

KARADENİZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ * SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MALİYE ANABİLİM DALI
TEZLİ YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

TÜRKİYE' DE VERGİ FAKTÖRÜNÜN ŞİRKET KURULUŞUNDA
TEŞVİK EDİCİ ROLÜ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Zahide DURMUŞ

MAYIS - 2019

TRABZON

KARADENİZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ * SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MALİYE ANABİLİM DALI

TEZLİ YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

**TÜRKİYE' DE VERGİ FAKTÖRÜNÜN ŞİRKET KURULUŞUNDA
TEŞVİK EDİCİ ROLÜ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Zahide DURMUŞ




Tez Danışmanı: Dr. Öğr. Üyesi Tayyip YAVUZ

MAYIS - 2019

TRABZON

ONAY

Zahide DURMUŞ tarafından hazırlanan “Türkiye’ de Vergi Faktörünün Şirket Kuruluşunda Teşvik Edici Rolü” adlı bu Çalışma 04.10.2019 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda oybirliği / ~~oyçokluğu~~ ile başarılı bulunarak jürimiz tarafından Maliye Anabilim Dalı Tezli Yüksek Lisans Programı’nda **yüksek lisans tezi** olarak kabul edilmiştir.

Jüri Üyesi		Karar		İmza
Unvanı- Adı ve Soyadı	Görevi	Kabul	Ret	
Prof. Dr. Osman PEHLİVAN	Başkan	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
Doç. Dr. Suat Hayri ŞENTÜRK	Üye	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
Dr. Öğr. Üyesi Tayyip YAVUZ	Üye	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	

Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim üyelerine ait olduklarını onaylarım.

Prof. Dr. Yusuf SÜRMEŒ
Enstitü Müdürü

BİLDİRİM

Tez içindeki bütün bilgilerin etik davranış ve akademik kurallar çerçevesinde elde edilerek sunulduğunu, ayrıca KTÜ - Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Yazım Kılavuzu'na uygun olarak hazırlanan bu çalışmada yararlanılan kaynakların tümüne eksiksiz atıf yapıldığını, aksinin ortaya çıkması durumunda her tür yasal sonucu kabul edeceğimi beyan ederim.

Zahide DURMUŞ
16.05.2019

ÖNSÖZ

Vergi, şirketler için bir nakit çıkışı olduğundan girişimciler kanunlara aykırı davranmadan vergi yüklerini azaltmaya çalışırlar. Çalışmada, ülkemizde hukuki şirket türlerine, bu şirketlerin her birinin özelliklerine değinilmiş ve her şirket türünün kuruluş aşamasında verecekleri kuruluş ve şirket türü kararlarının sonucu olarak vergi kanunları karşısındaki durumları incelenmiştir. Çalışmanın ilk bölümünde şirketler ve Türk Vergi Sistemi ile ilgili bilgi verilmiştir. Takip eden bölümde Türkiye'deki şirket türleri incelenmiş, şahıs ve sermaye şirketleri karşılaştırılmıştır. Son bölümde devletin girişimcilere sağladığı teşviklere ve şirketlerin vergisel avantaj sağlayabilecekleri durumlara değinilmiştir.

Çalışmamı hazırlarken bilgisi ve özverisiyle her zaman desteğini hissettiğim saygıdeğer hocam Doktor Öğretim Üyesi Tayyip YAVUZ' a hem bu süreçteki yardımlarından dolayı hem de iş hayatımda tereddüt ettiğim noktalarda her zaman sorularıma cevap verdiği için sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Her zaman her konuda, tereddüt ettiğim her noktada sorularıma merakımı giderecek ve beni rahatlatacak bir tatlı dil ve hoşgörülle cevap veren, Prof. Dr. Tülay İLHAN NAS' a çok teşekkür ederim.

Benden desteklerini hiçbir zaman esirgemeyen, beni bugünlere getiren sevgili aileme çok teşekkür ederim.

Mayıs, 2019

Zahide DURMUŞ

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ.....	IV
İÇİNDEKİLER	V
ÖZET	X
ABSTRACT	XI
TABLolar LİSTESİ.....	XII
GRAFİKLER TABLOSU	XIII
KISALTMALAR LİSTESİ.....	XIV
GİRİŞ	1-2

BİRİNCİ BÖLÜM

1. ŞİRKETLER VE VERGİ.....	3-31
1.1. Şirketlerle İlgili Genel Kavramlar.....	3
1.1.1. İşletme.....	3
1.1.1.1. İşletmenin Kuruluş Amaçları.....	3
1.1.1.1.1. Gelir ve Kar Elde Etmek	4
1.1.1.1.2. Devamlılık.....	4
1.1.1.1.3. Bağımsızlık.....	4
1.1.1.1.4. Topluma hizmet.....	5
1.1.2. İşletmenin Çevre ile İlişkisi	5
1.2. Vergileme ile İlgili Kavramlar	6
1.2.1. Vergi	6
1.2.2. Vergi Yükümlüsü.....	6
1.2.3. Vergiye Uyum.....	7
1.2.4. Vergi Kaçırma.....	8
1.2.5. Vergiden Kaçınma	8
1.3. Türk Vergi Sisteminde Gelir Vergisi Ve Kurumlar Vergisi	9
1.3.1. Gelir Vergisi.....	9
1.3.1.1. Gelir Kavramı	9
1.3.1.2. Gelir Vergisi Kanunu'na Göre Gelir Kavramı	10
1.3.1.3. Gelirin Özellikleri.....	10
1.3.1.4. Gelir Vergisinde Yükümlülük	11
1.3.1.4.1. Tam Yükümlülük	11

1.3.1.4.2. Dar Yükümlülük.....	12
1.3.1.5. Gelir Vergisinde Matrahın Tespiti.....	13
1.3.1.5.1. Ticari Kazançlar	13
1.3.1.5.1.1. Şirketlerin Ticari Kazanç Karşısındaki Durumu.....	14
1.3.1.5.1.2. Ticari Kazancın Gerçek Usulde Tespiti	15
1.3.1.5.1.2.1. Ticari Kazancın Gerçek Usulde Tespitinde İndirilecek Giderler.....	16
1.3.1.5.1.2.2. Ticari Kazancın Tespitinde İndirilemeyecek Giderler.....	17
1.3.1.5.1.3. Ticari Kazancın Tespitinde Basit Usul	18
1.3.1.5.1.4. Ticari Kazancın Tespitinde Muaflık	19
1.3.1.5.1.4.1. Esnaf Muaflığı	19
1.3.1.5.1.5. Ticari Kazancın Tespitinde İstisna.....	20
1.3.1.5.2. Zirai Kazanç	21
1.3.1.5.2.1. Zirai Kazancın Vergilendirilmesi	21
1.3.1.5.2.2. Şirketlerin Zirai Kazanç Karşısındaki Durumu.....	22
1.3.1.5.2.3. Zirai Kazançta İstisna	22
1.3.1.5.3. Serbest Meslek Kazançları	22
1.3.1.6. Gelir Vergisinde Beyanname.....	23
1.3.2. Kurumlar Vergisi	24
1.3.2.1. Kurumlar Vergisinin Konusu ve Mükellefleri.....	24
1.3.2.2. Şirketlerin Kurumlar Vergisi Karşısındaki Durumu.....	25
1.3.2.3. Kurumlar Vergisinde Mükellefiyet.....	26
1.3.2.4. Kurumlar Vergisinde Muafiyet.....	26
1.3.2.5. Kurumlar Vergisinde İstisnalar.....	27
1.3.2.6. Kurumlar Vergisinde Matrah.....	28
1.3.2.7. Kurumlar Vergisi Kanununa Göre İndirebilecek Giderler	29
1.3.2.8. Gelir Vergisi Kanununa Göre İndirilebilecek Giderler	29
1.3.2.9. İndirilmesi Kabul Edilmeyen Giderler	30
1.3.2.10. Kurumlar Vergisinde Beyanname	30

İKİNCİ BÖLÜM

2. TÜRKİYE' DE ŞİRKET TÜRLERİ VE VERGİ KANUNLARI KARŞISINDAKİ DURUMLARI	32-51
2.1. Şahıs Şirketleri	32
2.1.1. Şahıs Şirketlerinin Özellikleri.....	32
2.1.1.1. Adi Şirketler	33
2.1.1.1.1. Adi Şirkette Yönetim ve Denetim.....	34

2.1.1.1.2. Adi Şirketin Vergi Sorumluluğu	34
2.1.1.2. Adi Komandit Şirket.....	35
2.1.1.2.1. Adi Komandit Şirketin Özellikleri	35
2.1.1.2.2. Adi Komandit Şirkette Yönetim ve Denetim	35
2.1.1.2.3. Adi Komandit Şirkette Ortakların Sorumluluğu	36
2.1.1.2.4. Adi Komandit Şirketin Vergi Hukuku Karşısındaki Durumu	36
2.1.1.3. Kollektif Şirket	37
2.1.1.3.1. Kollektif Şirketin Özellikleri.....	37
2.1.1.3.2. Kollektif Şirkette Ortakların Borçlardan Sorumluluğu	38
2.1.1.3.3. Kollektif Şirkette Yönetim ve Denetim.....	38
2.2. Sermaye Şirketleri.....	39
2.2.1. Sermaye Şirketlerinin Özellikleri.....	39
2.2.1.1. Anonim Şirket.....	40
2.2.1.1.1. Anonim Şirkette Sermaye	41
2.2.1.1.2. Anonim Şirkette Sorumluluk.....	41
2.2.1.1.3. Anonim Şirketin Organları	42
2.2.1.1.3.1. Yönetim Kurulu	42
2.2.1.1.3.2. Genel Kurul.....	43
2.2.1.1.3.3. Denetçi	44
2.2.1.1.4. Anonim Şirketlerin Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu.....	45
2.2.1.2. Paylı Komandit Şirket.....	45
2.2.1.2.1. Paylı Komandit Şirketin Özellikleri	45
2.2.1.2.2. Paylı Komandit Şirkette Sorumluk.....	46
2.2.1.2.3. Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirketin Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu	46
2.2.1.3. Limited Şirket	46
2.2.1.3.1. Limited Şirketin Özellikleri.....	46
2.2.1.3.2. Limited Şirkette Ortaklar.....	47
2.2.1.3.3. Limited Şirkette Esas Sermaye Payı	47
2.2.1.3.4. Limited Şirkette Ortakların Kamu Borçlarından Sorumluluğu	48
2.2.1.3.5. Limited Şirkette Rekabet Yasağı.....	49
2.2.1.3.6. Limited Şirkette Şirket Organları	50
2.2.1.3.6.1. Ortaklar Genel Kurulu	50
2.2.1.3.6.2. Müdürler	51
2.2.1.3.6.3. Denetçi	51
2.2.1.3.7. Limited Şirketin Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu	51

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. TÜRKİYEDE ŞİRKETLERİN KURULUŞ SÜREÇLERİNİN VERGİ KANUNLARI

ACISINDAN KARŞILAŞTIRILMASI..... 52-86

3.1. Şirketlerin Kuruluş Aşamasında Sağlanabilecek Vergileme Avantajları.....	52
3.1.1. Kuruluş Yeri Seçimi Bakımından.....	52
3.1.1.1. Maliyet Avantajı Sağlamak Açısından.....	52
3.1.1.2. Uygulanan Vergi Teşvik ve Kolaylıkları Açısından.....	54
3.1.1.2.1. Teknoloji Geliştirme Bölgeleri ve Teknokent İstisnaları.....	54
3.1.1.2.2. Organize Sanayi Bölgeleri ve Küçük Sanayi Siteleri.....	57
3.1.1.2.3. Serbest Bölgelere Tanınan Teşvikler.....	59
3.1.1.2.4. Yatırım Teşvik Sistemi.....	62
3.1.1.2.4.1. Destek Unsurları.....	64
3.1.1.2.4.1.1. KDV İstisnası.....	64
3.1.1.2.4.1.2. Gümrük Vergisi Muafiyeti.....	64
3.1.1.2.4.1.3. Vergi İndirimi.....	64
3.1.1.2.4.1.4. Faiz Desteği.....	65
3.1.1.2.4.1.5. Yatırım Yeri Tahsisi.....	65
3.1.1.2.4.1.6. Sigorta Primi İşveren Hissesi Desteği ..	65
3.1.1.2.4.1.7. Sigorta Primi Desteği.....	66
3.1.1.2.4.1.8. Gelir Vergisi Stopaj Desteği.....	66
3.1.1.2.4.1.9. KDV İadesi.....	66
3.1.1.2.4.2. Yatırım Teşvik Uygulamaları.....	66
3.1.1.2.4.2.1. Bölgesel Teşvik Uygulamaları.....	66
3.1.1.2.4.2.2. Öncelikli Yatırımlar.....	68
3.1.1.2.4.2.3. Stratejik Yatırımlar.....	69
3.1.1.2.4.2.4. Büyük Ölçekli Yatırımlar.....	69
3.1.1.2.4.2.5. Genel Teşvik Uygulamaları.....	70
3.1.1.2.4.3. Sektörlere Sağlanan Yatırım Teşviklerinin Şirket Kuruluşunda Etkisi.....	70
3.1.2. Şirket Türünün Seçilmesinde Sağlanabilecek Vergi Avantajı.....	73
3.1.2.1. Kuruluş İşlemlerinin Süreci ve Maliyeti Açısından.....	73
3.1.2.1.1. Şahıs Şirketlerinin Kuruluş Maliyeti.....	73
3.1.2.1.2. Sermaye Şirketlerinin Kuruluş Maliyeti.....	73
3.1.2.2. Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Mükellefiyeti Açısından.....	76
3.1.2.2.1. Şirketlerin Katlandığı Yıllık Vergilendirme Masrafları.....	77
3.1.2.2.2. Kar Dağıtım Olmaması Durumunda Şirketlerin Vergi Yüğü.....	79
3.1.2.2.3. Kar Dağıtım Olması Durumunda Şirketlerin Vergi Yüğü.....	81

SONUÇ	87
YARARLANAN KAYNAKLAR	92
ÖZGEÇMİŞ	102



ÖZET

Şirketler ülkemizde şahıs ve sermaye şirketleri olarak ikiye ayrılır. Her iki şirket türünün de vergi mevzuatı karşısındaki durumları birbirinden farklıdır. Şahıs ve sermaye şirketleri vergi kanunlarına göre farklı mükellefiyete tabidir. Ayrıca kuruluş aşamalarındaki işlemler, masraflar ve süreç de farklılık arz etmektedir.

Şirketler kuruluş aşamasında verecekleri kararlarla faaliyet ömürleri boyunca kendilerine maliyet avantajı sağlayacak pek çok imkana sahip olabilirler. Her bir şirket farklı imkan ve avantajlara sahip olduğu için detaylı bir araştırma yapılarak, uzman kişilerden destek alınarak daha sonraki süreçlerde yüklenilecek maliyetlerden kaçınılmış olur.

Çalışmada; şahıs ve sermaye şirketlerinin kuruluş süreçleri ve kuruluş aşamasında karar verecekleri noktaların kendilerine yükleyeceği maliyetler incelenmiştir. İşletmelerin kuruluş süreçlerinin uzunluğu ve maliyeti, kurulacağı yerin seçiminde teşviklerin sağlayacağı vergileme avantajı, hukuki şekil seçiminin yükleyeceği mükellefiyet ve sorumluluklar kapsamında elde edecekleri avantajlar incelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Vergi, Vergileme Avantajı, Şirketlerin Kuruluşu, Şirket, Maliyet

ABSTRACT

Companies are divided into two as personal and capital companies. Both company types have different situations against the tax legislation. According to the tax law, personal and capital companies are dependent on different commitments. Also, procedures, expenses and processes of establishments are different.

Companies have a lot of opportunities which provide them the advantage of expenditure during their activity life with decisions which they make while establishing. Since each company has different possibilities and advantages, with a deep research and getting support from experts, companies can avoid later expenses.

In this study, processes of establishments of personal and capital companies and expenses that their decisions cause during establishing are studied. Also, the length and expenses of establishment of companies, the tax advantage of place, advantages of commitments and responsibilities of the choice of the loyal form are studied.

Keywords: Tax, Taxing Advantage, Establishment of Companies, Company, Expense.

TABLolar LİSTESİ

Tablo Nr.	Tablo Adı	Sayfa Nr.
1	Ticari Kazancın Tespitinde Muafiyet ve İstisnalar	21
2	Şahıs Şirketlerinin Özellikleri.....	33
3	Sermaye Şirketlerinin Özellikler	40
4	Yatırım Teşvik Sistemi Kapsamında İllerin Gruplandırılması	63
5	Yatırımın Niteliklerine Göre Destek Unsurları.....	63
6	Bölgelere Sağlanan Destek Unsurları	67
7	Büyük Ölçekli Yatırımlar	70
8	2019 Mart Ayı İtibariyle Sektörler Bazında Kurulan ve Kapanan Şirket İstatistiği	71
9	20.06.2018-30.04.2019 Arasında Düzenlenen Yatırım Teşvik Belgeleri.....	72
10	Mali Müşavirlik Kuruluş Ücreti	74
11	Asgari Kuruluş Sermayesi Tablosu	75
12	GV Oranı	77
13	KV Oranı	77
14	Kuruluş Masrafları ve Vergilendirme Giderleri Açısında Şahıs Şirketleri ve Sermaye Şirketlerinin Karşılaştırılması	78
15	Kar Dağıtımı Olmaması Durumunda Şahıs Şirketlerinde Vergi Yüğü.....	80
16	Kar Dağıtımı Olmaması Durumunda Sermaye Şirketlerinin Vergi Yüğü.....	80
17	Kar Dağıtımı Olması Durumunda Şahıs Şirketlerinde Vergi Yüğümlülüğü	81
18	Kar Dağıtımı Olması Durumunda Sermaye Şirketlerinde Vergi Yüğü	82
19	2019 Mart Ayı İçerisinde Kurulan ve Kapanan Şirket İstatistiği.....	83
20	Mart 2019 İtibariyle 2019 Yılında Tür Değıştiren Şirket İstatistiği	84

GRAFİKLER LİSTESİ

Grafik Nr.	Grafik Adı	Grafik Nr.
1	Yatırımların Bölge Bazında Dağılımı.....	68
2	Yatırım Projelerinin Sektörel Dağılımı.....	71



KISALTMALAR LİSTESİ

AATUHK	: Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun
AR-GE	: Araştırma Geliştirme
AŞ	: Anonim Şirket
BK	: Borçlar Kanunu
DV	: Damga Vergisi
EB	: Endüstri Bölgesi
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
GV	: Gelir Vergisi
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
KDV	: Katma Değer Vergisi
KOSGEB	: Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeleri Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı
KSS	: Küçük Sanayi Sitesi
KV	: Kurumlar Vergisi
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
LTD	: Limited Şirket
MEB	: Milli Eğitim Bakanlığı
OSB	: Organize Sanayi Bölgesi
OSBK	: Organize Sanayi Bölgeleri Kanunu
PTT	: Posta Telefon Telgraf
SBK	: Serbest Bölgeler Kanunu
T.C	: Türkiye Cumhuriyeti
TGBK	: Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu
TL	: Türk Lirası
TMK	: Türk Medeni Kanunu
TOBB	: Türkiye Odalar Borsalar Birliği
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TÜBİTAK	: Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu
v.b.	: ve benzeri
VUK	: Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Belirli bir amacı gerçekleştirmek ve bunu yaparken de kar elde etmek için kurulan şirketlerin en önemli yükümlülüklerinden biri vergi ödemektir. Vergi, devletin en önemli ve en büyük finansman kaynağını oluşturmaktadır. Devlet için bu kadar önemli olan vergi, kanunlarla koyulur, düzenlenir ve kaldırılır. İşletmeler ise idare tarafından sıkı bir denetime tabi olan verginin kendileri üzerindeki yükünü, yasal sınırlar çerçevesinde en aza indirmek için vergi konusunda uzman kişilerden destek alırlar. Maliyetlerini en aza indirmeyi amaçlayan girişimci, kendisi için en az maliyetli şirketi kurabilmek için henüz işletme kurulmadan önce vergi planlaması yapar. Şirket kurulduktan sonra herhangi bir aşamada da değişiklik yapma imkanına sahiptir. Ancak bu durum maliyetini azaltmak isteyen işletme için ekstra bir maliyet demektir.

Hem üretimi arttırarak istihdam sağlaması hem de ödediği vergiler ile devlete finansman kaynağı sağlaması açısından, şirketlerin varlığı ve devamlılığı ülke için önemlidir. Rasyonel davranmak isteyen işletmeler ise maliyetlerini azaltıp karlılığı en yükseğe çıkarmak amacıyla, kuruluşlarından başlayarak faaliyet ömürlerinin sonuna kadar ödeyecekleri vergi borcunu kanunlara aykırı davranmadan en aza indirmek için vergiden kaçınma yolları ararlar.

İşletmeler kuruluş aşamasında öncelikle; hangi hukuki şirket türünü tercih edeceklerine, hangi sektörde faaliyet göstereceklerine, hangi bölgede kurulacaklarına karar verirler. Bu noktalarda verilen kararlar doğrultusunda vergi kanunlarınca tanınan indirim, istisna, muafiyet gibi vergileme avantajları araştırılır ve değerlendirilir. Girişimci detaylı bir araştırma ile devlet teşviği kapsamında vergisel anlamda avantaj sağlanan sektörler ve bölgeleri araştırarak vergiden kaçınma yoluna gider. Aynı şekilde Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre en fazla vergileme avantajı sağlayan ve en az kuruluş maliyeti olan şirketi kurmaya çalışır. Bu sebeple işletmenin kuruluş aşamasında, işletmeye vergileme avantajı sağlayacak bütün durumlar değerlendirilir ve maliyet açısından en rasyonel karar verilir. Bu çalışmanın amacı; şirketlerin farklı hukuki tür, durum ve vergi mükellefiyetlerine göre, yasal sınırlar dahilinde işletmenin kuruluş kararlarında vergisel anlamda avantaj elde edebileceği hususların incelenmesidir. Çalışmamızda, şirketlerin kuruluş aşamasında; şirketin hukuki şekil seçimi, kurulacağı yere karar verilirken dikkat edilecek noktalar, kuruluş süreci ve işlemleri açısından vergi kanunlarına uygun olarak sağlayabilecekleri vergileme avantajları araştırılmıştır.

Birinci bölümde; işletme ve vergi ile ilgili genel tanımlar, işletmeler için önemli bir gider kalemi olan ve Türk Vergi Sistemi içinde büyük bir öneme sahip Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi ile ilgili genel bilgiler yer almaktadır.

İkinci bölümde; şahıs şirketleri ve sermaye şirketleri ile ilgili genel tanımlara yer verilmiş olup, şirketlerin genel yapısı, özellikleri, ortakların sorumlulukları her şirket türü için incelenmiştir.

Üçüncü bölümde; şahıs ve sermaye şirketlerinin kuruluş aşamasındaki maliyetleri ve kuruluş süreçleri incelenmiştir. Kanunların şirketlere tanıdığı avantajlar açısından şahıs ve sermaye şirketleri karşılaştırılarak henüz kuruluş aşamasındayken karar verilmesi gereken noktalarda, teşvik kapsamında girişimciye en çok avantaj sağlayacak imkanlara değinilmiştir. İşletmelerin kuruluş aşamasının süreci ve maliyeti, kurulacağı yer açısından sahip olacağı vergileme avantajları, hukuki tür tercihlerine göre üstlenecekleri vergi yükümlülükleri değerlendirilmiştir.

Sonuç ve öneriler bölümünde ise; şirketlerin amaçları ve gelecekteki beklentilerine göre vergisel yükümlülükler açısından değerlendirme yapılmış olup tavsiyeler de bulunularak çalışma sonlandırılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

1. ŞİRKETLER VE VERGİ

1.1. Şirketlerle İlgili Genel Kavramlar

1.1.1. İşletme

İşletme; insan gereksinimlerini gidermek ve bunu yaparken de ekonomik menfaat sağlamak amacı güden, üretim faktörlerini programlı bir şekilde bir araya getirerek mal ve hizmet üreten iktisadi kuruluşlardır (Kumkale, 2010: 4). Bir başka tanıma göre ise işletmeler; insanların gereksinimlerini karşılamak amacıyla üretim faktörlerini bir araya getirerek bu ihtiyaçlara uygun olarak mal ve hizmet üreten iktisadi birimlerdir (Yazıcı, 2009: 16).

İşletme belli unsurlardan oluşur. Emek; işletmede en alt kademedен en üst kademeye kadar herkesin, işletmenin amaçlarına ulaşabilmesi için sergilediği fiziksel ve zihinsel gayretin tamamıdır. Emeğin karşılığı olan ücret, çalışanların emeğinin karşılığı olarak elde ettikleri ödemelerdir. Toprak, işletmenin üzerinde faaliyet sürdüğü mekan ve sahip olduğu madenler gibi doğal kaynaklardır. Toprağın kullanımı karşılığında ödenen bedel kiradır. Sermaye; işletmelerinin kurulması ve faaliyetlerine devam edebilmesi için sahip olduğu üretim araçları gibi maddi; imtiyaz, patent hakkı, marka değeri gibi maddi olmayan unsurların tümünü kapsar. Sermayeyi elinde bulunduranların elde ettikleri gelire faiz denir. Girişimci ise tüm bu faktörleri birleştiren ve riske katlanan kişidir (Alpugan vd., 1997: 5-6). Girişimcinin, bu riske katlanırken değişen ve gelişen ekonomik şartları, avantajları ve dezavantajları dikkate alması ve maliyetleri azaltacak gerekli güncellemeleri yapması işletmenin rekabet gücünü artırır.

İşletmelerin başarılı olmalarının temel şartı; işletmeyi amaçlarına en az maliyetle ulaştırmaktır. Yöneticinin görevi; değişen ve gelişen faktörlere göre amaçları revize etmek, değişikliklere uyum sağlamak, çıkar gruplarının desteklerini ve işletmenin faydalarını dengede tutmaktır (Arslan, 2012: 34).

1.1.1.1. İşletmenin Kuruluş Amaçları

İşletmelerin genel olarak gelir elde etmek, devamlılık, bağımsızlık, topluma hizmet sunmak amaçları bulunmaktadır (Deryal, 2005: 10).

1.1.1.1.1. Gelir ve Kar Elde Etmek

Burada önemli olan faaliyete başlarken gelir elde etme amacının olmasıdır. Faaliyet dönemi sonunda kar edilememiş olması işletmenin ticari işletme sayılmasını engellemez (Deryal, 2005: 10). Her ne kadar işletmeler kurulurken amaçları kar etmek olsa da, her faaliyet döneminde kar edemeyebilirler. Bazı faaliyet dönemlerinde zarar etmeleri ticari işletme kimliklerini etkilemeyecek, sadece ödeyecekleri vergi miktarını etkileyecektir.

Kar işletmenin faaliyetlerine devam ederek üretimde bulunması ve devlete vergi ödemesi bakımından önemlidir. Vergi işletmenin fonlarını azalttığı için işletme açısından asıl önemli olan, vergiler ödendikten sonraki kardır (Küçük, 2005: 82). Çünkü ödenen vergi, işletmenin kasasından çıkacak, işletmenin finansman kaynağını azaltacaktır. Bu yüzden işletmeler için önemli olan, bütün maliyet ve giderler düştükten sonra yeni yatırımları için kullanabilecekleri kardır.

1.1.1.1.2. Devamlılık

İşletmeler; faaliyetlerine devam edebilmek için, her geçen gün daha zor ve kompleks hale gelen çevreyle uyumlu bir şekilde kendini yenilemekle yükümlüdür. İşletmeler kar ettikleri, faaliyetlerinde başarı sağladıkları ölçüde yaşamlarını devam ettirebilirler (Kumkale, 2010: 9). Devamlılık ancak ekonomik aktörlere uyum sağlayarak ve maliyetleri düşürerek mümkündür.

İşletmelerin kurulurken faaliyetlerinde süreklilik amacını benimseyerek çalışmaya başlaması önemlidir. Ancak işletmenin çalıştığı sektörün niteliklerinden dolayı faaliyetlerini mevsimlik yapması, işletmenin kar edemeyerek faaliyetine son vermesi, işletmenin devamlılık amacını ve ticari işletme niteliğini etkilemez. Fakat yalnızca bir defaya mahsus olarak yapılan, devamlılık arz etmeyen faaliyetler ticari işletme olarak nitelendirilemez (Deryal, 2005: 10). Burada devamlılık unsuru için esas olan kuruluşta amacının devamlılık arz etmesidir. Bir dondurmacının sadece yaz mevsiminde faaliyette bulunup kışın çalışmıyor olması devamlılık arz etmediği anlamına gelmez.

1.1.1.1.3. Bağımsızlık

Burada önemli olan ticari faaliyeti yapan kişinin, bu faaliyeti kendi adına yapıyor olmasıdır. Bu sebeple bir ticari mümessilin yaptığı işlem veya bir bankanın herhangi bir şubesinin faaliyeti; ticari mümessilin ve şubenin kendi namına yapılmayıp başkası adına icra edildiği için ticari işletme niteliği taşımaz (Deryal, 2005: 10).

1.1.1.1.4. Topluma hizmet

İşletmeler, içinde buldukları toplumla bir bütündür ve onun bir parçasıdır. Bu sebeple toplumun ihtiyaçları ve kendi çıkarları doğrultusunda, topluma hizmet sunarlar. Bu amaç doğrultusunda işletmelerin; devlete vergilerini zamanında ve eksiksiz ödemek, vatandaşa kaliteli hizmet sunmak, çevreye zarar vermeden faaliyet göstermek gibi önemli sorumlulukları vardır (Kumkale, 2010: 8). İşletmeler tarafından vergilerinin eksiksiz ödenmesi ve ülkede ekonomik yatırımların yapılması, ülkenin kalkınmasını sağlar (Küçük, 2005: 82).

1.1.2. İşletmenin Çevre ile İlişkisi

İşletmelerin, kuruluş aşamalarında ve faaliyetlerine devam ederken kendisini etkileyen doğal, iktisadi, sosyal, kültürel, teknolojik ve hukuki çevre faktörlerini göz önünde bulundurmaları gerekmektedir. Çünkü sadece çevreden etkilenmekle kalmayıp, kendi davranışlarıyla ve faaliyetleriyle kendileri de iktisadi çevreyi etkileyebilirler (Yazıcı, 2009: 54-55). Ayrıca işletmeler özellikle şirket birleşmeleri sonucu belirli büyüklüğe ve güce ulaştıktan sonra ülkedeki politik düzenlemelere de etki edebilmektedirler. Bu yüzden bu işletmelerin hem iktisadi hem de politik açıdan dikkatle takip edilmesi gerekir. Bu doğrultuda işletmelerin kuruluşu, faaliyete başlamaları, vergi düzenlemeleri gibi pek çok konu kanunlarla düzenlenmiştir. Bu düzenlemeler hem işletmeleri geliştirmeye yönelik noktaları içerirken hem de işletmelerin devlete karşı yerine getirmek zorunda olduğu görevlerini düzenler (Can ve Güney, 2007: 58-59).

Üretim yaparak milli gelirin artmasını sağlayan işletmeler, ülkedeki toplumsal sorunların çözülmesine de katkı sağlarlar. Dağıtmayarak işletmede bıraktıkları ve arttırdıkları karları ile ülkedeki tasarrufların çoğalmasını ve dolayısıyla milli gelirin artmasını sağlamaktadırlar. İşletme, karı sahiplere dağıtma yoluna giderse de halkın elindeki sermaye çoğalacak ve bu da hisse senedi talebini arttırarak sermaye piyasalarına olumlu etki edecektir. Ayrıca devlet, kurumlardan karlarının büyüklüğüne göre vergi alır. Devletin vergi gelirleri büyüdükçe bütçe gelirleri çoğalır ve bu da kamu harcamalarının artmasını sağlayarak, toplumsal ve ekonomik kalkınmayı hızlandırır (Akmüt vd., 2003: 16). Karı yeni yatırımlar için de kullanabilirler ki bu durum da üretim artışı beraberinde istihdam artışını getirerek işsizliğin azalmasını sağlayacaktır.

İşletmeler sağlıklı bir rekabet ortamında çalışabilmek ve ekonomiye faydalı olabilmek için hem kurulurken hem yaşamlarını sürdürürken hem de sona ererken ticaret kanunları, vergi kanunları, iş kanunları gibi devletin koyduğu yasalara uygun hareket etmek zorundadır (Can ve Güney, 2007: 67). Bu yasalar hem yatırımcıların bu rekabet ortamında güvenle çalışmalarını sağlar hem de devletin vergi alacağı sıkı kontrolünü sağlayarak vergi kayıplarını en aza indirir.

1.2. Vergileme ile İlgili Kavramlar

1.2.1. Vergi

Vergi; devletin kamu finansman ihtiyacına fon sağlamak amacıyla egemenlik gücüne ve zora dayanarak, gerçek ve tüzel kişilerden ödeme gücüne göre aldığı iktisadi değerlerdir (Kocayılmaz ve İstemi, 2015: 52). Tanımdan da anlaşıldığı gibi vergi mükelleflerin tercihine bağlı olmaksızın zora dayalı olarak alınır. Devletin vergi toplama yetkisine Anayasa'da ve vergi kanunlarında yer verilerek hukuki dayanak sağlanmıştır. Çünkü vergi, devletin en önemli en büyük gelir kalemini oluşturmaktadır.

Kamu hizmetinin, gereği gibi zamanında yerine getirilmesi için, bütün mükelleflerin vergi ile ilgili ödevlerini zamanında, doğru ve eksiksiz bir şekilde yerine getirmesi gerekir (Aydoğdu, 2009: 7). Hem kamu harcamalarının finansmanı gibi mali, hem de mali olmayan ekonomik ve sosyal amaçlarla toplanan verginin tahsil yetkisi günümüzde devlete ait olan bir yetkidir. Fakat devlet; belediye, köy gibi kamu tüzel kişilerine de vergi toplama yetkisi verebilir (Erdem vd, 2003: 80).

Verginin konusu, üzerinden vergi alınan şeydir. Gelir vergilerinde verginin konusu gerçek ve tüzel kişilerin geliri; satış vergilerinde ise satılan mal ve hizmetin bedelidir (Uluatam, 2003: 262). Devlet için bu kadar önemli ve vazgeçilemez gelir kalemi olan vergi yalnızca kanunla koyulur ve yine yalnızca kanunla kaldırılır. Bu yüzden verginin konusunun kanunlarda açıkça belirtilmiş olması gerekir (Akdoğan, 2008: 38). Verginin sadece kanunlarla düzenlenebiliyor olması, devletin alacağı gücüne altına alınması bakımından önemlidir. Verginin konusuna giren unsurların kanunda açıkça belirtilmiş olması, yatırımcıların gelecek planları yapabilmesi açısından önemlidir. Girişimci bir işe girerken sadece o işin kendisine sağlayacağı geliri dikkate almaz. Aynı şekilde katlanacağı giderleri, yükleneceği vergiyi de hesaba katar. Vergi konusunun kanunda açıkça gösterilmiş olması ile girişimci önünü daha net görerek ona göre karar verebilecektir.

1.2.2. Vergi Yükümlüsü

Mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüb eden gerçek veya tüzel kişidir. Vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir. Vergi kanunları ile kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna müttaallik özel mukaveleler vergi dairelerini bağlamaz. Bu kanunun müttaakıp maddelerinde geçen "mükellef" tabiri vergi sorumlularına da şamildir. Türkiye Cumhuriyeti tabiyetinde bulunan her gerçek kişi ile tüzel kişilere bir vergi numarası verilir. Bu hükmün uygulanmasına ilişkin usul ve esasları tespit etmeye ve vergi numarasının kamu kurum ve kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişilerce yapılacak işlemlerle ilgili kayıtlarda ve düzenlenecek

belgelerde kullanılması mecburiyetini getirmeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir (Vergi Usul Kanunu [VUK], 1961: madde 8).

Vergi sorumlusu, şahsında vergi borcu doğmuş mükellefin vergi borcunun, vergi dairesine ödenmesi bakımından sorumlu olan kişidir. Vergi sorumluluğu kavramı kanunlarda belirtilmiştir ve bir başkasına devredilmesi mümkün değildir (Pehlivan, 2013: 59).

Vergi mükellefi, vergi kanunlarına göre vergisini devlete ödemekle yükümlü olan gerçek ve tüzel kişidir. Vergi mükellefiyeti aslen kişinin kendisine yüklenmiş bir sorumluluktur ve bir başkasına devredilmesi mümkün değildir. Bununla birlikte bazı durumlarda bu kuralın istisnası vardır. Mesela mükellefin ölmesi durumunda, vergi borcu mirası reddetmemiş mirasçılara geçer (Uluatam, 2003: 262). Aynı şekilde küçük ya da kısıtlı da vergi mükellefi olmasına rağmen bunların ödevleri kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilir.

Vergi sorumluluğu kavramı ile vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu düşmeyen kişiler de verginin ödenmesi, sorumlulukların yerine getirilmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı sorumlu tutulurlar. Bu durumda mükellefin ödevlerini yerine getirme görevi mükelleften başkasına verilmiş olur (Akdoğan, 2008: 45-46).

1.2.3. Vergiye Uyum

Vergi mükellefleri, bilinçli bir şekilde vergi ile ilgili sorumluluklarını zamanında yerine getirmeyebilir ya da eksik yerine getirebilir. Bu durum vergi borcunun eksik hesaplanmasına sebep olur. Buna karşın bazen de mükellefler, vergi kanunlarını doğru anlayamama ya da istemeden yapılan vergileme hataları sebebiyle de vergi borcunun eksik hesaplanmasına sebep olabilir (Biberoğlu, 2006: 29-30). İstemeden ya da bilinçli bir şekilde yapılan bu durum verginin eksik ödenmesine ya da hiç ödenmemesine sebep olur. Kişi bu vergi kaybına bilinçli bir şekilde yasalara aykırı davranarak sebep olabileceği gibi, bazı faktörlerin etkisiyle istemeden de sebep olabilmektedir.

Vergiye uyumu etkileyen içsel faktörler ve dışsal faktörler vardır. İçsel faktörler arasında kişinin geliri, vergi ahlakı, ülkesine bağlılığı sayılabilir. Dışsal faktörlerde ise; vergi kanunlarının sık aralıklarla değişmesi ve mükellefin kanunlara nüfuz edebilme derecesi, vergi tarifeleri, ekonominin kayıt altına alınabilme derecesi, vergi oranları, vergi cezaları, indirim ve muafiyetleri yer almaktadır (İpek ve Kaynar, 2009: 176).

1.2.4. Vergi Kaçırma

Vergi kaçakçılığı; defter ve muhasebe kayıtları üzerinde oynayarak idareyi yanıltmak, sahte fatura düzenlemek gibi gayri ahlaki işlemlerle vergi borcunu olduğundan az göstermek ya da vergi borcunun doğmasına kanuna aykırı bir şekilde engel olmaktır (Kocayılmaz ve İstemi, 2015: 49). Vergi kaçıran mükellefler vergi kaçırmak için, defter ve belgeler üzerindeki kayıtları silerek ya da kayıtların üzerinde oynamalar yaparak gerçeği yansıtmayan beyanlarda bulunup, vergi borcunun doğru bir şekilde tespitini engellerler (Kocayılmaz ve İstemi, 2015: 50). Vergi kaçırmak için mükelleflerin en çok başvurdukları yöntemlerin başında naylon fatura düzenlemek gelir. Sahte fatura düzenleyerek gerçekte var olmayan ödemeleri varmış gibi gösterip gider olarak yazmaktadırlar.

Mükellefin vergi kaçırmaması sonucu, devletin eline geçecek olan vergi geliri azalmakta ve bu durum da finansman kaynaklarını azaltarak kamu hizmetlerinin yeteri kadar görülmemesine sebep olmaktadır. Ayrıca borçlu olan bu mükelleften alınamayan vergi, vergisini zamanında ödeyen vatandaşın üzerine yük olabilmektedir. Vergi borcunun asıl mükelleften alınamaması adil bir gelir dağılımının yapılmasını engelleyerek toplumda huzursuzluklara sebep olmaktadır (Biberoğlu, 2006: 104). Vergi kaçırma kanunlara aykırı bir davranıştır ve tespitinde mükellef sadece ziyaana sebep olduğu vergiyi ödemekle kalmayacak aynı zamanda idare tarafından mükellef hakkında Cumhuriyet Başsavcılığı'na suç duyurusunda bulunulacaktır.

1.2.5. Vergiden Kaçınma

Vergiden kaçınma, vergi mükellefi veya vergi sorumlusunun vergi kanunlarına aykırı hareket etmeksizin vergi mükellefiyetinden kurtulmasıdır. Vergiden kaçırma kavramından farklı olarak bireyin kanunlara aykırı davranmadan, kanunlardaki boşluklardan yararlanarak vergi borcu doğmasına engel olarak, yasal yollarla devlet hazinesine girecek vergi gelirinin azalmasına sebep olmasıdır (Apak, 2017, <http://www.alomaliye.com/2017/06/05/vergi-kacirma-vergiden-kacinma>). Vergiden kaçınma, kanunlar karşısında suç teşkil etmez. Vergi kanunlarında vergiden kaçınma durumları için herhangi bir ceza bulunmamaktadır. Mükellef vergi borcu doğmayacak faaliyetleri yaparak veya vergi kanunlarındaki açıklardan yararlanarak vergiden kaçınabilir (Biberoğlu, 2006: 98-99). Vergiden kaçınma kavramında vergi kaçırma gibi kanun dışı bir durum yoktur. Mükellef tamamen kanunlara uygun bir şekilde davranır ancak vergi kanunlarındaki açıkları yakalar ve buna uygun hareket ederek vergiye tabi matrahın daha az olmasına ya da hiç vergi borcu doğmamasına sebep olur. Ayrıca mükellef vergi borcunu etkilemeden, sadece verginin ödenmesini erteleyerek de verginin yükünü hafifletme yoluna gidebilir ve vergiden kaçınabilir.

Vergiden kaçınmak genel olarak; vergiye tabi gelirden indirilebilecek istisna ve muafiyetlerden yararlanmak, özellikle vergilendirmenin olmadığı sektörlerde faaliyet göstererek

geliri vergilemenin olmadığı alanda göstermek, çok uluslu şirketlerde şirket karını vergilendirmenin olmadığı ya da az olduğu ülkede göstermek, vergiyi ertelemek gibi yöntemlerle yapılabilir. Sermaye şirketleri vergi borçlarını azaltabilmek için kuruluş aşamalarında, ödenmiş sermayenin şirket ortakları tarafından nakit olarak ödenen kısmına, merkez bankası tarafından belirlenmiş, ticari kredilere uygulanan ağırlıklı ortalama yıllık faiz oranına göre belirlenen kısmının kanunlara uygun şekilde ilgili dönem içinde matrahtan indirilmesi yöntemini tercih ederek vergiden kaçınabilir (Apak, 2017, <http://www.alomaliye.com/2017/06/05/vergi-kacirma-vergiden-kacinma>).

