



HARCAMALAR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLERDE VE VERGİ USUL KANUNU'NDA VERGİ PLANLAMASI

Nilay AKBULUT*

ÖZET

Vergi planlaması, mükelleflerin vergisel avantaj sağlamak amacıyla herhangi bir kanun hükmüne aykırı şekilde hareket etmemek şartıyla, kendi vergi yüklerini en aza indirme çalışmalarıdır. Vergi planlaması; vergi kaçırma ve vergiden kaçınma gibi kavramlarla karşılaştırılmamalıdır. Çünkü vergi planlamasında vergiyi doğuran olay gerçekleşmiştir ve vergi kanunlarına aykırı hiçbir husus yoktur. İşletmeler katma değer vergisi, özel tüketim vergisi ve gümrük vergisi kanunlarına uygun bir şekilde vergi planlaması çalışması yaparlar. Özellikle kanunlarda yer alan muafiyet ve istisnalar, vergi indirimleri sıklıkla başvuru alan vergi planlaması araçlarıdır. Vergi Usul Kanunu'nda vergi planlaması aracı olarak kullanılacak yöntemler; değerlendirme, karşılık ayırma, amortisman ayırma ve yenileme fonudur.

Anahtar Kelimeler: Vergi Planlaması, Harcama Vergileri, Vergi Usul Kanunu, İstisna ve Muafiyetler

TAX PLANNING IN EXPENDITURE TAXES AND TAX PROCEDURAL LAW

ABSTRACT

Tax planning is the efforts of the taxpayers to minimize their own tax burdens, provided that they do not act in violation of any law in order to gain tax advantage. Tax planning; It should not be compared with the concepts such as tax evasion and tax avoidance. Because in tax planning, the taxable event has occurred and there is nothing contrary to tax laws. Businesses carry out tax planning studies in accordance with Value Added Tax, Special Consumption Tax and Customs Tax laws. Especially, exemptions, exceptions and tax deductions contained in the laws are often referred to as tax planning tools. Methods that can be used as tax planning tools in the tax procedure law are valuation, provision allocation, depreciation allocation and replacement fund.

Key Words: Tax Planning, Expenditure Taxes, Tax Procedural Law, Exemptions and Exceptions.

* Prj. Asist., Bursa Uludağ Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, nilyakbulut@gmail.com, 0000-0003-4784-7471.



I. GİRİŞ

Vergi, günümüzde temel kamu gelir kaynağıdır. Vergiler, sadece kamu harcamalarının finansman kaynağı değil aynı zamanda ekonomik ve sosyal amaçları gerçekleştirmede de kullanılan mali araçlardır. Ancak vergilerin bireylerin kullanılabilir gelirlerini dolayısıyla yatırımların kaynağı olan tasarruflar üzerinde olumsuz etkileri bulunmaktadır. Bu olumsuz etkiler *mutlak gelir teorisi* ve *nispi gelir teorileriyle* açıklanmaktadır (Öncel, 2001: 22-23). Vergi aynı zamanda üretim maliyetini artırıcı bir unsurdur. Dolayısıyla işletmeler ve üretici olarak bireyler, vergi yüklerini en aza düşürmeleri halinde daha fazla gelir ve bunun sonucu üretim kapasitelerini artırbileceklerdir. Vergi planlaması işletmelere vergi yükünü düşürme olanağı sağlar. Vergi planlaması kavramı mali literatürde yeni yer alan bir kavram değildir. İlk işletme vergiciliği olarak kullanılmıştır. Daha sonra vergi planlaması kavramının yaygın olarak kullanıldığı görülmektedir. Vergi planlaması ilk Hoffman tarafından, mükelleflerin vergi kanunlarına aykırı olmamak şartıyla, kanunlarda yer alan istisna ve muafiyetler, vergi indirimleri gibi çeşitli vergisel avantaj sağlamak amacıyla vergi yüklerini en aza indirme çalışmaları olarak tanımlanmıştır (Hoffman, 1961). Daha benzer tanımlar yapılmıştır. Örneğin Pniowsky vergi planlamasını hükümete ödenecek vergiyi azaltmak, ertelemek hatta ödememek için bireylerin çabalarının bir süreci olarak tanımlamıştır (Pniowsky, 2010: 1-3). Vergi planlamasını şirketler ve işletmelerin yapabilmesinin yanında, bireyler de vergi planlaması çalışması yapabilirler. Ancak bu çalışmada işletmelerin vergi planlama çalışmalarına yer verilmiştir. Bu çalışmanın amacı giderek yaygınlaşan vergi planlamasının önemine istinaden Türkiye’de harcamalar üzerinden alınan vergiler ve vergi usul kanununda yer alan vergi planlaması kalemlerini incelemektir. Bu alanda yapılan çalışmalarda daha çok işletmelerin elde ettikleri kazançları üzerinden ödeyecekleri gelir ve kurumlar vergisinde vergi planlaması incelenmiştir. Harcamalar üzerinden alınan vergilerin ve vergi usul kanunundaki düzenlemelerin vergi planlamasındaki işlevini göstermesi şeklinde katkı sağlayacaktır. Çalışmanın bundan sonraki kısmı, üç bölüm şeklinde organize edilmiştir. İlk bölümde vergi planlaması ve vergi planlaması ile karıştırılan kavramlara yer verilmiştir. İkinci bölümde harcama vergilerinde vergi planlaması ve vergi planlama araçlarından yararlanma şekilleri açıklanmıştır. Son bölümde ise vergi usul kanunlarına göre vergi planlamasının nasıl yapılacağı anlatılmıştır. Çalışmanın sonuç kısmında elde edilen bulgulara dayalı olarak ülkemizdeki harcama vergileri ve vergi usul kanunu kapsamındaki vergi planlaması uygulaması değerlendirilmiştir.



