

VERGİ PLANLAMASI: MUHASEBE MESLEK MENSUPLARI ÜZERİNE BİR ALAN ARAŞTIRMASI*

TAX PLANNING: A FIELD RESEARCH ON ACCOUNTING PROFESSIONALS

Doç. Dr. Yasemin TAŞKIN**

Dr. İmren PEKER***

ÖZ

İşletmelerin vergilemeye karşı davranış biçimlerinden biri olan vergi planlaması, kanun lafzına uygun, ekonomik öze sahip olan, yapay nitelik taşımayan işlemlerle vergi yükünü azaltmaya yönelik uygulamalardır. Mükellefler açısından yasal bir hak olan vergi planlaması olanakları, hukuka uygun olarak gerçekleştirildiğinden herhangi bir sorun oluşturmamaktadır. Mükelleflerin kanun sınırları çerçevesinde vergi yüklerini azaltma işlemlerini ifade eden vergi planlaması yapımlarında muhasebe meslek mensuplarının önemli bir etkisi bulunmaktadır. Bu çalışmanın amacı, işletmelerin vergilemeye karşı oluşturdukları yasal bir davranış şekli olan vergi planlamasını ele almak, vergi planlamasının kötüye kullanım biçimi olarak agresif vergi planlaması uygulamalarının vergi sistemleri üzerinde ne gibi etkilere yol açtığını ortaya koymak ve ele alınan bu olguların muhasebe meslek mensuplarında oluşturduğu algının değerlendirmesini yapmaktır. Bu amaç doğrultusunda, çalışma nicel araştırma yöntemiyle gerçekleştirilmiş ve çalışmanın bulguları vergi planlaması bağlamında değerlendirilmiştir.

Anahtar Sözcükler: Vergi planlaması, muhasebe meslek mensupları, vergi mükellefleri, faktör analizi.

ABSTRACT

Tax planning which is a course of action of businesses towards taxation is an implementation that in accordance with the letter of law, has an economical

* Bu çalışma, Doç. Dr. Yasemin Taşkın danışmanlığında, İmren Peker Kılıçer tarafından hazırlanan “İşletmelerde Bir Vergiden Kaçınma Yöntemi Olarak Vergi Planlaması: Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Planlaması ile İlgili Algılarına Yönelik Bir Araştırma” isimli yayımlanmamış doktora tezi çalışmasından türetilmiştir. Çalışmada, doktora tez çalışmasında elde edilen veriler kullanılmıştır.

** İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi, Maliye Bölümü, Mali Hukuk Anabilim Dalı. <https://orcid.org/0000-0003-1928-3760>

*** <https://orcid.org/0000-0002-3249-4100>

self and aims to reduce the tax burden without cross trades. Facilities of tax planning which are legal rights in terms of taxpayers do not create any problem because they are done in accordance with the law. Accounting professionals have a significant impact on tax planning, which implies taxpayers can reduce tax burden within the framework of the law. The purpose of this study is to handle tax planning, which is a legal behavior of enterprises against taxation and to determine the effects of aggressive tax planning practices on tax systems as an abuse of tax planning and to evaluate the perception of these phenomena formed by professional accountants. For this purpose, the study was carried out via quantitative research method and the findings of the study were evaluated in the context of tax planning.

Keywords: Tax planning, accounting professionals, taxpayers, factor analysis.

1. GİRİŞ

Devletler açısından ekonomik ve sosyal amaçların gerçekleştirilebilmesinde en önemli finansman kaynağı olan vergilerin, bunların ödeyicisi konumundaki mükellefler açısından ise bir külfet ya da bir yük oluşturduğunu söylemek mümkündür. Bu durumda özellikle işletmeler, söz konusu bu yükten kurtulabilmek için çeşitli yollara başvurabilmektedirler. Bu bağlamda, vergi mevzuatındaki boşluklardan yararlanmak, vergiyi doğuran olaya sebebiyet vermemek, vergi kanunlarına aykırı davranmak, vergi kanunlarının lafzına uygun fakat ruhuna uygun olmayan hareketlerde bulunmak veya tamamen yasal sınırlar içerisinde kalarak vergi kanunlarının lafzı ve ruhu ile örtüşen faaliyetlerde bulunmak şeklinde vergi yükünden tamamen veya kısmen kurtulma çabası gösterebilmektedirler.

Her türlü işletme büyüklüğü için önem arz eden ve finansal planlamaları içinde önemli bir yer edinen vergi planlaması, yasalara uygun olarak vergi avantajı elde etmeye yönelik işlemlerdir. Etkin bir şekilde vergi planlaması yapan işletmeler, zayıf yönlerini böylelikle kapatabilmekte, tasarruf sağladıkları fonları tekrar yatırımlarına yönlendirebilmektedirler.

Günün değişen koşullarıyla beraber vergi mevzuatı ve uygulamaları sürekli olarak değişebilmektedir. Bu bakımdan dinamik bir yapı arz eden vergi planlaması uygulamalarının takip ve analiz edilebilmesinde vergi danışmanı konumundaki muhasebe meslek mensuplarına başvurulabilmektedir.

Mükelleflerin vergi planlaması algısının geliştirilmesinin sadece mükellef açısından ele alınması yeterli olmayabilir. Çünkü mükellefler vergilemeye ilişkin ödevlerini yerine getirirken meslek mensuplarına ihtiyaç duymaktadırlar. Meslek mensupları, vergi mükelleflerinin hesaplarını incelemek ve mali tablolarını onaylamak şeklinde önemli bir kamu hizmeti görmekte, muhasebe meslek mensupları, vergi planlaması bilincinin yerleşmesinde önemli katkılar sağlamaktadır. Bu bakımdan çalışmada, devlet ile mükellef arasında bir köprü görevi üstlenen yeminli mali müşavir ile serbest muhasebeci mali müşavirlerin vergi planlaması algılarına yönelik anket tekniği kullanılmış olup, örnek kütle 403 gözlemden meydana gelmiştir. Çalışmada, açıklayıcı faktör analizi (AFA) ve frekans sonuçlarına yer verilmiştir.

2. VERGİLEMENİN İŞLETME DAVRANIŞLARINA ETKİLERİ

Bir ülke ekonomisinin küçük birimi olan işletme, üretim faktörlerini bir araya getirerek, maksimum kâr elde etmek amacıyla, üretim faaliyetinde bulunulan ve bir faaliyet sonucunda katma değer yaratılan iktisadi bir ünitelerdir (Tenker, 1969, 5). Bir işletmenin faaliyetlerini sürdürebilmesinde kârlılık en önemli unsurdur. Kâr genel olarak, üretim faktörlerinden biri olan girişimcinin üretimden aldığı pay olarak tanımlanmaktadır (www.tdk.gov.tr). İşletmelerde kârın hesaplanmasının ana nedenlerinden biri, devlete vergi ödemek, bu doğrultuda gelir vergisi ve kurumlar vergisini ödemek için bir temel sağlamak, ortaklara kâr payı dağıtımını gerçekleştirmek, işletmenin başarı durumunu değerlendirmek ve yönetim kararlarının tutarlı bir biçimde alınmasına yardım etmektir (Mucuk, 1989, 27; Şişman, 2003, 24).

İşletmeler faaliyetlerini sürdürürken, mal ve hizmetlerinin satış hasılatını maksimize etmek ve bu mal ve hizmetlere ilişkin maliyetleri minimize etmek uğraşı içerisinde olmaktadır. Bu uğraşlar neticesinde, işletmeler brüt satış kârları elde ederler. Brüt satış kârının üzerine diğer faaliyetlerden elde edilen gelirler eklenir ve aynı dönem içerisinde yapılmış olan diğer giderler de brüt satış kârından düşülerek dönem kârı bulunur. Ortaya çıkan bu kâr üzerinden devlet egemenlik gücüne dayanarak vergi alır (Şenyüz vd., 2012, 19). Bu bağlamda, vergi işletme kârını azaltan, maliyet ve giderler gibi işletme açısından nakit çıkışına sebebiyet veren bir değerdir. Bu doğrultuda vergiler, işletmeler açısından bir maliyet unsuru oluşturmaktadır.