Şirketler, azalan bakiyeler yöntemini kullanmak, serbest bölge avantajlarından yararlanmak, yıllara yaygın inşaat faaliyetlerinde şirketi adi ortaklık olarak kurmak, maliyet bedeli artırımı ve gayrimenkul ve iştirak hisseleri satış kazancı istisnalarından hangisi vergi borcunun daha düşük olmasını sağlayacaksa onu tercih ederek vergi borcunu daha düşük göstermek suretiyle de vergiden kaçınabilir (Şişman, 2003'ten aktaran: Yılmaz Önder 2017: 16).

1.3. Türk Vergi Sisteminde Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi

1.3.1. Gelir Vergisi

1.3.1.1. Gelir Kavramı

Gelir kavramı hem Gelir Vergisi'nin hem de Kurumlar Vergisi'nin konusunu teşkil etmektedir. Gelir tespit edilirken kaynak teorisi ve net artış teorisi olmak üzere iki farklı yöntem belirlenmiştir. Kaynak teorisine göre gelir hesaplanırken; üretim faktörü olan emek, sermaye, doğal kaynak ve girişimci kavramları dikkate alınır. Kaynak teorisinde bu üretim faktörlerinin sürekliliği esastır. Sadece bir defaya mahsus olarak elde edilen menfaat ve kazançlar, kaynak teorine göre gelir kavramının içine girmez (Pehlivan, 2013: 152). Gerçek ve tüzel kişilerin, ellerindeki kaynakları üretim sürecine sokmaları sonucu sağladıkları kazançta gelir denir. Bu yüzden kaynak teorisine göre; milli piyangodan elde edilen kazanç ya da miras gibi iratlar, üretim faktörlerinin üretim sürecine sokulmasıyla elde edilmediği için gelir kavramına dahil edilmez (Şenyüz vd., 2013: 3).

Net artış teorisine göre gelir daha geniş tanımlanmıştır. Kişinin servetinde meydana gelen her türlü artış, bu teoriye göre gelir kabul edilir. Gelir kaynağının sürekli olup olmamasına bakılmaz, elde edilen her türlü kazanç gelir sayılır. Kişinin bir dönemde yaptığı tüketim ile aynı dönem içinde servetinde meydana gelen artış ve azalışlar arasındaki fark gelir sayılır. Ayrıca bu teoriye göre öz tüketim de gelir sayılır (Arslan, 2001: 8). Gelir; bir kişinin belli bir zaman dilimindeki tüketimi ile aynı zaman diliminde sahip olduğu varlıklarındaki artışın toplamında oluşur. Bu yüzden net artış teorisinde; kaynak teorisine göre gelir sayılmayan kazançlar da gelir kavramına dahil edilir (Şenyüz vd., 2013: 5).

1.3.1.2. Gelir Vergisi Kanunu'na Göre Gelir Kavramı

Gerçek kişilerin gelirleri Gelir vergisine tâbidir. Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır (Gelir Vergisi Kanunu [GVK], 1960: madde 1).

Gelir aşağıda 7 kalemde belirtilen belirtilen kazanç ve irattan oluşur (GVK, 1960: madde 2);

1. Ticari Kazanç
2. Zirai Kazanç
3. Ücretler
4. Serbest Meslek Kazançları
5. Gayrimenkul Sermaye İradı
6. Menkul Sermaye İradı
7. Diğer Kazanç ve İratlar

Yine GVK (1960: madde 2)' nin devamında, kanunda bunun aksini belirten bir hüküm olmadığı sürece geliri tespit ederken, belirtilen kazanç ve iratlar gerçek ve safi tutarları ile dikkate alınacağı belirtilmektedir.

Mükellefin elde ettiği gelir, gelirin kaynağına göre farklı isimlerle adlandırılır. Üretim faktörlerinin üretim sürecine katılması sonucunda elde edilen gelir kaynağına göre; kazanç, ücret, irat olarak adlandırılır (Şenyüz vd., 2013: 4).

1.3.1.3. Gelirin Özellikleri

Gelir Vergisi Kanunu gelir ve kazancın gelir vergisine tabi olabilmesini gelirin elde edilmiş olması şartına bağlamıştır. Ancak bu elde edilme kavramı gelirin her unsuru için farklı bir anlam ifade etmektedir. Ticari kazanç ve zirai kazançta gelirin elde edilmesi tahakkuk esasına; ücretler, serbest meslek kazançları ve gayrimenkul sermaye iratlarında ise tahsil esasına bağlanmıştır (Arslan, 2001: 11). Gelir Vergisi Kanununda da belirtildiği gibi vergilendirilebilecek gelir kavramı, bir takvim yılı içinde elde edilen gelirdir. Vergilendirme dönemi 1 Ocak - 31 Aralık tarihleri arasındaki 12 aylık dönemdir (Bayraklı, 2000: 1).

Ekonomik hayatta uygulamada takvim yılı olarak 1 Ocak-31 Aralık olarak belirtilmiş bir yıllık süreden sapma olabilmektedir. Mükellefin faaliyette bulunduğu sektörün işi gereği Hazine ve Maliye Bakanlığı'ndan önceden izin almak şartıyla, başka bir vergilendirme dönemi belirlenmesini isteyebilir. Ayrıca ülkeyi terk, ölüm gibi durumlarda da 1 Ocak- 31 Aralık olarak belirlenen vergilendirme döneminden farklı olur. Örneğin, ülkeyi terk eden mükellefin vergilendirme dönemi, takvim yılı başından ülkeyi terk zamanına kadar ki dönemdir (Pehlivan, 2013: 155).

Gelir Vergisi'nde asıl olan elde edilen gelirin muhasebe kurallarına uygun olarak gerçek usulde belirlenmesidir. Ancak bazı durumlar vardır ki gerçek usulde tespiti imkan bulunmamaktadır. Bu yüzden kanunlarda bu özel durumlar için bazı istisnalar belirtilmiştir. Örneğin gayrimenkul sermaye iradı gelirinin tespitinde bazı mükelleflerde ve diğer ücretler kapsamındaki gelirin tespitinde kanun, bazı mükelleflerin gelirinin götürü usulde tespitine izin vermektedir (Arslan, 2001: 11). Gelirin safi olmasından kasıt ise; gelirin elde edilmesi için yapılan harcamaların, kanuna göre gider kabul edilenlerin elde edilen toplam kazançtan çıkarılması sonucunda kalan tutarın vergiye tabi matrah olarak dikkate alınmasıdır (Bayraklı, 2000: 1).

Gelir Vergisi gerçek kişileri vergilendirir. Tüzel kişiler Gelir Vergisi'nin kapsamına girmez. Tüzel kişi olan kollektif şirketler, anonim şirketler ve limited şirketler Gelir Vergisi yükümlüsü değildir. Ancak kollektif şirketin kendisinin Kurumlar Vergisi mükellefiyeti de yoktur. Kollektif şirkette her ortak kendi şahsi geliri üzerinden Gelir Vergisi mükellefidir. Anonim şirket ve limited şirketlerde ise, şirket tüzel kişiliğinin şirket ortaklarından ayrı olarak kurumlar vergisi mükellefiyeti vardır (Pehlivan, 2013: 154). Gelir Vergisi yükümlüsü olmak için ehliyet sahibi olmak şartı bulunmamaktadır. Hak ehliyeti, vergi mükellefiyeti için yeterli olmakla birlikte, hak ehliyetine sahip olmama durumunda bile söz konusu faaliyet ile vergiyi doğuran işlem gerçekleşiyorsa, kişi vergi mükellefi olmaktadır (Şenyüz vd., 2013: 5).

1.3.1.4. Gelir Vergisinde Yükümlülük

1.3.1.4.1. Tam Yükümlülük

Tam yükümlülük, Gelir Vergisi yükümlülerinin hem Türkiye içinde hem de Türkiye dışında elde ettiği gelir ve kazançların tamamının vergiye tabi matrah olarak Türkiye'de vergilenmesidir (Pehlivan, 2013: 157). Gelir Vergisi Kanunu; 3 ve 4. maddelerinde bu kavramı açıklamıştır. Tam mükellefiyet kavramı, kişinin ülke ile olan ilişkisine bağlanmış ve kişinin o ülkeye yerleşmesine ve o ülkenin vatandaşı olup olmamasına göre tanımlanmıştır (Şenyüz vd., 2013: 9).

Aşağıda yazılı gerçek kişiler Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilirler (GVK, 1960: madde 3);

1. Türkiye'de yerleşmiş olanlar;
2. Resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye'de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısı ile yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları (Bu gibilerden, buldukları memleketlerde elde ettikleri kazanç ve iratları dolayısı ile Gelir Vergisine veya benzeri bir vergiye tabi tutulmuş bulunanlar, söz konusu kazanç ve iratları üzerinden ayrıca vergilendirilmezler.)

Aynı kanunun 4. maddesinde de Türkiye’de yerleşmiş sayılanlar belirtilmiştir. GVK (1960: madde 4) ’e göre; ikametgahı Türkiye’de bulunanlar Türkiye’de yerleşmiş sayılacaktır. Ancak burada ikametgah adresi kavramı için Türk Medeni Kanunu’na atıfta bulunulmuştur. Ayrıca geçici ayrılmaların Türkiye’de oturma süresini kesmemek üzere, bir takvim yılı içerisinde Türkiye’de sürekli olarak 6 aydan daha uzun süre oturanların Türkiye’de yerleşmiş sayılacağı belirtilmiştir.

Yerleşim yeri, bir kimsenin sürekli kalmak niyetiyle oturduğu yerdir. Bir kimsenin aynı zamanda birden çok yerleşim yeri olamaz. Bu kural ticarî ve sınaî kuruluşlar hakkında uygulanmaz (Türk Medeni Kanunu [TMK], 2001: madde 19).

Burada önemli olan şey kişinin oturduğu adresin belirli olmasıdır. İkametgah adresinden geçici olan ayrılmalar bu durumu etkilemez. Ayrıca mükellefin geçici ayrılmaları, altı aylık süreyi de etkilemez. Ancak GVK’da belirtilmiş bazı durumlarda yabancılar ülkemizde altı aydan fazla kalsalar da yerleşmiş sayılmazlar (Arslan, 2001: 15).

Mükelleflerin bazı özel durumları vardır ki bu durumlarda kişi altı aydan fazla kalsa da tam mükellef olarak tanımlanamaz (Şenyüz vd., 2013: 10). Bu durum GVK (1960) 5’nci maddesinde açıklanmıştır. GVK (1960: madde 5) ’ e göre; belli ve geçici bir görev ya da iş için Türkiye’ye gelen iş, ilim, fen adamları, uzmanlar, memurlar, basın yayın muhabirleri ve benzer statüdeki kişiler ile eğitim, sağlık, dinlenmek ya da gezmek amacı ile gelenler Türkiye’de yerleşmiş sayılmaz. Aynı şekilde yine aynı kanunun aynı maddesinde belirtildiği üzere; tutukluluk, hükümlülük veya sağlık sorunları, kişinin kontrolünde olmayan nedenlerle Türkiye’de tutulanlar ya da kalanlar da Türkiye’de yerleşmiş sayılmayacaktır.

1.3.1.4.2. Dar Yükümlülük

Dar mükellefiyet, mükellefin sadece yurtiçinde elde ettiği gelirler üzerinden vergilenmesidir. Türkiye’ye yerleşmiş sayılmayan gerçek kişiler, yalnızca Türkiye sınırları içinde elde ettikleri kazançları üzerinden vergiye tabi tutulurlar (Arslan, 2001: 15). Türkiye’den kazanç sağlayacak Türkiye’de yerleşik olmayan bir gerçek kişi, kanuna göre dar mükellefiyet olarak tanımlanmaktadır. Dar mükellefiyete tabi olan bu mükellefler, yalnızca Türkiye’den elde ettikleri gelirleri için gelir vergisine tabi sayılırlar. Dar mükellefiyetle sorumlu olan bu kişiler, Türkiye dışında sahip oldukları kazançlar için, Türkiye’de gelir vergisi ile sorumlusu tutulmazlar (Şenyüz vd, 2013: 10).

GVK (1960), 7. maddede dar mükellefiyete tabi kişilerin kazançlarının Türkiye’de elde edilmiş sayılma şartları açıklanmıştır.

Ticari kazançlarda: Kazanç sahibinin Türkiye'de işyerinin olması veya daimi temsilci bulundurması ve kazancın bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla sağlanması (Bu şartları haiz olsalar dahi iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlardan, ihraç edilmek üzere Türkiye'de satın aldıkları veya imal ettikleri malları Türkiye'de satmaksızın yabancı memleketlere gönderenlerin bu işlerden doğan kazançları Türkiye'de elde edilmiş sayılmaz) Türkiye'de satmaktan maksat, alıcı veya satıcının veya her ikisinin Türkiye'de olması veya satış aktinin Türkiye'de yapılmış olmasıdır. İş merkezinden maksat ise, iş bakımından muamelelerin bilfiil toplandığı ve idare edildiği merkezdir (GVK, 1960: madde 7/1).

GVK (1960), 7'nci maddesinin 2. bendinde zirai kazancın Türkiye'de elde edilmiş sayılması; zirai faaliyetin Türkiye'de icra edilmesi şartına bağlanmıştır.

GVK (1960), 7'nci maddenin 3. bendinde ücretlerin Türkiye'de elde edilmiş sayılması için; ya hizmet Türkiye'de elde edilmiş ya da ediliyor olması ya da Türkiye'de değerlendirilmesi gerektiği belirtilmiştir. Ayrıca devamında Türkiye'de kain müesseselerin idare meclisi başkan ve üyelerin, denetçilerine, tasfiye memurlarının huzur hakkı, aidat, ikramiye ve benzer gelirlerinin Türkiye'de değerlendirilmesi şartını da eklemiştir.

GVK (1960: madde 7/4) 'e göre göre serbest meslek kazançlarının Türkiye'de elde edilmiş sayılması için Serbest meslek faaliyetlerinin Türkiye'de yapılması yada Türkiye'de değerlendirilmesi gerektiği belirtilmiştir.

GVK (1960), 7'nci maddesinin 5. ve 6. betlerinde; gayrimenkul sermaye iratlarında gayrimenkulün Türkiye'de bulunması ve bu mahiyetteki mal ve hakların Türkiye'de kullanılması veya Türkiye'de değerlendirilmesi; menkul sermaye iratlarında ise sermayenin Türkiye'de yatırılmış olması gerektiği ifade edilmiştir.

Diğer kazanç ve iratlarının Türkiye'de elde edilmiş sayılması durumuna ise yine GVK'nın 7'nci maddesinin 7. bendinde yer verilmiştir. Buna göre; kazanç veya iratları doğuran faaliyetin Türkiye'de icra edilmesi veya Türkiye'de değerlendirilmesi gerektiği yazmaktadır.

1.3.1.5. Gelir Vergisinde Matrahın Tespiti

1.3.1.5.1. Ticari Kazançlar

Ticari kazanç; emek, sermaye, doğal kaynak ve girişimci unsurlarının bir araya gelmesi sonucu elde edilen değerdir. Bir kazancı ticari kazanç olarak tanımlayabilmemiz için bu faaliyetin bazı özellikleri taşıması gerekir. Emek ve sermayenin bir araya getirilmesiyle elde edilen bu gelir

devamlılık unsurunu taşımaktadır. Ticari faaliyet bir organizasyon dahilinde yapılmış olmalıdır ve ticari faaliyet yapan bu işletme, ticari ve sınai mahiyet arz etmelidir (Şenyüz vd., 2013: 11).

Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır. Bu kanunun uygulanmasında, aşağıda yazılı kazançlar ticari kazanç sayılır (GVK, 1960: madde 37);

1. Maden, taş ve kireç ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri ile tuğla ve kiremit harmanlarının işletilmesinden,
2. Coberlik işlerinden,
3. Özel okul ve hastanelerle benzeri yerlerin işletilmesinden,
4. Gayrimenkullerin alım, satım ve inşa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden,
5. Kendi nam ve hesaplarına menkul kıymet alım-satımı ile devamlı olarak uğraşanların bu faaliyetlerinden,
6. Satın alınan veya trampa suretiyle iktisap olunan arazinin iktisap tarihinden itibaren 5 yıl içinde parsellenerek bu müddet içinde veya daha sonraki yıllarda kısmen veya tamamen satılmasından elde edilen kazançlar.
7. Dış protezciliğinden elde edilen kazançlar.

Bir faaliyetin ticari faaliyet sayılması için taşınması gereken bazı özellikler vardır. Yapılan faaliyetin kişinin sermayesine ve emeğine dayanıyor olması gerekir. Süreklilik arz etmeli ve bir organizasyon dahilinde yapıyor olması gerekir (Gelir İdaresi Başkanlığı [GİB], 2016: 2). Sınai faaliyet ise; imalat ve üretim yaparak değer yaratma durumudur. Vergi Hukukuna göre sınai faaliyet yeni bir ürün ortaya koymaktır. Bunun yanında imalat kavramına dahil olmayan otel faaliyeti, sigorta faaliyeti gibi hizmet üretimi faaliyetleri de sınai faaliyet sayılmaktadır (Şenyüz vd., 2013: 12).

1.3.1.5.1.1. Şirketlerin Ticari Kazanç Karşısındaki Durumu

Adi şirketlerin tüzel kişilikleri yoktur. Tüzel kişiliği olmadığı için de adi şirketin kendisinin vergi yükümlülüğü yoktur. Ancak adi şirkette şirket ortaklarından her biri kendi kişisel geliri üzerinden Gelir Vergisi mükellefidir (Pehlivan, 2013: 163). Adi şirketlerin ticari faaliyetleri sonucu elde ettiği gelirin ve kazancın, bütün ortaklar tarafından kendilerine düşen kısmı ayrı ayrı ticari kazanç sayılır ve bütün ortaklar kendilerine düşen kısmı beyanname ile bildirmek zorundadır (Atabey, 2015: 23).

Kollektif şirket tüzel kişiliği olan şirketler arasında sayılmıştır. Ancak kollektif şirket tüzel kişiliğe sahip olsa da vergi yükümlülüğü açısından bu tüzel kişiliğin bir etkisi yoktur (Atabey, 2015: 24). Kollektif şirketlerde şirket tüzel kişiliğinin Gelir Vergisi mükellefiyeti yoktur. Ortakların kardan aldıkları pay ortakların kişisel ticari kazancı olarak kabul edilir. Ortaklar kendilerine düşen pay üzerinden ayrı ayrı Gelir Vergisi mükellefidir (GİB, 2016: 2).

Adi komandit şirketler tüzel kişiliğe sahiptir. Ancak şirket tüzel kişiliğinin gelir vergisi ve kurumlar vergisi mükellefiyeti yoktur. Komandite ortağın şirket kazancından elde ettiği pay ticari kazanç olarak kabul edilir. Komanditer ortağın geliri ise menkul sermaye iradı sayılır ve komanditer ortak bu gelirden dolayı gelir vergisi mükellefidir (Pehlivan, 2013: 164). Adi komandit şirketin vergiye tabi matrahı bilanço esasına göre defter tutularak tespit edilir. Adi komandit şirketlerin yaptıkları faaliyet zirai faaliyet bile olsa, elde ettikleri gelir zirai kazanç değil ticari kazanç olarak kabul edilir ve Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazançla ilişkin hükümleri uygulanır (Atabey, 2015: 24).

Anonim şirket, limited şirket ve paylı komandit şirketler kurumlar vergisi mükellefidir. Ancak paylı komandit şirketteki sınırsız sorumlu ortak, kendisine düşen gelir şahsi ticari kazanç olarak kabul edildiği için Gelir Vergisi mükellefidir. Komanditer ortak ise kurumlar vergisi mükellefidir (Pehlivan, 2013: 164). İş ortaklıklarında ise ortaklığın hangi mükellefiyete tabi olacağı seçimi ortaklara bırakılmıştır (GİB, 2016: 3).

1.3.1.5.1.2. Ticari Kazancın Gerçek Usulde Tespiti

Gerçek usule tabi olan mükellef, elde ettiği kazancı kanunlarda açıklanmış kurallara göre defter tutarak tespit eder. Ancak gerçek usulde defter tutan mükellefler, birinci ve ikinci sınıfa tabi olmalarına göre farklı usullerde defter tutar. Birinci sınıf tüccar bilanço esasını dikkate alarak defter tutarken, ikinci sınıf tüccarlar işletme hesabı esasına göre defter tutmak zorundadırlar (Şenyüz vd., 2013: 13).

Ticari faaliyetleri basit usule tabi olma sınırını aşan ticaret erbabı iki sınıfa ayrılır. Birinci sınıf tüccar bilanço esasına göre, ikinci sınıf tüccar ise işletme hesabı esasına göre defter tutar (Akarca ve Şafak, 2017, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/ticari-kazanc-tespit-usulleri/346290>). Ticari kazancın bilanço esasına göre tespitinde, Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 40 ve 41 inci maddeleri hükümlerine uyulur. 40. maddede gelirden indirilebilecek giderler, 41. madde de ise indirim olarak kabul edilmeyen giderler belirtilmiştir (Pehlivan, 2013: 165).

Vergiye tabi ticari kazancını bilanço esasına göre defter tutarak tespit eden mükellefler birinci sınıf tüccar olarak tanımlanmıştır (Pehlivan, 2013: 166). Bilanço esasına defter tutan birinci sınıf tacir vergiye tabi ticari gelirini tespit ederken iki yöntem kullanır. Ticari kazancı bulmak için; dönem başı özsermaye ile dönem sonu özsermaye arasındaki farkı tespit eder ya da muhasebe kayıtlarını dikkate alarak belirler. Bilanço iki şekilde tespit edilir. Biri ticari bilançodur. Ticari bilanço ticaret kanunlarına göre düzenlenir ve şirketin ekonomik gücünü gösterir. Mali bilanço ise, vergi kanunlarına göre düzenlenir ve vergi matrahının tespitini sağlar (Arslan, 2001: 20). Mali kar ve ticari kar kavramları farklı şekillerde hesaplandıkları için birbirinden farklı iki kavramdır. Bu

farklılık özellikle indirim kalemlerinde kendini göstermektedir. Ticari kar hesaplamalarında indirim olarak kabul edilen bazı giderler vergi kanunları açısından gider olarak kabul edilmemektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 177. maddesine göre; bir tüccarın birinci sınıf mı yoksa ikinci sınıf mı olduğuna karar verirken işletmenin ticaret şirketi mi şahıs şirketi mi olduğu, yıllık alış-satışları ve iş hacmi ile mükellefin tercihi baz alınır. Ancak yıllık alışveriş için sadece yıl içindeki alış satış esas alınır. Önceki dönemlerden devir olunmuş ya da gelecek yıllara devir olunan mal bedelleri bu yıllık alım satıma dahil edilmez (Şenyüz vd., 2013: 14).

GVK (1960), madde 38 bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin ticari kazancının ne şekilde tespit edileceğini açıklamıştır. Bahsi geçen kanun maddesine göre ticari kazanç; hesap dönemi başındaki özsermaye ile hesap dönemi sonundaki özsermaye arasındaki olumlu farktır. Bu dönem süresince işletmeye eklenen değerler bu farktan düşülür. İşletmeden çıkarılan değerlerin ise bu farka eklenmesi gerekir. Ayrıca aynı kanun maddesinin devamında GVK'nın 40. ve 41. maddelerine atıf yapılarak, ticari kazanç tespitinde bu madde hükümlerine uyulması belirtilmiştir.

Bilanço esasında aşağıdaki defterler tutulur (VUK, 1961: madde 182);

1. Yevmiye defteri,
2. Defterikebir,
3. Envanter defteri (Mevcutat ve muazene defteri).

Birinci sınıf tacirler bilanço esasına göre defter tutarken ikinci sınıf tacirler defter kayıtlarını işletme hesabı esasına göre tutarlar. İşletme hesabı esasına göre bir dönem içindeki gelirler ile giderler arasındaki fark pozitif ise işletme kar etmiştir (GİB, 2016: 5).

1.3.1.5.1.2.1.Ticari Kazancın Gerçek Usulde Tespitinde İndirilecek Giderler

Gerçek usulde gelir tespitinde, safi gelire ulaşmak için indirilmesi gereken giderler en kapsamlı haliyle Gelir Vergisi Kanunu'nda sayılmıştır. Bu kanunun 40. maddesinde indirilmesi kanunen uygun olan giderler sayılmıştır. Bir giderin indirilebilmesi için kanunda sayılmış olması ve kanundaki sınırlar dahilinde olması gerekir. Bu sebeple esas olan fiilen yapılmış olan her giderin indirilmesi değil, kanunlarda belirtilen giderlerin indirilmesidir (Şenyüz vd., 2013: 23).

GVK'nın 40. maddesinde indirilebilecek safi kazancın tespiti için indirilebilecek giderler genel olarak şöyle sıralanmıştır (GVK, 1960: madde 40);

1. Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi amacıyla yapılan genel giderler,
2. Çalışanların iş yerinde veya iş yerinin müstemilatında iâşe ve ibate giderleri, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri ve emekli aidatı,

3. İşle alakalı olmak şartıyla, mukavelename veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar,
4. İşle alakalı olan ve yapılan işin önemine ve kapsamına uygun olan seyahat ve ikamet giderleri,
5. Kiralama yoluyla edinilen veya işletmeye kayıtlı olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri,
6. İşletme ile alakalı olmak şartıyla; bina, arazi, gider, istihlak, damga, belediye vergileri, harçlar ve kaydiyeler gibi aynı vergi, resim ve harçlar,
7. Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlar,
8. İşverenlerce, Sendikalar Kanunu hükümlerine göre sendikalara ödenen aidatlar,
9. İşverenler tarafından ücretliler adına bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları
10. Fakirlere yardım etmek için gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenen kurallara uygun olarak bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedeli,
11. Türkiye İş Kurumu tarafından düzenlenen işbaşı eğitim programlarından faydalananlara, programı yürüten işverenlerce fiilen ödenen tutarlar.

1.3.1.5.1.2.2. Ticari Kazancın Tespitinde İndirilemeyecek Giderler

Safi gelirin tespitinde kanunen indirimi kabul edilmeyen giderlere GVK 41. maddede yer vermiştir. 41. maddede belirtilen bu giderlerin ilk beş maddesinde işletmeye ait olan mallar ve haklar ile işletme sahibinin şahsına ait olanları ayırt etmeye yönelik düzenlemeler yer almaktadır. Böylece işletme sahibinin kişisel ihtiyaçları için işletmeden çekeceği paraların indirimine konu edilmesinin engellenmesi amaçlanmıştır. Diğer dört maddede ise Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11. maddesine benzer düzenlemelere yer verilmiştir (Yüksel, 2012: 128).

Gelir Vergisi Kanunu her giderin indirilmesine izin vermemektedir. Gelir Vergisi Kanunu madde 41'de kanunun indirilmesine izin vermediği giderler sayılmıştır. Bu maddede; şahıs şirketi sahipleri, adi şirket ortakları, kollektif şirket ortakları, adi komandit şirketler ile paylı komandit şirketteki sınırsız sorumlu ortakları, işletme veya teşebbüs sahibi tabirleri ile ifade edilmiştir (Şenyüz vd., 2013: 30).

GVK (1960), 41'nci maddesinde indirilemeyecek giderler sayılmıştır. Bu maddeye göre; teşebbüs sahibinin kendisinin, eşinin ve çocuklarının işletmeden çektikleri paralar ve aynen aldıkları sair değerler; işletme sahibinin kendisine, eşine ve küçük çocuklarına ödenen maaş, ücret, ikramiye, komisyon, tazminatlar; işletmenin sahibinin işletmeye koyduğu sermaye için yürütülen faizler; işletme sahibinin, eşinin ve küçük çocuklarının işlemedeki cari hesap ve diğer alacakları üzerinden yürütülen faizler; 1'nci ve 4'ncü bent hariç olmak üzere işletme sahibinin ilişkili kişilerden emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak mal ve hizmet alım satımı durumunda aradaki

fark; her çeşit para cezaları ve vergi cezaları ile teşebbüs sahibinin suçlarından kaynaklanan tazminatlar; alkol ve alkollü içecekler ile tütün ve tütün ürünlerinin reklam giderlerinin %50'si (0) sıfır (Cumhurbaşkanının bu oranı %100'e çıkarıp sıfıra kadar indirme yetkisi vardır); kiralanmış olan veya işletmeye kayıtlı olan motorlu deniz araçları ile hava araçlarının ana faaliyet konusu ile ilişkili olmayanların giderleri ve amortismanları; işletmede yabancı kaynakların özsermayeyi aşması durumunda, yatırımın maliyetine eklenenleri dahil etmemek üzere bu yabancı kaynaklara işlenen faiz, komisyon gibi gider ve maliyetlerin en fazla yüzde 10'u olmak üzere Cumhurbaşkanınca kararlaştırılan kısmı; basın kanalıyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınından kaynaklanan maddi ve manevi zararlardan ötürü ödenen tazminatlar.

1.3.1.5.1.3. Ticari Kazancın Tespitinde Basit Usul

Basit usule tabi olmanın mükellefe sağladığı bazı faydalar vardır. Basit usulde defter tutma zorunluluğu bulunmamaktadır, vergi tevkifatı yapılmaz, geçici vergi ödenmez, engellilik indiriminden yararlanabilir, teslim ve hizmetler katma değer vergisinden istisnadır (GİB, 2018: 1). Basit usule tabi olan mükelleflerin imkanları gerçek usul için uygun değildir. Bunlar genellikle küçük işletmeler olup faaliyetlerinde emek faktörü esastır. Bu mükelleflerin, gerçek usule tabi olan mükelleflerin sorumluluklarını yerine getirmeleri kendilerini zor duruma sokar (Şenyüz vd., 2013: 37).

GVK (1960), madde 47'de basit usule tabi olmanın genel şartları açıklanmıştır. Bu maddeye göre; basit usule tabi olmak için mükellefin kendi işinde bilfiil çalışıyor olması gerekir. Ancak mükellefin kendi yanında yardımcı işçi ve çırak çalıştırması, seyahat, sağlık problemleri, yaşlılık, askerlik, tutukluluk, hükümlülük gibi zorunlu ayrılmaların, işin başında bilfiil çalışıyor olma şartını bozmayacağı da belirtilmiştir. Ayrıca mükellefin ölmesi durumunda, eşi veya küçük çocukları, onun namına işe devam ederse, fiilen işin başında bulunup bulunmamasına bakılmaz. Yine aynı maddede basit usule tabi olabilmek için; işyeri mülkiyeti mükellefin kendisine aitse emsal kira bedeli, eğer kira ise de yıllık kira bedelinin totalde büyükşehir belediye sınırları için 9.000,00 TL, diğer yerlerde ise 6.000,00 TL aşmaması gerekir. Ayrıca maddenin devamında basit usule tabi olabilmek için ticari, zirai ve mesleki faaliyetler dolayısıyla gerçek usulde Gelir Vergisi'ne tabi olmamak gerektiği de belirtilmiştir.

Basit usulde vergilendirilen bu mükellefler, hasılat ve mal alış faturalarını gerektiğinde idareye sunmak için saklamak zorundadır. Bu noktada basit usul ile gerçek usulün farkı; gerçek usulde vergilendirilen mükellef defter ve belge tutmak kanunen zorunlu iken, basit usulde vergilendirilen mükellef yalnızca belgeleri saklama mecburiyeti ile sorumludur (Şenyüz vd., 2013: 38).

Basit usule tabi olabilmesi için mükellefin kanundaki genel şartları ve işin hacmine, kapsamına göre kanunda belirtilmiş özel şartları birlikte taşımaları gerekir. Genel şartları sağlarken aynı zamanda özel şartların sınırlarını aşmamaları gerekir (Şenyüz vd., 2013: 39). Basit usule tabi olan mükelleflerden bu usulden yararlanmak istemeyenler bunu yazı ile bildirerek gerçek usulden yararlanabilirler (Akarca ve Şafak, 2017, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/ticari-kazanc-tespit-usulleri/346290>).

1.3.1.5.1.4. Ticari Kazancın Tespitinde Muaflık

1.3.1.5.1.4.1. Esnaf Muaflığı

Esnaf muaflığı kavramı, Gelir Vergisi Kanunu'nda tanımlanmış en önemli muafiyetliklerinden biridir. Farklı kanunlarda da tanımlanmış olmakla beraber bizim için Gelir Vergisi Kanununu'ndaki tanım önemlidir. Ancak bu kanundaki şartları sağlayan kişi muafiyet imkanından yararlanabilir. Esnaf muafiyetinden yararlanan mükellefler Gelir Vergisi Kanunu kapsamında 94.madde uyarınca kesinti yapılarak nihai vergilendirmeye tabidir (Şenyüz vd., 2013: 43).

Zor şartlarda çalışan ve elde ettiği az miktardaki geliri de vergilendiği takdirde, giderleri gelirinden daha fazla olacak olan küçük esnaf kanunlarla korunmuş ve muafiyet kapsamına alınmıştır. Ancak bir mükellefin esnaf muaflığından yararlanabilmesi için taşınması gereken bazı şartlar vardır (Arslan, 2001: 46-47). Bu genel şartlar ve özel şartlar GVK (1960), madde 9'da belirtilmiştir. Buna göre; mükellefin esnaf muaflığından yararlanabilmesi için ticari, zirai ve mesleki kazancı üzerinden elde ettiği gelirden, gerçek usule göre vergilendirilmemesi gerekir. Ayrıca aynı maddede sayılan faaliyetleri gelir ve kurumlar vergisi mükellefine bağlılık arz etmeden yapıyor olması gerekir.

Ayrıca belirtilen bu genel şartların yanında GVK (1960), madde 9'da özel şartlar da belirtilmiştir. Bu muafiyet imkanlarından yararlanabilecek esnaflar faaliyet çeşidine göre kanunda belirtilmiştir. Buna göre muafiyetten yararlanacak esnaflar; motorlu taşıt kullanmayan gezici perakende ticaret erbabı, işyeri açmadan faaliyet gösteren gezici küçük sanat erbabı, faaliyetini köyde icra eden küçük sanatkar, faaliyetlerinde motorlu taşıt kullanmayan nakliye işi yapan esnaf, kapı kapı dolaşarak hurda toplayan, el sanatı faaliyeti icra eden sanatkar, kaybolmaya yüz tutan ve geleneksel, kültürel, sanatsal değeri olan meslek türleri ile Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca vergiden muafiyet imkanı tanınanlardır (Şenyüz vd., 2013: 43-44).

1.3.1.5.1.5. Ticari Kazancın Tespitinde İstisna

Gelir Vergisi Kanunu mükerrer 18. maddede, PTT acentalığı faaliyetleri ile edilen kazancı, 94. maddeye göre yapılacak vergi kesintisi bu istisna kapsamının dışında bırakılmak şartıyla Gelir Vergisinden istisna etmiştir (GVK, 1960: madde 18). Dar mükellefiyete tabi olan kişiler izin almak suretiyle katıldıkları sergi ve panayrlardaki faaliyetleri sonucu elde ettikleri kazanç üzerinden, Türkiye’de başka temsilcilikleri yoksa vergiden istisna tutulmuştur (GİB, 2016: 11).

GVK’nın 7. maddesine göre; Türkiye’de iş merkezi olmayan dar mükellef Türkiye’den satın aldığı ve ürettiği malları yurtdışına ihraç etmesi şartıyla, bu kazançları Gelir Vergisinden istisnadır. Bu istisnanın amacı ihracatı teşvik ederek üretimi arttırmak ve ekonomiyi canlandırmaktır (Pehlivan, 2013: 190). Mükelleflerin teknoloji geliştirme bölgeleri olarak tanımlanmış bölgelerde yaptıkları yazılım ve Araştırma-Geliştirme (Ar-Ge) faaliyetleri 31.12.2023 tarihine kadar hem Gelir Vergisinden hem de Kurumlar Vergisinden istisna edilmiştir (GİB, 2016: 12).

Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin ve yatların işletilmesi ya da başkasına devredilmesi suretiyle sağlanan kazançlar, gelir vergisi ve kurumlar vergisinden istisna edilmiştir (GİB, 2016: 12). Okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okullarının işletilmesi dolayısıyla elde edilen kazançların bu istisnaya dahil olabilmesi için, ilgili bakanlığın görüşünün alınması şartıyla, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmiş sınırlar dahilinde faaliyete başlanılan dönemden itibaren beş vergilendirme dönemi süresince vergiden istisna tutulmuştur (Erdağ, 2018: 7).

Türkiye’de gerçekleştirilen Ar-ge ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan buluşların; kiralanması, devri veya satışı sonucu elde edilen gelirin, Türkiye içinde seri üretim ile pazarlanmaları sonucu elde edilen gelirin, bu buluşların Türkiye’de üretim sürecine dahil edilmesi sonucu elde edilen ürünlerin satışı ile kazanılan gelirin; patentli veya faydalı model belgeli buluşa atfedilen kısmının % 50’si gerekli şartların yerine getirilmesi halinde 01.01.2015 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere Gelir Vergisi’nden istisna edilmiştir (GİB, 2016: 13).

Gelir Vergisi Kanunu 1960, mükerrer 20. maddesinde genç girişimci istisnasına yer verilmiştir. Bu maddeye göre; bu kanunda sayılan şartları taşımaması halinde; ticari, zirai ve mesleki faaliyeti sebebi ile adlarına ilk kez mükellefiyet tesis edilen ve bu mükellefiyetin başlangıcı itibari ile 29 yaşını doldurmamış tam mükellefiyete tabi gerçek kişilerin faaliyete başladığı takvim yılından itibaren 3 vergilendirme dönemi boyunca elde ettikleri gelirlerin 75.000,-TL’si gelir vergisinden istisnadır. Aynı kanun maddesinde bu istisnadan yararlanmak için; mükellef işe başlamayı kanuni süresinde bildirmiş olmalı, mükellef bilfiil kendi işinde çalışıyor ya da kendisi sevk ve idare ediyor olmalı, şayet şirket adi ortaklık ya da şahıs şirketi olarak kurulmuş ise bütün ortaklar işe başlama tarihi itibariyle bu şartları taşımaları, mükellefin ölmesi sebebiyle işin

mükellefin eşi ya da çocukları tarafından devralınması durumu hariç olmak üzere faaliyet durdurulan ya da faaliyetine devam eden işletmenin veya mesleki faaliyetin mükellefin eşi ya da üçüncü dereceye kadar kan ve kayın hısımlarından devralınmamış olmalıdır. Ayrıca halihazırda mevcut bir mesleki faaliyete veya işletmeye ortak olunmamış olmalıdır. Bu şartlardan taşınması halinde mükellef bu istisnadan yararlanabilecektir.

Tablo 1: Ticari Kazancın Tespitinde Muafiyet ve İstisnalar

MUAFİYET	İSTİSNA
Esnaf Muafılığı (GVK, 1960: madde 9).	<ul style="list-style-type: none"> • PTT acentalarında kazanç istisnası (GVK, 1960: mükerrer madde 18). • İhracat İstisnası (GVK, 1960: madde 7) • Sergi ve Panayır İstisnası (GVK, 1960: madde 30). • Serbest Bölgelerde Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna. • Kreş ve Gündüz Bakımevleri ile Eğitim ve Öğretim İşletmelerinde Kazanç İstisnası (GVK,1960: madde20) • Sınai Mülkiyet Haklarından Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna • Genç Girişimcilerde Kazanç İstisnası (GVK, 1960: mükerrer madde 20) • Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna • Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin İşletilmesinden ve Devrinden Elde Edilecek Kazançlara İlişkin İstisna

Kaynak: GİB, 2016: 11-13, <https://www.gib.gov.tr>

1.3.1.5.2. Zirai Kazanç

Zirai faaliyetten doğan kazanç zirai kazançtır. Zirai faaliyeti arazide, deniz, göl ve nehirlerde, ekim, dikim, bakım, üretme, yetiştirme ve ıslah yollarıyla veyahut doğrudan doğruya tabiattan istifade etmek suretiyle nebat, orman, hayvan, balık ve bunların mahsullerinin istihsalini, avlanmasını, avcılarını ve yetiştiricileri tarafından muhafazasını, taşınmasını, satılmasını veya bu mahsullerden sair bir şekilde faydalanılmasını ifade eder (GVK, 1960: madde 52).

Zirai faaliyette arıcılık ya da arazide yapılmayan mantar bitkisinin üretilmesi gibi bitki ve hayvancılık faaliyetinin direkt arazi üzerinde yapılmıyor olması bu faaliyetlerin zirai faaliyet sayılmasını engellemeyerek yine de zirai faaliyet sayılacaktır (Şenyüz vd., 2013: 49).

1.3.1.5.2.1. Zirai Kazancın Vergilendirilmesi

Zirai Kazanç gerçek usul ve stopaj olmak üzere iki şekilde vergilendirilir.

Zirai kazancın gerçek usulde tespitinde mükellef işletme hesabı esaslı ya da bilanço esaslı olmak üzere iki yöntem kullanılır. Bilanço esasını seçen mükellef, dönem başı ve dönem sonu öz sermaye arasındaki olumlu fark üzerinden matrahını belirler. Zirai kazancın işletme hesabı esasına

göre tespitinde ise mükellef bir tarafa giderlerini diğer tarafa ise gelirlerini yazar (Arslan, 2001: 62-63).

GVK (1960), madde 53'e göre; kazancı gerçek usule tabi olmayan çiftçiler vergi dairesinden yazılı olarak istemde bulunarak bir sonraki vergilendirme dönemi başından başlayarak ya da yeni işe başlayacaklar için işe başlama tarihi itibarıyla gerçek usule tabi olabilirler. Ancak aynı kanunun 54. maddesinde belirtilen işletme büyüklüğü sınırlarının altında kalan gerçek usule tabi mükellefler takip eden vergilendirme döneminden itibaren stopaja tabi olurlar.