II. VERGİ PLANLAMASI

Vergi planlaması, mükelleflerin vergi kanunları ile ilgili ulusal veya uluslararası diğer mevzuatta yer alan indirim, istisna ve muafiyetleri, vergisel avantaj elde edecek şekilde, yasal düzenlemeler ile uyumlu olarak örgüt yapılarını ve iş yapma süreçlerini dönüştüren sistemli bir çalışmadır (Kahrıman, Özcan, Tepekule; 2015). Günümüzde vergi planlamasını, genellikle giderleri (maliyetleri), vergi yüklerini azaltıcı, buna karşılık satış ve hasılatı artırıcı yöntemler bütünü olarak da ifade edebilmektedir (Edizdoğan, Çetinkaya, Gümü; 2018: 226). Bu kapsamda vergi yükümlülüğü, tıpkı üretim maliyetleri gibi düşürülebilir maliyetlerin bir yönetimi olarak görülmektedir (Garbarino, 2011).

Vergi planlamasının işletmeler açısından özellikle dikkat edilmesi gereken kısmı, yapılacak vergi planlamasının, firmanın yönetim stratejisi ve genel yatırım hedefleri ile uyum içerisinde olmasıdır. Firmalar, bahsedilen konulara gereken önemi göstererek ve akıllıca kendi çıkarlarını maksimize edecek şekilde, vergi planlaması yapmaları halinde vergi tasarrufu sağlayabileceklerdir. Vergi planlaması yapılmasındaki amaç, firmanın kendi kalkınmasını sağlamaktır; bu noktada vergi planlaması etkin bir araç olarak kullanılmalıdır (Bahçe, Gümü; 2017: 3-4). Çünkü vergi, işletmeler için maliyet artırıcı bir unsur olarak harcama olarak görülür, işletmeler kârlarını en yükseğe taşımak için olabildiğince az harcama yapmak isterler (Eroğlu, 2014: 5).

Vergi planlaması süreci; vergi planlayıcının avantajlı kararı verebilmesi için geçmiş, şimdi ve gelecek zamanı içine alan bir süreçtir. Şöyle ki, bir vergi planlayıcısı vergisel avantaj elde edebilmek için geçmişten gelen bir faaliyetin gelecekte işletmeye veya şirkete nasıl avantaj sağlayacağını düşünmeli ve bu hareketin vergi yükünün azalması için ne şekilde olumlu bir sonuç doğurabileceğini kestirerek şimdi karar vermelidir (Taşkın, Peker; 2019: 71).

Günümüz iş dünyasında, dijitalleşme ile birlikte mobil iletişim araçları kullanımının artması, işletmelerin kendi şirketlerini uluslararası boyutlara taşıma isteklerini arttırmıştır. Şirketlerin bu isteği, vergisel maliyetleri azaltma ihtiyacını da birlikte getirir. İşletmelerini hem uluslararası boyuta taşımak isteyen hem de vergisel avantaj sağlamak isteyen şirketler vergi planlaması yapma ihtiyacı duyarlar (Gökten, 2019: 549).

İşletmelerin yanında, ödeme gücüne sahip her birey de, vergisel maliyetleri en aza indirmek için bireysel vergi planlaması yapabilirler (Eroğlu, 2014: 5). Mükellefler, bireysel vergi planlaması yaparak, elde edecekleri gelirlerden daha fazla yarar sağlayabilirler; bu açıdan bireysel vergi planlaması her meslek grubu için önem arz eder (Nar, 2015: 925).



Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi

ISSN:1694-528X İktisat ve Girişimcilik Üniversitesi, Türk
Dünyası Kırgız – Türk Sosyal Bilimler Enstitüsü, Celalabat –
KIRGIZİSTAN <http://www.akademikbakis.org>

Vergi planlaması; vergiden kaçınma, vergi kaçakçılığı veya agresif vergi planlamasından farklılıklar gösterir. Bu nedenle bu kavramlar arasındaki farklılığı ortaya koymak açısından, kavramlara değinmek yerinde olacaktır.

Vergiden kaçınma; mükellefin vergi kanun boşluklarından faydalanarak veya hiçbir şekilde vergiyi doğuran olaya sebebiyet vermeyerek; daha az vergi ödeyebileceği veya vergiden tamamen muaf olabileceği ekonomik faaliyetleri yapma çabasıdır (Şen, Sağbaş; 2017: 172). Vergiden kaçınma bazı noktalarda devletin destekleyebileceği bir durumken, bazı noktalarda karşı çıkabileceği bir durum olabilir. Birey, sigaraya getirilen aşırı vergilerden dolayı sigara kullanımını bırakabilir: Bu durum sosyal açıdan vergi planlamasının yararlı olabileceğine işarettir. Vergiden kaçınmanın istenmeyen sonucu ise; bireylerin vergi yüklerini ağırlaşmaması için yapabilecekleri işler dışındaki işleri yapmasının ekonomik bakımdan verimsizliğe sebep olmasıdır (Saruç, 2015: 20). Vergi planlamasında ise vergiyi doğuran olan gerçekleşir. Vergi kanunlarına göre ödenecek vergi vardır. Ancak yine kanunlarda verginin ödenmemesi veya az ödenmesine ilişkin düzenlemelerden işletmelerin yararlanmaları söz konusudur.

Vergi kaçakçılığı, mükellefin kanunda sayılmış fiillerden birini işlemesi veya vergi kanunları ile çelişen hareketler yaparak kendi vergi yükünü en aza indirmesidir (Edizdoğan, 2015: 204). Vergi yükünü en aza indirmeye çalışan mükellef; beyanname vermezse, kendi gelirin daha az olduğu iddiasında bulunursa veya indirebileceği giderleri olduğundan yüksek olarak gösterirse kaçakçılık suçunda bulunmuş olur (Saruç, 2015: 21).

Agresif vergi planlaması, vergi yükünü minimum düzeye indirmek için vergi planlaması yapan kişilerin akıl almaz teknikler uyguladığı, vergi kanunlarının sadece lafzına uygun hareket eden ancak ekonomik özünü göz ardı eden vergi planlamasının sınırlarını zorlamayı ifade eden bir kavramdır (Şen, Sağbaş; 2017: 470). Başka bir deyişle, kâr maksimizasyonu yapmak isteyen şirket kurum veya bireyin, devletin çıkarını gözetmeden, devletin zarar etmesi pahasına, kanunlardaki hukuki boşlukları kötüye kullanılması çabası olarak tanımlayabiliriz (Eroğlu, 2014: 19).