Vergi sistemlerindeki, vergi oranlarındaki ve vergi teşviklerindeki her değişiklik işletme davranışlarının değişmesine sebep olabilmektedir.

Vergilerin varlığı sebebiyle, işletmeler için ortaya çıkan problemlerin tanımlanması ve analizi vergilemenin işletmeler üzerindeki davranışlarını ortaya koymaktadır. Zorunlu nitelik taşıyan ve zamanla değişebilme özelliği gösteren vergi düzenlemeleri; girişimcileri işyeri ve uğraş konusu seçiminde, yatırım ve finansman kararlarının verilmesinde, birleşme, devir ve sona erme işlemlerinde olduğu gibi statü seçiminde de etkileyebilmektedir. Ayrıca enflasyona karşı koruyucu vergi düzenlemeleri de girişimciler üzerinde etkili olabilmektedir. Tüm bunlar, dikkate alınması gereken önemli hususları oluşturmaktadır (Saraçoğlu, 2005, 27-28).

Vergilerin işletme davranışlarına etkileri; işletmelerin kuruluşu, işleyişi, sona erme dönemlerinde görülebilmektedir. Kuruluş döneminde; yer seçimi, hukuki şekil seçimi, işletme büyüklüğü ve işletme sermayesinin yapısı, işleyişi döneminde; yatırım ve finansman kararları, üretim süreci ve pazarlama politikaları ve işletmenin sona erme döneminde ise; tasfiye, birleşme ve devir gibi süreçler vergilerden etkilenebilmektedir (Şanver, 1968, 72).

Vergiler, işletmeler üzerinde devamlı bir biçimde ve zaman içerisinde değişiklikler göstermesi suretiyle etkilerini sürdürmektedir. Bu bakımdan bir işletmenin vergi ile olan ilişkisi düzenlenmedikçe, finansman, üretim, pazarlama, muhasebe vb. gibi işletmelerin diğer bölümlerinin işleyebilmesi için gerekli imkânlar hazırlanmış sayılamaz. Bu nedenle, vergilerin işletmeler üzerindeki olası etkileri göz önüne alınmalı ve karar alınırken söz konusu etkiler düşünülerek hareket edilmelidir (Gültekin, 1979, 196-197).

2.1. İşletme Davranışı Olarak Vergi Planlaması

Anayasa, uluslararası sözleşmeler ve kanunlar olmak üzere hukuk kaynakları aracılığı ile mükellefe tanınmış olan ve devletle bağlılığını kuvvetlendirmeyi gerçekleştiren haklardan biri vergi planlamasına başvurma hakkıdır (Oktar, 2009, 14).

Vergi yüküne bağlı olarak gerçekleşecek nakit çıkış tutarının azaltılması olarak ifade edilen vergi planlaması, vergi kaçırma değil, kanunlar tarafından tanınan hakların bilinçli ve istekli bir biçimde kullanılarak vergi yükünün azaltılması, bir diğer ifadeyle vergiden kaçınmaya yönelik yöntemlerin sistematik olarak planlanmasıdır (Gökten ve Karabudak, 2017, 548).

Vergi planlamasında, kanun koyucunun vergi avantajı sağlayan düzenleme yapmasındaki amaç ve niyet ile vergi mükellefinin amaç ve niyeti arasında herhangi bir çelişki olmayıp bir paralellik söz konusudur. Vergi planlamasında

vergi avantajı elde etmenin yanında, kanunların izin verdiği ölçüde ticari işlemleri gerçekleştirme amacı bulunmaktadır (Gülgün, 2015, 138). Vergi planlamasında mükellef, normal koşullarda elde edemeyeceği vergi avantajını vergi kanunlarının hem lafzına hem de amacına uygun hareket ederek ve kanun sınırları kapsamında yer alan avantajlardan yararlanarak elde etme gayreti içerisinde. Bu durumda vergi planlaması işlemi, meşru ve kabul edilebilir bir vergiden kaçınma durumudur. Mükelleflerin vergiyi en aza indirme gayreti kanun koyucunun amaç ve niyeti ile çelişmemektedir.

Vergi planlaması süreci, şimdiden gelecekte ne yapılacağına karar vermek için geçmişten gelen bir faaliyeti oluşturmakta ve vergi yükümlüsünün vergi durumu bakımından şimdikiye karar vermesi, sonrasında ne yapacağına bunu ne zaman, nasıl yapacağına ve bu işlemi kimin yapacağına ilişkin vergi ödeyicisinin vergi durumu bakımından karar verme sürecini ifade etmektedir (Amadasun ve Igbinoza, 2011, 53). Eğer bir plan yoksa vergi yükümlüsü ne yapılacağını ve bunu nasıl yapacağını bilemeyecektir.

2.2. Vergi Planlamasının Kötüye Kullanımı: Agresif Vergi Planlaması

Küreselleşme sonrası, yatırım ve sermayenin bir ülkeden başka bir ülkeye kolaylıkla hareket edebildiği günümüzde birçok ülke yerel vergi mevzuatlarındaki kurallar ve sağladığı vergisel teşviklerle vergi rekabetine sebebiyet vermektedirler. Artan bu rekabet ise bazı durumlarda çifte vergilememe, zararlı vergi rekabeti gibi zararlı vergi uygulamaları olarak ortaya çıkabilmektedir. Mükelleflerin kanunların amaçladığının ötesinde boşluklardan ve ülkeler arasındaki farklılıklardan yararlanarak yaptıkları vergi planlamaları ülkelerin gelir yaratma, ekonomi politikaları uygulama ve mali yeniden yapılanma programlarını yürütme yeteneklerini sekteye uğratmaktadır. Birçok ülkenin içinde bulunduğu mali denge, mali disiplin ve borç sorunları göz önünde bulundurulduğunda, oluşan gelir kayıpları ve matrah aşındırılmaları ülkeler için önemli sorunlar haline gelmiştir (Çevik, 2013, 143-144). Bu uygulamalara yol açan tetikleyici ekonomik faktörlerden biri de, vergi mükelleflerinin agresif vergi planlaması eğilimleridir.

Bazı gelir idarelerinin yapmış oldukları çalışmalar sonucunda, agresif vergi planlamasının şu özellikleri taşıdığı ifade edilmektedir. Agresif vergi planlaması kapsamında yapılan bir işlem ekonomik öze sahip değildir. Bu tür işlemlerde bir karmaşıklık söz konusu olup, mükellefler vergi ile ilgisi olmayan taraflarla muvazaalı işlemler yapabilmektedir. Türev, melez ve yapay araçlar

gibi yeni ve karmaşık finansal araçlar kullanılabilir. Bağlı şirket ya da iştirakleri ve gayri maddi varlıkları bulunduran şirketlerin vergi cennetlerini kullanması söz konusudur. Bu tür özelliklere sahip olan işlem ve uygulamalar vergi planlamasının kötüye kullanım şekli olan agresif vergi planlamasına birer karine oluşturmaktadır (<http://webarchive.nationalarchives.gov.uk>).