1.3.1.5.2.2. Şirketlerin Zirai Kazanç Karşısındaki Durumu

GVK (1960), madde 52 şirketlerin zirai kazanç karşısındaki durumuna açıklamıştır. GVK madde 52; yukarıda sayılan faaliyetlerin içinde yapıldığı işletmeleri zirai işletme olarak tanımlamış, bu işletmeleri işleten gerçek kişileri (adi şirketler dahil), vergiye tabi olsun veya olmasın, çiftçi kabul etmiştir. Bu faaliyetler sonucu elde edilen maddeleri de mahsul olarak tanımlamıştır. Aynı kanun maddesine göre; kolektif şirketlerle, adi veya eshamlı komandit şirketler zirai faaliyet yapsalar bile çiftçi değildirler. Zirai faaliyetle ilgilenen kolektif şirket ortakları ve komandit şirketlerin sınırsız sorumlu ortaklarının şirket karından aldıkları paylar şahsi ticari kazanç sayılır. (GVK, 1960: madde 52).

1.3.1.5.2.3. Zirai Kazançta İstisna

Teşvik gayesiyle verilen aşağıda yazılı ikramiye ve mükafatlar Gelir Vergisinden müstesnadır (GVK, 1960: madde 29\1);

1. İlim ve fenni, güzel sanatları, tarımı, hayvan yetiştirilmesini ve memleket bakımından faydalı olan diğer işleri ve faaliyetleri teşvik maksadı ile verilen ikramiyeler ve mükafatlar.

Örnek verecek olursak, mesela en kaliteli biber yetiştiren kişiye ödül verilmesi durumunda bu kazanç vergiden istisnadır (Şenyüz vd., 2013: 55). Bu uygulama ile ülke için yararlı olan bu tarz tarımsal faaliyetler teşvik edilmiş ve vergi dışı bırakılmıştır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 20. maddesi ile ilgili ticari kazançlar kısmında belirttiğimiz genç girişimciler istisnası zirai kazanç için de geçerlidir.

1.3.1.5.3. Serbest Meslek Kazançları

Serbest meslek faaliyeti yaparak gelir elde mükellefin kazancı serbest meslek kazancıdır. Kanuna göre bir faaliyetin serbest meslek faaliyeti olarak kabul edilmesi için; faaliyetin

sermayeden çok kişinin uzmanlığına veya mesleki bilgisine dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin herhangi bir işverene bağlı olmadan kendi nam ve hesabına sürekli olarak yapmasıdır. Bir faaliyetin serbest meslek sayılabilmesi için bu şartları taşıması gerekir. Bu faaliyetleri icra ederek gelir elde eden kişiye de serbest meslek erbabı denir (Yıldız, 2003: 1).

Serbest meslek kazancı bir hesap dönemi içinde serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak tahsil edilen para ve ayınlar ve diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerden bu faaliyet dolayısıyla yapılan giderler indirildikten sonra kalan farktır. Müşteri veya müvekkilinden, serbest meslek faaliyeti ile ilgili olmak üzere para ve ayın şeklinde alınan gider karşılıkları kazançta ilave edilir (GVK, 1960: madde 67).

GVK'ya göre vergiye tabi matrahtan istisna edilmiş kazançlar için beyanname vermeye gerek yoktur. Kanunda serbest meslek faaliyeti icra eden mükellefler için de bazı istisnalar belirtilmiştir. GVK'nın 18., 29. ve 30. maddelerinde bu istisnalar belirtilmiştir. 18. maddede telif ve ihtira beratlarına dair istisna, 30. maddede sergi ve panayır istisnası, 29. maddede ise teşvik ödülü istisnası yer almaktadır. Kanunda belirtilmiş olan bu kapsama giren kazançlarda yapılan tevkifat nihai vergileme olmaktadır (Türkay, 2016: 110). Ayrıca sayılan bu istisnalara ek olarak Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 20. maddesi ile ilgili ticari kazançlar kısmında belirttiğimiz genç girişimciler istisnası serbest meslek kazançları için de geçerlidir.

1.3.1.6. Gelir Vergisinde Beyanname

Gelir Vergisinde esas olan mükellefin beyanıdır. Mükellefin ya da sorumlunun vereceği beyana göre vergi tarhiyatı yapılır. Gelir; yıllık, muhtasar ve münferit olmak üzere üç çeşit beyanname ile beyan edilir (Şenyüz vd., 2013: 113). Yıllık beyanname, muhtelif kaynaklardan bir takvim yılı içinde elde edilen kazanç ve iratların bir araya getirilip toplanmasına ve bu suretle hesaplanan gelirin vergi dairesine bildirilmesine mahsustur. Gelirin takvim yılının belli bir dönemine taallük etmesi, beyannamenin yıllık vasfını değiştirmez (GVK, 1960: madde 84/1). Gelir Vergisi yedi unsurda tanımlanmıştır. Mükellef bu yedi unsurdan elde ettiği gelirleri tek kaleme bildirir ve gerekli indirimleri de yapıp artan oranlı tarifede kendisine denk gelen oran üzerinden vergilendirir (Pehlivan, 2013: 233).

GVK, 1960, madde 92 de mükelleflerin beyanname verme zamanlarına açıklık getirilmiştir. Bu maddeye göre; Bir takvim yılına ait beyanname bir sonraki sene 1 Mart'tan 25 Mart akşamına kadar; gelirin sadece basit usule tabi ticarî kazanç olması durumunda bir sonraki yıl 1 Şubat'tan 25 Şubat akşamına kadar verilir. Ancak 1 Nisan 2019 tarihinden itibaren verilmesi gereken bazı beyannamelerin verilme süresinin uzatılması konulu 29/03/2019 tarih VUK-115/2019-5 sayılı Vergi Usul Kanunu sirküsü ile beyanname verme sürelerinde değişiklik yapılmıştır. Söz konusu sirküye göre yeni bir değişiklik yapılanaya kadar; gerçek usule tabi mükellefin beyanname verme

süresi Mart ayının sonuna kadar uzatılırken, basit usule tabi mükelleflerin beyanname verme süresi de Şubat ayı sonuna kadar uzatılmıştır.

GVK (1960), madde 92'nin devamında söz konusu beyannamenin nereye ve ne şekilde verileceğine değinilmiştir. Tam mükelleflerde vergiyi tarha yetkili vergi dairesine, dar mükelleflerde ise Türkiye'de vergi muhatabı bulunuyorsa onun Türkiye'de ikamet ettiği yerin bulunduğu yer vergi dairesine, Türkiye'de vergi muhatabı bulunmuyorsa işyerinin bulunduğu yer vergi dairesine, işyeri birden fazla ise bu işyerlerinden herhangi birisinin bulunduğu yer vergi dairesine verilir veya taahhütlü olarak posta ile gönderilir. Takvim yılı içinde memleketi terk eden mükellefler beyannamelerini memleketi terkten önceki 15 gün içinde, mükellefin ölmesi durumunda ise, ölüm tarihinden itibaren 4 ay içinde verilecektir.

Muhtasar beyanname, işverenler veya vergi tevkifatı yapan diğer kişiler tarafından kesilen vergilerin matrahları ile birlikte, toplu olarak vergi dairesine bildirilmesine mahsustur (GVK, 1960: madde 84(2)). 94.madde gereğince vergi tevkifatı yapmaya mecbur olanlar bir ay içinde yaptıkları ödemeler veya tahakkuk ettirdikleri karlar ve iratlar ile bunlardan tevkif ettikleri vergileri ertesi ayın 23. günü akşamına kadar, ödeme veya tahakkukun yapıldığı yerin bağlı olduğu vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar. Yıl sonlarında tahakkuk ettirilen mevduat faizlerinden kesilecek vergilerin bildirilmesi için bu süre bir ay uzatılır (GVK, 1960: madde 98). Yıllık beyanname verme süresinde değişiklik yapan söz konusu sirkü ile kanunda 23. Günü akşamı olarak geçen süre 1 Nisan 2019 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yeni bir belirleme yapılmaya kadar 26. Günü akşamına kadar uzatılmıştır.

Münferit beyanname GVK madde 101'de; dar mükellefiyete göre vergilendirilen mükellefin, yıllık beyanname ile bildirmek zorunda olmadığı gelirleri için verilen beyanname olduğu belirtilmiştir (GVK, 1960: madde 101).

1.3.2. Kurumlar Vergisi

1.3.2.1. Kurumlar Vergisinin Konusu ve Mükellefleri

Kurumlar Vergisi'nin konusunu kurumların elde ettiği gelirler oluşturur. Gelir Vergisi'ni oluşturan gelir unsurları kurumlar vergisi'nin de konusunu oluşturur. Kurumlar Vergisi'nin konusunu oluşturan unsurların hepsi ticari kazanç olarak vergilendirilir (Arslan, 2001: 133). Gelir Vergisi'nin konusunu gerçek kişilerin gelirleri oluştururken Kurumlar Vergisi'nin konusunu tüzel kişilerin gelirleri oluşturur.

Bir şirket; daha önce saydığımız yedi unsurdan gelir elde ederse elde ettiği bu kazanç kurum kazancı olarak ifade edilir. Kurumlar Vergisindeki gelir kavramı ile Gelir Vergisindeki gelir kavramı aynıdır (Şenyüz vd., 2013: 143).

Aşağıda sayılan kurumların kazançları, kurumlar vergisine tâbidir (Kurumlar Vergisi Kanunu [KVK], 2006: madde 1);

1. Sermaye şirketleri.
2. Kooperatifler.
3. İktisadî kamu kuruluşları.
4. Dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmeler.
5. İş Ortaklıkları

1.3.2.2. Şirketlerin Kurumlar Vergisi Karşısındaki Durumu

Anonim şirket, limited şirket ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ile benzer nitelikleri taşıyan yabancı kurumlar sermaye şirketi sayılır. Ancak sermayesi paylara bölünmüş komandit şirkette sadece sorumluluğu sınırlandırılmış ortak Kurumlar Vergisi mükellefidir. Komandite ortağın geliri ise ticari kazanç kabul edilir ve gelir vergisi mükellefi olarak vergilendirilir. Anonim ve limited şirketlerde ise elde edilen gelirin tamamı kurum kazancı kabul edilir ve kurumlar vergisine tabidir (Mutluer, 2007: 202). Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirkette, öncelikle sınırsız sorumlu ortağın kar payı belirlenir ve bu kazanç şirketin elde ettiği kazançtan çıkarılarak, kurumlar vergisinin matrahına esas teşkil edecek kurum kazancı bulunur (Arslan, 2001: 134).

İktisadi kamu kuruluşları kavramı kamu idare ve kuruluşlarına ait olup sermaye şirketi ve kooperatif dışında faaliyet gösteren işletmeleri tanımlar. Bu kamu iktisadi kuruluşlarının kurumlar vergisi mükellefi olabilmeleri için; kamu idare ve kuruluşlarına bağlı olması, ticari işletme niteliği taşıması, faaliyetlerinin süreklilik arz etmesi gerekir (Mutluer, 2007: 204). Sermaye şirketleri ve kooperatifler, sermaye şirketi sayılır ve gelirleri kurum kazancı sayılarak kurumlar vergisine tabi tutulur (Pehlivan, 2013: 259). Dernek ve vakıfların kurumlar vergisi mükellefi olabilmeleri için ticari, sınai ve zirai işletme işletmeleri gerekir. Örneğin Kızılay dernek olarak kurulmuştur ve bu yüzden kendisi kurumlar vergisi mükellefi değildir. Ancak Kızılay'ın işlettiği ticari işletmeler kurumlar vergisine tabidir. Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler, sermaye şirketi ve kooperatif olarak kurulmuş ve bu şekilde faaliyet gösteriyorlarsa bizzat kendileri kurumlar vergisi mükellefi sayılır (Bilici, 2015: 103).

Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre; tüketim, üretim, kredi, satış ve yapı gibi tüm kooperatifler kurumlar vergisine tabidir. Aynı türdeki yabancı kooperatifler de kurumlar vergisi mükellefidir. Ancak okul kooperatifleri kurumlar vergisi mükellefi değildir (Mutluer, 2007: 203). İş

ortaklıkları adi şirket hükmündedir ve tüzel kişilikleri yoktur (Pehlivan, 2013: 260). İş ortaklıkları istedikleri takdirde kurumsal vergisi mükellefiyetini seçebilirler. Tüzel kişiliklerini olmaması kurumlar vergisi mükellefiyetlerini etkilemez (Mutluer, 2007: 206).

1.3.2.3. Kurumlar Vergisinde Mükellefiyet

Tam mükellefiyet: Kanununun 1'inci maddesinde sayılı kurumlardan kanunî veya iş merkezi Türkiye'de bulunanlar, gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirilirler (KVK, 2006: madde 3/1). Şirketin kanuni merkezi, şirketin ana sözleşmesinde ve kuruluş kanunlarında belirtilmiş olan yerdir (Vural, 2015: 13).

Kanuni merkezi ve iş merkezinden ikisi de Türkiye sınırları içinde olmayan kurumlar Türkiye'den gelir elde etseler bile dar mükellef olarak değerlendirilir ve bu şekilde vergilemeye tabi tutulurlar. Bunlar yalnızca Türkiye'de elde ettikleri kazançlar için Türkiye'de vergilendirilirler. Bu sebeple dar mükellefin ülke dışında elde ettiği kazançların Türkiye'de bildirilmesi zorunluluğu yoktur (Şenyüz vd., 2013: 149).

Dar mükellef olarak vergilendirilen kurumların kazançları aşağıda sayılan gelirlerden oluşur (Mutluer, 2007: 207-208);

1. Ticari kazançlar: Türkiye'de VUK'a göre işyeri ya da GVK'ya göre daimi temsilcisi olan yabancı kurumlar, bu kanunlara göre çalışan işyeri ve temsilcilikleri aracılığıyla kazanç sağladıklarında dar mükellefiyete tabi olurlar. Ancak yurtdışına gönderdikleri malların satış bedeli, Türkiye'de elde edilmiş sayılmaz.
2. Türkiye'de elde ettikleri zirai kazançlar,
3. Dar mükellefin Türkiye'deki çalışanları vasıtasıyla Türkiye'de icra edilmiş ve yine bizim ülkemizde değerlendirilmiş olması şartıyla kazandıkları serbest meslek kazancı,
4. Dar mükellefin gayrimenkul, menkul ve haklarını Türkiye'de kiralamaları sonucu elde ettikleri gelir
5. Türkiye'de değerlendirdikleri sermayeden elde ettikleri gelir,
6. Türkiye'de elde ettikleri diğer kazanç ve iratlar.

1.3.2.4. Kurumlar Vergisinde Muafiyet

Aşağıda sayılan kurumlar, kurumlar vergisinden muaftır (Öncel vd., 2017: 347-348);

1. Kamu idarelerince tarım, ilim, fen, sanat öğretmek için işletilen okul vb. yerler,
2. Kamu idareleri tarafından genel sağlığı korumak amacıyla işletilen hastane vb. kurumlar,
3. Kamu idarelerince işletilen sosyal amaçlı işletmeler,
4. Kamu idarelerince açılan sergi, fuar ve panayırılar,

5. Emekli sandıkları, sosyal güvenlik kurumları,
6. Köy ve köy birliklerinin işlettiği tarım işletmeleri, hamam, değirmenler,
7. Kamu idarelerine ait spor kulüpleri,
8. Kanundaki şartları taşıması kaydı ile kooperatifler.
9. Darphane, damga matbası, Milli Piyango İdaresi, Özelleştirme İdaresi, askeri fabrikalar ile atölyeler,
10. Ceza ve infaz kurumları ve cezaevlerinin işyurtları vb kuruluşlar,
11. İl özel idare ve belediyelerce işletilen su, soğuk hava deposu gibi yerler,
12. Genel yönetime dahil olan kurumlara ait sadece kamu görevlisine hizmet sunan ve kar amacı olmayan kuruluşlar.

1.3.2.5. Kurumlar Vergisinde İstisnalar

Kurumlar Vergisi'nde istisna uygulaması, kurumsallaşmayı arttırmak ve ülkeye döviz girişini sağlamak için 24 Ocak 1980 tarihinden beri uygulanan ekonomi politikası ile uyumlu olarak kullanılmaktadır. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu istisnaları yeniden düzenlemiştir (Öncel vd., 2017: 348-349).

KVK (2006) madde 5'e göre aşağıdaki kazançlar kurum kazancından istisnadır (KVK, 2006: madde 5);

1. Kurumların tam mükellef başka bir kurumun sermayesine katılma sonucu elde edilen kazanç ile buna imkan veren kurucu senetleri ile diğer intifa senetlerinden sağlanan kar payı,tam mükellef girişim sermayesi yatırım fonu katılma payları ile girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden sağlanan kar payı;
2. Kanuni ve iş merkezi Türkiye'de olmayan Anonim ve Limited şirketlerin sermayesine iştirak eden kurumların bu kanuna göre elde ettiği kazançlar;
3. Kazancın elde edildiği tarih itibari ile aralıksız bir şekilde iki sene boyunca nakit varlıklar dışındaki aktif toplamının %75 veya daha fazlası, kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunmayan anonim şirket ya da limited şirket niteliğindeki şirketlerin her birinin sermayesine % 10 oranında iştiraktan oluşan tam mükellefiyete tabi olan anonim şirketlerin, en az iki tam yıl boyunca aktiflerinde yer alan yurt dışı iştirak hisselerinin elden çıkarılması sonucu elde edilen kurum kazancı,
4. Anonim Şirketlerin kuruluş ve sermaye artırırken çıkardıkları payların itibari değerinin üstündeki kısmı;
5. Yurtdışı iştiraklerin elden çıkarılması sonucu sağlanan kazanç,
6. Türkiye'de kurulu olan kanunda belirtilen yatırım fonları ve portföy işletmeciliği sonucu elde edilen kazançların bir kısmı;
7. Kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan

kazançların %75'lik kısmı ile aynı süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazların satışından doğan kazançların %50'lik kısmı.

8. Bankalara, finansal kiralama ve finansman şirketlerine olan borçları sebebiyle Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu'na devredilmiş olan kurumların ve kefillerinin ve ipotek verenlerin sahip olduğu taşınmazların, iştirak hisseleri, kurucu senetleri, intifa senetleri, rüçhan haklarının, bu kurumlara satışından borçlarına kullanılan kısmın tamamı; bankaların, finansal kiralama ya da finansman şirketlerinin bu şekilde elde ettiği söz konusu taşınmazların satışından elde edilen kazancın % 50 si, diğerlerinin satışından doğan kazancın % 75 i;
9. Kurumların yurtdışındaki işyerleri ve daimi temsilciliklerinin elde ettiği kazancı; doğduğu ülke yasalarına göre en az %15 GV ve KV yükü taşıması ile kazancın elde edildiği döneme ilişkin yıllık kurumlar vergisi beyannamenin verilmesinden önce Türkiye'ye transfer edilmiş olması şartıyla istisnadır.
10. Yurtdışından yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye'de genel hesaplara aktarılan kazançlar.
11. Eğitim kurumları ile rehabilitasyon merkezleri işletilmesi sonucu elde edilen kurum kazancı ı bendine göre istisnası,
12. Kooperatiflerin risturn kazançları kanununun i bendine göre istisnadır.
13. Her türlü taşınır ve taşınmaz malların 6361 sayılı Kanun kapsamında geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla, kurumlar tarafından finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarına satışından doğan kazançlar ve bu kurumlarca söz konusu varlıkların devralındığı kuruma kira süresi sonunda devrinden doğan kazançlar
14. Her türlü varlık ve hakların, kaynak kuruluşlarca, kira sertifikası ihracı amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla varlık kiralama şirketlerine satışı ile varlık kiralama şirketlerince bu varlıkların devralındığı kuruma satışı sonucunda doğan kazançlar.

1.3.2.6. Kurumlar Vergisinde Matrah

Safi kurum kazancı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 6. Maddesine atıfta bulunması sebebiyle Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hükümleri esas alınarak tespit edilir. Kurumların hangi usul esas alınarak vergilendirileceği önemlidir. Birinci sınıf tüccar bilanço esası ile vergilendirildiği için, kurumlar da bilanço esasına göre defter tutmak zorundadır. Fakat ticaret şirketleri ile kooperatifler dışında kalan şirketler, faaliyetin kapsamına göre bilanço esasına göre defter tutmasına gerek görülmeyen mükelleflerden Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca uygun görülenler ikinci sınıf tüccar kabul edilir. Ancak kurum kazancının tespitinde basit usul uygulaması bulunmamaktadır (Şenyüz vd., 2013: 150).

Safi kazanç, belli bir dönemdeki hasılat ile hasılatın elde edilmesi için yapılan giderler arasındaki farktır (Vural, 2015: 87). Kurumlar Vergisinin matrahının tespitinde öncelikle şirketin vergi öncesi ticari karı bulunur. Ticari karın tespitinden sonra, kanunen indirim konusu yapılamayan giderler eklenir, kanunen indirim konusu yapılacak giderler düşülür ve şayet bu işlemler ile elde edilen tutarın içinde başka bir kurumdan elde edilen iştirak kazancı varsa bunun toplamdan çıkarılması gerekir. Ardında istisna, indirim ve varsa zararlar indirilir. Bu şekilde vergiye esas teşkil eden matrah bulunur (Bilici, 2015: 107).

Vergiye tabi matrah hesaplanırken tahakkuk esası dikkate alınır. Yani bir hasılat unsurunun gelir olarak kaydedilmesi veya bir gider unsurunun gider olarak yazılabilmesi için; gelir unsurunun şirketin kasasına girmiş olmasına ya da gider unsurunun şirket kasasından çıkmış olmasına gerek yoktur. Gelir ya da gider olarak tahakkuk etmiş olması gerekir (Vural, 2015: 87).

1.3.2.7. Kurumlar Vergisi Kanununa Göre İndirebilecek Giderler

Kurum kazancının tespitinde GVK'nun 40'ncı maddesinde ve KVK'nun 8'nci maddesinde yer alan indirim kalemleri esas alınır. GVK'da yer alan bu indirimler genel olarak; işletme ile ilgili genel giderler ve seyahatler, işletmenin faaliyetleri ile ilgili sosyal giderler, işletme ile ilgili zarar, ziyan ve tazminatlar, işletmeye kayıtlı taşıt giderleri, aynı vergiler, resim ve harçlar, işveren sendikalarına ödenen aidatlar ile çalışanlar adına bireysel emeklilik sistemlerine ödenen katkı paylarıdır. KVK'da belirtilen indirimleri ise genel olarak sıralayacak olursak; bağış ve yardımlar, arge indirimi, sponsorluk harcamalarıdır (Erkan, 2011: 2, http://www.erkyymm.com/resimler/ERK_YMM_sirkuler__17_1.pdf).

KVK (1960), madde 8'de kurum kazancından indirilebilecek giderler sayılmıştır. Buna göre; menkul kıymetlerin ihraç edilmesi sonucu katılan giderler; kuruluş ve örgütlenme faaliyetleri için yapılan giderler; genel kurul toplantı giderler, tasfiye, devir ve birleşme durumları için yapılan giderler; sermayesi paylara bölünmüş olan komandit şirketlerin sınırsız sorumlu ortağının karpayı; katılım bankalarının katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları ile sigorta ve reasürans şirketlerinde bilanço günü halen devam eden sigorta sözleşmelerine ait olan muallak hasar ve tazminat karşılıkları; kazanılmış prim karşılıkları; hayat sigortaları için matematik karşılıklar; dengeleme karşılığı kurum kazançlarından indirilebilecek giderler olarak sayılmıştır. Ayrıca aynı hükme göre bir bilanço döneminde ayrılan sigorta teknik karşılıkları, izleyen bilanço döneminde aynen kâra eklenir.

1.3.2.8. Gelir Vergisi Kanununa Göre İndirilebilecek Giderler

GVK (1960)'nun 40'ncı maddesinde safi kazancın tespiti için indirilebilecek giderler genel olarak şöyle sıralanmıştır; ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi amacıyla yapılan genel

giderler; çalışanların iş yerinde veya iş yerinin müstemilatında iâşe ve ibate giderleri, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri ve emekli aidatı; iş ile alakalı olması şartıyla mukavelenameye, ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar; iş ile alakalı olan ve yapılan işin ehemmiyeti ve genişliği ile ölçülü olacak şekilde seyahat ve ikamet giderleri; kiralama yoluyla edinilmiş veya işletmeye dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri, işletme ile alakalı olması şartıyla, bina, arazi, gider, istihlak, damga, belediye vergileri, harçlar ve kaydiyeler gibi aynı vergi, resim ve harçlar, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlar; işverenler tarafından Sendikalar Kanunu uyarınca sendikalara ödenen aidatlar; işverenler tarafından ücretliler adına bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları, fakirlere yardım gayesiyle gıda bankacılığı faaliyeti yapan dernek ve vakıflara Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedeli; Türkiye İş Kurumu tarafından düzenlenen işbaşı eğitim programlarından faydalanan kişilere, programı yürüten işverenler tarafından fiilen ödenen tutarlar.

1.3.2.9. İndirilmesi Kabul Edilmeyen Giderler

Şirketlerin vergiye tabi safi kazancı bulunurken, kanunun indirilmesi uygun olmayan giderler hasıllattan indirilmez. Şayet kanunen kabul edilmeyen bu giderler matrahtan indirilmişse matraha eklenmesi gerekir (Şenyüz vd., 2013: 157).

KVK (2006) madde 11'e göre genel olarak indirilmesi kabul edilmeyen giderler sayılmıştır. Kanuna göre; özsermaye üzerinden ödenen faizler; örtülü sermaye üzerinden ödenen faizler, kur farkı ve benzeri giderler; transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar, ayrılan yedek akçeler; Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre hesaplanan Kurumlar Vergisi, her çeşit para ve vergi cezaları; 6183 sayılı kanuna istinaden ödenen ceza, gecikme zammı ile faizler; Vergi Usul Kanunu'na göre ödenen gecikme faizleri, kanunların verdiği yetkiye göre tespit edilenler hariç menkul kıymetlerin itibari değerinden daha az bir değerle ihracı sonucu edilen zararlar; Kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan motorlu deniz taşıtları ile hava taşıtlarından işletmenin ana faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ve amortismanları, sözleşmelerde ceza şartı olarak konulan tazminatlar hariç olmak üzere kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan maddî ve manevî zarar ile tazminat giderleri; radyo ve televizyon yayınları sebebiyle ödenen cezalar; çeşitli alkol ve alkollü içecekler ile tütün ve tütün ürünlerinin ve reklam giderlerinin % 50'si (Cumhurbaşkanı bu oranı % 100'e kadar artırmaya veya sıfıra kadar indirmeye yetkilidir) kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilmez.

1.3.2.10. Kurumlar Vergisinde Beyanname

Mükellefler, vergileme kapsamına giren kazançlarının bütünü için beyanname vermek mecburiyetindedirler (Şenyüz vd., 2013: 197). Kurumlar Vergisi de Gelir Vergisi gibi beyana

dayalı bir vergidir. Kurumlar bir hesap dönemi içinde elde ettikleri gelirlerini Kurumlar Vergisi Beyannamesi ile beyan ederler (Öncel vd., 2017: 351). Kurumlar Vergisi yıllık, muhtasar ve özel beyanname olmak üzere üç şekilde beyan edilir.

Kurumlar vergisi beyannamesi, hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden yirmibeşinci günü akşamına kadar mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine verilir (KVK, 2006: madde 14/3). Daha önce belirttiğimiz söz konusu sirkü ile Kurumlar Vergisi beyannamesinin de verilmiş süresi Nisan ayının sonuna kadar uzatılmıştır.

Muhtasar beyanname vergi kesintisi yapanlar tarafından verilen beyanname dir. Kurumlar Vergisi Kanununun vergi kesintisi yapma yükümlülüğü tam ve dar mükellef için ayrı ayrı düzenlenmiş olup, kanununun 15. maddesinde tam mükellef kurumların vergi kesintisi hükme bağlanmış ve hangi ödemelerden kesinti yapılacağı sayılmıştır. Dar mükellef kurumların kurumlar vergisi kesintisi ise 30. maddede belirtilmiştir (Öncel vd., 2017: 352). Vergi tevkifatı yapanlar kazançlarını ve bu kazanç sonucu ödedikleri vergiyi, izleyen ayın yirminci günü akşamına kadar muhtasar beyanname ile bildirirler (Kalenderoğlu, 2007: 206). 29/03/2019 tarih VUK-115/2019-5 sayılı sirkü ile bu süre de izleyen ayın 26. günü akşamına kadar uzatılmıştır.

Özel beyanname, dar mükellefiyete tabi yabancı kurumlar, yıllık beyanname ile bildirmek zorunda olmadıkları gelirleri vergiye tabi kazançlarını özel beyanname ile bildirirler (Bulutoğlu, 2004: 167). Dar mükellefiyet kapsamında değerlendirilen yabancı kurumların vergisi, kurum adına Türkiye'deki temsilcilerine, bunlar yoksa da bu kazancı kuruma sağlayanlar adına kesilir (Şenyüz vd., 2013: 207).

İKİNCİ BÖLÜM

2. TÜRKİYE'DE ŞİRKET TÜRLERİ VE VERGİ KANUNLARI KARŞISINDAKİ DURUMLARI

2.1. Şahıs Şirketleri

2.1.1. Şahıs Şirketlerinin Özellikleri

Şahıs şirketleri, ortakların şirket alacaklılarına karşı sınırsız ve zincirleme sorumlu olduğu şirket türüdür. Şahıs şirketlerinde güven önemli bir unsurdur. Bu yüzden ortakların birbirini tanınması önemlidir. Şahıs şirketlerinden adi şirket Borçlar Kanunu'nda; kolektif şirket ve adi komandit şirket ise Türk Ticaret Kanununda belirtilmiştir (Milli Eğitim Bakanlığı [MEB], 2011a: 6). Şahıs şirketlerinde ortakların şahsi mal varlıkları, güvenilirlikleri ve saygınlıkları, şirketin iş yaptığı çevrede itibarını arttırır (Şengel, 2013: 8). Şahıs şirketlerinde ortak sayısının sermaye şirketlerine nispeten daha az olması ortakların kişisel özelliklerini şirketin iş yaptığı çevre açısından önemli hale getirmiştir.

Adi şirketin tüzel kişiliği yoktur. Adi komandit şirket ve kolektif şirketler ise tüzel kişiliği olan şirketler arasında sayılmıştır. Şahıs şirketlerinde şirketin kendisinin kurumlar vergisi mükellefiyeti yoktur. Şirket ortakları kişisel gelirleri üzerinden gelir vergisi mükellefidirler (MEB, 2011a: 4).

Tablo 2: Şahıs Şirketlerinin Özellikleri

	Adi Şirket	Kollektif Şirket	Adi Komandit Şirket
Ortak sayısı	En az iki gerçek veya tüzel kişi	En az iki gerçek kişi	En az iki ortak Komandite ortak gerçek kişi, komanditer ortak gerçek ya da tüzel kişi olabilir.
Sermaye koyma borcu	Maddi olan ve maddi olmayan her şey.	Maddi olan ve maddi olmayan her şey.	Komanditer ortak sadece maddi sermaye. Komandite ortak: maddi ve maddi olmayan her şey.
Yönetim	Bütün ortaklar ya da dışarıdan biri yönetebilir.	Bütün ortaklar ya da dışarıdan biri yönetebilir.	Sadece komandite ortağın yönetim yetkisi bulunmaktadır.
Şirketle Rekabet Yasağı	Bütün ortakların rekabet yasağı vardır.	Bütün ortakların rekabet yasağı vardır.	Komandite ortaklar için rekabet yasağı vardır. Komanditer ortak ise rekabet etmesi durumunda denetim yetkisini kaybeder.
Tüzel Kişilik	Yok	Var	Var
Vergi Mükellefiyeti	Ortaklar kişisel gelirleri üzerinden gelir vergisi mükellefidir.	Ortaklar kişisel gelirleri üzerinden gelir vergisi mükellefi	Komandite ortağın geliri ticari kazanç, komanditer ortağın geliri ise menkul sermaye iradı sayılır.
Şirket Borçlarından Sorumluluk	Ortaklar şirket borçlarından birinci derece, sınırsız ve müteselsil sorumludur.	Ortaklar şirket borçlarından ikinci derece, sınırsız ve müteselsil sorumludur.	Komandite ortağın şirket borçlarından sorumluluğu ikinci derece, sınırsız ve müteselsildir. Komanditer ortak ise koymayı taahhüt ettiği sermaye oranında sorumludur.

Kaynak: Kaplan, 2018: 56; Şengel, 2019: 49-64.

2.1.1.1. Adi Şirketler

İki veya daha fazla kişinin ortak bir amacı gerçekleştirmek üzere bir araya gelmeleri sonucu oluşan şirkettir. Diğer şirketler Türk Ticaret Kanunu'nda sayılmışken, adi şirket Borçlar Kanunu'nda tanımlanmıştır (Kara, 2004: 127). Adi şirkette ortaklar para, alacak, mal ve emeği sermaye olarak koyabilirler. Şirket sözleşmesi hem yazılı hem de sözlü olabilir. Adi şirketlerin tüzel kişilikleri yoktur ve kuruluş sözleşmeleri herhangi bir şarta bağlı değildir. Ortaklar hem gerçek kişi hem de tüzel kişi olabilir. Adi şirketin kolayca kurulması, kuruluş işlemlerin daha basit olması, şirket yönetiminin daha kolay olması, kredi bulmanın daha basit olması gibi kolaylıkları vardır (Alpugan vd., 1997: 63-64). Her ne kadar kanun şirket sözleşmesi konusunda serbestlik tanımış olsa da ispat yükümlülüğü açısından sözleşmenin yazılı olarak kurulması daha uygun olabilmektedir.

Ticaret siciline tescile zorunluluğu yoktur. Ticaret unvanı belirlemek ve kullanmak zorunda değildir (MEB, 2011a: 5). Kanunlarca tanınan bu kolaylıklar şahıs şirketi kuruluşunda kuruluş işlemlerini basitleştiren unsurlardır.

Adi şirkette, ortaklar şirkete koydukları sermaye konusunda serbesttir. Ancak ortakların taahhüt ettiği sermayenin miktarı sözleşmede açıkça belirtilmiş olması gerekir. Eğer sermayenin miktarı sözleşmede belirtilmemişse, eşit sermaye koydukları kabul edilir. Sözleşmenin

kurulabilmesi için taahhüt edilen sermayenin şirkete getirilmiş olmasına da gerek yoktur. Taahhüt edilmesi yeterlidir (Kara, 2004: 128-129).

Şirkete sermaye olarak getirilen değerler üzerinde ortakların iştirak halinde mülkiyeti vardır. Ortakların kendi payı üzerinde tasarruf yetkisi bulunmamaktadır (Ala ve İpek, 2009: 7). Ancak ortaklar isterlerse müşterek mülkiyeti de tercih edebilirler ve sözleşmeyi de buna göre hazırlarlar. İştirak halinde mülkiyette ortakların payı belirtilmemiştir ancak müşterek mülkiyette ortakların sermayedeki payları bellidir (Kara, 2004: 129). Şirket sözleşmesinde belirtilmiş olması şartıyla, emeğini sermaye olarak koymuş ortak iç ilişkide şirket zararından muaf tutulabilir. Ancak bu durum dış ilişkide hüküm ifade etmez (Kara, 2004: 129).

2.1.1.1.1. Adi Şirkette Yönetim ve Denetim

Adi şirketlerde kural olarak bütün ortakların yönetim yetkisi vardır. Şirket isterse bu yetkiyi şirket içinden bir veya birden fazla kişiye ya da şirket ortakları dışından birine de verebilir. Dış ilişkide ortaklar sınırsız ve müteselsil sorumludur (Alpugan vd., 1997: 64).

Sözleşmede aksine hüküm belirtilmemişse, bütün ortaklar kar ve zarara iştirakte ve şirketin kararlarında eşit oy hakkına sahiptir (MEB, 2011a: 5). Adi şirkette kural olarak her ortağın denetim yetkisi vardır. Ayrıca ortaklara tanınmış bu yetki sözleşme ile de kısıtlanamaz (Kara, 2004: 132).

2.1.1.1.2. Adi Şirketin Vergi Sorumluluğu

Adi şirketin tüzel kişiliği yoktur. Ancak şirket kuruluş işlemlerini yaparken vergi dairesinden vergi numarası alır. Ortakların her birine de ayrı ayrı vergi numarası verilir ve ortaklardan her biri kendi kişisel gelirleri üzerinden gelir vergisine tabidir (Şirketler Hakkında Genel Bilgi (t.y.): 3, https://assets.garanti.com.tr/assets/pdf/tr/kobi_sirketkur/Adi_Kollektif_Komandit_Sirketler.pdf)

Adi şirkette vergi uygulamaları açısından muhatap şirket değil şirketin ortaklarıdır. Ortakların, şirketin yıllık kazancının kendi hisselerine düşen kısım için gelir vergisi ve geçici gelir vergisi mükellefiyetleri vardır. Bunun için ortaklar kişisel gelirleri için gelir vergisi ve geçici vergi için beyanname verirler (Çetin, 2016: 179). Ancak adi ortaklığın Katma Değer Vergisi (KDV) beyanname vermesi gerekirse şirket adına verilir. Şayet şirketin kapanması durumunda şirket adına verilen Katma Değer Vergisi Beyanname'sinde bir sonraki döneme devreden KDV çıkması durumunda, söz konusu vergi tutarı ortakların beyannamesinde indirim konusu edilmeyecektir. Adi ortaklık adına yapılan gelir vergisi tevkifatının, ortaklar kendi hisselerine düşen kısmını gelir vergilerinden mahsup edebileceklerdir (Çetin, 2016: 180-181). Kanun Gelir Vergisi açısından, adi ortaklığın kendisine mükellefiyet tanımamışken, Katma Değer Vergisi mükellefiyeti konusunda durum değişmektedir. KDV mükellefiyeti açısından adi ortaklık ortaklardan bağımsız bir birim

olarak dikkate alınmaktadır. Bu yüzden vergi dairesinde KDV mükellefiyeti ortaklık adına açılmaktadır. Aynı şekilde gelir stopaj mükellefiyeti de ortaklık adına açılmaktadır.

Adi ortaklıklarda ortakların hepsi basit usule tabi ise bu adi ortaklığın yaptığı teslim ve hizmet faaliyetleri KDV'den istisnadır. Ancak ortaklardan sadece birinin bile gerçek usülde vergilendirilmesi durumunda, adi ortaklığın yapacağı teslim ve hizmetler bu istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir (Çetin, 2016: 181).

2.1.1.2. Adi Komandit Şirket

2.1.1.2.1. Adi Komandit Şirketin Özellikleri

Ticari bir işletmeyi bir ticaret unvanı altında işletmek amacıyla kurulan, şirket alacaklılarına karşı ortaklardan bir veya birkaçının sorumluluğu sınırlandırılmamış ve diğer ortak veya ortakların sorumluluğu belirli bir sermaye ile sınırlandırılmış olan şirket komandit şirkettir (Türk Ticaret Kanunu [TTK], 2011: madde 304/1). Adi komandit şirket, ticari bir işletmeyi bir ticaret unvanı altında işleten, en az bir sınırsız ve bir sınırlı sorumlu ortağı bulunan şirkettir. Adi Komandit şirketin tüzel kişiliği vardır (Deryal, 2005: 234).

Adi komandit şirkette sınırlı ortak komanditer ortak, sınırsız sorumlu ortağa ise komandite ortak denir. Komandite ortak gerçek kişi olmalıdır. Komanditer ortak ise hem gerçek kişi hem de tüzel kişi olabilir (Tüzün, 1989: 54). Komandite ortak bütün mal varlığı ile sorumludur. Komanditer ortak ise şirkete koymayı taahhüt ettiği sermayepayı ile sorumludur. Şirket borçlarından dolayı birinci derece sorumluluk şirketin kendisine aittir. Sınırsız ortak, şirket borçlarından dolayı ikinci derece ve sınırsız sorumludur. Sınırlı sorumlu ortak ise, sadece koymayı taahhüt ettiği sermaye ile sınırlıdır (Han ve Ala, 2005: 6).

Adi komandit şirketin kendisinin vergi mükellefiyeti yoktur. Ortakların kendisi şahsi gelirleri üzerinden gelir vergisi mükellefidir (Şengel, 2013: 9). TTK (2011), 307. maddede komanditer ortağın sermaye koyma borcuna değinilmiştir. Bahsi geçen maddeye göre adi komandit şirkette komanditer ortak şahsi emeğini ve ticari itibarını şirkete sermaye olarak getiremez.

2.1.1.2.2. Adi Komandit Şirkette Yönetim ve Denetim

TTK (2011), 309. maddesinde komandit şirkette yönetim kavramına değinmiştir. Bu kanun maddesine göre; her ortak bir oy hakkına sahiptir ve komandit şirkette yönetim yetkisi sınırsız ortağa aittir. Sınırlı ortakların yönetim yetkisi yoktur ve bu ortak yönetm hakkı olan sınırsız ortağın yaptığı işlere itiraz da edemez. Fakat olağandışı işlerde, şirket sözleşmesinin değiştirilmesi, nevi değişikliği gibi şirketin yapısına etki edecek kararlarda, şirkete yeni bir ortağın dahil edilmesi ya da

şirketten bir ortağın çıkarılması ya da hisse devri gibi işlemlerde sınırlı sorumlu ortak da oy hakkına sahip olmaktadır (TTK 2011: madde 309). Şirketin feshi, yeni ortak alınması gibi olağanüstü işlerde ise sınırlı ortak ve sınırsız ortak eşit oy hakkına sahiptir. Sınırlı ortağın da sınırsız ortağın da bir oy hakkı vardır (Deryal, 2005: 236). Komandit Şirkette, şirketi yönetme ve temsil etme yetkisi sınırsız sorumlu ortak olan komandite ortağa aittir. Komanditer ortağın ise sözleşmeye uygun olarak ticari vekil, ticari temsilci ve seyyar tüccar memuru olarak atanma imkanı bulunmakla beraber esas olarak yönetim ve temsil yetkisi bulunmamaktadır (Kaplan, 2018: 66).

Her komanditer, iş yılı sonunda ve iş saatleri içinde, şirketin envanterleriyle bilançosunun içeriğini, diğer finansal tablolarını, bunların doğruluğunu ve geçerliliğini incelemeye yetkilidir (TTK 2011: 310/1). Ayrıca TTK 310/2 ve 310/3'e göre; sınırlı ortak denetimi kendisi yapabileceği gibi bunu bir uzmana da yaptırabilir. Uzmanın şahsına bir itiraz olması durumunda ise mahkeme bilirkişi atar. Ayrıca sınırlı ortağın talebi üzerine mahkeme, şirketin işlemlerinin ve varlığının bilirkişi tarafından incelenmesine de izin verebilir.

