelge. Kabul Tarihi: 18.8.2020 Yürürlüğe Giriş Tarihi: 18.8.2020.

Gelir İdaresi Başkanlığı- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı- Gelir Kanunları Gelir ve Kurumlar Vergileri Grup Müdürlüğü: 62030549-125[8-2017/361]-E.567951 Sayılı Özelge. Kabul Tarihi: 4.8.2020 Yürürlüğe Giriş Tarihi: 4.8.2020.

Gelir İdaresi Başkanlığı- Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı- Gelir Kanunları Usul ve Tahsilat Grup Müdürlüğü: B.07.1.GİB.4.41.15.02-105-83060 Sayılı Özelge. Kabul Tarihi: 28.9.2020 Yürürlüğe Giriş Tarihi: 28.9.2020.

Gelir İdaresi Başkanlığı- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı- Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü: B.07.1.GİB.4.34.16.01-120-11005 Sayılı Özelge. Kabul Tarihi: 4.1.2018 Yürürlüğe Giriş Tarihi: 4.1.2018.

Gelir İdaresi Başkanlığı- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı- Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü: B.07.1.GİB.4.34.16.01-120-347292 Sayılı Özelge. Kabul Tarihi: 29.4.2020 Yürürlüğe Giriş Tarihi: 29.4.2020.

Gelir İdaresi Başkanlığı – Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı- Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü: B.07.1.GİB.4.99.16.01-105[3]-14081 Sayılı Özelge. Kabul Tarihi: 19.7.2019 Yürürlüğe Giriş Tarihi: 19.7.2019.

Gelir İdaresi Başkanlığı- Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı – Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü: 27575268-105[Mük.257-2016-226]-14881 Sayılı Özelge. Kabul Tarihi: 10.1.2020. Yürürlüğe Giriş Tarihi: 10.1.2020.

Gelir İdaresi Başkanlığı- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı- Gelir Kanunları Usul Grup Müdürlüğü: 11395140-105[VUK-1-22885]-E.356138 Sayılı Özelge. Kabul Tarihi: 8.5.2020. Yürürlüğe Giriş Tarihi: 8.5.2020

Gelir İdaresi Başkanlığı- Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı – Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü: 27575268-105[229-2016-33]-9341 Sayılı Özelge. Kabul Tarihi: 9.1.2017. Yürürlüğe Giriş Tarihi: 9.1.2017.

Giresun Valiliği- Defterdarlık Gelir Müdürlüğü: 97677631-105-E.9239 Sayılı Özelge. Kabul Tarihi: 20.4.2020. Yürürlüğe Giriş Tarihi: 20.4.2020.

Kanunlar ve İkincil Düzenlemeler

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu

213 sayılı Vergi Usul Kanunu

2575 sayılı Danıştay Kanunu

1319 sayılı Emlak vergisi Kanunu

1982 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu

2797 sayılı Yargıtay Kanunu

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun

6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu

7338 sayılı Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun

Finansal Tabloların Sunumu Hakkında Tebliğ. Tebliğ No : (2008/1).

Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve Hakkında Tebliğ. Sıra No:1.

Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği. Sıra No: 194.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği. Sıra No: 1.

Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği. Resmi Gazete Sayı: 31447. R.G. Tarih: 07.04.2021

Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği. Sıra No: 397.

ÖZGEÇMİŞ

Adı Soyadı : Müslüm GÜMÜŞ

Yabancı Dil : İngilizce

Eğitim Geçmişi

Doktora : 2022-, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler, Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Doktora Programı

Yüksek Lisans : 2013-2016, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler, Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Tezli Yüksek Lisans Programı

Lisans : 2007-2012 Akdeniz Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü

Mesleki Geçmiş : 2012-Devam Ediyor, Hakkâri Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü Araştırma Görevlisi

: 2014-2022 (35. Madde Görevlendirmesi ile) Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü Araştırma Görevlisi