Bahsedilen kavramlar, vergi ödememek üzere gösterilen dirençlerin bir sonucudur. Ancak vergi planlaması böyle değildir. Vergi planlamasında vergi teşviklerinden, hukuktaki boşluklardan yararlanılırken, ekonomik özü geri plana atarak devleti zarara sokmak planlanmaz. Vergi planlamasında, yapılan ekonomik faaliyetin en az vergi maliyeti getireceği kanuni yollar aranır (Edizdoğan, 2015: 226). Vergi kaçakçılığı gibi herhangi illegal bir yolda ilerlenmez veya agresif vergi planlaması gibi ekonomik faaliyetleri geri plana atarak vergi planlamasının sınırını zorlamaz.



Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi

ISSN:1694-528X İktisat ve Girişimcilik Üniversitesi, Türk
Dünyası Kırgız – Türk Sosyal Bilimler Enstitüsü, Celalabat –
KIRGIZİSTAN <http://www.akademikbakis.org>

Vergi planlamasının, bireylere ve işletmelere yararı olmakla birlikte devlete de yararı vardır: Öncelikle vergi planlamasını hukuki lafza ve ekonomik öze uygun olarak yapmayı bilen (Edizdoğan, 2015: 226) bireyler ve işletmeler vergi kaçakçılığı yapma çabası içerisinde olmayacaklardır. Vergi planlaması, vergi maliyetlerini en aza indirmek için hukuki boşluklardan yararlanması yasama organının dikkatini çeker. Yasama organı bu boşlukları yapılan vergi planlamaları sayesinde fark eder ve bu boşlukları doldurmak için çalışmalar başlatır. Uzun dönemde işletmeler artan vergi tasarruflarıyla yeni yatırımlar yapmaları böylece üretim kapasitelerini artırmaları beraberinde vergi gelirlerini de artıracaktır. Bu unsurlar sonucu vergi planlamasından devlette yarar sağlamış olur (Eroğlu, 2014: 9).

III. HARCAMALAR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLERDE VERGİ PLANLAMASI

Uluslararası vergi planlaması yapmak, küresel düzeyde vergi yapılarının nasıl olduğunu bilmeyi gerektirir. Vergi maliyetlerini en aza indirmek amacıyla, gümrük vergileri, transfer fiyatlandırma, katma değer vergisi mevzuatı, özel tüketim vergisi mevzuatı gibi konularda bilgi sahibi olunmalıdır.

Bir ekonomik faaliyet içerisinde, alım satıma konu olan tüm faaliyetlerden harcama vergileri alınır. Harcama vergileri, genel ve özel harcama vergileri olarak iki'ye ayrılırlar. Genel olarak bütün harcama faaliyetlerinden alınan vergiler genel harcama vergileri olarak kabul edilirken, sadece belirli mal ve hizmetlerden alınan harcama vergileri ise özel harcama vergileridir. Harcamalar üzerinden alınan vergiler; katma değer vergisi (KDV), özel tüketim vergisi (ÖTV), özel iletişim vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi, şans oyunları vergisi, gümrük vergisi, damga vergisi, dijital hizmet vergisi ve konaklama vergisi'dir.

Katma değer vergisi kanunu ve özel tüketim vergisi kanunu gibi harcama vergilerine ilişkin yasal düzenlemelerde yer alan istisnalar, muafiyetler ve indirimler vergi planlaması aracı olarak kullanılabilir. Sadece KDV ve ÖTV'de değil, gümrük vergisi ve damga vergisi uygulamalarında da yasal çerçeve içerisinde vergi planlamasına dahil edilebilecek hususlar vardır.

A) Katma Değer Vergisi

Katma Değer Vergisi Kanunu madde 11 ile madde 17 arası yer alan istisna ve muafiyetler vergi planlaması açısından değerlendirilebilir. Katma Değer Vergisi Kanunu'na göre istisnalar; “Mal ve Hizmet İhracatı İstisnası”, “Araçlar, Petrol Aramaları ve Teşvik Belgeli Yatırımlarda İstisna”, “Taşımacılık İstisnası”, “Diplomatik İstisnalar”, “İthalat İstisnası”, “Sosyal ve Askeri Amaçlı İstisnalar ve Diğer İstisnalar” şeklindedir.



Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi

ISSN:1694-528X İktisat ve Girişimcilik Üniversitesi, Türk
Dünyası Kırgız – Türk Sosyal Bilimler Enstitüsü, Celalabat –
KIRGIZİSTAN <http://www.akademikbakis.org>