Sınırlı ortağın rekabet yasağı TTK madde 311'de belirtilmiştir. TTK (2011), 311'nci maddeye göre; sınırlı ortak şirketin faaliyet konusuna giren bir işi yaparsa, aynı faaliyet konusunda işletme açar ya da bu kapsamdaki bir işletmeye ortak olursa şirketin defterlerini ve belgelerini inceleme hakkını kaybetmiş olur.

2.1.1.2.3. Adi Komandit Şirkette Ortakların Sorumluluğu

Ortaklar şirket alacaklılarına karşı ikinci derece sorumludur. Komandite ortak, şirket mal varlığından tahsil edilemeyen borçlar için tüm mal varlığı ile sorumludur. Komanditer ortak ise sadece koyduğu ya da koymayı taahhüt ettiği sermaye oranında sorumludur (Deryal, 2005: 236).

Komandit şirket tüzel kişiliği olan şirkettir. Bu sebeple şirketin borçlarından dolayı şirketinin kendisinin sorumluluğu birinci derecedendir. Şirkette borçlarından dolayı sınırsız sorumlu ortağın sorumluluğu ikinci derece sorumluluk olup, müteselsil ve sınırsızdır. Sorumluluğu sınırlandırılmış olan komanditer ortak ise şirket borçlarından dolayı ikinci derece, adi ve sınırlı sorumludur. Fakat bazı özel durumlar söz konusu olduğunda bu yetki genişler ya da sınırsız olur. Eğer komanditer ortak taahhüt ettiği sermaye miktarını aşan bir tutarla sorumlu olduğunu ilan etmişse sorumluluğu genişler ve ilan ettiği tutar esas alınır (Kaplan, 2018: 66).

2.1.1.2.4. Adi Komandit Şirketin Vergi Hukuku Karşısındaki Durumu

Adi komandit şirketin kendisinin gelir vergisi ve kurumlar vergisi mükellefiyeti yoktur. Şirket ortakları kendilerine düşen pay üzerinden gelir vergisi mükellefidir (Arıkan, 1998: 70). Adi komandit şirket tüzel kişiliğinin mükellefiyeti yoktur. Vergi mükellefiyeti, şahsi gelirleri üzerinden

ortaklara aittir. Komandite ortağın geliri Gelir Vergisi Kanunu'na göre ticari kazançtır. Komanditer ortağın geliri ise menkul sermaye iradıdır (Şirketler Hakkında Genel Bilgi (t.y.): 7, https://assets.garanti.com.tr/assets/pdf/tr/kobi_sirketkur/Adi_Kollektif_Komandit_Sirketler.pdf).

2.1.1.3. Kollektif Şirket

2.1.1.3.1. Kollektif Şirketin Özellikleri

Kollektif şirket ticari bir işletmeyi bir ticaret unvanı altında işletmek amacıyla, gerçek kişiler arasında kurulan ve ortaklarından hiçbirinin sorumluluğu şirket alacaklılarına karşı sınırlanmamış olan şirkettir (TTK 2011: madde 211/ 1). Şahıs şirketi türleri arasında en tipik olanıdır. Ticari bir işletmeyi bir ticaret unvanı altında işletmeyi amaçlayan, sadece gerçek kişi ortaklar tarafından kurulabilen ve ortakların şirket alacaklarına karşı sorumlulukları sınırlandırılmamış olan şirkettir (Alpugan vd., 1997: 65-66).

Kollektif şirkette, üçüncü kişilerin şirket ortaklarına güvenmeleri önemlidir. Çünkü ortaklar şirket borçlarından sınırsız sorumludur ve alacağını şirketten tahsil edemeyen alacaklı, ortağın mal varlığına başvurur (Tüzün, 1989: 29).Kollektif şirketin ticaret unvanında ortaklardan en az birinin ismi, soy ismi, şirketin konusunu gösterecek ibare yer almalıdır (Kara, 2004: 140).

Kollektif şirket sözleşmesine aşağıdaki kayıtların yazılması zorunludur (Kaplan, 2018: 63)

1. Ortakların ad ve soyadları, yerleşim yerleri ve uyrukları,
2. Şirketin kollektif şirket olduğu,
3. Şirketin ticaret unvanı ve merkezinin neresi olduğu,
4. Şirketin faaliyet konusu,
5. Her ortağın sermaye olarak koymayı taahhüt ettiği sermaye miktarı ve bu sermayenin cinsi,
6. Şirketi temsile yetkili kişilerin ad ve soyadları ve bu yetkinin ne şekilde kullanılacağı.

Türk Ticaret Kanunu'nun 213. maddesinin 2. bendine göre; ortaklar emredici hükümlere aykırılık teşkil etmeyecek şekilde her türlü şartı sözleşmeye koyma özgürlüğüne sahiptir. Ayrıca yine Türk Ticaret Kanunu 214. maddesinin 1. bendinde, sözleşmenin hukuki şekle uygun olmadan yapılmış olması ya da sözleşmede bulunması zorunlu olan maddelerin unutulması ya da geçerli olmaması durumunda, şirketin adı şirket sayılacağı ve Türk Borçlar Kanunu hükümlerine tabi olacağı belirtilmiştir.

Her ortağının koyacağı sermaye sözleşmede belirtilmiştir. Ortaklar kişisel emekleri dahil her türlü iktisadi kıymeti sermaye olarak getirebilir. Ancak eğer para dışında bir değer, sermaye olarak getirilmişse, bunun nakdi değerini de sözleşmede belirtilmesi gerekir (Kara, 2004: 143).

Sözleşmede aksine bir hüküm yoksa ortaklar kar zarar eşit oranda katılırlar ve bütün ortakların şirketle rekabet etme yasağı vardır (Kaplan, 2018: 67)

2.1.1.3.2. Kollektif Şirkette Ortakların Borçlardan Sorumluluğu

Kollektif şirkette, şirket borçlarından dolayı asıl sorumluluk şirketin kendisindedir. Ancak şirkete yapılacak takip sonuçsuz kalmışsa ve şirket faaliyetlerine son verip sona ermişse, ortaklar adına ya da ortakla beraber şirkete dava açılabilir. Bu durumda ortağın şirket borcundan sorumluluğu doğar. Ortak, şirket borçlarından dolayı bütün malvarlığı ile sınırsız sorumludur (Kaplan, 2018: 64).

TTK (2011) madde 236'ya göre; ortaklar şirket borçlarından dolayı müteselsilen ve mal varlıklarının tamamıyla sorumludur. Ortak şirkete yeni dahil olmuş olsa dahi, kendisinden önce doğmuş borçlardan ve taahhütlerden öteki ortaklarla beraber müteselsilen ve tüm mal varlığıyla sorumlu tutulmuştur. Sözleşmede, bu kurallara uygun olmayan maddelerin koyulması durumunda geçerli olmayacağı belirtilmiştir.

Kollektif şirket, üçüncü kişilerin şirketten alacaklarına karşı birinci derece sorumludur. Ortakların sorumluluğu ise ikinci derece sorumluluktur. Bu sınırsız sorumluluk dolayısıyla ortaklığın devri zordur. Sözleşmede aksine hüküm yoksa şirkete yeni ortak alınması veya şirketten ortak çıkarılması için oybirliği gereklidir (Alpugan vd., 1997: 65). Kollektif şirketin ortağının şahsi alacaklısı, ortağın şirketteki kar payı üzerinden takip yapabilir (Kara, 2004: 147).

Türk Ticaret Kanunu(2011)' nun 216. maddesinin 1. bendine göre; ortakların tescilden önce şirket adına bir işe başlaması durumunda, bu işlemlerden dolayı üçüncü kişilere karşı müteselsil sorumluluğu doğacaktır. Aynı kanun maddesinin 2. bendinde henüz şirket sözleşmesi yapılmadan önce, şirket türünü belirten bir ibare bulunmasa dahi şirketin unvanı adı altında bir işlem yapılması ve haksız fiil işlenmesi durumunda, 1. bentte olduğu gibi ortakların üçüncü kişilere karşı müteselsil sorumluluğu doğacaktır.

2.1.1.3.3. Kollektif Şirkette Yönetim ve Denetim

TTK (2011), 218/1'de kollektif şirkette yönetim hakkına değinmiştir. Bahsi geçen maddeye göre, ortakların hepsinin ayrı ayrı yönetim yetkisi bulunmaktadır. Ancak sözleşmeye hüküm koyularak ya da ortakların çoğunluğunun kararıyla bu yetki ortaklardan birine, aralarından birkaç tanesine ya da hepsine verilebilir. Aynı kanunun 221/1'de yönetimde yalnız ve beraber hareket etme durumlarına açıklık getirilmiştir. Türk Ticaret Kanunu (2011), 221/1'e göre; yönetim görevi ortakların bütününe ya da birkaç tanesine bırakılmışsa, hepsi tek başına yönetim hakkına sahiptir. Ancak kendisinde yönetim yetkisi olan ortaklardan biri yapılacak işlemin şirket çıkarlarına ters

olduğunu ileri sürerse, yönetim hakkına sahip olan ortaklar çoğunluğun kararıyla o işi yapma yetkisine sahiptir.

Ortaklardan her biri şirketi yönetme hakkına sahiptir. Ancak sözleşmede bu hak bir veya birden fazla ortağa da veya üçüncü bir kişiye verilebilir. Her ortak bir oy hakkına sahiptir. Bütün ortakların denetim hakkı vardır. Ayrıca ortaklar için rekabet yasağı geçerlidir. Aynı konuda faaliyet gösteren başka bir şirkete sınırsız sorumlu ortak olamazlar (Şengel, 2013: 8). Herhangi bir ortak, şirketin faaliyeti ile aynı türden herhangi bir işi, diğer ortakların onayı olmadan şahsı adına ya da başkası adına yapamaz ve bu şirketlerde sınırsız sorumlu ortak olamaz. Böyle bir durumun varlığı söz konusu olduğunda uygulanacak yaptırımlar bu durumdan haberdar olunmasından itibaren 3 ay, bu durumun meydana gelmesinden itibaren 1 yıllık zamanaşımı süresine tabi olmak üzere adi şirket hükümleri uygulanır (Kaplan, 2018: 64).

Yönetim hakkı ortakların kararı ile bir ortağa bırakılmışsa çoğunluğun kararı ile bu yetki sınırlandırılabilir (Kara, 2004: 144). Yönetim hakkı sözleşme ile ortaklardan herhangi birine verilmişse, bu hak diğer ortaklar tarafından sınırlandırılmaz. Hatta ortak görevden de alınmaz. Bunun istisnası mahkeme kararıdır. Ancak mahkeme kararı ile bu hak sınırlandırılabilir ya da bu hak geri alınabilir (Kaplan, 2018: 63).

Türk Ticaret Kanunu'nun 225. maddesi kolektif şirkette denetim yetkisine değinmiştir. Bu maddeye göre bir ortak şirketi yönetme hakkına sahip olmasa dahi, şirket faaliyetlerinin gidişatı hakkında bizzat bilgi edinmek, belge ve defterleri incelemek, bunlara istinaden kendi için şirketin finansal görünümüyle ilgili bir tablo hazırlama hakkına sahiptir. Ayrıca yine aynı maddede bunun tersi sözleşmelerin geçerli olmayacağı hükme bağlanmıştır.

2.2. Sermaye Şirketleri

2.2.1. Sermaye Şirketlerinin Özellikleri

Sermaye şirketi, ortakların şirket borçlarından sorumluluğu şirkete getirmeyi taahhüt ettikleri sermaye miktarı ile sorumlu olduğu şirket türüdür. Ortakların şirketteki paylarını satması, devretmesi kolaydır. Ortaklardan birinin şirketten ayrılması şirketin sona erme sebeplerinden değildir (Alpugan vd, 1997: 65). Sermaye şirketleri tüzel kişiliği olan şirketlerdir. Sermaye unsuru ön plandadır. Ortakların sorumluluğu şirketten sonra ikinci sırada gelir (Şengel, 2013: 10).

Sermaye şirketlerinde ortaklar sınırlı sorumludur. Pay devri kolaydır. Şirketi büyütme imkanı daha fazladır. Yönetim şirket için çok önemlidir ve profesyoneldir. Finansman olanakları şahıs şirketlerine göre daha fazladır. Şirket tüzel kişiliğinin vergi mükellefiyeti vardır. Bu avantajlarının yanında bazı zorlukları da vardır. Kuruluş işlemleri şahıs şirketlerine göre daha zordur ve daha

uzundur. Sermaye şirketlerinde büyük çaplı işlemlerin ve ekonomik faaliyetlerin olması sebebiyle sıkı devlet kontrolü vardır. Aynı zamanda şirket yönetiminin belli grupların elinde kalması, yönetimde değişimin yapılamaması gibi riski de olabilmektedir (Alpugan vd., 1997: 66). Sermaye şirketlerinin şirketin üçüncü kişilere olan borçlarından dolayı sorumluluklarının yalnızca malvarlığı ile/oranında sorumlu olması; şirket hissedarlarının şahsi malvarlıklarından tahsil yoluna gidilememesi durumunda şirketin zorunlu iflası gerekmektedir (Dumlupınar, 2014: 75).

Tablo 3: Sermaye Şirketlerinin Özellikleri

	Anonim Şirket	Limited Şirket	Paylı Komandit Şirket
Ortaklar	En az 1 gerçek veya tüzel kişi	1-50 gerçek ve tüzel kişi	En az 5 ortak. Komandite ortak gerçek kişi, komanditer ortak ise gerçek veya tüzel kişi.
Sermaye	Sadece maddi sermaye koyulabilir.	Sadece maddi sermaye koyulabilir.	Komanditer ortak: Sadece maddi, Komandite ortak: maddi ve maddi olamayan şeyler.
Yönetim	Yönetim Kurulu yönetir.	Müdürler yönetir.	Komandite ortağa ait.
Tüzel kişilik	Var	Var	Var
Borçlardan Sorumluluk	Ortaklar taahhüt ettikleri sermaye oranında şirkete karşı sorumludur.	Ortaklar taahhüt ettikleri sermaye oranında şirkete karşı sorumludur.	Komandite ortak: ikinci derece, sınırsız ve müteselsil sorumlu. Komanditer ortak: Koymayı taahhüt ettiği sermaye oranında sorumludur.
Vergi Mükellefiyeti	Şirket tüzel kişiliği Kurumlar Vergisi mükellefi.	Şirket tüzel kişiliği Kurumlar Vergisi mükellefi.	Komandite ortak gelir vergisi mükellefi. Komandite ortağın geliri ise kurumlar vergisine tabi.

Kaynak: Kaplan, 2018: 93; Şengel, 2019: 66-71; Şengel, 2019: 153-157

2.2.1.1. Anonim Şirket

Anonim şirket, sermayesi belirli ve paylara bölünmüş olan, borçlarından dolayı yalnız malvarlığıyla sorumlu bulunan şirkettir. Pay sahipleri, sadece taahhüt etmiş oldukları sermaye payları ile ve şirkete karşı sorumludur (TTK 2011: madde 329). Anonim şirket esas sermayesi paylara bölünmüş olan, ticaret unvanı kullanma zorunluluğu bulunan ve sorumluluğu malvarlığı ile sınırlı olan şirket türüdür ve anonim şirketlerde esas gaye kar elde etmektir (Deryal, 2005: 269).

Anonim şirketler sayesinde özellikle riskli alanlara yatırım yaparken riskin dağıtılması sağlanır. Özellikle riski büyük sektörlerde yatırım yaparken girişimcilerin zarar korkusunu azaltır (Tüzün, 1989: 61). Kişilerin küçük birikimlerinin birleşerek bir araya getirilerek büyük yatırımlara dönüştürülmesine yardımcı olur (Kara, 2004: 162)

Ancak anonim şirket kurmak uzun ve masraflı bir süreç gerektirir. Ayrıca hem şirketin kurumlar vergisi mükellefi olması hem pay sahibinin gelir vergisi mükellefi olması, bazen çift

vergilendirme sorununa sebep olabilir (Deryal, 2005: 270). Ayrıca bazen kar etme amacının ön plana geçmesi sebebiyle kamu yararı ikinci plana atılabilir (Tüzün, 1989: 63). Anonim şirket ortaklarının şirketlerin borçlarından sorumluluğun sınırlı olması, ortaklık hakkının devrinin kolay olması büyük yatırımlara imkan tanınması gibi üstünlükleri, anonim şirketlerin şahıs şirketlerine göre daha çok tercih edilme sebebidir (Alpugan vd., 1997: 67).

2.2.1.1.1. Anonim Şirkette Sermaye

Anonim şirketler unvan kullanmak zorundadır ve unvan şirketin türünü ve konusunu gösterir. Anonim şirketlerde aslen esas sermaye geçerlidir ancak bazı anonim şirketlerin kayıtlı sermaye sistemini de belirleme imkanı verilmiştir (Kara, 2004: 161). Türk Ticaret Kanunu'nun 332. maddesinin 1. bendinde asgari sermayeye değinilmiştir. Söz konusu maddeye göre; tamamı ana sözleşmede taahhüt edilmiş olan sermayeyi belirten ana sermaye en az ellibin Türk Lirası olmak zorundadır. Sermayenin artırılmasında yönetim kuruluna tanınmış yetkinin üst sınırını belirten kayıtlı sermaye benimsemiş olan halka kapalı anonim şirketlerde başlangıç sermayesi en az yüz bin Türk Lirası olmak zorundadır. Asgari sermaye tutarı Cumhurbaşkanı tarafından artırılabilir.

Anonim şirkette hizmet edimleri, şahsi emek, ticari itibar ve muaccel hale gelmemiş alacaklar dışında, her çeşit maddi ve maddi olmayan mal ve değer şirket sermaye olarak koyulması mümkündür. (Kaplan, 2018: 81). Türk Ticaret Kanunu (2011), 342/1'e göre; üzerlerinde sınırlı aynı bir hak, haciz ve tedbir olmayan, nakit olarak değerlendirilebilen ve devredilebilen, fikrî mülkiyet hakları ve sanal ortamlar da dâhil olmak üzere malvarlığı unsurları aynı sermaye olarak konulabilir. Ancak hizmet edimleri, şahsi emek, ticari itibar ve muaccel olmayan alacakların sermaye olarak koyulması mümkün değildir.

Anonim şirkette, şirket ortağının şirkete borçlanma yasağı bulunmaktadır. Bu yasağa göre ortaklar sermaye olarak koymayı taahhüt ettikleri vadesi gelmiş borçlarını yerine getirmedikleri sürece ve şirketin serbest yedek akçeleri ile şirket karı önceki dönemlerin zararlarını karşılayabilecek seviyeye gelmediği sürece şirkete borçlanmaları mümkün değildir (Kaplan, 2018: 82).

2.2.1.1.2. Anonim Şirkette Sorumluluk

Anonim şirket ortaklarının şirket borçlarından dolayı sorumluluğu getirmeyi taahhüt ettikleri sermaye payı ile sınırlıdır (Kara, 2004: 163). Önemli olan ortağın getirdiği sermaye değil, getirmeyi taahhüt ettiği sermaye miktarıdır. Anonim şirketin kendisi ise borçlarından dolayı yalnızca malvarlığı ile sorumludur (Tüzün, 1989: 66). Pay sahipleri sadece taahhüt ettikleri sermaye payları ile şirkete karşı sorumludur (Kaplan, 2018: 68).

Anonim şirket borçlarından dolayı birinci dereceden asıl sorumlu, şirket tüzel kişiliğinin kendisidir. Ancak eğer bu borç, vergi borcunun vergi sorumlularının görevlerini zamanında yerine getirmemelerinden kaynaklı ceza ise, borç görevini yerine getirmeyen yönetim kurulundan alınır (Dedeğaç ve Sapan, 2013: 104).

Ayrıca yönetim kurulu üyeleri sadece vergi borçlarından değil aynı zamanda Sosyal Güvenlik Kurumu borçlarının tamamından da sorumlu tutulmaktadır. Yani anonim şirkette yönetim kurulu üyeleri vergi borçları ve sigorta dahil bütün boçlardan sorumlu tutulmuştur (Dedeğaç ve Sapan, 2013: 107).

2.2.1.1.3. Anonim Şirketin Organları

2.2.1.1.3.1. Yönetim Kurulu

Yönetim kurulu, genel kurul tarafından seçilir. Şirketi yönetme ve temsil yetkisi yönetim kuruluna aittir (MEB, 2011b: 11). Yönetim iç işleyişi temsil ise dış ilişkilerle yani şirketin iş yaptığı çevreyle, üçüncü kişilerle alakalı bir durumdur (Turanlı, 2013: 942). Yönetim kurulu şirketin faaliyetlerinin devamı için her konuda karar alma hakkına sahiptir. Yönetim kurulu üyeleri her sene içlerinden bir kişiyi başkan ve en az bir kişi olmak şartıyla da başkan yardımcısı seçer (Kaplan, 2018: 76).

Türk Ticaret Kanunu(2011), 359\2'de yönetim kuruluna tüzel kişinin üye olması durumuna değinmiştir. Buna göre; bir tüzel kişinin şirketin yönetim kuruluna üye seçilmesi durumunda, tüzel kişi ile beraber, tüzel kişi adına, tüzel kişi tarafından seçilen, sadece bir gerçek kişi de tescil ve ilan edilir. Ayrıca, tescil ve ilanın yapıldığı da, şirketin internet sitesine yazılır. Yalnızca tescil edilen bu gerçek kişi tüzel kişi adına toplantılara katılıp oy kullanma hakkına sahiptir.

Yönetim kurulu kanuni, zorunlu bir organdır ve geçici değil sürekli dir (Dinç, 2016: 237). Bu sebeple yönetim kurulunun olmaması şirketin sona erme sebebidir (Kara, 2004: 172).

Yönetim kurulu üyelerinden en az birinin Türk vatandaşı olması ve Türkiye sınırları içinde ikamet ediyor olması zorunluluğu vardır. Bu kuraldan amaç şirketin, hissedarların ve şirketten alacaklı olan üçüncü kişilerin menfaatlerini korumaktır (Altaş, 2011: 111).

Kurulun üyelerinden herhangi biri genel kuruldan izin almadan, şirketle aynı konudaki bir ticari işi şahsı adına ya da başka biri adına yapamayacaktır. Ayrıca aynı çeşit ticari iş icra eden şirkete sınırsız sorumlu ortak olamaz. Bu kuralı ihlal eden üye, tazminatla yükümlü olmakta veya yapılan işlem şirket namına yapılmış sayılacaktır (Kaplan, 2018: 79).

Yönetim kurulu üyeleri en çok üç yıl süreyle görev yapmak üzere seçilir. Esas sözleşmede aksine hüküm yoksa aynı kişi yeniden seçilebilir (TTK 2011: madde 362/1). Sözleşmede aksine bir hüküm bulunmuyorsa anonim şirketlerde çift imza kuralı geçerlidir. Yapılan bir işlemin şirketi bağlayabilmesi için yönetim kurulu üyelerinden en az ikisinin imzasını taşıması gerekir (Deryal, 2005: 283).

Yönetim kurulunun görevleri (MEB, 2011b: 11);

- Genel kurulu toplantıya çağırmak.
- Şirketin denetimini yapmak.
- Şirkete yönetici atamak.
- Şirketi, hissedarları ve üçüncü kişileri zarara sokacak işlerden kaçınmak; şirketi işleri kötüye gittiğinde gerekli tedbirleri almak.
- Finansal tabloların ve raporların hazırlanmasını sağlamak.

Toplantı için kurul üye tam sayısının salt çoğunluğu ile toplanır (Deryal, 2005: 283). Sözleşmede aksine hüküm olmadıkça kurul üye tam sayısının çoğunluğu ile toplanır ve kararlar toplantıya katılanların salt çoğunluğu ile alınır (Kaplan, 2018: 78). Karar almada toplantıya katılanların salt çoğunluğunu olumlu oyu gerekir (Dedeoğaç ve Sapan, 2013: 23).

Yönetim Kurulu toplantılarına, üyeler birbirlerinin yerine katılamaz, kendi yerlerine vekil gönderemez ve birbirleri yerine oy kullanamazlar. Oyların eşit olması durumunda ise bir sonraki toplantıya bırakılır. Bu toplantıda da çoğunluk sağlanamaması durumunda ise öneri reddedilmiş sayılır (Kaplan, 2018: 78). Böylece tüzel kişi ortakların toplantıya her seferinde farklı kişi yollayarak şirketin çalışma ve karar alma düzeni bozmasının önüne geçilmiş olur (Altaş, 2011: 112)

2.2.1.1.3.2. Genel Kurul

Türk Ticaret Kanunu'nun 407. maddesinde genel kurul genel olarak tanımlanmıştır. TTK (2011), madde 407'ye göre; hukuki istisnalar saklı kalmak üzere pay sahipleri şirketin faaliyetleri ile alakalı haklarını genel kurulda kullanmaktadırlar. Kanun maddesinin devam eden bentlerinde murahhas üyeler ile yönetim kurulu üyelerinden en az birinin genel kurul toplantısında hazır bulunması gerektiği belirtilmiştir. Yönetim Kurulu'nun diğer üyeleri de toplantıya katılma hakkına sahiptir. Ayrıca denetçi genel kurulda hazır bulunur. Denetçi ve üyelerin görüş bildirme hakkı vardır. 333. madde gereğince belirlenen şirketlerin genel kurul toplantısında Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'ndan da bir görevli de bulunur. Diğer şirketlerde ise bakanlık personelinin hangi durumlarda toplantıda bulunması gerektiği ile temsilcinin bu görevindeki usul, nitelik, yetki, ücret

tarifesi Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından çıkartılan yönetmelikle hazırlanır. Bakanlık çalışmasının toplantıya katılması sebebiyle katılan giderleri ve ücreti şirket öder.

Şirketin ortakları tarafından oluşan Genel kurul anonim şirketin en yetkili organıdır. Her ortak şirkete ortak olduğu pay oranında oy hakkına sahiptir (Alpugan vd., 1997: 67). Genel kurul karar alırken diğer oranların münhasır yetki alanlarına müdahale edemezler. Genel kurul aldığı kararlarla hissedarları ve azınlıkları zarara sokamaz (Kara, 2004: 185).

Genel kurula ait aşağıdaki görevler ve yetkiler bir başka kuruma devredilemez (TTK 2011, madde 408/2);

- a. Esas sözleşmenin değiştirilmesi.
- b. Yönetim kurulu üyelerinin seçimi, süreleri, ücretleri ile huzur hakkı, ikramiye ve prim gibi haklarının belirlenmesi, ibraları hakkında karar verilmesi ve görevden alınmaları
- c. Kanunda öngörülen istisnalar dışında denetçinin seçimi ile görevden alınması.
- d. Finansal tablolara, yönetim kurulunun yıllık raporuna, yıllık kâr üzerinde tasarrufa, kâr payları ile kazanç paylarının belirlenmesine, yedek akçenin sermayeye veya dağıtılacak kâra katılması dâhil, kullanılmasına dair kararların alınması.
- e. Kanunda öngörülen istisnalar dışında şirketin feshi.
- f. Önemli miktarda şirket varlığının toptan satışı.

Genel Kurul, şirket merkezinin olduğu yerde , tüm faaliyet dönemi sona erdikten sonraki üç ay içinde olağan ve olağanüstü toplanarak karar alır (Kaplan, 2018: 72). Genel kurulda alınan kararların geçerli olabilmesi için gündeme bağlılık ilkesi gereği görüşülecek konuların, ortaklara önceden bildirilmesi şarttır (Kara, 2004: 184). Ayrıca genel kurul toplantılarına pay sahipleri elektronik ortamdan da katılabilir ve bu şekilde oy kullanabilirler (Kaplan, 2018: 73).

2.2.1.1.3.3. Denetçi

1 Temmuz 2012'de yürürlüğe giren Yeni TTK'nin getirdiği en önemli yenilik bütün şirketlerini zorunlu bağımsız denetime tabi olmasıdır (Bozdemir, 2013: 75). Denetçi, azınlıkların, pay sahiplerinin ve üçüncü kişilerin hakkını korumak için genel kurul tarafından seçilir (MEB, 2011b: 12). Denetim müessesesi ile şirket yönetimini elinde bulunduranların işini daha dikkatli yapması sağlanır (Kara, 2004: 190).

Denetçi, bağımsız denetim yapmak için ruhsatlı yeminli mali müşavirlerden ya da serbest muhasebeci mali müşavirlerden seçilir. Ayrıca Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından kendisine yetki verilmiş kişilerden ve bu kişilerin ortak olduğu sermaye şirketleri de bağımsız denetçi olabilmektedir (Kaplan, 2018: 79).

Denetçinin görevleri; şirket defterlerinin kanunlara uygun tutulmasını denetlemek, yönetim kurulunun işini doğru yapmaması durumunda genel kurulu toplantıya çağırarak, hissedarların şikayetlerini dikkate alıp gerekli incelemeyi yapmak, gerekli incelemeyi yaparak şirketin elinde bulunması gereken teminat ve rehin olan evrakların şirkette olup olmadığını denetlemektir (MEB, 2011b: 12)

2.2.1.1.4. Anonim Şirketlerin Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu

Anonim şirketler tüzel kişiliğe sahiptir ve şirket tüzel kişiliği, yıllık faaliyetleri sonucu elde ettiği gelir üzerinden Kurumlar Vergisi mükellefidir (Gürdal, 2013: 113-114). Anonim şirket borçlarından dolayı birinci dereceden asıl sorumlu, şirket tüzel kişiliğinin kendisidir. Ancak eğer bu borç, vergi borcunun vergi sorumlularının görevlerini zamanında yerine getirmemelerinden kaynaklı ceza ise, borç görevini yerine getirmeyen yönetim kurulundan alınır (Dedeoğlu ve Sapan, 2013: 104). Anonim şirkette ortaklar şirket kamu borçlarından dolayı sadece koymayı taahhüt ettikleri sermaye ile sorumludur. Şirket malvarlığından tahsil edilemeyen kamu borçları için yönetim kurulu üyeleri, ikinci dereceden sınırsız, müteselsil olarak sorumlu tutulurlar (Erdağ, 2015: 1).

Tüzel kişilerin vergi yükümlülüğü nedeniyle yerine getirmeleri gereken ödevleri kanuni temsilciler tarafından yerine getirilir. Kanuni temsilcilerin ödevlerini zamanında ve tam olarak yerine getirmemesi durumunda, tahsil edilemeyen kamu borcu, görevini yerine getirmeyen temsilciden yani anonim şirkette yönetim kurulundan alınır (Koban, 2013: 102).

2.2.1.2. Paylı Komandit Şirket

2.2.1.2.1. Paylı Komandit Şirketin Özellikleri

Türk Ticaret Kanunu'nun 564. madde sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketin tanımına değinmiştir. Sözü geçen kanun maddesinde "Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket, sermayesi paylara bölünen ve ortaklarından bir veya birkaçı şirket alacaklılarına karşı bir kolektif şirket ortağı, diğerleri bir anonim şirket pay sahibi gibi sorumlu olan şirkettir" denilmiştir. Ancak aynı maddeye göre; eğer sermaye, paylara bölünmeden yalnızca birden çok komanditerin sermayeye katılma oranlarını belirtmek için bölümlere ayrılmış ise, komandit şirket hükümleri uygulanır (TTK 2011: madde 564/ 1).

Uygulamada sermayesi paylara bölünmüş komandit şirkete çok rastlanmaz. Genel olarak komandit şirkete çok benzeyen bu şirketi komandit şirketten ayıran özellik sermayenin paylara bölünmüş olmasıdır (Alpugan vd., 1997: 69).

Şirket sözleşmesi yazılı olarak hazırlanır . Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket en az beş kişi ile kurulur ve ortaklardan en az birinin komandite olması gerekir (Şengel, 2013: 13). Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket unvanında sınırsız sorumlu ortaklardan en az birinin ismi ve soy ismi ve şirketin türünü belirten bir ibare bulunmak zorundadır (Kara, 2004: 159)

2.2.1.2.2. Paylı Komandit Şirkette Sorumluluk

Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirkette bütün ortakların sermayeleri paylara bölünmüştür. Anonim şirket gibi sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler de hisse senedi çıkarabilirler (Kara, 2004: 159). Adi komandit şirketteki gibi bu şirketlerde de komadite ortağın şirket borçlarından sorumluluğu sınırsız, komanditer ortağın sorumluluğu ise sınırlıdır (MEB, 2011b: 11).

Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirkette yönetici olan sınırsız sorumlu hakkında, Anonim Şirketlerdeki yönetim kurulunun tabi olduğu hükümler geçerlidir (Kaplan, 2018: 68).

2.2.1.2.3. Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirketin Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu

Paylı komandit şirket bir yıllık faaliyetleri sonucu elde ettiği kardan dolayı kurumlar vergisi mükellefidir. Ancak vergiye tabi safi kazanç, komandite ortağın payı düştükten sonra kalan tutardır. Komandite ortak şahsi geliri üzerinden Gelir Vergisi mükellefi olduğundan, onun kazancı düşülerek kalan tutardan hesaplanır. Komanditer ortak, kurum kazancının kendine isabet eden kısmı üzerinden Kurumlar Vergisi mükellefidir (Vural, 2015: 5).

Paylı komandit şirketin sınırsız sorumlu ortağının şirket karından aldığı pay, ortağın şahsi ticari kazancı gibi vergilendirilir ve ortak bu geliri üzerinden gelir vergisine tabidir (Arıkan, 1998: 72). Paylı komandit şirketteki sınırlı sorumlu ortak ise kurumlar vergisine tabidir. Paylı komandit şirkette kurumlar vergisine tabi matrahı bulmak için sınırsız sorumlu ortağa ait pay düşülür, kalan tutar üzerinden vergi hesaplanır (Arıkan, 1998: 73).

2.2.1.3. Limited Şirket

2.2.1.3.1. Limited Şirketin Özellikleri

Türk Ticaret Kanunu (2011), madde 573'ün 1. bendinde “ Limited Şirket bir veya daha çok gerçek veya tüzel kişi tarafından bir ticaret unvanı altında kurulur; esas sermayesi belirli olup, bu sermaye esas sermaye paylarının toplamından oluşur” denilmiştir.

Limited şirket, iş hayatında en sık rastlanılan şirket türlerinden biri olup, en az bir gerçek veya tüzel kişinin bir araya gelmesiyle kurulan şirkettir (Sezgin, 2010: 247). Limited şirketler hisse senedi ve tahvil çıkaramazlar. Bankacılık ve sigortacılık alanında faaliyet gösteremezler. Hissedarların şirketteki payları 25 TL ve katları olmak zorundadır. Ortaklık payının üçüncü kişiye devri, anonim şirketlere göre daha zordur (Şengel, 2013: 12).

Limited şirket kuruluş sözleşmesinde aşağıdaki kayıtların açıkça yer alması gereklidir (Kaplan, 2018: 88);

1. Şirketin kullanacağı unvanı ve şirket merkezinin bulunduğu yer,
2. Şirketin faaliyetini göstereceği işletme konusu,
3. Esas sermayenin itibarî tutarı, esas sermaye paylarının adedi, itibarî değerleri, varsa imtiyazlar, esas sermaye paylarının grupları,
4. Şirket müdürü olarak atananların adları, soyadları, unvanları, vatandaşlıkları,
5. Şirketin yapacağı ilanların ne şekilde olacağı bilgilerine yer verilmelidir.

2.2.1.3.2. Limited Şirkette Ortaklar

Limited şirketler en az bir gerçek ve tüzel kişinin bir araya gelmesiyle kurulur. Ortakların sayısı elliyi aşamaz. Ortak sayısı en fazla 50 olmalıdır. Bu sayının elliyi aşması durumunda şirketin anonim şirkete dönüşmesi gerekmektedir. Aksi takdirde şirket fesih edilir (Kaplan, 2018: 88).

Türk Ticaret Kanunu 574. maddesinde ortakların sayısına değinmiştir. Bu maddeye göre ortak sayısı en fazla elli olmalıdır. Ortak sayısının bire düşmesi halinde bu durum, buna sebep olan durumun gerçekleştiği tarihten itibaren yedi gün içerisinde müdürlere yazılı olarak bilgi verilir. Müdürler, bildirim alındığı tarihten başlayarak yedinci günün sonuna kadar, şirketin yalnızca bir ortaklı olduğunu, bu tek ortağın ismini, ikamet adresini ve vatandaşlığını tescil ve ilan ettirirler. Bu görevlerini yerine getirmemeleri halinde ortaya çıkacak zarardan sorumlu tutulurlar. Bu sorumluluğun aynısı, şirketin tek ortaklı olarak kurulması halinde de geçerli olur. Ayrıca aynı maddenin 3. bendine göre şirketin, tek ortak kendi olacak şekilde bir şirkete dönüşmesine sebep olacağı şekilde esas sermaye payını iktisap etmesi yasaktır.

Limited şirketlerin ortaklık konusunda hem gerçek hem de tüzel kişilerin şirkete ortak olması avantajı bulunmaktadır (İmregün, 1991: 511).

2.2.1.3.3. Limited Şirkette Esas Sermaye Payı

Limited şirkette esas sermaye, hissedarların payının belirlenmesi ve şirketteki haklarının tespiti amacıyla paylara bölünmüştür (Turanlı, 2015: 35). Limited şirketlerde hangi ortağın ne kadar payı olduğunun yani esas sermaye payının belirlenmiş olması gerekir (İmregün, 1991: 51).

Türk Ticaret Kanunu madde 583 esas sermaye paylarına değinmiştir. Madde 583'e göre şirket sözleşmesinde esas sermaye paylarının itibarî değerleri yirmibeş TL'den az olarak belirlenemez. Ancak şirketin durumunun iyileştirilmesi için bu değer altına inilebilir. Anasermaye paylarının itibarî değerleri birbirinden farklı olabilir. Ancak, ana sermaye paylarının değerlerinin yirmi beş Türk Lirası veya bunun katları şeklinde olması zorunluluğu vardır. Bir ana sermaye payının vereceği oyun, 618 inci maddeye göre itibarî değere göre hesaplanması, esas sermaye payının bölünmesi değildir. Söz konusu bu hüküm bir hakkın veya yükümlülüğün itibarî değere göre tespit edildiği haller için de geçerlidir. Bir ortağın birden daha çok ana sermaye payına sahip olması mümkündür. Anasermaye paylarının itibarî değeri ile ya da bunun üstünde bir değerle çıkarılması mümkündür. Ana sermaye payının bedeli şirket sözleşmesinde öngörüldüğü şekilde, nakden ya da ayın olarak ödenebilir. Ayrıca alacağın takas edilmesi suretiyle ya da sermaye artırımında olduğu gibi, serbestçe kullanılacak öz kaynakların ana sermayeye çevrilmesi suretiyle de ödenir (TTK 2011: madde 583). Limited şirketlerde emek ve ticari itibarın şirkete sermaye olarak koyulması mümkün değildir (İmregün, 1991: 511).

2.2.1.3.4. Limited Şirkette Ortakların Kamu Borçlarından Sorumluluğu

Limited şirket ortaklarının şirket borçlarından dolayı sorumlulukları, şirkete koymayı taahhüt ettikleri sermaye oranı ile sınırlıdır (İmregün, 1991: 511). Ortaklar sermaye taahhütlerini yerine getirdikten sonra alacaklılara karşı şirket borçlarından dolayı bir sorumlulukları yoktur. Alacaklı alacağını şirketten alamasa ve takip sonuçsuz kalsa bile, sermaye borcunu yerine getiren ortağın şirket borcundan dolayı sorumluluğu yoktur (Deryal, 2005: 258-259).

Ancak Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun'a göre, ortaklar şirkete olan sermaye borçlarını tamamıyla yerine getirmiş olsalar dahi, eğer şirketin kamu borcu varsa, ortakların sorumluluğu devam eder (İmregün, 1991: 511). Limited Şirketin kamu boçlarından esas olarak şirketin kendisi sorumlu tutulmuştur ve borcun tahsili için öncelikle şirketin kendi mal varlığına gidilir. Ancak Limited Şirketin kamu borçlarının şirket malvarlığından tahsiline imkan kalmaması durumunda müdürlerin ve ortakların da sorumluluğu söz konusu olmaktadır (Sezgin, 2010: 248).

2 ortağı olan bir limited şirketi ele alalım. Her iki ortağın da şirkete 50 TL sermaye koyduğunu, şirketin toplam sermayesinin 100 TL olduğunu ve şirketin toplamda 200 TL kamu borcu olduğunu varsayalım. Kanuna göre alacaklı olan kamu vergi idaresi, mevcut borcun tahsili için öncelikle şirketin kendi malvarlığına başvuracaktır. Birinci aşamada şirketten tahsil edilemezse o zaman kanuni temsilciye başvuracak ve borcu temsilciden tahsil etmeye çalışacaktır. Şayet ondan da tahsil edemezse o zaman ortaklara gidecektir. Bu durumda şirket ortakları borçlardan hisseleri oranında ve tüm malvarlıklarıyla sorumlu olacaktır. Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun bu uygulama ile kamunun vergi alacağını güvence altına almıştır.

Türk Ticaret Kanunu madde 602’de şirketin sorumluluğuna değinmiştir ve şirketin borçları ve yükümlülüklerinden dolayı yalnızca malvarlığıyla sorumlu olduğunu belirtmiştir (TTK 2011: madde 602).

2.2.1.3.5. Limited Şirkette Rekabet Yasağı

Limited şirket müdürlerinin şirketle aynı alanda faaliyet gösteren başka bir şirkete, diğer ortakların rızası olmadan ortaklık yapamaz (Deryal, 2005: 258). Türk Ticaret Kanunu’nun 613. maddesinde sır saklama yükümlülüğüne ait düzenlemeler yer almaktadır. Ortakların Şirketin önemli bilgilerini şirketi olumsuz etkileyecek şekilde kullanması yasaklanmış ve bu sır saklama yükümlülüğünün sözleşme ile kaldırılması da yasaklanmıştır. Ancak kanunda şirket sırrı kavramı teker teker sayılmamış, açık ve net bir şekilde belirtilmemiş, sır tabirinin mahkeme kararları ve öğreti baz alınarak tespit edileceği belirtilmiştir (Yavuz, 2012: 195).

Ortağın, kendisine kişisel yarar sağlayacak ve şirketi olumsuz etkileyecek bir faaliyette bulunarak sektörde faaliyette bulunması durumunda TTK’nın 613. maddesine aykırı hareket etmiş olacağı görülmektedir ve bunun kanunen yaptırımları bulunmaktadır (Göksoy, 2007: 643).

