TÜRKİYE VE AVRUPA BİRLİĞİ ÜLKELERİ AÇISINDAN VERGİ TEŞVİK UYGULAMALARI

Buse Yıldırım
161173101

YÜKSEK LİSANS TEZİ

İktisat Anabilim Dalı

Uluslararası İktisat ve Finans Yüksek Lisans Programı

Danışman: Doç. Dr. Şeref Demir

İstanbul
T.C. Maltepe Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
Eylül,2019

JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI

BUSE YILDIRIM'ın "Türkiye ve Avrupa Birliği Ülkeleri Açısından Vergi Teşvik Uygulamaları " başlıklı tezi 26.09.2019 tarihinde aşağıdaki jüri tarafından değerlendirilerek "Maltepe Üniversitesi Lisansüstü Eğitim ve Öğretim Yönetmeliği" nin ilgili maddeleri uyarınca İktisat Anabilim Dalı Yüksek Lisans/Doktora tezi oy birliğiyle/oy çokluğuyla, başarılı/başarısız olarak kabul edilmiştir.

	Unvanı. Adı ve Soyadı	İmza
Üye (Tez Danışmanı)	Doç.Dr. Şeref DEMİR Maltepe Üniversitesi	.....
Üye	Dr.Öğr.Üyesi Bekir Murat BUKET Maltepe Üniversitesi	.....
Üye	Doç.Dr. İlker Kıymetli ŞEN İstanbul Ticaret Üniversitesi	.....

Prof. Dr. Ahu TUNÇEL ÖNKAL
Enstitü Müdürü

maltepe üniversitesi	ETİK İLKE VE KURALLARA UYUM BEYANI	Doküman No	FR-178
		İlk Yayın Tarihi	01.03.2018
		Revizyon Tarihi	
		Revizyon No	00
		Sayfa	1/1

Revizyon Takip Tablosu

REVİZYON NO	TARİH	AÇIKLAMA
00	01.03.2018	İlk yayın.

ETİK İLKE VE KURALLARA UYUM BEYANI

26/09/2019

Bu tezin bana ait, özgün bir çalışma olduğunu; çalışmamın hazırlık, veri toplama, analiz ve bilgilerin sunumu olmak üzere tüm aşamalarından bilimsel etik ilke ve kurallara uygun davrandığımı; bu çalışma kapsamında elde edilmeyen tüm veri ve bilgiler için kaynak gösterdiğimi ve bu kaynaklara kaynakçada yer verdiğimi; çalışmanın Maltepe Üniversitesinde kullanılan "bilimsel intihal tespit programı" ile tarandığını ve öngörülen standartları karşıladığını beyan ederim.

Herhangi bir zamanda, çalışmamla ilgili yaptığım bu beyana aykırı bir durumun saptanması durumunda, ortaya çıkacak tüm ahlaki ve hukuki sonuçlara razı olduğumu bildiririm.

Buse Yıldırım

Hazırlayan	Kalite Koordinatörü	Kurumsal Yetkili
İlgili Birim	Dr. Öğr. Üyesi Şafak GÜNDÜZ	Prof. Dr. Belma AKŞİT

(Dokuman No: FR-178; Yayın Tarihi: 01.03.2018; Revizyon Tarihi: ; Revizyon No:00)

TEŞEKKÜR

Tez çalışmamın gerçeklemesinde, bilgilerini ve tecrübelerini bana aktaran danışman Doç. Dr. Şeref Demir'e, jüride yer alan kıymetli hocalarıma, her zaman desteklerini bana hissettiren değerli aileme, özellikle bu yola çıkmam için elinden gelenin daima fazlasını yapan sevgili annem Nigar Yıldırım'a bana inanmaktan vazgeçmediği için sonsuz teşekkürlerimi sunuyorum. Manevi desteğini hiçbir zaman eksiltmeyen değerli dostum Esra Atalay'a ayrıca teşekkürlerimi sunarım.

Buse Yıldırım

Eylül, 2019

ÖZ

TÜRKİYE VE AVRUPA BİRLİĞİ ÜLKELERİ AÇISINDAN VERGİ TEŞVİK UYGULAMALARI

Buse Yıldırım
Yüksek Lisans Tezi
İktisat Anabilim Dalı
Uluslararası İktisat ve Finans Yüksek Lisans Programı
Danışman: Doç. Dr. Şeref Demir
Maltepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2019

Ülkeler kamu geliri sağlamak adına vergileri kullanmaktadır. Ancak vergiler bazı durumlarda üretimin ve yatırımların azalmasına neden olabilmektedir. Bu açıdan üretimi artırmak, bölgesel farklılıkları azaltmak isteyen ülkeler vergi teşviklerinden yararlanmaktadır. Vergi teşvikleri; katma değeri yüksek ürünlerin üretilebilmesi, teknolojinin geliştirilebilmesi, bölgesel farklılıkların azaltılabilmesi, KOBİ'lerin geliştirilebilmesi, ülke ekonominin geliştirilebilmesi açısından önemli görevler üstlenmektedir.

Gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde oldukça önem verilen vergi teşviklerinin, Türkiye'de ve Türkiye ile yakın ilişki içerisinde olan Avrupa Birliği (AB) ülkelerindeki durumunu görmek ve bunları karşılaştırmak yapılması gereken değişikliklerin tespit edilmesi açısından önemli olacaktır. Türkiye'nin AB'ye üye olma yolunda, vergi teşvikleri ile ilgili yapması gerekenleri farkında olması ve bu konuda eksikliklerini görmesi gerekmektedir. Bu bağlamda bu çalışma ile Türkiye'nin vergi teşvikleri konusunda yapması gereken adımlara ışık tutulması arzu edilmektedir.

Anahtar Sözcükler: Vergi, Vergi Teşvikleri, Avrupa Birliği.

ABSTRACT

APPLICATIONS OF TAX INCENTIVES FOR TURKEY AND THE EUROPEAN UNION COUNTRIES

Buse Yıldırım
Master Thesis
Department of Economics
International Economics and Finance Programme
Advisor: Assoc. Prof. Dr. Şeref Demir
Maltepe University Graduate School of Social Sciences,2019

Countries use taxes to provide public revenue. However, in some cases, taxes can lead to a decrease in production and investments. In this respect, countries that want to increase production and reduce regional differences benefit from tax incentives. Tax incentives; The Company undertakes important duties in order to produce high value-added products, to develop technology, to reduce regional disparities, to develop SMEs and to improve the country's economy.

Developed and developing countries of considerable importance given tax incentives, the European Union (EU) is in close relationship with Turkey and Turkey to see the situation in the country and the changes to be made to compare these will be important in terms of being detected. Turkey to become a member of the EU, to be aware of to do about tax incentives and it is necessary to see the shortcomings in this regard. In this context, this study has to do with light steps on Turkey's tax incentives retention is desirable.

Keywords: Tax, Tax Incentives, European Union.

İÇİNDEKİLER

JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI ii
ABSTRACT vi
İÇİNDEKİLER vii
TABLO LİSTESİ x
ŞEKİL LİSTESİ xi
GİRİŞ xii
BÖLÜM 1. KÜRESELLEŞEN EKONOMİDE TEŞVİK VE VERGİ TEŞVİKLERİ KAVRAMI 1
1.1. Küreselleşen Ekonomide Vergiler 3
1.1.1. Küreselleşen Sermaye ve Vergi Oranları 3
1.1.2. Vergi Gelirleri ve Vergi Oranları 5
1.1.3. Vergi İndirimlerinin Ekonomilere Etkileri 7
1.1.4. Ekonomide Kurumlar Vergisi Oranındaki İndirimler 9
1.2. Teşvik Kavramı 13
1.2.1. Teşvik Kavramıyla İlgili Kavramlar 15
1.2.1.1. Korumacılık 15
1.2.1.2. Yardım 16
1.2.2. Teşviklerin Özellikleri 17
1.2.3. Amaçsal Yönden Teşvikler 18
1.2.4. Teşviklerin Sınıflandırılmasında Vergi Teşviklerin Önemi 20
BÖLÜM 2. VERGİ TEŞVİKLERİ, TÜRLERİ VE AMAÇLARI 23
2.1. VERGİ TEŞVİKLERİ 23
2.2. Vergi Teşviklerinin Faydaları 26
2.3. Vergi Teşvik Türleri 31
2.3.1. Vergi Oranlarını Düşürme 31
2.3.2. Yatırım Kredisi 32
2.3.3. Yatırım İndirimi 33
2.3.4. Vergi Tatili 33
2.3.5. Hızlandırılmış Amortisman 34
2.3.6. Vergi Ertelemesi 34
2.3.7. İndirimli İthalat ve Gümrük Vergisi Uygulamaları 34
2.3.8. İstisna ve Muafiyetler 35
2.3.9. İndirim ve Giderler 35

2.3.10. Katma Değer Vergisi Desteği 36
2.3.11. Diğer Teşvik Türleri 36
2.3.11.1. Zarar İndirimi 36
2.3.11.2. Olumlu İndirim Kuralları 37
2.3.11.3. İndirilmiş Stopaj Vergileri 37
2.3.11.4. Uzun Vadeli Sermaye Kazançlarının Tercihli Muamelesi 37
2.3.11.5. İstihdam Temelli Kesintiler 38
2.3.11.6. Emlak Vergisinin Azaltılması 38
2.3.11.7. Vergi Kredisi 38
2.3.11.8. İdari Takdir Hakkı 39
2.4. Vergisel Teşviklerin Amaçları 39
2.4.1. Bölgesel Yatırımların Arttırılması 40
2.4.2. Sektörel Yatırımların Arttırılması 41
2.4.3. Performansın Arttırılması 42
2.4.4. Teknoloji Transferi 42
BÖLÜM 3. AVRUPA BİRLİĞİ'NDE VERGİ TEŞVİKLERİ 44
3.1. Avrupa Birliği'nde Vergi Teşvikleri 44
3.1.1. Avrupa Birliği'nde Genel Vergilendirme Yapısı 44
3.1.1.1. AB' nin Amaçları ve Vergilendirme 44
3.1.1.2. Vergi Politikası 46
3.1.1.3. Vergilendirme İle İlgili Yasal Hükümler 49
3.1.1.4. Vergilendirmenin Kaynakları 52
3.1.1.4.1. Antlaşmalar 52
3.1.1.4.2. Uluslararası Antlaşmalar 53
3.1.1.4.3. İkincil Mevzuat 53
3.1.1.4.4. İçtihat Hukuku 55
3.1.2. Avrupa Birliği'nde Vergi Teşvik Uygulamaları 55
3.1.2.1. Yatırımlara Yönelik Vergi Teşvik Uygulamaları 56
3.1.2.1.1. KDV İndirimleri ve İstisnaları 56
3.1.2.1.2. Gelir ve Kurumlar Vergilerinde İstina, Muafiyetler ve İstisnalar 57
3.1.2.1.3. Hızlandırılmış Amortisman 58
3.1.2.1.4. Yatırım indirimleri 59
3.1.2.1.5. Yerel vergi kolaylıkları 59
3.1.2.1.6. Envanter yöntemi 60
3.1.2.1.7. Vergi tatili 60

3.1.2.1.8. Vergi Ertelemeleri 61
3.1.2.1.9. İstisna ile muafiyetler 61
3.1.2.1.10. Ar-Ge Teşvikleri 61
3.1.2.1.11. İndirimler ve Giderler 62
3.1.2.2. İhracata İlişkin Vergi Teşvik Uygulamaları 64
3.1.2.3. KOBİ'lere Yönelik Vergi Teşvik Uygulamaları 66
BÖLÜM 4. TÜRKİYE'DE VERGİ TEŞVİKLERİ ve AB ile KARŞILAŞTIRILMASI 69
4.1. Türkiye'de Vergi Teşvikleri 69
4.1.1. Yatırıma ve İhracata Yönelik Vergi Teşvikleri 70
4.1.1.1. Yatırıma Yönelik Vergi Teşvikleri 71
4.1.1.2. İhracata Yönelik Vergi Teşvik Uygulamaları 77
4.1.2. Serbest Bölgelere Yönelik Vergi Teşvikleri 80
4.1.3. Ar-Ge Faaliyetlerine Yönelik Vergi Teşvikleri 81
4.1.3.1. Ar-Ge Faaliyetlerine Yönelik Teşvikler 81
4.1.3.2. Ar-Ge Yatırımlarına Yönelik Teşvikler 83
4.1.4. Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Vergi Teşvikleri 83
4.1.5. Endüstri Bölgelerinde Vergi Teşvikleri 84
4.1.6. İndirimler ve Giderler 85
4.1.6.1. İndirimler 85
4.1.6.2. Giderler 89
4.1.7. KOBİ'lerde Uygulanan Vergi Teşvikleri 91
4.2. Türkiye ile AB'deki Vergi Teşvik Sistemlerinin Kıyaslanması 91
SONUÇ 103
KAYNAKÇA 105

TABLOLAR LİSTESİ

Tablo 1. Türkiye'de Dolaylı ve Dolaysız Vergilerden Elde Edilen Gelir (Milyon TL) 4
Tablo 2. Yararlanılan Teşvik Tiplerinin Sınıflandırılması..... 22
Tablo 3. Türkiye'de Yıllara Göre GSMH, Vergi Gelirleri ve Vergi Yükü 70
Tablo 4. Büyük Ölçekli Yatırımlar ile Asgari Yatırım Tutarları 74
Tablo 5. 1998-2007 Yılları Arasında Sanayi Binalarında Amortisman İndirimleri 93
Tablo 6. 1998-2007 Yılları Arasında Makinelerde Amortisman İndirimleri..... 95
Tablo 7. 1998-2007 Yılları Arasında Maddi Olmayan Varlıklarda Amortisman İndirimleri 97
Tablo 8. 1998- 2007 Yılları Arasında İşletmelerin Yabancı Kaynakları Kar Pay Gelirleri Vergilendirme Süreçleri 99
Tablo 9. Değişik Finansman Kaynaklarının OEVO Üzerindeki Etkileri..... 101

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1. Toplam Vergi Gelirleri ile Vergi Oranları Arasındaki İlişki 6
Şekil 2. İrlanda'nın Kurumlar Vergisi ve Laffer Eğrisi 11
Şekil 3. Rusya Gelir Vergisi Hasılatı 12

ÖZGEÇMİŞ

Buse Yıldırım

İktisat Anabilim Dalı

Eğitim

Derece Yıl	*Üniversite, Enstitü, Anabilim/Anasanat Dalı*
Y.Ls.	2019 Maltepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Anabilim Dalı
Ls.	2016 Kocaeli Üniversitesi, İktisadi İdari Bilimler Fakültesi İktisat Anabilim Dalı

İş/İstihdam

Yıl	*Görev*
2019	Muhasebe Uzman Yardımcısı. Çolakoğlu Metalurji A.Ş.
2018	Vergi Uzman Yardımcısı. Siemens A.Ş.

Kişisel Bilgiler

Doğum yeri ve yılı : İstanbul, 1993

Yabancı Dil : İngilizce

GSM/ e-posta : 5395832021 /buseyldrm72@gmail.com

GİRİŞ

Günümüz koşullarında vergilerin yalnızca kamu geliri olarak algılanması hatalı bir görüş olacaktır. Vergiler, kamu geliri olmak dışında devlet ile işletmeler arasındaki ilişkileri düzenleyen sosyal, siyasi ve iktisadi yaşama da biçim veren araçlar olarak karşımıza çıkmaktadır. Özellikle ilerleyen teknoloji, üretim faktörlerinin hareketliliği, serbestleşen ticaret rekabetin daha da çetin hale gelmesine neden olmuştur. Bu şartlar ülkelerin kendi sektörlerini yabancı yatırımlara açmalarına sebep olmuştur. Ülkeler, uluslararası rekabet sebebiyle teknolojik gelişimi hızlandıracak ve yatırımları güçlendirecek adımlar atmak durumunda kalmıştır. Söz konusu adımların başında da vergi teşvikleri gelmektedir.

Vergi teşvikleri genel olarak vergi yükünü ortadan kaldıran ya da düşüren önlemler olarak ifade edilmektedir. Vergi teşviklerinin, verginin var olması ile birlikte ortaya çıktığını söylemek mümkündür. Ancak vergi teşvikleri bulunulan topluma göre farklılık göstermiş ve zaman içerisinde dönüşüm ve değişimler geçirmiştir. Bu dönüşüm ve gelişimler gereksinimlere bağlı olarak farklılık göstermiştir.

Günümüz koşullarında gelişmekte olan ülkeler ile birlikte gelişmiş ülkeler de vergi teşviklerini yaygın bir biçimde kullanmaktadır. Vergi teşvikleri yapısal olarak ülkelerin kalkınma stratejileri devam ettirmek açısından önemli araçlar olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu nedenle gelişmiş ülkeler de bu aracı kullanmayı sürdürmektedir. Vergi teşvikleri genel olarak sermaye birikimi az olan ülkelere dışarından sermaye çekilebilmesi açısından önemli bir araç olmaktadır. Bölgeler arasındaki gelişmişlik farklarını azaltmak, üretimin dışsallıkları kapsamında edinilen yararları yükseltmek, üretimde verimliliği artırmak, ihracatı yükseltmek gibi amaçları gerçekleştirebilmek açısından da vergi teşvikleri önemli görevler üstlenmektedir. Bu açıdan bu hedef ve amaçlar, vergi ertelemesi, yatırım indirimi, muafiyet ve istisnalar, vergi tatili ve hızlandırılmış amortismanlar gibi teşvikler üzerinden sağlanmaya çalışılmaktadır. Çok sayıdaki vergi teşviklerinin bir bölümü ihracata yönelikken bir bölümü ise yatırımlara yönelik olmaktadır.

Vergi teşvikleri kapsamında izlenen prosedürlerin yalnızca mali politikalar olarak değerlendirmemek gerekmektedir. Bunlar aynı zamanda siyasal, sosyal politikaları etkilemekle birlikte makro iktisadi yapıyı da etkilemektedir. Bu nedenle ülkelerin yapmış oldukları vergi düzenlemeleri kapsamında vergi teşviklerin kesinlikle yer alması gerekmektedir. Bu nedenle vergi teşviklerinin vergi sistemi içindeki önemi anlaşıldıktan sonra bunların yaratmış olduğu etkiler açısından da ele alınması yerinde olacaktır.

Dünyada vergi teşviklerine verilen önem giderek artmaktadır. Bununla birlikte Türkiye'nin yakın ilişki içerisinde olduğu ve üye olmak adına düzenlemeler yaptığı AB'nin vergi teşvik sistemlerinin anlaşılması, Türkiye'nin AB'ye üyelik sürecinin kolaylaşmasını sağlamakla birlikte Türkiye'nin verimli üretim yapabilmesi açısından da önemli olacaktır. Bu doğrultuda Türkiye ve AB'nin vergi teşvik sistemi uygulamalarının karşılaştırılması yapılacaktır.

Türkiye'nin vergi teşvikleri kapsamında kendini geliştirebilmesi amaçlanmaktadır. Bu bağlamda çalışma dört bölüm altında ele alınmıştır. İlk bölümde küreselleşen ekonomilerde teşvik ve vergi teşvik kavramı detaylı bir biçimde incelenmiştir. İkinci bölümde vergi teşvikleri, türleri ve amaçları ele alınmıştır. Üçüncü bölümde Avrupa Birliği'nde (AB) vergi teşvikleri açıklanmış ve son bölüm olan dördüncü bölümde ise Türkiye'deki vergi teşvikleri ve bunların AB'deki vergi teşvikleri ile kıyaslanmasına yer verilmiştir.

BÖLÜM 1. KÜRESELLEŞEN EKONOMİDE TEŞVİK VE VERGİ TEŞVİK KAVRAMI

1.1. Küreselleşen Ekonomide Vergiler

Küreselleşme neredeyse her ülkede birçok yapının ve işleyişin değişmesine neden olmuş ve bu değişiklikler özellikle ülkelerin ekonomileri ve yararlandıkları iktisadi araçların üzerinde etkili olmuştur. Küreselleşme kapsamında sermaye birikimlerinin ihtiyaçlar doğrultusunda yön almasıyla birlikte devletler vergi ve iktisat politikalarını bu değişime bağlı düzenlemiştir. Vergi politikaları içerisinde ön plana çıkan teşvik uygulamaları da ortaya çıkan bu değişikliklerle birlikte ülkeler tarafından sık sık kullanılan araçlardan biri haline gelmiştir.

1.1.1. Küreselleşen Sermaye ve Vergi Oranları

Küreselleşmenin temelinde neo-liberal görüş bulunmaktadır. Bu görüş, pazara ve piyasaya devletin müdahalesinin azalması ve bu bağlamda piyasa işleyişinin güçlenmesi üzerine kuruludur. Neo-liberal görüşe bağlı olarak gelişmekte ve gelişmiş ülkelere sermaye girişlerinin sağlanması açısından bunlar üzerindeki vergi yükünün düşürülmesine yönelik düzenlemeler yapılmaktadır. Söz konusu bu süreç içe doğrudan vergilerden dolayı vergilere bir geçiş yaşanmasına neden olmaktadır. Bu işleyiş ise verginin sosyal adaleti sağlama hedefiyle çelişmektedir. Dolaylı vergilerde ortaya çıkan artış düşük gelir grupları açısından bir yük ortaya çıkarmaktadır. Bu bakımdan neo liberal politikalara bağlı olarak sermayeye konan vergilerin azaltılması ve bunlar yerine dolaylı vergilerin artırılması sermaye üzerindeki vergi yükünün geliri düşük kesime yüklenmesine neden olmuştur (Deviren ve Atasever, 2011:6)

Türkiye'de genel bütçe dengesi ve finansmanı kapsamında yıllar itibariyle dolaylı ve dolaysız vergilerden elde edilen gelirler aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

Tablo 1. Türkiye'de Dolaylı ve Dolaysız Vergilerden Elde Edilen Gelir (Milyon TL)

Yıllar	Dolaysız Vergiler	Dolaylı Vergiler	Toplam
2012	92.520	186.261	278.781
2013	100.442	225.728	326.169
2014	114.422	238.093	352.514
2015	128.528	279.291	407.818
2016	150.180	308.821	459.002
2017	176.849	359.768	536.617
2018 (Ocak-Temmuz)	123.898	225.283	349.181

Kaynak: Türkiye Cumhuriyeti Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2018 İstatistikler, https://hazine.gov.tr/kamu-finansmani-istatistikleri

Türkiye'de genel olarak vergi gelirleri içerisinde dolaylı vergilerin daha ağırlıklı olduğu bilinmektedir. Ortaya çıkan bu durum ise vergi adaleti açısından bir problem olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu durum ilgili olarak iki farklı açıklama yapılabilecektir. Bunlardan ilki; belli bir düzey gelir seviyesine erişilinceye kadar vergi adaleti yerine etkinliğin tercih edilmesi siyasi bir seçiş olabilmektedir. Bunlardan ikincisi ise gelişmekte olan ülkelerde genel olarak kayıtdışı ekonomik faaliyetlerin miktarının fazla olmasıdır. Bu tarz yapılar kapsamında vergi toplanması daha zor hale gelmektedir. Bu sebepten dolayı vergilerin daha da artması bir zorunluluk haline gelmektedir (Pınar, 2012: 49-50).

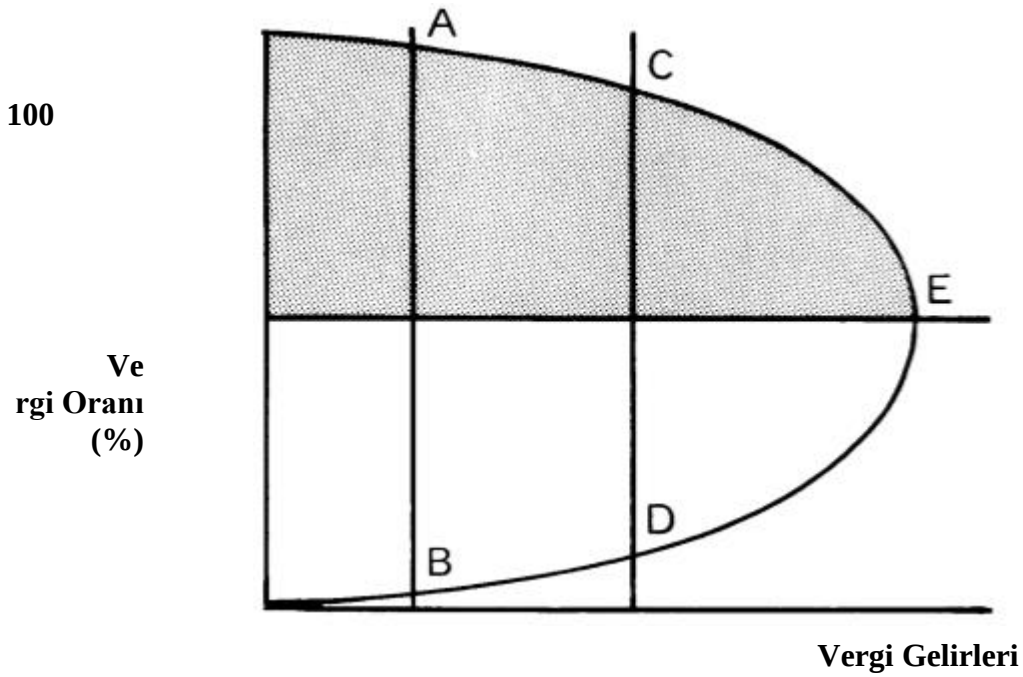
Küreselleşmeyle beraber sermayenin dünyada daha akışkan hale gelmesiyle birlikte yatırımlar verginin fazla alındığı bölgelerden az alındığı bölgelere doğru ilerleme kaydetmeye başlamıştır. Bu sebepten dolayı sermaye üzerindeki vergi yükünün düşürülme teşebbüslerinde bulunulmaktadır. Burada başta kurumlar vergisi ve diğer vergilerde ülkeler arasında bir uyum yakalanmaya çalışılmaktadır. Söz konusu uyum teşebbüsleri başta gelişmekte olan ülkelerin yabancı sermaye girişlerin daha kolay hale getirmek maksadıyla attığı adımlar olmaktadır. Bu nedenle gelişmekte olan ülkelerde

vergi oranları düşük tutulmaya çalışılmaktadır (Önder, 2003: 255-266). Ülkeye yabancı sermaye çekilmesi açısından vergi oranlarının düşürülmesi, tek yöntem değildir. Fakat vergiler dünya genelinde yatırımların olmasına mani olan bir önemli engellerden biri olarak değerlendirilmektedir.

Türkiye Ekonomi Politikaları Araştırma Vakfı'nın (TEPAV) 2006 yılında Türkiye'nin 5 bölgesindeki 19 şehir ve bu şehirlerdeki 200 hizmet sektörü ile 1300 imalat sektöründe faaliyet gösteren firmaları ihracat yapan ve yabancı sermayeli olarak %15'ini %80 temsil gücüne sahip bir biçimde ele almıştır. Bu firmalara Yatırım Ortamı Değerlendirme Anketi (YODA) yapılmış ve bu ankette firmaların yatırım yapmalarına engel olan kısıtlamaların belirlenmesi amaçlanmıştır. Anketin sonuçları açısından politik tavsiyelerde bulunma ve uluslararası faaliyetleri kıyaslama diğer hedefleri meydana getirmiştir. Ankette vergiler faaliyetlerin büyütülmesi ve maliyete neden olan en önemli engel olarak ele alınmıştır.

1.1.2. Vergi Gelirleri ve Vergi Oranları

İktisadi süreç içerisinde talep yönlü iktisada bir eleştiri olarak arz yönlü iktisat ortaya çıkmıştır. Arz yönlü iktisat da temel olarak iktisadın ifade ettiği öğelerden hareketle her bir üretim veya arzı kendi talebini yaratacağı üzerinde durmuştur. Arthur Laffer 1970'li yılların sonunda keynezyen politikaların başarısız olması sebebiyle arz yönlü iktisadı geliştirmiştir. Özellikle 1970'li yılların sonunda işsizlik ve enflasyonun beraber yaşandığı stagflasyona yönelik olarak keynezyen iktisadın bir çözüm getirememiş olması arz yönlü iktisadın geliştirilmesinde etkili olmuştur. Arz yönlü iktisat üretime önem vermiş ve üretimin artırılmasında vergi oranlarında indirim yapılması gerektiğini ifade etmiştir. Bununla birlikte az üretim ile düşük büyüme hızıyla birlikte ortaya çıkan durgunluk sebebiyle üst düzey gelir grubundaki vergi mükellef sayısının artış gösterdiği, bunun ise çalışma isteğini düşürdüğü iddia edilmiştir. Bu süreç kapsamında üretimin vergi indirimleriyle teşvik edilmesi gerekmektedir. Devletin tahsil edebileceği toplam vergi miktarı ile vergi oranları arasında bir ilişkinin olduğu ileri sürülmektedir. Devletin vergi oranlarını belli bir orana kadar yükseltebileceği ve bu oranın üzerine çıkılması durumunda bireylerin ve firmaların vergi ödemekten kaçınmaya başlayacakları üzerinde durulmaktadır. Bu açıdan vergi eşiğinin aşılması halinde vergi gelirlerinin düşmesi söz konusu olacaktır (Nuta, 2012: 96).



Şekil 1. Toplam Vergi Gelirleri ile Vergi Oranları Arasındaki İlişki

Kaynak: Wanniski, J. Taxes, revenues, andthe ‘‘Laffercurve’’, A New Look At Taxation:1 ThePublicInterest, No:50, 1978, s.4

Vergi oranlarıyla ilgili olarak Laffer'in bazı teorileri bulunmaktadır. Bu teoriler şu şekilde ifade edilebilecektir (Wanniski, 1978):

- Vergi oranının sıfır olması halinde vergiden gelir sağlanması söz konusu olmayacaktır. Aynı zamanda verginin sıfır olmaması kaos ile anarşi ortamının var olmaması bu açıdan devletin var olmaması anlamına gelecektir.
- Vergi oranının tüm gelire eşit olması yani %100 olması halinde kimse kazanmak veya çalışmak istemeyecektir. Bu durum üretimin durmasına neden olacaktır. Böyle bir ortamda elde edilen tüm gelir vergiye kayacaktır. Bu bakımdan bireyler vergiden kaçınabilmek için para kullanmayacak ve bunun yerine takas ekonomisine geçiş yapacaktır.

Bu konuyla ilgili olarak farklı örnekler bulunmaktadır. Bu örneklerden birinde ABD vergi gelir idaresi (IRS- InternalRevenue Service) 1980 yılında 117 bin zengin bireyin 200 bin dolar üzerinde vergiye tabi oldukları ifade edilmektedir. İfade edilen

mükelleflerin %70'i marjinal vergi oranı ile 36 milyon dolar gelir beyanında bulunmuşlardır. Bu dönemde IRS ise 19 milyon dolat vergi tahsilatında bulunabilmiştir. Bununla birlikte 1988 yılında vergi oranı %28'e indiğinde farklı değişikliklerin olduğu görülmüştür. Bu süreçle birlikte zengin sayısı 724 bin kişiye çıkmıştır. Zengin birey sayısı 724 bin kişiye çıkmıştır. Vergiye tabi olan gelir ise 353 milyon dolara kadar yükselmiştir. Bu vergi oranlarıyla birlikte ise 99 milyon doların üzerinde vergi geliri sağlanmıştır. Önceki vergi oranına kıyasla daha çok vergi geliri sağlanmıştır. Farklı bir örnek İrlanda ile ilgili verilebilecektir. İrlanda 1985 yılında kurumlar vergisini %50 uygulamasıyla birlikte yıllık GSYH 'nın %1,1'ine denk gelen bir vergi geliri sağlamıştır. Bununla birlikte 2003 yılında kurumlar vergisi %12,5 indirdiğinde ise GSYH'in %3,8'ine denk gelen bir vergi geliri sağlamıştır. Bu durum İrlanda'nın vergi oranlarını düşürmesiyle birlikte çok ciddi bir vergi geliri sağladığını ortaya koymaktadır (Mitchell, 2011: 333-334). OECD ülkeleri içerisinde önemli bir yerde bulunan İrlanda'nın refah düzeyinin ve büyüme oranlarının hızlı artışı dünyada ilgi görmesini sağlamıştır. İrlanda'nın iktisadi açıdan ele ettiği nokta özellikle vergi oranları üzerinde yaptığı indirimler doğrultusunda yabancı sermaye girişlerinin artış göstermesiyle birlikte sağlanmıştır (Oktayer, 2007: 80).

1.1.3. Vergi İndirimlerinin Ekonomilere Etkileri

Vergi indirimleri ekonomide özellikle kendini tasarruflar ve yatırımlar üzerinde göstermektedir. Konu tasarruflar üzerinden değerlendirildiğinde, gelişmekte olan ülkelerdeki tasarrufların gelişmiş ülkelerle karşılaştırıldıklarında oldukça az olduğu görülmektedir. Bu durum ise gelişmekte olan ülkelerde yatırımların arzu edilen düzeylerde olmadığını ortaya koymaktadır. Tasarrufların arzu edilen düzeyde olmamasında farklı etmenler etkili olmakla beraber vergilerin de bu durumda etkili olduğu ifade edilebilecektir. Ülkeler genel olarak vergi teşvikleri ve indirimleriyle birlikte yatırım ve tasarruf oranlarını düzenlemeye çalışmaktadır (Romer ve Romer, 2010:59).

Gelişmekte olan ülkelerde gelişmiş ülkelere kıyasla birey başına düşen milli gelir daha az olmaktadır. Bu duruma bağlı olarak ise gelişmekte olan ülkelerdeki bireylerin refah durumları daha kötü olmaktadır. Bu nedenle gelişmekte olan ülkelerdeki bireylerin tasarrufları daha yetersiz olmaktadır. İfade edilen durumla birlikte bu ülkelerde vergilerin tasarruflar üstündeki negatif etkileri de göz önünde bulundurulursa, bireylerin harcayabilir veya kullanabilir gelirleri oldukça düşmektedir. Tüm bu etkiler marjinal

tasarruf eğilimin azalmasına neden olmaktadır. Açığa çıkan bu durum neticesinde plasman ve yatırımların etkinliği bozulmakta ve neticede kişilerin tüketime yönelmeleri durumu ortaya çıkmaktadır. Tasarrufların net verimlilik oranı, vergiler sebebiyle azalmaktadır. Bunun neticesinde ise kişilerin günümüzdeki tüketimleri yerine gelecekteki tüketimlerini seçme olasılığının düşmesine sebep olmaktadır. Herhangi bir ülkede tasarruf yapabilme gücü fazla gelir seviyesindeki bireylerin fazla vergilendirilmeleri yatırım ve tasarrufta bulunma isteğinin düşmesine neden olmaktadır. Bunun çözülmesi açısından ise ülkede gelir kapasitesinden tam olarak yararlanılmaması üzerine kurulu bir politikadan yararlanılmaktadır. İfade edilen politikanın uygulanması açısından vergi teşvikleri, istisna ve muafiyet gibi yöntemlerden faydalanılmaktadır (Eğilmez, 2004).

Türkiye'de yurtiçi tasarruf toplamının 1988 yılından sonra giderek azalma eğilimi sergilemesi söz konusu olmuştur. Bu dönemde yurtiçi tasarruflar %30'lara ulaştıktan sonra düşme sürecine girmiştir. Özellikle bu düşme eğilimi 2000'li yıllardan sonra hız kazanmış ve 2010 yılına gelindiğinde %12,7'ye kadar düşmüştür. İfade edilen bu düşme eğiliminde 1988 ile 2001 yılları arasında kamu sektörü etkiliyken 2001 ile 2010 yılları arasında özel sektör etkili olmuştur (Dünya Bankası, 2018: 8). Ülke ekonomileri için tasarruflar iki sebebe bağlı olarak oldukça önemlidir. Bunlardan birincisi tasarruflar büyümenin finansmanını sağlarlar. İkincisi ise tasarrufların yeterli olmaması halinde ülkenin yabancı sermayeye başvurmak durumunda kalması ve bu durumun ülke ekonomisinde kırılganlığa sebep olmasıdır. Ülkemizde dış finansmana fazla ihtiyaç duyulması ve tasarrufların yetersizliği büyümenin devamlılığının sağlanmasını güçleştirmektedir. Büyümede ülke içi kaynaklardan yararlanılması önemlidir. Bu bağlamda düşük tasarruf oranları dış borca olan gereksinimin artmasına neden olmaktadır. Dış finansman kapsamında sıcak paranın ülke dışına çıkması durumunda ortaya çıkan durum şirketlerin zarar görmesine neden olacaktır. İfade edilen olgulardan hareketle tasarruflar ile yatırımlar arasında aynı yönlü bir ilişkinin var olduğunu ifade etmek mümkün olacaktır (Dünya Bankası, 2018: 13-14). Bu açıdan tasarrufları ve yatırımları artıracak politikalara gereksinim duyulmaktadır.