- **Mal ve Hizmet İhracatı İstisnası:** KDV uygulamalarında mal ve hizmet ihracı, KDV'den istisna tutulmuştur. Bu istisnanın koyulmasındaki neden, KDV'nin maliyet unsuru olmaktan çıkartılarak Türk ihraç ürünlerinin ihraç pazarlarında rekabet avantajına sahip olmasının istenmesidir. Bu nedenle mal ve hizmet ihracı istisnası doğrudan bir mali teşvik niteliği taşır (Selen, 2011: 84).
- **Araçlar, Petrol Aramaları ve Teşvik Belgeli Yatırımlarda İstisna:** Katma Değer Vergisi Kanunu madde 13'te belirtildiği üzere, faaliyetleri kısmen veya tamamen deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçların kiralanması, teslimleri, onarımları ve bakımları ile ilgili hizmetler KDV'den istisna tutulmuştur. Ayrıca altın, gümüş, platin arama, işletme, zenginleştirme, rafinaj ve Türk Petrol Kanunu hükümlerine uygun şekilde petrol arama faaliyetlerinde kullanılan hizmetler de KDV'den istisnadır (Katma Değer Vergisi Kanunu, 1984: madde 13).
- **Taşımacılık İstisnası:** Madde 14'e göre, ikametgahı, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de olmayan mükellefler ve bu ülkeler ile karşılıklı olması şartıyla, transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık işlerinde, Cumhurbaşkanı tarafından belirlenecek taşıma işleri vergiden muafır (KDV, 1984: madde 14). Burada taşımacılık işlemi; yabancı bir ülkede başlayıp Türkiye'den geçerek yabancı bir ülkede sona eren (transit taşıma) veya Türkiye'de başlayıp yabancı bir ülkede sona eren yük ve yolcu taşımacılık işlemleri kastedilir (Selen, 2011: 94).
- **Diplomatik İstisnalar:** KDV kanunu madde 15'e göre, karşılıklı olması şartıyla, yabancı devletlerin Türkiye'deki diplomatik temsilciliklerine, konsolosluklarına ve bunların diplomatik haklara sahip üyelerine yapılan teslim ve hizmetlerde ve uluslararası anlaşmalar gereğince vergi muafiyeti tanınan uluslararası kuruluşlara ve bunların üyelerine yapılan teslim ve hizmetler KDV'den istisnadır. Bu istisnaların uygulanmasına ilişkin esasları Maliye ve Gümrük Bakanlıkları yetkilidir (KDV, 1984: madde 15).
- **İthalat İstisnası:** Dış ticaret vergilendirilmesi varış ilkesi gereği tüm ithalat işlemleri KDV'nin konusudur ancak ithalata konu olan eşyanın niteliğinden dolayı veya dış ticaret işleminin özelliğinden dolayı bazı ithalat işlemleri KDV konusunun dışındadır. KDV kanunu madde 16'ya göre; teslimleri vergiden istisna edilen mal ve hizmetlerin ithali, Gümrük Kanunu'nun 167. Maddesi, geçici ithalat ve hariçte işleme rejimleri ile geri gelen eşyaya ilişkin hükümleri kapsamında gümrük vergisinden muaf veya istisna olan eşyanın ithali, Gümrük Kanunundaki transit ve gümrük antrepo rejimleri ile geçici depolama ve serbest bölge hükümlerinin uygulandığı malların ithalatı KDV'den muafır (Selen, 2011: 87).



Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi

ISSN:1694-528X İktisat ve Girişimcilik Üniversitesi, Türk
Dünyası Kırgız – Türk Sosyal Bilimler Enstitüsü, Celalabat –
KIRGIZİSTAN <http://www.akademikbakis.org>

- **Sosyal ve Askeri Amaçlı İstisnalarla Diğer İstisnalar:** KDV madde 17’de kültür ve eğitim amacı taşıyan istisnalar, sosyal amaç taşıyan istisnalar, askeri amaç taşıyan istisnalar şeklinde ayrılmıştır.

B) Özel Tüketim Vergisi

Vergi planlaması için araç teşkil edecek özel tüketim vergisi istisnaları ise ihracat istisnaları, diplomatik istisna ve diğer istisnalardan oluşmaktadır.

İhracat istisnası, teslim edilecek malın yurt dışındaki bir müşteriye yapılması ve teslim edilecek malın Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi’nden çıkmış olması şartlarıyla, ekli listelerdeki malların ihracat teslimleri esnasında uygulanır (Özel Tüketim Vergisi Kanunu, 2002: madde 5).

Diplomatik istisna, ÖTV Kanununun madde 6’da yer alır ve bu istisnadan yararlanmak için bazı şartlar vardır. Bu şartlar: taraf ülkelerin karşılıklı olarak istisna hükümleri uygulanırken birbirlerini tanımaları, istisnanın sadece taraf ülkelerin diplomat statüsünde görevli memurları için uygulanabilir olması ve ÖTV kapsamı eşyanın diplomatın kendi ihtiyaçlarını karşılamak için ilk sahipliği, ithali veya bunlara teslim edilmiş olmasıdır. Bu koşulları uyum gösteren yabancı devletlerin Türkiye’deki diplomatik temsilcilikleri, konsoloslukları ve uluslararası anlaşmalarla vergi bağışıklığı tanınan uluslararası kuruluşlar ve bunların diplomatik hakka sahip mensupları, ÖTV Kanununa ekli (I), (II) ve (III) sayılı listelerde yer alan mallar için bu istisnadan faydalanabilirler (Selen, 2011: 106).

Diğer istisnalar ise (I) sayılı listede yer alan malların ulusal güvenlik kuruluşlarının ihtiyaçları doğrultusunda, akaryakıt ikmalini yapanlara teslimi ve petrol arama ve istihsal faaliyetlerinde kullanılmak üzere bu faaliyetleri yapanlara teslimi ile ilgilidir (ÖTV, 2002: madde: 6).

C) Gümrük Vergisi

Gümrük aşamasında olabilecek vergi maliyetlerini azaltmak amacıyla, gümrük vergisi kanun mevzuatına aykırı bir durum teşkil etmeyecek şekilde vergi planlaması yapılabilir. İthal edilen mal göz önüne alındığında; kalite, nakliye, sigorta, banka şartları, elde etme zamanı gibi değişkenlerin sabit olması durumunda, gümrük aşamasında ödenecek vergiler için planlama araçları şöyledir (Kaya, 2011: 109):

Yatırım teşvik ve düzenlemelerinden faydalanmak: Bir firma yatırım teşvik belgesi sahibi olduğunda, ithal edeceği makine ve gerekli araç gereçlerden Gümrük Vergisi, KDV ve Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu (KKDF) talep edilmez.



Serbest Bölgelerden¹ Yararlanmak: Serbest bölgelerde; Gümrük vergisi, KDV, ÖTV, gelir vergisi, kurumlar vergisi, işçi ücretleri gelir vergisi kesintisi şeklinde faydalardan yararlanmak mümkündür.

İstisna Ve Muafiyetlerden Yararlanmak: Gümrük Kanunu madde 167’de, belirlenen istisna ve muafiyetler vergi maliyetlerini azaltmak yoluyla vergi planlaması aracı olarak kullanılabilir. Gümrük Kanunu madde 167’nin yanı sıra madde 168’de geri gelen eşya muafiyeti de vergisel avantaj sağlamak için kullanılabilir.