Türk Ticaret Kanunu madde 613’te şirket ortaklarının bağlılık yükümlülüğü ve rekabet yasağı ödevlerini açıklamıştır. TTK (2011), madde 613’e göre; ortakların şirket sırlarını koruma zorunluluğu vardır. Bu zorunluluğun şirket sözleşmesi ile ya da genel kurul kararı ile kaldırılması mümkün değildir. Ortaklar, şirketin menfaatlerine zarar verecek fiilleri yapamazlar. Özellikle, kendilerine kişisel fayda sağlayacak ve şirketin amacına zarar verecek işlemleri yapmaları yasaktır. Şirket sözleşmesi ile; ortakların, şirketle rekabet eden işlem ve fiillerden kaçınmak zorunda oldukları öngörülebilir. Şirket müdürleri hakkında rekabet yasağı öngören 626’ncı madde hükümleri saklıdır. Öteki ortakların hepsinin yazılı olarak onay vermeleri durumunda, ortaklar, sözü geçen bu yükümlülüğe aykırı düşen faaliyetlerde bulunabilirler. Ana sözleşme birinci cümledeki onay yerine ortaklar genel kurulunun onay kararını öngörebilir (TTK 2011: madde 613).

TTK’ya göre; şirket ortaklarının şirketi zor duruma düşürecek, şirket yatırımlarını ve gelişip büyümesini olumsuz etkileyecek davranışları ile işletmenin zararına olan benzer faaliyetler yasaklanmıştır (Demirayak, 2018: 32). Ortaklar, şirketin gizli bilgilerini saklamakla sorumludurlar. Şirketlerin çıkarlarına zarar vererek kendilerine kişisel fayda sağlayan herhangi bir harekette bulunamazlar. Ancak diğer bütün ortakların yazılı bir şekilde onay vermeleri durumunda , şirkete bağlılık zorunluluğuna ve rekabet yasağı kuralına aykırı olarak tanımlanan faaliyetleri de yapabilirler (Kaplan, 2018: 92).

2.2.1.3.6. Limited Şirkette Şirket Organları

2.2.1.3.6.1. Ortaklar Genel Kurulu

Limited Şirkette genel kurul zorunlu bir organdır. Genel kurul olağan ve olağanüstü olmak üzere iki şekilde toplanırlar. Olağan genel kurul toplantısının senede en az bir defa toplanması gerekir. Olağanüstü durumlar olmadığı sürece limited şirket genel kurulu'nun yılda bir kez olağan işler için toplanması kanuni şartlara uyulması açısından yeterli görülmektedir (Altaş,2017, <https://vergialgi.net/ticaret-hukuku/limited-sirket-mudurleri-ortaklari-genel-kurul-toplantisina-cagirmiyorsa-ne-yapilir>).

Limited şirket genel kurulu, olağan kararları sözleşmede aksi belirtilmediği sürece toplantıda temsil edilen toplam oy sayısının salt çoğunluğu ile alınır.Aşağıda belirtilen kararlar ise temsil edilen oyların en az üçte ikisi ile oy hakkına sahip olan esas sermayenin tamamının salt çoğunluğunun toplantıda bulunması ile alınır (Kaplan, 2018: 89);

1. Şirket sözleşmesinin konusunda değişiklik yapılması.
2. İmtiyaz hakkına sahip oyların öngörülmesi,
3. Payların devri, rüçhan hakkını sınırlandırma, yasak koyma ve basitleştirme,
4. Esa sermayenin artırılmasına karar verme,
5. Şirket merkezinin bulunduğu yerden taşınması kararı,
6. Müdürler ile ortakların,sadakat sorumluluğuna ve rekabet yasağına aykırı davranmalarının kabul edilmesi,
7. Ortaklardan herhangi birinin geçerli sebeplerle ya da sözleşmede belirtilen şartlardan dolayı şirketten çıkarılması,
8. Şirketin fesh edilmesine karar verilmesi.

Karar almada çoğunluk esası benimsenir. Ancak buradaki çoğunluk esas sermaye miktarı esas alınarak belirlenir (Deryal, 2005: 263).

TTK Md 618/1'e göre ortakların oy hakkı ana sermaye paylarının itibarî değeri baz alınarak tespit edilir. Şirket sözleşmesinde daha yüksek bir tutar belirtilmemiş ise her yirmi beş Türk Lirası bir oy hakkına sahiptir. Ancak, şirket sözleşmesi ile bir paydan daha fazlasına sahip olan ortakların oy haklarına sınırlama getirilebilir. Ortak, en az bir oy hakkına sahiptir. Şirket sözleşmesinde açık bir şekilde belirtilmiş olması şartıyla yazılı oy da verilebilir (TTK 2011: madde 618/1).

Kurulda bütün ortakların bir oy hakkı mevcuttur. İmtiyazlı oy söz konusu olduğunda ise oy hakkının 10'a yükseltilmesi mümkündür (Kaplan, 2018: 89).

2.2.1.3.6.2. Müdürler

Limited şirkette müdür, anonim şirketteki yönetim kurulu gibidir (Yıldız, 2013: 62). Limited şirketlerde yönetim yetkisi müdüre aittir ve 2012 de yürürlüğe giren TTK ile hem gerçek kişi hem de tüzel kişi, limited şirkette müdürlük yapabilmektedir (Yavuz, 2013: 184).

Şirketin yönetim ve temsil işlemleri sözleşme ile düzenlenmektedir. Yönetim ve temsil yetkisinin müdür olan kişi ya da kişilere yada ortaklara veya şirket dışından birine verilmesi mümkündür. Ancak ortaklardan en az birinin yönetim ve temsil yetkisinin olması gerekir. Şirket müdürlerinin, yönetimle ilgili bütün işlemlerde karar alma ve uygulama hakkı bulunmaktadır (Kaplan, 2018: 90).

Limited şirkette yönetim ve temsil yetkisi Türk Ticaret Kanunu madde 623'te açıklanmıştır. TTK (2011), madde 623'e göre; şirketin yönetimi ve temsiline ilişkin düzenleme şirket sözleşmesi ile yapılır. Şirket sözleşmesi ile; yönetim ve temsil yetkisi, müdür olan bir ya da daha fazla ortağa ya da bütün ortaklara ya da üçüncü kişilere verilebilir. Ancak ortaklardan en az birinin şirketi yönetim hakkı ve temsil yetkisi bulunmalıdır. Şirketin müdürlerinden birinin tüzel kişi olması durumunda; bu tüzel kişi bu görevi kendi adına yerine getirecek bir gerçek kişi seçer. Müdürler, kanunla ya da şirket sözleşmesi ile genel kurula verilmemiş olan yönetim ile alakalı bütün meselelerde karar vermeye ve uygulamaya yetkilidirler (TTK 2011: madde 623).

2.2.1.3.6.3. Denetçi

Limited şirkette denetim organının faaliyetleri ile ilgili konularda anonim şirketlerdeki denetim organına ait hükümler uygulanır (İmregün, 1991: 523). Ancak limited şirkete ortaklar tarafından denetçi seçilirken, anonim şirkette olduğunun tersine ortakların esas sermaye payına göre imtiyazlı oy etkilidir (Aksoy ve Aksoy, 2017: 32).

2.2.1.3.7. Limited Şirketin Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu

Limited şirket yıllık geliri üzerinden şirket tüzel kişiliğinin Kurumlar Vergisi mükellefiyeti vardır (Bayazıtlı, 2013: 90). Tüzel kişilerin vergi ile ilgili yükümlülükleri kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilir. Kanuni temsilcinin görevini yerine getirmemesi durumunda şirketten tahsil edilemeyen ya da eksik tahsil edilen vergi borcundan dolayı sorumluluk görevini yerine getirmeyen temsilcidedir (Koban, 2013: 111).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. TÜRKİYEDE ŞİRKETLERİN KURULUŞ SÜREÇLERİNİN VERGİ KANUNLARI AÇISINDAN KARŞILAŞTIRILMASI

3.1. Şirketlerin Kuruluş Aşamasında Sağlanabilecek Vergileme Avantajları

3.1.1. Kuruluş Yeri Seçimi Bakımından

3.1.1.1. Maliyet Avantajı Sağlamak Açısından

İşletme kurulurken yatırımcı için en önemli unsurlardan biri kuruluş yeri seçimidir. İşletmenin kurulduğu yer, işletmenin karlılığını ve maliyetlerini belirleyecek ana unsurdur. İşletmeyi kurduktan sonra karar değiştirip başka yere taşımak zahmetli ve masraflıdır. Bu yüzden iyi düşünüp iyi araştırma yapıp, piyasa koşullarına göre en uygun yere karar verilmelidir (Can ve Güney, 2007: 65). Yatırımcının seçtiği kuruluş yeri sadece bugününü değil, geleceğini de etkileyecek bir karardır. Bu yüzden bölgenin, bölge içindeki konumun, ekonomik, sosyolojik ve politik açıdan araştırma yapılarak doğru bir şekilde belirlenmesi gerekir (Yıldız ve Şahin, 2014: 2).

İşletmeye rakipleri karşısında üstünlük sağlayacak faktörlerin en önemlilerinden biri kuruluş yerinin doğru seçimidir. İşletmenin kuruluş yerinin, hammadde kaynaklarına ve pazara uzak olan yerlere kurulması, işletme için ekstra maliyet oluşturacak ve işletmenin maliyetlerinin artmasına sebep olacaktır (Küçük, 2014: 163). Her girişimci işletmesini kurarken maliyeti en aza indirip, karlılığın en fazla olacağı yeri kuruluş yeri olarak seçmek ister. Üretim ve pazarlama masraflarını en aza indirileceği alanı tespit etmeye çalışır. Günümüz rekabet şartlarında maliyetlerin en aza indirilmesi işletmeler için her geçen gün daha da fazla önem arz etmektedir. Kuruluş yerinin araştırma yapılarak iyi seçilmiş olması, işletmeye rakiplerine nazaran avantaj sağlar. Bu yüzden kuruluş yeri seçiminde işletmeler gerekli araştırmayı yapıp ona göre kendilerine en çok avantaj sağlayacak şekilde karar vermelidir. Çünkü, işletmenin kurulduğu yerin, işletmenin amaçlarına uygun olmadığı sonradan anlaşılabilirse bile, işletmeyi mevcut yerinden başka bir yere taşımak mümkün olmayacak ya da zor olacaktır (Yazıcı, 2009: 158-159).

İşletmeler için son derece önem arz eden kuruluş yeri seçimi, uzun vadeli amaçlarına hizmet edecek, karı yükseltecek maliyeti en aza indirecek yer olmalıdır. İşletmeye rakipleri karşısında avantaj sağlayacak bir yer olmalıdır (Yıldız ve Şahin, 2014: 2). Çünkü işletmelerin maliyet

kalemleri arasında en önemli unsur hammaddeye uzaklıktır. İşletme, üretimini yaptığı ürünün hammaddesine ne kadar yakınsa maliyetleri o kadar az olacaktır. Aynı zamanda işletmenin hammaddeye yakın olması, işletmenin sektördeki rekabet gücünü arttıracaktır. Pazara yakınlık, üretim faaliyeti sonrasında işletme için büyük önem arz eden pazarlama işlemleri için maliyetlerin azalmasında kolaylık sağlar (Küçük, 2005: 67).

Kurulacak işletme bir endüstriyel kuruluş ise kuruluş yeri seçiminde dikkate aldığı faktörler arasında, kendi karını maksimuma ulaştırarak ve maliyetini minimuma düşürecek faktörlerin yanında, toplumsal faktörler de vardır. Endüstriyel işletmeler kuruluş yerini seçerken aynı zamanda; milli gelirin yükselmesine katkı sağlamak, ülkede istihdamın artması işsizliğin azalmasını sağlamak, geri kalmış bölgelere yatırım yaparak ülkenin kalkınmasına ve gelişmesine katkı sağlamak gibi faktörleri de göz önünde bulundururlar (Yazıcı, 2009: 160). Ülkenin genel ekonomik durumu, ülkede uygulanan ekonomik politikalar da kuruluş yeri seçiminde dikkate alınacak hususlardandır (Can ve Güney, 2007: 98). Ekonomik faktörler; ekonomik piyasalarda ve dolayısıyla girişimcinin işletme ile ilgili kararlarında etkili olan faktörlerdir (Küçük, 2014: 165).

Ülkede her yer her bölge aynı altyapı imkanlarına sahip değildir. Her bölge kalkınmanın sağlanması açısından aynı avantajlara ve imkanlara sahip değildir. Devlet uyguladığı belli politikalarla bölgeler arasındaki bu gelişmişlik farkını ortadan kaldırmaya çalışır. Devlet kalkınma konusunda dezavantajlı olan bu bölgelerde teşvik, düşük faizli kredi olanakları, prim ödemelerinde devletin destek sağlaması gibi teşvikler ve kolaylıklar ile dezavantajlı bölgelerin kalkınmasına yardımcı olmaya çalışır. Özellikle altyapı sorunu olan yerlerde devletin girişimciye sağladığı teşvikler oldukça fazladır. İşletmeler kurulurken, girişimciler kuruluş yeri seçerken bu avantaj ve dezavantajların hepsini göz önünde bulundurur ve buna göre karar verir (Küçük, 2005: 69).

Bazı bölgelerde yöneticiler, bölgenin gelişmesini kolaylaştırmak, işsizliği azaltmak, altyapı yatırımlarının artmasını sağlamak ve bölgede faaliyet gösteren işletme sayısını arttırmak için; vergi, resim ve harçlarda kolaylıklar sağlayarak bölgeyi yatırımcılar için çekici hale getirmeye çalışır (Can ve Güney, 2007: 105). Devlet tarafından yapılan bu teşviklerin amaçları; gelişmişlik açısından dezavantajlı olan bölgelere yatırımı özendirerek kalkınmayı sağlamaktır. Kalkınmanın sağlanması için desteklenecek bölgenin doğru seçilmesi, bölgelerin uluslararası rekabet gücünü yükseltecek ve Ar-Ge faaliyetlerine katkı sağlayacak yatırımları özendirecektir (Yıldız ve Şahin, 2014: 4).

Yazılım şirketleri; faaliyetlerini serbest bölge, teknoloji geliştirme bölgesi gibi vergisel avantaj sağlayan alanlara kaydırarak GV, KV, DV, KDV gibi vergilerden indirim, istisna ve muafiyet hakkı elde ederek, kendisine uluslararası piyasada rekabet üstünlüğü sağlayacak vergileme avantajı elde ederler (Saçan, 2018: 48).

3.1.1.2. Uygulanan Vergi Teşvik ve Kolaylıkları Açısından

3.1.1.2.1. Teknoloji Geliştirme Bölgeleri ve Teknokent İstisnaları

Teknoloji Geliştirme Bölgeleri; yeni teknolojilerin geliştirilmesi, mevcut teknolojinin daha da ileri taşınmasına, teknolojinin transferinin sağlanmasına imkan sağlar. Teknolojinin gelişmesine, yeni buluşların olabilmesi için araştırma geliştirme faaliyetlerinin artmasına imkan sağlayarak, akademik dünyayı ve üretimi gerçekleştiren sanayi sektörünü bir araya getirerek bilgiyi ve ekonomiyi birleştirir (Kalça vd., 2017: 486). Girişimci bir ürünü üretme isteğinde olabilir. Ancak yeteri kadar fon ve teknoloji imkanlarına sahip olamayabilir. Bununla birlikte gerekli teknolojiyi kullanacak bilgiye de sahip olmayabilir. Bu durumda teknoparklar yatırımcıya kolaylık sağlamaktadır. Teknoparklar sayesinde girişimcinin ihtiyaçlarının karşılanması, ihtiyaçlarına daha kolay ulaşması sağlanır (Küçük, 2005: 72-73).

Teknoloji Geliştirme Bölgeleri sayesinde, akademisyenler bilgilerini sanayi sektörüne aktarma imkanı bulurlar (Kalça vd., 2017: 486). Bilginin ekonomik hayatta kullanımı sağlanarak, teknolojinin ve araştırma geliştirme faaliyetlerinin hızlandırılmasını kolaylaştırır (Sevsay vd., 2017: 447). Teknoloji Geliştirme Bölgeleri daha çok üniversite bünyesinde faaliyet gösterirler. Sanayi üreten firmalar bu şekilde bilgiye yakın olmaktadır. Akademisyenler üniversite bünyesindeki teknoloji geliştirme bölgeleri sayesinde bilgisini ürüne dönüştürerek, soyut bilginin somut hale gelmesini sağlar ve teknolojik gelişimde itici faktör haline gelir (Kalça vd., 2017: 490). Teknoloji Geliştirme Bölgelerinin işleyişi, Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu (2001) ile düzenlenmiştir.

Bu Kanun, Teknoloji Geliştirme Bölgelerinin kuruluşunu, işleyişini, yönetim ve denetimini ve bunlarla ilgili kişi ve kuruluşların görev, yetki ve sorumluluklarını kapsar (Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu[TGBK], 2001: Madde 2). Teknoloji Geliştirme Bölgeleri'nin ülkenin rekabet gücü sağlayacağı alanlarda bilgiyi ve sanayi sektörünü bir araya getirerek yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerini arttırması sebebiyle başta Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nda teşvikler sağlanmıştır.

Teknoloji Geliştirme Bölgeleri'nde faaliyet gösteren girişimcilere vergi kanunlarında tanınmış bir takım kolaylıklar vardır. Bu bölgede faaliyet gösteren GV ve KV mükellefi olan yatırımcılar; burada yaptıkları yazılım ve araştırma geliştirme faaliyetleri sonucu elde ettikleri gelirleri, yöneticiden onay almak, bağlı oldukları vergi dairelerine bildirimde bulunmak ve bu bölgede faaliyet gösterdiklerine dair belgeleri ibraz etmiş olmaları şartıyla GV ve KV den istisna edilmişlerdir. Yatırımcının GV ve KV'den muaf olduğu süre içerisinde, aynı şekilde bu bölgedeki geliştirdikleri sistem yönetimi, askeri komuta kontrol uygulamaları gibi belli yazılım faaliyetlerinin teslim ve hizmetleri de bildirimde bulunmuş olmak şartıyla 3065 sayılı KDV'den istisna

tutulmuştur (Sarisoy, (t.y.), <http://www.sektorel.com/yazarlar/taner-sarisoy/teknoloji-gelistirme-bolgelerinde-vergi-istisnasi-ve-sgk-tesvikleri>).

Teknokentler tam ve dar mükellef ayrımı yapmadan, bütün GV ve KV mükelleflerini işletmelerin özellikle Türkiye'deki teknoparklarda yapılan yazılım ve ar-ge faaliyetlerinden elde edilen kazançlar, yönetici şirketten aldıkları ve faaliyet alanlarını gösteren belgeyi Hazine ve Maliye Bakanlığı'na ibraz etmeleri şartıyla, TGBK uyarınca 31.12.2023 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden istisnadır. Bölge içinde bulunan işletmelerin, bölge dışındaki faaliyetleri sonucunda elde ettikleri kazançlar bu istisna kapsamına girmez (Kayalıdere, 2014: 89).

Anonim şirket şeklinde kurulacak olan yönetici şirket kuruluş süreci, bölge kuruluş kararının resmi gazetede yayımlandığı tarihten itibaren bir senelik süre zarfı içinde sonuçlandırılmalı. Teknoloji Geliştirme Bölgesi'nde yönetici şirket genel müdürlüğüne en az lisans derecesinde diploma sahibi biri atanabilir (Çaltekin, 2018: 19).

Yapımına Teknoloji Geliştirme Bölgelerinden önce başlanmış olması durumunda teşvikten yararlanabilmek faaliyetin tamamlanmış olup olmamasına bakılır. Mükelleflerin bölgede faaliyete başlamadan önce tamamladıkları tasarım ve yazılımlar istisna kapsamında değerlendirilmez. Ancak faaliyetine bölgede çalışmaya başlamadan önce başlanılmış ancak tamamlanması bölgede çalışmaya başladıktan sonra tamamlanan ürünlerin, yalnızca bölgede faaliyete denk gelen kısmı istisnaya dahil edilir (Çaltekin, 2018: 40). Teknoloji geliştirme bölgelerindeki yazılım ve Ar-Ge faaliyetleri için TGBK (2011), madde 8'de teşviklere yer vermiştir.

Teknoloji geliştirme bölgelerindeki destek ve muafiyetler (TGBK, 2001: madde 8);

- Bölgelerde; alt yapı, idare binası ve kuluçka merkezi inşası ile AR-GE ve yenilik faaliyetleri ile tasarım faaliyetlerini desteklemeye yönelik yönetici şirketçe yürütülen veya yürütülecek kuluçka programları, teknoloji transfer ofisi hizmetleri ve teknoloji işbirliği programları ile ilgili giderlerin, yönetici şirketçe karşılanamayan kısmı, yardım amacıyla Bakanlık bütçesine konulan ödenekle sınırlı olmak üzere karşılanabilir.
- İşletmeler, Bölgede başlatıp sonuçlandırdıkları AR-GE veya tasarım projeleri sonucu elde ettikleri teknolojik ürünün üretilmesi için gerekli yatırımı, yönetici şirketin uygun bulması ve Bakanlığın izin vermesi şartıyla Bölge içerisinde yapabilirler. Söz konusu yatırıma konu olan teknolojik ürünün üretim izin belgeleri, ilgili kurum ve kuruluş tarafından Bakanlık görüşü alınarak, öncelikle verilir. Bu yatırımlara ilişkin faaliyetler, 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu gereğince tutulması zorunlu defterlerde, yatırım yapan işletmelerin Bölgede yürüttükleri AR-GE veya tasarım faaliyetlerinden ayrı olarak izlenir. Bu yatırımlar nedeniyle Bölgede çalışan personel ve bu

yatırımlarından elde edilecek kazançlar Bölge dışında faaliyet gösteren işletmelerin ve bunların personelinin tabi olduğu esaslara göre vergilendirilir.

- (Değişik birinci cümle: 16/2/2016-6676/12 md.) Yönetici şirket, bu Kanunun uygulanması ile ilgili olarak düzenlenen kâğıtlar yönünden damga vergisinden, yapılan işlemler bakımından harçlardan ve Bölge alanı içerisinde sahip olduğu taşınmazlar dolayısıyla emlak vergisinden muaftır. Atık su arıtma tesisi işleten Bölgelerden, belediyelerce atık su bedeli alınmaz.
- (Ek fıkra: 18/6/2017-7033/63 md.) Temel bilimler alanlarında en az lisans derecesine sahip Ar-Ge personeli istihdam eden Teknoloji Geliştirme Bölgeleri firmalarının, bu personelin her birine ödedikleri aylık ücretin o yıl için uygulanan asgari ücretin aylık brüt tutarı kadarlık kısmı, iki yıl süreyle Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı bütçesine konulacak ödenekten karşılanır. Ancak bu kapsamda her bir Teknoloji Geliştirme Bölgesi firmasına sağlanacak destek, ilgili ayda Teknoloji Geliştirme Bölgesi firmasında istihdam edilen toplam personel sayısının yüzde onunu geçemez. Bu destek, Teknoloji Geliştirme Bölgeleri yönetici şirketlerinde istihdam edilen temel bilimler mezunu Ar-Ge personeline de aynen uygulanır. Bu maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esaslar Hazine ve Maliye Bakanlığının uygun görüşü alınarak Bakanlıkça hazırlanacak yönetmelikle belirlenir.

Teknoloji Geliştirme Bölgeleri'nde faaliyet gösteren yönetici şirketin gelirlerinin vergiden muaf olması için, elde ettikleri gelirlerin bu bölge kapsamındaki faaliyetler sonucunda elde edilmiş olmalıdır. Bu bölgedeki faaliyetleri dışındaki ticari işlemleri sonucu elde ettikleri gelirler istisna kapsamında değerlendirilmez. Bu sebeple kanunun uygulanmasından kaynaklanan kur farkı ve vade farkı dahil olmamak üzere; nakit paranın değerlendirilmesi ile elde edilen faiz geliri, Türk Lirası dışındaki para birimleri cinsinden aktiflerden kaynaklanan kur farkı ile iktisadi değerlerin elden çıkarılması nedeniyle elde edilen gelirler bu istisnadan yararlanamaz (Çaltekin, 2018: 26). İstisna kapsamında olan mükellef şirketlerin ve mükelleflerin faaliyetlerden zarar edilmesi durumunda, bu giderler muhasebe kayıtlarında kanunen kabul edilmeyen gider olarak gösterilir (Çaltekin, 2018: 40).

Teknoloji Geliştirme Bölgesi'nde faaliyet gösteren Ar-Ge ve destek personelinin; görev tanımlarının, çalışma sürelerinin yatırımcı tarafından yönetici şirkete tasdik ettirilmesi ve inceleme elemanlarına ibrazı şartıyla, bu görevleri ile ilgili elde ettikleri kazançları 31/12/2023 yılına kadar her türlü vergiden istisna tutulmuştur (Sarısoy, (t.y.), <http://www.sektorel.com/yazarlar/taner-sarisoy/teknoloji-gelistirme-bolgelerinde-vergi-istisnasi-ve-sgk-tesvikleri>).

Teknoloji Geliştirme Bölgesi'nde faaliyet gösteren ve araştırma geliştirme faaliyeti yapan işletmeler, bu çalışmalarını sonucu ürettikleri ürünleri seri üretim ile üreterek pazarlamaları

durumunda, işletmenin bu şekilde elde ettiği kazancın gayri maddi haklara isabet eden bölümü transfer fiyatlandırma esasına göre ayrıştırılarak istisnadan yararlanılabılır (Çaltekin, 2018: 41).

3.1.1.2.2. Organize Sanayi Bölgeleri ve Küçük Sanayi Siteleri

Organize sanayi bölgeleri sanayinin belli alanlarda toplandığı bölgelerdir. Pek çok ülkede devlet, şirketleri şehrin dışında bulunan altyapı hizmetleri tamamlanmış yerlerde kurulmaları ve bu bölgelerde üretim yapmaları için teşvik eder. Bu şekilde hem daha düzenli bir şehirleşme olacak hem de çevre kirliliğinin önüne geçilecek ve canlılara zarar verilmesi önlenecektir. Bu bölgede faaliyet gösteren firmalar bir araya gelerek birbirleriyle iş ilişkisi kurar ve altyapı hizmetlerinin iyileştirilmesine katkı sağlarlar (Can ve Güney, 2007: 108).

İşletmeler organize sanayi bölgeleri ve küçük sanayi sitelerinde faaliyet göstererek, bölgede tek başına çok masraflı olacak altyapı çalışmalarının daha az masrafla giderme imkanı elde eder. Bu bölgeler ile işletmeler için uygun yerleşim alanı sağlanmış olur (Küçük, 2005: 70). Devletin her yerde alt yapı gelişimini tamamlamasının zor olması sebebiyle, bu konuda girişimde bulunacak yatırımcılara teşvik kapsamında vergi muafiyeti ve vergi dışındaki konularda da teşvik sağlanmıştır.

Organize sanayi bölgeleri ve küçük sanayi sitelerinin altyapılarının geliştirilmesi ve iyileştirilmesi ve buralarda çalışan işletmelerin elektrik, su gibi ortak altyapı ihtiyaçlarının giderilmesi için; kamu kurumları, meslek odaları ve gerçek ve tüzel kişilerin bir araya gelerek kurdukları ve elde ettiği geliri bu bölgedeki eksiklerin ve ihtiyaçlarının giderilmesi için kullanan işletmeler Kurumlar Vergisinden muaf tutulmuştur (Pehlivan, 2013: 264).

Devlet, ilk olarak 1962 yılında Bursa'da faaliyette bulunan Organize Sanayi Bölgeleri ile Küçük Sanayi Sitelerini, vergi muafiyeti gibi avantajlar ve teşviklerle girişimciler açısından çekici hale getirilerek; bölgeler arası göçü önlemeye ve bölgeler arası gelişmişlik farklılıklarının önüne geçmeyi amaçlar (Küçük, 2005: 71).

Organize sanayi bölgeleri ile (Can ve Güney, 2007: 109);

- Şehirlerin doğal ve tarihi yapısının zarar görmesinin önüne geçilir,
- Dengeli bir yerleşim sağlanır ve girişimciler için yatırım ve üretim teşvik edilmiş olur.
- İhtiyaçların ortak giderilmesi ile masraflar azaltılmış olur
- Modernleşmek isteyen küçük ve orta büyüklükteki yatırımcılara kolaylık ve avantaj sağlanmış olur.

Bölgede faaliyet gösteren şirketlere teşvik sağlanmasının bir nedeni de çevre kirliliğini önlemektir. Ülkeler şehirleşme çalışmaları, çevre kirliliğinin önüne geçme çabaları sebebiyle organize sanayi işletmelerinin şehir dışında, yerleşim yerine uzak bölgelerde kurulmasını teşvik eder. Bu yüzden de bunu desteklemek için bölgedeki girişimcilere devlet teşviği kapsamında avantajlar sağlar (Küçük, 2005: 71). Küçük sanayi siteleri; şehirlerde dağınık şekilde kurulmuş olan ve işletmelerin; düzenli, verimli ve gelişime elverişli ortamlarda bir araya getirmek için kurulur (Küçük, 2005: 71-72).

Yatırımcıları Organize Sanayi Bölgelerine çekerek yatırımların burada yapılmasını sağlamak için, bu bölgede faaliyet gösterecek yatırımcıya yasalar tarafından pek çok kolaylık tanınmıştır. 6.2.2004 Tarihli ve 25365 Sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 29.01.2004 Tarih ve 5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkındaki Kanun ile bu bölgelerde faaliyet gösteren ve gerekli şartları taşıyan girişimcilere kolaylıklar tanınmıştır. Bu kanunun üçüncü maddesine göre; çalışanların ücret gelirleri üzerinden ödenecek olan gelir vergisi, muhtasar beyanname üzerinde tahakkuk eden vergiden terkin edilir. Aynı kanunun dördüncü maddesine göre; işveren sigorta primlerinin işveren hissesinin Hazine tarafından karşılanması imkanı tanınmıştır. Altıncı maddeye göre; elektrik enerjisi giderlerinin belli bir oranının karşılanması şeklinde avantaj sağlanmıştır (Dağlar, 2015: 618).

OSB tüzel kişiliği, bu Kanunun uygulanması ile ilgili işlemlerde her türlü vergi, resim ve harçtan muaftır. OSB katılımcılarının enerji giderlerine dair düzenlemeler, serbest piyasa koşulları ile oluşmuş fiyatlara müdahale edilmeksizin, Cumhurbaşkanı tarafından yapılır. Atık su arıtma tesisi işleten bölgelerden, belediyelerce atık su bedeli alınmaz (Organize Sanayi Bölgeleri Kanun[OSBK],2000: madde 21).19.06.2012 tarih ve 28328 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 18. maddesine göre yatırımcıların yatırım faaliyetlerini bu bölgelerde gerçekleştirmeleri durumunda, yatırımın gerçekleştiği bölgenin bir alt bölgesine tanınmış olan teşvikten yararlanacağı belirtilmiştir. Altıncı bölgedeki faaliyetlerde yatırıma katkı puanı beş puan yüksek uygulanacaktır. Tüm bu teşvikler ile yatırım faaliyetleri Organize Sanayi Bölgeleri'ne çekilmekte ve bu bölgelerdeki boş alanlar doldurulmaktadır (Dağlar, 2015: 618). 22/06/2018 tarih 30456 sayılı Resmi Gazete'de 2012/3305 sayılı Yatırım Teşvik Kararında bazı değişiklikler yapan 2018/11930 sayılı karar yayımlanmıştır. Bu karar ile cazibe merkezleri programında alt bölge desteğinde yararlanma uygulamasında kısıtlamalara gidilmiştir. Bu kararlara göre genel olarak; faiz desteği uygulamasında bazı değişikliklere gidilmiş, ar-ge ve çevre yatırımlarında faiz desteği artırılmıştır. Bölgesel teşvik uygulaması çevrevesinde yapılacak yatırımlarda faiz desteği artırılmıştır. Bazı yatırımlar öncelikli yatırım kapsamına dahil edilmiştir.

Devlet, yukarıda sayılan teşvikler ile sanayinin gelişmesinde ve istihdamın artırılmasında büyük katkı sağlayan OSB'lere düşük maliyet ve rekabet üstünlüğü avantajı sağlayarak yatırımcıları bu bölgeye çekmeyi amaçlamaktadır.

3.1.1.2.3. Serbest Bölgelere Tanınan Teşvikler

Serbest Bölgeler fiziki olarak ülkelerin sınırları içinde olmasına rağmen uluslararası ticarete vergi kanunları dışında kalan, vergisel teşvik ve muafiyetlerden yararlanan bölgelerdir. Serbest Bölgelere uygulanan vergisel teşvikler ve avantajlar ile ülkeye yabancı yatırımların çekilmesi, ülkeye döviz girişini arttırmak, ülkenin uluslararası rekabetini arttırmak, işsizliği azaltıp iş imkanları sağlamak ve gelişmiş ve ileri teknolojilerin ülkeye gelmesini sağlamak gibi amaçları vardır (İZBAŞ İzmir Serbest Bölgesi, (t.y.), <http://www.idesbas.com/serbest-bolge-nedir>). Serbest Bölge ülkenin gümrük hattı dışında sayılır. Ülkelerin serbest bölgeleri arasında ürünlerin gümrük rejimine tabi olmadan girip çıktığı, dış ticaret rejimine tabi olmadan çeşitli faaliyetlerin icra edildiği yerdir (Şenyüz vd., 2013: 45).

Serbest Bölge; ülkede uygulanan idari, mali, hukuki düzenlemelerin, ihracatı ve yurtiçi üretimi arttırmak, ülkeye yurtdışından yatırımcı ve teknoloji çekmek, uluslararası piyasada rekabet gücünü arttırmak, ülkeye döviz girişini sağlamak gibi sebeplerle ülkenin diğer kesimlerine göre daha esnek uygulamaların olduğu yerlerdir (Çetinkaya ve Bektaş, 2014: 55).

Serbest Bölgelerin girişimcilere sağladığı faydaları şu şekilde sıralayabiliriz (Acar ve Gültekin Karakaş, 2017: 23);

- Vergi indirim ve vergi muafiyetleri ile teşvikler,
- Ürünlerin pazarlanmasında kolaylık sağlaması,
- Uluslararası pazara ulaşmada kolaylıklar sağlaması,
- Altyapı avantajı,
- Yararlanılan arazi ve tesislerin fiyatlarında avantaj sağlanması.

Ülkenin dış ticaretinin artmasında önemli bir yere sahip olan serbest bölgeler özellikle liman ve havalimanı gibi alanlarda kurulur ve ülkenin ticari düzenlemelerinden kısmen ya da bütünüyle istisnadır. Serbest Bölgeler, gümrük düzenlemelerinin vergilerin olmaması sebebiyle uluslararası yatırımcıların önemseydiği bir uygulamadır. Uluslararası şirketler yatırım yaptıkları ülkeye yeni ve ileri teknolojiyi de taşıdığı için özellikle gelişmekte olan ülkelerde kurulmaktadır (Çetinkaya ve Bektaş, 2014: 57-58). Serbest Bölgeler sayesinde yeni teknolojiler ülkeye girer. Böylece ülkedeki insanların bilgisi ve niteliği artar (Orhan, 2003: 123). Bölge, ülkeye yeni teknoloji girişi sağlaması, uluslararası rekabet gücünü artırması gibi toplumsal ve ekonomik faydaları sebebiyle devlet tarafından teşvik kapsamında desteklenen alanlardandır.

Serbest Bölgeler Kanunu ile serbest bölgelerin kapsamı hakkında bilgi verilmiştir. Bu Kanun; ihracata yönelik yatırım ve üretimi teşvik etmek, doğrudan yabancı yatırımları ve teknoloji girişini hızlandırmak, işletmeleri ihracata yönlendirmek ve uluslararası ticareti geliştirmek amacıyla serbest

bölgelerin kurulması, yer ve sınırlarıyla faaliyet konularının belirlenmesi, yönetimi, işletilmesi, bölgelerdeki yapı ve tesislerin teşkili ile ilgili hususları kapsar (Serbest Bölgeler Kanunu [SBK], 1985: madde 1).

Serbest Bölgeler Kanununa göre muafiyet ve teşvikler (SBK, 1985: madde 6);

- (Değişik birinci fıkra: 12/11/2008-5810/4 md.) Serbest bölgeler, Türkiye Gümrük Bölgesinin parçaları olmakla beraber; yer ve sınırları Bakanlar Kurulunca belirlenmiş, serbest dolaşımda olmayan eşyanın herhangi bir gümrük rejimine tabi tutulmaksızın ve serbest dolaşıma sokulmaksızın, gümrük mevzuatında öngörülen haller dışında kullanılmamak ya da tüketilmemek kaydıyla konulduğu, ithalat vergileri ile ticaret politikası önlemlerinin ve kambiyo mevzuatının uygulanması bakımından Türkiye Gümrük Bölgesi dışında olduğu kabul edilen ve serbest dolaşımdaki eşyanın bir serbest bölgeye konulması nedeniyle normal olarak eşyanın ihracına bağlı olanaklardan yararlandığı yerlerdir.
- Bu bölgelerde gümrük ve kambiyo mükellefiyetine dair mevzuat hükümleri uygulanmaz. Kullanıcıların tutmak zorunda oldukları defterler ile düzenleyecekleri belgelere ilişkin olarak, 4.1.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun hükümlerine bağimli olmaksızın düzenleme yapmaya Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir.
- (Değişik dördüncü fıkra: 9/2/2017-6772/2 md.) Bu Kanun kapsamında kazançları gelir veya kurumlar vergisinden istisna tutulan kullanıcılar ve işleticiler, yatırım ve üretim safhalarında Cumhurbaşkanlığı'nca belirlenecek vergi dışı teşviklerden yararlandırılır. Bu Kanun kapsamında kazançları gelir veya kurumlar vergisinden istisna tutulmayan kullanıcılar, yatırım ve işletme safhalarında bu Kanun kapsamında yararlanılmayan vergi ve vergi dışı teşviklerden ilgili mevzuat hükümleri çerçevesinde yararlandırılır.

1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin “5.12.3.3. *İstisna kazanç tutarının tespiti*” başlıklı bölümünde Serbest bölgelerde yürütülen faaliyetlerden doğan alacaklara ilişkin kur farkı ve vade farkı gelirleri istisna kapsamında değerlendirileceği ifade edilmiştir. Aynı tebliğde ayrıca, serbest bölgelerde yürütülen faaliyetler çerçevesinde elde edilen hasılatın, serbest bölgelerde yürütülen faaliyetler çerçevesinde yapılacak ödemelerde kullanılıncaya kadar geçici olarak serbest bölgelerde mevduat hesaplarında veya repo işlemlerinde değerlendirilmesi sonucu elde edilen gelirler de söz konusu istisnadan yararlanabilecekleri hüküm altına alınmıştır (Ağ, 2018, <https://vergialgi.net/vergi/serbest-bolgelerde-faaliyet-gosteren-isletmelerde-vergisel-uygulamalar>).

Serbest Bölgelerde faaliyet gösteren işletmeler Kurumlar Vergisi ve Gelir Vergisi'nden muafır. Bu alanlara giren ürünler için Gümrük Vergisi ve Katma Değer Vergisi ödenmez. Üretiminin toplamının %85 oranındaki kısmını ya da daha fazlasını ihraç eden işletmeler çalışanlarının ücretlerinden hesaplanan muhtasardan tamamen muafır. Türkiye'den Serbest

Bölgeye yapılan mal satışları ihracat olarak değerlendirilmesi sebebiyle, Türkiye'den ihrac fiyatı ile KDV'siz mal alışı yapmak ya da altyapı hizmetlerinde KDV'siz olarak yararlanmak mümkündür. Ayrıca serbest bölgelerdeki dövizle ödeme yapma imkanı, tarafların enflasyondan etkilenmesini de engeller (Çetinkaya ve Bektaş, 2014: 62-63).

Serbest Bölgeler daha çok havaalanları ve limanlar gibi uluslararası ulaşımı ve ticareti kolaylaştıracak bölgelere yakın yerlerde kurulur. Serbest Bölgeler özel amaçlarla kurulmuş bölgelerdir. Bu bölgedeki mallar gümrük sınırlarına dahil edilmediği için, bunların üzerinden vergi alınmaz (Orhan, 2003: 119).

Ülkemizde serbest bölgeler; limanı olan ve deniz ulaşımının kolaylıkla sağlanabileceği altyapısı olan şehirlerde kurulmuştur. Aynı zamanda bu bölgeler büyük ölçüde sanayileşmiş ve üretim seviyesi yüksek olan şehirlerdir (Bakan ve Gökmen, 2014: 39). Coğrafi konumları dolayısıyla ulaşımın kolay olması sebebiyle ülkemizde ilk serbest bölgeler Mersin ve Antalya'da faaliyete başlamıştır (Acar ve Gültekin Karakaş, 2017: 32).

Serbest Bölgeler; girişimciye hammadde bulmada zamandan avantaj sağlar. Yerli girişimciye; ihtiyacı olan hammaddeyi serbest bölgede zaman kaybetmeden, ihtiyaç duyulduğu anda bulma imkanı sağladığından, depolama masraflarından avantaj sağlama imkanı sunar. Ayrıca girişimci alacağı ürünü bu bölgelerde görme ve test etme imkanına sahip olacağından, aldığı ürünün kalitesi konusunda sıkıntı yaşama ihtimali azalacaktır (Orhan, 2003: 121-122).

Serbest Bölgelere sağlanan avantajlar ülkelerin ihracat arttırmak için uyguladığı teşviklerden biridir. Yurtiçindeki bir malı ülke dışına ihrac etmek, serbest bölgedeki bir malı yurtdışına ihrac etmekten daha masraflıdır (Gümüş, 2007: 48).

Serbest Bölgelerde bazı güncellemeler yapılmıştır ve önceden bu bölgede faaliyette bulunan üretim faaliyetleri yapan mükellefler, bu bölgede imal ettikleri ürünleri satıp sağladıkları gelirler, Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisinden muafı. Bu tarihteki değişiklik ile sadece bu işletmelerin ürünlerinin satışı değil; bazı alanlarda faaliyet gösteren hizmet işletmeleri de elde ettikleri kazançlarda gelir ve kurumlar vergisinden muafı. Kanunda belirlenen bu işletmelerin bu muafiyetlerden yararlanabilmeleri için; Serbest Bölgelerde icra edilen hizmetin hepsi Türkiye'de yerleşmemiş kişilerce; işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi yurtdışında olan kişilere yapılması gerekir. Ayrıca kanunlarda belirtilmiş bu hizmetlere konu olan malların, Türkiye'ye girişi kesinlikle yapılmadan direkt yurtdışına gönderilmesi gerekir (Bıyık, 2017, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/serbest-bolge-tesviklerinde-neler-degisti/351219>).