Tasarrufları ve yatırımları artıracak politikalar kapsamında vergi indirimleri oldukça önemlidir. İşletme tasarruflarının fazlalaştırılmasında vergi indirimlerinin önemi oldukça fazladır. İşletmelerin kredi sorunlarıyla karşılaştığı durumlarda biriken tasarruflara yani karlarına uygulanan vergiler, temettüye uygulanan vergilerle

karşılaştırıldığında daha bozucu etki bırakmaktadır. Bunun sebebi ise biriken tasarruflara vergi konulmasının sahip olunan kaynakları azaltması ve yatırımların ise vergi oranları kadar azalmasıdır (Dünya Bankası, 2018: 39).

Vergi indirimleri ile vergilerin yapısal açıdan yatırımlar üzerinde üç tane temel etkisinin olduğunun ifade edilmesi mümkündür. Bu etkiler şu şekildedir (Öncel, 2001: 23-24):

- Gelir üzerinden alınmakta olan vergiler yatırıma dönüştürülecek fonların azalmasına neden olmaktadır. Fakat vergi indirimleri yapılırken, kamu yatırımları ile birlikte özel yatırımların da göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Bunun nedeni ise vergi indirimlerinin kamu tasarruflarında düşüşe, özel tasarruflarda ise artışa sebep olmasıdır. Bu sebepten vergi indirimleri tespit edilirken sosyal yatırımlarda meydana getireceği azalış ile artış ön planda tutulmalıdır.
- Vergiler yatırım kararları üzerinde etki etmektedir. Gelir üzerinden alınmakta olan vergiler kullanılabilir geliri ortaya çıkarması sebebiyle yatırım kararları üzerinde etkili olmaktadır. Bu sebeple vergi indirimleri vergi ödemek adına kullanılacak gelirlerin fon olmasını sağlayarak yatırımların artmasını temin edebilir.
- Vergiler yatırım malları üzerinde bazı yükler oluşturmaktadır. Örnek vermek gerekirse dış ticaret kapsamında alınan vergiler yatırım malları maliyetini etkilemekte ve bu durum karlılığın düşmesine sebep olabilmektedir. Bunun gibi vergilerde yapılan değişiklikler işletme yatırımlarının da değişmesine sebep olabilecektir. Yatırım mallarının vergileri üzerinde yapılan indirimler yatırımların artırılması açısından önemli olacaktır. Tüm şartlarda yatırımların artması gibi bir sonuç olmamakla birlikte teşvikler, özellikle gelişmekte olan ülkelerin iktisadi kalkınmaları açısından bir destek sağlamaları sebebiyle oldukça önemlidir.

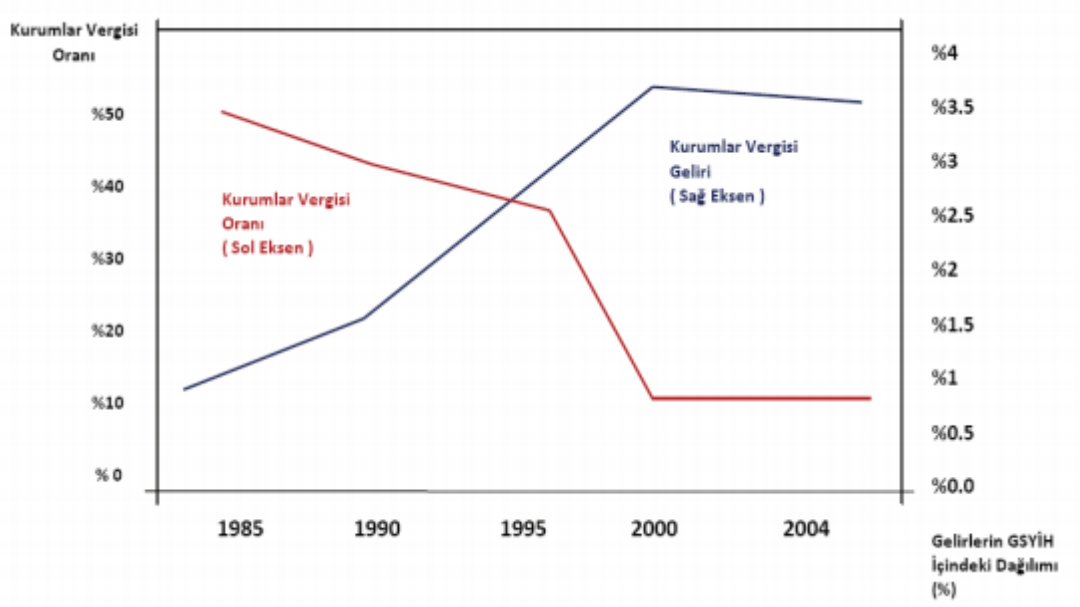
1.1.4. Ekonomide Kurumlar Vergisi Oranındaki İndirimler

Küreselleşen dünyada üretim faktörlerinin dolaşımı giderek artmıştır. Bunun neticesinde ülkelerin sahip oldukları vergi oranları ve vergiyle ilgili olarak uyguladıkları politikalar vergi sistemlerinin farklılaşmasına neden olmaktadır. Mevcut şartlar bu durumu kaçınılmaz hale getirmektedir.

Ülkeler günümüzün küreselleşen şartları içerisinde daha fazla pay sahibi olabilmek için rekabet içerisine girmişlerdir. Özellikle vergi yüklerinin giderek azaltılmaya başlaması ülkeler arası vergi rekabetlerinin oluşmasına neden olmaktadır. Ülkeler yaptıkları vergi indirimleriyle diğer ülkelerin payına ortak olmaya ve bununla birlikte sahip oldukları payı korumaya çalışmaktadır. Bu sayede ülkeler kendi vergi sistemlerini vergi rekabetine uygun bir düzleme oturtmaya çalışmaktadır. Söz konusu rekabet şartlarında vergi oranları oldukça önemli bir konumdadır. Bununla ilgili olarak dünyada, kurumlar vergisinin yatırım açısından oldukça önemli bir argüman olduğunu söylenmesi mümkün olmaktadır. Bunun nedeni kurumlar vergisinin direkt olarak firma kazançlarını etkilemesidir. Kurumlar vergisinin işletmelere sağladığı fayda, faaliyet ve yatırım dönemlerinde vergi yükünün azalmasıyla birlikte firmanın maliyetlerinin oldukça düşmesidir (Oktayer, Susam ve Çak, 2008: 65).

Sermaye dolaşımının yükselmesiyle birlikte çok uluslu şirketler gelişim kaydetmeye başlamış ve bu bağlamda vergi planlaması davranışları ön plana çıkmaya başlamıştır. Küresel piyasada dolaşım halinde olan sermayenin çekilebilmesi açısından yararlanılan kurumlar vergisine olan ilgi de bu doğrultuda artmıştır. Devletler vergilendirilmesi mümkün olan gelirin ülke dışına akmasını önlemek için vergi oranlarını düşürmüş ve bu sayede ise düşük kurumlar vergisi oranları dünya genelinde yaygınlaşmaya başlamıştır (Çelikkaya, 2010: 37).

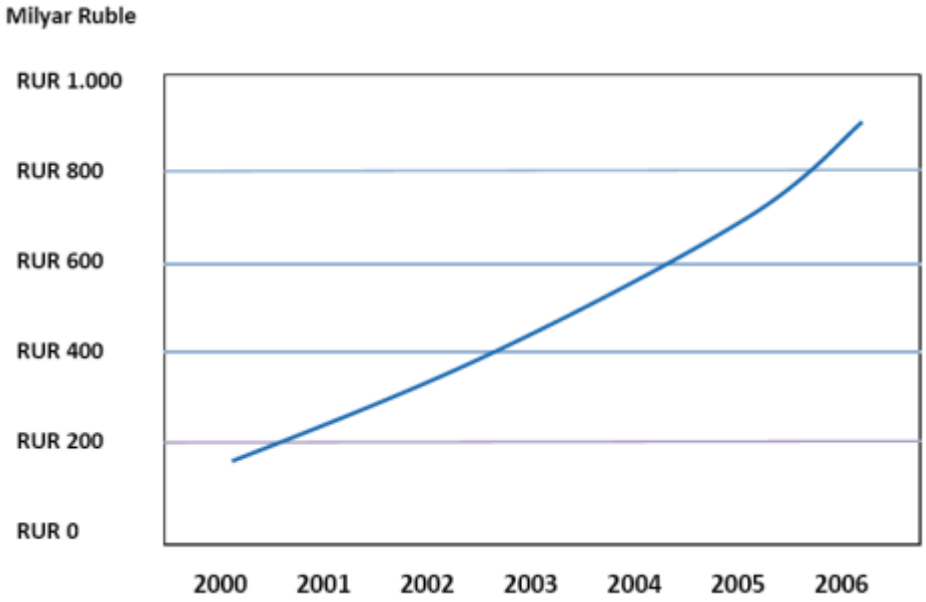
Kurumlar vergisi ve kurumlar vergisi geliri arasındaki ilişkiyi açıklamak adına en iyi ülke örneklerinden biri İrlanda olarak gösterilmektedir. İrlanda %50 oranında bir kurumlar vergisi uygulaması gerçekleştirmekle beraber bu oran 1985yılında ülkenin GDP'sinin (gayrisafi yurtiçi hasıla) %1,1'lik bir kısmına eşit olacak şekilde toplanmaktadır. 2006 yılına gelindiğinde ise vergi oranı %12,düzeyine gerilemiş ve vergi gelirleri GDP'nin yaklaşık olarak%3,8'lik bir kısmına eşit hale gelmiştir. Bu değişimle beraber ülke GDP'sinin yaklaşık 3 katından fazla oranda bir artış kaydedilmiştir. İrlanda'nın Kurumlar Vergisi, Laffer Eğrisi kapsamında aşağıdaki grafikte incelenmiştir.



Şekil 2. İrlanda'nın Kurumlar Vergisi ve Laffer Eğrisi

Kaynak: Mitchell, D.J. Laffer Eğrisi Doğrultusunda Vergi Oranları, Vergilendirilebilir Gelir ve Vergi Gelirleri Arasındaki İlişkinin Anlaşılması, Çeviren: Sinan Çukurçayır, Maliye Dergisi, Sayı:161, Temmuz-Aralık 2011, s.334.

Laffer Eğrisi kapsamında vergi gelirindeki değişimi açıklamaya yönelik en iyi örneklerden biri de Rusya örneğidir. 2000 yılı öncesinde Rusya, %30 oranında bir vergi uygulamasını gerçekleştirmiştir. 2001 yılında Rusya farklı bir reform uygulamasına giderek %13 oranında sabit vergi uygulamasına geçmiştir. Rusya'da düşük vergi oranına geçilmesine karşın daha fazla vergi geliri elde edilmiştir. Enflasyondan arındırılmış şekilde hesaplandığında Rusya'da yeni vergi oranıyla beraber her yıl %19 oranında vergi gelirlerinde artış yaşandığı kaydedilmiştir. Buda LafferEğrisi'nin ülkeler için kabul edilebilir bir teori olduğunu bir kez daha göstermiştir. Rusya'nın yıllar itibariyle artan vergi hasılatı aşağıdaki grafikte yer almaktadır.



Şekil 3. Rusya Gelir Vergisi Hasılatı

Kaynak: Mitchell, D.J. Laffer Eğrisi Doğrultusunda Vergi Oranları, Vergilendirilebilir Gelir ve Vergi Gelirleri Arasındaki İlişkinin Anlaşılması, Çeviren: Sinan Çukurçayır, Maliye Dergisi, Sayı:161, Temmuz-Aralık 2011, s.335.

Vergi oranı kanun ele alınmaktayken efektif ve yasal vergi oranı kavramlarından bahsedilmesi yerinde olacaktır. Bu kavramlar şu şekilde ifade edilebilir (Öncel, 2005: 8):

- Efektif vergi oranı: İşletme açısından vergi öncesiyle sonrasındaki getiri oranları arasında oluşan farkın, vergi öncesindeki getiri oranına bölünmesiyle bulunan oranı ifade etmektedir. Bu oran vergi mükellefi açısından getiri düzeyindeki düşül oranını ifade etmektedir. Efektif vergi oranını, matrah ya da giderden yapılan indirimler, matrah, indirim, muafiyet, istisna ya da eklemeler gibi birçok faktör etkilemektedir.
- Yasal vergi oranı: İşletme kazançları açısından kanunlarda belirlenen oranı ifade etmektedir. Bu ifade aynı zamanda dar anlamda kanuni kurumlar vergisi oranını da açıklamaktadır. Geniş anlamda kanuni kurumlar vergisi oranı ise; kurumlar vergisi oranının üzerine eklenen ve işletmeye bağlı olarak uygulanmakta olan ek vergiler ve gelir stopajı oranlarını kapsaya vergidir.

Vergi oranlarının düşürülmesiyle ilgili olarak ülkeler uluslararası standartlara bağlı kaldıkları sürece kendi ülkelerindeki vergi uygulamalarını biçimlendirmede

serbestliğe sahiptirler. Bu görüş genel anlamda OECD raporlarında da kabul gören bir konu olarak karşımıza çıkmaktadır. Bununla birlikte teşvik yapan ülkenin ona özgü şart ön planda tutularak yatırım teşvikleri farklı ülkeleri negatif etkileyebilse bile, haklılık payının olduğu düşünülerek sunulan vergi avantajları göz ardı edilmemektedir. Vergi sistemleri kapsamında kasıtlı olarak yapılmamış uyumsuzluklar ilgili kesimler veya ülkelerce vergi matrahına zarar verecek bir biçimde kullanılabilecektir. Ortaya çıkan bu problemler tek taraf veya taraflar tarafından alınan tedbirlerle çözüme ulaştırılabilecektir. Vergi matrahlarına zarar veren uygulamaların azaltılması açısından uluslararası işbirliklerine başvurulması yerinde olacaktır (Akkaya, 2002: 20).

Ülkeler uluslararası piyasadan daha çok gelir elde edebilmek için vergi politikalarını bir araç olarak kullanmaktadır. Uluslararası sermayenin çekilmesi maksadıyla vergi yükünün azaltılması açısından yararlanılan vergi indirimleri (özellikle kurumlar vergisi indirimleri) en fazla yararlanılan öğelerin başında gelmektedir. Vergi indirimlerinin dışında vergilerin tamamen kaldırılması, vergi tatili uygulamaları, yatırım indirimleri, hızlandırılmış amortisman uygulamaları, istisna ve indirim gibi araçlar vergi rekabeti açısından kullanılmaktadır. Mevcut rekabet şartları altında vergisel ayrıcalıklar bir nevi vergisel teşvikler biçimine dönüşmüştür (Saraç, 2006: 125).

1.2. Teşvik Kavramı

Teşvik kavramı, ekonomi literatüründe belli iktisadi faaliyetlerin diğerlerine kıyasla daha hızlı ve etkili bir biçimde gelişmesini sağlamak maksadıyla, devlet tarafından farklı metotlarla sağlanan gayri ya/ ya da maddi destek, özendirme ve yardımlar olarak ifade edilmektedir (İncekara, 1995: 9). Bu yönüyle değerlendirildiğinde teşvikler, devletlerin temel iktisat politikalarının bir alt başlığı ya da belli bir bölümü olmakla birlikte iktisadi birimlerin yönetimlerini düzenlemek maksadıyla onları belli tutum ve davranışlara yönlendirmek isteğiyle yapılan faaliyetler olmaktadır (Duran, 1998: 11).

Teşvikler, iktisadi yapıya müdahalede bulunmak amacıyla kullanılan bir araç olarak karşımıza çıkmaktadır. İktisadi düşünce tarihi kapsamında bu konu değerlendirildiğinde devlet tabanlı iktisadi yapıya müdahale görüşleri; özellikle feodal yapıda bir bozulmanın söz konusu olduğu ve bu sebeple piyasa ekonomisinin önem kazandığı, bu kapsamda kapitalin giderek büyümeye başladığı 16 ve 18. yüzyıllar

arasındaki "merkantilizm" süreci içerisinde ön plana çıkmaya başlamıştır (Duran, 1998: 11). Bu süreç içerisinde merkantilist görüş; ilk olarak ihracatı yükseltmek ve ithalatı düşürmeye odaklanarak sanayinin geliştirilmesine odaklanmaktadır. Bununla birlikte devletin asgari ücretin belirlenmesi açısından bir müdahalede bulunması gerektiği de ileri sürülmektedir.

Merkantalist görüşün ardından gelen fizyokratik görüşün temelinde ise; devletin iktisadi yapıya müdahalesinin en düşük seviyede olması gerekli yer almaktadır. Fizyokrat görüş; sosyal yapıda var olduğunu savunduğu "doğal düzen" kavramına odaklanmaktadır. Sosyal yapı içerisinde var olan bu doğal düzen zaten her faaliyeti ve işleyişe şekil vermektedir. Bu nedenle doğal düzene müdahale edilmemesi gerektiği ifade edilmektedir. Fizyokrat görüşten sonra gelen klasik görüşte ise "görünmez el" kavramı ortaya çıkmıştır. Bu kavrama göre de piyasada her türlü işleyiş kendiliğinden düzenlenmektedir. Faydasını maksimize etmek isteyen birey aynı zamanda sosyal yapının faydasını da maksimize etmektedir. Bu sebepten dolayı devlet müdahalesi en düşük düzeyde olmak durumundadır (Kazgan, 2000: 103).

Klasik görüşün geçerliliği yitirmesi 1929 yılında ortaya çıkan "Ekonomik Buhran" ile birlikte olmuştur. Bu dönemle birlikte açığa çıkan büyük ekonomik problemler, iktisadi faaliyetlerin ve piyasaların kendiliğinden dengeye ulaşacağı görüşünün zayıflamasına sebep olmuştur. Keynes tarafından 1936 senesinde yayınlanan "Faiz, İstihdam ve Paranın Genel Teorisi" adlı eserde bu konu üzerinde durulmuştur. Buna göre eserde piyasanın çoğunlukla eksik istihdam seviyelerinde bulunduğu ve iktisadi yapıların tam istihdam düzeyinde dengelenebilmesi için ise maliye politikalarından yararlanılması gerektiği ifade edilmiştir. Eserde ortaya gören bu görüşler devletlerin ekonomik yapıya müdahale etme tarzlarının oldukça değişmesine neden olmuştur. Keynesyen görüşle beraber devletin sorumlulukları artmış ve ekonomik yapıyı devletin biçimlendirmesi görüşü ön plana çıkmıştır (Kazgan, 2000: 225).

Geçtiğimiz otuz yıllık dönem içerisinde bazı liberal görüşler devletin iktisadi yapı içerisindeki etkinliğini düşürmeye yönelik olsa da günümüzde devlet, neredeyse her piyasada etkin bir biçimde yer almaktadır. Global olarak ortaya çıkan her iktisadi sorun ve kriz devlete bazı yükümlülükler yüklemektedir. Bu durum devletin bazı müdahalelerde bulunması gerektirmektedir. Devletin bir müdahale biçimi olarak ele alınan teşvikler

günümüzün koşulları altında hem gelişmekte hem de gelişmiş ülkelerde kullanılan bir araç olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu aracın kullanım düzeylerinde farklılıklar olsa da kullanımı oldukça yaygındır.

Geçmişten günümüze kadar olan süreç içerisinde teşvikler farklı pek çok amacı yerine getirmek için değişik biçimlerde kullanılmıştır. Özellikle 1900'lü yıllarda teşvikler doğrudan garanti, sübvansiyonlar ve vergi indirimleri biçiminde kendini göstermiştir. 1980'lı yılların ortalarından sonra teşvikler yatırım teşvikleri olarak kendini göstermeye başlamıştır. Bu durum neredeyse her ülkede yatırım teşviklerinin artmasına neden olmuştur. Dünya Ticaret Örgütü'nün tahminlerine göre 2003 yılında gelişmiş 21 ülkenin 250 milyar dolar sübvansiyon biçiminde teşvik verdiği ifade edilmektedir. Bununla birlikte aynı dönemde ise dünyada toplam 300 milyar dolar teşvik verildiği belirtilmektedir. Dünyada farklı teşvikler kapsamında en fazla tercih edilenin ise vergi teşvikleri olduğu söylenmektedir (Şahan, 2010: 152).

1.2.1. Teşvik Kavramıyla İlgili Kavramlar

Teşvik kavramı yapısal açıdan bazı kavramlarla ilişki içerisindedir. Bu kavramlardan bazıları bazı durumlarda teşvikle aynı anlamda kullanılmaktadır. Ancak yapısal açından bu kavramların teşvikle uyuşan yanları olmasına rağmen ayrışan yanları da bulunmaktadır. Bu sebeple bu bölümde korumacılık ve yardım kavramları üzerinde durulacaktır.

1.2.1.1. Korumacılık

"Korumacılık" kavramı genel olarak serbest ticarete uygun olmayan bir kavram olmasına rağmen, çoğunlukla gelişmekte olan bir ülkenin imalatını ve sanayisini uluslararası rekabete karşı koruyabilmesi kotalar, gümrük vergisi gibi tedbirlere yönlenmesi anlamına gelmektedir. Bu durumla ilgili olarak eski olayları irdelediğimizde endüstri ve tarım gibi alanların uluslararası rekabetten korunabilmesi için bu alanlara yönelik kotalar, açık ve dolaysız tedbirler ve gümrük tarifeleri gibi öğelere başvurulduğu görülmektedir. Bugünün şartlarında serbestleşen piyasalarla birlikte bu yöntemler farklılaşmaya başlamış ve ithal kotaları, tarife dışı engeller, anti damping ve teknik düzenlemeler gibi uygulamalar ile farklı korumacılık tedbirleri oluşturulmaya

başlamıştır. Bu sayede korumacılık üstü kapalı bir biçimde varlığını devam ettirmiştir (Tuncer, 2008).

Koruma tedbirlerinin devletin iktisadi yapısını diğer ülkelerin ekonomilerine yönelik koruma isteğinin dışında farklı toplumsal hedeflere ve bazı mükelleflere yönelik hedefleri de bulunmaktadır. Bunu ifade etmek gerekirse, genel vergi kanunları düzenlemeleri karşısında bazı özel durumları olan mükelleflerin durumlarıyla ilgili olarak bazı özel düzenlemelere ihtiyaç duyulmaktadır. İfade edilen bu durum bölgesel, kişisel ya da ülkenin tamamında geçerli olmaktadır. Bu gereksinimi karşılamak maksadıyla devletler vergi mevzuatlarında istisnalar ve indirimler yapabilmektedir. Bunların hedefi, bir durumu teşvik etmek değil, mevcut genel düzenlemelerden farklılaşarak mükelleflerin korunmasını temin etmektir. Bu durumla ilgili olarak en az geçim indiriminin örnek olarak gösterilmesi mümkündür. Bu indirimde küçük çiftçi ve esnafın vergiden muaf tutularak korunması amaçlanmıştır (Bıyık ve Kıratlı, 2001: 6).

1.2.1.2. Yardım

Yardım kavramı teşvik kavramıyla karıştırılan bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır. Özellikle yardım kavramı sübvansiyon şeklinde de kullanılmaktadır. Yardım kavramının teşvikle benzeşen yönleri bulunmakla beraber, ayrışan noktaları da bulunmaktadır.

Yardım kavramı, bir kamu kuruluşu veya devlet tarafından, sosyal yarar göz önünde bulundurularak bir kuruma ya da kişiye gelir temin etme maksadıyla sağlanan ayni ve nakdi desteklerin tamamını ifade etmektedir. Merkezi yönetimden yerel yönetimlere aktarılan gelir transferleri de yardım olarak ele alınmaktadır. İfade edilen yardımların bir teşvik türü olduğunu söylemek gerekmektedir. Fakat yardım ile teşvikin içeriksel farklılığı bulunmaktadır. Özellikle yardımların yerine getirilebilmesi için devletin merkezi bütçesine ödenek temin etmesi gerekmektedir. Bunun sağlanmasının ardından yardım edilmesi arzu edilen kurum veya sektöre bunun kamu harcaması olarak ödenmesi mümkündür. Bu açıdan yardımların bütçede bulunması gerekmesinden dolayı miktarları ve tutarları belli düzeydedir. Teşvikler söz konusu olduğunda ise bunun gibi bir zorunluluk bulunmamaktadır. Bu sebepten dolayı kamu evvelden bilinmekte olan bir finansal külfet altına girmemiş olmaktadır. Teşvikle birlikte devlet, sağlayacağı bazı gelirlerden fedakarlıkta bulunmuş olmaktadır. Fakat bu fedakârlık kapsamında girdi-çıktı

analizinde bulunabilmek oldukça güç olmaktadır. Yardımlar kapsamında ise, bütçede bulunma zorunluluğundan dolayı devlet başta katlanacağı fedakarlığı başta ortaya koymuş olmaktadır (Tuncer, 2008).

1.2.2. Teşviklerin Özellikleri

Teşvik uygulamalarının bazı genel özellikleri bulunmaktadır. Bu özelliklerin şu şekilde sıralanması mümkündür (Duran, 2003: 7):

- Teşvikler, devlet tarafından sağlanmaktadır.
- Teşvikler genel olarak özel kesime sağlanmakla beraber kamu teşebbüslerine de verilmektedir.
- Teşvikler devlete maliyet yüklemektedir. Nakdi verilen teşvikler kamu fonunda bir düşüşe neden olacaktır. Ayrıca vergisel teşvikler tahakkuku sağlanacak vergilerden vazgeçilmesi demektir. Bu durum ise devletin gelirlerinin azalması anlamına gelmektedir.
- Teşvikler, devletin fonlarının azalmasına ya da gelirlerinin düşmesine sebep olurken kurumların yararlarının artmasına sebep olmaktadır. Bununla birlikte hedefine erişen teşvikler genel iktisadi yapıya bir katma değer temin edeceğinden dolayı topluma da yarar sağlar.
- Teşvikler, yatırımların sektörünü, mahiyetini, zamanlamasını ve büyüklüğünü etkilemek maksadıyla kullandırılmaktadır.
- Teşvikler, dolaysız ya da dolaylı bir biçimde temin edilebilmektedir.
- Teşvikler, gizli ya da açık olabilecektir.

Teşvik sistemleri devletler bazında ele alındıklarında bir bütündür. Ancak her devlet teşvik sistemini mali, sosyal ve ekonomik yapısına göre düzenlemektedir. Devletler teşvik sistemlerini kurarken gereksinimlerini, gelişmişlik düzeylerini, tasarruflarını ve yatırımlarını göz önünde bulundurmaktadır. Bu açıdan ülkenin yapısına bağlı olarak biçimlenen teşvik sistemlerinin de ana hatlar dışında birbirlerinin aynısı olmaları beklenemez (Tuncer, 2008). Bununla ilgili olarak gelişmekte olan ülkelerin ana amaçlarının kalkınmayı sağlamak olması nedeniyle teşviklerini yatırıma yönlendirmelerinin örnek olarak sunulması mümkündür. Gelişmekte olan ülkeler iktisadi kalkınmayı verimlilik artışı, yabancı yatırımların fazlalaştırılması, ülke içinde geri kalan

bölgelerin geliştirilmesi, sanayileşme, yatırımların artırılması, teknoloji transferi gibi hedefler kapsamında teşvikler üzerinden sağlanmaya çalışmaktadır. Bu tip ülkelerde yabancı sermayenin ülke içine çekilebilmesi için ithalat muafiyeti, vergi tatili gibi vergi teşviklerinden daha fazla yararlanıldığı görülmektedir. Gelişmiş ülkelerde ise teşvikler genel olarak kalkınmadan çok sosyal ve iktisadi hedeflere yönelik olmaktadır. Teknolojik gelişimin sürdürülmesi, rekabet gücünün korunması, problemli sektörlerin desteklenmesi, sermaye çıkışının önlenmesi, istihdamın artırılması ve işgücü kalitesinin yüksek tutulması gibi sebeplere bağlı olarak teşviklere yönlenilmektedir.

1.2.3. Amaçsal Yönden Teşvikler

Devletin genel iktisadi politikası kapsamında teşvikler, farklı pek çok amaç doğrultusunda kullanılabilmektedir. İstihdamın, ihracatın ve üretimin artırılmasında, yeni teknolojilerin geliştirilmesinde, ulusal ve uluslararası kapsamda bazı sektörlerin rekabet güçlerinin yükseltilmesinde, bölgesel gelişmenin temin edilmesinde gibi pek çok alanda teşviklerden yararlanılmaktadır. Pek çok farklı alanda kullanılan teşvikler hem gelişmiş hem de gelişmekte olan ülkeler açısından oldukça kullanılmaktadır. Teşviklerin amaçları mevcut koşullara ve kullanım alanlarına göre değişiklik gösterse de uzun dönemde erişilmek istenen sonuç, refah düzeyinin yükseltilmesi ve iktisadi kalkınmanın sağlanmasıdır.

Ülkelerin teşvik politikalarından pozitif neticeler sağlayabilmeleri, kullanılan teşvik araçlarının düzgün olmasıyla birlikte mevcut iktisadi durumla da uygun olmasına bağlı olmaktadır. Bunun sağlanmaması halinde iktisadi durumun iyileştirme hedefinden uzaklaşılmış olacaktır (Sarısoy, 2008: 64). Bu açıdan teşviklerin kentsel iktisadi gelişim evreleri kapsamında üç süreçten geçtiklerinin ifade edilmesi mümkündür. Bu üç süreç şu şekildedir (Küçüker, 2000: 135-136):

- 1940'lı yıllarda üretimde maliyetlerin düşürülmesi hedeflenerek emlak vergisi indirimleri, ucuz arazi tahsilleri ve düşük maliyetli krediler gibi teşviklerle kent ekonomisinde yatırımların var olan kapasitesinin yükseltilmeye çabalandığı dönem ilk dönemi meydana getirmektedir.
- 1970'li yıllardan 1980'li yıllara kadar süren ikinci dönemde, teşviklerin toplumsal maliyetlerinin beklenen yararlarının ötesine geçmeye başlaması ile vergi

avantajları gibi teşviklere rağmen yatırımların istenilen düzeyin çok altında kalması sebebiyle, teşvik önlemlerinin Kobilere yönelik olmasına sebep olmuştur.

- 1980'li yılların sonlarına doğru açığa çıkan rekabete dayalı esnek üretim anlayışıyla uyum gösteren, temel kurumun üretim ağı içinde bulunan küçük işletmelerin etkin işgücü ile yeni teknolojiyi yararlanan verimli bir yapısı kapsamında; dayanışmaya ve karşılıklı güvene dayanan bir stratejinin teşvik politikalarının özünü meydana getirdiği süreci ifade etmektedir.

Günümüz şartlarında teşvikler, uluslararası ticaretin genel olarak serbest hale gelmesi, serbest piyasa ekonomisi görüşünün yayılması ve globalleşmeyle birlikte önemini artırmıştır. Devletler günümüzde direkt olarak üretim faaliyetlerine dahil olmaktansa piyasaları denetleyen ve onları düzenleyen görevler üstlenmeyi istemektedir. Bu durum piyasaların kendi kendilerini düzenleme süreçlerini etkin hale getirmektedir. Fakat bu işleyiş içerisinde devletler, piyasaya müdahalede bulunmayı azaltmamakla birlikte daha çok teşvik uygulamalarına yönelmişlerdir (Markusen ve Nesse, 2007: 1).

Teşviklere bu kadar sıkça başvurulmasının sebebi; günümüzün ekonomi görüşü kapsamında piyasalara düzenleyici bir ortamın sağlanması, mülkiyet haklarının korunmasının istenmesi ve piyasada çıkan aksaklık ve sorunların ortadan kaldırılmasının istenmesidir (Eberts, 2005: 87). Bunun nedeni ise piyasa sorun ve aksaklıkları kaynakların etkin dağılmasına engel olmakla birlikte rekabet şartlarının bozulmasına neden olmaktadır. Bu açıdan devletler teşvik mekanizmalarından yararlanarak kaynakların etkin kullanılmasını ve rekabet ortamının oluşmasını sağlamayı hedeflemektedir. Bu hedefler kapsamında tam rekabet ortamı şartlarının yaratılamadığı şartlarda teşvikler isteklerin tersinde etkilere neden olarak kaynak dağılımında sıkıntılar çıkmasına neden olabilmektedir. Teşvik sistemleri ile devletlerin ortadan kaldırmayı hedefledikleri bölgesel aksaklıklardan bazılarının şu şekilde sıralanmaları mümkündür (Bartik, 2003: 12-13):

- Verimliliğin artırılmasıyla ilgili olarak yeterli bilginin temin edilememesi,
- Ar-Ge faaliyetlerinin ortaya çıkardığı dışsallıklar,
- Finansman bulma sorunları,
- Personellerin eğitilmesiyle ilgili programların yeterli olmayışı,

- Kurumlara ve firmalara yönelik kamu alt yapısının olması gereken düzeyde temin edilememesi,
- Bürokrasi sürecinin çok yoğun olması.

Yukarıda ifade edilen aksaklıklar ortadan kaldırılarak ihracatı, istihdamı ve üretimi artırmak, dünya ile rekabeti temin edecek teknolojiler geliştirmek, bölgesel gelişmeyi temin etmek, çevrenin korunmasına yönelik tedbirlerin artırılmasını sağlamak ve ar-ge çalışmalarını artırmak gibi hedeflere ulaşılmaya çalışılmaktadır. Devletlerin sağlamış oldukları yalnızca işletmelere ve girişimcilere fayda sağlamamakta aynı zamanda ekonominin tamamına da fayda sağlamış olmaktadır.

Globalleşmenin etkisiyle birlikte birbirlerine daha yakın hale gelen yatırımlar ve piyasalar rekabet şartlarının daha çetin hale gelmesine sebep olmuştur. Ortaya çıkan bu rekabet şartlarında sermaye mobilize olmuştur. Sermayenin mobilize olması, sermayenin daha avantajlı ve cazip yerlere hareket etmesi durumunu açığa çıkarmıştır. Bu nedenle devletler yerli sermayeyi etkin kılmak ve yabancı sermayeyi ülke içine çekmek maksadıyla teşvikler verme yoluna başvurmaktadır. Global sermayeden pay alınabilmesi açısından teşviklerin önemi her geçen daha da artmaktadır.

1.2.4. Teşviklerin Sınıflandırılmasında Vergi Teşviklerin Önemi

Teşviklerin farklı yönlerden sınıflandırılmaları mümkün olmaktadır. Bununla birlikte giderek artan gereksinimlere ve sebeplere dayalı olarak sınıflandırma yöntemleri de giderek artış göstermektedir. Teşviklerin genel olarak amaçlarına, veriliş aşamalarına, kapsamına, kaynaklara ve kullanılan araçlara göre sınıflandırıldığı görülmektedir. Bu sınıflandırma yöntemleri içerisinde kullanılan araçlara göre sınıflandırma denildiğinde; doğrudan finansal, dolayı finansal ve vergisel metotlarının olduğu gözlemlenmektedir (Poole ve diğ., 1999: 12).

Vergisel teşvikler, belli makro iktisadi amaçlara erişebilmek maksadıyla, vergi yasaları üzerinde bazı düzenlemeler yapmak kapsamında bazı iktisadi faaliyetler veya etmenlere vergisel ayrıcalıklar ve kolaylıklar temin etmek olarak ifade edilmektedir (Benk, 2004). Vergi teşvikleri yapısal açıdan neredeyse her ülkede en fazla tercih edilen teşvik türlerinden bir tanesidir. Bu teşvik türü Türkiye'de de etkin bir şekilde kullanılmaktadır. Yararlanılan vergi teşviklerinden bazıları; hızlandırılmış

amortismanlar, vergi tatilleri, ithalat vergi istisnası, yatırım indirimleri, KDV istisnası, ihracat vergi iadesi gibi teşviklerdir.

Doğrudan finansal teşvikler kapsamında işletmelerin direkt olarak mali açıdan desteklenmesi söz konusu olmaktadır. Bu desteği temin eden taraf devlet olmaktadır. Doğrudan finansal teşvikler işletmelerin finansman giderlerini karşılayabilmek için verilmektedir. Borç garantileri, nakit hibe destekleri, düşük faiz oranlı krediler bu tip teşviklere örnek olarak gösterilebilir. İşletmeler, finansman giderleri kapsamında yararlanmak maksadıyla nakit hibe desteklerini oldukça tercih etmektedir. Devlet bu teşvik türünde oldukça dikkatli davranmaya çalışmaktadır. Bu sebepten dolayı bazı hallerde devlet müzakere yoluna başvurmayı tercih edebilmektedir (Eser, 2011: 18).

Dolaylı finansal teşvikler, kamu yararını artıracak projeler kapsamında dolaylı bir biçimde özel kesimin desteklenmesi üzerinden verilen teşvikleri ifade etmektedir. Karayolu erişimi, altyapı çalışmaları, havaalanı ve teknik eğitimi konuları kapsamaktadır. Bu sebepten dolayı dolaylı teşvikler özel yatırımların artırılması açısından bir kaldıraç görevi üstlenmektedir (Poole ve diğ., 1999: 12).