Agresif vergi planlaması eğilimlerinin ortaya çıkması gelir idareleri için iki hususta endişe yaratabilecektir. Agresif vergi planlaması, ilk bakışta vergi mevzuatına uygun ve kabul edilebilir faaliyetlerin gerçekleştirilmesi gibi görünse de, aslında beklenmedik vergi geliri sonuçlarına yol açmaktadır. Bu bakımdan gelir idarelerinin endişeleri, kanun koyucular tarafından öngörülemeyen ve beklenmedik bu tür sonuçların oluşmasında vergi mevzuatının kötüye kullanılması riski ile ilgilidir. Söz konusu agresif vergi planlaması eğilimleri, bu tür planların oluşturulduğu zaman ile gelir idarelerinin onları keşfettiği ve telafi edici yasal düzenlemelerin yürürlüğe konulduğu zaman arasındaki uzun dönemlerde daha da şiddetlenmiştir. Bu durum karşısında vergi mükellefleri, vergi konusundaki önemli hususların kanun ile uyuşup uyuşmadığı noktasında açık bir biçimde bilgi vermeye yanaşmamakta böylelikle vergi pozisyonlarını almaktadırlar. Bu durumda gelir idareleri bakımından, vergi mükelleflerinin gri alanlar ile ilgili olarak aldıkları risk ve belirsiz işlemleri hususundaki görüşlerini açıklamama riski bir diğer endişe alanını yaratmaktadır (Baker, 2015, 86).

Kanunun amacı ya da niyeti ile yükümlünün ulaştığı sonuç arasındaki uyumsuzluk olarak ifade edilen agresif vergi planlamasının yarattığı sonuçlar, kısa dönemli gelir kayıplarına, vergi sistemine ve hukuka olan saygının azalmasına, vergi mevzuatının artan bir şekilde karmaşıklaşmasına, kaynakların ekonomik olmayan bir biçimde tahsisine, yasama organının ve hazinenin ekonomi politikası uygulama yeteneklerinin zayıflamasına sebebiyet vermesi şeklinde açıklanabilmektedir (Gökbel, 2011, 56-57). Kanunun öngörmediği vergi faydası elde etmeyi amaçlayan ve ekonomik öz içermeyen işlem ve düzenlemeler olarak addedilen agresif vergi planlamasının vergi sisteminin adil olma ve etkinlik özelliklerini olumsuz etkilediği görülmektedir. Bu bakımdan bu tür sonuçlarından dolayı, agresif vergi planlamasının önlenmesi gerektiği anlaşılmaktadır.

3. VERGİ PLANLAMASI: MUHASEBE MESLEK MENSUPLARI ÜZERİNE BİR ALAN ARAŞTIRMASI

Bir ülkede belli bir dönem yürürlükte olan vergilerin tamamı, o ülkenin vergi sistemini oluşturmaktadır. Söz konusu sistemin etkin ve verimli bir şekilde işleyebilmesi için, mükelleflerin kanun koyucunun kendilerine yüklemiş oldukları sorumlulukları yerine getirmeleri gerektiği açıktır. Bu noktada mükellefler, vergi ödevlerini yerine getirebilmek için yardıma ihtiyaç duyabilmektedirler. YMM'ler (Yeminli Mali Müşavir) ile SMMM'ler (Serbest Muhasebeci Mali Müşavir) vergi alacağı borcu hususunda, söz konusu bu yardım ihtiyacını karşılamak konusunda birtakım görevler üstlenmektedirler. Yerine getirdikleri bu görev onların vergi usulündeki konumlarını belirlemektedir (Güneş ve Barlass, 2017, 83-84). Ülkemiz uygulamasında, bu meslek mensuplarının, işletmelerin mali yönden denetimi, adil ve hukuka uygun bir vergilendirme sürecinin başlatılarak sonuçlandırılmasının sağlanması ve böylelikle hem vergi idaresine hem de mükelleflere karşı, idare ve mükellef arasında işleyen çift yönlü görev ve sorumlulukları bulunmaktadır (Sancakdar ve Özelçi, 2017, 98-99).

Mükelleflerin muhasebe ve vergi işlemlerinde muhatap olarak gördükleri meslek mensupları, vergi idaresi tarafından da mükellefin temsilcisi olarak görülmektedir. Meslek mensuplarının görevleri vergilemenin yanında, işletme ile ilgili finansal bilgilerin tam, doğru, tarafsız ve zamanlı oluşturulmuş, raporlanmış ve sunulmuş olmasını da kapsamaktadır. Büyük, orta ve küçük ölçekteki pek çok işletme, muhasebe ve vergisel işlemlerini bu meslek grupları vasıtasıyla gerçekleştirmektedirler. Bu bakımdan meslek mensupları, işletmelerin vergi planlaması yapmalarında önemli bir işlevi görürken, vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi için de yaptıkları işlemler oldukça önem arz etmektedir (Gerger vd., 2016, 66). Bu bağlamda, vergi danışmanı niteliğindeki muhasebe meslek mensupları, yasal olarak belirtilenden fazla vergi ödenmemesini sağlamak (vergi planlaması), mükelleflerinin tüm vergisel görevlerini yerine getirmelerinde yardımcı olmak, vergi alanında mükelleflerin karşılaşacakları riskleri tespit etmek ve bunları raporlamak gibi birtakım görevleri yerine getirmektedirler.

Bilindiği üzere, vergi planlamasının üç tarafı bulunmaktadır. Vergi planlaması yapılmasını öngören devlet (vergi idaresi), vergi planlamasını yapan mükellef ve vergi planlaması yapılması konusunda mükellefe danışmanlık hizmeti sunan muhasebe meslek mensuplarıdır. Bu noktada muhasebe

meslek mensubu olarak hizmette bulunan YMM ve SMMM vergi planlaması algısı önem arz etmekte olup, çalışmada muhasebe meslek mensupları açısından vergi planlamasının değerlendirilmesine yönelik düşünceler ortaya konulmakta ve vergi planlaması algısı muhasebe meslek mensupları açısından incelenmektedir.

3.1. Örneklem ve Veri Kümesi

Bu çalışmanın kitesini Türkiye’de faaliyet gösteren ve Türkiye Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği’ne (TURMOB) kayıtlı bulunan SM, SMMM ve YMM’ler oluşturmaktadır. TURMOB internet sayfasında yer alan istatistikler incelenmiş olup; 2018 yılı Kasım ayında 111.571 kişi olduğu bilgisine ulaşılmıştır. Bu bilgiden hareketle; $p=0,5$ örnekleme hatası ve 0,05 ve güven düzeyi 0,95 olmak üzere örnek büyüklüğü yaklaşık olarak 383 kişi olarak hesaplanmıştır. Bu değer araştırmaya katılması gereken minimum kişi sayısını göstermekle beraber çalışmaya 403 kişi gönüllülük esasına göre katılmıştır. Tablo 1’de ise bu katılımcıların cinsiyet, yaş, eğitim durumu, mesleklerine ilişkin birtakım değişkenlere göre frekans dağılımına yer verilmiştir.

Tablo 1: Tanımlayıcı İstatistiklere İlişkin Bilgiler

Cinsiyet	Kadın	56	13,9
	Erkek	347	86,1
Yaş	20-30 yaş arası	24	6,0
	31-40 yaş arası	140	34,7
	41-50 yaş arası	120	29,8
	51-60 yaş arası	86	21,3
	61 ve üzeri	33	8,2
Eğitim	Lise	8	2,0
	Ön Lisans	8	2,0
	Lisans	282	69,9
	Yüksek Lisans	93	23,1
	Doktora	12	3,0
Unvan	SM	9	2,2
	SMMM	295	73,2
	YMM	99	24,6

Mesleki Tecrübe Süresi	1- 3 yıl	18	4,5
	4- 6 yıl	33	8,2
	7- 9 yıl	44	10,9
	10- 15 yıl	86	21,3
	16- 19 yıl	71	17,6
	20 ve üstü	151	37,5
Mükellef Sayısı	0-10 arası	104	25,8
	11-25 arası	84	20,8
	26-50 arası	99	24,6
	51-100 arası	76	18,9
	100 ve üzeri	40	9,9