3.1.1.2.4. Yatırım Teşvik Sistemi

Devlet, çeşitli amaçlarla yatırımcıya teşvik sağlar. Teşvikler genel olarak; yurtiçinde faaliyet gösteren şirketlerin yatırımlarını teşvik etmek, yabancı yatırımları yurtiçine çekmek, bölgelerarası gelişmişlik farkını azaltmak, belli faaliyet ve sektörleri desteklemek gibi amaçlar doğrultusunda uygulanmaktadır. Bu kapsamda hazırlanan ve 19.06.2012 tarihli 28328 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 2012/3305 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar ile teşvik paketi uygulamaya başlanmıştır. Bu karar ile iller sosyo ekonomik gelişmişlik seviyelerine göre illerin sahip olduğu özellikler ve potansiyeller baz alınarak 6 bölgeye ayrılmıştır. Bu karar ile illeri özelliklerine göre gruplandırmaya ek olarak yatırımlar da niteliklerine göre farklı teşviklerle desteklenmektedir.

Türkiye’nin ihracat ve üretim odaklı büyüme stratejisi açısından büyük öneme sahip Teşvik Sistemi kalkınma planları ile yıllık programlardaki hedeflere uygun olarak belirlenen amaçları gerçekleştirme düşüncesiyle uygulamaya koyulmuştur (Türkiye Cumhuriyeti Bilim Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı Sanayi Genel Müdürlüğü, 2017: 1). Yatırımlarda Teşvik Sistemi’nin amacı; katma değeri yüksek yatırımları teşvik etmek, üretimi arttırmak, uluslararası rekabet gücünü arttıracak Ar-Ge içeriği yüksek yatırımları teşvik etmek, bölgesel gelişmişlik farkını azaltmak, çevre koruma ve Ar-Ge faaliyetlerini desteklemektir (Türkiye Cumhuriyeti Ekonomi Bakanlığı Teşvik Uygulama ve Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğü , 2017: 5). Bu doğrultuda yatırımlar; iller arası gelişmişlik farkını azaltmak için bölgesel teşvik uygulamaları; belirli yatırım konularının desteklenmesi için sektörel yatırım uygulamaları; rekabet üstünlüğü sağlayacak teknolojik ve Ar-Ge değeri yüksek yatırımlar için büyük ölçekli yatırım uygulamaları; cari açığı azaltılmasına katkı sağlayacak yatırımları desteklemek için stratejik yatırım uygulamaları ile genel teşvik uygulamaları olmak üzere 5 başlık altında ele alınmaktadır (Türkiye Cumhuriyeti Ekonomi Bakanlığı Teşvik Uygulama ve Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğü, 2017: 7).

Tablo 4: Yatırım Teşvik Sistemi Kapsamında İllerin Gruplandırılması

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

Kaynak: Türkiye Cumhuriyeti Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı (2019), <https://tuys.sanayi.gov.tr>

Tablo 4’te görüldüğü gibi iller sosyo ekonomik durumuna, kalkınmışlık seviyesine ve yatırıma olan ihtiyacına göre 6 bölgeye ayrılmıştır. Birinci bölgedeki iller en gelişmiş iller olup, diğer bölgelere göre yatırım açığı daha azdır. 6. bölgeye doğru ise kalkınmışlık seviyesi azalmaktadır. 6. bölgede yatırım ihtiyacı ise en yüksek seviyeye çıkmaktadır. Bu sebeple iller arasındaki söz konusu bu farkı azaltmak için devlet en fazla desteği 6. bölgedeki işletmelere uygulamaktadır.

Tablo 5: Yatırımın Niteliklerine Göre Destek Unsurları

GENEL TEŞVİK UYGULAMALARI	BÖLGESEL TEŞVİK UYGULAMALARI	BÜYÜK ÖLÇEKLİ YATIRIMLAR	STRATEJİK YATIRIMLAR
-Gümrük Vergisi Muafiyeti -KDV İstisnası -GV Stopaj Desteği (6.bölge için) -Sigorta Primi İşveren Hissesi Desteği (tersanelerin gemi inşaat yatırımları için)	-Gümrük Vergisi Muafiyeti -KDV İstisnası -GV Stopaj Desteği (6.bölge için) -Sigorta Primi İşveren Hissesi Desteği -Vergi İndirimi -Yatırım Yeri Tahsisi -Sigorta Primi Desteği (6.bölge için) -Faiz Desteği (3-4-5 ve 6.bölgeler için)	-Gümrük Vergisi Muafiyeti -KDV İstisnası -GV Stopaj Desteği (6.bölge için) -Sigorta Primi İşveren Hissesi Desteği -Vergi İndirimi -Yatırım Yeri Tahsisi -Sigorta Primi Desteği (6.bölge için)	-Gümrük Vergisi Muafiyeti -KDV İstisnası -GV Stopaj Desteği (6.bölge için) -Sigorta Primi İşveren Hissesi Desteği -Vergi İndirimi -Yatırım Yeri Tahsisi -Sigorta Primi Desteği (6.bölge için) -Faiz Desteği -KDV İadesi

Kaynak: 2012/3305 Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar, 2012: madde 4.

Yatırımın niteliğine ve bölgelerin yatırım ihtiyacına göre teşvikler değişmekle beraber Tablo 5'te görüldüğü gibi genel olarak teşvik unsurlarında vergisel teşvikler diğer teşvik unsurlarına göre daha yoğun olarak kullanılmaktadır. Ayrıca yine Tablo 5'te görüldüğü gibi ülkenin kalkınmasını sağlayacağı katkıya göre yatırımlara ve sektörlere de ayrı teşvikler uygulanmaktadır.

3.1.1.2.4.1. Destek Unsurları

Yayar ve Demir (2012); Tokat ili özelinde yaptıkları Bölgesel Kalkınma ve Yatırım Teşvikleri konulu, bölgelerin il bazındaki etkilerini ortaya koydukları çalışmalarında şirketlerin yatırım teşviklerinden yararlanma durumunu incelemişlerdir. Çalışmada teşvik türlerinden yararlanma oranlarına da bakılmış olup araştırmaya katılan firmalar incelendiği şirketlerin yararlandığı teşvik türlerini kıyaslayınca ilk sırada %16.3 makine ve teçhizat alanındaki KDV istisnasından yararlandığı görülmektedir. Çalışma, bölgedeki şirketlerin çoğunun teşvikler sayesinde hayatına devam edebildiğini ve teşviklerin şirketlerin rekabet gücünü artırıcı etkisinin %34,8 olduğunu tespit etmiştir. Ayrıca çalışmada şirketlerin kuruluş yeri tercihinde dikkate alınan hususlar incelenmiştir. Şirketlerden alınan verilere göre şirketler kurulurken kuruluş yerinin teşvik kapsamında olmasını firmaların çok önemseydiği ancak en çok hammaddeye yakınlığa önem verdiklerini göstermiştir.

3.1.1.2.4.1.1. Kdv İstisnası

2012/3305 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar'ın 10/1. maddesi 25/10/1984 tarihli 3065 sayılı Katma Değer Kanunu'na atıfta bulunarak KDV İstisnası Desteğini; teşvik belgeli yatırımcılara bu belge kapsamında yurtiçi ve yurtdışından yapılacak makine ve teçhizat teslimlerinde KDV ödenmemesi şeklinde olacağını belirtmiştir.

3.1.1.2.4.1.2. Gümrük Vergisi Muafiyeti

2012/3305 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar'ın 9/1 maddesinde Gümrük Vergisi muafiyetinin ne şekilde uygulanacağına değinmiştir. Söz konusu maddeye göre; yurtdışından temin edilecek olan teşvik belgeli yatırım malı ve teçhizatın tesliminin Gümrük Vergisi'nden muaf olduğu ifade edilmiştir.

3.1.1.2.4.1.3. Vergi İndirimi

Yatırım Teşvik Sistemi kapsamında uygulanan vergi indirimi desteği kapsamındaki yatırıma katkı oranı; 2012/3305 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar'ın 15/1 maddesinde açıklanmıştır. Bu maddeye göre vergi indirimi desteği; büyük ölçekli yatırımlar ve bölgesel teşvik uygulamaları kapsamındaki yatırımlarda, 5520 sayılı KVK'nın 32/a maddesi çerçevesinde gelir

vergesi ya da kurumlar vergisi, öngörülen yatırıma katkı tutarına ulaşınca kadar kanunda belirtilen oranlarda indirimli olarak uygulanması şeklinde tanımlanmıştır. 2012/3305 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar'ın 15/4 maddesinde yatırıma katkı tutarı kavramı; indirimli gelir ve kurumlar vergisi uygulaması yoluyla tahsilinden vazgeçilen vergi ile yatırımların devlet tarafından karşılanacak tutarını olarak; bu tutarın totalde yapılan yatırım tutarına bölünmesi ile elde edilecek oran ise yatırıma katkı oranı olarak tanımlanmıştır.

3.1.1.2.4.1.4. Faiz Desteği

Yatırım teşvik bölgesi kapsamındaki en az bir yıllık krediler için uygulanan bir destek unsurudur. Strateji yatırımlar, Ar-Ge ve çevre yatırımları ile 3, 4, 5, ve 6. bölge kapsamındaki yatırımlarda uygulanmak üzere, Teşvik Belgesinde kayıtlı olan sabit yatırım tutarının %70 oranına kadar kullanılan krediye ilişkin ödenecek faizin ya da kar payının belirli bir kısmının Bakanlık tarafından karşılanması suretiyle uygulanır (Türkiye Cumhuriyeti Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı, 2019: 13).

22/06/2018 tarih 30456 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 04/06/2018 tarih 11930 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararda Değişiklik Yapılmasına Dair Karar'ın 3. maddesi ile faiz desteği tutarlarının 3. bölge için bir milyon, 4.bölge için bir milyon ikiyüz bin, 5. bölge için bir milyon dörtyüz bin, 6. bölge için bir milyon sekizyüz bin TL'yi geçemeyeceği hükme bağlanmıştır.

3.1.1.2.4.1.5. Yatırım Yeri Tahsisi

Yatırım Teşvik Sistemi kapsamındaki yatırım yeri tahsisi kavramı; Yatırım Teşvik Belgeli büyük ölçekli yatırımlar, stratejik yatırımlar ile bölgesel destekler kapsamındaki yatırımlar adına Çevre ve Şehircilik Bakanlığı Milli Emlak Müdürlüğü'nce belirlenen ilke ve esaslar çerçevesinde yatırım yeri tahsis edilmesi şeklinde uygulanan bir destek unsurudur (Türkiye Cumhuriyeti Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı, 2019: 14).

3.1.1.2.4.1.6. Sigorta Primi İşveren Hissesi Desteği

Sigorta Primi İşveren Hissesi Desteği; yatırım belgeli olan büyük ölçekli , stratejik ve bölgesel teşvik uygulaması kapsamındaki yatırımlarda ilave istihdam sebebiyle ödenmesi gereken işveren sigorta primi hissesinin asgari ücrete denk gelen kısmının kanunlarda belirtilen süre boyunca Bakanlık tarafından ödenmesi şeklinde uygulanır (Türkiye Cumhuriyeti Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı, 2019: 15).

07/09/2016 tarihli 2016/9139 sayılı Bakanlar Kurulu kararı madde 3 ile bu teşviğin uygulanma süresinde güncelleme yapılmıştır. Bu güncellemeye göre uygulama süresi; 1. bölgede 2 yıl, 2. Bölgede 3 yıl, 3. Bölgede 5 yıl, 4.bölgede 6 yıl, 5.bölgede 7 yıldır. Ancak 2012/3305 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar'ın 12/3 maddesinde stratejik yatırımlarda bu sürelerin altıncı bölge için 10 yıl diğer bölgelerde 7 yıl olacağı belirtilmiştir.

3.1.1.2.4.1.7. Sigorta Primi Desteği

Genel teşvik uygulaması dışında ve sadece 6. bölgede uygulanan bir destek unsurudur. Yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlarda ilave istihdam sebebiyle ödenmesi gereken sigorta primi işçi hissesinin asgari ücrete denk gelen kısmının 10 yıl boyunca Bakanlık tarafından karşılanması suretiyle uygulanır (Türkiye Cumhuriyeti Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı, 2019: 16).

3.1.1.2.4.1.8. Gelir Vergisi Stopaj Desteği

Gelir Vergisi Stopaj Desteği, 2012/3305 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar madde 14'e göre 6. bölgedeki teşvik belgeli yatırımlarda sağlanan ilave istihdam için ödenecek olan gelir vergisi stopajının asgari ücrete tekabül eden kısmının yatırımın kısmen ya da tamamen faaliyete geçtiği tarihten itibaren 10 yıl süreyle muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden terkin edilmesi şeklinde uygulanır. Bu teşvik unusunun ile yatırıma ihtiyacı yüksek olan 6. bölge için işgücü maliyeti düşürülmeye çalışılmıştır.

3.1.1.2.4.1.9. KDV İadesi

KDV iade desteği; sabit yatırım tutarı 500 bin üzerinde olan stratejik yatırım kapsamındaki yatırımlarda bina-inşaat harcamaları için ödenen KDV'nin iade edilmesidir. Ayrıca 2017-2019 tarihleri arasında gerçekleştirilecek teşvik belgeli bütün yatırımlarda bina-inşaat harcamaları KDV iadesi desteğinden yararlanmaktadır (Türkiye Cumhuriyeti Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı, 2019: 18).

3.1.1.2.4.2. Yatırım Teşvik Uygulamaları

3.1.1.2.4.2.1. Bölgesel Teşvik Uygulamaları

Yatırım Teşvik Sistemi kapsamında iller, üretim ve ihracat potansiyellerini arttırmak, iller arası bölgesel gelişmişlik farklılığını azaltmak amacıyla Sosyo Ekonomik Gelişmişlik Endeksi 2011 çalışması esas alınarak Tablo 4'teki gibi 6 bölgeye ayrılmıştır. Bu sınıflandırma ile bölgeler için desteklenecek sektörler tespit edilirken, illerin istihdam göstergeleri, rekabet edebilme ve inovatif kapasite göstergeleri, mali göstergeleri, demografik göstergeleri, eğilim göstergeleri, sağlık

göstergeleeri, erişilebilirlik göstergesi ile yaşam göstergesi karşılaştırılarak illerin ekonomik ölçekleri ve mevcut potansiyelleri dikkate alınmıştır (Türkiye Cumhuriyeti Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı, 2019: 22-23).

Yatırımlar buldukları bölgeler için tanımlanmış asgari kapasite ve tutarları sağlamak şartıyla buldukları bölge için sağlanan destek imkanlarından yararlanabilirler (Türkiye Cumhuriyeti Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı, 2019: 27).

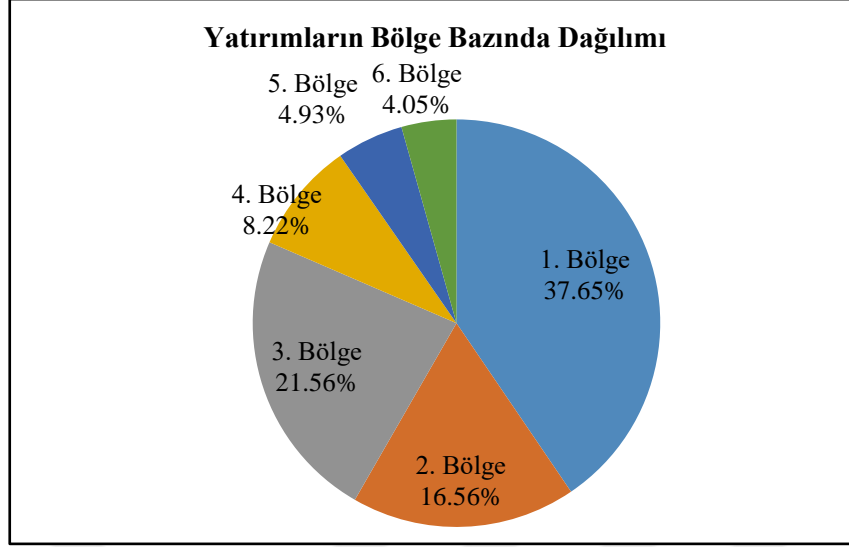
Tablo 6: Bölgelere Sağlanan Destek Unsurları

Destek Unsurları	1	2	3	4	5	6
KDV istisnası	Var	Var	Var	Var	Var	Var
Gümrük Vergisi Muafiyet	Var	Var	Var	Var	Var	Var
Yatırım Yeri Tahsisi	Var	Var	Var	Var	Var	Var
Vergi İndirimi OSB ve EB Dışı	15	20	25	30	40	50
(Yatırıma Katkı Oranı %) OSB ve EB İçi	20	25	30	40	50	55
Sigorta Primi İşveren Hissesi OSB ve EB Dışı	2yıl	3yıl	5yıl	6yıl	7yıl	10yıl
OSB ve EB İçi	3yıl	5yıl	6yıl	7yıl	10yıl	12yıl
Faiz Desteği	---	---	Var	Var	Var	Var
Sigorta Primi İşçi Hissesi Desteği	---	---	---	---	---	10yıl
Gelir Vergisi Stopajı Desteği	---	---	---	---	---	10yıl

Kaynak: Türkiye Cumhuriyeti Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı, 2019: 26, <https://tuys.sanayi.gov.tr>

Tabloda görüldüğü üzere Türkiye’de teşvikler bölgesel ve sektörel açıdan farklı uygulamalara tabi olmaktadır. Bazı teşvik unsurları bölge farkı gözetmeden her bölgede uygulanmakta, bazı teşvikler ise bölgenin yatırım ihtiyacına göre farklı şekilde uygulanmaktadır. Özellikle yatırım açığı en fazla olan 6. bölge en fazla teşvik uygulamasının olduğu bölgedir. Sağlanan bu teşvikler ile, bölge yatırımcı için cazip hale getirilmeye çalışılarak bölgenin diğer bölgeler ile arasındaki gelişmişlik farkının azaltılması amaçlanmıştır. 6. bölgede istahdamı arttırmak amacıyla işgücü maliyeti düşürülmeye çalışılmış ve stopaj desteği imkanı tanınmıştır. Buna rağmen yatırımların en fazla olduğu bölge, yatırım açığı en az olan ve bu yüzden de en az teşvik uygulanan 1. bölge olup, yatırımın en az olduğu bölge ise 6. bölge olmuştur. Bu durum; şirket kuruluşlarında vergi teşviklerinin ve vergi dışı alanlarda sağlanan teşviklerin tek başına belirleyici olmadığını, özellikle dikkate alınan hususun hammaddeye ve pazara yakınlık olduğunu göstermektedir.

Grafik 1: Yatırımların Bölge Bazında Dağılımı



Kaynak: Şahin, 2019a: 21, <https://anahtar.sanayi.gov.tr>

Teşvik Uygulama ve Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğü'nün verilerine göre 2012-2018 yılları arasında gerçekleştirilen yatırımlara bölgesel bazda baktığımızda toplam yatırımların %37,65'lik kısmının 1. bölgede gerçekleştiği görülmektedir. En az yatırım 6. bölge içerisinde gerçekleşmiş olmasına rağmen istihdam oranı olarak baktığımızda ise 6.bölge ikinci sırada yer almaktadır. Bu durum; gelişmiş bölgelerde daha çok sermaye yoğun yatırımların yapıldığını, az gelişmiş bölgelerde emek yoğun yatırımların daha fazla yapıldığını göstermektedir (Şahin 2019a, 21).

3.1.1.2.4.2.2. Öncelikli Yatırım Uygulaması

Ülkenin kalkınması ve refahına katkı sağlaması sebebiyle desteklenmesinde fayda görülen yatırımlar öncelikli yatırım olarak kabul edilmiş ve bu kapsamdaki yatırımların bölge ayrımı yapılmaksızın 5. bölgeye tanımlanmış olan desteklerden yararlanma imkanı sunulmuştur. 27 yatırım konusu öncelikli yatırım kapsamında kabul edilmiş olup bu yatırımlardan bazıları şunlardır (Şahin, 2019a: 13);

- Denizyolu ile havayolu taşımacılığına yönelik yatırımlar, özel sektör tarafından yapılan şehirlerarası demiryolu taşımacılığı ve şehiriçi yük taşımacılığına yönelik demiryolu taşımacılığı,
- Kültür ve Turizm Koruma ve Geliştirme Bölgelerinde termal turizm konusunda bölgesel teşviklerden yararlanma şartlarını taşıyan turizm konaklama yatırımları,
- Savunma Sanayi Müsteşarlığı tarafından verilen proje onayı kapsamında yapılacak savunma sektöründeki yatırımları,

- Savunma ve Sanayi Bakanlığı, Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu (TÜBİTAK) ile Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeleri Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı (KOSGEB) tarafından desteklenmiş olup bu kapsamdaki AR-GE faaliyetleri ile üretilen ürünlerin ve parçaların üretimine yönelik yatırımlar,
- Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı teknoloji yoğunluğu tanımlaması kapsamında yüksek teknolojlili sanayi kabul edilen ürünlerin üretimi,
- Madencilik istihraç yatırımları, maden işleme yatırımları,
- En az 5 milyon TL atık geri kazanım yatırımları, en az 5 milyon TL olan bertaraf tesisi yatırımları,
- Motorlu Kara Taşıtları ana sanayisinde gerçekleştirilecek en az 30 milyon TL'lik yatırımlar, en az 75 milyon TL'lik motor yatırımları, en az 20 milyon TL'lik motor aksamları, aktarma organları ile otomatik elektroniğe yönelik yatırımlar.
- Otomotiv, uzay ve savunma sanayisine yönelik olan test merkezler, rüzgar tüneli ve bu kapsamdaki yatırımlar.

3.1.1.2.4.2.3. Stratejik Yatırım Uygulamaları

Stratejik yatırım; büyüme potansiyeli taşıyan sektörlerin ara malı ithalat bağımlılığını azaltacak, Ar-Ge içeriği yüksek teknolojlili ve katma değeri yüksek yatırımlar ülkenin hangi bölgesinde yapılırsa yapılısın desteklenen yatırımlarıdır (Şahin, 2019a: 14).

2012/3305 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar madde 8'de belirtilen şartları birlikte sağlayan yatırımlar stratejik yatırım sayılarak bu yatırım kapsamındaki teşviklerden yararlanmasına izin verilmiştir. Bu maddeye göre yatırımın stratejik yatırım sayılması için; asgari sermaye yatırım tutarının 50 milyon TL'nin üzerinde olması, yatırımın konusu olan ürünün yurtiçi toplam üretim kapasitesinin ithalattan daha az olması, Bakanlık tarafından belirlenen kurallar çerçevesinde söz konusu yatırım sayesinde elde edilecek katma değer in asgari yüzde kırk olması, söz konusu yatırım ürünüyle ilgili son bir sene içerisinde yapılan ithalatın 50 milyon Amerikan Doları üzerinde olması şartlarının birlikte sağlanması gerekmektedir.

3.1.1.2.4.2.4. Büyük Ölçekli Yatırım Uygulaması

Teknoloji ve Ar-Ge kapasitesini ve uluslararası rekabet gücünü artıracak asgari 50 milyon TL tutarındaki yatırımlar büyük ölçekli yatırım sayılmakta ve yoğun desteklerden yararlandırılmaktadır. Rafineri yatırımları, kimyasal madde ve ürünleri İmalatı, liman ve liman hizmetleri yatırımları, havalimanı ve havalimanı yer hizmetleri yatırımları, motorlu kara taşıtlarının imalatı yatırımları, demiryolu ve tramvay lokomotifleri, vagon imalatı yatırımları, transit boru hattıyla taşımacılık hizmetleri yatırımları, elektronik sanayi yatırımları, ilaç üretimi yatırımları,

tıbbi alet, hassas ve optik aletler imalatı yatırımları, hava ve uzay taşıtları ve/veya parçaları imalatı yatırımları, elektrikli makine ve cihazlar dahil makine imalatı yatırımları ve metal üretimine yönelik yatırımlar büyük ölçekli yatırım kabul edilmektedir (Şahin, 2019a: 13-14).

Tablo 7: Büyük Ölçekli Yatırımlar

Sıra No	Yatırım Konuları	Asgari Sabit Yatırım Tutarları (Milyon TL)
1	Rafine Edilmiş Petrol Ürünleri İmalat	1000
2	Kimyasal Madde ve Ürünlerin İmalat	200
3	Liman ve Liman Hizmetleri ile Havalimanı Yatırımları	200
4	Motorlu Kara Taşıtlarının İmalatı Yatırımları Motorlu Kara Taşıtları Ana Sanayi Yatırımları Motorlu Kara Taşıtları Yan Sanayi Yatırımları	200
4-a		50
4-b		
5	Demiryolu ve Tramvay Lokomotifleri ve/veya Vagon İmalatı Yatırımları	50
6	Transit Boru Hattıyla Taşımacılık Hizmetleri Yatırımları	50
7	Elektronik Sanayi Yatırımları	50
8	Tıbbi Alet, Hassas ve Optik Aletler İmalatı Yatırımları	50
9	İlaç Üretimi Yatırımları	50
10	Hava ve Uzay Taşıtları ve/veya Parçaları İmalatı Yatırımları	50
11	Makine (Elektrikli Makine ve Cihazlar Dahil) İmalatı Yatırımları	50
12	Nihai Metal Üretimine Yönelik Yatırımlar Maden Kanununda belirtilen IV/c grubu metalik madenlerin cevher ve/veya konsantresinden nihai metal üretimine yönelik yatırımlar (bu tesislere entegre madencilik yatırımları dahil)	50

Kaynak: ORAN Orta Anadolu Kalkınma Ajansı, 2017: 43, http://oran.org.tr/images/dosyalar/20171211142739_0.pdf

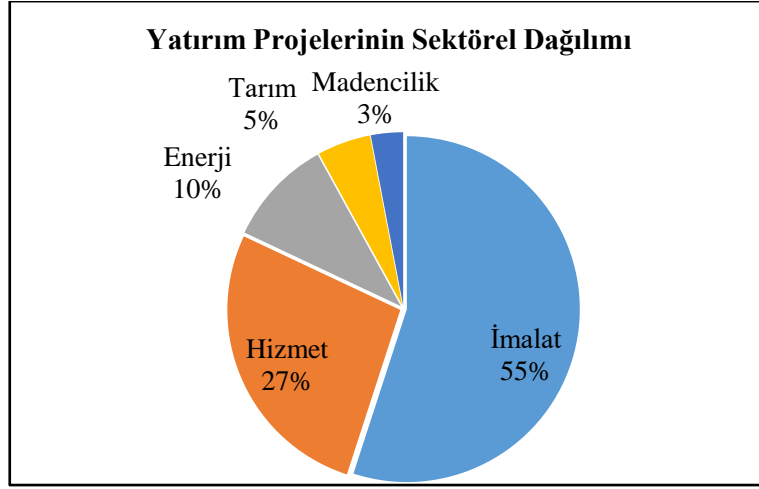
3.1.1.2.4.2.5. Genel Teşvik Uygulaması

Genel Teşvik Uygulamaları, teşvik edilmeyecek yatırım konuları ve diğer teşvik uygulamaları kapsamına dahil olmayan ve belirlenmiş olan asgari sabit yatırım tutarı koşulunu sağlayan yatırımları kapsamaktadır. Bu kapsamda uygulanan destekler KDV istisnası, gümrük vergisi istisnası ve 6. bölge için GV stopaj desteği (Şahin 2019b: 28, https://www.denizticaretodasi.org.tr/media/SharedDocuments/DevletDestekleri_2019_1.pdf).

3.1.1.2.4.3. Sektörlere Sağlanan Yatırım Teşviklerinin Şirket Kuruluşunda Etkisi

Teşvik Uygulama ve Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğü'nün verilerine göre; 2018 yılında teşviklerle desteklenen yatırımlara sektörel bazda baktığımızda toplam teşviklerin %55'lik kısmının imalat sektörüne, %27'lik kısmının hizmet sektörüne, %10'luk kısmının enerji sektörüne, %5'lik kısmının tarım sektörüne, %3'lük kısmının ise madencilik sektörüne sağlandığı görülmektedir (Şahin, 2019a: 20).

Grafik 2: Yatırım Projelerinin Sektörel Dağılımı



Kaynak: Şahin, 2019a: 20, <https://anahtar.sanayi.gov.tr>

Tablo 8: Mart Ayı İtibariyle Sektörler Bazında Kurulan ve Kapanan Şirket İstatistiği

	Kurulan Şirket	Kapanan Şirket
A. İMALAT SEKTÖRÜ		
Anonim Şirket	149	13
Kollektif Şirket	2	1
Komandit Şirket	0	0
Limited Şirket	932	65
Kooperatif	1	0
B. TARIM, ORMANCILIK ve BALIKÇILIK		
Anonim Şirket	13	0
Kollektif Şirket	0	0
Komandit Şirket	0	0
Limited Şirket	68	5
Kooperatif	12	7
C. MADENCİLİK SEKTÖRÜ		
Anonim Şirket	12	1
Kollektif Şirket	0	0
Komandit Şirket	0	0
Limited Şirket	43	1
Kooperatif	0	0
D. İNŞAAT		
Anonim Şirket	76	19
Kollektif Şirket	0	1
Komandit Şirket	0	0
Limited Şirket	488	82
Kooperatif	46	34
E. EĞİTİM		
Anonim Şirket	25	1
Kollektif Şirket	0	0
Komandit Şirket	0	0
Limited Şirket	128	9
Kooperatif	0	0
F. FİNANS VE SİGORTA FAALİYETLERİ		
Anonim Şirket	19	2
Kollektif Şirket	0	0
Komandit Şirket	0	0
Limited Şirket	44	8
Kooperatif	1	1

Kaynak: Türkiye Odalar Borsalar Birliği [TOBB], 2019, <https://www.tobb.org.tr>

Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi verileri baz alınarak Türkiye Odalar Borsalar Birliği tarafından hazırlanan tabloya göre düzenlenen Tablo 8; bazı sektörlerde kurulan ve kapanan şirket türlerini göstermektedir. Tablo 8’de yer alan sektörlere baktığımızda hemen hemen her sektör için en çok tercih edilen şirketin limited şirket olduğu görülmektedir. Limited şirketi ise yine sermaye şirketi olan anonim şirket takip etmektedir. Şahıs şirketleri yatırımcılar açısından sermaye şirketine nazaran daha az tercih edilmektedir. Özellikle büyük sermaye gerektiren sektörlerde baktığımızda şahıs şirketi kuruluşu ya hiç olmamış ya da çok az olmuştur. Şahıs şirketinin sermaye yetersizliği ve fon bulmada maruz kaldığı güçlükler dolayısıyla büyük ölçekli yatırım sektörleri için yatırımcılar tarafından tercih edilmemektedir. Teşviklerle desteklenen yatırımlara sektörel bazda baktığımızda Teşvik Sistemi kapsamında sektörlerle, bölgelere ve şirketlere sağlanan vergi avantajlarının yatırımcıların karar alma aşamalarında, sektör seçiminde, bölge seçiminde tek başına belirleyici etken olmamakla beraber dikkate alınan unsurlardan olduğu görülmektedir.

Yeni teşvik sistemi uygulamasının hayata geçirildiği 2009 yılının yatırımları ile 2008 yılının yatırımları karşılaştırıldığında 2009 yılında yatırımların arttığı görülmektedir. 2009 yılının Temmuz-Aralık dönemi ile 2008 yılının Temmuz-Ağustos dönemi kıyaslandığında teşvik belgelerinde artma görülmektedir. 2009’un söz konusu dönemde bir önceki yılın aynı dönemine göre yatırımlar %35.5 artmıştır. Ekonomik krizin etkisinin devam ettiği dönemde yine de böyle bir artış olması, teşvik sisteminin eskisine oranla daha iyi sonuçlar verdiğini gösterir (Yavan, 2011: 110).

Yatırım teşvik belgesi sayısı ile istihdam sayısı her zaman doğru orantılı olmamaktadır. Yatırım içeriğine ve niteliğine göre istihdam oranı değişmektedir. Tablo 9’da görüldüğü gibi 2018 yılındaki yatırım belgesi adedi 2017 yılından daha az olmasına rağmen 2018 yılında sağlanan istihdam sayısı daha fazla olmuştur.

Tablo 9: 20.06.2018-30.04.2019 Arasında Düzenlenen Yatırım Teşvik Belgeleri

Yıl	Belge Adedi	Sabit Yatırım (Milyon)	İstihdam	Tamamlanan Yatırımlar
2012	2.295	53.765	108.726	1.739
2013	4.487	94.709	190.450	3.012
2014	3.759	69.322	152.652	1.781
2015	4.411	100.919	143.967	1.653
2016	5.041	89.832	133.456	1.653
2017	7.393	182.973	228.480	1.338
2018	5.897	160.353	252.525	289
2019	1.541	40.217	64.154	3

Kaynak: Şahin 2019b: 31, https://www.denizticaretodasi.org.tr/media/SharedDocuments/DevletDestekleri_2019_1.pdf

3.1.2. Şirket Türünün Seçilmesinde Sağlanabilecek Vergi Avantajı

3.1.2.1. Kuruluş İşlemlerinin Süreci ve Maliyeti Açısından

Gerçek kişilerin iş kurması için bazı belgeleri hazırlayıp ticaret sicil memurluğu tarafından onaylanması gerekmektedir. Bu belgeler; dilekçe, ikametgah ilmühaberi ile kimlik kartı örneği, firma sahibi olacak kişinin unvan altında imzası, vergi levhasının örneği, taahhütname, işyeri kira ise kira sözleşmesi kira değilse tapu örneği, gerçek kişi yabancı uyruklu ise pasaport örneği, kurucu ikrazat işi yapacaksa Hazine Müsteşarlığı'ndan izin belgesi alması gerekmektedir (Samsun Ticaret Odası (2018), <http://www.samsuntso.org.tr/>).

3.1.2.1.1. Şahıs Şirketlerinin Kuruluş Masrafları

Şahıs şirketi şirketler arasında kurulması en kolay şirkettir. Şahıs şirketi kurmak için, sermaye şirketlerine göre daha az sermaye yeterlidir. Şahıs şirketlerinin kanuni prosedürlerinin daha basit olması, kuruluş işlemlerinin daha basit ve daha az masraflı olması, şahıs şirketlerini avantajlı konuma getirmektedir ve şirket kurmak isteyenlerin, şahıs şirketlerini seçmesinde bir etkendir. 2019 yılı için İstanbul ilinde şahıs şirketi kuracak bir kişinin kuruluş aşamasında ödeyeceği masraflar, faaliyet türü, odalara kayıt olup olmama durumu gibi sebeplerle farklılık göstermek üzere ortalama olarak şöyledir (Eryılmaz, 2019a, <http://www.isyeriacilisi.ersaneryilmaz.net/%C5%9Eah%C4%B1s-%C5%9Eirketi-Kurulu%C5%9F-Maliyeti/>);

- Kuruluş ve elektronik elektronik defter başvuru servis bedeli 250,00 TL.
- Noterde imza beyannamesi 72,00 TL.
- Muhasebeci vekaleti 93,00-TL
- Vergi Dairesine kira tutarına göre değişmek üzere damga vergisi bedeli 15,00-20,00 TL.
- E-devlet şifresi ile ücretsiz ikametgah belgesi
- Kira konratı, işyeri kişiye aitse tapu,
- İki adet resim

3.1.2.1.2. Sermaye Şirketlerinin Kuruluş Masrafları

Ödenecek olan paraların bir kısmı bütün iller için aynı iken bazıları ile göre değişmektedir. Notere, vergi dairesine ve Rekabet Kurulu'na ödenen masraflar bütün illerde aynıdır. 2019 yılı için İstanbul ilinde kurulacak bir anonim şirketi ele alacak olursak, kuruluş aşamasında ödenecek olan giderler şöyledir ('2019 Yılı Anonim Şirket Kuruluş Maliyeti', 2019, <https://www.ozdogrular.com/v1/content/view/40981/175/>);

- Bir adet kuruluş vekaleti için 100,00 TL.
- Kelime sayısına göre değişmek üzere ana sözleşme onayı için ortalama 150,00 TL.

- İmza sirküleri için 160,00 TL.
- Şirket kuruluşu sonrası mali müşavir vekalet ücreti için 140,00 TL.
- kefilsiz kira sözleşmesi için 1000 TL'lik aylık kira bedeli için 22,68 TL.damga vergisi,
- Ticaret odasına toplamda 1.250,00 TL. olmak üzere; sicil kayıt, rekabet kurulu, defter onayı için ödeme,
- Sermayenin dörtte birinin bankaya bloke ettirilmesi,
- İstanbul ili için 823,00 TL.lik kuruluş için mali müşavirlik ücreti (yabancı ortaklı şirket kurulacaksa bu tutar 1.863,00 TL'dir).
- Şayet yazar kasa kullanılacaksa yaklaşık 1.250,00 TL yazar kasa ücreti ödenmesi gerekmektedir.
- Fazladan her ortak için masraf 150,00 TL.ve fazladan her müdür için 250,00 TL.artar.

2019 yılında İstanbul ilinde kurulacak bir limited şirketi ele alacak olursak kuruluş öncesi bankaya sermaye blokesi kaldırılmış olup, ödemeler şu şekilde olacaktır (Eryılmaz, 2019b, <http://isyeriacilisi.ersaneryilmaz.net/Limited-%C5%9Eirket-Kurulu%C5%9F-Maliyetleri/>)

- Kuruluş vekaleti için 95,00 TL.
- 2 adet imza sirküsü için 140,00 TL,
- Kuruluş sonrası mali müşavir ücreti 120,00 TL,
- 1000 tl olan bir kira için yıllık bedel üzerinden hesaplanan 23,00 TL damga vergisi,
- Sicil kayıt, rekabet kurulu, kelime saysna göre değişen ana sözleşme onayı, imza beyannamesi için Ticaret Sicili'ne 110,00 TL ödeme,
- Mali müşavirlik kuruluş ücreti için 666,00 TL (yabancı ortaklı şirket kuruluşu için 1.863,00 TL.)
- Her bir ortak için ortalama masraf 145,00 TL ve her bir müdür için de 230,00 TL artmaktadır.
- Yazar kasa kullanılacaksa ortalama 1.100,00 TL yazarkasa ücreti vardır.

Tablo 10: Mali Müşavirlik Kuruluş Ücreti

Şahıs Şirketi		Adi Ortaklık	Kollektif Şirket ve Adi Komandit Şirket	Anonim Şirket	Limited Şirket, Sermayesi aylara Bölünmüş Komandit Şirket, KooPeratif	Yabancı Sermayeli Şirket Kuruluşu
İşçili	210,00 TL.	291,00 TL.	327,00 TL.	823,00 TL.	666,00 TL.	1.863,00 TL.
İşçisiz	165,00 TL.					

Kaynak:GİB,2019a,<http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/mevzuatek/2019AsgariUcretTarifesi.pdf>.

Şirketler, görüldüğü üzere şahıs şirketinin kuruluşu için toplamda 430,00 TL civarı bir ödeme yaparlar. Ayrıca buna ek olarak işçili ise 210,00 TL işçisiz 165 mali müşavirlik kurulum ücreti

vardır. Anonim Şirketin ise totalde 2.698,68 TL olmak üzere; notere 550,00 TL vergi dairesine 22,68 TL ticaret odasına 1.250,00 TL mali müşavirlik kuruluş ücreti ise 823,00 TL'dir.

Tablo 11: Asgari Kuruluş Sermayesi Tablosu

	Asgari Ortak Sayısı	Asgari Sermaye Tutarı	Bloke Sorumluluğu	Vergi Mükellefiyeti
Şahıs Şirketi	1	Yok	Yok	Ortaklar GV mükellefi
Anonim Şirket	1	50.000	Sermayenin ¼ bloke zorunluluğu	Şirket tüzel kişiliği Kurumlar Vergisi Mükellefi
Limited Şirket	1	10.000	Bloke zorunluluğu kaldırıldı	Şirket tüzel kişiliği Kurumlar Vergisi Mükellefi

Kaynak: Yıldırım (2019), <http://www.bekiryildirimsmmm.com>.

Şahıs şirketi kuruluşu için sermaye sınırı yoktur. İş hacmi ile orantılı bir sermaye olması yeterlidir. Hatta eğer küçük ölçekli bir şahıs şirketi ise; büyük ölçekli bir şirketin tutmak zorunda olduğu defteri kebir, yevmiye ve envanter defteri dışında pay defteri, yönetim karar defteri, genel kurul toplantı ve müzakere defteri tutmayarak sadece işletme defteri tutarak da maliyetlerini azaltabilirler. Şahıs şirketlerinin hem kuruluşu hem de tasfiye ve kapatma işlemleri diğer şirketlere göre daha kısa ve daha maliyetsizdir. Şahıs şirketlerinde kar dağıtımı gibi bir kavram olmadığı için karın kullanımı ile ilgili herhangi bir vergi yükleri yoktur. Şahıs şirketleri vergi ve SGK borçlarından dolayı tüm mal varlıklarıyla sorumludurlar. Ayrıca artan oranlı gelir vergisi mükellefi olmaları da kar arttıkça vergiyi arttıracaktır (Yıldırım, 2019, <http://www.bekiryildirimsmmm.com>).

Tek kişiyle anonim ve limited şirket kurmak mümkündür. Limited şirkette asgari sermaye tutarı 10.000,00 TL, AŞ'de ise 50.000,00 TL'dir. Ayrıca limited şirkette sermayenin dörtte birini bloke ettirme zorunluluğu kaldırılmıştır. Anonim şirkette ise bloke zorunluluğu halen mevcuttur. Vergi ve sosyal güvenlik borçlarının limited şirkette müdürden tahsil edilmemesi durumunda ortaklar tüm malvarlıklarıyla sorumludur. AŞ'de ise yönetim kurulu olmayan şirket ortağının vergi ve sosyal güvenlik kurumu borçlarından sorumluluğu yoktur. Limited şirkette üzerinden kaç yıl geçerse geçsin hisse devri sonucu elde edilen kardan değer artış kazancı olarak vergi alınır. AŞ de ise alındıktan sonra en az iki yıl elde tutulan hisse senedinden vergi alınmaz. AŞ de hisse devri noterde yapılma ve ticaret siciline tescil zorunluluğu yoktur. Limited şirkette ise noterde yapılma ve sicile tescil zorunluluğu vardır. Anonim şirket kurma ve işletmek limited şirkete göre daha masraflıdır. Hem AŞ hem de LTD yıllık kazancı üzerinden sabit oranda KV mükellefidir (Yıldırım, 2019, <http://www.bekiryildirimsmmm.com>).