Günümüzde rekabet şartlarının etkisiyle birlikte yenilikçilik faaliyetleri giderek önem kazanmıştır. Bu durum neticesinde ise ar-ge çalışmalarına yönelik olarak verilen teşvikler artış göstermiştir. Bununla birlikte KOBİ'lere sağlanan desteklerle birlikte yeni teşvik türleri açığa çıkmaya başlamıştır (Eser, 2011: 19). Günümüzün yeni nesil teşvikleriyle nakit para yerine işletmelerin teknoloji ve piyasa koşullarına en güzel biçimde adapte olmaları sağlanmaya çalışılmaktadır. Tablo 2'de teşviklerin sınıflandırılmasına yer verilmiştir.

Tablo 2. Yararlanılan Teşvik Tiplerinin Sınıflandırılması

Teşvik Tipi	Vergi Teşvikleri	Doğrudan Finansal Teşvikler	Dolaylı Finansal Teşvikler	Yeni Nesil Teşvikler
Temel Nitelikler	Belli kriterler doğrultusunda yapılmaktadır. Kriterleri yerine getiren işletmelere otomatik uygulanır. İstihdam ve yatırım teşvikinde çoğunlukla kullanılmaktadır	Devlet seçici davranmaktadır. İşletmeler direkt olarak mali desteklenir. Teşvik için fizibilite ve iş planı istenebilir. Müzakere üzerinden teşvik miktarı tespit edilebilir.	Sosyal faydayı ön plana çıkaracak projelerde özel kesime kaynak aktararak destekleme yapılmaktadır.	İşletmelere rekabet gücü kazandırılması hedeflenmektedir. Yenilikçilikle ar-ge faaliyetleri ve
Örnekler	Vergi tatili, yatırım indirimi, Kurumlar vergisi indirimi, gelir vergisi indirimi, gümrük ve Kdv vergisi muafiyeti	Borç garantileri, hibe, faizsiz veya düşük faizli krediler, sübvanse edilen borçlar ve nakit istihdam destekleri	Ortak kamu hizmetlerine yönelik sübvansiyonlar, alt yapı sübvansiyonları, kişisel işgücü geliştirme programları	Ar-ge teşvikleri, girişimcilik, KOBİ'lere danışmanlık hizmeti, girişimcilik programlar

Kaynak: Chicago Metropolitan Agency for Planning, 2009: 25.

BÖLÜM 2. VERGİ TEŞVİKLERİ, TÜRLERİ VE AMAÇLARI

2.1. VERGİ TEŞVİKLERİ

Günümü koşullarında kamu harcamalarına finansman olan birinci gelir kaynağı olarak vergileri göstermek mümkündür. Vergi sisteminin esas fonksiyonu kamu hizmetlerinin sağlanabilmesi için gereken finansmanın sağlanmasıdır. Aynı zamanda gelir dağılımının daha adil olması, tasarrufların ve sermaye birikiminin oluşturulması yolu ile ekonomik büyümenin teşvikinin sağlanması gibi hedeflerin ulaşılabilir olması için de vergiler kullanılmaktadır. Vergi teşvikleri ile bir kısım vergilerden vazgeçilerek ekonomik ve mali politikaların desteklenmesi sağlanmaktadır. Daha düşük vergi vererek vergi teşviklerden faydalanmak mükelleflerin de yasal hakları arasındadır ve onlara bu yol ile bazı mali avantajlar sunulmaktadır (Armağan ve İçmen, 2012:151).

Vergi teşvikleri, belli makroekonomik gayelere varabilmek adına, vergi kanunlarında birtakım değişiklikler ve düzenlemeler yapılmasına olanak sağlayarak, bir takım ekonomik aktivitelere vergisel avantajlar ve ayrıcalıklar sağlama işlevi bulunan bir teşvik çeşididir (Benk, 2005:184). Başka bir tanımda ise vergi teşvikleri, özel olarak vergi imtiyazı ile birlikte tanımlanmış, nitelik sahibi yatırım projelerine uygulanmakta olan ve vergi mevzuatından pozitif bir sapma içerisinde olan, yasal veya etkili olan vergisel birtakım düzenlemelerdir (Zee vd., 2002: 1498-1499). Gerçekleştirilmekte olan bütün tanımların ortak bir paydası olarak, vergi teşviklerinin 'ekonominin belli alanlarındaki vergi yükünü düşürmeye yardımcı olan ya da tamamen ortadan kaldıran birtakım önlemler' olmasıdır (Giray, 2016: 27).

Vergi teşviklerinin gayeleri içerisinde aşağıdakileri sıralamak mümkün olmaktadır (Giray vd., 1998:10-21):

- Tasarrufu ve yatırımın artmasını sağlamak
- Yatırımların belli alanlara ve bölgelere yönelmesini sağlamak
- Vergilerin ekonomik kararlar üstünde oluşturmuş olduğu negatif tesirlerin önüne geçilmesini sağlamak
- Ekonomik istikrarın sağlanması ve enflasyonist etkilerin azaltılmasını sağlamak
- İstihdamın teşvik edilmesi

- Adil bir gelir dağılımı oluşturmak
- Vergi yükünün dağılımında adil bir tutum sergileyebilmek
- İhracatı, döviz kazandırıcı işlemleri ve uluslar arası rekabetteki gücünü arttırabilmek

Vergi teşvikleri ülkeden ülkeye değişim göstermesiyle birlikte bilhassa vergi oranlarındaki indirimlerin olması gelirin artmasını sağlayarak tasarrufların yükselmesini sağlamakta ve bu tasarrufların vergi teşvikleri sayesinde yatırımlara dönüştüğü ve bu sayede yatırıcım hacmini yükseldiği bilinmektedir. Az gelişmiş olan ya da gelişmekte olan ülkelerde yatırımların yükselmesi büyüme ve kalkınma üstünde bir takım olumlu etkilerin oluşmasını sağlamaktadır (Demircan, 105).

Hükümetlerin maliye politikası gereçleri içerisinde sıklıkla vergi teşviklerini tercih etmeleri bir tesadüf değildir. Bunun nedeni ise vergi avantajının sağlanması, yasal sistemdeki var olan sıkıntıları ve eksikleri gidermektense daha kolay bir yöntemdir. Vergi teşvikleri hükümetin gerçek bir harcamasını gerektirmemektedir. Yatırımcıların hibeler ya da nakit sübvansiyonlar vermek suretiyle nakit yardımlar ile vergi teşvikleri ekonomik anlamda benzemesine karşın, siyasi ve diğer sebeplerden kaynaklı hükümetler için yatırımcılara vergi avantajı sağlamak fiili olarak para vermekten daha kolay olmaktadır (Zolt, 2015: 12).

Ancak vergi teşvikleri uygulanması sırasında bazı maliyetleri de doğurmaktadır. Bunlar;

- Teşvik sunular yatırımlar ile sunulmayalar arasındaki sapmalardan meydana gelen bir takım maliyetler,
- Teşvik amacıyla vazgeçilen vergi gelirleriyle hükümetlerin kaybettiği vergi gelirlerinin maliyetleri
- Vergi teşviklerinin uygulanması amacıyla gereken idari kaynakların oluşturduğu bir takım maliyetler,
- Vergi teşvik mevzuatının kötü amaçlarla kullanılması durumunda yozlaşmanın sağlanması
- Rant kollama gibi aktiviteler ile meydana gelen sosyal maliyetler

Bahsi geçen maliyetler ne kadar az miktarda olursa, yapılan teşvik o düzeyde 'maliyet etkin' bir uygulama olabilmektedir. Bu maliyetlerin en düşük seviyelere çekilmesi ise ancak pozitif dışsallığın arttırılması ile mümkün olmaktadır (Tekin, 2006: 303).

Vergi teşviklerinin beklenen istenen hedefleri sağlayabilmesi ise, kimi şartların ve düzenlemelerin olup olmadığı ile yakından ilgilidir. Rasyonel bir vergi teşvik politikasının saptanması ve bu politika ile uyumlu olabilecek vergi düzenlemelerine gidilerek arzu edilen hedeflere ulaşılabilmektedir. Bu düzenlemelere yönelik olarak aşağıdaki ilkeler sıralanabilmektedir (Bıyık ve Kıratlı, 2001: 7-8):

- Teşviklerden toplanan veriler hesaplanabilir olabilmelidir.
- Teşvik kapsamı içerisinde olacak olan hususların belli kıstaslar ve amaçlara hizmet etmesi gerekmektedir.
- Uygulanmakta olan teşviklerin neticeleri devamlı olarak takip edilmeli, beklenen etkiyi göstermeyenler kaldırılmalı ve yerlerine başka teşvik tedbirleri alınmalıdır.
- Düzenlemelerde bazı kavramlara dikkat edilmelidir:
    - Adalet
    - Eşitlik
    - Verimlilik
- Vergi teşvikleri sayesinde elde edilen yaraların kademesinin iyi saptanması sağlanmalı ve sunulan teşvikler hantal, rekabet gücünden yoksun yapıların oluşmasını sağlamamalıdır.
- Vergi teşviklerinin kapsamı somu ve kısıtlı olarak düzenlenmelidir. Teşviklerin tüm mükelleflerin faydalandığı bir düzenleme şekline getirilerek, esasında teşviklerden hiçbir mükellefin faydalanmadığı anlamını taşımaktadır.
- Vergi teşviklerinin gerekli oluş ve neticeleri vergi gelirlerinden bağımsız biçimde değerlendirmeye tabii tutulmalıdır.
- Vergi teşviklerinin yatırımcıların elde edebilecekleri kar oranlarını yükseltmesi ve bu kar oranlarının ileriki zamanda gerçekleştirilecek olan yatırımlarda kullanılması toplam yatırımların hareketlenmesini sağlayacağı düşünülmektedir. Fakat büyük çaplı yatırım projelerinin desteklenmesi için verilmekte olan vergi teşvikleri vergi gelirinde ciddi açıklara neden olabilmektedir. Eğer ki böyle bir

durum söz konusu olursa teşviklerin olumlu neticeler getirmesi beklenmemektedir. Hatta teşvik verilmeyen projelerin vergi yükleri arttırılırsa yatırımlarda bir takım düşüşler yaşanması muhtemeldir.

- Vergilerin ne zaman ve ne kadar verileceği ve hangi sektörde destek sağlayacağı büyük bir önem barındırmaktadır. Gereksiz yere verilen bir takım teşvikler gerek sektörler arasında gerekse de rekabette ortaya çıkardığı haksızlık dolayısıyla aynı zamanda emek piyasasında ücret yapısını bozmakta ve gereksiz kaynak kullanımına neden olmaktadır.

2.2. Vergi Teşviklerinin Faydaları

Toplumsal ve ekonomik sorunların çözüme ulaştırılmasını sağlamak adına kullanılan kamusal araçlardan bir tanesi olan devlet yardımları, toplum içinde sosyal devlet anlayışının önem kazanması ile birlikte daha da ön plana çıkmaya başlamıştır. Bu açıdan vergisel teşvik uygulamaları büyüme ve iktisadi istikrar gibi ekonomik hedeflerle birlikte göç, bölgesel dengesizlikler ve çevre gibi sosyal konular açısından da önemlidir. Yapısal açıdan piyasa mekanizmasına müdahale özelliği taşıyan ve bazı bireyler veya kesimlere yönelik olması halinde haksız rekabetin ortaya çıkabilmesine sebep olan bu uygulamanın gerekli ve haklı olmasını sağlayan unsur, temin edilen dışsal fayda ile sosyal amaçlardır (Çiloğlu, 2000: 29).

Gelişmekte olan ülkelerdeki kaynakların yeterli olmayışı, bölgeler arası dengesizlikler, kurumsallaşamama, doğal kaynakların etkili ve yeterince kullanılamaması, işsizlik, girişimcilik yetersizliği, makro ekonomik istikrarsızlık, beşeri sermaye yetersizliği gibi sebeplerle devlet yardımları farklı biçimlerde özel sektöre teşvik şeklinde gündeme gelmeye başlamaktadır. Özellikle gelişim kaydetmemiş olan bölgelere yatırım yapmak birtakım güçlüklerin ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Bu süreç içerisinde altyapı yetersizliği sebebiyle ölçek ekonomilerinin negatif etkileri birlikte işletmelerin karlıkları azalmaktadır. Bu açıdan karlarını artırmak isteyen işletmeler ise bu tablodan hoşnut olmayacaklardır. Geri kalan bölgelere yatırımların artırılması için bu bölgelerin diğer bölgelerden farklı avantajlara sahip olmasının sağlanması gerekmektedir. İşletmeler, yatırım maliyetlerini azaltmak veya karlılıklarını artırmak için konacak vergi teşvik uygulamaları geri kalan bölgelerin daha cazip hale gelmesini sağlayacaktır. Geri

kalmış bölgeler ile diğer bölgeler arasındaki faydalar ve avantajlar fazlalaştıkça yatırımlar ve karlılıklar artacaktır. Bu durum devlet müdahalesini zorunlu hale getirmektedir.

Girişimciler tarafından yatırım yapmanın karlı olarak görülmediği bölgelerde devletin tespit edeceği sektörlere, yatırım yapılmasına teşviklerin sağlanması bu alanlara yatırım yapılmasını sağlayarak gelişmemiş bölgelerin kalkınması sağlayacaktır. Teşviklerin fazla olması durumunda gelişim kaydetme potansiyeli yükselerek ülkenin iktisadi büyümesine de katkı sağlayacaktır.

Dünyada gelişmiş ülkeler iktisadi gelişimlerini vergi teşvikleri üzerinden yönetmişlerdir. Günümüzde de vergi teşvikleri üzerinden belli düzeylerde ülkelerin iktisadi durumları yönetilmektedir. Gelişmiş ülkeler genel olarak uyguladıkları vergi teşviklerini, diğer bölgelere kıyasla geri kalan bölgeleri geliştirmek, bazı faaliyetlerde üretkenliği yükseltmek, teknolojik gelişimi sürdürmek ve istihdamı artırmak adına kullanmaktadırlar (Aytemiz ve Helhel, 2007: 167). Gelişmiş ülkelerde kullanılmakta olan vergi teşviklerinden, bölgesel gelişmişlik farklarının düşürülmesi, teknolojik büyümenin yükseltilmesi, iktisadi büyümede istikrar sağlanması, ihracat ve üretimin fazlalaştırarak iktisadi kalkınmayı sağlamak maksadıyla yararlanılmaktadır.

Devlet yardımları veya vergi teşviklerinin farklı iktisadi politikalarına kıyasla sahip olduğu en önemli avantaj, hibe yardımları, vergi muafiyetleri, vergi indirimleri ve birçok farklı enstrümanının olmasıdır. Bununla birlikte bu enstrümanlar üzerinden doğrudan ekonomi üzerinde etkili olunabilmektedir. Bu sayede uygulamaların etkilerinin daha hızlı bir biçimde açığa çıkması sağlanmakta ve buna bağlı uygulamaların daha geniş alanda kullanılmaya başlanabilmesi mümkün olmaktadır (DPT, 2004). Yeni kurulma sürecinde olan, rekabet dezavantajları sebebiyle geride kalan, yoğun rekabet sebebiyle tam olarak etkili olamayan sektörlere devlet tarafından destek sağlanabilmektedir. Bu sayede sanayilerin farklılaşan koşullara adapte olabilmelerinin temin edilmesi ve üretimlerini sürdürerek istihdam yaratabilmeleri ya da pazardaki rekabet avantajlarını yükselterek ödemeler dengesinde pozitif etkilere sahip olmaları hedeflenmektedir (Leblebici, 2002: 5). Bununla birlikte vergi teşviklerinden yararlanılması neticesinde işletme karlarında ve kaynak dağılımlarında olumlu etkiler ortaya çıkacaktır. Böylelikle sosyal hedefli yardımlar üzerinden gelir dağılımı biçimlendirilebilecektir.

Gelişmiş ülkelerdeki işleyiş değerlendirildiğinde ekonomik aktörlerin yalnızca devlet tarafından oluşturulan yapılar olmadıkları gözlemlenecektir. Bu açıdan kamu ile birlikte hareket etmekte olan özel sektörün varlığı dikkat çekmektedir. Bu türdeki iktisadi yapıların bazılarında devlet yüksek rol üstlenmekte özel kesim biraz daha geri kalmakta, bazılarında ise özel sektörler belli sektörler üzerinden ön plana çıkmakta ve bu alanlarda devlet geri alanda kalmaktadır. Yapısal açıdan gelişmiş bir iktisadi yapıya sahip olmak için özel kesim ve devleti işbirliği içerisinde olması gerektiği açıktır. Devlet özellikle kamusal malların üretimin yüklenmekte iken özel sektör yarı kamusal malların üretimini yüklenmektedir. Bu tipteki malların üretilmesinde ortaya çıkan dışsallıklar ile farklı sorunlar ortadan kaldırılarak devletin sağladığı vergi teşvikleri ile diğer desteklerle birlikte bu alanların karlılığı artırılmaya çalışılmaktadır. Bu sayede özel kesimin yalnızca başına yürütemeyeceği yatırımlar vergi teşvikleri ile birlikte karlı bir hale getirilmektedir. Bu durum özel kesimin bu alanlara yönelmesini kolaylaştırmaktadır. Bununla birlikte gelişmemiş bölgelere olan yatırımların artması sağlanarak bölgeler arasındaki dengesizlikler ortadan kalkması sağlanmaktadır. Bunlar dışında vergi teşvikler refah düzeyleri arasındaki büyük farklılıkların düşürülmesi adına kullanılmaktadır.

Vergi teşviklerinin farklı amaçlar doğrultusunda kullanılabilmektedir. Özellikle dolaysız sermaye yatırımları ülke için çekebilmek ve yatırımların artırılmasını sağlamak adına vergi teşvikleri önemlidir. Belli faaliyet ya da sektörlerin teşviki, istihdamın artırılması, kalkınma farkları ile bölgesel gelir farklılıklarının ortadan kaldırılabilmesi açısından vergi teşvikleri yaygın olarak kullanılmaktadır (Tekin, 2006: 302).

Gelişmekte olan ülkeler ve gelişmiş ülkeler açısından vergi teşvik uygulamaları var olan şartlar kapsamında iktisadi bir zorunluluktur. Globalleşme neticesinde yatırımların yalnızca bulunulan ülkedeki kurumlara veya girişimcilere bağlı olmaması rekabet avantajı sağlayabilmek adına dışarından yatırım temin edilmesi zorunluluğunu ortaya çıkarmıştır. Yabancı sermayenin çekilebilmesini ve bunların yatırımlara yönelmesini sağlamak adına vergi teşvikleri kesinlikle yararlanılması gereken politikalar haline gelmiş durumdadır. Bununla birlikte globalleşme ile birlikte rekabetin yalnızca ülke sınırları içerisinde olmaması, dünyanın tek bir pazara dönüşmeye başlaması, ticarette avantajlar sağlayacak bazı düzenlemeler yapılmasını gerekli kılmaktadır. Bu durum karşısında devletler sağladıkları vergi avantajları ile bu rekabet şartlarında ayakta kalmaya çalışmaktadır. Sosyal devlet anlayışının getirmiş olduğu kamusal müdahaleler

son dönemlerde devletlerin politikalarının içeriğini şekillendirmiştir. Gelir dağılımındaki dengesizliklerin azaltılması, bölgeler arasındaki gelişim dengesizliklerinin düşürülmesi, sürekli büyümenin temin edilebilmesi ve iktisadi istikrarın sağlanabilmesi için kamusal müdahalenin bir biçimi olan vergi teşvikleri iktisadi politikalar içerisinde en fazla yararlanılan bir araç olmuştur.

Türkiye'nin sahip olduğu iktisadi yapı ön planda tutulduğunda sermaye birikimi ve tasarrufların yükseltilmesi gerektiği gözükmektedir. Bununla birlikte artırılan bu birikimlerin düzgün alanlarda değerlendirilmesi bir zorunluluk olarak karşımıza olarak çıkmaktadır. Devletler vergi teşviklerini kullanarak yatırım seviyelerini ve yatırım kararlarını etkileyebilmektedir. Bununla ilgili olarak gelişmekte olan ülkelerde yatırım yapmakta olan 295 firma ile yapılan bir çalışmada, vergi teşviklerinin %60'lık yüzde ile yatırım kararlarını belirleyici seviyede olduğu ifade edilmiştir. Bununla birlikte vergi teşviklerinin yatırım kararlarında ihmal edilebilir olduğu sadece %1'lik oranla kabul görmüştür (Easson, 1993: 4). Özellikle Avrupa'nın 17 ülkesinde faaliyet gösteren küresel firmaların yatırımları ile ilgili olarak yapılan bir araştırmada, pek çok firma açısından yer seçiminde vergilendirmenin önemli bir etmen olduğu neticesine varılmıştır (Duran, 2003: 53).

Türkiye'de özel sektöre sağlanan yatırım teşvikleri kapsamında vergi teşviklerinden yararlanılması görüşünün ilk örneği 1927 yılında yürürlüğe giren Teşvik-i Sanayii Kanunu'nda göze çarpmaktadır. Bu kanunun ardından 1963 yılına gelindiğinde 202 sayılı Kanun ile birlikte oluşturulan gelir ve kurumlar vergisi sistemi ile birlikte vergi teşvikleri kendini yeniden hissettirmeye başlamıştır. Türkiye'de 1913 yılından itibaren belli biçimlerde kullanılan teşvikler iktisadi olaylara bağlı olarak büyük çapta değişiklikler geçirmiştir. Süreç içerisinde siyasi, sosyal ve ekonomik olarak ortaya çıkan değişiklikler kamu uygulamalarını etkilemesi neticesinde, teşvik uygulamalarının kapsamsal ve içeriksel olarak değişikliğe uğradığı gözlemlenmiştir (Çiloğlu, 1997: 1). Ülkemizde teşvik uygulamalarının devlet yardımları üzerinde uygulandığı gözlemlenmektedir. Ancak bu yardımların birbirlerine bağlı olmayan 13 kurum ve kuruluş üzerinden yapılması sebebiyle uygulayanlar ile uygulamalar arasındaki ilişkinin kopuk olduğu gözlemlenmektedir (Öner, 2002: 3-4).

Ülkemizde yatırımların desteklenmesinin temel hedefleri, yüksek katma değer yaratmak, üst düzey ve uygun teknolojilerin kullanılması doğrultusunda bölgeler arası gelişmişlik düzey farklılıklarını azaltmak, uluslar arası rekabet kuvveti sağlamak, döviz kazancı sağlamak ve uluslar arası anlaşmalar ve mevzuata uygun olarak tasarrufları yönetebilmektir. Oluşturulan VIII. Beş Yıllık Kalkınma Planı kapsamında katma değeri yüksek ürünlerin üretiminin fazlalaştırılması ve sanayileşme politikaları üzerine kurulu rekabet gücünün artırılması hedeflenmektedir. İleri teknolojiden yararlanılması ve rekabet gücünün artırılmasının sağlanması yeni yatırımları gerekli kılmaktadır. Ülke içi ve ülke dışı yatırımcıların yatırım kararı alabilmelerinin sağlanabilmesi açısından vergi teşviklerinin arttırılması gerekmektedir. Bu sebeple ülkemizde uygulanmakta olan vergi teşviklerinin gözden geçirilmesi ve Türkiye'nin ilerisine yönelik yatırım politikalarının belirlenmesi son derece önemli olmaktadır.

Gelişmekte olan veya yeni kurulmuş olan endüstrilerin korunmasını sağlamak adına vergi teşviklerinden yararlanılması mümkündür. Bu sektörlerin kuruldukları ilk dönemlerde karşı karşıya kalacakları mali sıkıntıların giderilmesi, bu sektörlerin ayakta kalmasını sağlayacaktır. Kurulum aşamasında birim maliyetlerin yüksekliği ya/ya da bazı dezavantajları olan bölgelerde faaliyete geçilmiş olması, firmaların rekabetten korunmalarını gerektirmektedir. Bu bağlamda vergi teşvikleri bu sektörlerin ve bu sektörde faaliyet gösteren firmaların korunması açısından önemli olacaktır.

Buraya kadar anlatılanlardan hareketle vergi teşviklerinin faydaları şu şekilde ifade edilmesi mümkündür (Leblebici, 2002: 6-7):

- Birikimlerin ve tasarrufların katma değeri fazla olan yatırımlara yönlenmesini sağlar.
- İstihdam ve üretimin artmasını sağlar.
- Sürdürülebilir kalkınma ve yatırım eğilimlerinin sürekliliğini temin eder.
- Araştırma ve geliştirmeye konu olan ve ileri teknoloji içeriği olan büyük ölçekli yatırımların özendirilmesini sağlar ve böylelikle uluslar arası rekabet gücünü artırır.
- Doğrudan yabancı yatırımların fazlalaşmasını sağlar.
- Bölgeler arasındaki gelişmişlik farklarının azalmasını temin eder.

- Çevrenin korunmasını sağlamak adına yapılan yatırımların artmasını sağlayarak bu konuyla ilgili olarak yürütülmekte olan araştırma ve geliştirme faaliyetlerine destek verir.

2.3. Vergi Teşvik Türleri

Dolaylı teşvik çeşidi olarak bahsi geçen vergi teşviklerinin bir bölümü vergi oranını bir bölümü ise vergi matrahını etkisi altına almalıdır. Böyle bakıldığı zaman vergi teşvikleri;

- Yatırım Kredisi
- Yatırım İndirimi
- Vergi Tatili
- Hızlandırılmış Amortisman
- Vergi Ertelemesi
- İndirimli İthalat ve Gümrük Vergisi Uygulamaları
- İstisna ve Muafiyetler
- İndirim ve Giderler
- Katma Değer Vergisi Desteği
- Diğer Teşvik Türleri

2.3.1. Vergi Oranlarını Düşürme

Vergi oranlarının düşürülmesinin iki tane yolu bulunmaktadır. Bunlardan birincisi, belli kaynaklardan gelmekte olan gelirler için vergi oranı indirimleri sağlanabilmektedir. Diğerinde ise, belli kıstasları sağlamakta olan firmalar veya belli bölge ve sektörlere yönelik olan vergi oranı indirimleri yapılabilmektedir. Örnek verilirse, yalnızca imalat ya da tarım sektöründeki küçük firmalara vergi oranı indirimi yapılabilmektedir. Bu teşvik çeşidinde firmaların vergi sorumlulukları tamamıyla yok sayılmaktadır (Holland ve Vann, 1998: 9).

Düşük oranlı vergileme uygulaması belli bir süre içerisinde getirildiği zaman elde edilecek olan vergi tasarrufu, vergi indirim oranına ve zararın ileriki bir zamana aktarılıp, aktarılmamasına göre değişmektedir. Firmalar zararı ileri ki zamanlarda da aktarabilme

imkanına sahipse, normal kurumlar vergisi oranına dönüldüğü zaman vergi tasarrufu daha yüksek olabilmektedir (UNCTAD, 2000: 19).

Düşük oran biçiminde ki bu teşviklerin belli bir süre için kazanılacak olan vergi tasarrufu, vergi indirim oranına ve verdiği zararın ileriki yıllara aktarılıp aktarılmamasına göre farklılık barındırmaktadır. Firmalar zararı bir sonraki zamanlarda da aktarabiliyorsa, normal kurumlar vergisi oranına dönüldüğü zaman vergi tasarrufu daha fazla olabilmektedir (Acinöroğlu, 2009: 151).

Düşük oran biçiminde yer alan teşviklerden sadece belli firma türleri faydalanabilecekse uygun mükellefleri belirlemek için kurallar gerekmektedir. Benzer biçimde yalnızca belli gelir tipleri yararlanabilecekse ölçüm yapabilmek için belli kurallar oluşturulmalıdır. Fakat bütün bu kuralların da yararlarını maksimuma çıkarmak isteyen mükelleflerce manipüle edilebilmesi mümkün olmaktadır (Holland ve Vann, 1998: 9).

2.3.2. Yatırım Kredisi

Yatırım indiriminde yapılan yatırımların tamamından ya da bir kısmından vergi matrahından indirime gidilirken, yatırım kredisi söz konusu olduğunda vergi borcundan düşülmektedir. Yatırım kredisinin teşvik etme etkisi daha çok kısa vadeli yatırımlarda görülmektedir. Bunun nedeni ise yatırım kredisinin teşvik edilmesinde yatırımın vergi sonrasında getireceği gelir önemsenmektedir. Buna örnek olarak, bütün yatırımların maliyeti %20'lik bir oranda azaltılırsa, bu azalma vergiden sonraki gelirlerin artmasını sağlayarak girişimcilerin yatırım yapmasına olanak sağlayacaktır. Yatırım kredisinin anlaşılabilmesi ve uygulanabilmesinin daha kolay hale gelebilmesi için ve marjinal oranları ne olursa olsun bütün sorumlular için aynı krediyi sağlayabilmesi bu teşvik tedbirini diğer teşviklere göre daha avantajlı kılmaktadır (Giray vd., 1998: 25).

Yatırım indiriminde firmanın vergiye tabii olan gelirinin düşürülmesi için vergi ödemeleri tercih edilirken, yatırım kredisi ise ödenmesi gerekli olan vergiden düşmektedir. Her iki türde de yatırımcıların yapmış oldukları harcamaların indirilmesine dayanan ve onlara önemli vergi olanakları sağlayan teşviklerden meydana gelmektedir (Holland ve Vann, 1998: 6).

2.3.3. Yatırım İndirimi

Yatırım indirimi, yatırımların maliyetlerinin azaltılması için yapılmakta olan yatırımların bütününü ya da bir kısmının vergilendirilebilir gelirden düşülmesi durumudur. Üç farklı şekilde uygulandığı görülmüştür (Duran, 2003: 44):

- İndirime tek bir mali sene için iznin verilmesi
- İndirime daha uzun seneler içerisinde izin verme (5-10 yıl),
- Gerçekleştirilen harcamaların bütününü indirime tabi tutuluncaya kadar süresiz izin verilmesi

Yatırımların arttırılması için vergisel teşvikler arasında en yaygın olarak kullanılmakta olan ve en etkili sonucu veren yatırım türü olarak geçmektedir. Yatırım indirimi, yatırım maliyetinin düşmesini sağlayarak yatırımcının karlılığının artmasını sağlayan bir teşvik türüdür. Bir örnek ile açıklanması istenirse, yatırım indirimi oranının %40 oranında bulunması durumunda her 100 liralık yatırım 8 liralık vergi tasarrufunun oluşmasını sağlayabilecektir. Teşvikten sonraki süreçte mükelleflerin ödeyeceği vergi, eğer ki başka bir vergiye tabii değilse yüzde sekizlik bir azalmaya sahip olacaktır. Aslında vergi oranı bu kısımda, yatırımın maliyeti ne kadar fazla olursa indirimi de o kadar fazla olması anlamına gelmektedir (UNCTAD, 2000: 20).

2.3.4. Vergi Tatili

Vergi tatili ile gelir ve kurumlar vergisinin tamamıyla ya da geçici bir süre için tatil edilmesi anlamına gelmektedir (Duran,2003:40). Vergi tatilleri gelişmekte olan ülkelerde ve geçiş ekonomilerinde daha sık kullanılmaktadır bunun sebebi ise yabancı yatırımcıların çekilmek istenmesidir. Vergi tatilleri süresince, yatırımın maliyeti giderilene kadar, elde edilen net gelirler üstünden alınan vergi kaldırılmaktadır. Vergi tatili uygulamasında tatil süresince vergi hesabı yapılmadığı için kolay bir vergi çeşidi olarak görülmektedir. Bu tarafıyla bilhassa kurumsal bir vergi sistemi olan ülkelerde bu teşvik türü daha cazip olmaktadır (UNCTAD, 2000: 40). Vergi tatilleri yeni aktif olmaya başlamış olan ve erken kar edebilen firmalara büyük katkılar sağlayabilmektedir. Bunun yanı sıra girişimcilerin yatırımlarında borç finansmanının kullanılmasının da önüne geçer. Fakat yönetimin düzensiz olması durumlarında mükelleflerin vergi idaresinden kaçınmalarına izin verdiği fark edilmektedir (Chalk, 2001: 7).

2.3.5. Hızlandırılmış Amortisman

Amortisman ifadesi, firmaya kayıtlı durumda olan bir varlığın aşınması, yıpranması ve eskimesinde ki payını gösteren; amortisman ayırma ise; aşınmış ve yıpranmış, eskimeye bırakılmış bir duran varlığın kullanım süreleri göz önüne alınarak gidere dönüştürülmesidir (Lazol, 2010: 169).

Hızlandırılmış amortisman kavramı, çoğunlukla bir varlığın maliyetinin, vergi amaçlı, gerçek ekonomik amortisman oranından daha hızlı bir biçimde yazılmasını sağlayan bir teşvik türüdür. Hızlandırılmış amortismanının maliyeti, tahakkuk eden vergi gelirleri bakımından, normalde vergi tatili ya da yatırım indirimi ve kredisinden çok daha az olmaktadır. Hızlandırılmış amortisman var olan firmalara önemli katkılarda bulunduğu gibi yatırımlarını da yükseltmeyi amaçlayan kurulu işletmeler için de önemli etkiler yaratabilir fakat birkaç sene boyunca karın olmayabileceği ilk yatırımların büyük bölümünde hızlandırılmış amortisman işe yaramaz (Easson ve Zolt, 2002: 21).

2.3.6. Vergi Ertelemesi

Vergi ertelemesinde vergiyi ortaya çıkaran olaylar gerçekleşmeden vergi borcunun doğmasının önüne geçilmektedir. Bu aşamada vergi ertelemesinin vergi gecikmesinden farklı olduğu meydana gelmektedir. Yani aslında bir verginin ortaya çıkması, vergiyi doğuran olguların olmasıyla meydana gelir. Verginin ödenme süreci, vergi borcunun fiili olarak ödenmesi amacıyla vergi kanununda öngörülmekte olan hukuki süreci içine almaktadır. Bu hukuki olan sürecin geciktirilmesi durumu vergi geciktirilmesidir. Bilhassa gelişmekte olan ülkeler tarafından daha sık kullanılmaktadır. Gelir üstünden alınan vergiler belli için belirli bir bağışıklık kazanılması sağlanmaktadır. Bu süreç genellikle 5 sene olarak belirlenmiştir. Vergi idaresinin uygulamasıdır ve basit bir teşvik türüdür. Ancak diğer teşvik türlerinde ki gibi vergi geliri kaybına sebebiyet vermektedir (Giray, 2016: 77).

2.3.7. İndirimli İthalat ve Gümrük Vergisi Uygulamaları

Gümrük vergileri sermaye malları ile ithal hammaddelerin maliyetlerin artmasına sebep olmaktadır. Özellikle yatırım süreçlerinde gümrük vergileri ile ithalat vergilerinde indirimli tarifeler veya istisnalar yapılması yatırımların maliyetlerinin düşmesini

sağlamaktadır. Pek çok yatırımcı bu tip teşvik türlerinin oldukça önemli teşvik türü içinde olduğunu düşünmektedir (Easson ve Zolt, 2002: 23). Birçok ülkede tarife korumaları yaygın olarak yararlanılan bir yatırım teşviki olmuştur. Fakat gelişmekte olan ülkelerle farklı bölgesel ticaret düzenlemeleri ve Dünya Ticaret Örgütü (WTO) anlaşmalarıyla birlikte tarifelerin azalması neticesinde bu teşvikin kullanım alanı giderek azalmıştır. Pek çok gelişmekte olan ülke tarife korumalarının yatırımların yüksek maliyetli, çarpık endüstrileşmeye sebep olan ve verimsiz yatırımlara sebep verdiğini düşünmeye başlamıştır (UNCTAD, 2000: 22). Bu sebeple bu tip uygulamaların genel kullanım alanlarında bir azalmanın olduğunu ifade etmek mümkün olacaktır.

2.3.8. İstisna ve Muafiyetler

Vergi kanunlarında vergilendirilmesi için hüküm yer alan vergi konularının aynı kanun içinde ya da diğer kanunlarda yer alan hükümlere göre tamamen ya da kısmen devamlı ya da geçici olarak şarta bağlı ya da bağlı olmayan vergi dışı bırakılmasına istisna denilmektedir. Vergi kanunları belli kişiler ya da birey gruplarının vergi dışı bırakılması durumuna ise muafiyet denilmektedir. İstisna objektif vergi sorumluluğunun ortadan kaldırılmasını anlatırken, muafiyet daha çok sübjektif vergi sorumluluğunun ortadan kaldırılmasını anlatmaktadır. Bu vergi teşvikinin, gelir dağılımında adaleti sağlayabilmesi ve yatırımların kalkınmasını arzu eden belli bölgelerin gelişmesini sağlayan yararları bulunmaktadır. Çoğu ülkede vergi kanunlarında yer alan ve en yaygın olan vergi teşvik türü olmaktadır (Giray, 2016: 80-81).