Tablo 1 incelendiğinde; çalışmaya katılanların %13,9'u kadın, %86,1'inin erkek olduğu görülmektedir. Buna göre örneklem büyüklüğünün büyük çoğunluğunun erkek katılımcılar olduğu anlaşılmaktadır. Yaş aralığına bakıldığında, meslek mensuplarının çoğunluğunun 31-40 yaş aralığında olduğu görülmektedir. Bu yaş grubunu 41-50 yaş aralığı takip etmektedir. Anlaşılabacağı üzere, ankete katılanların çoğunluğunu orta yaş grubu oluşturmaktadır. Katılımcıların eğitim düzeyleri incelendiğinde, %4'ünün lise ve ön lisans mezunu, %69,9'unun lisans, % 23,1'inin yüksek lisans ve %3'ünün doktora programlarından mezun olduğu anlaşılmaktadır. Katılımcıların mesleki unvanlarına bakıldığında, %2,2'sinin SM, %73,2'sinin SMMM ve %24,6'sının da YMM olduğu görülmektedir. İş tecrübelerine göre dağılımlarına bakıldığında, çoğunluğunun 20 yıl ve üzeri iş tecrübesine sahip oldukları belirlenmiştir. SMMM ve YMM'lerin yaş bakımından çoğunluğunun 41 yaş ve üstü ve 10 yıldan fazla çalıştıkları dikkate alındığında alanında tecrübeli yoğun bir birim setine sahip olduğu ifade edilebilir. Katılımcıların %25,8'inin 0-10 arasında mükellef sayısı ile en fazla sayıda mükellef sayısına, %9,9'unun ise, 100 ve üzeri mükellef sayısı ile en az mükellef sayısına sahip olduğu anlaşılmaktadır.

3.2. Muhasebe Meslek Mensuplarının Önerdiği Vergi Planlaması Stratejilerinin İşletmeler Tarafından Uygulanıp Uygulanmadığına İlişkin Dağılım

Uygulama noktasında, bilinçli mükellefler tarafından oldukça fazla kullanılan vergi planlaması kapsamında yer alan düzenlemelerin bazı durumlarda pek tercih edilmediği de ifade edilmektedir. Yapılan bir çalışmaya göre; işletmelerin vergi planlamasından vazgeçme nedenleri olarak; firma

itibarına zarar verme ihtimali, işletmenin ekonomik yapısının yetersiz olduğu düşüncesi, olumsuz medya ilgisi riski ve vergi daireleri tarafından cezalandırılma riski olarak sıralanabilmektedir (Graham vd., 2014, 1001). Katılımcıların, önerdikleri vergi planlaması stratejilerini işletmelerin uygulayıp uygulamadığına ilişkin dağılım incelendiğinde, önerilen vergi planlaması stratejilerini işletmeler uygular diyenlerin oranı %72,7 olduğu anlaşılmaktadır. Vergi planlamalarının tercih edilmediği durumlara bakıldığında; katılımcıların %13,4'ünün işletmenin ekonomik yapısının yetersiz olduğu düşüncesine, %10'unun da vergi daireleri tarafından cezalandırılma riski dolayısıyla vergi planlamasından vazgeçtiklerini ifade etmişlerdir.

Tablo 2: Meslek Mensuplarının Önerdiği Vergi Planlaması Stratejilerini İşletmelerin Uygulayıp Uygulamadığına İlişkin Dağılım

	Frekans	Yüzde (%)
Önerilen vergi planlaması stratejilerini uygular	293	72,7
Firma itibarına zarar verme ihtimali	6	1,5
İşletmenin ekonomik yapısının yetersiz olduğu düşüncesi	54	13,4
İşletmeye karşı olumsuz medya ilgisi riski	10	2,5
Vergi daireleri tarafından cezalandırılma riski	40	9,9
Toplam	403	100

3.3. Ölçme Aracının Tasarlanması

Araştırmada ölçüm yöntemi olarak anket kullanılmış olup, söz konusu anketler, iletişime geçilen muhasebe meslek mensupları tarafından ya da bu meslek gruplarının yönlendirmeleriyle e-mail yoluyla gönderilerek internet üzerinden ve belli bir kısmı da yüz yüze doldurulmuştur. Bu süreçte, çevrimiçi anket araştırma hizmeti sunan *www.google.com* üzerinden anket formu oluşturulup; potansiyel katılımcılar, anket formunun yer aldığı internet sayfasına e-posta yoluyla davet edilmiştir.

Araştırmada kullanılan ifadeler, konunun teorik bilgilerini içeren yerli ve yabancı çalışmalardan faydalanılarak hazırlanmıştır. Araştırmada kullanılan ifadeleri içeren bir çalışma daha önce yapılmadığından, geçerlilik¹ ve güvenilirliğinin² mutlaka ortaya konulması gerekmektedir.

1 Geçerlilik, ölçülmek istenilenin ne denli isabetli ya da doğru olarak ölçüldüğüyle ilgili bir kavramdır. Geçerliliğin sınanmasıyla ilgili birçok ölçüt olmasına rağmen, yapı geçerliliği önem arz etmektedir. Yapı geçerliliği, ölçme aracının bir olguyu ne derece doğru ölçtüğünü göstermektedir (Hakan Bektaş, **Açıklayıcı Faktör Analizi**, İstanbul, Beta Yayıncılık, 2017, s. 112).

2 Güvenilirlik, değişik zamanlarda tekrarlanan deney, test ya da herhangi ölçme süreci sonucunda

Araştırmanın geçerlilik ve güvenilirliğinin test edilebilmesi için değişkenler arasındaki karşılıklı ilişkiyi inceleyerek, değişkenlerin daha anlamlı ve özet bir biçimde sunulmasını sağlayan faktör analizi kullanılmıştır. Böylelikle gözlemlenen çok sayıdaki değişken içerisinden gösterdikleri benzer özelliklere göre temel faktörler tanımlanmıştır.

3.4. Veri Analizi ve Bulgular

Anket içeriğinde 7'si bireysel özellik, 1'i çoktan seçmeli ve 7'li likert ölçeğiyle ölçülmüş 45'i vergi planlamasına bakış açılarına ait olmak üzere toplam 53 ifade yer almış olup, 12 ifade iç tutarlılık katsayısını düşürdüğü için analiz kısmından çıkartılmıştır. Çalışma analizlerinde, vergi planlamasındaki ana boyutların belirlenmesi ve analizlerde kullanılması amacıyla faktör analizi yapılmış ve faktör boyutlarına dâhil olan 33 adet ifade ve bireysel özelliklere ait sorular değerlendirilmiştir.

Faktör analizi öncesinde muhasebe meslek mensuplarına uygulanan anket çalışmasında yer alan bütün maddelerin madde-toplam korelasyon değerleri incelenmiştir. Madde-toplam korelasyonları 0,30 altında kalan değerler, o maddenin ölçeğin geneline hizmet etmediğini ifade ettiği, bir diğer ifadeyle iç tutarlılık katsayısını düşürdüğünden analiz kısmından çıkartılmıştır (Akbulut, 2010, 96). Elde edilen faktörleri yorumlamada kolay bir yol sunduğu için söz konusu ölçekler döndürme işlemine tabi tutulmuş ve en çok kullanılan döndürme yöntemi olan *varimax* yöntemi kullanılmıştır.

Faktör analizinin uygulanacağı örneklemin yeterliliğinin ölçülmesi Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) ölçümü ile yapılmaktadır. Bu değer 0,7'nin üzerinde ise elde edilen veri grubuna faktör analizinin yapılmasının uygun olduğu söylenir. Faktör analizinin ön şartlarından biri de, değişkenler arasında belli bir oranda korelasyon yani ilişki bulunmasıdır. Bartlett küresellik testi, değişkenler arasında yeterli oranda ilişki olup olmadığını göstermektedir. Eğer Bartlett testinin p değeri 0,05 anlamlılık derecesinden düşük ise, değişkenler arasında faktör analizi yapmaya yeterli düzeyde bir ilişki vardır. Eğer testin sonucu anlamlı değilse, değişkenler faktör analizi yapmaya uygun değildir. Faktör analizi yapılmadan önce, veri setinin analize uygun olup olmadığını test etmek amacıyla uygulanan KMO test sonuçları Tablo 3'te verilmiştir (Durmuş vd., 2016, 79-80).

aynı bulgulara ulaşılması olarak açıklanmaktadır. Bu bakımdan, aynı olgu ya da kavram için tekrarlanan ölçümler sonucunda ulaşılan bulguların tutarlı olması, söz konusu ölçme aracının güvenilirliğini göstermektedir (Bektaş, 2017, 110).