Vergi planlamasında gümrük vergisi ile alakalı kullanılacak yukarıda sayılan konular dışında eklenebilecek diğer vergisel avantajlar ise şöyledir: Vergilerin diğer ülkelere göre daha düşük olan ülkelerin teçhizatlarını seçmek, serbest dolaşımda olan emtiaları seçmek, ithal lisansına sahip olmak, transit ticaret ve uzlaşma müessesesinden faydalanmak sayılabilir.

IV. VERGİ USUL KANUNU’NDA VERGİ PLANLAMASI

Vergi Usul Kanunu’nda, vergi planlaması kullanılacak başlıca araçlar; genel anlamda *değerleme, karşılık ayırma, amortisman ayırmaya, yenileme fonu ve uzlaşma müessesesi* yönelik düzenlemeler olarak sayılabilir (Yusufoğlu, 2016: 149).

A) Değerleme

Vergi Usul Kanunu madde 258’e göre değerlendirme, “vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespitidir.” Değerleme, iktisadi kıymetin kendisine ve önemine göre şu ölçülerden biri ile yapılır: maliyet bedeli, borsa rayici, tasarruf değeri, mukayyet değeri, itibari değeri, vergi değeri, rayiç bedel, emsal bedeli ve ücreti (Vergi Usul Kanunu, 1961: madde 261). Başka bir tanıma göre ise değerlendirme, “işletmelerin belli bir tarihteki varlık ve kaynaklarının değerinin para birimi ile ifade edilmesi işlemidir. (Ulusan, 2007: 527)”

Vergi Usul Kanunu 281’e göre, “Vadesi gelmemiş olan senede bağlı alacaklar değerlendirme gününün kıymetine irca olunabilir. Bu takdirde, senette faiz nispeti açıklanmış ise bu nispet, açıklanmamışsa Cumhuriyet Merkez Bankasının resmi iskonto haddi uygulanır. (VUK, 1961: madde 281)”

Dönem sonunda, alacak ve borç senetlerini reeskonta tabi tutan işletmeler, yasal yollardan reeskont gideri yaratarak, kârlarını yasal yollarla aşağıya çekebilirler (Kızılot, 1999: 21).

¹ Serbest bölgeler, yatırım, üretim ve dışsatımı arttırmak, yabancı anapara ve teknoloji girişini hızlandırmak amacıyla hükümetçe belirlenerek gümrük duvarları dışında bırakılan bölgelerdir.



Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi

ISSN:1694-528X İktisat ve Girişimcilik Üniversitesi, Türk
Dünyası Kırgız – Türk Sosyal Bilimler Enstitüsü, Celalabat –
KIRGIZİSTAN <http://www.akademikbakis.org>

Alacak ve borç senetlerinin reeskont² işlemine tabi tutulmaları Vergi Usul Kanunu'nun 281 ve 285. maddelerinde mükelleflere tanınmış olan seçimlik bir haktır. Alacak senetlerine reeskont uygulanması gider, borç senetlerine reeskont uygulanması ise gelir arttırıcı bir işlemdir. Ancak, alacak senetlerine reeskont uygulayan mükellefin borç senetlerini de reeskonta tabi tutma zorunluluğu vardır. Bu bağlamda reeskont faiz giderinin, reeskont faiz gelirinden fazla olduğu dönemde alacak ve borç senetlerinin reeskonta tabi tutulması ilgili mali yılda karın azaltılması için kullanılacak bir yöntemdir (Yusufoğlu, 2016: 149).

B) Karşılık Ayırma

Vergi Usul Kanunu madde 322'ye göre, “Kazai bir hükme veya kanaat verici bir vesikaya göre tahsiline artık imkan kalmayan alacaklar, değersiz alacaktır. Değersiz alacaklar, bu mahiyete girdikleri tarihte tasarruf değerlerini kaybederler ve mukayyet kıymetleriyle zarara geçirilerek yok edilirler. İşletme hesabı esasına göre defter tutan mükelleflerin bu madde hükmüne giren değersiz alacakları, gider kaydedilmek suretiyle yok edilirler. (VUK, 1961: madde 322)”

Vergi Usul Kanunu madde 323'e göre ise, “Ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla;

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

Yukarıda yazılı şüpheli alacaklar için değerlendirme gününün tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayrılabilir. Bu karşılığın hangi alacaklara ait olduğu karşılık hesabında gösterilir. Teminatlı alacaklarda bu karşılık teminattan geri kalan miktara inhisar eder. Şüpheli alacakların sonradan tahsil edilen miktarları tahsil edildikleri dönemde kar- zarar hesabına intikal ettirilir. (VUK, 1961: madde 323)”

Vergi Usul Kanunu'nun 322 ve 323. maddelerinde yer alan değersiz alacakların gider yazılması ve şüpheli alacaklar ve vazgeçilen alacaklar için karşılık ayrılması düzenlemeleri olan karşılık ayırma, vergisel avantaj sağlamak için vergi planlaması aracı olarak işletmeler tarafından kullanılır. Koşulları yerine getirmesi halinde seçimlik hak olarak getirilen bu uygulamaların mali karı daraltacak şekilde kullanılabilir (Yusufoğlu, 2016: 149).

² Vadesi gelmemiş senede bağlı alacakların değerlendirme gününün kıymetine irca edilmesi işlemine reeskont denilir. Reeskont işlemi sonucunda, senet üzerinde yazılı değerle, değerlendirme günündeki değer arasındaki farkın, dönem vergi matrahından gider olarak düşülmesi gerekir. Yani, reeskont giderleri, matrahı küçültücü bir nitelik taşır (Kızılot s.21).



Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi

ISSN:1694-528X İktisat ve Girişimcilik Üniversitesi, Türk
Dünyası Kırgız –Türk Sosyal Bilimler Enstitüsü, Celalabat –
KIRGIZİSTAN <http://www.akademikbakis.org>

C) Amortisman Ayırma

Vergi Usul Kanunu'nda, vergi planlaması aracı olarak kullanılacak olan diğer husus amortismanlardır. Amortisman, zamanla eskiyen ve aşınan, değer kaybına uğrayan, işletmelerin aktifinde yer alan, duran varlıkların zararlarının muhasebe yönünden belirlenmesidir (Giray, 2019: 75).