2.3.9. İndirim ve Giderler

İndirimler genel itibariyle gelirlerin temin edilmesiyle ilgili direkt ilişkili olmayan, sosyal ve iktisadi amaçlı bazı ödemelerin net gelirden düşülmesini ifade etmektedir. İktisadi hedefli indirimlere örnek olarak ödenen bazı vergi indirimleri ile zarar indirimleri gösterilebilecektir. Sosyal amaçlı indirimlerse yardım, bağış ve geçim indirimi olarak ortaya çıkan ödemelerdir.

Giderler ise, mükelleflerin ödemek durumunda oldukları vergi borçları tespit edilirken brüt (gayrisafi) gelirden, iş ve faaliyetlerle ilgili olan ve iş ile faaliyetlerin sürekliliğini temin eden ve vergi yasaları kapsamında ele alınan harcamaların düşülmesini

ifade etmektedir. Söz konusu giderler; temizlik, ısıtma, aydınlatma, sağlık harcamaları, çalışanların yemek harcamaları benzeri kalemlerdir (Giray, 2016: 83-88).

2.3.10. Katma Değer Vergisi Desteği

Katma Değer Vergisi (KDV) desteği, yatırım malları ile sermaye malları kapsamında yer alan her tip harcama kalemi içerisine giren KDV'nin istisnaya tabi tutulması ya da ertelenmesini ifade etmektedir. Söz konusu bu destekle birlikte firmaların yatırım süreçlerinde açığa çıkan finansman giderlerinin azaltılması mümkün olmaktadır. KDV'nin yapısal özelliği sebebiyle mahsuba tabi tutulacağından dolayı işletmelere doğrudan bir net katkı temin etmeyecektir. Fakat ertelemelerin olması ve geri ödemelerin zaman alması sebebiyle fiyatlarda yıpranması benzeri nedenler yatırımcılara dolaylı yoldan bir katkı sağlayacaktır (Duran, 2003: 50).

2.3.11. Diğer Teşvik Türleri

İfade edilen teşvik türlerinin dışında bazı teşvik türleri de bulunmaktadır. Bunlardan bazıları; zarar indirimi, olumlu indirim kuralları, indirilmiş stopaj vergileri, uzun vadeli sermaye kazançlarının tercihli muamelesi, istihdam temelli kesintiler, emlak vergisinin azaltılması, vergi kredisi ve idari takdir halidir. Bu bölümde bu teşvik türlerine yer verilecektir.

2.3.11.1. Zarar İndirimi

Hükümetlerden bazıları yatırımcıların vergi yükünün azaltabilmek için çoğunlukla geçmiş yıl zararların ilerleyen dönemlerin aktarılmasına izin verebilmektedir. Vergi muhasebesi kapsamında hedeflerin gerçekleştirilebilmesi için önceden belirlenen sayıda yıllara göre (çoğunlukla 3 ile 5 yıl) yatırımcıların zararlarını ilerleyen dönemlere taşıması mümkün kılınarak, yatırımcıların büyük projelerin ilk yıllarında yaşamış oldukları zararlar telafi edilmeye çalışılmaktadır. Üretim piyasası içerisinde proje sayısını yükseltmeye çalışan ve projelerin ilk yıllarında zarar edebilecek olan yatırımcılar için zarar indirimi uygulaması oldukça önemlidir. Bu uygulama aynı zamanda yabancı yatırımcıların da ülke içerisine çekilmesi açısından önem arz etmektedir (UNCTAD, 2000: 19).

2.3.11.2. Olumlu İndirim Kuralları

Politika üreticileri, bazı harcama tiplerinin azalmasını sağlamak adına bazı kurallar meydana getirerek yatırım kararlarının yükselmesini temin edebilirler. Söz konusu kurallar içerisine sermaye harcamalarının ve amortisman hükümlerinin direkt olarak harcanmasını mümkün kılan kurallar da dahildir. İfade edilenlerden farklı olan bir başka teşvik tipi ise evvelden tespit edilen ve tercih edilen harcamaların çift (ya da birden çok) kesintiye maruz bırakılmasıdır. Çifte kesinti, mükelleflerin vergilendirilecek olan gelirlerinin azalmasına neden olmaktadır. Örnek vermek gerekirse; mükellef personellerine yeni yetenekler kazandırmak ve onları eğitebilmek adına 1 milyon TL harcamış olursa, vergiye tabi gelirinin hesaplanması durumunda 2 milyon TL düşüş yapabilmektedir. İfade edilen kesintinin kesinlikle harcamanın 2 katı olması gerekli değildir. Bazı durumlarda bu teşvik türünde %150 ya da %300 kesinti oranlarının uygulanması mümkün olabilmektedir (Easson ve Zolt, 2002: 21). Bu kesinti oranı mevcut koşullara göre belirlenecektir.

2.3.11.3. İndirilmiş Stopaj Vergileri

Teknoloji transferinin gerçekleştirilebilmesi ya da ülke içine yabancı yatırımları çekebilmek gibi belli amaçlara destek vermek için sıfır ya da indirimli stopaj vergisi uygulamaları genel olarak kullanılan bir teşvik türü olarak karşımıza çıkmaktadır. Stopaj vergisinden muafiyet, bazı hallerde tercihli vergi oranlarında yapılan kredilere istek duyulması halinde ya da teknoloji transferi bakımından kullanılan teknik yardım ücretleri ya da gayri maddi hak bedelleri kapsamında kullanılabilmektedir. Bu konuyla ilgili olarak bir vergi müsaadesi sürecinde kazanılan gelirlerin stopaj vergisinden muaf tutulmaları da sık rastlanan bir örnek olarak ifade edilebilecektir. Literatürde yüksek stopaj vergisi oranlarının yabancı yatırımları azalttığına dair bazı çalışmalar bulunmaktadır. Fakat uluslararası standartların altında kalan oranlarda indirimler ya da muafiyetlerin, yatırım kararlarının alınmasında pek etkili olmadıkları da yine bu çalışmalar kapsamında ortaya konulmuştur (Easson ve Zolt, 2002: 22).

2.3.11.4. Uzun Vadeli Sermaye Kazançlarının Tercihli Muamelesi

Firmaların belli bir dönem (çoğunlukla 6 ay ile 1 yıl arası) boyunca varlıklarını (sermaye) elde tutması halinde, varlıkların (sermayenin) değerini belirlemek için pek çok

ülke vergi açısından ayrıcalıklı uygulamalar kullanmayı tercih etmektedir. Söz konusu bu uygulama çoğunlukla, uzun vadeli sermaye kazançların kısa dönemli sermaye kazançlarının %50'si kadar vergilendirilmesi biçimindedir. Kısa vadeli sermaye kazançları genel olarak normal gelir vergisi gibi ele alınmaktadır. Söz konusu bir vergi uygulamasıyla beraber uzun vadeli sermaye kazançlarının ülke içine çekilebilmesi hedeflenmiş olmaktadır (UNCTAD, 2000: 21-22). Ülkeler açısından uzun dönemli sermayeye sahip olmak daha önemli olmaktadır.

2.3.11.5. İstihdam Temelli Kesintiler

Pek çok ülkede devletler tarafından uygulanmakta olan zorunlu sosyal güvenlik kesintileri, firmalar açısından büyük yükler oluşturabilmektedir. Özellikle belli coğrafi bölgelerde ya da belli sektörlerde yatırımların teşvik edilmesi için çalışan sayısı göz önünde bulundurularak vergi indirimleri ya da sosyal güvenlik katkı paylarının azaltılması mümkündür. Bu duruma örnek olarak Bulgaristan'da engelli bireylere istihdam sağlamak adına kullanılan çeşitli vergi teşvikleri gösterilebilecektir (UNCTAD, 2000: 22).

2.3.11.6. Emlak Vergisinin Azaltılması

Mülkiyetler üzerinde yapılan vergilendirmelerde indirim ya da muafiyet teşviklerinin kullanılması yatırımlar üzerinde oldukça etkili olmaktadır. Özellikle hükümetler açısından maliyetlerin öngörülebilir olmaları avantaj sağlamaktadır. Etkileriyse birkaç yıla yayılan nakit yardımlarıyla oldukça benzer yapıdadır. Mülkiye vergileriyle ilgili verilen birçok teşvik genel bölgesel kalkınma politikasının bir bölümünü olmakta ve merkezi olmamaktadır. Bu açıdan ifade edilen bu teşvikler yerel yönetimlerin otoritelerince belirlenmiş olmaktadır (Easson ve Zolt, 2001: 23). Bölgelerin gelişim göstermesi açısından önemli teşviklerdir.

2.3.11.7. Vergi Kredisi

Milli üretim kapasitesinin artırılmasını sağlamak ve hammadde ihracatına engel olmak için hükümetler vergi kredisi teşvikine başvurulabilmektedir. Hükümetler katma değer ortaya çıkaran firmalara vergi kredisi sağlayabilmektedir. Hükümetler vergi uygulaması ile birlikte ihracat gelirlerini yükseltebilmektedir (UNCTAD, 2000: 22).

2.3.11.8. İdari Takdir Hakkı

Teşvik tipleri uygulamalarında en önem arz eden durum, teşviklerin sadece yetkili makamların ön onaylarıyla veya isteğe bağlı verilip verilmedikleridir. Gereksinim duyulması halinde verilecek teşvikler, hükümet değişikliği benzeri politikalar ön plana çıktığında politikacılara destek sağlayacak biçimde uyarlanır ya da belli işletmelere belli avantajlar verebilecek biçimde düzenlenmektedir. Bu tip bir uygulamanın varlığı ise bazı işletmelerin vergi kaçırmaya yönelmesine sebep olabilecektir. Sistemde isteğe bağlı teşviklerin bulunması şeffaflığın azalmasına neden olabilecektir. Yatırımda bulunacak işletmeler açısından şeffaflık da en önemli ölçüt olmaktadır. Bununla birlikte isteğe bağlı teşvikler birer yolsuzluk davetiyesi niteliği taşımaktadır. İdari takdir yetkisi, hükümetlerin teşviklerin ne ölçüde yarar sağlayacağını izlemeleri, teşvik kriterinde problem çıktığı durumlarda müdahale edilmesi ve vergi mevzuatında değişiklik yapılması gibi durumlarda pozitif sonuçlar ortaya çıkarabilecektir. Fakat, hükümetlerin söz konusu teşvikleri tespit etmede nesnel davranmaları gerekmektedir. İdari takdir hakkı uygulamalarına, vergi tatilleri kapsamında sürenin çoğunlukla isteğe bağlı tespit edilmesi örnek olarak gösterilebilecektir (Holland ve Vann, 1998: 9-10).

2.4. Vergisel Teşviklerin Amaçları

Vergiler, ekonomik büyüme ile iş dünyasını biçimlendiren en önemli unsurlardan biri olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergiler kapsamında ortaya çıkan bir değişim tüm iktisadi yapının tamamen değişmesine neden olabilmektedir. Teşvik sistemleri kapsamında vergisel teşviklerden yararlanılması mükellefler arasındaki rekabet eşitliği, bütçe gelirleri, bölgelerin gelişmişlik seviyeleri benzeri pek çok faktörün değişmesini sağlamaktadır. Bu sebepten dolayı vergi teşvikleri ile hedefleri tespit edilirken ve bunlar uygulanırken ortaya çıkarabilecekleri tüm etkilerin detaylı bir şekilde araştırılması gerekmektedir. Bunun yerine getirilmemesi halinde çözümü oldukça güç sorunlarla karşı karşıya kalınması olası bir durum olmaktadır (İdris Sarısoy, 2008: 67).

Vergi teşvikleri genel olarak belli başlı zaman dilimleri içerisinde uygulanmaktadır. Bu zaman dilimlerinin sonunda ise arzu edilen hedeflere ulaşılması beklenmektedir. Arzu edilen hedeflere ulaşılması halinde aşamalı ya da tamamen vergi uygulamaları son bulmaktadır. Arzu edilen hedeflere erişilememesi halinde ise vergi

teşvik sisteminin içeriği değiştirilerek ya da aynı teşvik sistemi kullanılarak tespit edilen hedeflere erişilinceye kadar süreç devam ettirilmeye çalışılmaktadır (İdris Sarısoy, 2008: 67).

Vergisel teşvikler farklı amaçların yerine getirilmesi açısından kullanılabilmektedir. Amaçların farklılık arz etmesi ülkelerin gelişmekte veya gelişmiş ülke olması sebebiyle olabildiği gibi; ülkelerin iktisadi yapılarına, siyasi isteklerine ve sosyal gereksinimlerine bağlı olabilmektedir. Vergisel teşvikler genel olarak gelişmiş ülkelere kıyasla gelişmekte olan ülkelerde daha fazla kullanılmaktadır. Bunun nedeni ise gelişmekte olan ülkelerin yatırımların yaygınlaşmasına ihtiyaç duymasıdır. Vergi teşviklerinin amaçları farklılık gösterse bile genel itibariyle değerlendirildiğinde asıl hedef, iktisadi ve toplumsal gelişmişliği artırmak ve refah düzeyini yükselterek stabil bir hale getirmektir.

Vergisel teşviklerin amaçları ülkeye göre farklılık sergilese de çoğu zaman temel dört temel hedef erişebilmek amacıyla uygulanmaktadır. UNCTAD tarafından bu amaçlar şu şekilde sıralanmıştır (UNCTAD, 2000: 12);

- Bölgesel yatırımların artırılması
- Sektörel yatırımların artırılması
- Performansın artırılması
- Teknoloji transferinin gerçekleştirilmesidir.

İfade edilen vergisel teşviklerin bu amaçları bu bölüm altında başlıklar halinde açıklanacaktır.

2.4.1. Bölgesel Yatırımların Arttırılması

Ülkeler bazı bölge ve alanların kalkınmasını sağlamak adına bu bölgelerde yatırımların artırılmasını amaçlarlar. Bu bölge ve alanlarda yatırımların artırılması için vergi teşviklerinden yararlanılmaktadır. Yararlanılan bu teşvikler; kırsal yerlerin gelişmesinin sağlanması, bölgesel kalkınmanın sağlanması, çevresel tehlikelerin azaltılması, kent merkezlerinin uzağında sanayi bölgelerinin kurulması ile nüfusun ülke içinde dengeli bir biçimde dağılmasının sağlanması gibi amaçları kapsamaktadır. Tayland, Hindistan, Pakistan, Ekvator, Gana, Angola gibi ülkeler söz konusu amaçları gerçekleştirebilmek vergisel teşviklerden yararlanmaktadır.

Bölgesel kalkınmayı sağlamak adına vergisel teşviklerden yararlanan ülkelerden biri de Kolombiya'dır. Özellikle Kolombiya'nın güneyinde bulunan Rio Paez bölgesinin kalkındırılması için bu bölgeye özel vergisel teşviklerden yararlanılmaktadır. Rio Paez denen bölgeye yatırım yapan firmalara 10 yıllık süreyle vergi indirimi ve vergi ertelemesi gibi teşvikler sağlanmaktadır. Buna benzer bir biçimde Nijerya, sağladığı bölgesel teşviklerle birlikte geri kalan alanlarda ve kırsal bölgelerde yatırımda bulunacak işletmelere %100 ile %500 arasında ödenekler sağlayabilmektedir.

Teşvikler kapsamında bazı bölgesel ayrımların yapılmasının bazı özel nedenleri bulunmaktadır. Özellikle ülke içerisinde bazı bölgelerin gelişmişlik düzeylerinin geri kalmış olması en önemli nedeni oluşturmaktadır. Geri kalan bölgeler zorlu iktisadi koşullara sahiptir. Bu açıdan bu bölgeler desteklenmedikleri sürece tek başlarına kalkınamazlar. Bu sebepten dolayı az gelişmiş bölgeler için bazı teşvikler uygulanması oldukça olağan bir durumdur. Gelişmemiş bölgelerin cazip hale getirilmesi için de devletler vergisel teşviklerden sık sık yararlanmaktadır. Geri kalan bölgelerin gelişimi hem o bölgedeki insanların refah düzeyinin artmasını hem de ülke genelinin refah düzeyinin artmasını sağlayacaktır.

2.4.2. Sektörel Yatırımların Arttırılması

Ülkeler önemsedikleri kalkınma hedefleri kapsamında bazı faaliyetlere ve bazı sektörlere öncelik vermekte ve bu amaçla vergisel teşviklerden yararlanmaktadırlar. Endüstriyel parklar, madencilik, film endüstrisi, yeni teknolojik alanlar ile ihracata önderlik eden faaliyetler vergisel teşvik verilen alanlar olarak gösterilebilir. Bu konuyla ilgili olarak Singapur'un gelişmemiş endüstrilerde faaliyet gösterecek firmalara verdiği 5 yıllık kurumlar vergisi istisnası örnek olarak gösterilebilecektir. Benzer biçimde Kosta Rica da turizm sektörü içinde araba kiralama, seyahat acentalığı ve otel hizmetleri gibi alanlarda vergisel teşvikler sağlamaktadır. Pakistan'da ise vergisel teşvikler genel olarak güneş enerjisi kullanımı, bilgi teknolojileri ve yüksek teknoloji endüstrileri kapsamında kullandırılmaktadır.

Gelişmekte olan ülkelerde özellikle maden rezervlerinin tespit edilmesi, çıkarılmaları ve üretilmeleri, imalat sektörü, eğlence sektörü, turizm sektörü ve ihracata odaklanılmaktadır. Bu açıdan bunun gibi alanlarda vergisel teşvikler artırılmaya çalışılmaktadır. Gelişmekte olan ülkeler genel olarak hizmet faaliyetleri ile firma

merkezlerini kendi içinde toplayamamaktadır. Bu sebepten dolayı bazı ülkelerde hizmet sektörüne yönelik özel teşvikler sağlanmaktadır. Filipinler, Malezya ve Singapur kurumlar vergisi oranlarını azaltarak firma merkezlerini kendi içinde toplamaya çalışmaktadır.

2.4.3. Performansın Arttırılması

Vergisel teşvikler, ihracat promosyonları, çalışan eğitimi ve ülke içi katma değerin yükseltilmesi gibi birçok unsura yönelik olarak oluşturulabilmektedir. Bu açıdan bakıldığı zaman serbest ticaret alanları, ihracat odaklı üretim potansiyelinin yükseltilmesine ilişkin vergisel teşviklere örnek verilebilmektedir.

Panama, serbest ticaret ve ihracat ağırlıklı olan malların üretimini teşvik edebilmektedir. Bu bölgelerde faaliyet göstermekte olan kurumlar katma değer vergilerinden muaf edilmiştir. Mesela, Gana'da standart kurumlar vergisine ait oran %35 civarındayken 2011 senesinde bu oranın %25 olduğu bilinmektedir (Deloitte, 2011). İhracata yönelik geleneksel yöntemlerin kullanılmadığı malların üretimini gerçekleştiren kurumlar %8 gibi düşük oranlarda vergilendirilmektedir.

2.4.4. Teknoloji Transferi

UNCTAD'ın yukarı da bahsi geçen çalışmalarında yer alan; gelişmekte olan ülkelerin vergisel teşviklerin uygulama sırasında ki amaçlarından biri de teknoloji transferinin sağlanmasıdır. Saptanmış olan kimi türdeki vergisel teşvikler bu gayeyi yerine getirebilmek için dizayn edilmiştir. Singapur ve Malezya gibi bir takım ülkeler Ar-Ge ve teknoloji projeleri için aynı zamanda ek vergisel teşvikler uygulanabilmektedir. Bu tür ülkeler kurumların ayırdıkları geliştirme fonlarını ve Ar-Ge etkinliklerini vergiden muaf tutmuşlardır. Böylece bazı harcamalar için indirim yapabilir ve bazı satışlar için de belli sürelerde gelir vergisi muafiyeti sağlanmıştır.

Ar-Ge etkinlikleri içerisinde yer aldığız çağ sebebiyle büyük önem taşımaktadır. Bilginin kullanılması ve yayılması bu günlerde gelişimin anahtarı olmaktadır ve bu alanda ülkeler sert bir rekabet içerisindedir. Bu nedenle de ülkeler, devlet eli ile veya özel sektör teşvikleri sayesinde bu alanda kararlar alınabilmektedir. Özel sektörü destekleyebilmek hususunda başvurulmuş olan en yaygın teşvik tekniği vergisel teşvikler oluşturmaktadır.

Kullanılmakta olan vergisel teşvikler incelendiğinde, indirimler, hızlandırılmış durumdaki amortisman, Ar-Ge miktarında göre olan vergi kredisi, vergi tatili, vergi istisnası ve muafiyetleri gibi uygulamalar, Ar-Ge çalışanı için ücret vergilerinin azaltılması bu sayede istihdam maliyetlerinin azaltılması biçiminde görülebilmektedir.

Ar-Ge etkinlikleri ve teknoloji transferi toplumların refah seviyesin katkıda bulunmaktadır. Bu etkinliklerde ileri durumda olan ülkeler rekabet alanında ileri düzeye gidebilmektedirler. Bu nedenle ülkelerin vergisel teşviklerinin kullanılmasıyla bu etkinliklerde başarıyı amaç edinmesi kaçınılmazdır.

BÖLÜM 3. AVRUPA BİRLİĞİ'NDE VERGİ TEŞVİKLERİ

3.1. Avrupa Birliği'nde Vergi Teşvikleri

AB'de genel vergilendirmenin yapısının incelenmesinin ardından AB'de vergi teşvik uygulamalarına yer verilecektir.

3.1.1. Avrupa Birliği'nde Genel Vergilendirme Yapısı

Bu bölümde AB'de vergilendirme ile ilgili olarak genel işleyişe yer verilmeye çalışılacaktır.

3.1.1.1. AB' nin Amaçları ve Vergilendirme

Avrupa Birliği'nin kurulmasında görev yapan kurucular 1957 yılında yaptıkları Roma Antlaşması ile 12 yıllık süre içinde Avrupa Ekonomik Topluluğu (AET) adında bir ortak pazar kurmayı amaçlamışlardır. Daha sonra 1987 yılında Roma Antlaşmasına iç pazar kavramı dahil edilmiştir. 1992 yılında yapılan Maastricht Anlaşması ile birlikte ise bahsi geçen iktisadi topluluk tek pazarlı bir birlik formuna dönüşmüştür. Bu dönüşüm sonrasında sınır denetimlerine son verilmiş, kısmen euro kullanımına geçilmiş ve kambiyo politikalarının tam uyumu söz konusu olmuştur. Böylece birlik parasal ve ekonomik birlik haline gelmiştir (Moravcsik, 2013; Güneş, 2013:20).

Avrupa Birliği'nin temel hedefi, üye ülkelerin politik ve iktisadi yapılarının giderek bir bütün haline gelmesi ve paraların, hizmetlerin, bireylerin ve malların serbest dolaşabildiği bir tek pazarın kurulmasının sağlanmasıdır. Bu hedefe erişebilmesi için kanuni düzenlemelerin yapılması sağlamak maksadıyla üye devletler egemenliklerini kısmi olarak Antlaşmalarla Avrupa Birliği (AB) kurumlarına bırakmıştır. Yapılan kanuni düzenlemeler; direktif, kararlar ve tüzükler gibi bağlayıcı niteliği olan unsurlar ile bağlayıcı niteliği olmayan unsurlardan meydana gelmektedir (European Commission, 2009).

AB iç pazarı, Avrupa Birliği'ni meydana getiren Anlaşma'nın 14. Maddesinde bireylerin, malların, kişilerin, sermayenin ve hizmetlerin sınırlara bağlı olmadan özgürce dolaşabildiği alan olarak ifade edilmektedir. AB'nin hedeflerine erişmesi kapsamında iç pazarın gelişimine, bütünleşme, vergi politikalarına, ekonomik birleşme, ekonomik ve

parasal birliğe oldukça bağlı kalınmaktadır. Vergi politikaları ifade edilen özgürlüklerin yerine getirilmesi kapsamında görülen vergisel engellerin sonlandırılmasıyla ilgili olmaktadır. AB'nin vergi ile ilgili çalışmaları hizmet, işgücü, sermaye ve mal piyasalarının etkin sürdürülmesine destek sağlayan vergi sistemleri yönelik olmaktadır. İfade edilenler aynı zamanda Lizbon Antlaşması hedeflerinin gerçekleştirilmesi açısından da gerekmektedir. AB Lizbon Antlaşmasıyla ile birlikte etkin bir bilgi ekonomisine sahip olmak, yüksek rekabet gücünü elinde bulundurmak, iyi bir sosyal uyum ve yüksek istihdam sağlamayı hedeflemektedir. Vergi açısından ise bu durum vergisel bozulmaların ve engellerin ortadan kaldırılmasına odaklanılması anlamına gelmektedir. Bu açıdan vergi sisteminin net, açık ve kolay olması gerekmektedir. AB'ye üye devletlerin kendi vergi sistemleri kapsamındaki farklılıklar özellikle tek pazarın oluşturulması açısından önemli bir engel olarak karşımıza çıkmaktadır. Tam manada açıklanamayan tek Pazar, uluslar arası ticarete zarar vermekte, kaynakların etkili dağılmamasına neden olmakta, AB piyasasının farklı alanlara ayrılmasına sebep olmakta ve bunlara bağlı olarak rekabetin zayıflamasına neden olmaktadır. Mevcut bu şartlar ise vergilerin uyumlaştırılması sürecinin önem kazanmasını sağlamıştır. Ancak uyumlaştırma ile ilgili olarak tam manada adaptasyonun sağlandığını ifade etmek zordur (Güneş, 2013:229-240).

Ortaya çıkan iktisadi gelişmelerle birlikte tek pazarın oluşumuna engel olan vergisel sorunlar daha da büyümüştür. Yeni iletişim teknolojileri ve küreselleşme, neredeyse her gün 24 saat işlem yapan finansal sistemlerin ortaya çıkmasına sebep olmuştur. Bu durum ise finansal varlıklardan sağlanan gelirlerin ve sermayenin vergilendirilmesini daha zor hale getirmiştir. Ticaretteki teknik ve kanuni engellerin kaldırılması, işletmelerin ve mamullerin daha mobil bir forma girmesini sağlamıştır. Bu bakımdan işletmelerin ve büyük firmaların konum seçimlerinde vergi önemli bir etmen haline gelmiştir. Bu bağlamda merkezi ve yerel yönetimler daha fazla firmayı bünyelerine çekebilmek için vergi teşvik ve indirimlerinden yararlanmaya başlamıştır. Yüksek vergi oranları, vergi sistemlerinin kompleksliği vergi kaçırmayı veya vergiden kaçınmayı ön plana çıkarmaya başlamıştır. Globalleşmeyle birlikte çok uluslu şirketlerin kurulması ve bu şirketlerin farklı vergi idare uygulamalarıyla yüzleşmeleri, bu şirketlerin vergi yüklerini en aza indirecekleri bölgelere yönelmelerine neden olmuştur. Özellikle sermayenin vergilendirilmesiyle ilgili yaşanan güçlükler vergi sistemlerinin değişmesine

neden olmuştur. Bunun neticesinde ise vergi yükü işgücü üzerine yüklenmiştir (Öztürk ve Ozansoy, 2011: 197).

3.1.1.2. Vergi Politikası

Vergi politikası genel olarak kamu harcamalarının finansmanı ile gelirlerin tekrar dağılımına destek veren ekonomik faaliyetlerin bir bölümünü oluşturmaktadır. AB'de uygulanmakta olan vergi politikaları, tamamen veya kısmen sahip oldukları bu yetkiyi bölgesel, yerel ya da merkezi idarelere teslim eden üye devletlere bırakılmıştır. Üye devletler de vergi politikalarını, sosyal ve iktisadi olarak uygulamaktadır. AB, sosyal güvenlik katkı payları ve vergiler üzerinde destekleyici görev üstlenmektedir. AB'nin hedefi milli vergi sistemlerinin standart hale getirilmesi değildir. Bunun yerine üye devletlerin vergi sistemlerinin AB'yi kuran antlaşmaya ve birbirlerine uygun olması istenmektedir. Tek Pazar kapsamında üye devletlerin hizmet ve sermayelerinin vergisel kurallar nedeniyle serbestçe dolaşmasına engel olunmaması önemli olmaktadır. Üye devletlerin vergi koordinasyonlarının veya uyumlarının yavaş ilerlemesi, konuların kompleks olması ve kurucu antlaşmayla ilgili maddelerin ancak oybirliği ile değiştirilmesi nedeniyle söz konusu olmaktadır (European Commission, 2000: 5-6; Altunay, 2010:2).

Vergi genel olarak harcamaların finanse edilmesi için toplanmaktadır. Bu bağlamda ne kadar vergi toplanacağını AB'den çok üye devletler tespit etmektedir. AB, amaçlanan hedeflere uygun milli vergi kurallarını ve diğer üye devletlerdeki işletmelere yönelik adil olmayan faydaların oluşmaması öngörerek oluşturmaya çalışmaktadır. Bu sebeple AB vergi politikası, sermayenin özgürce dolaşması ile Tek Pazarın gerçekleştirilmesiyle yakından ilgilidir. Üye devletlerin kendilerine has harcama öncelikleri bulunmaktadır. AB ise ifade edilen bu öncelikleri tespit etmeyip yalnızca üye devletlerin olması gereken harcama sınırları içerisinde kalmasını temin etmektedir. Çok harcama yapılıp ve bunun doğrultusunda aşırı borçlanılması diğer üye ülkelerin iktisadi büyümelerinin bozulmasına neden olabilecektir. Ayrıca bu şartlar kapsamında harcamaları finanse edebilecek vergilerin toplanması ile söz konusu vergilerin harcanmalarıyla ilgili bazı tedbirler almak üye ülkelerin iktisadi politikalarında dikkatli davranmalarını mümkün kılmaktadır. AB, vergi oranlarını tespit eden üye devletlerin söz konusu tespitlerinin adil olup olmadıklarını da çoğunlukla yakından izlemektedir. AB

özellikle şirketlerin mallarının, sermayelerinin ve hizmetlerin Tek Pazarda serbestçe dolaşabilmesi açısından öncelikli olarak şirket vergilendirmelerini yakından izlemektedir (Genschel ve Jachtenfuchs, 2011: 293).

AB, vergi sistemlerinin yapısal açıdan sermaye, hizmet, mal ve işgücü piyasalarının düzgün işlemesine katkı vermelerini sağlamaktadır. Bu sebepten AB vergi politikası, farklı vergi yapılarının verimsiz işleyişine engel olunması, üye devletler arasındaki vergisel engellerin ortadan kaldırılması ve vergi yapılarının daha kolay hale getirilmesi süreçlerini kapsamaktadır. AB vergi sistemi, vergi oranlarının düşürülmesiyle birlikte vergi matrahı düzeyinin büyütülmesiyle birlikte iktisadi sapmaları engellemeye çalışmaktadır. AB'nin hedefleri ile AB vergi politikasının hedefleri birbirlerinden ayrılmakla birlikte bunlar birbirleriyle uyum göstermektedir. Lizbon Antlaşması kapsamında belirlenen hedeflere benzer biçimde vergi politikaları da büyük AB politika amaçlarına destek vermektedir. Üye devletlerin ifade edilen hedefleri gerçekleştirilmesinde artan vergi koordinasyonları destek sağlamaktadır. Ancak dolaylı vergilerle ilgili olarak bir uyumun yakalanması gerekmekteyken farklı vergisel alanlarda böyle bir uyum gerekli değildir. Özellikle bireylerin ve işletmelerin iç pazarda yüz yüze kaldıkları vergisel problemler üzerinde durmak vergi politikasının bir görevi olmaktadır (Kaye, 2017: 1233-1234).

AB'deki üye devletlerin vergi sistemlerinin uyumlu hale getirilmesi bir zorunluluk değildir. AB kurallarına bağlı kalındıkça, üye devletler kendi isteklerine göre vergi sistemlerini düzenleyebilirler. Ayrıca üye devletlerin vergi yapılarının ve farklı milli isteklerinin uyumlaştırılması pek de istenen bir durum değildir. Ancak dolaylı vergi sisteminde vergi uyumlaştırılması gerekli olmaktadır. Bunun nedeni dolaylı vergilerin Tek Pazarda hizmet ve mal dolaşımına engel olmasıdır. Bununla beraber dolaysız vergilerde vergi koordinasyonu gerekli olmakla beraber vergi koordinasyonu açısından bir vergi uyumu gerekli olmamaktadır (MEMO, 2001).

AB vatandaşlarının sınır ötesindeki haklarında bir etkilenme mevcutsa, AB için gelir vergisi oranları ve düzenlemeleri bir sorun teşvik etmektedir. Bu sebeple, işgörenlerin emekli aylıklarının transferi ve vergilendirmeleri ile emeklilik hakkıyla ilgili problemlerin, yaşamın sürdürüldüğü ülkenin dışındaki üye ülkelerde çalışmaya engel olmaması için Avrupa Komisyonu tarafından bazı tedbirler alınmıştır. Bununla beraber,

AB ülke sınırlarının ötesin vergi kaçırılmasını engellemek maksadıyla bazı çalışmalar yapmaktadır. AB vatandaşlarının onlara en yüksek getiriyi sağlayacak alanlara tasarruflarını taşımaları halinde vergi ödemeden kaçınmaları olası olmamaktadır. AB vatandaşları ikametini sürdürdükleri üye ülkede dış ülkelerdeki tasarrufları üzerinden sağladıkları faiz gelirini bildirmemeleri halinde AB üyesi devletler kanuni gelirlerinden olurlar. Bu sebepten dolayı, AB üyesi devletlerle AB üyesi olmayan Avrupa devletleri, ikamet etmeyen kişilerin tasarruf gelirleri ile ilgili bilgi değişiminde bulunmayı kabullenmiş durumdadırlar (EU "Taxation", 2018).

İşletme ve yatırım faaliyetleri açısından yer seçiminde özellikle soysal güvenlik uygulamaları ve milli vergi rejimleri oldukça önem arz etmektedir. Bu kapsamda vergi matrahlarının daha hareketli hale gelmesi ve değişmesi firmaların daha az vergi ödeyecekleri bölge ve alanlara yönelmelerine neden olmaktadır. AB'nin üye devletleri arasında ortaya çıkan bu tip bir rekabet, sosyal güvenlik ödemeleri ile vergi seviyeleri üzerinde bir baskı meydana getirmekte ve bu durum bu tip ödemelerinin düzeylerin daha da azalmasına sosyal bir zararın ortaya çıkmasına neden olabilecektir (European Comission, 2000: 9). Bu zarar verici boyuta çıkan vergi rekabetini ortadan kaldırabilmek için İşletme Vergilenmesinde Genel İlkeler (A Code of Conduct) adındaki yönerge Konsey tarafından onaylanmıştır. Söz konusu ilkeler, AB içinde iktisadi sapmaları engellemeye ve vergi matrahının erimesinin önlenmesine destek vermektedir. Kanuni açıdan bağlayıcı nitelik taşımamaktadırlar. Ancak bunlar, üye devletlerin zararlı vergisel düzenlemelerden uzak durmalarına ve adil vergi rekabeti ilkelerine bağlı kalmalarına yardımcı olmaktadırlar (Genschel, Kemmerling ve Seils, 2011 587).

AB, Üye Devletlerin Birliğe bıraktığı 5. Antlaşmaya göre alanları düzenleme yetkisine sahiptir. Doğrudan vergilendirmeye ilişkin olarak, AB'nin yetkileri uygulanan direktiflerle sınırlıdır. Avrupa Birliği içinde vergilendirme, temel olarak vergi direktifleri, KDV mevzuatı ve mali devlet yardımlarından oluşan istisnalara tabi olarak Üye Devletlere ait bir yetkinliktir. Üye Devletlerin doğrudan vergilendirme yetkisini kısıtlayan direktifler, Ana-Subsidy Direktifi, Faiz ve Royalties Direktifi, Birleşme direktifleri ve Karşılıklı Yardım yönergesidir. Ayrıca, AB'nin BEPS'e karşı yürüttüğü eylemlerin bir parçası olarak, mali kaçaklara karşı bir direktif 2019'dan itibaren geçerli olacaktır. AB, bütçe katkıları veya oy kullanma yetkisi olmaksızın OECD'nin çalışmaları dahilinde tam katılım yeteneğine sahiptir. AB ülkeleri arasında doğrudan vergilendirmeyi

uyumlu hale getirmeye yönelik tedbirler hem bir yasama hem de bir danışmanlık seviyesinde ele alınmaktadır. Üye Devletler arasındaki vergi rekabeti karşısında, Avrupa Konseyi ve Üye Devletler, 1997 yılında iş vergilendirmesi için bir davranış kuralından oluşan bir karar çıkarmıştır. Karar, Komisyon tarafından devlet yardımlarının uygulanması konusunda yayınlanan bir rehberlikle birlikte sunulmuştur. Rehber, devlet yardımlarının uygulanması hakkında bir bildirim ile 2016 yılında değiştirildi. Bu araçlar doğrudan yasal bir etkiye sahip değildir, ancak öneri olarak hareket edebilir.