Tablo 3: KMO Ve Barlett's Test Sonuçları

Kaiser-Meyer-Olkin Örneklem Yeterlilik Ölçütü		0,899
Bartlett Küresellik Testi	Ki-Kare Test İstatistiği	6342,555
	Serbestlik Derecesi	528
	Test İstatistiğinin Olasılık Değeri	0,00

Oluşturulan faktör modelinde KMO istatistiği 0,899 ve Bartlett Testi p değeri 0,000 olduğu için veriler için faktör analizinin yapılabilirliğine karar verilmiştir.

Faktör analizi sonucunda en uygun faktörleri bulmak için faktörlerin 1'den büyük özdeğere sahip olması ve analize dahil edilen değişkenler ile toplam varyansın %60'ın üzerinde açıklanması gerekmektedir. Özellikle sosyal bilim uygulamalarında bu değere ulaşmak oldukça zor olduğundan, açıklanan varyansın 0.30 olması yeterli görülmektedir (Bayram, 2017, 200). Uygun faktör sayısına karar verebilmek için açıklanan varyans oranı, özdeğeri 1'den büyük faktör sayısı (Kaiser-Guttman Kuralı)³ ve yorumlanabilirlik⁴ kriteri dikkate alınmıştır.

Tablo 4: Maddelerin Faktör Sayısının Belirlenmesi ve Açıklanan Varyans Yüzdeleri

Faktör	Başlangıç Özdeğerleri		
	Özdeğer	Açıklanan Varyans (%)	Kümülatif Açıklanan Varyans (%)
1	9,647	29,233	29,233
2	2,886	8,746	37,979
3	1,988	6,024	44,003
4	1,753	5,313	49,316
5	1,515	4,589	53,906
6	1,311	3,972	57,877
7	1,120	3,394	61,271

Tablo 4 incelendiğinde, 7 faktör grubu elde edilmiş olup, belirlenen faktörlerin çalışmayı açıklama oranı (varyansı) %61,271'dir.

Faktör analizi sonrasında, her bir faktörün güvenilirliğinin sayısal olarak bulunması gerekmektedir. Güvenilirlik analizi yapılırken Alpha modeli kullanılmıştır. Cronbach's Alpha sorular arası korelasyona bağlı uyum değeridir. Cronbach's Alpha değerinin 0,70 ve üstü olduğu durumlarda

3 Kaiser-Guttman kuralı, korelasyon matrisinin bir ve birden büyük özdeğer sayısı kadar ortak faktör belirlenmesini önermektedir. İstatistik paket programları, faktör analizi çözümlerinde genelde öntanımlı olarak bu kuralı uyguladıklarından, en yaygın kullanılan kriter olarak ifade edilmektedir (Bektaş, 2017, 73).

4 Uygun faktör sayısına karar verilirken, göz önünde bulundurulması gereken noktalardan biri ortak faktörlerin yorumlanabilir olmasıdır. Çünkü faktör modeli, veri kümesinin ardındaki yapıyı kavramsal olarak yansıtabilirse kullanışlı olmaktadır. Bu bakımdan, uygun faktör sayısına karar verilmesinde her bir faktörün kolaylıkla yorumlanabilir olması önemlidir (Bektaş, 2017, 83).

ölçeğin güvenilir olduğu kabul edilir. Ancak soru sayısı az olduğunda bu sınır 0,60 değeri ve üstü olarak kabul edilebilmektedir (Durmuş vd., 2016, 89). Bu doğrultuda faktör analizi sonucu elde edilen veriler Tablo 5'te yer almaktadır.

Tablo 5: Faktör Analizi Sonuçları

Faktör 1 Vergilemenin İşletme Davranışlarına Etkisi		Cronbach α^5
Değişkenler	Faktör Yükleri	
S.1 Vergi, işletmenin kuruluşu aşamasında hukuki şekil seçimini etkiler.	,791	0,823
S.2 Vergi, işletmenin yatırım kararlarını etkiler.	,769	
S.3 Vergi, işletmenin üretim sürecini etkiler.	,695	
S.4 Vergi sistemlerindeki her değişiklik (oran değişimi, teşvik sistemi değişimi) işletme davranışlarını etkiler.	,673	
S.5 İşletmeler yatırım kararlarını vergi sonrası kâra göre planlar.	,668	
S.6 Vergi planlaması yapma imkânı ortadan kaldırıldığında işletmenin kârı olumsuz etkilenir.	,476	
Faktör 2 Vergi Planlamasının Tanımlanması		
Değişkenler	Faktör Yükleri	
S.7 Kanun lafzına uygun olan işlemlerdir.	,709	0,613
S.8 Kanunla düzenlenen işlemlerdir.	,667	
S.9 Kanun lafzına uygun ve ekonomik öze sahip olan, yapay olmayan işlemlerdir.	,647	
Faktör 3 Vergi Planlamasının Olumlu Yönleri		
Değişkenler	Faktör Yükleri	
S.10 Vergi planlamasının yapılması işletmeye daha fazla yatırım yapma imkânı sağlar.	,624	0,845
S.11 Vergi planlaması yapılarak tasarruf edilen fonlar, işletme faaliyetlerinin finansmanında kullanılır.	,505	
S.12 Vergi planlaması işletmenin verimliliğini artırır.	,736	
S.13 Vergi planlaması, işletmenin kurumsallaşmasını sağlar.	,708	
S.14 Vergi planlaması, işletmelerin rakipleriyle daha iyi rekabet edebilmesini sağlar.	,717	
S.15 Vergi planlaması işletmelerin vergi ödeme alışkanlığını artırır.	,635	
S.16 Vergi planlaması, mükellefleri vergi kaçırma faaliyetlerinden uzaklaştırır.	,652	

5 Güvenilirlik için faktör analizinden sonra hesaplanan Chronbach alfa katsayısı

Faktör 4		
Vergi Planlamasının Olumsuz Yönleri		
Değişkenler	Faktör Yükleri	
S.17 Vergi Planlaması işletmelerin iş yükünü artırır.	,860	0,778
S.18 Vergi planlaması işletmelere ek maliyet yükler.	,844	
Faktör 5		
Vergi Planlaması Yapma Eğilimini Artıracak Yöntemler		
Değişkenler	Faktör Yükleri	
S.19 Vergi denetimleri	,695	0,820
S.20 Ödüllendirme sisteminin geliştirilmesi (ayrıcalklı vergi planlaması yapma olanağı getirilmesi)	,641	
S.21 Katma değeri yüksek ürünler üreten ve az gelişmiş bölgelerde faaliyet gösteren işletmelere alternatif vergi planlaması araçlarının sunulması	,577	
S.22 Meslek mensuplarının vergi planlaması kapsamında mükelleflere başvurabilecekleri vergi avantajları hakkında bilgilendirmesi	,545	
Faktör 6		
Vergi Planlamasının Kötüye Kullanılmaması İçin Alınacak Önlemler		
Değişkenler	Faktör Yükleri	Cronbach α
S.23 Ülkeler arasındaki vergisel konularda bilgi değişimi anlaşmalarının yaygınlaştırılması	,610	0,709
S.24 Mükellef ile gelir idaresi arasında işbirliği uyum programları uygulaması	,688	
S.25 Vergi planlamasının kötüye kullanım biçimlerini teşvik eden ya da 3. kişilere yönelik geliştirilecek stratejiler	,546	
S.26 Ayrı bir grup başkanlığı kurulması	,660	
S.27 BEPS ile getirilen zorunlu bilgi raporlama ile ÇUŞ'lar ile Türk Gelir İdaresi Başkanlığı arasında şeffaflığın artırılması	,814	
S.28 Gelir İdaresi Başkanlığı'nın vergisel riskleri değerlendirmedeki kabiliyetini geliştirmesi	,664	
Faktör 7		
Vergi Planlaması Yapmayı Engelleyen Durumlar		
Değişkenler	Faktör Yükleri	
S.29 Vergi mevzuatının sık sık değişmesi	,788	0,911
S.30 Vergi mevzuatının yeterince açık olmaması	,890	
S.31 Vergi kanunlarının basit ve anlaşılır olmaması	,890	
S.32 Hukuki güvenlik ilkesinin yıpratılması	,761	
S.33 Bürokratik nedenler	,782	