Vergi Usul Kanunu Madde 313'e göre amortismanlar üzerine; "İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerde 269. madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetleri, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin, bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil eder." denmiştir (VUK, 1961: madde 315).

Amortisman ayırmak, vergisel avantaj sağlamak amacıyla vergi planlaması aracı olarak kullanılabilir. Şöyle ki, iktisadi değerlerde zamanla oluşan azalmalar gider kalemine kaydedilir, böylece bu iktisadi değere ait ödenecek vergiler azalır, ödenecek vergi miktarı azaldığından, işletmeye sahip olacağı daha fazla fon kalır (Çakır, 2017: 92).

Amortisman türlerinde, hızlandırılmış amortisman, diğer bir adıyla azalan bakiyeler yöntemi, vergi planlaması yapılırken kullanılır. Vergi Usul Kanunu madde 315'te azalan bakiyeler usulüyle amortisman (VUK, 1961: madde 315);

Bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerden dileyenler, amortisman tabi iktisadi değerlerini, azalan bakiyeler üzerinden amortisman usulü ile yok edebilirler.

Bu usulün tatbikinde;

1. Her yıl, üzerinden amortisman hesaplanacak değer, evvelce ayrılmış olan amortismanlar toplamının tenzili suretiyle tesbit olunur. Enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde, üzerinden amortisman ayrılacak değer, amortisman tabi iktisadi kıymetin düzeltilmiş değerinden daha evvel ayrılmış olan amortismanların toplamının taşınmış değerleri indirilmek suretiyle tespit edilir.

2. Bu usulde uygulanacak amortisman oranı %50'yi geçmemek üzere normal amortisman oranının iki katıdır.

3. Bu usulde amortisman süresi normal amortisman nispetlerine göre hesaplanır.

Bu sürenin son yılına devreden bakiye değer, o yıl tamamen hesaplanır.



Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi

ISSN:1694-528X İktisat ve Girişimcilik Üniversitesi, Türk
Dünyası Kırgız – Türk Sosyal Bilimler Enstitüsü, Celalabat –
KIRGIZİSTAN <http://www.akademikbakis.org>

Kanun maddesinde görüldüğü üzere, azalan bakiyeler yöntemi ile amortisman ayıracak olan mükellefler bilanço esasına göre defter tutmalıdır. Diğer mükellefler bu usulden yararlanamazlar. Bu yöntem, yeni bir duran varlık sahibi olan mükelleflerin, duran varlığın alındığı ilk yıllarda, duran varlığa daha fazla amortisman ayırması ile birlikte, başlangıçta alınacak verginin belirli bir kısmının daha sonra alınmasını ve bu şekilde mükellefe belirli bir vergisel avantaj sağlamasını öngörür. Bu yöntemle amortisman ayırma, ayrıca duran varlığı enflasyonun negatif etkisine karşı korunmasına yardımcı olur (Kuzu, 2015: 41).

D) Yenileme Fonu Uygulaması

Vergi planlaması aracı olması açısından yenileme fonu uygulaması, gelir vergisi ve kurumlar vergisinde işletmelerin iktisadi değerlerin yenilenmesi yolu ile vergi erteleme yapar. Dolayısıyla yenileme fonu vergi teşvik türleri içinde yer alan vergi ertelemesine örnektir. Yenileme fonu, sadece amortisman yapılabilecek iktisadi değerler için uygundur, boş arazi veya arsaların satışından elde edilen karlar yenileme fonu kapsamına alınmaz (Eroğlu, 2014: 72).

Yenileme fonunun konusu, amortisman uygulanabilecek iktisadi değerlerin satılması sonucu elde edilen kar ve oluşmuş bir hasar veya meydana gelmiş doğal afetler sonucunda zayı olmuş sigorta tazminatı kârıdır. Oluşan kâr, belirlenen koşullar sağlandığı takdirde yenileme fonuna alınabilir (Kızılot, 1999: 35).

Vergi Usul Kanunu 328 ve 329 maddeleri uyarınca; satılan iktisadi kıymetlerin yenilenmesi, işin mahiyetine göre gerekli bulunursa veya bu konudaki işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olursa bu durumda, satıştan elde edilen kâr, yenileme giderlerini karşılamak üzere, pasifte geçici bir hesapta üç yıla kadar tutulabilir. Üç yıl içerisinde kullanılmamış olan kârlar, üç yılın sonunda vergi matrahına eklenir. İşletmeler, bu şekilde ilk yıllarda elde ettikleri kârı beyan olarak göstermezler, yenileme fonuna aktarırlar. Üç yılın sonunda elde edilen karların vergilerini ödemek zorundadırlar, böylece ilk yıllarda elde ettikleri karların vergileri bir süre ertelenmiş olur (Çakır, 2017: 94).

Vergi Usul Kanunu'nun 328. Maddesine göre, "Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin satılması halinde alınan bedel ile bunların envanter defterinde kayıtlı değerleri arasındaki fark kâr ver zarar hesabına geçirilir. İşletme hesabı esasında defter tutan mükelleflerle serbest meslek kazanç defteri tutan mükellefler bu farkı defterlerinde hasılat veya gelir kaydederler. (VUK, 1961: madde 328)"

Madde hükmünde görüldüğü üzere, yenileme fonu uygulamasından sadece bilanço esasına tabi mükellefler yararlanabilir. Kanuna göre, şirketler açısından yenileme imkanı, satış ile sağlanmanın yanı sıra varlıkların devri ve trampa edilmesinde de sağlanır (Eroğlu, 2014:



Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi

ISSN:1694-528X İktisat ve Girişimcilik Üniversitesi, Türk
Dünyası Kırgız –Türk Sosyal Bilimler Enstitüsü, Celalabat –
KIRGIZİSTAN <http://www.akademikbakis.org>

72). Yenileme fonu uygulaması satılan demirbaşlardan kazanılan karın üç yıl için vergi ertelenmesi olanağını sağlar (Yusufoğlu, 2016: 149). Üç yıl içerisinde duran varlık yenilenmez ise, fonun tamamı üçüncü yılın sonunda gelir kaydedilir (Kızılot, 1999: 36).