Rekabet ile ilgili olarak, Birliğin özel yetkinliği vardır ve Komisyon iç pazardaki bir çarpıklığı azaltabilir. 116 ve 117 sayılı TFEU maddeleri, iç pazardaki bir bozulmayı üye devletten gelen tavsiye veya istişarelerle azaltabilir. Komisyon, genel vergi oranındaki büyük farklılıkları azaltmak için 116 ve 117 sayılı TFEU maddelerini kullanabilir. Dahası, 107 ila 109 (TFEU) Maddelerindeki devlet yardımı kuralları, lex specialis olarak kabul edilecektir. Bu ölçüt, seçicilik kriterleri eksik olduğunda uygulanabilir, ancak bir devlet eylemi bir bozulma yaratır. Belçika ve Forum 187 ASBL davasında, Mahkeme, zararlı vergi rekabeti ile ilgili Davranış Kurallarının herhangi bir yasal etkiye sahip olmadığını ve sadece politik bir amaç olarak var olduğunu ve Mahkeme önünde güvenilemeyeceğini belirtmiştir (Traversa ve Flamini, 2015:325).

3.1.1.3. Vergilendirme İle İlgili Yasal Hükümler

AB'nin yapısıyla ilgili antlaşma kapsamında "Birlik Politikaları ve İç Faaliyetler" adlı bölümde "Rekabet, Vergilendirme ve Mevzuatlarının Yakınlaştırılması Hakkında Ortak Kurallı" isim başlık kısımda "Vergisel Hükümler" adlı bir fasıl bulunmaktadır. Adı geçen faslın 110 ile 113. maddeleri arasında ise vergiyi ilgilendiren düzenlemeler bulunmaktadır. Ayrıca Antlaşma'nın diğer maddeleri kapsamında da vergilendirmeyi ilgilendiren kurallara yer verilmiştir. AB'de vergilendirmeyi ilgilendiren düzenlemeler şu şekildedir;

1. Yerellik ve Ölçülülük İlkeleri: Bu ilke AB Antlaşması'nın 1. Başlık içindeki Ortak Hükümler ve 5. maddede yer almaktadır. Vergisel açıdan AB faaliyetleri kapsamında verilen önerilerde yerellik ve ölçülük ilkelerin göz önüne alınması gerekmektedir. Aynı başlığın 5. Maddesi ile 2 numaralı protokolünde "Yerellik ve Ölçülülük ilkelerinin Uygulanması" ele alınmıştır. Yerellik ilkesi doğrultusunda bir yetkinin üye devlet veya bu üye devletin yerel yönetimleri

tarafından kullanmaması halinde ifade edilen yetkinin birliğin kendi kullanabilecektir. Ölçülülük ilkesi, yerellik ilkesinin bir tamamlayıcı gibi görev üstlenmektedir. Buna göre; birlik, bir yetkiyi yalnızca amacın yerine getirilmesi açısından gereken düzeyde kullanabilecektir (Eur-Lex, 2010: 18).

2. Eş Etkili Vergileme Yasağı: Bu düzenleme AB İşleyişine İlişkin Antlaşmanın Birlik Politikaları ve İç Faaliyetler adlı 3. Bölümün, Malların Serbest Dolaşımı adlı 2. Başlığının 28. Maddesinde ele alınmaktadır. Bu madde kapsamında tek Pazar kapsamında mallar üzerinde gümrük vergisi ile birlikte farklı benzer etkiye sahip vergilerin konulamayacağı ifade edilmiştir. Ancak diğer ülkeler için ortak bir gümrük vergisinin konulacağı da belirtilmiştir. Söz konusu düzenlemeye göre; AB'de ihracat ve ithalata konu olan mallar üzerine gümrük vergisi ve buna benzeyen vergilerin konulması yasaklanmıştır (Eur-Lex, 2010: 32).
3. Devlet Yardımları Yasağı: Bu düzenleme AB İşleyişine İlişkin Antlaşmanın Birlik Politikaları ve İç Faaliyetler adlı 3. Bölümünün Rekabet, Vergilendirme ve Mevzuat Yakınlaştırılması Hakkında Ortak Kurallar adlı 7. başlığının 1. Faslının Rekabet Kuralları adlı 2. kısmının 107 ile 109. Maddeleri arasında yer almaktadır. Buna göre rekabeti bozan devletlere yönelik yardım yasakları 107 ile 109. maddeler arasında ele alınmıştır. 107. maddedeki düzenlemeye göre belli malları veya iletmelerin üretime destek vererek rekabetin bozma eğiliminde olan ya da rekabeti bozan ve üye devletlerden biri tarafından yerine getirilen ya da üye devletlerin kaynaklarıyla yapılan yardımlar mevcut yapıyla uyuşmayacaktır. 108. maddedeki düzenlemeye göre Avrupa Komisyonu, bir üye devletin kaynakları kullanılarak ya da üye devlet tarafından yapılan yardımların 107. Maddede açıklanmakta olan duruma uyumlu olmadığı ya da yardımların kötü maksatla kullanılmış olduğunu tespit etmesi halinde Avrupa Komisyonu tarafından belirlenen süre içerisinde yardımların yapılmaması ya da yardımların farklı biçimlerde sunulmasına kararlaştırılabilecektir (Eur-Lex, 2010: 91-93).
4. Ayrımcı Vergilendirme Yasağı: Bu düzenleme, AB İşleyişine İlişkin Antlaşmanın Birlik Politikaları ve İç Faaliyetler adlı 3. Bölümünün Rekabet, Vergilendirme ve Mevzuat Yakınlaştırılması Hakkında Ortak Kurallar adlı 7. başlığının Vergisel Hükümler isimli 2. faslının 110. Maddesinde yer almaktadır. 110. Maddede ele alınan Ayrımcı Vergilendirme Yasağı ilkesi kapsamında herhangi bir üye

devletin, diğer ülkelerin mamullerine, yerli mamullerine uygulanmakta olan vergi oranının üzerinde bir dolaylı veya doğrudan vergi koyamaz (Eur-Lex, 2010: 93).

5. Aşırı Vergi İadesi Yasağı: Bu düzenleme, AB İşleyişine İlişkin Antlaşmanın Birlik Politikaları ve İç Faaliyetler adlı 3. bölümünün Rekabet, Vergilendirme ve Mevzuat Yakınlaştırılması Hakkında Ortak Kurallar adlı 7. başlığının Vergisel Hükümler isimli 2. Faslının 111 ile 112 maddelerinde yer almaktadır. 111 ile 112 maddede yer alan Aşırı Vergi İadesi Yasağı ilkesine göre; üye ülkelere yapılmış olan ihracatta ihracatı yapan ülkenin dolaylı ya da doğrudan vergilerinin üzerinde bir vergi iadesi yapılamamaktadır (Eur-Lex, 2010: 93-94).
6. Dolaysız Vergilerde Uyumlaştırma: Bu düzenleme, AB İşleyişine İlişkin Antlaşmanın Birlik Politikaları ve İç Faaliyetler adlı 3. bölümünün Rekabet, Vergilendirme ve Mevzuat Yakınlaştırılması Hakkında Ortak Kurallar adlı 7. başlığının Vergisel Hükümler isimli 2. faslının 113. Maddesinde yer almaktadır. 113. maddede yer alan düzenlemeye göre, Avrupa Konseyi, özel bir yasama usulüne bağlı kalarak oybirliği içinde faaliyet göstererek ve Ekonomik ve Sosyal Komite ve Avrupa Parlamentosu'na danışmasının ardından, iç pazarın kurulması ve faaliyetini sürmesi ile rekabetin bozulmasına engel olmak için tüketim vergileri, işlem vergileri ve farklı diğer dolaylı vergileri içeren mevzuatların uyumlaştırılması kapsamında gerekli düzenlemeleri yapmaktadır (Eur-Lex, 2010: 94).
7. Kanunların Yakınlaştırılması: Bu düzenleme, AB İşleyişine İlişkin Antlaşmanın Birlik Politikaları ve İç Faaliyetler adlı 3. bölümünün Rekabet, Vergilendirme ve Mevzuat Yakınlaştırılması Hakkında Ortak Kurallar adlı 7. başlığının Mevzuatın Yakınlaştırılması isimi 3. Faslının 114 ile 118. Maddeleri arasında düzenlenmiştir. 114. Maddeye göre Avrupa Konseyi ve Avrupa Parlamentosu, normal yaşama usulüne bağlı faaliyette bulunarak Ekonomik ve Sosyal Komite'ye danışmasının ardından tek pazarın kurulmasında ve bu pazarın faaliyetlerinin yürütülmesinde etkili olacak üye devletlerin idari kararları, kanun ya da tüzüklerinin yakınlaşması adına gerek gördüğü tedbirleri alacaktır (Eur-Lex, 2010: 94-96).
8. Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi: Özellikle iç pazarda faaliyette bulunan kişiler ve işletmelerin yüzleşmek durumunda kaldığı sınırlar arası vergi problemlerinin

çözülmesinde takip edilen stratejiye bağlı olarak Avrupa Komisyonu, çifte vergilendirme antlaşmaları ile AB Antlaşması kapsamında ortaya çıkan çatışmaları dikkatle incelemektedir. Roma Antlaşması'nın 220. Maddesine bağlı olarak üye devletlerin çifte vergilendirmeyi kaldırabilmeleri açısından karşılıklı müzakere yapmaları gerekmektedir. Bu bağlamda transfer fiyatları açısından ortaya çıkan anlaşmazlıklara çözüm yolu sunan tahkim sözleşmesi ve ülkeler arası kar paylarının çifte vergilendirilmesine engel olan direktif AB'de çifte vergilendirmeyi önleyen düzenlemeler kapsamındadır (İktisadi Kalkınma Vakfı, 2018).

3.1.1.4. Vergilendirmenin Kaynakları

Avrupa Birliği vergi hukukunun kaynakları içerisinde birincil mevzuatı kapsayan antlaşmalar, uluslararası antlaşmalar, ikincil mevzuat ve içtihat hukuku bulunmaktadır (European Union "Process and Players", 2018).

3.1.1.4.1. Antlaşmalar

Birincil mevzuat içinde yapılan antlaşmalar, ifade edilen antlaşmaların ekleri ile protokolleri ile söz konusu antlaşmalara farklı tarihlerde değişiklik yerine getiren antlaşmaları içermektedir (Özdemir, 2001: 1). Avrupa Birliği hukuku temelde hukukun üstünlüğü ilkesine dayanmaktadır. Bu ilke, yerine getirilen her öğenin demokratik ve gönüllü olarak kabul gören Antlaşmalara göre yapıldığını ifade etmektedir. Antlaşmalar, üye devletlerin yaptıkları referandum veya parlamentolarında kabul edilmesinin ardından, direkt olarak müzakereler ile meydana getirilmektedir. AB'ye üye olan devlet, AB'yi kuran antlaşmaları ve yasal yapısını tamamen özümser ve bununla birlikte bazı egemenlik yetkileri AB kurumlarına devreder. Antlaşmalar, üye devletlerce devredilmiş yürütme, yasama ve yargı yetkilerinden yararlanan AB kurumlarınca yapılmaktadır. AB yasası ile üye ülkelerin milli yasalarının çatıştığı hallerde milli hukukun üstünlüğü söz konusu olmaktadır. AB hukuk mevzuatı (Müktesebatı) iç hukukun üstünde kabul edilmektedir (Soydan, 2002: 1-2). Birincil Mevzuatı meydana getiren antlaşmalar katılım, birleştirilmiş, kurucu antlaşmaları ve protokoller biçiminde aşağıdaki biçimde sınıflandırılabilecektir:

- Avrupa Anayasası Oluşturan Antlaşma

- AB Antlaşması
- Avrupa Topluluğunu Kuran Antlaşma
- Katılım Antlaşmaları
- Avrupa Atom Enerjisi Topluluğunu Kuran Antlaşma
- Diğer Protokoller ve Antlaşmalar;
  - Tek Avrupa Senedi
  - Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğunu Kuran Antlaşma
  - Amsterdam Antlaşması
  - Nice Antlaşması
  - Grönland Antlaşması
  - Finansal Hükümleri Değiştiren Antlaşmalar
  - Birleşme Antlaşması
  - Hollanda Antilleri Protokolü

3.1.1.4.2. Uluslararası Antlaşmalar

Uluslar arası antlaşmalar, AB'ye üye olmayan devletler ile politik, ekonomik ve sosyal ilişkiler kurulmasını sağlayan AB hukukunun bir diğer ayağını oluşturmaktadır. Uluslar arası seviyede etkileşim ve ilişki kurmak maksadıyla uluslar arası hukuk konularını kapsayan antlaşmalardır. AB tarafından yapılan uluslar arası antlaşmaların üye devletler ile AB kurumları üzerinde bağlayıcı niteliği bulunmakta ve sebeple uygulanmaları açısından öncelikleri bulunmaktadır. Diğer bir ifadeyle uluslar arası antlaşmaların üye devletlerin mevzuatları ile AB müktesebatından üstünlüğü bulunmaktadır. Bu açından bir çatışma olması halinde hukukun üstünlüğü ilkesine bağlı olarak uluslar arası antlaşmaların düzenlemeleri geçerli olmaktadır. Uluslar arası antlaşmalar, AB dışındaki devletlerle yapılan uluslar arası antlaşmalar ya da uluslar arası organizasyonlar ve konvansiyonları içermektedir (Pollack, 2015).

3.1.1.4.3. İkincil Mevzuat

AB'nin üçüncül temel kaynağını ikincil mevzuat oluşturmaktadır. İkincil mevzuat, birincil mevzuat ile birlikte imkan tanınan düzenleme yetkisine bağlı kalarak AB kuruluşlarının yalnız başına ve bazı durumlarda işbirliği kurarak çıkarmış oldukları mevzuatı ifade etmektedir. Genel manada ikincil mevzuat, antlaşma hükümlerine bağlı olarak AB kurumlarınca kabul edilen kanuni unsurların hepsi şeklinde açıklanabilecektir.

İkincil mevzuat bağlayıcı yasal araçlar olan; tüzükler, direktifler ve kararları, bağlayıcı olmayan yasal araçlar olan; tavsiyeler ve görüşleri içermektedir. AB'nin İşleyişine İlişkin Antlaşmaların 288. maddesi kapsamında AB kurumlarına tavsiyede bulunma, direktif ve tüzük çıkarma ile görüş bildiriminde bulunma yetkileri sağlanmıştır (Eur-Lex, 2010: 171-172).

Vergilendirmenin bağlayıcı kaynaklarından birini tüzükler oluşturmaktadır. AB'nin İşleyişine İlişkin Antlaşmanın 288. Maddesine göre tüzüklerin gene geçerliliği bulunmaktadır. Bu kapsamda üye ülkelerde direkt olarak uygulanmakta ve bağlayıcı niteliği bulunmaktadır. Tüzüklerin genel geçerliliğinin olması, onların ifade edilebilir ya da belli sayıdaki bireye değil, topluluğun geneline yönelmiş olması anlamına gelmektedir. Tüzüklerin direkt olarak uygulanması ise tüzüğün yürürlüğe konulduğu tarihten itibaren üye devletlerin milli hukuklarına bir aktarma yapmasına gerek duyulmaksızın, üye ülkenin iç mevzuatına göre öncelikli olarak uygulanmasını ifade etmektedir. Yapısal olarak tüzüğün bütünüyle bağlayıcı olması, üye ülkelerin, tüzük içeriğinin tam olarak yerine getirilebilmesi için tüzükteki düzenlemeleri tam olarak yerine getirmek zorunda olmaları, tüzük düzenlemelerinin milli çıkarlarına fayda sağladığı şekilde, seçerek ya da eksik uygulama haklarına sahip olmadıklarını ifade etmektedir. Tüzüklerin yalnızca Avrupa Komisyonu tarafından veya Avrupa Parlamentosu ve Avrupa Komisyonu tarafından çıkarılması mümkündür.

Vergilendirmenin bağlayıcı kaynaklarından bir diğeri direktiflerdir. Direktifler, AB'nin hedeflerine erişebilmek için üye devletlerin uygulamaya koymaları gereken hukuki yükümlülükleri tespit etmektedir. Avrupa konseyi ve Avrupa Parlamentosu tarafından veya yalnızca Avrupa Komisyonu tarafından çıkarılmaktadır. Direktifler üye devletleri ilgilendirmektedir. Direktiflerle birlikte üye devletlerin mevzuatları uyumlu hale getirilmeye çalışılmaktadır. Direktifin üye devlet tarafından milli hukuka eksik veya hiç aktarılmaması halinde ya da milli hukuka aktarma sürecinde bir gecikme yaşanırsa, AB vatandaşlarının ulusal mahkemelere başvurma hakkı bulunmaktadır. Direktifler direkt olarak uygulanmamakta bunun yerine üye devletlerin iç hukuklarında bazı düzenlemeleri gerektirmektedirler. Ancak direktiflerin ne biçimde uygulanacağı üye devletin inisiyatifindedir (Öztürk, 2010:123).

Vergilendirmenin bağlayıcı kaynaklarından sonuncusunu kararlar oluşturmaktadır. Kararlar gerçek, tüzel kişilere ve üye devletlere yönelik olmaktadır. Yapısal açıdan kararlar belli durumlara özel olmakla birlikte tamamıyla bağlayıcı nitelik taşımaktadır. Kararlar bazı hallerde yalnızca Avrupa Komisyonu, yalnızca Avrupa Konseyi tarafından çıkarılabilmekteyken bazı durumlarda ise Avrupa Parlamentosu ve Avrupa Konseyi ile beraber kararları çıkarabilmektedir.

AB'de vergilendirmenin bağlayıcı olmayan kaynakları tavsiyeler ve görüşlerdir. Tavsiyeler, AB kurumlarının onlara ait düşünce ve görüşlerini ifade edebilme ve bunları farklı kurumlara, üye devletlere ve özel durumlar kapsamında AB vatandaşlarına kanuni bir zorunluluk gerekli olmaksızın söyleyebilmesi anlamına gelmektedir. Bağlayıcı niteliği olmayan tavsiyelerin genel olarak etik ve siyasi değerleri bulunmaktadır (Saraçoğlu ve Ejder, 2002: 58). Görüşler ise AB kuruluşlarına bir kanuni yükümlülük getirmeden kendileri açıklamalarını mümkün kılan araçları ifade etmektedir. Görüşlerin hedefi, bir problemle ilgili olarak AB Kurum'unun düşüncesini ifade edebilmektir. İfade edilen bu görüşler de bağlayıcı nitelik taşımamaktadır.

3.1.1.4.4. İçtihat Hukuku

İçtihat, mahkeme kararları kapsamında meydana getirilen ilkeleri ifade etmektedir. AB kurumları tarafında alınan ve yasama gücünden yararlanan kararların tamamı içtihattır. Avrupa Toplulukları İlk Derece Mahkemeleri ve Avrupa Toplulukları Adalet Divanı yasama kurumlarını meydana getirmektedir. AB içerisinde Kurucu Antlaşmaların yorumlanmasında ve uygulamaya konulmasında Topluluk hukukuna saygı gösterilmesini temin etmek Mahkemelerin öncelikleri görevleri olmaktadır (Öztürk, 2010:156).

3.1.2. Avrupa Birliği'nde Vergi Teşvik Uygulamaları

AB'de teşvik uygulamalarının yatırımlara yönelik ve ihracata yönelik teşvik uygulamaları şeklinde ele alınması mümkündür. Bununla birlikte KOBİ'lere uygulanan vergi teşviklerinin de incelenmesi yerinde olacaktır.

3.1.2.1. Yatırımlara Yönelik Vergi Teşvik Uygulamaları

Yatırımlara yönelik teşvik uygulamalarının bazıları şu şekilde ifade edilebilir (Giray, Koban ve Gerçek, 1998):

1. KDV indirimleri ve istisnaları
2. Gelir ve Kurumlar vergilerinde istina, muafiyetler ve istisnalar
3. Yatırım indirimleri
4. Hızlandırılmış amortisman
5. Yerel vergi kolaylıkları
6. Vergi ertelemeleri
7. Vergi tatili
8. Envanter yöntemi
9. İstisna ile muafiyetler
10. İndirimler ve giderler
11. Vergi Teşvikleri

3.1.2.1.1. KDV İndirimleri ve İstisnaları

AB'nin 6. Direktifi kapsamında KDV üye devletlerin tamamına harcama vergisi olarak uygulanmaktadır. Yatırımların teşvik edilmesi açısından KDV indirimleri ve istisnalarına yer verilmiştir. Söz konusu teşviklerden faydalanacak üye devletlerin vergiden istisnayı uygulamaya koyacakları mamullerin ya da KDV'de düşük oranda AB haramonizasyon kapsamında yer alan mamuller olması gerekmektedir (Alganer ve Yılmaz, 2010: 137).

Üretimde emeğin yoğun olarak kullanıldığı faaliyetler kapsamındaki dolaylı vergilerin düşürülmesi için İspanya, Yunanistan, Belçika, İspanya, Polonya, Litvanya, Portekiz, İngiltere ve Hollanda KDV oranlarını düşürmeyi kararlaştırmıştır (Joumard, 2001: 13).

Polonya, Macaristan, Çek Cumhuriyeti, Bulgaristan, İrlanda ve Slovenya'da KDV indirimi ve istisnası birlikte kullanılmaktadır (UNCTAD, 2000: 119). Örnek vermek gerekirse Çek cumhuriyetinde sosyal güvenlik hizmetleri KDV'den muaf tutulurken, ihraç ürünlerine yüzde sıfır KDV oranı uygulanmaktadır (Bronchi ve Burns, 2000: 17).

Normalde Polonya'da KDV oranı %22 iken, indirim kapsamına giren ürünlerde KDV %0 ile %7 arasında değişmektedir (Lenain ve Baroszuk, 2000: 18).

3.1.2.1.2. Gelir ve Kurumlar Vergilerinde İstina, Muafiyetler ve İstisnalar

Gelir ve kurumlar vergilerinde teşvik uygulamaları bazı farklılıklar göstermektedir. AB'de kurumlar vergisine yönelik teşvik uygulamaları kendini üç farklı biçimde göstermektedir. Bunlar; gelir ve kurumlar vergisi oranlarının düşürülmesi, gelir ve kurumlar vergilerinde istisna ve muafiyetler ve ödenecek gelir ve kurumlar vergisini azaltan indirimlerdir.

Gelir ve kurumlar vergileri oranlarının düşürülmesi adına yapılan işlemler kapsamında Lüksemburg, İrlanda, Yunanistan, Avusturya ve Fransa'da kurumlar vergisi indirimlerine rastlanmaktadır. Yunanistan'da etkin yatırımlarda %5 oranında kurumlar vergisinde %5 indirim yapılmaktadır. Avusturya'da 2005 yılında kurumlar vergisi oranı %34'den %25 seviyesine düşürülmüştür. İrlanda'da 2010 yılına kadar mamullerden sağlanan karlar üzerinden %10 oranında daha düşük kurumlar vergisi alınmıştır. AB'ye sonradan dahil olan Romanya, Polonya, Çek Cumhuriyeti, Macaristan ve Slovenya'nın kurumlar vergisi oranları sırasıyla %16'a, %19'a, %24'e, %15'e ve %16'a düşürülmüştür (Giray, 2016: 197).

AB'de Gelir ve kurumlar vergilerinde istisna ve muafiyetler açısından farklı birçok düzenlemeye başvurulduğu gözlemlenmiştir. Fransa'da patenti alınan ya da lisanslı teknolojilerden sağlanan gelir üzerinden alınan kurumlar vergisi üzerine %15 oranında bir indirim uygulaması söz konusu olmaktadır (Deloitte, 2013: 12). Bununla birlikte Fransa'da bölgelerindeki firmalar için 10 yıl süreliğine kurumlar vergisi istisnası uygulanmaktadır. Benzer durum Belçika'da kalkınmada öncelik verilen organize sanayi bölgelerinde faaliyet gösteren işletmeler için de geçerlidir. Ayrıca yine Fransa'da vergisiz bölgelere yatırımda bulunan işletmelere, sanayi türüne ve yatırımın sağladığı yarara göre %25 ile %100 arasında değişen kurumlar vergisi istisnası sağlanmıştır (Giray, 2016: 197).

İrlanda ve Portekiz'in serbest bölgelerinde %100 gelir ve kurumlar vergisi istisnalarına izin verilmektedir. Bununla birlikte Çek Cumhuriyeti ve Macaristan'da yatırım bedeline bağlı olarak 10 yıla kadar uzanan vergi muafiyetleri uygulanabilmektedir (DPT, 1995: 39).

AB'de ödenecek gelir ve kurumlar vergisini azaltıcı pek çok farklı indirim kaleminin kullanıldığı gözlemlenmektedir. Örnek vermek gerekirse İngiltere'de sanayi bölgelerinde kurumların inşaat giderlerinin hepsi, Ar-Ge harcamaları ve makine-donanım maliyetlerinin ise %25'i kurumlar vergisi matrahından düşürülebilmektedir. Ayrıca Lüksemburg'da şirketlerin yeni yatırımlar için donanımlara yapmış oldukları yatırımların %14'ü kurumlar vergisinden mahsup edilebilmektedir.

3.1.2.1.3. Hızlandırılmış Amortisman

Amortisman indirimleri neredeyse tüm AB devletlerinde kullanılmaktadır. Ancak AB devletlerinde farklı amortisman yöntemlerinin kullanılması söz konusu olmaktadır. Bunların geneli azalan bakiyeler usulü ile amortisman (hızlandırılmış amortisman) ve normal amortismandır.

AB devletlerinde azalan bakiyeler usulüyle amortisman ve normal amortisman oranları birbirlerinden ayrı şekillerde belirlenmektedir. Belçika ve Portekiz'de normal amortisman oranı %12,5 iken hızlandırılmış amortisman oranı %18,75 olarak tespit edilmiştir. Almanya'da hızlandırılmış amortisman oranı %30, normal amortisman oranı %10'dur. İrlanda'da hızlandırılmış amortisman %25 iken normal amortisman %4'tür (OECD, 1996: 92).

Hızlandırılmış amortismanın genel olarak makinelerde kullanılması söz konusu olmaktadır. Bununla ilgili istisna da bulunmaktadır. Yunanistan, Avusturya ve İtalya'da normal amortisman yönteminden yararlanılmaktadır. Bununla birlikte birkaç tane üye ülkede iki yöntemden birisinin seçme hakkı verilmektedir. Normal amortisman yönteminin en yaygın biçimde kullanıldığı unsur binalardır. Fakat bu unsurla ilgili olarak da farklı uygulamalar rastlamak mümkündür. İtalya, Almanya, Fransa, Belçika, Lüksemburg ve Finlandiya gibi ülkelerde binalar için hızlandırılmış amortisman yöntemi kullanılmaktadır. Örnek vermek gerekirse Finlandiya'da binalarda %4 ile %7 arasında belirlenmiş olan hızlandırılmış amortisman değeri, makine ve ekipmanlarda %25 olarak belirlenmiştir (Giray, 2016: 200).

Litvanya ve Letonya'da sanayi binaları kapsamında hızlandırılmış amortisman yöntemi kullanılmaktadır. Slovak ve Çek Cumhuriyeti kısmı katsayıya dayalı olan hızlandırılmış amortisman yönteminden yararlanmaktadır. Bu yöntem de yapısal açıdan hızlandırılmış amortisman yöntemi olarak ele alınabilmektedir (Finkenzeller ve Spengel,

2004: 17). Bunlar dışında hızlandırılmış ve normal amortisman oranlarının üye ülkelerden üye ülkelere farklılık gösterebilmesi mümkündür. Ayrıca Portekiz'de hızlandırılmış amortismanı yalnızca kurumlar kullanabilmektedir (Bronchi ve Gomes-Santos, 2001: 44).

3.1.2.1.4. Yatırım indirimleri

Vergi teşvikleri kapsamında yatırım indirimlerini kullanan farklı AB ülkeleri bulunmaktadır. Bu teşvikler kapsamında farklı oranların uygulandığı gözlemlenebilmektedir.

AB üyeleri içerisinde yatırım indirimlerin daha fazla rastlanmaktadır. Örnek vermek gerekirse İspanya'da kurumlar vergisine yönelik olarak verilen teşvikler içerisinde yatırım indirimlerinin olduğu gözlemlenmektedir (Joumard ve Varoudakis, 2000: 24). 1990 yılından sonra Hollanda'da yatırım teşviklerinden küçük yatırımcıların da faydalanabilmesi sağlanmıştır. Vergi mükellefi arzu ederse bir dönem içerisinde yapmış olduğu yatırımların bir kısmını matrahtan indirebilme hakkına sahiptir. Bu yatırım indirimi ise genel olarak %2 ile %18 arasında olmaktadır (Giray, 2016: 199).

Portekiz'de yatırım indirim oranı %10 ile %20 arasında değişmektedir. Slovenya'da ise indirim oranı %20'dir (Bronchi ve Gomes-Santos, 2001: 49). Macaristan'da yatırım değerinin %35 ile %50'si arası yatırım indirimidir (Finkenzeller ve Spengel, 2004: 40). Çek Cumhuriyetinde yatırım indirimi oranı %10 ile %20 arasında değişmektedir (European Commission, 2004: 141).

3.1.2.1.5. Yerel vergi kolaylıkları

Yerel vergi kolaylıkları, AB ülkeleri kapsamında en çok kullanım alanı bulan teşvikler olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu tür teşvikler yatırımların belli bölgelere yönelmesini sağlayarak yatırımların özel bir nitelik taşımasını mümkün kılmaktadır. Böylece bölgesel farkların azaltılması da mümkün kılınmaktadır.

Yerel vergi kolaylıklarının sağladığı avantajlar şu biçimlerde ortaya çıkabilmektedir (Bronchi ve Gomes-Santos, 2001):

- Vergi matrahının özel biçimde tanımlanması,
- Kurumlar vergisinden tamamen ya da kısmen muafiyet,
- Yatırım indirimleri.

Fransa'da iktisadi faaliyetlerin genel olarak Paris etrafında yoğunlaşması söz konusu olmuştur. Bu yoğunluğun önüne geçilmesi ve faaliyetlerin farklı bölümlere yayılmasının sağlanması adına Paris'de emlak vergileri oldukça yükseltilmiştir. Bu değişim diğer bölgeler için dolaylı bir yerel vergi kolaylığının oluşmasına sebep olmuştur. Belçika'da ise koordinasyon merkezlerine bazı teşviklerin verildiği görülmüştür. Bu koordinasyon merkezlerinin 10 yıl boyunca bazı vergi kolaylıklarından yararlandırılması söz konusu olmuştur (Giray, 2016: 202).

Danimarka'da genel olarak bölgesel devlet yardımlarının yoğunlukta olduğu görülmektedir. Bununla birlikte Ar-Ge benzeri önem arz eden unsurlarda da yerel vergi indirimlerinin kullanıldığı gözlemlenmektedir. İtalya'nın Mezzogiorno bölgesinde faaliyet göstermek olan firmaların yerel vergileri üzerinde 10 boyunca %100 muafiyet kullandırılması söz konusu olmaktadır.

İspanya'da Navarrave, Vizcaya, Alava ve Guipuzcoa'da özel kurumlar vergisi rejimleri uygulanmakta olmakla birlikte bu bölgelere şu avantajlar sunulmaktadır (Joumard ve Varoudakis, 2000: 37):

1. Gelirin sırasıyla %99, %75, %50 ile %25'ini ilk dört yıllık süre boyunca vergilenebilir kazançtan düşmek,
2. Yeni yapılacak sabit yatırımlar için %25'lik genel bir vergi indirimi,
3. Kanuni %32,5 olan kurumlar vergisi oranının azaltılması,
4. Daha uzun bir dönem açısından zararların daha ilerleyen dönemlere aktarılmasıdır.

3.1.2.1.6. Envanter yöntemi

Vergilendirme sürecinde varlıkların değerlendirilmesiyle ilgili olarak farklı yöntemler kullanılmaktadır. AB'ye üye devletlerin pek çoğunda FİFO yöntemine bağlı olarak değerlendirilmektedir. Belçika, Almanya, İtalya, Avusturya, Yunanistan, Macaristan, Portekiz, Polonya, Hollanda, Slovenya ve Lüksemburg'da LİFO yöntemi kullanılmaktadır (Giray, 2016: 204).

3.1.2.1.7. Vergi tatili

AB'ye üye ülkelerin neredeyse tamamında vergi tatili uygulamalarından yararlanılmaktadır. Başta Çek Cumhuriyeti olmak üzere, doğu Avrupa ülkeleri, merkezi

Avrupa ülkeleri, yabancı ve yerli firmalar için vergi tatili (belli süreler için) biçiminde vergi teşvikleri sunulmaktadır. Fakat vergi tatili Çek Cumhuriyetinde etkili olmadığı için uygulamaya son verilmiştir. Bu yöntem yerine makine ve işletme ile ilgili harcamalara yönelik indirimler getirilmiştir. Bununla birlikte Polonya'da ise vergi tatili uygulaması özel iktisadi bölgeler için 5 ile 10 yıl için kurumlar ve gelirler vergisi üzerinde uygulanmaktadır (Giray, 2016: 204).

3.1.2.1.8. Vergi Ertelemeleri

AB'ye üye devletler kapsamında yaygın kullanıma sahip vergi teşviklerinden bir diğeri vergi ertelemeleridir. İngiltere, firma varlıkların satılması sonrasında sağlanan gelirlerin 12 aylık süre içinde yeni varlıklar alınması kapsamında kullanılması halinde bu gelirler üzerindeki verilerin süresiz olarak ertelenmesini sağlamaktadır. Danimarka ise sanayinin gelişmediği bölgelerde istihdamın ve büyümenin artırılmasını sağlamak adına genişleyici ve yeni yatırımlara belli oranlarda hibe yardımında bulunmaktadır. Hibe yardımları gelir vergisinin dışında tutulmakla birlikte firmanın vergilendirme süreci 10 yıllığına ertelenmektedir (Giray, 2016: 203).

3.1.2.1.9. İstisna ile muafiyetler

AB'de kurumlar vergisiyle ilgili olarak sağlanan istisnalar ve muafiyetler belli bölgelere yönelik olabilmekle beraber bazı yatırımları kapsayacak biçimde de olabilmektedir. Örnek vermek gerekirse İrlanda ve Portekiz'de serbest bölgelerde %100 kurumlar vergisi istisnası sağlanmaktadır. Bununla birlikte Çek Cumhuriyeti'nde yeni açılan işletmelere 10 yıllık vergi muafiyeti teşviki sağlanmaktadır (Giray, 2016: 204).

3.1.2.1.10. Ar-Ge Teşvikleri

İngiltere, Avusturya, Çek Cumhuriyeti, Belçika, Polonya, Slovenya, Malta, Macaristan gibi ülkelerde Ar-Ge harcamalarının vergi indirimine tabi oldukları gözlemlenmektedir. Ar-Ge harcamalarına yapılan vergi indirimlerinin genel olara %125 ile %400 arasında değiştiği görülmektedir. Macaristan'da %200 ile %400 arasında, Avusturya'da %125, Çek Cumhuriyetinde %200'dür. Bununla birlikte AB ülkelerinde Ar-Ge harcamalarına özel hızlandırılmış amortisman oranlarının uygulandığı bilinmektedir. Olağan şartlarda Lüksemburg'da genel yatırımlarda hızlandırılmış amortisman oranı %10 iken bu oran Ar-Ge yatırımlarına geldiğinde %40'a ulaşmaktadır (Nam, 2012: 74).

AB'de 2000'li yılların öncesinde de Ar-Ge teşviklerinin verildiği görülmüştür. Fakat özellikle 2007 krizi sonrasında Ar-Ge adına yapılan pek çok değişiklik olmuştur. İngiltere, İtalya, İrlanda, Slovekya ve İspanya Ar-Ge teşvik sistemlerini değiştirmiştir. Bununla birlikte Belçika ve Fransa gibi birçok üye ülke Ar-Ge maliyetlerini düşürmek adına kolaylaştırıcı teşviklere başvurmuştur (European Commission, 2015: 19).

3.1.2.1.11. İndirimler ve Giderler

AB'deki üye devletler kapsamında indirimler kendisi ekonomik ve sosyal amaçlı indirimler olarak göstermektedir. Ekonomik amaçlı indirimler içerisinde zarar indirimi ve faiz indirimi bulunmaktadır.