Tablo 5 incelendiğinde, faktör analizi sonucu 33 ifadeyi açıklayıcı 7 faktör grubu elde edilmiştir. Analiz sonucunda elde edilen faktör grubu başlıkları şöyledir:

Faktör 1: Vergilemenin işletme davranışlarına etkisi: Faktörün güvenilirliği %82'dir. Faktör yüklerine bakıldığında, 0,791 ile en önemli değişken "*Vergi, işletmenin kuruluşu aşamasında hukuki şekil seçimini etkiler*" ifadesidir. Söz konusu ifadenin, faktörde en yüksek temsile sahip olduğunu söylemek mümkündür.

Faktör 2: Vergi planlamasının tanımlanması: Faktörün güvenilirliği %61'dir. Faktör yüklerine bakıldığında, 0,709 ile en önemli değişken "*Kanun lafzına uygun olan işlemlerdir*" ifadesi olup, faktörde en yüksek temsile sahip olduğunu söylemek mümkündür.

Faktör 3: Vergi planlamasının olumlu yönleri: Faktörün güvenilirliği %84'tür. Faktör yüklerine bakıldığında, 0,736 ile en önemli değişken "*Vergi planlaması işletmenin verimliliğini artırır*" ifadesi olup, ifadenin faktörde en yüksek temsile sahip olduğunu söylemek mümkündür.

Faktör 4: Vergi planlamasının olumsuz yönleri: Faktörün güvenilirliği %77'dir. Faktör yüklerine bakıldığında, 0,860 ile en önemli değişken "*Vergi planlaması işletmelerin iş yükünü artırır*" ifadesi olup, faktörde en yüksek temsile sahip olduğunu söylemek mümkündür.

Faktör 5: Vergi planlaması yapma eğilimini artıracak yöntemler: Faktörün güvenilirliği %82'dir. Faktör yüklerine bakıldığında, 0,695 ile en önemli değişken "*Vergi denetimleri*" ifadesi olup, faktörde en yüksek temsile sahip olduğunu söylemek mümkündür.

Faktör 6: Vergi planlamasının kötüye kullanılmaması için alınacak önlemler: Faktörün güvenilirliği %70'tir. Faktör yüklerine bakıldığında, 0,814 ile en önemli değişken "*BEPS ile getirilen zorunlu bilgi raporlama ile ÇUŞ'lar ile Türk Gelir İdaresi Başkanlığı arasında şeffaflığın artırılması*" ifadesi olup, faktörde en yüksek temsile sahip olduğunu söylemek mümkündür.

Faktör 7: Vergi planlaması yapmayı engelleyen durumlar: Faktörün güvenilirliği %91'dir. Faktör yüklerine bakıldığında, 0,890 ile en önemli iki değişken "*Vergi mevzuatının yeterince açık olmaması*" ve "*Vergi kanunlarının basit ve anlaşılır olmaması*" ifadeleri olup, faktörde en yüksek temsile sahip olduğunu söylemek mümkündür.

3.5. Araştırma ile İlgili Diğer Bulgu ve Yorumlar

Katılımcıların, “*Vergi, işletmenin kuruluşu aşamasında hukuki şekil seçimini etkiler*” ifadesine %57,6 oranında katıldığı; %12,9 oranında katılmadığı gözlemlenmiştir. İşletmenin kuruluşu aşamasında hukuki şekil seçimi; işletme ortak ve sahiplerinin sorumluluğu, yasal zorunluluklar, sermaye bulma, hisse devri kolaylıkları, yönetim gücü ve vergilemeden etkilenebilmektedir. Kimi şirketler kuruluş aşamasında vergi ödemezken, kimi şirketler vergilemeye maruz kalabilmektedir. Bunun yanında işletmelerin vergisel yükümlülükleri de farklılık arz etmektedir. Bu bağlamda da, katılımcıların yarısından fazlası vergilemenin hukuki şekil seçimini etkilediğini belirtmişlerdir.

Katılımcılar, “*Kanun lafzına uygun ve ekonomik öze sahip olan, yapay olmayan işlemlerdir*” ifadesine ise %49,6 oranında katılırken, %15,4’ü kısmen katılmakta ve %16,1 oranında ise katılmamaktadır. Vergi planlamasının tam olarak tanımını veren bu ifadeye muhasebe meslek mensuplarının %16,1 oranında katılmaması, %6,2 oranında kısmen katılmaması ve %12,7’sinin vergi planlamasının ne olduğuna ilişkin fikrinin olmaması düşündürücüdür. Muhasebe meslek mensuplarının yaklaşık üçte birini temsil eden bu oran, vergi planlamasının ne olduğu konusunda bilinçli olduklarını göstermemektedir. Meslek mensupları yasal yollarla vergi yükünün azaltılması işlemlerini yapmakta ancak adının vergi planlaması olduğunu tam olarak bilememektedir. Bu noktada, araştırmaya katılan meslek mensuplarının yaklaşık üçte birinin, vergi planlaması kavramına ilişkin bir farkındalıkları bulunmamaktadır. Bakıldığında bu oranın daha fazla olması beklenir. Bu bağlamda, ulusal ve uluslararası mevzuatı iyi bilen ve analiz edebilen, işletme yapısına ve vergi kanunlarına uygun alternatif vergi planlaması araçları sunabilen ve bu faaliyetin adının vergi planlaması olduğunun farkına varabilen meslek mensuplarının yetiştirilmesi ihtiyacı açıktır.

Vergi planlamasının işletmelerin iş yükünü artırması ve işletmelere ek maliyet yüklemesi vergi planlamasının olumsuz yönleri olarak ifade edilse de, katılımcıların büyük çoğunluğu, bu ifadelerin vergi planlamasının olumsuz yönleri olduğuna katılmadıkları tespit edilmiştir. Muhasebe meslek mensuplarının vergi planlaması faaliyetlerinin işletmelerde iş yüküne ve ek maliyete sebep olması ifadelerine büyük oranda katılmamaları, bir diğer ifadeyle vergi planlaması faaliyetlerini maliyetli bulmamaları mükelleflere parasal açıdan bağımlı olmaları ile açıklanabilir.