E) Uzlaşma Müessesesi

Uzlaşma müessesesine Vergi Usul Kanunu'nda yer verilmesine rağmen, uzlaşma müessesesinden vergi planlaması aracı olarak yararlanılıp yararlanılmayacağına dair tartışmalar mevcuttur. Vergi Usul Kanunu ek 1. maddesinde; kaçakçılık suçları dışında, ikmalen, resen veya idarece tarh edilen vergilere ilişkin vergi ziyayı olan cezaları uzlaşma konusuna dahil edilebileceğine yer verilmiştir. Vergi Usul Kanunu 359. maddesinde yer alan fiiller dışında, beyanname vermeyen veya eksik beyan ederek, ödemesi gerekenden daha az miktarda vergi ödeyen mükelleflerin; ikmalen, resen veya idarece tarh edilebilecek olan vergiler ve vergi cezalarından kaçınabilme imkanı vardır (Yusufoğlu, 2016: 149).

İyi bir vergi planlaması yaparken, vergi kanunlarının uygulanmasına özellikle dikkat edilmeli; işletmenin cezalı tarhiyat kesilmemesine dikkat edilmeli, olası mevzuat değişikliklerine karşı önceden hazırlanmalıdır. Vergi planlayıcı herhangi bir ceza ile karşılaştığında, yargısal yöntemlere gitmektense, karşılaştığı uyuşmazlığı vergi idaresiyle çözmeye gitmelidir. Vergi planlayıcısı yargı yöntemine başvurduğunda, işletmeyi ağır cezalar altında bırakmaması için önlemler almalıdır (Eroğlu, 2015: 242). Bu açıardan bakıldığında zaman uzlaşma müessesesi diğer vergi planlama araçlarından farklı nitelik gösterebilir de mükelleflerin vergi cezalarından kurtarılması açısından bir planlama aracı olarak görülebilir.

Yukarıda belirtilen ülkemizdeki hem harcamalar üzerinden alınan vergiler hem de vergi usul kanununda yer alan vergi planlaması araçlarının beklentileri karşılamaını belirleyen bazı faktörler bulunmaktadır. Bu faktörlerin başında gelen mevzuattaki çok sık değişikliklerdir. Bu durum işletmelerin vergi planlamasını zorlaştırmaktadır (Yılmaz, Yaman; 2020: 77). Yine iyi bir vergi planlaması, iyi bir vergi sistemine dayanır. İyi bir vergi sisteminin ise etkinlik, basitlik şeklinde sayılabilecek özelliklere sahip olması gerekiyor (Bahçe, Gümüş; 2017: 2-3)

SONUÇ

Vergi planlaması, mükelleflerin kendi vergi yüklerini en aza indirmek amacıyla, yasaya aykırı olmamak kaydıyla, yaptığı çalışmalardır. Bir işletme, şirket, kurum ve hatta birey vergi planlaması yapabilir. Vergi planlaması, kesinlikle vergiden kaçınma, vergi kaçakçılığı veya agresif vergi planlaması gibi kavramlar ile karıştırılmamalıdır. Vergi planlamasında, vergiyi doğuran olay gerçekleşmektedir ve hukuka aykırı bir durum kesinlikle söz konusu değildir. Agresif vergi planlaması ise; vergi planlamasının sınırlarını zorlayan,



Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi

ISSN:1694-528X İktisat ve Girişimcilik Üniversitesi, Türk
Dünyası Kırgız – Türk Sosyal Bilimler Enstitüsü, Celalabat –
KIRGIZİSTAN <http://www.akademikbakis.org>

devleti zarar ettiren bir planlamadır, vergi planlaması devleti zora sokabilecek bir durumdan kaçınır.

Bu çalışmada işletmelerin yatırım, üretim aşamasında ödedikleri harcamalar üzerinden alınan vergiler ve vergi usul kanunumuzda yer alan vergi planlama araçları incelenmektedir. Harcamalar üzerinden alınan vergilerde iyi bir vergi planlamasıyla yapılacak vergi tasarrufu işletmelerin kârlarına da yansiyacaktır. Harcamalar üzerinden alınan vergilerde özellikle belirli muafiyet ve istisnalar şeklinde vergi teşvikleri söz konusudur. Bu muafiyet ve istisnalar işletmeler tarafından vergi planlaması aracı olarak kullanılabilir. Katma değer vergisi muafiyet ve istisnaları madde 11 ve madde 17 arasında tanımlanmıştır. Katma Değer Vergisi Kanunu'na göre istisnalar; “mal ve hizmet ihracatı istisnası”, “araçlar, petrol aramaları ve teşvik belgeli yatırımlarda istisna”, “taşımacılık istisnası”, “diplomatik istisnalar”, “ithalat istisnası”, “sosyal ve askeri amaçlı istisnalar ve diğer istisnalar” şeklindedir. Vergi planlaması aracı olarak kullanılacak özel tüketim vergisi istisnaları ise, ihracat istisnaları, diplomatik istisna ve diğer istisnalardır. Gümrük vergisi kanunlarında vergi planlaması aracı olarak kullanılacak istisnalar ise şu şekildedir: Yatırım teşvik ve düzenlemelerden yararlanmak, serbest bölgeler ve Gümrük Kanunu madde 167’de yer alan istisnalardan yararlanılabilir.