Zarar indirimleri neredeyse AB'ye tüm üye devletler kapsamında yer almaktadır. Fakat uygulama açısından bazı farklılıklar bulunmaktadır. Örnek vermek gerekirse İngiltere'de ortaya çıkan zararlar sürmekte olan aynı tip bir ticari firmada 3 yıl geçmiş ile sonsuz dönem ileriye yönelik olan karlardan mahsup edilebilmektedir. Fakat bu ileriye yönelik yapılacak mahsup işlerinde şirket sahiplerinin aynı kalması gerekmektedir.

Bir diğer üye devlet olan Hollanda'da ana indirim de dahil olmak üzere yapılmış tüm indirimlerden sonra bile bir zarar olması halinde bu zarar üç yıl geri ve sekiz yıl ileriki sağlanan karlardan düşülebilecektir. Bununla birlikte firmanın kurulmasından itibaren 6 yıllık dönem içinde ortaya çıkan ve diğer gelirlerle kapatılamayan zararlarının gelecek yılları karlarından bitinceye kadar düşürülmesine imkan verilmektedir. Bir diğer üye olan Avusturya'da indirilecek zararın vergilenebilir gelirin %75'i aşamayacağına dair bir uygulama bulunmaktadır (Giray, 2016: 205).

Finlandiya'da zarar indirimlerin geleceğe doğru 10 yıllık süre içinde indirilmesi mümkündür. Danimarka'da zararların süresiz olarak geleceğe doğru yansıtılabilmesi mümkündür (Eurosat, 2011: 141, 149). Avusturya'da zararların ileri ve geri olarak yedi yıl indirilmesine imkan tanınmaktadır (European Commission, 2004: 201). Lüksemburg, Yunanistan ve Malta'da zarar indirimleri yalnızca ilerleyen dönemlere yansıtılabilmektedir (Bronchi, 2001: 56).

Belçika'da gelirler kapsamında ortaya çıkan zararlar farklı dönemdeki gelir unsurlarından indirilmemektedir. Serbest çalışma gelirlerinden ortaya çıkan zararlar ilerleyen dönem gelirlerinden tamamen mahsup edilebilmektedir. Fakat zararların geriye

doğru mahsup edilmelerine izin verilmemektedir. Çek Cumhuriyetinde zararların yalnızca yedi yıl ileriye doğru yansıtılmasına izin verilmektedir (European Commission, 2004: 142). Benzer bir biçimde Portekiz'de de zararların yalnızca ileri doğru 5 yıl içinde gelirlerden indirilmesine izin verilmektedir (Bronchi ve Gomes-Santos, 2001: 42).

Ekonomik amaçlı olarak yapılan bir diğer indirim türü, faiz indirimleridir. AB üyesi ülkelerin, işletme ile ilgili olması şartıyla faiz ödemelerini işletme gelirinin vergilendirilmesi kapsamında gelirden indirebilmesi mümkündür. Fakat uygulamalar üye ülkede üye ülkeye değişebilmektedir. Örnek vermek gerekirse Portekiz ve Belçika indirilecek faizle ilgili olarak bazı kısıtlamalar koymaktadır. İtalya'da vergi matrahından faiz ödemelerinin düşülmesi mümkündür. Fakat özel tahvillerden ya da özel şirket tahvillerinden sağlanan faiz gelirleri bir muafiyetten faydalanıyorsa, muafiyeti ilgilendiren kısım kadar faiz ödemesi indirilmemektedir. Yükselen faiz ödeme tutarı, brüt vergilenebilir gelirin, toplam gayrisafi gelire oranı karşılığı kadar tutarda indirilebilmektedir (Patterson ve Serrano, 2000: 62).

Faiz indirimleri AB'nin bazı üye devletleri kapsamında oldukça önemlidir. Bununla ilgili olarak Belçika'da faiz indirimlerinin efektif vergi oranlarının %3'e yakın düşürüldüğünün örnek olarak gösterilmesi mümkündür (KPMG, 2009: 18).

AB'de indirimlerin bir diğer ayağını sosyal amaçlı indirimler oluşturmaktadır. Sosyal amaçlı indirimler genel olarak, sakatlık indirimi, en az geçim indirimi, işsizlik sigortası ve bağışlar, özel sigorta prim ödemeleri ve sosyal güvenlik prim ödemelerinden meydana gelmektedir.

AB'de kullandırılan en az geçim indiriminde mükelleflerin asgari olarak geçimini devam ettirecek kadar gelir, vergi dışında bırakılmaktadır (DPT, 1995: 35). Bu bakımdan AB'de sosyal amaçlı vergi teşviklerine neredeyse her üye kapsamında yer verildiğini ifade etmek mümkündür.

Yunanistan'da vergi mükellefleri ve bakmak durumunda olduğu mükellefte sakatlık bulunması halinde sakatlık indiriminden yararlanılması söz konusu olmaktadır. Bunun dışında AB'de bağışlar, vergi matrahından düşülecek indirimler içerisinde bulunmaktadır. Örnek vermek gerekirse Yunanistan'da belediyeler, merkezi idare ve diğer yerel kuruluşlara yapılmış olan bağışların hepsi vergi matrahından düşmektedir.

Farklı türdeki bağışlar içinse, yasada ifade edilen belli miktarın üzerindeki bağışlar için indirime olanak verilmektedir (Bronchi, 2001: 60).

Çek Cumhuriyetinde çevre, sağlık, eğitim gibi konuları kapsayan alanlarda destek vermek açılan kurumlara yapılan bağışlar, vergi matrahının en az %2'sini oluşturması şartıyla kurumlar ve gelir vergisi indirimlerinde kullanılabilmektedir. Bununla birlikte yıl içinde indirilmiş olan bağış miktarının matrahın %10'unu geçmemesi gerekmektedir (Bronchi ve Burns, 2000: 43).

Sosyal amaç güden indirimlere AB devletlerinde rastlamak mümkündür. Söz konusu indirimlerin başında sosyal güvenlik ve işsizlik sigortası prim ödemeleri gelmektedir. Ayrıca AB'deki her devlette bu tarz harcamalar indirimlere tabi tutulmuştur. Fakat uygulamalar yapısal olarak üye ülkeden üye ülkeye farklılık gösterebilmektedir. Almanya, Avusturya, Belçika, Yunanistan ve Portekiz'de sosyal güvenlik katkıları indirilmiş oranlarda vergiye tabi tutulmaktayken işsizlik yardımları indirimli ya da vergi dışı oranla vergilendirilmektedir (Joumard, 2001: 17). Bulgaristan ve Çek Cumhuriyetinde sosyal güvenlik katkılarının hepsi vergi kapsamını dışındadır (European Commission, 2009: 128, 137).

AB'ye üye olan devletlerin neredeyse hepsinde vergi yükünün azaltan gelirin temin edilmesi, yönetim, sağlık harcamaları ve yapılan harcamalar gibi giderler bulunmaktadır. Giderler AB üyesi tüm devletlerde vergilerden düşebilen bir maliyet olarak görülmektedir. Giderlerin vergi indirimleri kapsamında kullanılmasıyla ilgili olarak farklı uygulamalar rastlamak mümkündür. Örnek vermek gerekirse Litaunaya'da düşebilecek toplam giderler tüm vergi gelirlerinin dörtte birini geçememektedir (European Commission, 2004: 183).

3.1.2.2. İhracata İlişkin Vergi Teşvik Uygulamaları

AB'ye üye olan devletlerin ihracata yönelik olarak indirim, vergi iadesi ve istisna gibi koruyucu uygulamalarda bulunmaları Roma Antlaşması'nın 92. Maddesine bağlı olarak yasaklanmıştır. Fakat üye devletlerin AB'deki rekabetlerinin bozulmasını engellemek maksadıyla, 3.ülkelere yönelik olarak yararlandıkları teşvik tedbirlerini giderek artan düzeyde uyumsallaştırmayla sorumlu olmalarını içeren 112. madde ile beraber bu tip teşviklere izin verilmiştir. Bunun nedeni ise üçüncü ülkelere yönelik teşvik

uygulamalarının kullanılmaması halinde üye ülkenin uluslar arası alanda rekabet avantajını yitirme olasılığının olmasıdır. Söz konusu duruma rağmen temelde üç nedene bağlı olarak ihracat teşvikleri ülkelerin mevzuatlarında yer almıştır. Bu nedenler şunlardır (Giray, Koban ve Gerçek, 1998: 50):

- Üye devletlerin kendi milli çıkarlarını AB'nin çıkarlarının üzerinde tutmaları sebebiyle ihracata yönelik teşvik uygulamalarından yararlanmaları gerekmektedir.
- AB'deki ortak pazarın işleyişini negatif yönde etkilediği için ihracat teşviklerine onay vermeyen AB, rekabet içerisinde olduğu ülkeleri yakalayabilmek ve onları geçebilmek adına 3. ülkelere ihracata teşvik vermeyi önemsemektedir.
- AB'ye üye olan tüm devletlerin OECD ve GATT üyelikleri olması sebebiyle ortaya çıkan yükümlülüklerine bağlı oldukları üzerinde durulmaktadır.

Çek Cumhuriyeti, Fransa, Almanya, İrlanda, Yunanistan ve İspanya'da ihracata KDV istisnası kullandırılmaktadır. Portekiz, Fransa ve Yunanistan'da ihracata konu olan mamullerin üretilmesinde yararlanılan ara mal ve hammaddelere KDV iadesi ya da gümrük muafiyeti uygulanmaktadır.

AB üyesi devletlerde uygulanmak olan vergisel teşviklerin, tüm teşvikler içerisindeki yüzdesi ele alındığında, Yunanistan'da %17, İtalya'da %40, İrlanda'da %44, Almanya'da %61 olduğu görülmektedir. Söz konusu teşvikler kapsamında yatırım, ihracat, çevre, Ar-Ge, enerji tasarrufu ve KOBİ'lerin gelişimi benzeri hedeflere yönelik olan teşvikler daha fazla paya sahipken bu tür teşvikleri bölgesel amaçlı teşviklerin izlediği görülmektedir (Giray, 2016: 210).

Sanayi üretimi kapsamında ilerleme kaydetmiş olan üye devletlerde genel olarak vergisel teşvikler yerine parasal teşviklerin tercih edildiği gözlemlenmektedir (UNCTAD, 2000: 122). Bununla birlikte AB'ye üye devletlerin birçoğunda 1990'lı yılların sonlarından itibaren vergi oranlarında bir azalmanın olduğu görülmüştür. Söz konusu vergi indirimlerinin büyük bölümü dolaylı vergilerin indirilmesi suretiyle yapılsa da bazılarının verimliliğin, istihdamın artırılmasına yönelik etkilerinin olduğu gözlemlenmiştir (Joumard, 2001: 7).

3.1.2.3. KOBİ'lere Yönelik Vergi Teşvik Uygulamaları

AB'de KOBİ'lere büyük ölçüde teşviklerin verildiği gözlemlenmektedir. Bunun nedeni AB'de KOBİ'lerin piyasadaki payların oldukça fazla olmasıdır. Örnek vermek gerekirse Portekiz'deki şirketlerin büyük bölümü KOBİ iken Almanya'daki işletmelerin %98'i KOBİ'dir. AB'de KOBİ'ler istihdama yaklaşık olarak %67 oranında bir katkı sağlamaktadır. Fakat KOBİ'lerin sağlamış oldukları katma değer %58 düzeyindedir. Bu sebepten dolayı AB'de KOBİ'lere destek olma görüşü ön plandadır.

Üye ülkeler arasında rekabeti bozan veya ticareti etkileyebilen faaliyetler, AB Komisyonu Antlaşmasının 85. Maddesi ile yasaklanmaktadır. Söz konusu bu yasak ticari faaliyetler içerisinde olan girişimciler açısından dikey ve yatay anlaşmaları kapsamaktadır. Bununla birlikte konan kurallar kapsamında KOBİ'lerin muafiyetlerine açıkça izin verilmemesi söz konusudur. Fakat üye devletler arasında rekabet ya da ticarete etki eden anlaşmalar, göz ardı edilebilmekte ve genel kartel yasaklarının uygulanmaması mümkün olabilmektedir (OECD, 1997: 42).

AB'de KOBİ'lere destek verilmesi kapsamında bazı girişimlerde bulunulmuştur. AB Komisyonunun Portekiz ve Feria'da 2000 yılında yaptığı toplantılarda, KOBİ'lere neden önem verilmesinin gerektiğini ve onlara yardım sebeplerini ifade eden bazı kararlara imza atılmıştır (Giray, 2016: 212).

AB'nin 2000 yılında düzenlediği Lizbon Zirvesi'nin İşletme ve Girişimcilik Çok Yıllı Programı kapsamında alınmış olan kararlar kapsamında çerçeve planı oluşturulmuştur. Bu çerçeve planı şu hedeflere dayandırılmıştır (DPT, 2007: 43):

- Bilgi üzerine kurulu iktisadi şartlarda iş dünyasının gelişmesini ve rekabet edebilirliğini artırmak,
- Avrupa Bilgi Merkezleri ağlarının yayılması sağlamak,
- Girişimciliğin yaygınlaşmasını sağlamak,
- İş şartlarının kolaylaşmasını sağlamak,
- Düzenleyici ve idari yapıyı geliştirmek, yenilik, araştırma ve farklı iş imkanların yaratılmasına olanak vermek,
- KOBİ'ler başta olmak üzere firmaların mali ortamlarını geliştirmek.

Küçük İşletmeler Kanunu (Small Business Act) 2008 yılında AB Komisyonu tarafından yürürlüğe konulmuştur. Söz konusu bu kanun KOBİ'lerin gelişmelerine engel olan ortadan kaldırılması ve onların desteklenmesi amaçları doğrultusunda oluşturulmuştur.

İfade edilenler doğrultusunda AB'de KOBİ'ler için destek yapılarının var olduğunu söylemek mümkün olmaktadır. Söz konusu destekler bölgesel ve ulusal düzeyde temin edilen teşvikleri kapsamaktadır. AB'de pek çok ülkede KOBİ'ler için ilave vergi teşvikleri bulunmakta ve bu teşvikler en önemli teşvikler içerisinde yer almaktadır (Research & Development, 1999: 3). AB'de KOBİ'ler giderek ulusal ekonomilerin lokomotifi olarak görülmeye başlamıştır. Bu sebepten dolayı KOBİ'ler adına indirilmiş vergi oranları uygulamaya konulmuştur.

AB'nin üye ülkelerinde KOBİ'lerle ilgili politikalarında farklı iki eğilimin olduğu gözlemlenmektedir. Bu eğilimler şu şekilde ifade edilebilir (Ege, Aşar ve Eğilim, 1996: 111):

- Firmalar açısından makul iktisadi şartların sağlanabilmesi için liberalizasyon, bürokrasinin azaltılması, rekabet ve vergi sisteminde reformlar ve özelleştirme için ilgili kanunların tekrar biçimlendirme çalışmalarının yapılması.
- Yeni bir program kapsamında KOBİ'lerle ilgili mali sorunların çözüme ulaştırılması için mali önlem ve plan çalışmaları. Böylelikle sübvanse edilmiş krediler, sübvansiyonlar ve vergi indirimleri KOBİ'lerin rekabet, istihdam ve büyüme araçları olacaktır.

AB'deki üye devletlerin neredeyse hepsinde KOBİ'ler için daha düşük oranlarda gelir ve kurumlar vergisi uygulamalarına rastlanmaktadır. Bununla ilgili olarak Fransa'da yeni açılan KOBİ'lerin ilk iki yıl gelir ve kurumlar vergisinden muaf tutulması örnek olarak gösterilebilecektir. Bununla birlikte üçüncü yıl %75, dördüncü yıl %50 ve beşinci yıl ise %25 oranında bir vergi istisnaları bulunmaktadır. Ayrıca zor durumda olan bir şirketi alan işletmeler de ilk iki yıl kar üzerinde bir vergi ödememektedir (Eker, 1995: 206). KOBİ'lere 100 bin Frank'a kadar olan satışları için KDV istisnası sağlanmaktadır (Chen, Lee ve Mintz, 2002: 19).

KOBİ'lere İngiltere'de vergi ve nakit teşvikleri sağlanmaktadır. Bununla birlikte İngiltere'de 2000 yılında Ar-GE vergi kredisi teşviği uygulamasına geçilmiştir. Ayrıca İngitere'de KOBİ'ler Ar-Ge harcamalarının %150'si gelirlerinden düşme olanağına sahiptir (Deregia ve Chittenden, 2006: 3). Belçika'da KOBİ'lerin AB'nin öncelik verdiği bölge ve yörelere yatırımda bulunması halinde üç yıllık iki katlı hızlandırılmış amortisman uygulanması yapılmasına izin verilmektedir. Bunun dışında vergi indirimleri ve nakit yardımlar gibi teşviklerden en fazla KOBİ'ler yararlanmaktadır (Giray, 2016: 212).

BÖLÜM 4. TÜRKİYE'DE VERGİ TEŞVİKLERİ ve AB ile KARŞILAŞTIRILMASI

4.1. Türkiye'de Vergi Teşvikleri

Türkiye'deki vergi sistemleri kapsamında farklı vergi teşvikleri ortaya çıkmaktadır. Buna göre Türk vergi sisteminde kanunlara bağlı olarak ortaya çıkan vergi teşvikleri şu şekilde sıralanabilir (Koçak, 2018: 47):

1. 193- Sayılı Gelir Vergisi Kanununda Yer Alan Vergisel Teşvikler
2. 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda Yer Alan Vergisel Teşvikler
3. 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanununda Yer Alan Vergisel Teşvikler
4. 4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununda Yer Alan Vergisel Teşvikler
5. 4737 Sayılı Endüstri Bölgeleri Kanununda Yer Alan Vergisel Teşvikler
6. 3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanununda Yer Alan Vergisel Teşvikler
7. 4562 Sayılı Organize Sanayi Bölgeleri Kanununda Yer Alan Vergisel Teşvikler
8. 488 Sayılı Damga Vergisi Kanununda Yer Alan Vergisel Teşvikler
9. 492 Sayılı Harçlar Kanununda Yer Alan Vergisel Teşvikler
10. 5084 Sayılı Yatırımların Ve İstihdamın Teşviki Kanununda Yer Alan Vergisel Teşvikler
11. 5225 Sayılı Kültür Yatırımlarını Ve Girişimlerini Teşvik Kanunu İle Getirilen Vergisel Teşvikler
12. 5746 Sayılı Araştırma Ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunda Yer Alan Vergisel Teşvikler
13. 5838 Sayılı Kanunla 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununa Eklenen 32/A Ve Geçici 4 Üncü Maddelerde Yer Alan Vergisel Teşvikler (İndirimli Kurumlar Vergisi)
14. 5904 Sayılı Kanunla 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununa Eklenen Geçici 5. Maddede Yer Alan Vergisel Teşvikler (Kobi Birleşmeleri H.K)

Vergiler devlet açısından bir gelir olmakla birlikte üretici kesim açısından bir yük olmaktadır. Verginin üreticiler üzerindeki yükü artıkça üretim imkanlarının artması

mümkün olamamaktadır. Tablo 3'de yıllara göre GSMH, vergi gelirleri ve vergi yükü gösterilmektedir.

Tablo 3. Türkiye'de Yıllara Göre GSMH, Vergi Gelirleri ve Vergi Yükü

Yıllar	**GSMH**	**Vergi Gelirleri**	**Vergi Yükü**
2002	350.476.089	65.188.479	18,6
2003	454.780.659	89.893.112	19,8
2004	559.033.026	111.335.368	19,9
2005	648.931.712	131.948.778	20,3
2006	758.390.785	151.271.701	19,9
2007	843.178.421	171.098.466	20,3
2008	950.534.251	189.980.827	20,0
2009	952.558.579	196.313.308	20,6
2010	1.098.799.348	235.714.637	21,5
2011	1.297.713.210	284.490.017	21,9
2012	1.416.816.801	317.188.767	22,4

Kaynak: Erge, 2012: 55

Tablo 3'de görüldüğü gibi Türkiye'de yıllara göre GSMH, vergi gelirleri artış göstermiştir. Ancak bu artışla birlikte vatandaşlara ve üreticilere yüklenen vergi yükünün de artış gösterdiği görülmektedir. Üretimin ve refahın artırılması açısından yatırımcıların desteklenmesi son derecede önemlidir. Bu bağlamda yatırımcılar üzerindeki vergi yükünün azaltılmasını sağlayacak vergi teşviklerinin sağlanması son derece önemli olmaktadır.

4.1.1. Yatırıma ve İhracata Yönelik Vergi Teşvikleri

Bu bölümde Türkiye'de yatım ve ihracata yönelik teşvik uygulamaları ayrı başlıklar kapsamında ele alınacaktır.

4.1.1.1. Yatırıma Yönelik Vergi Teşvikleri

Türkiye'de yatırıma yönelik teşvikler belli amaçların gerçekleştirilmesi adına yapılmaktadır. Bu amaçlardan başlıcaları şu şekilde ifade edilebilir (Mat, 2007: 25):

- Geri kalan yörelerin kalkındırılması ve bölgesel dengesizliklerin kapatılması,
- Uluslar arası rekabet ve küreselleşme ile birlikte artan rekabet kapsamında sanayinin rekabet gücünün artırılması ve bu gücün korunmasının sağlanması,
- İktisadi büyüme ile kalkınmanın sağlanmasıdır.

Türkiye'de 90'lı yıllarında başında ortaya çıkan kaynak sınırlandırmaları sebebiyle yatırımlara yönlendirilen nakdi teşvikler azalmış ve bununla birlikte vergi teşvikleri artış göstermiştir. Ülkemizde çoğunlukla yatırımlara yönelik olarak hızlandırılmış amortisman ve yatırım indirimleri önemleri tercih edilmektedir. Söz konusu iki önlem de 1963 yılında vergi sistemine dahil edilmiştir. Fakat bu önlemlerden yatırım indirimi 30 Mart 2006 tarihli 5479 Sayılı Kanun ile birlikte yürürlükten kaldırılmıştır. Yatırımcıların maruz kaldıkları idari ve kanuni engellerin kaldırılmasına yönelik olarak bazı düzenlemeler yapıldığı gözlemlenmiştir. 5479 sayılı kanun 3. Madde ile Gelir Vergi Kanunu'nun geçici 69. Maddesi, istisnalarla ilgili sonuçların düzenlenmesini sağlamak amacı ile düzenlenmiştir (Fahran, 2010: 131-132).

Türkiye'de yatırımların artırılması için farklı dönemlerde bazı düzenlemeler yapıldığı gözlemlenmiştir. 2009 yılında çıkarılan teşvik kanunun ile birlikte sektörel bazlı bölgesel teşvik sistemlerinin kullanımına başlanmıştır. Bununla birlikte teşvik kanunu 2012 yılında çıkarılan Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar ile bazı değişikliklere uğramıştır (Giray, 2016: 109).

Türkiye'de yatırımlara yönelik teşvik türlerinin değişik zaman dilimlerinde değişik şekillerde sınıflandırıldıkları görülmüştür. Yatırım teşvikleri sınıflandırmaları kapsamında ilk olarak yöresel ve sektörel bir bazda sınıflamaya gidildiği gözlemlenmiştir. Bu açıdan bu sınıflama; gelişmiş yöreler, olağan yöreler (sanayi kuşağı dışındaki olağan yöreler ve sanayi kuşakları içindeki olağan yöreler), kalkınmada öncelik verilmekte olan yöreler (birinci derece öncelik verilen yöreler ile ikinci öncelik verilen yöreler) ve özel önem verilen sektörler şeklindedir. Ancak 1995 yılından sonra bu

sınıflama yerine bölge ayrımı yapılmadan asgari büyüklük şartına bağlı kalan yatırımların desteklenmesi üzerine kurulu teşvik uygulamaları ön plana çıkmıştır.

Türkiye'de günümüz şartlarında yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar ile birlikte yatırım teşvikleriyle ilgili olarak şu türde bir sınıflama yapıldığı gözlemlenmektedir (Devlet Yardımları Hakkında Karar, 2012):

1. Genel teşvikler
2. Bölgesel teşvikler
3. Büyük ölçekli yatırım teşvikleri
4. Stratejik yatırım teşvikleri

Yatırımlar kapsamında Devlet Yardımları Hakkında Kararın 29. maddesine göre destek öğelerinden faydalanan yatırım harcamaları, farklı devlet kurum ve kuruluşların sağladığı desteklerden yararlanamamaktadır. Yine aynı maddede buna istisna olarak, farklı kamu kurum ve kuruluşlarının yalnızca sübvansiyonlu kredi desteğini alan yatırımların faiz desteği dışındaki destek öğelerinden faydalanabileceği ifade edilmektedir.

Genel Teşvikler

Büyük ölçekli, stratejik ve bölgesel yatırımlarla Ek-4'de bulunan teşvik edilmeyecek yatırım öğeleri ile teşvik edilmesi için Ek-4'de ifade edilen koşulları sağlamayan yatırım konularının dışında kalanlar, kararın 5. Maddesinde ifade edilen sabit yatırım tutarları ile bu tutarların üstündeki yatırımlar bölge ayrımında bulunulmaksızın destek öğelerinden faydalandırılmaktadır.

Bölgesel Teşvikler

Bölgesel ilk teşvik uygulamasına, 1963 yılında düzenlenen ilk beş yıllık kalkınma planı ile başlanmıştır. Bununla birlikte 1967 yılında yürürlüğe konan 933 sayılı "Kalkınma Planı Uygulanması Esaslarına Dair Kanun" ile birlikte bölgesel teşvik sistemlerinin alt yapısı meydana getirilmiştir (Sağbaş, Erdoğan ve Şen, 2011).

Ülkemizde 2009 yılında çıkarılan kanunla beraber ilk defa bölgesel teşvik sistemine geçilmiştir. Bunu takiben 2012 yılında çıkarılan kanunla birlikte Türkiye bölgesel teşvik uygulamalarına bağlı olarak altı bölgede ele alınmaya başlamıştır. Söz

konusu altı bölge sosyo- ekonomik gelişim düzeylerine bağlı tespit edilmiştir. Sosyo-ekonomik gelişim düzeylerinin belirlenmesinde 58 göstergeden yararlanılmıştır. Ekonomik göstergeler açısından mali, inşaat, sanayi, imalat ve tarım göstergelerinden yararlanılmıştır. Sosyal göstergeler açısından ise istihdam, sağlık, eğitim, altyapı ve diğer refah göstergelerine yer verilmiştir (SEGa- 2011, 2013).

2012 yılında çıkarılan bu kanunun 2009 yılında çıkarılan kanundan şu farklılıkları bulunmaktadır (Kalkınma Bakanlığı, 2013):

- 2009 yılında bölge sayısı dört iken 2012 yılında çıkan kanunla bu sayı altıya çıkarılmıştır.
- 2012 yılında sektörel kapsam yükseltilmiş ve asgari yatırım tutarı azaltılmıştır.
- Kalkınma ajanları yetkilendirilmiştir.

Girişimcilerin bölgesel teşviklerden faydalanabilmesi için bölgesel olarak belirlenen kapasiteleri ya/ ya da asgari yatırım tutarının sağlamaları gerekmektedir. Bölgesel teşvik uygulamalarıyla destek verilen yatırımlardaki teşvik süreleri ve oranları gelişmiş bölgelerde düşük, gelişmemiş bölgelerde yükselecek biçimde düzenlenmektedir. Bu sayede illerin gelişmişlik seviyelerine bağlı olarak destek uygulamaları verilmiş olmaktadır (Kalkınma Bakanlığı, 2013: 8).

Türkiye'de teşviklerden faydalanacak sektörlerin belirlenmesi kapsamında uluslar arası antlaşmalar sebebiyle ortaya çıkan yükümlülükler ile sektörde kapasite ve arz fazlalığının olup olmadığı da göz önünde bulundurulmaktadır. Bununla birlikte yatırım konularıyla ilgili olarak "öncelikli yatırım konuları" ve "alt bölge desteğinden yararlanma" gibi ayrım yapılmaktadır (Hazine Raporu, 2010: 4).

Büyük Ölçekli Yatırımlar

Türkiye'de büyük ölçekli yatırımların teşvik uygulamalarıyla birlikte Ar-Ge ve teknolojik gelişim gerektiren yatırımların artırılması hedeflenmektedir. Özellikle uluslar arası rekabette güçlenmek adına 12 farklı sektörde yapılacak yatırımlara, yatırımın bölgesine bağlı olarak değişik düzeylerde vergi teşvikleri sağlanmaktadır (Kalkınma Bakanlığı, 2015). Bu 12 sektör Tablo 4'de yer verilmiştir.

Tablo 4. Büyük Ölçekli Yatırımlar ile Asgari Yatırım Tutarları

Yatırım Konusu	**Asgari Yatırım Tutarı (Milyon TL)**
Rafine Edilmiş Petrol Ürünleri İmalatı	1000
Kimyasal Madde ve Ürünleri İmalatı	200
Liman ve Liman Hizmetleri İmalatı	200
Motorlu Kara Taşıtları Ana Sanayi Yatırımları	200
Motorları Kara Taşıtları Yan Sanayi Yatırımları	
Demiryolu ve Tramway Lokomotifleri ya/ ya da Vagon İmalatı	
Transit Boru Hattıyla Taşımacılık Hizmeti Yatırımları	
Elektronik Sanayi Yatırımları	
Tıbbi Alet, Hassas ve Optik Aletler İmalatı Yatırımları	50
İlaç Üretimi Yatırımları	
Hava ve Uzay Taşıtları ya / ya da Parçaları İmalatı Yatırımları	
Makine İmalatı Yatırımları	
Metal Üretimine Yönelik Yatırımlar	

Kaynak: T.C. Kalkınma Bakanlığı, 2015, s. 8

Stratejik Yatırım Teşvikleri

Stratejik yatırım teşvikleri, ithalatın altında ülke içi üretimin olduğu koşullar kapsamında ürünlerin ya da ara malların ülke içinde üretiminin teşvik edilmesinin sağlanması adına verilen teşvikleri ifade etmektedir (Kalkınma Bakanlığı, 2015: 10).

Ne türdeki yatırımların stratejik yatırım olarak ifade edilecekleri Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın 8. maddesinde bazı kriterlere bağlı olarak ortaya konulmuştur. Bu kriterleri temin eden yatırımların bölgeye bağlı olmaksızın desteklenmesi söz konusu olmaktadır (Giray, 2016: 118).

İthalat bağımlılığı yüksek olan ürünlere yönelik stratejik yatırım teşviklerinin sağlanmasının sebebi, ithalat sebebiyle döviz kayıplarına sebep olan mamullerin ülke içerisinde üretilmesini sağlayabilmektir (Şimşek, 2014: 75). Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın 8. maddesine göre ithalata bağımlı olan mamullerle ilgili şu yatırımlar, stratejik yatırım olarak değerlendirilmektedir:

a) Asgari düzeyde sabit yatırım miktarının elli milyon TL üzerinde (ifade edilen yatırımların enerji gereksinimlerini gidermek üzere yapılacak doğal gaza dayalı olmayan enerji yatırımlarının, tesisin kurulu gücüyle oranlanacak bölümü dâhil) olması.
b) Yatırım konusuna tabi olan mamulle ilgili ülke içi toplam üretim düzeyinin ithalatın altında olması.
c) Bakanlık tarafından tespit edilen düzenlemeler kapsamında, yatırım sonucunda sağlanacak katma değerin en az %40 olması.
d) Yatırımı yapacak mamulle ilgili olarak son bir yıllık süre içerisinde yapılan toplam ithalatın 50 milyon ABD doların üstünde olması gerekmektedir.

Yukarıda ifade edilen maddelerdeki d bendi ülke içinde üretimi olmayan mamullere yönelik yatırımlarda, c bendi ise petrokimya ve rafineri yatırımlarında aranmadığı ifade edilmektedir.

Katma değer, tüm ürünlerin satış tutarlarından, toplam girdi maliyetlerinin çıkartılması ile elde edilen neticenin toplam girdi maliyetlerine bölünüp ve bulunan değerin 100 ile çarpılması sonucunda bulunmaktadır (Şimşek, 2014: 79).

Yatırımlara yönelik vergi teşvikleri, yatırım aşamasında uygulanmakta olan vergisel teşvikler ve işletme aşamasında uygulanmakta olan vergi teşvikleri olarak ayrılabilmektedir. Yatırım aşamasında uygulanmakta olan vergisel teşvikler şu şekilde ifade edilebilir:

- Gümrük vergisi muafiyeti: Türkiye'de gümrük vergisi ile ilgili olarak "varış ülkesinde vergilendirme" esası geçerli olması sebebiyle gümrük vergisi, bir devlet sınırında ürünün ithal edilmesi esnasında alınan vergi türü olmaktadır. Gümrük vergisi muafiyeti ile ihracat esnasında gümrük vergisi alınmamasını kapsamaktadır (Saygılıoğlu ve Gerçek, 2007: 140).
- KDV istisnaları: Bu teşvik, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun ithalat istisnası başlığı altında yer almaktadır. Bu kanunun 16. Maddesinde istisna ile düzenlemeler yer verilmiştir. Bununla birlikte bu düzenlemeye göre şu hizmet ve teslimler de KDV'den istisna olmaktadır; Katma Değer Vergisi Kanunu göre vergiden istisna edilmiş olan hizmet ve malların ithali, 4458 Sayılı Gümrük Kanununun 167. Maddesi göre müstesna ya da muaf tutulan eşyanın ithali ve Gümrük Kanunun gümrük ve transit antrepo uygulamaları ile serbest bölge ile geçici depolama düzenlemelerinin uygulandığı mamullerin ithalidir.
- Arsa ve işyeri teslimleri kapsamında KDV istinası: Küçük sanayi siteleri ve organize sanayi bölgeleri kurulması maksadıyla açılan iktisadi işletmelerin işyerleri ve arsa teslimleri KDV dışında bırakılmaktadır (Katma Değer Vergisi Kanunu m.17 –diğer istisnalar)
- Faiz desteği: Faiz desteği 1. ve 2. bölgelere sağlanmamaktadır. Bununla birlikte sağlanan destek Bakanlar Kurulunun Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararı kapsamında tespit edilmiştir.
- Bina inşaatı harcı istisnaları,
- Harçlar kanunu kapsamında yer alan istisnalardır.

Firmalara işletme sürecinde de bazı vergisel teşviklerin sağlanması söz konusu olmaktadır. Bu vergisel teşviklerin şu şekilde ifade edilmesi mümkündür:

- Sigorta primi işveren hissesi desteği,
- Sigorta primi desteği,
- Gelir Vergisi stopajı desteği
- Vergi indirimi,
- Yatırım yeri tahsisi desteği,
- Kredi sağlanmasına yönelik faaliyetlerde vergi, resim ve harç istisnası
- Hızlandırılmış amortisman

- Gümrükleme ilişkin depo ve kiralama hizmet istisnaları
- Eğitim ve öğretim firmalarında kazançların istisnası
- Genç girişmcilerin kazanç istisnaları
- Kıymetli maden, araçlar, petrol aramaları ve ulusal güvenlik harcamaları ve istisna
- Taşımacılık istisna

4.1.1.2. İhracata Yönelik Vergi Teşvik Uygulamaları

Günümüzün değişen ve gelişim gösteren iktisadi şartları ihracat yönelik teşvik önlemlerinin de dinamik bir yapı kazanmasına neden olmaktadır. Bu sebeple yararlanılan araçların niceliği ve niteliği de zaman içerisinde gelişim göstermiş durumdadır.

Türkiye'de 1940 yılında yürürlüğe sokulan muamele vergisi istinası yapısal açıdan ilk ihracata yönelik bir vergi istisnası olarak karşımıza çıkmaktadır. 1963 yılında planlı döneme geçiş yapılmasıyla birlikte ihracat politikası, mamul madde ihracatına yönelik yatırımlara öncelik verilmesi ve tarım maddeleri üzerine kurulu ihracatın ise çeşitlenmesinin sağlanması üzerine kurulmuştur (DPT, 1995: 38). İhracat teşvikleri özellikle ihracat yönelik sanayileşme açısından oldukça önemlidir. Bu bağlamda 1980 yılından sonra ithal ikameci politika yerine ihracata dönük politikalara geçilmesi ihracat yönelik teşviklerin artmasına neden olmuştur. Bu değişime yönelik uygun iktisat politikaları meydana getirilmeye çalışılmıştır.

Ülkemizdeki ihracat teşvikleri Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması (GATT) Uruguay Round düzenlemelerin bağlı kalacak biçimde 1995 yılında tekrar ele alınmıştır. Bunun nedeni GATT Anlaşmasında devlet yardımlarıyla ilgili düzenlemelere devletlerin bağlı kalma zorunluluğunun getirilmesidir. GATT Anlaşması ile birlikte yeni korumacılık görüşüne bağlı olarak genişletilme yapılması benimsenmiştir. 1995 yılında 22168 sayılı Resmi Gazete'de yayınlana "İhracata Yönelik Devlet Yardımları Kararı" ile yıllık program kapsamındaki ekonomik ve sosyal hedefler ile kalkınma planlarının gerçekleştirilmesine yönelik yürütülecek faaliyetlerin, uluslar arası kuruluşlara yönelik sorumluluklara ters düşmeyecek metotlarla desteklenmesi hedeflenmiştir. Alınmış olan karara bağlı olarak daha önce ifade edilmeyen yedi adet teşvik aracının uygulanmaya başlaması söz konusu olmuştur. Bu yedi teşvik aracı şunlardır (Giray, 2016: 145).