Şirket kuruluş süreçlerinin ve işlemlerinin uzun ve zahmetli olması sebebiyle 15 Mart 2018 tarihinden geçerli olmak üzere, bu kanunlara göre şirketlerin kuruluş işlemlerinde 7099 sayılı kanun ile bazı güncellemeler yapılmıştır. Bu güncellemelerle hem anonim şirket, limited şirket ve kooperatiflerin kuruluş işlemleri kolaylaştırılmış, hem de maliyetler eskisine nazaran daha az

olmuştur. Bu kanun ile; daha önce imza beyannamesi noterde onaylatılır ve masraflar noter masrafları içinde ödenirken, artık bu işlem ticaret sicil müdürlüğünde yapılmaktadır (Menevşe, 2018: 1).

15.03.2018 den itibaren geçerli olmak üzere 7099 sayılı kanun ile şu güncellemeler yapılmıştır (İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası, 2018, <https://www.ismmmo.org.tr>);

- Anonim şirket, limited şirket ve kooperatiflerin kuruluş aşamasında yapmak zorunda oldukları defter tasdik işlemleri bu düzenleme ile ticaret sicili müdürlüklerince yaptırılacaktır.
- Şirket kuruluş işleminin ticaret siciline bildirilmesi, Sosyal Güvenlik Kurumu'na bildirim yerine geçecektir ve ayrıca Sosyal Güvenlik Kurumu'na bildirim yapılması zorunluluğuna gerek kalmamıştır.
- Tüccarlar, bu düzenlemeden önce, kullanacakları imzayı ticaret unvanı altında ticaret müdürünün ya da ticaret müdür yardımcısının huzurunda yazılı şekilde vermesi zorunluluğu getirilmiştir. Şayet tüzel kişi tacir ise, imzaya yetkisi olan kişilerin de imzaları aynı şekilde ticaret sicil müdürlüğüne verilecektir.
- Limited şirket kurucuları kullanacakları imzayı da ticaret sicili müdürü, müdür yardımcısı ya da görevlendirilecek bir memur huzurunda vermesi şartı getirilmiştir. Önceden bu uygulama noterde yapılmaktaydı.
- Limited şirket kuruluş işlemlerindeki bu kolaylıklar, kooperatif şirketlerin kuruluş işlemleri için de geçerlidir.

3.1.2.2. Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Mükellefiyeti Açısından

Sermaye şirketleri; şirket karlarından dolayı sabit oranlı kurumlar vergisi mükellefidir. Ancak şahıs şirketleri ortakları artan oranlı gelir vergisi mükellefidir. Özellikle karlılık oranı yüksek büyük şirketleri dikkate aldığımızda sabit oranlı kurumlar vergisi olan sermaye şirketleri avantajlı görülse de, küçük ve orta büyüklükteki işletmeleri dikkate aldığımızda ise şahıs şirketleri daha avantajlı olmaktadır (Karapınar, 2010: 75).

Şirketler kendilerini oluşturan kişilerden bağımsız ve daha güçlü bir ekonomik güce ve ödeme gücüne sahiptir. Bu sebeple nakit ihtiyacı olduğunda, finansman kaynağı bulabilme ve riski göze alma konusunda gelir vergisi mükelleflerine göre daha avantajlıdırlar. Ayrıca sermaye şirketleri karı dağıtmayarak sermayeye ekleme yoluna gitme imkanına sahiptir. Dağıtılmayan bu kar vergilendirilmeyecek ve sermaye birikimine imkan sağlayacaktır. Kurumlar vergisi mükelleflerine tanınan bu imkan, Kurumlar Vergisi mükelleflerini Gelir Vergisi mükelleflerine göre daha avantajlı duruma getirir (İşler,2010: 74).

Tablo 12’de görüldüğü gibi Gelir Vergisi artan oranlı bir vergi olup gelir arttıkça, matraha uygulanacak oran da artmaktadır. Kurumlar Vergisi ise Tablo 13’teki gibi sabit oranlı bir vergi olup her gelir düzeyinde vergi tabi matraha aynı oran uygulanmaktadır.

Tablo 12: GV Oranları

Dilim	Vergi Oranı
18.000,00 TL.'ye kadar	% 15
40.000,00 TL.'nin 18.000,00 TL.'si için 2.700,00 TL.fazlası	% 20
98.000,00 TL.'nin 40.000,00 TL.'si için 7.100,00 TL. (ücret gelirlerinde 148.000,00 TL.'nin 40.000,00 TL.'si için 7.100,00 TL.), fazlası	% 27
98.000,00 TL.'den fazlasının 98.000,00 TL.'si için 22.760,00 TL. (ücret gelirlerinde 148.000,00 TL.'den fazlasının 148.000,00 TL.'si için 36.260,00 TL.), fazlası	% 35

Kaynak: 305 Seri Nolu Gelir Vegisi Genel Tebliği 2018, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2018/12/20181231M3-12.htm>.

Tablo 13: KV Oranı Oranı

Hesap Dönemi	Oranı	Dayanağı
2018 Yılı	%22	K.V.K. Geçici Madde 10
2017 Yılı	%20	K.V.K Mad.32
2016 Yılı	%20	K.V.K Mad.32
2015 Yılı	%20	K.V.K Mad.32
2014 Yılı	%20	K.V.K Mad.32
2013 Yılı	%20	K.V.K Mad.32

Kaynak: GİB (2019b),http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Yararli_Bilgiler/KV_Oranlari.html.

3.1.2.2.1. Şirketlerin Katlandığı Yıllık Vergilendirme Masrafları

Şirketler kuruluş aşamasında ödemiş oldukları masraflar dışında ayrıca her sene beyanname vermek, kira sözleşmesi gibi sebeplerle damga vergisi ve kira, muhasebeci ücreti gibi ödevlerinden dolayı stopaj ödemek zorundadır. Tablo 14’te şirketin hukuki türüne ve işlemin tutarının büyüklüğüne göre değişen ve şirketlerin sürekli olarak ödemek zorunda olduğu bu maliyetler gösterilmiştir.

Tablo 14: Kuruluş Masrafları ve Vergilendirme Giderleri Açısında Şahıs Şirketleri ve Sermaye Şirketlerinin Karşılaştırılması

	Şahıs Şirketleri	Anonim Şirket	Limited Şirket
Kuruluş Maliyeti	500,00-640,00-TL	2.698,68-TL	2.188,68-TL
Kira Stopaj (Brüt kira 1.000,00-TL)	1000*12=12.000,00-TL 12.000,00*%25=4.000,00-TL	4.000,00-TL	4.000,00-TL
Kira Damga Vergisi	12.000,00*1,89/100=226,8-TL	226,8-TL	226,8-TL
Muhasebeci Stopaj (İmalat sektörü için 2019 yılı asgari defter tutma ücreti)	460,00-TL*12=5.520,00-TL 5.520,00 %20=1.104,00-TL	790,00TL*12%20= 1.896,00-TL	588,00TL*12%20= 1.411,20-TL
KDV Stopaj (Her ay)	48,00-TL*12=576,00-TL	576,00-TL	576,00-TL
Geçici Vergi DV	60,60-TL*4=242,40-TL	242,40-TL	242,40-TL
Muhtasar Beyanname DV	48,00-TL*4=192,00-TL	192,00-TL	192,00-TL
KV Beyanmesi Damga Vergisi	--	97,10-TL	97,10-TL
GV Beyanamesi Damga Vergisi	72,70-TL*2=145,40-TL (Ortak sayısı adedince)	--	--

Kaynak: 63 seri nolu Damga Vergisi Genel Tebliği, 2018, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2018/12/20181231M3-8.htm>; Eryılmaz, 2019b, <http://isyeriacilisi.ersaneryilmaz.net>; ‘2019 Yılı Anonim Şirket Kuruluş Maliyeti’,2019, <https://www.ozdogrular.com>; Eryılmaz, 2019a, <http://www.isyeriacilisi.ersaneryilmaz.net/>

Şirketler henüz kuruluş aşamasında bile pek çok masrafa katlanmaktadır. Bu masraflar şirketin kurulduğu yere, faaliyet gösterdiği sektöre, şahıs şirketi ya da sermaye şirketi olarak kurulması gibi faktörlere göre farklılık arz eder. Şahıs şirketi kuruluş masrafı 500,00-TL civarı olmakta iken, anonim şirket 2.698,68-TL, limited şirket ise 2.188,86-TL’dir. Kuruluş işlemleri en masraflı olan şirket anonim şirkettir. Ayrıca kuruluş süreci en kısa süren şirketler şahıs şirketleridir. Sermaye şirketlerinin kuruluş süreci daha uzun sürmektedir.

Şirketlerin vergilendirme masrafları ve diğer masrafları faaliyet hacminin büyüklüğüne göre farklılık arz etmekle birlikte Tablo 14’te görüldüğü gibi bir şirketin bir hesap dönemi içinde hiç fatura kesmediğini kabul etsek bile yine de süreklilik arz eden vergilendirme masrafları açısından bile şahıs şirketleri ile sermaye şirketleri arasında fark vardır. Şirketler hiç fatura kesmese dahi sadece beyanname verme yükümlülüğü sebebiyle bile damga vergisi öderler. Katma Değer Vergisi için her ay 48,00-TL, geçici vergi beyanamesi için üç ayda bir 60,60 TL, muhtasar beyanname için aylık ya da üç aylık olma durumuna göre yıllık toplam tutarı değişkenlik göstermek üzere her bir beyanname için 48,00-TL öderler. Şahıs şirketi ortakları şirket karından kendilerine düşen kısım için verecekleri gelir vergisi beyanamesi için 72,70-TL damga vergisi öderler. Hisseli komandit şirketteki sınırsız sorumlu ortak hariç sermaye şirketleri kurumlar vergisi beyanamesi için 97,10-TL damga vergisi öderler. Şirketler kiralari üzerinden de stopaj ödemek zorundadırlar. Kefilsiz

sözleşmedeki yıllık brüt tutarın binde 1,89'unu, kefilli ise binde 9,48'ini damga vergisi olarak devlete öderler.

Damga vergisi dışında şirketler ödedikleri işyeri kirasının dörtte birini stopaj olarak devlete öderler.

Şahıs şirketleri ve sermaye şirketlerinin defter tutma maliyeti için muhasebeciye ödemek zorunda oldukları asgari tutarlar da farklıdır. Örneğin imalat sektöründe faaliyet gösteren işçisi olmayan bir firma için söz konusu şirketin adi ortaklık, kollektif ve adi komandit olması durumunda muhasebeciye ödeyecekleri asgari tutar 460,00-TL; hisseli komandit şirket ve limited şirket olması durumunda ödeyeceği tutar 688,00-TL, anonim şirket olması durumunda ise 790,00 TL'dir (GİB, 2019a, <https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/mevzuatek/2019AsgariUcretTarifesi.pdf>).

Tüm bu ödemelere bakınca bir şirket hiç alım satım yapmayıp hiç fatura kesmese bile kuruluş masrafları ve süreklilik arz eden rutin vergilendirme masrafları ile her yıl belli bir tutar kasasından çıkmaktadır. Aylık brüt 1.000,00-TL kira ödeyen işçi çalıştırmayan 2 ortaklı bir şahıs şirketinin her yıl stopaj ve damga vergisi olarak devlete ödediği vergi toplamı 5.486,60-TL civarı olmaktadır. Sermaye şirketlerinde bu tutar daha da fazla olmaktadır. Aynı şartlara sahip bir anonim şirketin her yıl stopaj ve damga vergisi olarak devlete ödediği vergi toplamı 7.230,00-TL, limited şirketin ise 6.745,50-TL'dir. Sadece kuruluş masrafı ve sürekli ödenen damga vergisi ve stopaj ödemeleri açısından bakınca şahıs şirketinin maliyeti sermaye şirketine göre daha düşük olmaktadır. Ancak tabi ki tek maliyet unsuru ve ödenen vergiler bunlar değildir. Firmaların normal yıllık faaliyetleri arttıkça ödemek zorunda oldukları vergiler ve masraflar da artacaktır. Bu sebeple devam eden tablolarda normal yıllık faaliyetlerine devam eden şahıs ve sermaye şirketlerinin yıllık alış-satış faaliyetleri sonucunda vergi kanunlarına göre hesaplanan karın ortaklara dağıtılması ve dağıtılmaması durumlarında katlanmak zorunda oldukları vergi yükü açısından da kıyaslanmıştır.

3.1.2.2.2. Kar Dağıtım Olmaması Durumunda Şirketlerin Vergi Yükü

Şirketler elde ettikleri gelir üzerinden belli bir oranı vergi olarak devlete ödemek mecburiyetindedir. Bu yüzden şirketler için önemli olan vergi sonrası karıdır. Vergi oranları üzerinden yüzeysel bir bakış açısından düşünürsek şahıs şirketi kurmak daha avantajlı gibi gelecektir. Özellikle az gelir elde eden, büyüme imkanı kısıtlı olan işletmeler açısından düşününce şahıs şirketi daha avantajlı olacaktır. Ancak şirket büyüdükçe ve gelir seviyesi arttıkça, Tablo 12'de görüldüğü gibi şirketin tabi olacağı gelir vergisi oranı ve dolayısıyla katlanacağı vergi yükü artacaktır. Bu durum sermaye şirketi karşısında şahıs şirket lehine olan bu durumu ortadan kaldıracaktır.

Tablo 15: Kar Dağıtım Olmaması Durumunda Şahıs Şirketlerinde Vergi Yüğü

ŞAHIS ŞİRKETLERİNDE VERGİ YÜKÜ		
GELİR (TL)	ÖDENECEK VERGİ (TL)	VERGİ YÜKÜ (%)
10.000.00	1.500.00	0.15
40.000.00	7.100.00	0.17
98.000.00	22.760.00	0.2322
150.000.00	39.920.00	0.26
200.000.00	58.460.00	0.29
250.000.00	75.950.00	0.3038

Tablo 15'te görüldüğü üzere, gelir vergisine tabi bir mükellefin geliri arttıkça ödeyeceği vergi ve katlanmak zorunda olduğu vergi yükü de artmaktadır. Kurumlar vergisi mükelleflerinde farklı bir durum söz konusudur. Kurumlar Vergisi, Tablo 16'da görüldüğü gibi sabit oranlar olup herhangi bir kar dağıtım olmaması durumunda mükellefler her gelir düzeyinde aynı vergi yükünü taşımaktadır.

Tablo 16: Kar Dağıtım Olmaması Durumunda Sermaye Şirketlerinin Vergi Yüğü

SERMAYE ŞİRKETLERİNDE VERGİ YÜKÜ (KAR DAĞITIM YOK)		
GELİR (TL)	ÖDENECEK VERGİ (TL)	VERGİ YÜKÜ (%)
10.000.00	2.200.00	0,22
40.000.00	8.800.00	0,22
98.000.00	21.560.00	0,22
150.000.00	33.000.00	0,22
200.000.00	44.000.00	0,22
250.000.00	55.000.00	0,22
300.000.00	66.000.00	0,22

10.000- TL geliri olan bir şahıs şirketini ele alacak olursak, bu şirketin ödeyeceği yıllık gelir vergisi oranı %15 oran üzerinden 1.500-TL olacaktır. Sermaye şirketinin yıllık gelirinin 10.000-TL olduğunu düşünürsek bu oran değişecektir. Şirket bu geliri için yüzde 22 vergi oranı üzerinden 2.200,-TL vergi borcu yüklenecektir. Gelir vergisinden matrah arttıkça vergi oranı da artmakta ve oran %35'e kadar çıkmaktadır.

Gelir Vergisi'nin ikinci dilimi için hesaplayınca da durum değişmeyecektir. Şirketin 40.000,- TL Gelir elde ettiğini farzedelim. Şahıs şirketi ortağı 40.000,-TL kazancı üzerinden gelir vergisi mükellefidir. Elde ettiği 40.000,-TL'nin 18.000,-TL'lik kısmı için 2.700,-TL; kalan 22.000,-TL için ise %20 üzerinden 4.400,-TL vergi ödeyecektir. Yani 40.000,-TL gelir elde eden bir şahıs şirketi ortağı toplamda 7.100,-TL vergi yükü ne katlanacaktır. 40.000,-TL geliri olan bir sermaye

şirketinin ise %22 KV oranı ile 8.800,-TL vergi borcu doğacaktır. Görüldüğü gibi GV'nin ikinci dilimi için de şahıs şirketi kurmak daha avantajlıdır.

Şirketlerin yıllık kazancının 3. Gelir dilimine isabet etmesi durumunda şahıs şirketinin vergi yükü sermaye şirketine oranla daha fazla olacaktır. 98.000,-TL geliri olan şahıs şirketinde 98.000,-TL'nin 40.000,-TL'si için 7.100,-TL; kalan 58.000,-TL için ise %27 gelir vergisi oranı üzerinden 15.660,-TL olmak üzere toplamda 22.760,-TL vergi ödeyecektir. Aynı geliri elde eden bir sermaye şirketi ise %22 üzerinden 21.560,-TL vergi ödemek durumunda kalacaktır. Görüldüğü gibi gelir vergisinin 3. dilimine isabet eden yıllık kazançlar için sermaye şirketi kurmak vergi avantajı sağlamak açısından daha avantajlıdır.

Şirket gelirini 100.000-TL olarak ele alıp hem artan oranlı gelir vergisi hem de sabit oranlı kurumlar vergisi açısından ele alırsak şahıs şirketinin sermaye şirketi karşısındaki avantajı ortadan kalkacaktır. 100.000-TL gelir elde eden şahıs şirketi, bu gelirinin 98.000-TL'lik kısmı için 22.760-TL, kalan 2.000-TL için ise %35 vergi oranı üzerinden 700-TL vergi ödeyecektir. Yani 100.000 TL gelir elde eden şahıs şirketi toplamda 23.460-TL gelir vergisi ödeyecektir. Sermaye şirketlerinde ise durum değişmektedir. Sermaye şirketi Kurumlar Vergisi mükellefi olduğu 100.000 TL'lik geliri üzerinden %22 sabit oranlı kurumlar vergisine tabi olacak ve 22.000-TL kurumlar vergisi ödeyecektir. Yani görüldüğü gibi belli bir gelir düzeyine kadar şahıs şirketi daha az vergi yükü üstleniyorken, belli bir gelir seviyesi üzerine çıkınca kurumlar vergisine tabi olan sermaye şirketlerinin vergi yükü daha az olmaktadır.

3.1.2.2.3. Kar Dağıtımı Olması Durumunda Şirketlerin Vergi Yükü

Kar dağıtımı olması durumunda şirketlerin vergi yükü yukarıdaki tablolardan farklı olmakla beraber karı dağıtmayıp sermayeye ekleme imkanı olan sermaye şirketleri bu yolla vergi yükünü azaltabilmektedir (İşler, 2010: 74).

Tablo 17: Kar Dağıtımı Olması Durumunda Şahıs Şirketlerinde Vergi Yükümlülüğü

1) 2018 yılı bilanço karı	300.000,00 TL
2) Kanunen kabul edilmeyen gider	4.000,00 TL
3) Geçmiş yıl mali zararı	-44.000,00 TL
Ticari zarar	-60.000,00 TL
Kanunen kabul edilmeyen gider	16.000,00 TL
4) Bir ortağın payına düşen mali kar	
304.000,00 TL/2	152.000,00 TL
44.000,00TL/ 2	22.000,00 TL
GV matrahı	130.000,00 TL
Ödenecek GV	35.980,00 TL
5) Vergi yükü	0,27

Tablo 17’de görüldüğü gibi 2018 yılı bilanço karı 300.000,00 TL olan 2 ortaklı bir şahıs şirketini ele aldığımızda kanunen kabul edilmeyen giderleri ekleyip geçmiş yıl mali zararını düşünce vergiye tabi matraha esas oluşturacak mali kara ulaşmış oluruz. Ortaklar kendi geliri üzerinden gelir vergisi mükellefiyetini tabi oldukları için şirketin kar ve zararı ortaklara dağıtılarak her bir ortağın katlanacağı vergi yükü, tablodaki rakamlara göre %27 olmaktadır. Sermaye şirketlerinde ise durum değişmektedir. Sermaye şirketleri kanunun kendilerine tanıdığı temettü ayırma imkanı ile vergi yükünü şahıs şirketine göre daha aşağı çekme imkanına sahiptir.

Tablo 18: Kar Dağıtım Olması Durumunda Sermaye Şirketlerinde Vergi Yükü

1) 2018 yılı bilanço karı	300.000,00 TL
2) Kanunen kabul edilmeyen gider	4.000,00 TL
3) Geçmiş yıl zararları	44.000,00 TL
Ticari zarar	-60.000,00 TL
Kanunen kabul edilmeyen gider	16.000,00 TL
4) Mali kar	260.000,00 TL
5) KV matrahı	260.000,00 TL
6) Hesaplanan KV	57.200,00 TL
7) 1. Tertip yedek akçe	10.000,00 TL (300.000,00-60.000,00=240.000,00TL 240.000,00*%5 =12.000,00 TL 50.000,00*%20= 10.000,00 TL)
8) 1. Temettü	2.500,00 TL (50.000,00 TL*%5)
9) 2. Tertip Yedek Akçe	17.030,00 TL (300.000,00-57.200,00 = 242.800,00 (Net Dönem Karı) 242.800,00-60.000,00-10.000,00=172.800,00 Dağıtılabilir Net Dönem Karı 172.800,00- 2,500,00= 170.300,00 (Dağıtılabilir Kar) 170.000,00*%10= 17.030,00 (2.Tertip Yedek Akçe)
10) 2. Temettü	170.300,00 – 17.030,00 = 153.270,00 TL
11) Toplam Dağıtılabilir Kar	155.770,00 (2.500,00 +153.270,00)
Stopaj (%15)	23.365,50 TL
Ortaklara Dağıtılan	132.404,50 TL
12) Bir ortağın kar payı	77.885,00 TL
Stopaj	11.682,75 TL
İstisna Tutarı	38.942,50 TL
GV	7.934.475 TL

Sermaye şirketleri öncelikle yedekleri hesaplayarak ayırır. 1. tertip yedek akçe, dönem karından varsa geçmiş yıl zararları düşülerek bulunan safi karın %5’i olarak hesaplanır. Ancak 1. Tertip yedek akçe ödenmiş sermayenin beşte birine ulaşınca kadar ayrılır. Bu tutara ulaşıldıktan sonra 1. tertip yedek akçe ayrılması zorunluluğu ortadan kalkar. Şirket ödenmiş sermayenin % 5’i oranında 1. temettü ayırır. Eğer şirket kar dağıtmaya karar verdiyse 2. tertip yedek akçe ayırmak zorundadır. 2. tertip yedek akçe ise; dönem karından kurumlar vergisi ile 1. tertip yedek akçe ve 1. temettü toplamalarını çıkardıktan sonra kalan tutarın %10 oranıdır. %10 oran uygulanmadan önceki

tutardan yani 2. tertip yedek akçe matrahından 2. tertip yedek akçeyi çıkarınca 2. temettüye ulaşırız. Ortaklara dağıtılacak tutar üzerinden de stopaj kesintisi yapılır (Anonim Şirketlerde Kar Dağıtımı ve Muhasebe Kayıtlar (2019), <http://www.egitimogretim.org>).

2 ortaklı ve 2018 yılı bilanço karı 300.000,00 olan bir limited şirketini ele aldığımızda tablolarda görüldüğü gibi kar dağıtımının olması ve karın sermayeye eklenmesi durumlarında şirketin katlanacağı vergi yükü değişmektedir. Kanun sermaye şirketlerine karı dağıtmayarak sermayeye ekleme imkanı sunmuştur. Tabloda görüldüğü gibi şirket öncelikle mali karını hesaplar. 1.tertip yedek akçe ve 1. temettüyü hesapladıktan sonra eğer kar dağıtımı yapacaksa 2. Tertip yedek akçe hesaplama zorunluluğu vardır. 1. temettü ile 2. temettünün toplamı dağıtılabılır toplam karı vermektedir. Ayrıca ortaklara kar dağıtılması durumunda bu kar menkul sermaye iradı sayılacağı için dağıtılabılır toplam kar üzerinden %15 stopaj kesintisi yaptıktan sonra kalan tutar ortaklara dağıtılabılır toplam kazanca ulaşılır ve muhtasar beyanname ile bildirilir.

Tabloda 18’de görüldüğü gibi şirketin elde ettiği kazanç üzerinden devletin payı hesaplanan kurumlar vergisi ile stopaj toplamı olan 80.565,50 TL olmaktadır. Şirketin payı 1. tertip yedek akçe ile 2. tertip yedek akçe toplamı kadar yani 27.030,00 TL olmaktadır. Ortaklara dağıtılabilecek kar toplamı ise 1. temettü ve 2. temettü toplamından stopaj kesildikten sonra kalan 132.404,50 TL’dir.

Görüldüğü gibi şirketin elde ettiği kazançta en çok pay devlete gitmektedir. Bu yüzden sermaye şirketleri karı dağıtmayarak sermayeye ekleme yoluna gitmektedir. Kar dağıtımı yapılmaması durumunda tek aşamalı bir vergilendirme olacak ve karı dağıtmadığı için stopaj ödemek zorunda kalmayacaktır. Ayrıca bu şekilde hem dış finansmandan daha ucuza finansman imkanı sağlayacaktır. Kar dağıtımı yapan bir sermaye şirketinin vergi yükü % 30 iken karı dağıtmayıp sermayeye ekleyen sermaye şirketinin karı ise % 22 olmaktadır. Aynı geliri elde eden bir şahıs şirketinin vergi yükü ise %27 olarak hesaplanmaktadır. Görüldüğü gibi yüksek gelir elde eden şirketler söz konusu olduğunda sermaye şirketi kurarak karı sermayeye ekleme imkanından yararlanmak şirketin vergi yükünü önemli ölçüde azaltacaktır. Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği’nin verilerine baktığımızda da en çok tercih edilen şirket türünün sermaye şirketi olduğu görülmektedir.

Tablo 19: 2019 Mart Ayı İçerisinde Kurulan ve Kapanan Şirket İstatistiği

	Anonim Şirket	Kollektif Şirket	Komandit Şirket	Limited Şirket	Kooperatif
Kurulan Şirket Sayısı	996	3	-	6058	94
Kapanan Şirket Sayısı	124	7	2	507	53

Kaynak: Türkiye Odalar Borsalar Birliği [TOBB], 2019, <https://www.tobb.org.tr>

Girişimci şirket kurarken hem kuruluş masraf ve süreçlerini hem de vergi kanunları karşısındaki durumları dikkate alarak şahıs şirketi ya da sermaye şirketi kurma kararı alır. Türkiye Odalar Borsalar Birliği'nin Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi'ne göre 2019 Mart ayı içerisinde kurulan ve kapanan şahıs ve sermaye şirketleri bilgilerine baktığımızda; 996 adet Anonim Şirket kurulmuş, 124 adet Anonim Şirket kapandığı görülmektedir. Aynı dönemde 3 adet kolektif şirket kurulmuş 7 adet kolektif şirket kapanmıştır. 2019 yılı Mart ayı içerisinde hiç komandit şirket kurulmamış olup 2 adet komandit şirket kapanmıştır. Söz konusu verilere baktığımızda en çok kurulan şirket sayısının limited şirket olduğu görülmektedir. Mart ayında toplamda 6058 adet limited şirket kurulmuş ve 507 adet limited şirket kapanmıştır (Türkiye Odalar Borsalar Birliği [TOBB], 2019, <https://www.tobb.org.tr>).

Tablo 20: Mart Ayı İtibariyle 2019 Yılında Tür Değiştiren Şirket İstatistiği

Eski Şirket	Yeni Şirket					
	Komandit Şirket	Kollektif Şirket	Gerçek Kişi İşletmesi	Kooperatif	Anonim Şirket	Limited Şirket
Komandit Şirket	-	-	-	-	-	-
Kollektif Şirket	-	-	-	-	3	5
Gerçek Kişi İşletmesi	-	-	-	-	94	529
Kooperatif	-	-	-	-	2	-
Anonim Şirket	-	-	8	-	-	24
Limited Şirket	-	-	65	-	327	-

Kaynak: TOBB, 2019, <https://www.tobb.org.tr>.

Türkiye Odalar Borsalar Birliği 'nin Mart ayı itibariyle 2019 yılı verilerine baktığımızda tür değiştiren şirketlerin sayısına da ulaşılarak girişimcilerin eğilimleri hakkında bilgi edinilebilmektedir. Tablo 20'ye baktığımızda 2019 yılı içerisinde komandit şirketlerde herhangi bir tür değişimi olmadığı görülmektedir. 2019 yılında içerisinde toplamda 8 adet kolektif şirket tür değişikliğine gitmiş olup, bunun 3 adeti anonim şirkete, 5 adeti ise limited şirkete dönüşmüştür. 2019 yılının başından itibaren en çok tür değişimi yoluna giden şirketler gerçek kişi işletmeleri olmuştur. 94 adeti anonim şirkete 529 tanesi limited şirkete dönüşmüş olup toplamda 623 adet gerçek kişi işletmesi tür değişikliği yapmıştır. Kooperatiflerde çok fazla tür değişikliği olmayıp toplamda 2 adet kooperatif anonim şirkete dönüşmüştür. 2019 verilerine göre tür değişikliği yapan 34 adet anonim şirketin 8 tanesi gerçek kişi ticari işletmeye, 24 tanesi ise limited şirkete dönüşmüştür. Bu dönem içerisinde tür değişikliği yapan şirket sayısı sıralamasında limited şirket ikinci sırada yer almaktadır. 392 limited şirketin 65'i gerçek kişi ticari işletmeye, 327 tanesi ise anonim şirkete dönüşmüştür. Tablo incelendiğinde en çok tercih edilen şirketin sermaye şirketi olduğu görülmektedir.

Arıkan (1998)'de Şirketlerin Hukuki Yapısının Seçiminde Vergilendirmenin rolü ve önemini araştırdığı çalışmada; işletmelerin hukuki yapısı belirlenirken vergi faktörü dikkate alınırsa sermaye şirketlerinin şahıs şirketlerine göre daha avantajlı olduğunu belirtmiştir. Ayrıca anonim şirketleri de kendi içinde bir değerlendirmeye tabi tuttuğumuzda ise halka açık anonim şirketin halka kapalı anonim şirkete göre vergi avantajı sağlama açısından daha çok imkana sahip olduğunu ifade etmiştir. Sermaye şirketlerinin sahip olduğu indirim ve istisna imkanları sayesinde, şirket türü seçiminde sermaye şirketleri lehine bir artma olduğunu sonucuna ulaşmıştır.

Oktar (2003), İşletmelerde vergi planlaması ve Türkiye örneği üzerine yaptığı çalışmada; işletmelerin kuruluş yerinin seçimi, faaliyette bulunulacak sektörün belirlenmesi, hukuki şeklin belirlenmesi gibi kararlarda vergilerin karar almadaki etkilerini incelemiştir. Çalışmada; işletmeler yasaların tanıdığı imkanlar çerçevesinde yapılan vergisel avantajların, kaynakların etkin kullanımı sağladığı ve devletin kasasına girecek olan vergi gelirini arttırdığını belirtmiştir.

Gümüş (2006), Türkiye'deki şahıs şirketleri ve sermaye şirketlerinin vergisel anlamda karşılaştırılması ve değerlendirilmesi üzerine yaptığı çalışmada şirketlerin kuruluş aşamalarından sona erme süreçlerine kadar vergi hukuku karşısındaki yükümlülükleri ve vergileme avantajı açısından sağlayabilecekleri avantajlar bakımından irdelemiştir. Çalışmada; işletmelerin yıl içinde elde ettiği kazancın vergi olarak ödenecek kısmının büyüklüğünün gelir vergisi mükellefleri ile kurumlar vergisi mükelleflerini farklı etkileyerek tabi olunacak mükellefiyet tercihini etkilediği görülmektedir. Çalışma sonucunda; şahıs şirketlerinin tabi olduğu gelir vergisi mükellefiyeti sebebiyle sahip oldukları bazı dezavantajlardan kurtulmak, KV'nin indirim, istisna ve teşviklerinden yararlanmak amacıyla tür değiştirip sermaye şirketine dönüştüğünü; vergiyi erteleyebilmek için sermaye şirketleri ile birleşme ve devir yoluna gittikleri görülmektedir.

Kavak (2008), işletmelerin hukuki yapısının belirlenmesinde verginin rolü üzerine yaptığı çalışmada şirketleri GV, KV, KDV mükellefiyetleri açısından ele almış; şirketlerin vergi yükleri, kar dağıtımını gerçekleştirmeleri durumunda üstlenecekleri sorumlulukları, ödedikleri geçici verginin, finansal durumları üzerindeki etkilerini incelemiştir. Çalışmada; kurumsallaşma imkanının şahıs şirketlerine göre daha yüksek olan sermaye şirketlerinde daha yüksek olduğunu belirtmiştir. Sermaye şirketlerinde karın sermayeye eklenmesi imkanının olması, ortakların sorumluluklarının sınırlı olması, kurumsallaşmanın artırılması için indirim ve istisna olanakları sermaye şirketlerini cazip kılmıştır. Ancak çalışmada; sermaye şirketlerinin tüm bu avantajlarına rağmen, şahıs şirketlerinin ödediği geçici verginin daha düşük olması şahıs şirketleri için vergi avantajı sağladığı görülmektedir. Ayrıca şahıs şirketi kuruluş sürecinin, devir ve tasfiye işlemlerinin daha kısa ve basit olması sebebiyle, kısa vadeli amaçlar için kurulacak olan şirketlerin şahıs şirketi olarak kurmanın daha avantajlı olacağı belirtilmiştir.

Karapınar (2010), yaptığı çalışmada, Türkiye’de şirketlerin kuruluşlarında ve faaliyetlerinde verginin işletmeler üzerindeki etkilerini incelemiştir. Çalışmanın sonucunda; sermaye şirketlerinin vergi yükünü kanunlarına uygun bir şekilde azaltarak vergi avantajı sağlamaları, ortakların şirket borçlarından sorumluluklarının sınırlı olması, ortaklık devri ile şirkete yeni ortak alma işlemlerinin kısa olması, indirim ve istisna imkanlarının fazlalığı sermaye şirketlerini şahıs şirketleri karşısında daha avantajlı konuma getirmiştir. Buna ek olarak; kuruluş aşamasında, kuruluş süreci en kısa olan şirket türünün seçildiği, ancak ilerleyen zamanlarda büyüme olanaklarından yararlanmak, finansman kolaylığı sağlamak ve vergisel indirimlerden yararlanmak için nev’i değişikliğine gidildiğini ifade etmiştir. Ayrıca 2005 ve 2010 yılları arasında kurulan şirketlere bakmış ve sermaye şirketleri içerisinde karşılaştırma yapınca limited şirketlerinin anonim şirketlere göre daha çok tercih edildiğini eklemiştir.

İbiş (2004)’ün İşletmelerde Vergi Planlaması üzerine bir çalışma yaptığı çalışmaya göre; kanunlara uygun bir şekilde vergisel avantaj sağlayabilmek için işletmelerin bütün süreçlerinin uzman kişiler tarafından incelenmesine mevcut finansman kaynaklarından yararlanmak için daha avantajlı yöntemlerin varlığının araştırılmasının gerektiğini belirtmiştir. Bu doğrultuda şirketin yurtdışında kurulması durumunda sahip olduğu avantajlar ile serbest bölge, Teknoloji Geliştirme Bölgeleri gibi teşviklerin, indirim ve istisnaların değerlendirilmesinin gerekliliğini vurgulamıştır. Yahyaoglu, Korkmaz, Çatulay (2011)’da; yaşanan finansal krizlerden özellikle bankacılık sektörünün etkilendiğini belirttikleri Basel Kriterleri Çerçevesinde İşletmelerin Yatırım Bütçelerinin Oluşumunda Vergi Planlaması adlı çalışmalarında, anonim şirket olan bankaların bu krizlerden en az ölçüde etkilenmeleri için getirilen Basel1 ve Basel2 kriterlerinin etkileri incelenmiştir. Çalışmada işletmelerin vergiye bakış açısı ile Basel Kriterlerinin işletmeye sağladığı avantajlara bakıldığında; verginin işletmeleri kaynaklarında azalmaya sebep olması sebebiyle vergisel avantaj sağlayacak olanakların dikkate alınarak hazırlanan bir vergi planlamasının, işletmeleri krize karşı dayanıklı hale getirdiği belirtilmiştir.

Tatar Candan, Yurdadoğ (2017), Türkiye’de Maliye Politikası Aracı Olarak Teşvik Politikaları çalışmalarında; Türkiye’deki teşvik politikalarının ülke ekonomisi üzerine etkilerini incelemiştir. Çalışmanın sonucunda; teşviklerin bir bütün olarak ele alınması gerektiği, zamana uygun güncellemelerin yapılması gerektiği ve güncel arge çalışmalarını destekleyen teşviklerin verilmesi gerektiğini önermiştir. Bahçe ve Gümüş (2017)’ün devlet işletmeler açısından ele aldığı vergi planlaması kavramını özellikle kamu yararını baz alarak incelediği Vergi Planlaması Temelinde Kamu Yararı: Kurumlar Vergisi Üzerine Teorik Bir Yaklaşım adlı çalışmasında şirketlerin ödeyeceği kurumlar vergisinin fazla olması durumunda özellikle yerli şirketlerinin faaliyetlerinin bu durumdan olumsuz etkileneceği, bu yüzden vergi oranlarında yapılacak olan bir artışın toplumun ve devletin yararını dengede tutacak seviyede belirlilik, kesinlik, adalet, eşitlik ilkelerine uygun olması gerektiği belirtilmiştir.

SONUÇ

Öncelikli amacı kar etmek olan işletmeler, faaliyetlerine devam edebilmek için etkin ve verimli çalışmanın yollarını ararlar. Etkinliği ve verimliliği arttırmak ise; karlılığı yükseltecek, maliyetleri en aza indirecek bir finansal planlama ile mümkündür. İşletmenin devlete karşı yerine getirmek zorunda olduğu vergi yükümlülüğü, finansal planlama içinde önemli bir yere sahiptir.

Ekonomik faktörlerin sürekli değişmesi ve gelişmesi, mal ve hizmet üreten ve devlete karşı vergi yükümlülüğü olan şirketleri önemli ölçüde etkileyerek karar alma mekanizmalarında oldukça büyük rol oynamaktadır. Rekabetin ülke sınırlarını aştığı bu değişim ve gelişim ortamında şirketler, varlıklarını korumak için piyasayı sürekli takip etmek ve duruma göre pozisyon almak zorundadırlar.

Vergi, işletmeden nakit çıkışına sebep olur. Bu sebeple, gelir sağlamak amacıyla kurulan işletmeler güncel vergi uygulamalarını dikkate alarak vergi planlaması yapmak zorundadır. Vergi planlaması; henüz işletme kurulmadan önce üzerinde araştırma yapılan bir konudur. Ancak bu planlama çok yönlü bir araştırma gerektirir. Hem işletmenin amaçları ve beklentileri dikkate alınmalı hem de yararlanılacak olan vergileme avantajları bu amaçlarla uyumlu olmalıdır. Bu sebeple girişimci daha işletmeyi kurmadan, alanında uzman bir mali müşavir ile çalışarak, kendisine avantaj sağlayacak vergisel teşviklerden yararlanmak için gerekli şartları sağlamaya çalışır.

Yatırımcı, şirket kurmaya karar verdiğinde, şirketin hangi sektörde faaliyet göstereceğini, kurulacağı yerin sağlayacağı avantajları, şirketin hukuki türünü ve dolayısıyla vergi kanunları karşısındaki durumunu belirlemeye çalışır. Odak noktası da şirketin amaçlarıyla uyumlu olacak şekilde kendisine en az maliyet ve en yüksek kar sağlayacak işletmeyi kurmaktır. Şirketin vergi kanunları karşısındaki durumu; şirketin vergiye tabi matrahını azaltma olanağı sunan indirim, istisna, muafiyet, teşvik gibi avantajlardan yararlanma imkanı sağladığı için yatırımcıların üzerinde önemle durduğu bir konudur. Çeşitli amaçlar ile sunulan teşvikler, tek başına yatırım kararında belirleyici faktör olmamakla beraber maliyetleri azaltma amacı olan işletmeler için dikkate alınan unsurlardandır.

Yatırımcıya sağlanan teşvikler genel olarak; yatırımcıları desteklemek, yabancı yatırımcıyı çekmek, bölgeler arası gelişmişlik farkını azaltmak, ülkenin kalkınmasına katkı sağlayan seçilmiş sektörleri desteklemek ve istihdamı arttırmak amacıyla kullanılmaktadır. Bu amaçlar doğrultusunda 2012/3305 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar ile iller sosyoekonomik gelişmişlik seviyelerine göre bölgelere ayrılmıştır. Değişen şartlara göre güncellemeler yapılarak ilk önce 4 olan

bölge sayısı, her bölgede benzer özelliklere sahip illerin bulunduğu 6'ya çıkarılmıştır. KDV istisnası ve Gümrük Vergisi Muafiyeti her bölge için uygulanmakla beraber sigorta desteği süresi, faiz indirimi, sigorta primi işveren hissesi uygulaması gibi belli uygulamalar, bölgeler arası yatırım ihtiyaçlarına göre farklı uygulanmaktadır. Yatırıma en çok ihtiyaç duyulan bölgelerde teşvikler daha kapsamlıdır. Yatırıma en çok ihtiyaç duyulan 6. Bölgede işgücü maliyetini azaltmak için sadece bu bölgedeki yatırımlara uygulanmak üzere GV Stopaj istisnası uygulanmaktadır. Buna rağmen, yatırımların bölgesel dağılımına bakılınca en az yatırımın, teşvik uygulamasının en kapsamlı uygulandığı 6. Bölgede yapıldığı görülmektedir. En çok yatırımın da yatırım ihtiyacı en az olan 1. Bölgede yapıldığı görülmektedir. Bu da yatırımcılar karar alırken pazara ve hammaddeye yakınlığın teşviklerden daha etkili olduğunu göstermektedir. 2012/3305 sayılı kararlar, bölgesel uygulamaların yanında sektörler de farklı ölçülerde desteklenmiştir. Yatırım teşvik belgesi kapsamında 2012-2018 verilerine bakıldığında en çok yatırımın imalat sektöründe yapıldığı görülmektedir. Bunu sırasıyla hizmet sektörü, enerji sektörü, tarım sektörü ve madencilik sektörü takip etmektedir.