Vergi planlaması yapma eğilimini artıracak yöntemlerle ilgili oluşturulan ifadelere bakıldığında, katılımcılar, “*meslek mensuplarının vergi planlaması kapsamında mükelleflere başvurabilecekleri vergi avantajları hakkında bilgilendirmesi*” ifadesine %72,5 gibi yüksek bir oranda katıldıkları tespit edilmiştir. Bu ifadeyi, “*ödüllendirme sistemlerinin geliştirilmesi*” ifadesi takip etmekte olup, %72,4 oranında katıldıkları saptanmıştır. Bilindiği üzere, ülkemizde uzun yıllardır vergisini düzenli ödeyen mükelleflere herhangi bir ödül mekanizması sunulmamıştır. 2018 yılından itibaren vergisini düzenli ödeyen mükelleflerin ödüllendirilmesi hususu uygulamaya konularak bu konuda önemli bir adım atılmıştır. Ödüllendirme sisteminin daha da geliştirilmesi, vergisini düzenli ödeyen ve vergisini ödemeyen mükellefler arasındaki eşitsizliği sınırlı düzeyde de olsa azaltabilecektir. Ancak şunu da belirtmek gerekir ki, bazı uygulamaların sürekliliği (vergi afları ve uzlaşma sisteminin sıklıkla kullanımı) vergisini düzenli ödeyen mükellefler açısından haksızlık oluşturması durumunu tek başına ödüllendirme sistemi telafi edemeyeceğinden, bu tür uygulamaların mükelleflerin gönüllü uyumu üzerinde yaratabileceği olumsuz etkileri göz ardı edilmemelidir.

Vergi planlamasının kötüye kullanılmaması için alınacak önlemlerle ilgili oluşturulan ifadelere katılım düzeylerine bakıldığında, “*Gelir İdaresi Başkanlığı’nın vergisel riskleri değerlendirmedeki kabiliyetini geliştirmesi*” ifadesine katılımcılar %62,3 oranda katıldıklarını belirterek en yüksek katılım düzeyi sergiledikleri görülmektedir. İkinci olarak, bu ifade ile bağlantılı olan “*mükellef ile Gelir İdaresi arasında işbirliği uyum programları uygulaması*” ifadesine katılımcılar %57,6 oranda katıldıklarını belirtmişlerdir. Bu bağlamda, çok uluslu şirket (ÇUŞ) gruplarının üyeleri tarafından grup içi hizmetler ile diğer işlemler konusunda gerçekleştirilen faaliyet ve uygulamalarla uyumlu bilginin vergi idareleri tarafından elde edilebilmesi önem arz etmektedir.

İşletmeler faaliyetlerini gerçekleştirirken birtakım risklerle karşılaşabilmekte ve mümkün olduğunca bu riskleri en aza indirme gayreti içinde olmaktadır. Bu bağlamda, vergi oranlarının yüksekliği, vergi mevzuatının karmaşıklığı, yeterince açık, basit ve anlaşılır olmaması, hukuki güvenlik ilkesinin yıpratılması ve bürokratik nedenler işletmeler açısından vergileme kapsamında bir risk unsuru olarak görülebilmektedir (Kahrıman vd., 2015, 166). İşletmeler açısından risk unsuru taşıyan bu faktörler aynı zamanda vergi planlaması yapmayı engelleyen durumları da oluşturmaktadır.

Vergi planlaması yapmayı engelleyen durumlarla ilgili oluşturulan ifadelerde “*Vergi mevzuatının sık sık değişmesi*¹⁷” ifadesine katılımcılar, %66,7 oranında katılırken, %12,2’si kısmen katılmakta, %13,4’ü ise katılmamaktadır. “*Vergi kanunlarının basit ve anlaşılır*¹⁸ olmaması” ifadesine katılımcılar, %66,2 oranında katılırken, %12,4’ü katılmamaktadır. Vergi planlaması yapmayı engelleyen durumlarla ilgili oluşturulan ifadelerden “*bürokratik nedenler*” ifadesine ise katılımcıların %61,5’i katılırken, %10,9’u katılmamaktadır.

Vergilemenin hem mali hem de mali olmayan amaçlarla kullanımı mevcut vergi sisteminde çok fazla düzenleme ve değişikliği gerektirdiğinden bu durum, vergi sistemlerinin karmaşık hale gelmesine yol açmaktadır. Ülkelerin, işletmelerin yeni yatırımlar yapmasını ve böylelikle üretim kapasitesini artırmak amacıyla onları vergisel teşvikler aracılığıyla desteklemeye çalışmaları vergi sistemlerindeki karmaşıklık artırmaktadır. Bunun yanında, vergiden kaçınmayı sınırlandırmaya yönelik olarak yapılan düzenlemeler de karmaşıklığa neden olmaktadır. Vergi mükellefleri, fırsatını bulduğunda vergiden kaçınabilmek için vergi sistemlerinde yer alan avantajları kullanmakta ve vergi idaresi de bu durumu engellemek ya da en aza indirmek için birtakım düzenlemeler yaparak mevzuatı daha karmaşık hale getirebilmektedir. Bu durumda vergi mükellefleri yeni getirilen kurallardan kurtulmak için çok daha karmaşık yollara başvurarak vergiden kaçınma uğraşlarına devam ederken, vergi idaresi de bunun önüne geçmeye çalışmakta ve böylelikle bir kısır döngü oluşabilmektedir. Nihayetinde karmaşıklık, mükelleflerin vergi planlaması yapması önünde bir engel oluşturarak, vergilemeye olan gönüllü uyumlarını da olumsuz etkileyebilmektedir (Budak vd., 2017, 64-65).

4. SONUÇ

Vergi planlaması, her vergi türü için ayrı yapılmakla beraber özellikle işletmeler açısından, kurum kazancını esas alan kurumlar vergisi, katma

17 Vergi kanunlarında sürekli değişiklik olması vergilemede açıklık ve belirlilik ilkelerine zarar vermektedir. Mükelleflerin vergilendirme ile ilgili en önemli isteklerinden birisi, vergi oranlarını ve ne zaman ödeyeceklerini bilmeleridir. Sık sık yapılan değişiklikler, açıklık ve belirlilik ilkelerine zarar verdiği için vergi konusunda uzman kişiler tarafından da değişikliklerin izlenmesi zorlaşmaktadır.

18 Mükellefin algıladığı vergi yükümlülüğü ile gerçekte ödemesi gereken verginin miktarı arasındaki açık, verginin anlaşılabilirlik düzeyini ifade etmektedir. Bir diğer ifadeyle, verginin anlaşılabilirliği, vergilerin sunum şeklinin vergi davranışlarını nasıl etkilediğini göstermektedir. Vergi anlaşılabilirliğinin yüksek olması, mükelleflerin kanunları doğru anladığını, düşük olması ise, mükelleflerin algıladığı yükümlülükler ile gerçekte var olan yükümlülükler arasında önemli farklılıklar olduğunu ifade etmektedir. Vergi mevzuatının karmaşık olması durumunda vergi anlaşılabilirliğinin düşük seviyelerde kalması, mükelleflerde vergi sisteminin belirsiz ve adaletsiz olduğuna ilişkin bir algıya sebebiyet verecektir. Bu bakımdan vergi mevzuatının karmaşık olmasının, vergiden kaçınmaya yol açarak vergi uyumunu da olumsuz anlamda etkileyebilmesi söz konusudur (Üyümez, 2016, 90).

değer vergisi ve gelir vergisi ve diğer birtakım vergiler kapsamında önem arz etmektedir. Her ölçek büyüklüğündeki işletme için yadsınamaz bir öneme sahip olan vergi planlaması ile işletmeler, alternatifi olan politikalar izleyebilmekte, fırsatları değerlendirmekte ve beklenmedik durumlarda karşılıklarına çıkabilecek krizlere karşı daha dayanıklı olabilmektedirler. İşletmelerin vergi planlaması ile sağladıkları vergi tasarrufları; kaynakların etkin ve verimli kullanılmasını gerçekleştirebilecek, diğer işletmelere karşı rekabet avantajı sağlayabilecek ve işletmelere kurumsallık ve saygınlık kazandırabilecektir.