- Ar-Ge yardımları
- Çevre koruması yardımları
- Uluslar arası niteliği olan yurt dışı ve yurt içi ihtisas fuarlarıyla ilgili olan yardımlar
- Pazar araştırmalarına bağlı yardımlar
- Eğitim yardımları
- Yurt dışı ofis kurma, mağaza açma ile tanım faaliyetleri destekleme yardımları
- Tarımsal mamullerde ihracat iadesi yardımları

GATT'in daha kurumsal yapıya ve daha geliştirilmiş bir formu olan Dünya Ticaret Örgütü, üye devletler kapsamında denetim yetkisini elinde bulundurmaktadır. Bunun dışında Türkiye'de ihracat yönelik vergi teşviklerinin şunlar olduğu ifade edilebilir;

- Vergi, resim ve harç istisnaları,
- Döviz kazandırıcı faaliyetlerde damga vergisi ve harç istisnası
- KDV'de ihracat istisnası
- Özel tüketim vergisinde ihracat istisnası

Vergi, Resim ve Harç İstisnaları

Bu uygulama 1985 yılından beri uygulanmaktadır. Uygulamaya göre ihracat belgesinin alınması ardından ihracat bitinceye kadar olan süre içerisinde tüm belge ve işlemler şu öğelerden istisna tutulmaktadır;

- Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi
- 492 sayılı Harçlar Kanunu gereği alın harçlarla diğer kanunlar kapsamında alınan vergi, resim ile harçlar
- 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu kapsamında ihdas edilen damga vergisi
- 12 Eylül 1960 tarih ve 80 Sayılı Kanun kapsamında alınmakta olan hal rüsumu.

Döviz Kazandırıcı Faaliyetlerde Damga Vergisi ve Harç İstisnası

Döviz kazandıran faaliyetler, genel itibariyle ihracatı düzenlemekte olan Tebliğler kapsamında ifade edilen faaliyetlerden meydana gelmekte ve bunlar damga vergisi ile harçlardan istisna tutulmaktadır.

KDV'de İhracat İstisnası

Dış ticaret faaliyetleri kapsamında vergilendirme varış ve çıkış ülkesine vergilendirme şeklinde yapılmaktadır. Türkiye'de KDV kanunu mal ile hizmetlerin ticaret açısından varış ülkesine bağlı olarak vergilendirilmesini öngörmektedir. Bu sayede mal ve hizmet ihracatı KDV'den istisna hale getirilmiştir. KDV kanunun 11. Maddesi ihracat istisnalarını şu şekilde düzenlemektedir;

a) İhracatla ilgili teslimler ile bu teslimlerle ilgili hizmetler, serbest bölgelerdeki müşteriler için fason hizmetler, yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler, karşılıklı olunması koşuluyla uluslar arası roaming anlaşmalarına bağlı olarak ülke dışındaki müşterilere Türkiye'de sağlanan roaming hizmetleri
b) İkameti Türkiye'de olmayan yolcuların Türkiye'de satıp alıp ülke dışına götürdükleri malların teslimi sırasında KDV tahsil edilmektedir. Fakat gümrükten malın çıkarılması sırasında belge ya da faturanın ibrazında tahsil edilen katma değer vergisi iade edilmektedir.
c) İhracı gerçekleştirmek kapsamında imalatçılarca kendilerine teslim edilen mallara ait KDV, ihracatçılarca ödenmemektedir. Mükelleflerce tahsili yapılmayan fakat ilgili dönemde beyannamede beyan edilecek bu vergi, vergi dairesi tarafından tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil edilmektedir.

Özel Tüketim Vergisinde İhracat İstisnası

Özel tüketim vergisi (ÖTV) dolaylı vergi grubu içerisinde yer alan bir vergi türü olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu vergi de tıpkı katma değer vergisinde olduğu gibi varış ülkesinde vergilendirme prensibine göre vergilendirmektedir. Bu açıdan bu vergi tipinde de ihracat istisnası kullanılmaktadır.

Özel tüketim vergisi kanununa (ÖTVK) ekli listesinde yer alan mal ve mamullerin bazı ihracat teslim biçimleri vergiden istisna tutulmaktadır (ÖTVK m. 5). ÖTVK göre bu teslim biçimleri şunlardır (ÖTVK, m. 5):

1. Teslim, ülke dışındaki bir müşteriye yapılmak durumundadır: Burada ülke dışındaki bir müşteri ile işyeri, ikametgahı ve iş merkezi ülke dışında olan alıcılar ile ülke içinde bulunan bir firmanın, ülke dışında faaliyet göstermekte olan şube kastedilmektir.

2. Teslim konusu mamul, Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesinin dışına çıkmış olmak durumundadır. Mamulün ihraç edilmesinden önce ülke dışındaki alıcı ismine hareket edelere ya da direkt olarak alıcıya işlenmek veya bir biçimde değerlendirme altına alınmak üzere ülke içine teslim edilmesi ihracat olarak değerlendirmez.
3. İhracı gerçekleştirilen malların alış faturaları ve diğer benzer belgeler kapsamında gösterilen ve beyan edilen özel tüketim vergisi ihracatçı kişiye veya firmaya iade edilmektedir. Maliye Bakanlığı, ihracatı gerçekleştirilen mamullerle ilgili vergilerin iadesiyle ilgili usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

4.1.2. Serbest Bölgelere Yönelik Vergi Teşvikleri

Türkiye'de 3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu 1985 yılında kabul edilmiştir. Ancak ülkemizde ilk serbest bölgeler 1987 yılında Mersin ve Antalya'da kurulmuştur. Günümüz koşullarında serbest bölge sayısı 21 ulaşmış durumdadır. Söz konusu serbest bölgelerde; depo işletmeciliği, alım-satım, üretim, bakım-onarım, işyeri kiralama, montaj/ demontaj, finansal kiralama, kıyı bankacılığı, sigortacılık gibi faaliyetler yapılmaktadır.

Türkiye serbest bölgelerin kurulma amaçları 3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nda ifade edilmiştir. Buna göre bu amaçları şu şekilde ifade edilebilir (3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu, m. 1):

- Türkiye'de ihracat açısından gerekli olan yatırım ve üretimi yükseltmek,
- Teknoloji girişi ile doğrudan yabancı yatırımları artırmak,
- Dış ticaretin geliştirilmesidir.

Türkiye'de yer alan serbest bölgeler kuruluş şekillerine göre üç grup altında ele alınmaktadır. Bu gruplar şunlardır:

1. Altyapı ve arazi finansmanının devlet tarafından karşılandığı, üst yapısı yatırımcı tarafından karşılandığı özel sektöre verilmiş olan serbest bölgeler
2. Devletin sağladığı araziler üstünde, özel sektörün kurduğu ve işlettiği, üst yapıların ise yatırımcılar tarafından kurulan serbest bölgeler
3. Alt ve üst yapı ile arazinin devlet tarafından karşılandığı, işletmenin kamuya ait olduğu serbest bölgeler. Alt yapı ve arazi finansmanın özel sektörce karşılandığı,

üst yapının yatırımcılar tarafından karşılanan ve işletilmesi açısından özel sektöre devredilen serbest bölgelerdir.

4.1.3. Ar-Ge Faaliyetlerine Yönelik Vergi Teşvikleri

Ar-Ge teşvikleri yapısal açıdan iki başlık altında incelenmektedir. Bunlar; Ar-Ge faaliyetlerine yönelik teşvikler ile Ar-Ge yatırımlarına yönelik teşviklerdir. Bu bölümde bu başlıklara yer verilecektir.

4.1.3.1. Ar-Ge Faaliyetlerine Yönelik Teşvikler

Ar-Ge Faaliyetlerine yönelik teşvikler şunlardır (5746 Sayılı Araştırma ve Gelişme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkındaki Kanun, 2008):

- Ar-Ge indirimi
- Gelir vergisi stopaj istisnası
- Sigorta primi desteği
- Damga vergisi istisnası

Ar-Ge İndirimi

Ar-Ge indirimi, Ar-Ge merkezlerinde, teknoloji merkezi işletmelerinde, kamu kurum ve kuruluşlarıyla kanun kapsamında oluşturulan vakıflarca ya da uluslar arası fonlar tarafından desteklenmekte olan rekabet öncesi iş birliği projeleri, yönelik ve Ar-Ge projelerinde ve tekno girişim sermaye desteklerinden faydalanan işletmeler tarafından yapılan Ar-Ge ile yenilik harcamalarının hepsi 31 Aralık 2023 tarihine kadar KDV Kanununun 10. maddesinin 1. bendine göre kurum kazancının ve GVK'nin 89. Maddesinin 9. bendine göre ticari gelirin belirlenmesinde indirim konusu yapılmaktadır. İki kanun kapsamında da indirim oranı %100'dür (5746 Sayılı Araştırma ve Gelişme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkındaki Kanun, m. 3).

Gelir Vergisi Stopaj İstisnası

Türkiye'de bu uygulama 1 Nisan 2008 tarihinden itibaren uygulamaya konulmuştur. Ar-Ge Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama Denetim Yönetmeliğinin 10. maddesi kapsamında gelir vergisi stopajı teşviki uygulaması bulunmaktadır.

Ar-Ge merkezlerinde, teknoloji merkezi işletmelerinde, kamu kurum ve kuruluşlarıyla kanun kapsamında oluşturulan vakıflarca ya da uluslar arası fonlar tarafından desteklenmekte olan veya TÜBİTAK tarafından sürdürülen yenilik ve Ar-Ge projeleri ile rekabet öncesi işbirliği projelerinde ve teknogirişim sermaye desteklerinden faydalanan kurumlarda çalışmakta olan destek ve Ar-Ge çalışanlarının; söz konusu çalışmaları karşılığında sağladıkları gelirlerinin doktorası olanlar için %90'nı, diğerleri için %80'ni gelir vergisinden istisna olmaktadır.

Damga vergisi istisnası

Yenilik ve Ar-Ge faaliyetleriyle ilgili olarak düzenlenmekte olan kağıtlardan damga vergisi alınması söz konusu değildir.

Teknogirişim Sermayesi Desteği

Kamu idarelerince, örgün öğrenim vermekte olan üniversitelerden herhangi bir lisans programından mezun olabilecek durumda olan öğrenci, yüksek lisans ya da doktora öğrencisi veya lisans ile lisans üstü düzeylerden bir tanesini ön başvuru tarihinden en fazla 5 yıl önce bitiren bireylere bir kereliğine teminat alınmaksızın 100 bin TL teknogirişim sermayesi desteği hibe olarak verilmektedir.

Sınai Mülkiyet Haklarında Kurumlar Vergisi İstisnası

Kurumlar Vergisi Kanun'un 8. Maddesinde sınai mülkiyet haklarında kurumlar vergisi istisnası şu şekilde düzenlenmiştir:

Ülkemizde yenilik ve Ar-Ge faaliyetleri neticesinde bulunan buluşların;

- Devri, satışı ve kiralanması neticesinde sağlanan irat ve kazançların,
- Ülke sınırları içerisinde seri üretime tabi tutulup pazarlanmaları neticesinde elde edilen kazançların,
- Türkiye'de yerine getirilen üretim süreçleri kapsamında yararlanılması neticesinde üretilen mamullerin temin edilen gelirlerin patentli ya da faydalı model belgesi olan buluşlara yansıtılan bölümünün %50'si kurumlar vergisinden istisna olmaktadır.

Sınai mülkiyet haklarından faydalanılması için bazı şartlar konulmuştur. Bu şartlar şu şekilde ifade edilebilir (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2016: 207-208):

- Buluşlarla ilgili geliştirme, araştırma ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetlerinin Türkiye sınırları içerisinde gerçekleştirilmiş olması gerekmektedir.
- Olumlu araştırma raporu veya incelemeli sistemle patent neticesinde faydalı model belgesi alınmış olmalıdır.
- İstisna uygulamasından faydalanacak bireylerden olunması gerekmektedir.
- Faydalı model belgesi ya da patent üzerinde tekel özelliğinde özel bir ruhsata sahip olunmak durumundadır.
- Maliye Bakanlığı tarafından değerlendirme raporu düzenlenmiş olmalıdır.
- Faydalı model belgesi ya da patent için verilmiş olan koruma süresinin aşılmaması gerekmektedir.

4.1.3.2. Ar-Ge Yatırımlarına Yönelik Teşvikler

Ar-Ge ile çevreye yönelik yatırımlar faiz desteği, KDV istisnası ve gümrük vergisi muafiyetinden yararlandırılmaktadır. Bu yatırımların 6. Bölgede yapılması durumunda ise sigorta primi desteği ve gelir vergisi stopajından da yararlandırılması mümkün olmaktadır.

4.1.4. Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Vergi Teşvikleri

Teknoloji geliştirme bölgeleri yapısal olarak serbest bölgelere benzerlik göstermekle birlikte bazı yönleriyle bu bölgelerden ayrılmaktadır. Bu yönlerin şu şekilde ifade edilmesi mümkündür (Giray, 2016: 156).

- Teknoloji geliştirme bölgelerinde (TGB'lerde) teknoloji ve araştırmayı geliştirmeye yönelik faaliyetler yapılmaktayken serbest bölgelerde ticari ve üretim ağırlıklı faaliyetler yapılmaktadır.
- TGB'ler gümrük sınırları içerisinde olmalarına rağmen serbest bölgeler gümrük sınırı dışındadır.
- TGB'lerde ödemelerin dövizle ödenmesi zorunluluğu bulunmamaktayken Serbest Bölgeler Kanunu'nun 9. Maddesine göre serbest bölgelerde ödemelerin dövizle yapılması zorunlu tutulmaktadır.

Teknoloji geliştirme bölgelerine yönelik olarak yararlanılmakta olan vergisel teşviklerin şu şekilde ifade edilebilmesi mümkündür (TGB Kanunu Geçici Madde 2):

- TGB'de faaliyetini sürdürmekte olan mükelleflerin bölge kapsamında Ar-Ge ve yazılım faaliyetlerinden sağladıkları gelirler 31 Aralık 2023 tarihine kadar kurumlar ve gelir vergisinden istisnadır. Söz konusu istisnada dar ve tam mükellef yararlanabilmektedir. Fakat geliri istisna olacak faaliyetlerin zararla neticelenmesi durumunda, zararın diğer faaliyetlerden sağlanan kazançlardan indirilmesine olanak verilmektedir. Zarar bedelinin "kanunen kabul edilmeyen giderler" kapsamında bulunması mümkündür.
- Bölge kapsamında görev yapan destek ve Ar-Ge çalışanlarının söz konusu sorumluluklarıyla ilgili gelirleri 31 Aralık 2023 tarihine kadar gelir vergisinden istisnadır. Muafiyet kapsamına giren çalışan sayısı Ar-Ge çalışan sayısının %10'undan fazla olamaz.
- İfade edilen istisnalar, TÜBİTAK- Marmara Araştırma Merkezi Teknoloji Serbest Bölgesi yönetici şirketi ile bu bölge kapsamında çalışmakta olan kurumlar ve gelir vergisi mükellefleri ile bölgede çalışmakta olan yazılımcı, Ar-Ge personeli ve araştırmacıların ücretleri için de uygulanmaktadır.
- Endüstri, organize sanayi ya da teknoloji geliştirme bölgelerinde bulunan gayrimenkullerin taksim ya da ifraz ya da birleştirme işlemleri harçtan istisna tutulmaktadır (Harçlar Kanunu m. 59/n).
- Katma Değer Vergisi Kanunu'na 5035 sayılı kanunla birlikte eklenen geçici 20. Maddede yer alan düzenlemeye göre; TGB Kanununa göre TGB'de faaliyet sürecinde olan yatırımcıların kurumlar ve gelir vergisinden istisna içinde tutulduğu süre kapsamında bu bölgeler içerisinde üretmiş oldukları ve veri yönetimi, internet, sistem yönetimi, askeri komuta kontrol uygulamaları, mobil uygulamaları biçimindeki hizmet ve teslimleri KDV'den istisna olmaktadır. Bu kapsamda bu istisnalarla ilgili olarak yararlanılacak asgari bedelin belirlenmesinde ve istisna kullandırılacak uygulama ve programları belirlemede Maliye Bakanlığı yetkilidir.

4.1.5. Endüstri Bölgelerinde Vergi Teşvikleri

Endüstri bölgesi, yabancı sermaye girişinin artırılmasını sağlamak, yatırımları teşvik etmek ve ülke dışında çalışan Türk işçilerin tasarruflarını Türkiye içinde bir

yatırımına yönlendirmek maksadıyla Endüstri Bölgeleri Kanun kapsamında kurulan bölgeleri ifade etmektedir.

Serbest bölgeler gibi endüstri bölgeleri de gümrük sınırları dışarısında yer almamaktadır. Bununla birlikte bu bölgelerde yer alan teşviklerin şu şekilde ifade edilmesi mümkündür (Endüstri Bölgeleri Kanunu, m. 4):

Endüstri bölgesinde faaliyete yeni başlamakta olan tüzel ve gerçek kişilerin, bu bölgeler içerisinde yapacakları yatırımlara yatırım teşvik kararnamesine bağlı olarak ne tipte teşvikler sağlanacağı ve bu teşviklerin ne türdeki yatırımlara ne düzeyde ve ne şekilde verileceğinin belirlenmesinde Bakanlar Kurulu yetkilidir.

4.1.6. İndirimler ve Giderler

Gelir Vergisi Kanunu'nda vergi matrahından düşmesine olanak verilen indirimler ile giderlerin bir bölümü sosyal nitelik taşırken bir bölümü ise ekonomik nitelik taşımaktadır.

4.1.6.1. İndirimler

İndirimler yapısal açıdan sosyal amaçlı ve ekonomik amaçlı indirimler olarak iki kısımda incelenmektedir.

Sosyal Amaçlı İndirimler

Gelir Vergisi Kanunu'nda sosyal amaçlı indirimler; engelli indirimi, işsizlik sigortası primleri, özel sigorta primleri, sendika aidatları, işsizlik sigortası primleri, eğitim ve sağlık harcamaları, asgari geçim indirimleri ve bağış ve yardımlardan meydana gelmektedir.

Engelli İndirimleri

Yalnızca gerçek ücretliler engelli indiriminden faydalanabilmektedir. Asgari olarak çalışma gücünün %80'ini kaybetmiş durumda olan hizmet erbabı 1. düzey, %60'ını kaybetmiş olan hizmet erbabı 2. düzey, %40'ını kaydetmiş olan 3. Düzey engelli olarak kabul edilmektedir. Söz konusu indirim mükellefin dışındaki bakmakla yükümlü olunan çocuk eş gibi engelli bireyler için de kullanılmaktadır.

Bu engelli indirimi serbest meslek faaliyeti yürütmekte ve basit usulde vergilendirilmekte olan ticari kazanç sahipleriyle birlikte bu kişilerin bakma yükümlülüğü olduğu engelli bireyler için de geçerli olmaktadır (Gelir Vergisi Kanunu, m. 89/3).

İşsizlik Sigortası Primleri

İşçilerin sigorta primine dayalı olarak aylık brüt ücretin %1'i miktarında işsizlik sigortası olarak hesaplanmakta olan prim, ücretin vergilendirilmesi sırasında gayrisafi ücretten düşülmektedir. Bununla birlikte işçi emekli sandığına bağlıysa bu indirim hesaplanmamaktadır.

Özel Sigorta Primleri

Vergi mükellefleri kendine, küçük çocuklarına ve eşine kaza, ölüm, hayat, analık tahsil ve doğum gibi şahıs sigortalar yaptırabilirler. Bu bağlamda mükellefler şahıs sigortası primlerini belgeleyip ödemiş oldukları ayda bunu ücretin gayrisafi tutarından düşebilmektedirler. Söz konusu indirim oranları ise; sağlık, işsizlik, tahsil ve doğum gibi şahıs sigorta poliçelerine ödenen primlerin hepsini, hayat sigortası poliçesi için ödenen primlerin %50'si ödenmiş oldukları ayda sağlanan ücretin %15'ini ve yıllık şekilde asgari ücretin yıl miktarını geçmemesi gerekmektedir (Gelir Vergisi Kanunu, m. 89/1).

Sendika Aidatları

İşçilerin sendikalara ödemiş oldukları aidatlar gayrisafi ücretten düşülmektedir. Fakat aylık indirim bedeli, bir günlük çıplak ücreti aşamaz.

Eğitim ve Sağlık Harcamaları

Beyanı yapılan gelirin %10'unun geçmemesi, Türkiye'de gerçekleştirilmesi ve kurumlar ya da gelir vergisi mükellefiyeti olan tüzel ya da gerçek kişilerden sağlanarak belgeler ile tevsik edilmesi koşuluyla, mükellef kişinin kendi, küçük çocukları ve eşiyle ilgili olarak yapılmış olan sağlık ve eğitim harcamaları matrahtan düşülmektedir (Gelir Vergisi Kanunu, m. 89/2). Bununla birlikte indirim alan eğitim harcamalarının neler olduğu 255 Seri numaralı Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliğinde ifade edilmektedir.

Asgari Geçim İndirimi

Türkiye'de bu uygulamaya 1 Ocak 2008 tarihi geçilmiştir. Ülkemizde vergi iadesi uygulamasının kalkmasıyla birlikte asgari geçim indirimi uygulamasına başlanmıştır. Ücretli kesime daha önce uygulanmakta olan özel indirimlerin ortadan kalkmasıyla birlikte açığa çıkan açığın kapatılması maksadıyla kullanılmaya başlamıştır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 32. Maddesinde asgari geçim indirimi ifade edilmektedir.

Asgari geçim indirimi; 16 yaşından büyük işçiler için kullanılmaktadır. Buna göre elde edilen yıllık brüt ücret tutarının; %50'si vergi mükellefinin kendisi için, %10'u bir işi ve bir geliri olmayan eş için, %7,5'u ayrı ayrı ilk iki çocuk için, %10 üçüncü çocuk için ve diğer çocuklar için ise %5 olarak ele alınmaktadır. Bununla birlikte gelir kısmi dönemlikse ay kesirleri tam olarak alınarak süreye denk gelen miktar değerlendirilmeye alınmaktadır. Gelir Vergisi Kanunu'nun bu yani 32. Maddesinde tespit edilmiş olan tutarlarla 103. Maddede yer alan 1. Vergi dilimine denk gelen oranın çarpılması neticesinde erişilen tutarın, hesaplanmış vergiden düşülmesiyle uygulanmaktadır.

İndirimin belirlenmesi kapsamında mükellefin, gelirini sağladığı dönemdeki ailevi ve medeni durumu dikkate alınmaktadır. İndirim, belirtilen tutarları geçmemek şartıyla, ücret geliri sağlayan aile üyelerin hepsi için ayrı ayrı, çocuklar açısından ise yalnızca eşlerden bir tanesinin geliri üzerinde uygulanmaktadır. Boşanmış bireyler için ise indirim tutarı, nafaka temin ettikleri çocuk sayısı ön planda tutulmaktadır.

Bağış ve Yardımlar

Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. Maddesindeki 4 ile 13 bentler arasında yapılan bağış ve indirimlerin bağışın niteliğine ya da bağışın yapıldığı kurumun niteliğine göre değiştiği ifade edilmiştir. Buna göre gelirin %5'i ile sınırlı indirilen bağış ve yardımlar bulunmakla birlikte tamamı gelirden indirilen bağış ve yardımlar da bulunmaktadır.

Gelirin %5'i ile sınırlandırılan bağış ve yardımlar; genel olarak özel ve genel bütçeli idarelere, kamu menfaatine yararı olan derneklere, köylere Bakanlar kurulu tarafından vergi muafiyeti tanınmış olan vakıflara yıllık beyan edilen gelirlerinin %5'i aşmayacak biçimde makbuz karşılığında yapılmış yardımlar ve bağışlar olarak ifade edilmektedir.

Tamamı gelirden indirilecek bağış ve yardımlar farklı türlerde karşımıza çıkabilmektedir. Bunlar; kültür ile sanat yönelik bağış ile yardımlar, kamu kurumlarına yönelik sosyal ve eğitim amaçlı bağış ve yardımlar, gıda ile yardım bankalarına yapılan bağış ve yardımlar, spor amaçlı sponsorluk kapsamında yapılan bağış ve yardımlar, özel yasalar kapsamında yapılan bağış ve yardımlar ile diğer bağış ve yardımlardır.

Ekonomik Amaçlı İndirimler

Ekonomik amaçlı indirimler; zarar indirimi ve ödenen vergi indirimlerinden meydana gelmektedir.

Zarar İndirimi

Zarar indirimi yapısal açıdan Kurumlar Vergi Kanunu ile Gelir Vergisi Kanunu'nda düzenlenmiş durumdadır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 88. Maddesinde gelirin toplanması esnasında gelir kalemlerin bir bölümünde ortaya çıkan zararların diğer kazanç ve iratlardan indirileceği ifade edilmektedir. Ancak bu indirime Gelir Vergisi Kanunu'nun 80. Maddesinde ifade edilen diğer kazanç ve iratlardan dolayı ortaya çıkan zararlar dahil edilmemektedir.

Yapılan indirim neticesinde kapatılmamış olan zarar bölümü, izleyen yılların gelirlerinden düşmektir. Birbirini izleyen 5 yıl içinde indirilmemiş olan zarar gelecek yıllara aktarılmamaktadır.

Tam mükelleflerin ülke dışındaki faaliyetleri sebebiyle ortaya çıkan zararları, ilgili ülkenin yasal düzenlemelerine göre denetim yetkisi olan kurumların raporuna dayandırılması halinde indirimine olana verilmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 9. maddesine bağlı olarak da zarar indirimi düzenlenmiştir. Buna göre kurumlar vergisi matrahının tespit edilmesinde kurumlar vergisi beyannamesi kapsamında her dönemle ilgili tutarlar ayrı biçimde ele alınmak şartıyla ifade edilen şu zararlar indirim konusu olmaktadır;

- 5 yıldan fazla götürülmemek şartıyla geçmiş yılların beyannameleri kapsamına bulunan zararlar.

- 5 yıldan yıldan fazla götürülmemek şartıyla ülke dışı faaliyetlerden doğan zararlardır. Ancak burada Türkiye'de kurumlar vergisinden istisna edilmiş kazançlarla ilgili olanlar hariç tutulmuştur.

Ödenen Vergi İndirimi

Yıllık beyanname kapsamında ortaya konan gelire eklenen irat ve kazançlardan Kurumlar Vergisi Kanunu ve Gelir Vergisi Kanuna göre kesilmiş olan vergiler, beyannameye dayalı olarak hesaplanmış olan kurumlar ve gelir vergilerinden mahsup edilmektedir.

Mahsubu gerçekleştirilen tutarın gelir vergisinden fazla olması halinde ortaya çıkmış olan fark vergi dairesi tarafından mükellefe bildirilmektedir. Mükellef tebliğ tarihinden itibaren bir yıllık süre içerisinde başvurması halinde ona iadesi yapılmaktadır.

Tam mükellefiyeti olan mükelleflerin ülke dışında sağladıkları iratlar ve kazançlar kapsamında ödemiş oldukları benzer nitelikteki vergiler, Türkiye'de tarhı gerçekleşen kurumlar ve gelir vergilerinden ülke dışında elde edilmiş irat ve kazançlara denk gelen kısmından düşülür.

4.1.6.2. Giderler

Kurumlar vergisi ile gelir vergisi kanununda vergiye tabi tutulacak safi gelirin tespit edilmesinde gayrisafi gelirden düşülecek olan giderler ortaya konulmuştur. Yasal açıdan kabul gören giderlerin genel itibariyle kazancın elde edilmesi, işle ilgili olması ve işin sürekliliğinin sağlanmasına yönelik olduğu gözlemlenmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu'na göre vergiye yönelik gelirin tespit edilmesi açısından şu giderlerin düşülmesi gerekmektedir (Gelir Vergisi Kanunu m. 40):

- Ticari kazancın temin edilmesi ve sürdürülmesinin sağlanması açısından yapılan genel giderler.
- İşçiler ve hizmetlilerin kurumda ya da kurumun eklentilerinde ibate ve iaşe giderleri, sigorta primleri, ilaç ile tedavi giderleri, 27. Madde kapsamında yazılmış olan giyim giderleri ve emeklilik aidatıdır.
- İş süreçleriyle ilgili olmak koşuluyla ilam ya da sözleşmeye ya da yasal emirlere bağlı olarak ödenmiş olan tazminat, zarar ve ziyanlar.

- İş süreçleriyle ilgili işin genişliği ve önemliyle ilgili uygun ikamet ve seyahat giderleri.
- Kiralama yöntemi kapsamında elde edilen ya da işletmeye katılan ve iş süreçlerinde yararlanılan taşıtların giderleri.
- Kurumla ilgili olmak koşuluyla; arazi, bina, istihlak, belediye vergileri, kaydiyeler, harçlar, damga, belediye vergileri gibi ayni resim, vergi ile harçlar.
- Vergi Usul Kanunu düzenlemelerine göre ayrılmış olan amortismanlar.
- Sendikalar Kanunu düzenlemelerine bağlı olarak işverenler tarafından sendikalara ödenen aidatlar.
- Ücretliler adına bireysel emeklilik sistemine işverenler tarafından ödenmekte olan katkı payları.
- Gıda bankacılığı faaliyetini yürüten vakıf ve derneklere fakirlere yardım maksadıyla Maliye Bakanlığı tarafından tespit edilen esas ve usuller kapsamında bağışlanmış olan giyecek, gıda, yakacak ve temizlik maddelerin maliyet bedelleri.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 41. maddesi kapsamında gider olarak değerlendirilmeyen ödemeler de ifade edilmiştir.

Kurumlar vergisi kapsamında vergiye tabi olan safi kazancın tespit edilmesinde düşülecek giderler; Gelir Vergisi Kanunu kapsamında ifade edilmiş olan giderler ile bunlarla birlikte Kurumlar Vergisi Kanunu ifade edilen giderlerin düşülmesiyle birlikte bulunmaktadır. Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre indirilecek giderler şu şekilde ifade edilebilir (Kurumlar Vergisi Kanunu, m. 8):

- Menkul kıymetlerin ihraç giderleri,
- Kuruluş ve örgütlenme giderleri,
- Genel kurul toplantıları açısından yapılmış olan giderlerle bölünme, birleşme, tasfiye, fesih ve devir giderleri,
- Sermayesi paylara bölünmüş olan komandit kurumlarda komandite olan ortağın kar payı,
- Katılım bankaları tarafından katılma hesabına yönelik olarak ödenmekte olan kar payları,
- Reasürans ve sigorta şirketlerinin bilanço günlerinde hükmü sürmekte olan sigorta sözleşmelerine ait olan ve şu şekilde ifade edilmekte olan teknik karşılıklar;

- Tazminat ve muallak hasar karşılıkları,
- Kazanılmamış prim karşılıkları,
- Deprem hasarı karşılıkları
- Hayat sigortaları kapsamında matematik karşılıklar,
- Belli bir dönemde ayrılmış olan sigorta teknik karşılıkları, izleyen bilanço döneminde aynı biçimde kara dahil edilmektedir.

4.1.7. KOBİ'lerde Uygulanan Vergi Teşvikleri

Büyük işletmelere kıyasla KOBİ'ler daha üst düzey bir efor veya performans sergileyebilmelerinden dolayı neredeyse her ülkede destek verilmesi gereken kurumlar olarak karşımıza çıkmaktadır.

Türkiye'deki KOBİ'lerin uluslar arası rekabet şartlarına adapte olması gerektiği görüşü Dokuzuncu Kalkınma Planında ifade edilmiştir. Özellik Türkiye'nin AB'ye üye adaylığının ilan edildiği Helsinki Zirvesi ile başlayan süreçle birlikte Türkiye'de KOBİ'lere yönelik bazı fırsatlar ortaya çıkmaya başlamıştır. Bu kapsamda 2003 yılında yayımlanmış olan Katılım Ortaklığı Belgesi ile "KOBİ Strateji ve Eylem Planı" meydana getirilmiştir. Yapılan bu düzenlemeler kapsamında teşvik sistemlerine de yer verilmiştir. Teşvikler ise genel anlamda mali teşvikler ve mali olmayan teşvikler biçimindedir.

KOBİ'ler genel olarak önceden ifade edilen teşviklerden yararlanabilmektedir. Bununla birlikte KOBİ'lere özel vergi teşvikleri bulunmamaktadır. Bu durum Türkiye'de KOBİ'lerin gelişim kaydetmemesi açısından önemli bir sorun olarak karşımıza çıkmaktadır.

4.2. Türkiye ile AB'deki Vergi Teşvik Sistemlerinin Kıyaslanması

Avrupa'daki bir ülkenin AB'ye üye olması süreci katılma antlaşması kapsamındaki şartları ve süreyi ifade edecek bir geçiş dönemi sonunda, birlikteki uygulanmakta olan mevzuatın hepsini ve ortak politikaların tamamını içermesini gerekmektedir. İfade edilen bu durum Türkiye'yi de kapsamaktadır. Bu nedende Türk teşvik mevzuatı kapsamında yer alan politikaların AB politikası kapsamında yer alan teşvik politikalarına benzetilmesi gerekmektedir. Ancak, uygulanmakta olan teşvik politikaları değerlendirildiğinde bazı farklılıkların olduğu gözlemlenmektedir. Bu farklılıklar aşağıdaki gibi ifade edilebilir (Giray vd., 1998: 109-111):

- Türkiye'deki vergi teşvik sistemi genel olarak muafiyet, istisna ve indirimi kapsamaktadır. AB'de ise teşvikler çoğunlukla hibe ve nakit şeklinde düzenlenmekte ve vergisel teşvikler 2. düzeyde önemli olmaktadır.
- AB'ye üye ülkelerde yatırım teşvikleri çoğunlukla bölgesel kalkınma teşvikleri olarak kendini göstermektedir. Türkiye'de ise çoğunlukla genel nitelikli teşviklere yer verilmektedir. Türkiye'de geçmişte kalkınmaya önem verilmesi gereken yörelerdeki yatırımlara %100 yatırım indirimi uygulandığı gözlemlenmiştir. Yatırım indirimi uygulamasının Türkiye'de uygulamadan kalkmasıyla birlikte bu teşvik de ortadan kalkmış olmaktadır. AB'de ise önceliği olan bölgelere farklı teşvikler sağlanmakta ve böylelikle bölgeler arasındaki farklılıklar aşılmaya çalışılmaktadır.
- AB'deki teşvikler ileri teknoloji gerektiren, ilerleyen dönemlerde önemli düzeylerde istihdam temin edebilecek, belli sanayi dallarında tekrar yapılanmayı sağlayabilecek alanlara yönelik olarak yapılmaktadır. Yatırımlar genel itibariyle sermaye ya da emek yoğun olup olmamasına göre değişik teşviklerden yararlanabilmektedir. Türkiye'deki teşvik mevzuatında da üzerinde durulması gereken sektörlere yer verilmektedir. Bununla birlikte genele yönelik bir teşvik sistemi yerine sektöre özel teşvik sisteminin oluşturulması verimliliğin artmasını sağlayacaktır. Yatırım projelerinin, sektörlerin ve bölgelerin teşviklerle ilgili istekleri farklılık arz edebilecektir (Duran, 2003: 57).
- AB'de teşvik öğelerinin herkese açılmasından çok, belli tür kuruluşların ya da belli teknolojik alanların desteklenmesi yönünde kullanıldığı görülmektedir.
- AB'ye üye devletler direkt teşvikler yerine dolaylı sistemler oluşturmakta, dış ticaret, sanayi alanlarına büyük destekler sağlamaktadırlar. Bu bağlamda AB genelinde ihracatın %11'i, yatırımlar açısından Milli Gelirin +%2'sine denk gelen teşvikler sağlanmaktadır.
- AB'ye üye olan ülkelerdeki teşvik uygulamaları kapsamında bazı durumlarda yerel gereksinimler oraya çıktıkça yerel yönetimlerin işe dahil oldukları gözlemlenmektedir. Ancak ülkemizde buna benzer bir uygulama bulunmamaktadır.
- AB'ye üye olan devletlerde teşvik konusuyla ilgilenen özel kuruluşlar ya da şirketler yer almaktadır. Ancak Türkiye'de böyle bir uygulama bulunmamaktadır.