Türkiye'de Mart ayı itibarıyla 2019 yılı içerisinde sektörler bazında kurulan şirket istatistiklerine baktığımızda, girişimcilerin özellikle inşaat sektörü, imalat sektörü gibi sektörlerde faaliyet göstermeyi tercih ettikleri görülmektedir. Ayrıca sektörler içerisinde tercih edilen şirket türüne baktığımızda ise genel olarak sermaye şirketinin tercih edildiği görülmektedir. En çok tercih edilen sektörlerden birinin inşaat sektörü olduğu, bu sektörde kurulan 610 şirketin 76 tanesinin anonim şirket olduğu, 488 tanesinin limited şirket olduğu, 46 tanesinin ise kooperatif olduğu görülmektedir. İmalat sektörünün de şirket kuruluşları için en çok tercih edilen sektörlerden olduğu görülmektedir. İmalat sektöründe kurulan 1084 şirketin 149'u anonim şirket, 932 tanesi limited şirket, 2 tanesi kolektif şirket, 1 tanesinin ise kooperatif şirket olarak kurulmuştur. Eğitim sektöründe kurulan 153 şirketin 25'i anonim şirket, 128 tanesi ise limited şirkettir. Tarım, Ormancılık ve Balıkçılık sektöründe kurulan toplam 93 şirketin 13'ü anonim şirket, 68'i limited şirket, 12 tanesi ise kooperatiftir. Madencilik ve Taş Ocakçılığı sektöründe kurulan 55 şirketin ise 12 tanesi anonim şirket 43 tanesi ise limited şirkettir. Görüldüğü gibi sektörler bazında incelendiğinde en çok tercih edilen sektörler inşaat, imalat sektörleri gibi sektörler olup sektör içerisinde tercih edilen şirket türüne baktığımızda ise şahıs şirketi seçiminin çok fazla olmadığı, sermaye şirketinin yatırımcılar için daha cazip olduğu sonucuna ulaşılmaktadır. Kurumlar vergisinin gerek indirim, istisna, muafiyet imkanlarının gelir vergisine oranla daha fazla olması, gerek karı sermayeye ekleme imkanına sahip olması, girişimcileri sermaye şirketi kurmaya yönlendirmektedir. Teşviklerle desteklenen yatırımlara sektörel bazda baktığımızda; Teşvik Sistemi kapsamında sektörler, bölgelere ve şirketlere sağlanan vergisel avantajların yatırımcıların karar alma aşamalarında, sektör seçiminde ve bölge seçiminde tek başına belirleyici etken olmamakla beraber dikkate alınan unsurlardan olduğu görülmektedir.

İşletmenin planlanan faaliyet ömrüne ve iş koluna göre, şahıs şirketi mi yoksa sermaye şirketi olarak mı kurulacağı konusunda vereceği karar işletmenin vergi hukuku karşısındaki durumunu

belirleyecektir. Tercih edilecek hukuki türe göre; sorumlulukları, avantajları ve dezavantajları karşılaştırılır ve bir değerlendirmeye tabi tutulur. Şahıs şirketleri kurulurken herhangi bir sermaye alt sınırının olmaması, defter tutma yükümlülüklerinin daha basit olması, şirketi kurmanın daha az masraflı olması şahıs şirketlerinin tercih edilme sebeplerinden biridir. Özellikle çok yüksek sermayesi olmayan ve kısa vade için şirket kurmak isteyen girişimciler için şahıs şirketi kurmak daha avantajlıdır. Sermaye şirketlerinin kuruluş süreci ve masrafları, şahıs şirketlerine göre daha uzundur. Anonim şirket kuruluşu için en az 50.000 TL, limited şirket için en az 10.000 TL sermaye gerektiriyor olması ve anonim şirket kuruluş sermayesinin dörtte birinin bloke ettirilmesi zorunluluğunun olması, faaliyet ömrü uzun olmayacak işletmelerde sermaye şirketi için vazgeçirici bir unsurdur.

Şirketleri kuruluş masrafları bazında değerlendirince; şahıs şirketleri daha az masrafla kurulmaktadır. Kısa vadeli amaçları olan işletmeler için daha çok masrafa katlanıp sermaye şirketi kurmaktansa, daha az masraflı şahıs şirketi kurmak daha avantajlıdır. Şahıs şirketin kuruluş ücreti ortalama 340 TL, anonim şirket için 2.698.68 TL, limited şirket ise 2.188.68 TL olmaktadır. Ancak uzun vadeli amaçla kurulan ve yüksek gelir elde etmek isteyen şirketler için sermaye şirketi daha uygun olmaktadır. Anonim şirketlerde hisse devrinin noterde yapılma ve sicile tescil zorunluluğunun olmaması, pay senetleri devrinin harca ve Damga Vergisi'ne tabi olmaması durumları bir avantajdır. Ayrıca Anonim şirketlerin halka açılma ve bu şekilde finansman kaynağı bulma imkanı daha kolaydır. Anonim şirket ve Limited şirketi kuruluş masrafı açısından kıyaslayacak olursak Anonim Şirket kurmak daha masraflıdır.

Şirket ortaklarının şirket borçlarından sorumluluğu da şirketin hukuki türünün seçiminde önem verilen bir konudur. Şahıs şirketi ortaklarının, komandit şirkette komanditer ortak hariç şirket borçlarından tüm malvarlıkları ile sorumlu olmaları; sermaye şirketlerinde ise ortakların şirket borçlarından koymayı taahhüt ettikleri sermaye miktarı ile sınırlı sorumlu olmaları durumu ise sorumluluk açısından bir kıyaslama yapılıncaya sermaye şirketi lehine bir sonuç doğurmaktadır. Ancak sermaye şirketlerinde bu durumun istisnası da vardır. Limited şirkette müdürden tahsil edilemeyen kamu borçlarından ortaklar tüm malvarlığı ile sorumludur. Anonim şirkette ise yönetim kurulunda olmayan bir ortağın şirket borçlarından sorumluluğu yoktur. Şirket borçlarından sorumlu olmak istemeyen bir ortak için sermaye şirketi tercih sebebi olmaktadır.

Kuruluş aşamasında en çok üzerinde durulan konulardan biri de Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi mükellefiyetidir. Sermaye şirketi Kurumlar Vergisi mükellefidir. Kurumlar Vergisi sabit oranlı bir vergidir ve 2019 yılı için oranı yüzde 22'dir. Sabit oranlı olması finansal planlama yaparken mükellefin önünü görmesini kolaylaştırır. Şahıs şirketlerinde ise ortakların kendi gelirler üzerinden Gelir Vergisi mükellefi olmaları %15'ten %35'e kadar artan oranlı bir vergilendirmeye tabi olmalarına sebep olur. Şahsi gelirleri arttıkça, tabi olacakları vergi oranı da artar. Artan gelir karşısında vergi yükünün artması, özellikle gelirin yüksek olması durumunda sermaye şirketi lehine

bir durum oluşturur. Gelirin, Gelir Vergisi'nin alt dilimlerinde yer alması durumunda şahıs şirketi kurmak daha avantajlıdır. Çünkü yüzde 22 ile Kurumlar Vergisi ödemek yerine yüzde 15 ya da yüzde 20 Gelir Vergisi ödemek mükellef için daha avantajlı olmaktadır. Fakat gelir arttıkça Gelir Vergisi dilimi de değişecektir ve belli bir gelir seviyesinden sonra Gelir Vergisi oranı, Kurumlar Vergisi oranını aşacaktır. Mükellefin katlanacağı vergi yükünü arttıracaktır. Bu sebeple düşük gelir elde edecek bir girişimcinin şahıs şirketi kurması daha avantajlı olacaktır. Ancak sadece buna bakıp karar vermek doğru değildir. Özellikle uzun ömürlü olmak isteyen ve yüksek kazanç sağlamayı hedefleyen sermaye şirketlerinin karı dağıtmayarak sermayeye ekleme ve sermayeye eklenen bu tutarı yeni yatırımlarda kullanma imkanı bulunmaktadır.

Gelir Vergisi'nin ilk iki dilimine isabet eden yıllık kazançlar için şahıs şirketinin yükleneceği vergi yükü sermaye şirketine kıyasla daha az olmaktadır. Sadece vergi oranları dikkate alındığında Gv'nin 3. dilimine kadarki gelir seviyesi için girişimcilerin şahıs şirketi kurması daha avantajlı olacaktır. Üçüncü dilime gelindiğinde ise durum değişmekte ve sermaye şirketinin vergi yükü daha az olmaktadır. Aynı zamanda sermaye şirketlerine tanınmış bir hak olan karı dağıtmayarak sermaye oranına eklemek de katlanılacak vergi yükünü azaltmaktadır. Sermaye şirketleri dağıtılmayan kısmı matrahtan indirme imkanına ve stopajdan kaçınabilme imkanına da sahiptir. Şirketin yıllık kazancının vergi olarak ödenen kısmının devlete gittiğini düşünürsek devlet bir anlamda şirketin gizli ortağı gibi olmaktadır. Ancak sermaye şirketi karı sermayeye ekleme yoluna giderse %15 stopaj ödemeyeceği için şirketten nakit çıkışı azaltma imkanına sahiptir. Tablo 16 ve Tablo 17'de görüldüğü gibi, karı dağıtan bir limited şirketin vergi yükü %30 civarında iken karı dağıtmayarak sermayeye eklemeyi tercih eden limited şirket ise tek aşamalı bir vergilendirmeye tabi olup stopaj ödemeyecek ve vergi yükü % 22 olacaktır. Vergi mevzuatının oldukça kapsamlı olduğunu göz önünde bulundurursak kanunların tanıdığı imkanlar dahilinde matrahı azaltmayı sağlayacak unsurlar da dikkate alınmalıdır.

Vergi kanunlarında mükellefe tanınan indirim, istisna, teşvik gibi vergi yükünü azaltacak olanakların dikkate alınması gerekmektedir. Gelir Vergisi Kanununun 40. Maddesindeki indirilebilecek giderler ve 41. Maddedeki indirilemeyecek giderler ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8. Maddesindeki indirilebilecek giderler ile 11. Maddedeki indirilemeyecek giderler de vergi matrahına etki edeceği için dikkate alındığında kurumlar vergisinin vergi yükünü azaltmak bakımından nispeten daha kapsamlı olduğu görülmektedir. Özellikle küçük çaplı faaliyetleri olan ve kısa vadeli amaçlar için kurulacak küçük işletmeler için şahıs şirketi olarak kurulup daha az vergi yüküne katlanmak, Gelir Vergisi'nin daha avantajlı olduğu yıllık kazanç seviyesinin üstüne çıkınca da tür değişikliği yaparak sermaye şirketine dönüşmeleri daha avantajlıdır. Ancak yıllık kazancı yüksek olan, uzun vadeli amaçlar için kurulan şirketleri; vergi oranlarına ek olarak kanunlarda sayılan indirim ve teşvik olanakları, karın dağıtılmayarak sermayeye eklenebilme imkanının olması gibi kolaylıklar da dikkate alındığında sermaye şirketi kurmak şahıs şirketine

göre daha avantajlı olmaktadır. Ayrıca TOBB'nin 2019 verilerine baktığımızda da girişimciler tarafından en çok tercih edilen şirket türünün sermaye şirketleri olduğu görülmektedir.

Girişimci işletmeyi kurmadan önce işletmenin kurulacak yere göre vergi avantajlarını da araştırmalıdır. Devlet teşvikleri kapsamında pek çok indirim, istisna, muafiyet gibi kolaylıklar tanınmıştır. Devlet, az gelişmiş bölgelerde kalkınmanın sağlanması, bölgelerarası gelişmişlik farkının azaltılması gibi sebeplerle; serbest bölgeleri, organize sanayi bölgeleri gibi alanlar kurarak ülkenin kalkınmasını destekleyici politikalar izlemektedir. Bir işletme kurulurken daha ilk etapta %22 kurumlar vergisi yükü ile faaliyete başlamaktadır. Ancak girişimciler teşvik kapsamındaki bölgelerde işletme kurarak hem stopajdan kaçınmak ve indirimlerden yararlanmak gibi Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi avantajı sağlarken, hem de özellikle uluslararası faaliyetlerde bulunan işletmeler için büyük önem arz eden Katma Değer Vergisi iadesine hak kazanabilecektir. Bu sebeple girişimci; planladığı faaliyet hacmine, sektörüne, beklentilerine, altyapı imkanlarına, pazara ve hammaddeye yakınlık imkanlarına göre bu bölgelerde işletme kurmanın kendine sağlayacağı avantajları araştırarak karar vermelidir. Çünkü bir kere kurulduktan sonra yeri başka bir alana taşımak zor ve masraflıdır.

Şirket kurmak çok kapsamlı ve karmaşık bir süreçtir. Bu sebeple tek bir noktaya odaklanıp şu şirketi kurmak daha avantajlıdır demek yerine, işletmenin amaçlarına ve gelecek beklentilerine göre her seçenek bir bütün olarak değerlendirilmelidir. Ancak bu şekilde kurulan ve işleyen bir işletme uluslararası alandan rekabet gücü elde edecek, hem vergisini ödeyecek hem de kanunlara aykırı davranmadan maliyetlerini en aza indirecektir. Her ne kadar kısa ömürlü ve düşük gelirli işletmeler için sermaye şirketi kurmak masraflı ve uzun bir süreç olsa da; kurumsallaşmanın finansman bulma kolaylığı sağlaması, Kurumlar Vergisi Kanunu ile indirim, istisna ve muafiyetlerin daha kapsamlı uygulanması, şirket borçlarından ortakların sadece taahhüt ettiği sermaye ile sorumlu olmaları, karı dağıtmayarak sermayeye ekleme imkanının olması sermaye şirketlerinin şahıs şirketlerine göre daha avantajlı olmasını ve yatırımcılar tarafından daha çok tercih edilmesini sağlamıştır. Türkiye Odalar Borsalar Birliği'nin Mart 2019 dönemi için kurulan ve kapanan şirket istatistikleri de bunu doğrular niteliktedir. Söz konusu dönemde en çok limited şirketin tercih edildiği görülmektedir. İkinci sırayı ise yine sermaye şirketi olan anonim şirket almıştır. Kurulan 7151 şirketin 6058'i limited şirket, 996'sı anonim şirket, 3 adet kolektif şirket, 94'ü ise kooperatiftir. Ayrıca şirketlerin tür değiştirme tercihlerine bakıldığında şahıs şirketi olarak kurulan şirketlerin büyük bölümünün ilerleyen dönemlerde sermaye şirketlerine dönüştükleri görülmektedir. Türkiye Odalar Borsalar Birliği verilerine göre 2019 yılında en çok tür değişikliğine giden şirketler kişi işletmeleridir ve sermaye şirketine dönüşmüşlerdir. Bu durum şirketlerin yapılacak yeni yatırımlar için dış finansman bulmada kolaylık sağlaması sebebiyle kurumsallaşmanın avantajlı olması, kazançlarının faaliyet ömürlerinin ilerleyen dönemlerinde artması gibi sebeplerle sabit oranlı kurumlar vergisi mükellefiyetinin ve dolayısıyla sermaye şirketine dönüşmenin tercih edildiği göstermektedir.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

- Acar, Sevil ve Gültekin Karakaş, Derya (2017), “Dünyada ve Türkiye’de Serbest Bölgeler”, **Marmara İktisat Dergisi**, 1 (1), 21-35.
- Ağ, Cem (2018), “Serbest Bölgelerde Faaliyet Gösteren İşletmelerde Vergisel Uygulamalar”, <https://vergialgi.net/vergi/serbest-bolgelerde-faaliyet-gosteren-isletmelerde-vergisel-uygulamalar/> (06.02.2019).
- Akarca, Akif ve Şafak, Dr. Mehmet (2017), “Ticari Kazanç Tespit Usulleri”, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/ticari-kazanc-tespit-usulleri/346290> (08.03.2018).
- Akdoğan, Abdurrahman (2008), **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 7.Baskı, Ankara.
- Akmut, Özdemir vd. (2003), **Girişimciler İçin İşletme Yönetimi**, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Aksoy, Mehmet Ali ve Aksoy, Emine Ebru (2017), “Ticaret Kanunu Kapsamında Sermaye Şirketlerinde Bağımsız Denetim”, **İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**,8 (2), 21-52.
- Ala, Serdar ve İpek, Ayşegül (2009), “Şirket Yapıları ve Kuruluş Aşamaları”, 2009, Kosgeb, Ankara http://www.kosgeb.gov.tr/Content/Upload/Dosya/GirisimcilikYayinlari/Sirket_Yapilari_ve_Kurulus_Asamalari.pdf (29/03/2019).
- Alpugan, Oktay vd. (1997), **İşletme Ekonomisi ve Yönetimi**, Beta Yayınevi, İstanbul.
- Altaş, Soner (2011), “Yeni Türk Ticaret Kanununa Göre Anonim Şirket Yönetim Kurulunu Yapısı ve Üyelerinin Nitelikleri”, **Mali Çözüm İSMMO**, Mart- Nisan 2011 (104), 109-120.
- _____ (2017) “Limited Şirket Müdürleri Ortakları Genel Kurul Toplantısına Çağırılmıyorsa Ne Yapılır?” <https://vergialgi.net/ticaret-hukuku/limited-sirket-mudurleri-ortaklari-genel-kurul-toplantisina-cagirmiyorsa-ne-yapilir/> (14.01.2019).
- Apak, Talha (2017), “Vergi Kaçırılmazsınız Ancak Vergiden Kaçınabilirsiniz”, <http://www.alomaliye.com/2017/06/05/vergi-kacirma-vergiden-kacinma/> (04.03.2018).
- Arıkan, Zeynep (1998), “Şirket Hukuki Yapısının Seçiminde Vergilendirmenin Rolü ve Önemi”, **Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 13 (1), 67-81.
- Arslan, Mehmet (2001) **Türk Vergi Sistemi**, Nobel yayın dağıtım, 2. Baskı, Ankara.
- Arslan, Metin (2012), “İşletme Yönetimi-1”, http://gerbaslar.home.uludag.edu.tr/wp-content/uploads/2013/03/isletme_yonetimi_1.pdf (18.02.2018).
- Atabey, Tuncel (2015), “Gelir Vergisi Rehberi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, (318), 1-234.

- Aydoğdu, F. İsmail Hakkı (2009), **Türkiye’de Vergi Suçu ve Kaçakçılığı Cezası**, Yayımlanmış Yüksek lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi-Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Bahçe, Abdullah Burhan ve Gümüş, Öner (2017), “Vergi Planlaması Temelinde Kamu Yararı: Kurumlar Vergisi Üzerine Teorik Bir Yaklaşım”, **Manisa Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, 24 (1), 1-20.
- Bakan, Sumru ve Gökmen, Seyit (2014), “Serbest Bölgeler ve Dış Ticaret İlişkisi: Gaziantep Serbest Bölgesi Örneği”, **Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi**, 13 (51), 34-51.
- Bayazıtlı, Ercan (2013), “Limited Şirketler”, Necdet Sağlam (Ed.), **Şirketler Muhasebesi**, 1. Baskı içinde (88-112), TC. Anadolu Üniversitesi Yayını, No: 2887, Eskişehir.
- Bayraklı, H. Hüseyin (2000), “Gelir Vergisi Kanununda Gelir Kavramı ve Sapmalar”, **Mevzuat Dergisi**, (36), yıl: 3.
- Bıyık, Recep (2017), “Serbest Bölge Teşviklerinde Neler Değiştii”, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/serbest-bolge-tesviklerinde-neler-degistii/351219> (23.04.2018).
- Biberoğlu, Elif (2006), **Türkiye’de Gönüllü Vergi Uyumu**, Yayımlanmış Yüksek lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi- Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Bilici, Nurettin (2015), **Türk Vergi Sistemi**, Savaş Yayınevi, Güncelleştirilmiş 34. Baskı, Ankara.
- Bozdemir, Enver (2013), “Sermaye Şirketlerinde Bağımsız Denetimin Zorunluluğuna İlişkin Düzenlemeler ve Güncel Gelişmeler”, **Mali Çözüm Dergisi**, Temmuz-Ağustos 2013 (118), 67-85.
- Bulutoğlu, Kenan (2004), **Türk Vergi Sistemi**, Batı Türkeli Yayıncılık, 8. Baskı, İstanbul.
- Can Halil ve Güney, Semra (2007), **Genel İşletme**, Arıkan Yayınevi, 1. Baskı, Ankara.
- Çaltekin, Mehmet (2018), **Teknoloji Geliştirme Bölgeleri ile Ar-ge ve Tasarım Merkezlerinde Vergi ve Sosyal Güvenlik Uygulamaları**, 3. Baskı, İstanbul.
- Çetin, Rızkullah (2016), “Adi Şirketlerin Genel Özellikleri ve Bu Şirketlerin Vergilendirilmesi”, **Mali Çözüm Dergisi**, Temmuz-Ağustos 2016 (136), 177-182.
- Çetinkaya, Özhan ve Bektaş, Nur Belkıs (2014), “Serbest Bölgeler ve Ekonomik İşlevleri Yönüyle Değerlendirilmesi”, **Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, 7 (2), 53-70.
- Dağlar, Hasan (2015), “Türkiye’de Organize Sanayi Bölgelerinin Kurumsallaşması ve Karşılaştıkları Sorunlara Çözüm Önerileri”, **Çankırı Karatekin Üniversitesi Çankırı Karatekin Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, 5 (2), 615-638.
- Dedeađaç, Ender ve Sapan, Ođuzhan (2013), “Anonim Şirketlerde Yönetim Kurulu ve Sorumluluğu”, **Ankara Barosu**, 1-112.

Demirayak, Ezgi Başak (2018), “Limited Şirketlerde Ortakların Şirkete Karşı Bağlılık Yükümlülüğü” **Ankara Barosu Dergisi**, 25-54.

Deryal, Yahya (2005), **Ticaret Hukuku**, Derya Kitabevi, Trabzon.

Dinç, Serhan (2016), “6102 Sayılı Kanuna Göre Anonim Şirketlerde Sona Erme”, **Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi**, (2), 223-248.

Dumlupınar, Tansu (2014), “Sermaye Şirketlerinde İflasın Ertelenmesi”, **Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 4 (1), 72-113.

Erdağ, Nevzat (2015), “Anonim Şirket Ortaklarının Kamu Borçlarından Sorumlulukları Nelerdir”
http: //www.nevzaterdag.com/anonim-sirket-ortaklarinin-kamu-borclarinda-sorumluluklari-nelerdir/ (08.04.2018)

_____ (2018), “Ticari Kazanç Elde Eden Mükellefler İçin Vergi Rehberi”, http: //www.konvoydanismanlik.com/wp-content/uploads/2018/03/ticari-kazan%C3%A7-vergi-rehberi.pdf (13.01.2019).

Erdem, Metin vd. (2003), **Kamu Maliyesi**, Ekin Kitabevi, 3.Baskı, Bursa.

Erkan, Mehmet (2011), “Kurum Kazancının Tespitinde Giderler” http: //www.erkymm.com/resimler/ERK_YMM_sirkuler__17_1.pdf (13.01.2019).

Eryılmaz, Ersan (2019a) “Limited Şirket Kuruluşu” http: //www.isyericilisi.ersaneryilmaz.net/%C5%9Eah%C4%B1s-%C5%9Eirket-Kurulu%C5%9F-Maliyeti/ (05.02.2019).

_____ (2019b) “Limited Şirket Kuruluşu Masrafları 2019”, http: //isyericilisi.ersaneryilmaz.net/Limited-%C5%9Eirket-Kurulu%C5%9F-Maliyetleri/ (20.03.2019).

Gelir İdaresi Başkanlığı (2016), **Ticari Kazancın Gerçek Usulde Vergilendirilmesi Rehberi**, Nr.212,http: //www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/2016_ticari_kazanc.pdf (01.04.2018).

_____ (2018), **Basit Usule Tabi Mükellefler İçin Vergi Rehberi**, Nr. 260, http: //www.turmob.org.tr/arsiv/mbs/resmigazete/-2018_basitusulrehber.pdf (20.03.2019).

_____ (2019a), **2019 Yılı Serbest Muhasebecilik Asgari Ücretleri**, http: //www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/mevzuatek/2019AsgariUcretTarifesi.pdf (15.02.2019).

_____ (2019b) **Kurumlar Vergisi Oranları**, http: //www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Yararli_Bilgiler/KV_Oranlari.html (15.04.2019).

_____ 115 Nolu Vergi Usul Kanunu Sirküleri, 20/03/2019, VUK-115-2019/5

Gelir Vergisi Kanunu (1960), **TC. Resmi Gazete**,10700, (06.01.1961).

- Göksoy, Yaşar Can (2007), “Ortaklıklar Hukukunda Rekabet Yasaklarının Kapsamı”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 9 (özel sayı), 633-681.
- Gümüş, Erhan (2006), **Türkiye’de Şahıs ve Sermaye Şirketlerinin Vergisel Açıdan Karşılaştırılması ve Değerlendirilmesi**, Yayınlanmış Doktora Tezi, Uludağ Üniversitesi-Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- _____ (2007) “Serbest Bölgelerde Vergi Uygulamalarının Değerlendirilmesi”, **Osmangazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 21 (1), 47-60.
- Gürdal, Kadir (2013), “Anonim Şirketler”, Necdet Sağlam (Ed.), **Şirketler Muhasebesi**, 1. Baskı içinde (112-138), TC. Anadolu Üniversitesi Yayını No: 2887, Eskişehir.
- Han, Oya ve Ala, Serdar, (2005), “Şirket Yapıları ve Kuruluş Aşamaları”, Ankara, <http://mimoza.marmara.edu.tr/~burakarzova/SirketYapilari.pdf> (01.04.2019).
- İbiş, Cemal (2004), “İşletmelerde Vergi Planlaması”, **Mali Çözüm** (68), 72-79.
- İmregün, Oğuz (1991), **Kara Ticareti Hukuku Dersleri**, Yeniden Gözden Geçirilmiş 9. Baskı, Gür-AY Matbaası, İstanbul.
- İpek, Selçuk ve Kaynar, İlknur (2009), “Vergiye Gönüllü Uyum Konusunda Çanakkale İline Yönelik Ampirik Bir Çalışma”, **Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, 16 (1), 173-190.
- İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası (2018), “15.03.2018 tarihinden İtibaren Anonim Şirket, Limited Şirket ve Kooperatiflerin Defterleri Ticaret Siciline Tasdik Ettirilecek”, <https://www.ismmmo.org.tr/Mevzuat/15-03-2018-Tarihinden-Itibaren-Yeni-Kurulacak-Anonim-Sirket-Limited-Sirket-Ve-Kooperatiflerin-Defterleri-Ticaret-Siciline-Tasdik-Ettirilecektir---15507> (15.03.2018).
- İşler, Habil (2010), **Türkiye’de Sermaye Şirketleri Üzerindeki Kurumlar Vergisi Yükü ve OECD Ülkeleri ile Karşılaştırılması**, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi-Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- İZBAŞ İzmir Serbest Bölgesi, (t.y.), <http://www.idesbas.com/serbest-bolge-nedir> (22.04.2018).
- Kalça, Adem vd. (2017), “Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Özelinde Akademik Filiz İşletmelerin Kuruluşunu Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesi Türkiye Örneği”, **Karadeniz Teknik Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi** (14) yıl 7, 485-500.
- Kalenderoğlu, Mahmut (2007), **Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi**, Agon Bilgi Akademisi, 6. Baskı.
- Kaplan, Murat (2018), **Ticaret Hukuku**, A Kadro Yayıncılık, 2. Baskı, İstanbul.
- Kara, Mustafa (2004), **Ticari İşletme Hukuku, Şirketler Hukuku, Kıymetli Evrak Hukuku**, Savaş Yayınları, 1. Baskı, Ankara.

- Karapınar, Osman Serdal (2010), **Şahıs ve Sermaye Şirketleri Kuruluşu ve Faaliyetlerinde Vergilerin Etkisi**, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi. Karadeniz Teknik Üniversitesi- Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Katma Değer Vergisi Kanunu (1984), 18563, (02.11.1984).
- Kavak, Fatma (2008), **İşletmelerde Hukuki Yapının Belirlenmesinde Verginin Rolü**, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi -Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Kayalıdere, Gül (2014), “Türkiye’nin Teknoloji Politikalarında Teknoparkların Önemi ve Teknoparklara Yönelik Vergi Avantajları” **Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, 1 (1), 75-96.
- Koban, Cansu Damla (2013), **Sermaye Şirketlerde Kanuni Temsilcilerin Vergi Sorumluluğu**, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, Bahçeşehir Üniversitesi- Sosyal Bilimler Enstitüsü,
- Kocayılmaz, Şule ve İstemi, Tefik Ercüment (2015), “Türkiye’de Vergi Kaçakçılığı”, **İstanbul Aydın Üniversitesi Anadolu Bil Meslek Yüksek Okulu Dergisi**, (39), 47-54.
- Kumkale, İlknur (2010), **Genel İşletme**, Murathan Yayınevi, Trabzon, <http://ugurdemir.info/wp-content/uploads/2010/12/Birinci-B%C3%B6l%C3%BCm.pdf> (18.02.2018).
- Kurumlar Vergisi Kanunu (2006), **TC. Resmi Gazete**, (26205), (21.06.2006).
- Küçük, Orhan (2005), **Girişimcilik ve Küçük İşletme Yönetimi**, Seçkin Kitabevi, 2. baskı, Ankara.
- _____ (2014), “Girişimcinin Kuruluş Yeri Kararını Etkileyen Farklı Faktörlerin Belirlenmesi: Bir Alan Araştırması”, **Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, 29 (1), 161-190.
- Menevşe, Atila (2018) “Şirket Kuruluşlarında Noter Onayı Kalktı”, http://www.adanato.org.tr/WebDosyalar/Haberler/Basin%20Bultenleri/2018/11-%20ATO-SIRKET_KURULUSLAR_INDA_NOTER_ONAYI_KALKTI_BUTENI%20 (18.03.2018).pdf (26.04.2018).
- Milli Eğitim Bakanlığı (2011a), “Muhasebe Finansmanı Şahıs Şirketleri”, Ankara, http://megep.meb.gov.tr/mte_program_modul/moduller_pdf/Sahıs%20Şirketleri.pdf.
- _____ (2011b), “Muhasebe Finansmanı Sermaye Şirketleri”, Ankara, http://megep.meb.gov.tr/mte_program_modul/moduller_pdf/Sermaye%20%20Şirketleri.pdf.
- Mutluer, M. Kamil (2007), **Vergi Özel Hukuku**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 1. Baskı, İstanbul.
- Oktar, Chalpon Nazanalieva (2003), **İşletmelerde Vergi Planlaması ve Türkiye Örneği**, Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi- Sosyal Bilimler Enstitüsü.

- ORAN Orta Anadolu Kalkınma Ajansı (2017), “Teşvik ve Destekler Rehberi”, http://oran.org.tr/images/dosyalar/20171211142739_0.pdf.
- Organize Sanayi Bölgeleri Kanunu (2000), **TC. Resmi Gazete**, 24021, (15.04.2000).
- Orhan, Ayhan (2003), “Serbest Bölgelerin Sağladığı Avantajlar: Kosbaşı Örneği” **Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 5 (1), 117-131.
- Öncel, Mualla; Kumrulu, Ahmet; Çağan, Nami (2017), **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş Değişiklikler İşlenmiş 26. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Pehlivan, Osman (2013), **Vergi Hukuku**, Derya Kitabevi, Trabzon.
- Saçan, Erdem (2018), “Türk Vergi Mevzuatında Şirketlerin Vergiden Kaçınma Stratejileri”, **Vergi Dünyası Dergisi**, (441), yıl 37, 44-54.
- Samsun Ticaret ve Sanayi Odası (2018), “Şahıs Firmaları İçin Gerekli Bilgiler” <http://www.samsunso.org.tr/tescil/sahis-firmalari-icin-gerekli-bilgiler-425.htm> (26.04.2018).
- Sarisoy, Taner (t.y.), “Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Vergi İstisnası ve SGK Teşvikleri”<http://www.sektorel.com/yazarlar/taner-sarisoy/teknoloji-gelistirme-bolgelerinde-vergi-istisnasi-ve-sgk-tesvikleri> (09.02.2019).
- Serbest Bölgeler Kanunu (1985), **TC. Resmi Gazete**, 18785, (15.06.1985).
- Serbest Bölgeler Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (2017), **T.C. Resmi Gazete**, 29989, (24.02.2017).
- Sevsay, Haktan vd. (2017), “Teknoloji Geliştirme Bölgesi Yatırımları Finansman Modellerinin İncelenmesi”, **Manisa Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi**, 24 (2), 447-467.
- Sezgin, Bülent (2010), “Limited Şirket Müdür ve Ortaklarının Şirket Amme Borçlarının Ödenmesine İlişkin Sorumlulukları” **Mali Çözüm Dergisi**, (99), 247-257.
- Şahin, Mehmet Yurdal (2019a), “Teşvik Sistemleri” **Anahtar Dergisi TC Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı Aylık Yayın Organı** (362), yıl: 31, 8-22.
- _____ (2019b), “Yatırım Destek Programları-Yatırımlarda Devlet Yardımları-Proje Bazlı Teşvik Sistemi-Cazibe Merkezleri Programı”, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı Teşvik Uygulama ve Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğü, https://www.denizticaretodasi.org.tr/media/SharedDocuments/DevletDestekleri_2019_1.pdf.
- Şengel, Salim (2013), “Şirketler ve Şirketler Muhasebesi”, Necdet Sağlam (Ed.), “**Şirketler Muhasebesi**”, 1. Baskı içinde (2-26), TC. Anadolu Üniversitesi Yayını No: 2887, Eskişehir.
- Şengel, Mustafa Ahmet (2019), **Şirketler Hukuku**, 1. Baskı, Temsil Kitap-Umuttepe Yayınları, İzmit.

- Şenyüz, Doğan vd. (2013), **Türk Vergi Sistemi**, 9. Baskı, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa.
- Şişman, Bülent (2003), **İşletmelerde Vergi Planlaması Yöntemleri**, Yaklaşım Yayınları, Nisan, Ankara.
- Tatar Candan, Güzide; Yurdadoğ, Volkan (2017), “Türkiye’de Maliye Politikası Aracı Olarak Teşvik Politikaları” **Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, (27), 154-177.
- T.C. Bakanlar Kurulu Kararı,15/06/2012, 2012/3305.
- T.C. Bakanlar Kurulu Kararı, 04/06/2018, 2018/11930.
- T.C. Bakanlar Kurulu Kararı, 07/09/2016, 2016/9139.
- Tebliğ 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (2007), **T.C Resmi Gazete**, (26482), (03.04.2007).
- Tebliğ 63 nolu Damga Vergisi Genel Tebliği (2018), **T.C Resmi Gazete**, (30642),3.mükerrer, (31.12.2018).
- Tebliğ 305 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği (2018), **T.C Resmi Gazete**, (30642),3.mükerrer, (31.12.2018).
- Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu (2001), **T.C. Resmi Gazete**, 24454, (06.07.2001).
- Turanlı, Hüsnü (2013), “Yeni Türk Ticaret Kanunu Işığında Anonim Şirket Yönetim Kurulu Kararlarının Hükümsüzlüğü”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 17 (1-2) 939-960.
- _____ (2015), “Sermaye Ortaklıklarında Payın Devri”, **İzmir Barosu Dergisi**, (2), 13-56.
- Türk Medeni Kanunu (2001), **T.C. Resmi Gazete**, 24607, (08.12.2001).
- Türk Ticaret Kanunu (2011), **T.C. Resmi Gazete**, 27846, (13.01.2011).
- Türkey, İmdat (2016), “2016 Yılında Elde Edilen Serbest Meslek Kazançlarının Beyanı”, **Mali Çözüm Dergisi**, Kasım-Aralık 2016 (138), 103-128.
- Türkiye Cumhuriyeti Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı (2019), “Yatırım Teşvik Sistemi Yatırımlarda Devlet Yardımları”, <https://tuys.sanayi.gov.tr/Handlers/DokumanGetHandler.ashx?dokumanId=4d729857-70b2-4d8f-9cc6-cdcd5fb2bec3> (01.08.2019).
- Türkiye Cumhuriyeti Bilim Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı Sanayi Genel Müdürlüğü (2017), “Sanayi Yatırımlarına Verilen Destekler ve Teşvik Programları”, <https://sgm.sanayi.gov.tr/handlers/DokumanGetHandler.ashx?dokumanId=10307832-83d7-4ced-a2fa-9520e15c4661>

- Türkiye Cumhuriyeti Ekonomi Bakanlığı Teşvik Uygulama ve Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğü (2017), “Yatırımlarda Devlet Yardımları Yatırım Teşvik Sistemi”, file: ///C: /Users/dell/Desktop/Tesvik%20Sunum%20 (Ekonomi%20Bakanligi-TUYSGM)%20 (1).pdf (01.08.2019).
- Türkiye Odalar Borsalar Birliği (2019), “Kurulan/Kapanan Şirket İstatistikleri”, <https://www.tobb.org.tr/BilgiErisimMudurlugu/Sayfalar/KurulanKapananSirketistatistikleri.php> (12.05.2019).
- Tüzün, Necati (1989), **Şirketler Hukuku Dersleri**, Kalite Matbaası, Genişletilmiş 4. Baskı, Ankara.
- Uluatam, Özhan (2003), **Kamu Maliyesi**, İmaj Yayınevi, 8.Baskı, Ankara.
- URL, “Şirketler Hakkında Genel Bilgi” (t.y.), https://assets.garanti.com.tr/assets/pdf/tr/kobi_sirketkur/Adi_Kollektif_Komandit_Sirketler.pdf (31.03.2018).
- _____, “2019 Yılı Anonim Şirket Kuruluş Maliyeti” (2019), <https://www.ozdogrular.com/v1/content/view/40981/175/> (15.02.2019).
- _____, “Anonim Şirketlerde Kar Dağıtımı ve Muhasebe Kayıtları” (2019), <http://www.egitimogretim.org/anonim-sirketlerde-kar-dagitimi-muhasebe-kayitlari/> (17.08.2019).
- Vergi Usul Kanunu (1961), **T.C. Resmi Gazete**, (10703, 10704, 10705). (10.01.1961,11.01.1961, 12.01.1961).
- Vural, İrfan (2015), “Kurumlar Vergisi Rehberi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, (319), 1-305,
- Yahyaoglu, Güran; Korkmaz, Murat; Çatulay, Ümit (2011), “Basel Kriterleri Çerçevesinde İşletmelerin Yatırım Bütçelerinin Oluşumunda Vergi Planlaması”, **Uluslararası Hakemli Akademik Sosyal Bilimler Dergisi**, Temmuz-Ağustos-Eylül 2011, 1 (1), 309-343.
- Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (2004), **T.C. Resmi Gazete**, 25365, (06.02.2004).
- Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun 7099 (2018), **T.C. Resmi Gazete**, 30356, (10.03.2018).
- Yavan, Nuri (2011), “Teşviklerin Sektörel ve Bölgesel Analizi Türkiye Örneği”, Maliye Hesap Uzmanları Vakfı Yayınları, Yayın No: 27.
- Yavuz, Mustafa (2012), “Yeni TTK’ya Göre Limited Şirketlerde Ortakların Bağlılık (Sadakat) Yükümlülüğü” **Mali Çözüm Dergisi**, Temmuz- Ağustos 2012 (112), 193-202.
- _____, (2013), “Limited Şirketlerde Müdürlerin Hukuki Sorumluluğu”, **Mali Çözüm Dergisi**, Ocak- Şubat 2013 (115), 181-194.

- Yayar, Rüşti ve Demir, Yusuf (2012), “Bölgesel Kalkınma ve Yatırım Teşvikleri: Tokat İlinde Bir Uygulama”, **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Ocak-Haziran 2012 (39), 119-146.
- Yazıcı, Kamil (2009), **İşletme Bilimine Giriş**, Akademi Kitabevi, 5. Baskı, Trabzon.
- Yıldırım, Bekir (2019) “Adım Adım Şirket Kuruluşu”, [\(http://www.bekiryildirimsmmm.com/?Syf=26&Syz=448626&/ADIM-ADIM-C5%9EIRKET-KURULU%C5%9EU-\(2018-YEN%C4%B0-D%C3%9CZENLEMELERE-G%C3%96RE\)](http://www.bekiryildirimsmmm.com/?Syf=26&Syz=448626&/ADIM-ADIM-C5%9EIRKET-KURULU%C5%9EU-(2018-YEN%C4%B0-D%C3%9CZENLEMELERE-G%C3%96RE)) (16.02.2019).
- Yıldız, A. Murat (2003), “Serbest Meslek Kazançlarının Vergilendirilmesi”, <http://www.yildizymm.com.tr/Files/Broadcasts/Documents/serbest-meslek-kazanclari..-07052014224021.pdf> (16.01.2019).
- Yıldız, Şükrü (2013), “Limited Ortaklıklarda Müdürlerin Sorumluluğu”, **İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, (24) yıl:12, 61-79.
- Yıldız, Mehmet Selami ve Şahin, Özkan (2014), “Teşvik Paketlerinin İşletmelerin Kuruluş Yeri Seçim Kararlarında Etkisinin Belirlenmesi: Düzce İli İmalat Sanayii İşletmelerinde Bir Araştırma”, **Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, 15 (1), 1-19.
- Yılmaz Önder, Burcu (2017), **Vergi Planlaması ve Türk Kurumlar Vergisinde Vergi Planlaması Olanakları**, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, Eskişehir Osmangazi Üniversitesi-Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Yüksel, Volkan (2012), “Kurum Kazancının Tespitinde Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler”, **Mali Çözüm Dergisi İSMMO**, Mart-Nisan 2012 (110), 127-134.

ÖZGEÇMİŞ

Zahide DURMUŞ, 02.08.1989 tarihinde İstanbul İli Gaziosmanpaşa İlçesi'nde doğdu. 2000 yılında Kemaliye İlkokulu'nu, 2003 yılında Kemaliye Ortaokulu'nu, 2007 yılında Akçaabat Anadolu Lisesi'ni, 2012 yılında da Karadeniz Teknik Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü'nü bitirdi. 2013 yılında Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı'nda tezli yüksek lisans programına başladı. Halen İstanbul Mecidiyeköy Vergi Dairesi'nde Gelir Uzman Yardımcısı olarak görev yapmaktadır.

DURMUŞ, bekar olup İngilizce bilmektedir.