Vergi Usul Kanunu’nda, vergi planlaması amacıyla kullanılacak yöntemler; değerlendirme, karşılık ayırma ve amortisman ayırmaya yönelik düzenlemelerdir. Ayrıca yenileme fonu ve uzlaşma müessesesini de Vergi Usul Kanunu’nda yer alan vergi planlaması araçları olarak sayılabilir. Değerleme, karşılık ayırma, amortisman ayırma ve yenileme fonu gibi uygulamalar, özü itibarıyla vergi ertelemesi yöntemi oldukları için, vergisel avantaj sağlamak amacıyla vergi planlaması aracı olarak kullanılabilirler. Bahsedilen vergi planlaması araçlarından uzlaşma müessesesinin, vergi planlama aracı olarak kullanılıp kullanılmayacağına dair tartışmalar mevcuttur. Ancak çalışmada uzlaşma müessesesine, bir vergi planlayıcısının karşılaştığı vergi cezaları karşısında, idari veya yargı yöntemlerinden hangisinin kendisi için daha az vergi yükü ile sonuçlanabileceği öngörüsünü bilmesinin gerekliliği önemli olduğu için vergi planlama aracı olarak görülmesi önem arz eder. Çalışma sonucunda Türkiye’de harcama vergileri ve vergi usul kanunu kapsamında vergi planlama aracı olarak teşvikler sınırlı olmakla birlikte kapsamlarının geniş olduğu işletmeler nezdinde önemli vergi tasarrufu sağlayabildikleri söylenebilir.



Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi

ISSN:1694-528X İktisat ve Girişimcilik Üniversitesi, Türk
Dünyası Kırgız – Türk Sosyal Bilimler Enstitüsü, Celalabat –
KIRGIZİSTAN <http://www.akademikbakis.org>

KAYNAKÇA

Bahçe, Abdullah, Burhan; Gümüş, Öner (2017); “Vergi Planlaması Temelinde Kamu Yararı: Kurumlar Vergisi Üzerine Teorik Bir Yaklaşım”, Manisa Celal Bayar Üniversitesi İİBF, Yönetim ve Ekonomi, Cilt: 24, Sayı: 1.

Çakır, Muharrem (2017); “Vergi Planlaması Aracı Olarak Amortismanlar”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 345, Haziran.

Edizdoğan, Nihat; Çetinkaya, Özhan; Gümüş, Erhan (2018); Kamu Maliyesi, 9. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa.

Eroğlu, Onur (2014); Kurumlar Vergisinde Vergi Planlaması, Ekin Yayınevi.

Eroğlu (2015); “Vergi Planlaması Çerçevesinde Uzlaşma Kurumu”, Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, Cilt: 11, Yıl: 11, Sayı: 2.

Garbarino, C. (2011); “Aggressive Tax Strategies And Corporate Tax Governance: An Institutional Approach”, European Company and Financial Law Review, Vol:8, No:3.

Giray, Filiz (2019); Vergi Teşvik Sistemi ve Uygulamaları, Dora Basım-Yayın Dağıtım Ltd. Şt., Yenilenmiş 4. Baskı.

Gökten, Soner (2019); “Uluslararası Vergi Planlaması: Türkiye’nin Merkez Olarak Kullanıldığı Bir Vaka Çalışması”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt:19, Sayı:2, ss.547-566.

Hoffman, William H. Jr.(April, 1961);”The Theory of Tax Planning”, The Accounting Review, Vol:36, No:2.

Kahrıman, Hamza; Özcan, Pelin, Mastar; Tepekule, Umut (2015); “İşletmelerde Uluslararası Vergi Planlaması”, 1. Uluslararası Ekonomi ve İşletme Kongresi, Bildiriler Kitabı, Makedonya.

Katma Değer Vergisi Kanunu, Resmi Gazete, 3065 (02/11/1984).

Kaya, Sezai (2011); “Gümrükte Vergi Planlaması”, Mali Çözüm Dergisi, Mayıs-Haziran.

Kızılot, Şükrü (1999); “Vergi Avantajları”, Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Dergisi, Cilt: 1/99



Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi

ISSN:1694-528X İktisat ve Girişimcilik Üniversitesi, Türk
Dünyası Kırgız – Türk Sosyal Bilimler Enstitüsü, Celalabat –
KIRGIZİSTAN <http://www.akademikbakis.org>

Kuzu, Satiye (2015); “Vergi Planlama Aracı Olarak Amortismanların Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartları Açısından İncelenmesi”, Vergi Raporu, Sayı: 188, Mayıs, ss: 32-54.

Nar, Mehmet (2015); “Vergi Planlaması Aracı Olarak AR-GE Harcamaları”, Uluslar arası Sosyal Araştırmalar Dergisi, Cilt:8, Sayı: 37.

Öncel, Türkan (2000/2001); “Vergilendirme Sınırının Makro Ekonomik Değişkenleri”, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, 39. Seri.

Özel Tüketim Vergisi Kanunu, Resmi Gazete 8305 (06/06/2002).

Pniowsky, J. (2010); Aggressive Tax Planning-How Aggressive is Too Aggressive? Thompson Dorfman Sweatman LLP, No.3, 1-3. http://www.tdslaw.com/newsletter/2010/Oct/articles/aggressive_tax_planning.pdf. (Erişim Tarihi 08.08.2021).

Taşkın, Yasemin; Peker, İrem (2019); “Vergi Planlaması: Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Alan Araştırması”, Mali Çözüm, Cilt: 29, Sayı: 153, ss: 67-87.

Saruç, Naci, Tolga (2015); Vergi Uyumu Teori ve Uygulama, Seçkin Yayıncılık, Ankara.

Selen, Ufuk (2011); Maliye Politikası Aracı Olarak Teşvik Uygulamaları, Ekin Basın Yayın Dağıtım.

Şen, Hüseyin; Sağbaşı, İsa (2017); Vergi Teorisi ve Politikası, Barış Arıkan Yayınlar, Ankara.

Uluatam, Özhan (2001); Kamu Maliyesi, İmaj Yayınevi, Ankara.

Ulusan, Hikmet (2007); “Finansal Raporlama Açısından Değerleme”, Çanakkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt: 16, Sayı: 2.

Vergi Usul Kanunu Mevzuatı, Resmi Gazete, 213 (10/01/1961).

Yılmaz, Neslihan, Alper Yaman (Ekim, 2020); “Vergi Güvenlik Önlemleri ve Vergi Planlamasının Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Açısından Değerlendirilmesi”, Vergi Sorunları, Sayı:385.

Yusufoğlu, Arkan (2016); “Türk Vergi Sisteminde Seçimlik Vergi Planlaması Araçları ve Kısıtlayıcı Düzenlemeler”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 330.