Bu çalışma, muhasebe meslek mensuplarının vergi planlamasına ilişkin önemli bir düzeyde farkındalığa sahip olduklarını göstermektedir. Ancak belli düzeydeki katılımcı için, vergi planlamasının teorik tanımına ilişkin ayrıntılı bir farkındalığa sahip olmadıkları ortaya çıkmıştır. Bu bakımdan, özellikle söz konusu farkındalık düzeyi düşük olan muhasebe meslek mensuplarının vergi planlaması bilincinin gelişmesine destek olabilecek eğitim çalışmalarına katılımları önerilebilir. Söz konusu eğitim çalışmalarında, vergi yükünün azaltılması işlemleri kanunlara uygun bir şekilde yapılması, kamu vicdanı, dürüstlük, muhasebe meslek mensuplarının mükelleflerine vergi bilincinin yerleşmesine yardımcı olabileceği uygulamalar ön planda tutulmalıdır. Ahlaki açıdan zayıf olan muhasebe meslek mensupları için birtakım yaptırımlar uygulanmalıdır. Meslek mensupları, meslek odalarının denetimlere tabi olmalı, vergi planlamasının kötüye kullanımını teşvik eden muhasebe meslek mensupları için caydırıcı cezalar uygulanmalıdır. Nihayetinde, muhasebe meslek mensuplarının vergi planlamasına olan uyum ve farkındalık düzeyinin artması dolaylı olarak mükellefler üzerinde de olumlu etkiler oluşturabilecektir.

Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerde, mükelleflerin vergi planlaması şeklinde kanuni yollardan değil de, vergi planlamasının kötüye kullanılması, peçeleme, muvazaa gibi yasal olmayan yollardan vergi yüklerini azaltmaya çalışmaları, küçük işletmelerin yaygınlığı, vergi bilincinin tam oluşmaması, vergi yükü dağılımında adaletin sağlanamaması, kayıt dışılığın yüksek ve denetim oranlarının düşük olması özellikle işletmeleri ekonomik özü ve yasal dayanağı olmayan uygulamalara yönlendirebilmektedir. Bu durumda, vergi planlaması olgusu geri planda kalmaktadır. Mükellefler tarafından izlenen ve mükellefin devlet ile bağlılığını kuvvetlendirmeyi sağlayan bir mükellef hakkı olarak vergi planlaması stratejilerinin vergiye direnmek değil, vergiye uyum sağlamak amaçlı olduğu ve bu yönüyle vergi kaçırmaya karşı bir engel oluşturduğu söylenebilir. Vergi mükelleflerindeki vergi kaçırmanın olağan

olduğu yönündeki algılamının tersine düzeltilmesinde muhasebe meslek mensuplarının etkisi açıktır. Bu bakımdan vergi planlaması algısını olumsuz anlamda etkileyebilecek düzenlemelerden kaçınılmalı, bazı düzenleme ve uygulamaların kapsamına örneğin; vergi planlamasının kötüye kullanılmaması noktasında gelir idarelerince geliştirilecek olan stratejiler içerisine muhasebe meslek mensupları da dâhil edilebilmelidir.

KAYNAKÇA

Akbulut, Yavuz (2010). *Sosyal Bilimlerde SPSS Uygulamaları*. İstanbul : İdeal Kültür Yayıncılık.

Amadasun, Akongbowa B. ve Igbınosa Osaretin (2011). “Strategies For Effective Tax Planning”, *Franklin, Business & Law Journal*, 2, (2011) :51-64.

Baker, Philip (2015). “The BEPS Project: Disclosure of Aggressive Tax Planning Schemes”, *Intertax*, 43,(1) : 85-90.

Bayram, Nuran (2017). *Sosyal Bilimlerde SPSS ile Veri Analizi*. Bursa : Ezgi Kitabevi.

Bektaş, Hakan (2017). *Açıklayıcı Faktör Analizi*. İstanbul : Beta Yayıncılık.

Budak, Tamer (2017). “Vergi Sisteminin Basitleştirilmesi: Kavramsal Bir Değerlendirme” 32. *Uluslararası Maliye Sempozyumu, Antalya’da sunulan bildiri.*

Çevik, Savaş (2013). *Küresel Ekonomide Uluslararası Vergileme, Yapısı, Ekonomi Politikası ve Ülkeler Arası İşbirliği*. Konya : Palet Yayınları.

Durmuş, Beril, Yurtkoru, Serra E. ve Çinko, Murat (2016). *Sosyal Bilimlerde SPSS’le Veri Analizi*, İstanbul : Beta Yayıncılık.

Gerger, Çetin G., Bakar, Feride ve Gerçek, Adnan (2016). “Türkiye’de Mali Müşavirlerin Mükellef Haklarına ve Gelir İdaresine Bakışını Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesi” , *Sosyoekonomi*, 24,(29) : 45-71.

Gökbel, Doğan (2011). *Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi*. Ankara : Seçkin Yayıncılık.

Gökten, Soner ve Karabudak Çağrı (2017). “Uluslararası Vergi Planlaması: Türkiye’nin Merkez Olarak Kullanıldığı Bir Vaka Çalışması”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 19,(2): 547-566.

Graham, R. John, Hanlon Michelle, Shevlin Terry ve Shroff Nemit (2014). “Incentives for Tax Planning and Avoidance: Evidence from the Field”, *The Accounting Review*, 89(3) : 991-1023.

Gülgün, Sabahettin (2015). “Vergiye Karşı Direnme Biçimlerinden Agresif Vergi Planlaması: Kavram, Terminoloji ve Unsurları”, *Vergi Sorunları Dergisi*, 327, (2015):132-153.

Gültekin, Mehmet (1979). “Vergilerin İşletmeler Üzerindeki Etkileri”, *Vergi Sorunları Dergisi*, 2, (1979) :188-197.

Güneş, Gülsen ve Barlass İrfan (2017). “Yeminli Mali Müşavirler ile Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Vergi Usulündeki Görev ve Yetkileri”, *Arafta Bir Meslek Grubu: Vergi Danışmanları*, Ed. Funda Başaran Yavaşlar ve Tuğçe Karaçoban Güneş, Seçkin Yayınevi, (2017), 83-96.

HM Revenue & Customs, Guidance from Anti-Avoidance Group, <http://webarchive.nationalarchives.gov.uk/+http://www.hmrc.gov.uk/avoidance/aag-riskassessing.htm> (Çevrimiçi), 3 Aralık 2018.

Mucuk, İsmet (1989). *Modern İşletmecilik*, 4.b., İstanbul : Der Yayınları.

Oktar, Ateş S. (2009). “Muhasebe Hileleri ve Bir Hukuka Uygunluk Sebebi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, 249, (2009) : 7-14.

Sancakdar, Oğuz ve Öznelçi Aytaç M. (2017). “Yeminli Mali Müşavir ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Hukuki Statülerinin İdare Hukuku Yönüyle İrdelenmesi”, *Arafta Bir Meslek Grubu: Vergi Danışmanları*, Ed. Funda Başaran Yavaşlar ve Tuğçe Karaçoban Güneş, Seçkin Yayınevi, (2017) : 97-127.

Saraçoğlu, Fatih (2005). **İşletmelerin Vergilendirilmesi ve Kurumlaşma**, Ankara : Turhan Kitabevi.

Şanver, Salih (1968). “İşletme Vergiciliği”, **İstanbul Üniversitesi, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, 17, (1968): 61-84.

Şenyüz, Doğan, Yüce Mehmet ve Gerçek Adnan (2012). *Türk Vergi Sistemi*, Bursa : Ekin Yayıncılık.

Şişman, Bülent (2003). **İşletmelerde Vergi Planlaması Yöntemleri**, Ankara : Yaklaşım Yayıncılık,

Tenker, Lütfullah (1969). **İşletme İktisadı**, Cilt:1, Ankara: Bilgi Basımevi.

Türk Dil Kurumu, (Çevrimiçi), <http://www.tdk.gov.tr>, 2 Aralık 2018.

Üyümez, M. Erkan (2016). “Vergi Mevzuatının Karmaşıklığı ve Uzlaşma Yöntemi Bağlamında Vergi Uyumunun Değerlendirilmesi”, *Ekonomi Bilimleri Dergisi*, 8, (1) : 75-92.