AB'de böyle bir uygulamanın olmasının sebebi teşviklerin yapısal açıdan özel bir uzmanlaştırmayı gerektirmesidir. Teşvikle ilgili yasal düzenlemeler tam olarak hazırlanmış olsa bile vergi yükümlülerinin bu düzenlemeleri tam olarak kavrayabilmeleri mümkün olmayabilecektir.

- AB'de teşvikler nesnel, şeffaf kriterlere bağlı bir biçimde tanımlanmaktadır. Türkiye'de ise genele dayalı kriterlerden yararlanılmaktadır.
- AB'de teşviklerin üretim esnasında kullanılması söz konusu olmaktayken, Türkiye'de teşvikler üretim veya yatırım öncesinde kullanılmaktadır.
- Son zamanlarda AB'ye üye ülkelerde vergi reformları kapsamında, ihracata ve genel yatırıma yönelik vergi teşvikleri tedbirlerinde bir düşüş gözlemlenmektedir. Bununla birlikte nakit olmayan ihracatı teşvik araçları, Ar-Ge yardımları ve bölgesel kalkınma teşviklerinde bir artış söz konusu olmaktadır. Türkiye'de ise genel olarak kullanılan teşvik türleri; nakit yardımlar ve vergi tavizleridir.
- AB'de vergi teşvikleri genel olarak belli bir süre ile sınırlı olmaktadır. Fakat üye ülkelerden bazılarında vergi teşviklerinin uzun dönemli oldukları da görülmektedir. Bu uygulamaların amacı ise yatırımcıların uzun dönemli yatırımda bulunmalarının teşvik edilmesidir (Joumard, 2001: 28). Ülkemizde teşvikler ise genel itibariyle sınırsız süreli olmaktadır.
- AB'ye üye devletler ile Türkiye açısından önem arz eden bir teşvik tipi de amortisman indirimleridir. Bu açıdan sanayi binaları kapsamında yararlanılan amortisman yöntemleri ve oranları Tablo 5'de ele alınmıştır.

Tablo 5. 1998-2007 Yılları Arasında Sanayi Binalarında Amortisman İndirimleri

Ülke	Amortisman Tipi	Amortisman Oranı
Avusturya 1998-2000	DA	4
2001-2003	DA	7
2004-2007	DA	3
Belçika 1998-2007	AB	10
	DA	5
	DA	2,83
Danimarka 1998-2007	DA	5

Almanya 1998	DA	10
1999-2000	DA	5
2001-2007	DA	2,5
	DA	4
	DA	3
İrlanda 1998-2007	DA	4
Yunanistan 1998-2007	DA	8
İspanya 1998-2007	DA	3
Fransa 1998-2007	DA	5
İtalya 1998-2007	DA	4
	DA	8
	DA	4
Lüksemburg 1998-2007	DA	4
Macaristan 1998-2004	DA	14,5
2005-2007	DA	2
Hollanda 1998-2007	DA	2,5
Polonya	DA	2,5
Kıbrıs 1998-2007	DA	4
İngiltere 1998-2007	DA	4
İsveç 1998-2007	DA	4
Finlandiya 1998-2007	AB	7
Portekiz 1998-2007	DA	5
Letonya 1998-2007	AB	10
Malta 1998-2007	DA	12
Litvanya 1998-1999	DA	2,5
2000-2001	DA	10
2002-2007	AB	25
Romanya 2005-2007	DA	2,5

Bulgaristan 2005-2007	DA	4

DA: Düz Oranlı Amortisman, AB: Azalan Bakiyeler Usulü ile Amortisman

Kaynak: Devereux vd., 2008: A-12.

Türkiye'de ve AB'ye üye ülkelerde amortisman tipi olarak düz oranlı amortisman ile azalan bakiyeler usulü ile amortismandan yararlanılmaktadır. Görüldüğü gibi AB'ye üye devletlerin çoğunluğu sanayi binalarında düz amortisman yönteminden yararlanmışlardır. Belçika ile Litvanya ise her iki metottan yararlanmış olan ülkeler arasında yer almaktadır. Letonya ve Finlandiya binalarında yalnızca azalan bakiyeler usulü ile amortisman yöntemini kullanmıştır (Giray, 2016: 228).

Azalan bakiyeler usulü ile amortismanda amortisman oranının %7 ile %25 arasında değiştiği görülmektedir. Düz oranlı amortismanda ise bu oranın %2,5 ile %10 arasında değiştiği gözlemlenmektedir. Bu sebepten dolayı düz oranlı amortismanda ve azalan bakiyeler usulü amortismanlarda bir tek düzelik söz konusu değildir. Tablo 6'da ise makinelerdeki amortisman indirimleri gösterilmiştir.

Tablo 6. 1998-2007 Yılları Arasında Makinelerde Amortisman İndirimleri

Ülke	Amortisman Tipi	Amortisman Oranı
Avusturya 1998-2007	DA	14,29
Belçika 1998-2007	AB	28,87
	DA	14,29
	DA	7,87
Danimarka 1998-2000	DA	30
2001-2007	DA	25
Almanya 1998-2000	AB	30
2001-2005	DA	8
2005-2007	AD	20
	DA	12,8
	AD	30
	DA	8
İrlanda 1998-2000	DA	15

2001-2002	DA	20
2003-2007	AB	12,5
Yunanistan 1998-2007	AB	48,86
	DA	10,7
İspanya 1998-2007	AB	28,57
	DA	8,68
Fransa 1998-2007	AB	35,71
	DA	5,49
İtalya 1998-2007	DA	12,5
	DA	25
	DA	12,5
Lüksemburg 1998-2007	DA	30
	DA	8
Macaristan 1998-2004	DA	14,5
2005-2007	DA	50
Hollanda 1998-2007	DA	14,29
Polonya 1998-2002	DA	20
2003-2006	DA	10
2007	DA	30
	DA	10
Kıbrıs 1998-2007	DA	10
İngiltere 1998-2007	AB	25
İsveç 1998-2007	AB	30
Finlandiya 1998	AB	30
1999-2007	AB	25
Portekiz 1998-2007	AB	35,71
Letonya 1998-2007	AB	40
Malta 1998-2007	AB	40

	AB	20
Litvanya 1998-1999	DA	14,29
2000-2001	DA	33,33
2002-2007	AB	40
Romanya 2005-2007	DA	50
Bulgaristan 2005-2007	DA	30

DA: Düz Oranlı Amortisman, AB: Azalan Bakiyeler Usulü ile Amortisman

Kaynak: Devereux vd., 2008: A-14.

AB'ye üye ülkelerin makinelerde amortisman indirimlerinde bir birlik sağlayamadığı Tablo 6'daki verilerden gözükmektedir. Yukarıda yedi ülke kapsamında hem azalan bakiyeler usulüyle amortisman hem de düz amortisman beraber kullanılmıştır. Bunun dışında on yedi ülkede ise tek yöntem kullanılmış ve bu tek yöntem genel olarak düz amortisman yöntemi olmuştur. Türkiye'de iki yöntemi de kullanan ülkeler sınıfında yer almaktadır. Makinelerde amortisman oranlarıyla ilgili olarak değişik uygulamalara rastlanmaktadır. Düz amortisman oranı kapsamında yüksek oran koyan ülkeler Macaristan, Romanya gibi AB'ye yeni yeni üye olan ülkelerdir. Türkiye'de azalan bakiyeler usulüne göre uygulanan amortisman oranı %28,57'dir. Bu oran diğer üye ülkelerde %20 ile %42,86 arasında değişmektedir (Giray, 2016: 230).

Örgütler kapsamında amortisman uygulanan bir diğer grubu maddi olmayan varlıklar oluşturmaktadır. AB ülkelerinde maddi olmayan varlıklarda kullanılan amortisman indirimleri Tablo 7'de ele alınmaktadır.

Tablo 7. 1998-2007 Yılları Arasında Maddi Olmayan Varlıklarda Amortisman İndirimleri

Ülke	Amortisman Tipi	Amortisman Oranı
Avusturya 1998-2007	DA	10
Belçika 1998-2007	DA	20
Danimarka 1998-2007	DA	100
Almanya 1998-2007	DA	20
İrlanda 1998-2007	DA	10

Yunanistan 1998-2007	DA	10
İspanya 1998-2007	AB	25
	DA	4,45
Fransa 1998-2007	DA	20
İtalya 1998-2007	DA	33,33
Lüksemburg 1998-2007	DA	20
Macaristan 1998-2004	DA	10
2005-2007	DA	50
Hollanda 1998-2007	DA	10
Polonya 1998-2007	DA	20
Kıbrıs 1998-2007	DA	10
İngiltere 1998-2001	AB	25
2002-2007	DA	10
İsveç 1998-2007	AB	30
Finlandiya 1998-2007	DA	10
Portekiz 1998-2007	DA	10
Letonya 1998-2007	DA	20
Malta 1998-2007	DA	10
Litvanya 1998-1999	DA	10
2000-2001	DA	50
2002-2007	AB	66,66
Romanya 2005-2007	DA	50
	DA	5,55
Bulgaristan 2005-2007	DA	15

DA: Düz Oranlı Amortisman, AB: Azalan Bakiyeler Usulü ile Amortisman

Kaynak: Devereux vd., 2008: A-16.

AB'ye üye devletlerde düz oranlı amortisman ile azalan bakiyeler usulüne amortisman kapsamında daha çok düz oranlı amortismanın kullanıldığı gözlemlenmektedir. Bu üye devlet içerisinde yalnızca İsveç yalnızca azalan bakiyeler

usulüyle amortisman yöntemini kullanmayı tercih etmektedir. İngiltere, İspanya ve Litvanya'da bu iki yöntem beraber kullanılmaktadır. AB içinde maddi olmayan varlıklarda yararlanılan düz oranlı amortisman oranı %4,45 ile %100 arasında değişmektedir. Türkiye'de bu oran %4,55 olarak karşımıza çıkmaktadır. Üye devletler arasında azalan bakiyeler usuluylü amortisman oranı ise %13,32 ile %66,66 oranında değişmektedir (Giray, 2016: 230).

Vergi teşviklerinin farklı bir kolunu ise muafiyetler ve istisnalar oluşturmaktadır. AB ile Türkiye arasındaki uygulamaların kıyaslanmasında yabancı devletlerden sağlanan par payları gelirlerindeki istisnalar bu durumla ilgili olarak bir örnek olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu bakımdan Tablo 8'de örgütlerin yabancı kaynaklı kar payları gelirleri üzerinde yapılan vergilendirme işlemleri ele alınmıştır.

Tablo 8. 1998- 2007 Yılları Arasında İşletmelerin Yabancı Kaynakları Kar Pay Gelirleri Vergilendirme Süreçleri

Ülke	Amortisman Tipi	Amortisman Oranı
Avusturya 1998-2004	İstisna	100
2005-2007	İstisna	
Belçika 1998-2007	İstisna	95
Danimarka 1998-2007	İstisna	100
Almanya 1998	İstisna	100
1999-2000	İstisna	95
2001-2007	İstisna	95
İrlanda 1998-2000		
2001-2002	Sınırlı İndirim	-
2003-2007		
Yunanistan 1998-2007	Sınırlı İndirim	-
İspanya 1998-1999	Sınırlı İndirim	-
2000-2007	İstisna	100
Fransa 1998	İstisna	100
1999-2001	İstisna	97,5

2002-2007	İstisna	95
İtalya 1998-2007	İstisna	95
Lüksemburg 1998-2007	İstisna	100
Macaristan 1998-2007	İstisna	100
Hollanda 1998-2007	İstisna	100
Polonya 1998-2000	Sınırlı İndirim	-
2000-2007	İstisna	100
Kıbrıs 1998-2002	Sınırlı İndirim	-
2003-2007	İstisna	100
İngiltere 1998-2007	Sınırlı İndirim	-
İsveç 1998-2007	İstisna	100
Finlandiya 1998-2007	İstisna	100
Portekiz 1998-2006	İstisna	95
2007	İstisna	100
Letonya 1998-2000	Sınırlı İndirim	-
2001-2007	İstisna	100
Malta 1998-2007	Sınırlı İndirim	-
Litvanya 1998-2007	İstisna	100
Romanya 2005-2006	Sınırlı İndirim	-
2007	İstisna	100
Bulgaristan 2005-2007	İstisna	95

DA: Düz Oranlı Amortisman, AB: Azalan Bakiyeler Usulü ile Amortisman

Kaynak: Devereux vd., 2008: A-18.

AB'ye üye devletlerin büyük bir bölümü yabancı ülkelerden sağladıkları kar paylarına tam istisna uygulamayı tercih etmektedir. Bununla birlikte bazı ülkeler ise %95 oranında istisna uygulamayı tercih etmektedir. Ülkelerden bazıları istisna yerine sınırlı indirimi yapmayı seçmektedir.

Ortalama efektif vergi oranları (OEVO) yatırım finansmanın sağlanması açısından önemlidir. AB OEVO'ları arasında farklılıkları bulunmakta ve bu durum

yatırım finansmanının sağlanmasında bazı farkların ortaya çıkmasına neden olmaktadır. (Giray, 2016: 233).

Tablo 9'da değişik finansman kaynaklarının OEVO üzerindeki etkileri ele alınmıştır.

Tablo 9. Değişik Finansman Kaynaklarının OEVO Üzerindeki Etkileri

		Finansman Kaynakları		
Ülkeler	OEVO	Dağıtılmamış Karlar	Özsermaye	Borç
Avusturya	23	26,0	26,0	17,3
Belçika	25,4	27,4	27,4	21,8
Çek. Cum.	21,0	23,9	23,9	15,6
Danimarka	22,5	25,5	25,5	16,8
Almanya	35,5	39,5	39,5	28,1
İrlanda	14,4	16,2	16,2	11,0
Yunanistan	21,7	24,8	24,8	16,1
İspanya	34,5	38,5	38,5	27,0
Fransa	34,6	38,8	38,8	26,7
İtalya	31,8	35,8	35,8	24,3
Lüksemburg	25,9	29,5	29,5	19,2
Macaristan	19,5	21,9	21,9	14,9
Hollanda	23,7	26,8	26,8	17,9
Polonya	17,4	19,8	19,8	13,1
Kıbrıs	10,6	11,9	11,9	8,1
İngiltere	29,3	32,9	32,9	22,5

İsveç	24,6	28,0	28,0	18,5
Finlandiya	24,5	27,6	27,6	18,6
Portekiz	23,7	26,9	26,9	17,7
Slovakya	16,8	19,1	19,1	12,5
Letonya	14,3	16,1	16,1	10,9
Malta	32,2	36,5	36,5	24,3
Litvanya	15,2	17,4	17,4	11,1
Estonya	17,3	16,5	24,2	16,5
Romanya	14,8	16,8	16,8	11,2
Bulgaristan	8,8	10,0	10,0	6,6
Slovenya	20,7	23,5	23,5	15,5

Kaynak: Devereux vd., 2008: 23.

Tablo 9'a bakıldığında genel olarak finansman kaynağı olarak özsermayesinin kullanan ülkelerin OEVO'sunun daha yüksek olduğu görülmektedir. Bu ülkelerden bazıları İspanya, Malta, Fransa ve Almanya'dır (Giray, 2016: 233).

SONUÇ

Türkiye uzun yıllardır AB'ye üye olabilmek kapsamında farklı düzenlemeler yapmaktadır. Atılan bu adımlar kapsamında Türkiye'de sağlanan teşvikleri AB politikalarına uygun bir hale getirmek de önemli olacaktır. Bu bağlamda Türkiye'nin politikalara uygun adımlar atmaya ve bu yönden kendini geliştirmeye çalıştığı gözlemlenmektedir.

Türkiye'de vergi teşviklerin çoğunlukla indirim, muafiyet ve istisnayı kapsarken, AB'de bu teşviklerin genel olarak nakit ve hibe şeklinde sunulduğu gözlemlenmektedir. Özellikle AB'deki uygulamalar kurumları ve bireyleri yatırıma yönelten bir nitelik taşımaktadır. Bununla birlikte AB'de bölgesel yatırım ve kalkınma teşviklerine önem verildiği gözlemlenmektedir. Türkiye'de çoğunlukla nitelikli teşviklerin sunulduğu görülmektedir. Bu tür teşviklerin AB'de bölgesel farkların kapanmasını sağladığı bilinmektedir. Bu yönüyle bu tür teşvikler Türkiye'de de bölgesel farkların kapanmasına yardımcı olabilecektir.

AB'de yatırımlara sağlanan vergi teşviklerinde ileri teknoloji yatırımlarına yönelik sanayi dallarına teşvik verilmesine önem verilmektedir. Türkiye'de de benzer bir uygulama yönelik adımlar atılmıştır. Ayrıca Türkiye'de ve AB'de teşviklerin belli teknolojilere ve belli kuruluşlara sağlanması açısından çalışmalar yürütülmekle beraber Türkiye kendini bu konuda geliştirmeye çalışmaktadır. AB'de doğrudan teşvik uygulamaları yerine dolaylı sistemler üzerinden teşvik sağlanmasına odaklanılmaktadır. Bununla birlikte sanayi ve dış ticaret dallarına büyük teşviklerin sunulduğu gözlemlenmektedir. Türkiye'deki yapılan teşvik uygulamaların doğrudan nitelik taşıması, yatırımların gerekli ve arzu edilen alanlara yönlendirilmesini mümkün kılmaktadır. Bu durum ise eksikliklerin kapatılması açısından önemli olmaktadır.

AB'deki teşvik uygulamaları incelendiğinde yerel ihtiyaçlar gözlemlendiğinde sürece yerel yönetimlerin de dahil olduğu görülmektedir. AB'de bu tarz bir uygulama özellikle teşviklerin belli bir uzmanlığı gerektirmesi sebebiyle yapılmaktadır. Özellikle kanuni alt yapı hazır olsa bile vergi mükellefleri kanuni düzenlemeleri anlayamayabileceği için yerel yönetimler vergi mükelleflerine destek vermektedir.

Türkiye'de vergi mükelleflerinin kanuni düzenlemeleri kavramakta bazı zorluklar çektikleri gözlenmiş ve bunun giderilmesi adına bazı yönergeler ile Gelir İdaresi Başkanlığı'nın mükellefleri bilinçlendirmek adına bazı çalışmalar yaptığı gözlemlenmektedir. Bununla birlikte AB'de vergi teşvikleri ile ilgilenen özel şirketler veya kurumlar bulunmaktadır. Bu uygulama özellikle vergi teşviklerinde uzmanlığın gerekli olması sebebiyle yapılmaktadır. Türkiye'de de buna benzer çalışmalar yürütülmesi teşviklerin daha iyi kullanılması açısından önemli bir gelişme olacaktır.

AB'de yapılan vergi reformları ile birlikte genel yatırımlar ile ihracata yönelik vergi teşviklerinde azalmalar gözlemlenmekteyken Ar-Ge yardımları, nakit olmayan ihracat teşvikleri ile bölgesel kalkınma teşviklerinde artışların olduğu gözlemlenmiştir Türkiye'de ise çoğunlukla vergi tavizleri ile nakit yardımların kullanıldığı görülmektedir. Bununla birlikte AB'de vergi teşvikleri belli sürelerle sınırlandırılmaktadır. Ancak uzun vadeli teşviklerin de olduğu gözlemlenmektedir. Türkiye'de ise vergi teşvikleri ile ilgili olarak sınırsız süreli uygulamalara rastlanmaktadır. Türkiye'deki bu uygulama yatırımcıların risklerinin azaltılması açısından önemli olmaktadır.

Buraya kadar anlatılanlardan hareketle Türkiye'nin vergi teşviklerini daha verimli kullanmaya yönelik adımlar attığı gözlemlenmektedir. Vergi teşviklerinde özellikle bölgesel gelişime önem verilmesi Türkiye açısından önemli bir konudur. Bununla birlikte vergi ile ilgili yasal yapılan düzenlemelerin vergi mükellefleri tarafından anlaşılabilmesi açısından onlara destek sağlayacak kurumların ve yapıların oluşturulması Türkiye'deki yatırımcıların vergi teşviklerinden yararlanması açısından önemli bir adım olacaktır. Türkiye'de teşviklerin planlı dağıtılmasıyla üretimin daha çok geliştirilmesi mümkün olacaktır. Bununla birlikte süresiz vergi teşvikleri yatırımcıların risklerinin azaltılması açısından etkili olsa da süre açısından bazı şartlar koyulması teşviklerin daha da iyi değerlendirilmesi açısından yerinde olacaktır. Türkiye'de vergi teşvikleri ile ilgili tüm vergi mükelleflerinin ve yatırımcıların anlayabileceği düzenlemelerin ve kriterlerin var olması ile birlikte teşviklerin daha da iyi kullanılması mümkün olacaktır.

KAYNAKÇA

Acinöroğlu, S. (2009). Genel Olarak Vergi Teşviklerinin Ekonomi Üzerine Etkinliği. Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi, 1(2), 148-165.

Akkaya, Ş. (2002). Küreselleşme ve Vergi Politikası, İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, 42,1-27.

Alganer, Y., & Yılmaz, G. (2010). Avrupa Birliği Müktesebatı Bağlamında Katma Değer Vergisi'nde Yakınlaştırma Ve Uyumlaştırma Çalışmaları. MU Iktisadi ve Idari Bilimler Dergisi, 28(1), 135-160.

Altunay, E. (2010). Avrupa Birliği Vergi Politikası ve Türkiye'nin Uyum Sürecinin Değerlendirilmesi. Bütçe Dünyası Dergisi, (34), 2.

Armağan, R., & İçmen, Ö. G. M. (2012). Vergi Rekabeti ve Türkiye'ye Yansıması. Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 17(2): 146-172.

Aytemiz, L., & Helhel, U. Y. (2007). Kobi'lerin Teşvik Tedbirlerinden Yararlanma Eğilimi: Isparta Örneği. Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 12(1).

Bartik, T. J. (2003). Local Economic Development Policies, W.E. Upjohn Institute for Employment Research, Upjohn Institute Staff Working Paper, No: 03-91, Kalamazoo, Michigan, January.

Bıyık, R. ve Kıratlı, A (2001). Vergi Teşvikleri ve Korumaları, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul.

Bronchi, C. (2001). Options for reforming the tax system in Greece. Ecomics Department Working Papers No. 291, OECD.

Bronchi, C. ve Burns, A. (2000)., The Tax System in Czech Republic, Economics Department Working Papers, No. 245, OECD, Paris.

Bronchi, C., & Gomes-Santos, J. C. (2001). Reforming the tax system in Portugal. OECD No.302.

Chalk, M. N. A. (2001). Tax incentives in the Philippines: A regional perspective (No. 1-181). International Monetary Fund.

Chen, D., Lee F. C., Mintz, J. (2002) Taxation, SEMs and Entrepreneurship, Paris, Paper 2002/9.

Chicago Metropolitan (2009). Agency for Planning, Economic Development Incentives Strategy, Haziran.

Çelikkaya, A. (2010). Globalleşmenin Neden Olduğu Kurumlar Vergisi Reformları ve OECD Üyesi Ülkeler Üzerine Bir Değerlendirme. Maliye Dergisi, 159, 36-52.

Çıloglu, İ. (2000). Teşvik Politikalarının Yönlendirme Gücü. Hazine Dergisi, (13), 29-48

Çiloğlu, İ. (1997). Teşvik Sisteminin Değerlendirilmesi, Hazine Dergisi, (8), 1-15

Deloitte (2013). Global Survey of R&D Tax Incentives.

Derregia, M. ve Chittenden, F. (2006). The Role of Tax Incentives in Capital Investment and Research and Development Expenditures Decisions by Small and Meduim Enterprises, Briefing, London, Centre for Business performance.

Devereux, M., Elschner, C., Endres, D., Heckemeyer, J. H., Overesch, M., Schreiber, U., & Spengel, C. (2008). Effective tax rates on investment in the EU, 1998-2007.

Deviren, N. V., & Atasever, G. (2011). Ekonomik Küreselleşmenin Ulus-Devlet Üzerindeki Etkileri. Mevzuat Dergisi, 164, 1-26.

DPT (1995). Türkiye-At Mevzuatı Uyumu Sürekli Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Cilt: 1, Ankara, DPT Yayını.

DPT (2007). Dokuzuncu Kalkınma Planı – (2007-2013) Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara.

Duran, M. (2003). Teşvik Politikaları ve Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımları, Hazine Müsteşarlığı Araştırma – İnceleme Dizisi No:33, Ankara

Duran, M. (2003). Teşvik Politikaları ve Doğrudan Sermaye Yatırımları, Ankara: Hazine Müsteşarlığı Araştırma-İnceleme Dizisi No:33.

Duran, M. S. (1998). Türkiye'de uygulanan yatırım teşvik politikaları (1968-1998). TC Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı. No.19.

Easson A.J (1993). The Design of Tax Incentives For Direct İnvestment: Some Lessons From Asean Countries. Toronto: International Buseness

Easson, A., & Zolt, E. M. (2002). Tax incentives. World Bank Instutute.

Eberts, R. W. (2005). Overview of state and local economic development policies and practice in the United States. Local Governance for Promoting Employment: Comparing the Performance of Japan and Seven Countries, Gigure, S., Higuchi, Y. and the Japan Institute for Labour Policy and Training,(eds.), Tokyo: The Japan Institute for Labour Policy and Training, 87-102.

Ege, A. ve Aşar Ş. (1996). Eğilim, "AB İle Gümrük Birliği ve Küçük ve Orta Boy İşletmeler", Süreç Dergisi (Özel Sayı), S. 17.

Eğilmez, M. (2004). Vergi İndirimlerinin Ekonomik Analizi, Radikal Gazetesi, 28.12.2004

Eker, A. (1995). AB ve Türkiye'de Teşvik Sistemleri ve Teşvik Politikaları, Ankara, Doğuş Maatbaası.

Erge, S. (2014). Türk Vergi Sisteminde Vergi Teşviklerine Yönelik İç Anadolu Bölgesi Girişimcilerinin Bakışı: Çankırı, Ankara, Kırıkkale Ve Kayseri Örneği, Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta

Eser, E. (2011). Türkiye'de Uygulanan Yatırım Teşvik Sistemleri Ve Mevcut Sistemin Yapısına Yönelik Öneriler: DPT. Uzmanlık Tezi.

European Commission (2000), Tax Policy in the European Union, Bruxelles.

European Commission (2004). Structures of the Taxation Systems in the European Union, Luxembourg.

European Commission (2009). Taxation Trends in the Eurpean Union Data for the EU Member States and Norway.

European Commission (2015). Tax Reforms in EU Member States 2015 Tax policy Challenges for Economic Growth and Fiscal Sustainability, Lüksemburg.

European Union "Process and Players", https://europa.eu/european-union/topics/taxation_en 2018

Eurosat, Goverment Finance Statistics, Summery Tables- 1/ 2010, 2011

Fahran, F. (2010). 3. Seri Nolu Kurumlar Vergisi Sirkülerine Göre Yatırım İndirimi Tercihinin I. Geçici Vergi Döneminde Yapılmasının, Vergi Sirkülerine Göre Yatırım İndirimi Tercihinin I. Geçici Vergi Döneminde Yapılmasının, Vergilendirme Tekniği ve Hukuki Açıdan Değerlendirilmesi, Yaklaşım, Yıl 18, Sayı 211

Finkenzeller, M. and Spengel, C. (2004)., Taxation Papers Measuring the Effective Levels of Company Taxation in the New Member States: A Quantative Analysis, European Commission, Working Paper No: 7.

Genschel, P., Kemmerling, A., & Seils, E. (2011). Accelerating downhill: How the EU shapes corporate tax competition in the single market. JCMS: Journal of Common Market Studies, 49(3), 585-606.

Giray F., Koban E., Gerçek A. (1998). Avrupa Birliği ve Türkiye'de Yatırımlara ve İhracata Yönelik Vergi Teşvikleri ve Karşılaştırmalı Değerlendirilmesi, Bursa, BOSYÖD.

Giray, F. (2016). Vergi Teşvik Sistemleri ve Uygulamaları, Yenilenmiş 3. Baskı. Ekin Basım Yayın Dağıtım.

Güneş, A. M. (2013). Avrupa Birliği hukukuna giriş. XII Levha Yayınları.

Hazine Raporu (2010). Yeni Yatırım Teşvik Sistemi I. Yıl Uygulama Sonuçları, Hazine Müsteşarlığı Teşvik ve Uygulama Genel Müdürlüğü, Ankara.

Holland D. and Vann, R. (1998). Income Tax Incentives for Investment. Tax Law Design and Drafting, (Volume:2; International Monetary Fund: Victor Thuronyi, ed.) Chapter: 23, ss. 1-32.

http://eur-lex.europa.eu/JOHtml.do?uri=OJ:C:2010:083:SOM:EN:HTML

Joumard, I. (2001). The Tax System in Eurpean Union Countries, Economic Department Working Papers, No: 301.

Joumard, I. ve Varoudakis, A. (2000). Options for Reforming The Spanish Tax System, Economics Department Working Papers, No. 249 OECD, Paris.

Kaye, T. A. (2011). Direct Taxation in the European Union: From Maastricht to Lisbon. Fordham Int'l LJ, 35, 1231.

Kazgan, G. (2000). İktisadi Düşünce veya Politik İktisadın Evrimi, Remzi Kitabevi, İstanbul.

Koçak, A. (2018). Türkiye'de Vergi Teşviklerinin Ar-Ge Faaliyetleri Üzerindeki Etkisi, Yüksek Lisans Tezi, İnönü Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Malatya.

KPMG (2009). Corperate and Indirect Tax Rate Survey.

Küçüker, C. (2000). Teşvik Teorisi: Ekonomik Argümanlar ve Endüstri Politikaları, Editör: Erdinç Telatar, Türkiye Ekonomi Kurumu Yayını, Ankara.

Lazol İ. (2010). Genel Muhasebe, 16. b., Bursa: Ekin Kitabevi.

Leblebici, F. (2002). Devlet Yardımları Uygulamasının Maliyeti Ve Ekonomik Göstergelerle Mukayesesi. DPT Yayınları.

Lenain, P. ve Baroszuk, L. (2000). The Polish Tax Reform, Ecomics Department Working Papers No. 234, OECD.

Markusen, Ann R., Nesse, K.. (2007). Institutional and Political Determinants of Incentive Competition, Reining in the Competition for Capital, Editör: Ann Markusen, W.E. Upjohn Institute for Employment Research, Kalamazoo, Michigan.

Mat, H. (2007). Yatırım ve İstihdamı Artırmak Amacıyla Devletin Arsa, Arazi ve Teşvik Uygulamaları, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık.

MEMO, MEMO/01/193. Commision Tax Strategy of 23 May 2001 europa.eu/rapid/press-release_MEMO-01-193_en.pdf

Mitchell, D.J. (2011). Laffer Eğrisi Doğrultusunda Vergi Oranları, Vergilendirilebilir Gelir ve Vergi Gelirleri Arasındaki İlişkinin Anlaşılması, Çeviren: Sinan Çukurçayır, Maliye Dergisi, Sayı:161, Temmuz-Aralık 2011

Moravcsik, A. (2013). The choice for Europe: social purpose and state power from Messina to Maastricht. Routledge.

Nuta, A. C. (2012). A theoretical approach of fiscal and budgetary policies. Acta Universitatis Danubius. Œconomica, 7(6):91-98.

OECD (1996). Tax Expenditures: Recent Experiences, France.

OECD (1997). General Cartels Bans: Criteria Exemption for Small and Medium-Sized Enterprises, Paris.

Oktayer, N. (2007). Küresel Ekonomik Düzende Vergi Rekabeti, Güncel Ekonomik Sorunlar: Dünya Ekonomisi, Editör: Sadi Uzunoğlu, Literatür Yayınları.

Oktayer, N., Susam, N., & Çak, M. (2008). Yatırım Kararlarının Belirlenmesinde Vergisel Faktörlerin Önemi. İstanbul: İSMMMO Yayınları.

Öncel, S. (2005). Yenal 'Kurumlar Vergisinde Değişim Ve Uluslararası Vergi Rekabeti', İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, 47. Seri.

Öncel, T. (2001). Vergilendirme Sınırının Makro Ekonomik Değişkenleri. Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, 39. Seri.

Önder, İ. (2003). Kapitalist İlişkiler Bağlamında ve Türkiye'de Devletin Yeri ve İşlevi, Derleyenler: Ahmet H. Köse, Fikret Şenses, Erinç Yeldan, İktisat Üzerine Yazılar 1-Küresel Düzen: Birikim, Devlet ve Sınıflar, İletişim Yayınları, Ankara.

Öner, E. (2002). Niçin Vergi Teşvikleri. İktisadi Ve İdari Bilimler Dergisi, 16(3-4)

Özdemir, S. (2001). Avrupa Topluluğunda İkincil Mevzuat ve Karar Alma Usulleri. Ankara: DPT.

Öztürk, A. (2010). Avrupa Birliğinde Dolaysız Vergilerde Vergi Uyumlaştırması Ve Vergi Rekabeti Sorunu. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Maliye Programı Yüksek Lisans Tezi

Öztürk, İ., & Ozansoy, A. (2011). Ücret gelirleri üzerindeki vergi yükünün analizi. Maliye Dergisi, 161, 197-214.

Patterson, B. and Serrano, Alicia M. (2000). Tax Co-Ordination in the European Union, Luxembourg, Economic Affairs Series.

Pınar, A. (2012). Küresel Bir Ekonomide Vergilemenin Etkinliği ve Adaleti, Küresel Dönemde Vergileme/Dönüşüm ve Türkiye'ye Yansımalar, Derleyen: Ayşegül Yakar Önal ve Sezai Temelli, Beta Yayınları, İstanbul, Nisan.

Pollack, M. A. (2015). Policy-making in the European Union. Oxford University Press, USA.

Poole, K. E., Erickcek, G. A., Iannone, D. T., McCrea, N., & Salem, P. (1999). Evaluating Business Development Incentives. National Association of State Development Agencies.

Research & Development (1999). New Tax Incentives for Small and Medium-Sized Companies, London.

Romer, C. D., & Romer, D. H. (2010). The macroeconomic effects of tax changes: estimates based on a new measure of fiscal shocks. American Economic Review, 100(3), 59-80.

Sağbaş, İ., Erdoğan, S. ve Şen, H. (2011). Türkiye'de Sektör Bazlı Ekonomik Teşvik Sistemi ve Ekonomik Etkileri, 26. Türkiye Maliye Sempozyumu.

Saraç, Ö. (2006). Küresel Vergi Rekabeti ve Ulusal Vergi Politikaları, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.

Saraçoğlu F. ve Ejder, H. (2002). Vergi Uyumlaştırması Açısından AB Ülkelerinde Gelir Vergisi Uygulamalarının Değerlendirilmesi, Vergi Sorunları, S:164, Mayıs.

Sarısoy, İ. (2008). Araştırma-Geliştirme Faaliyetlerine Yönelik Teşvikler Karşılaştırmalı Bir Analiz, Ekin Basım, Yayın Dağıtım, Yayın NO: 2008-23.

Sarısoy, İ. (2018). Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelere Yönelik Vergi Teşvik Politikası, İ.T.O. Yayınları, Yayın No: 2008- 23, İstanbul 2008. İktisadi Kalkınma Vakfı, 2018

Saygılıoğlu, N. (2007). Gerçek, Nevzat, Dış Ticaret ve Gümrük Kurallar, İşlemler ve Vergilendirme, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık.

Serkan, B. (2004). Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımları ve Vergisel Teşvikler. ISGUC The Journal of Industrial Relations and Human Resources, 6(1).

Siverekli Demircan, E. (2003). Vergilendirmenin, Ekonomik Büyümeye ve Kalkınmaya Etkisi. İİBF Dergisi, (21).

Soydan, Billur Y. (2002). Avrupa Birliği' nde Dolaysız Vergiler. 1. Basım. İstanbul: Beta Basım A.Ş.

Şahan, Ö. (2010). Vergi Teşviklerinin Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırım Kararları Üzerindeki Etkilerinin Analizi ve Değerlendirilmesi, Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Doktora Tezi, Ankara.

Şenyüz, D., Yüce, M. ve Gerçek, A. (2016). Türk Vergi Sistemi, 13. Basım, Bursa Ekim Basım Yayım Dağıtım, 2016

Şimşek, S. (2014). Yeni Teşvik Sisteminde Stratejik Yatırımlar ve Bunlara Yönelik Destekler. Mali Kılavuz, Yıl: 16, Sayı: 65.

T.C. Kalkınma Bakanlığı (2013). İllerin ve Bölgelerin Sosyo-Ekonomik Gelişmişlik Sıralaması Araştırması (SEGa- 2011), Ankara.

T.C. Kalkınma Bakanlığı (2013). Onuncu Kalkınma Planı (2014-2018), Ankara.

T.C. Kalkınma Bakanlığı (2015). Yeni Teşvik Sistemi & Yatırımlarda Devlet Yardımı.

Tekin, A. (2006), Vergi Teşvikleri Ve Ekonomik Etkileri, Dumlupınar Ünv. Sosyal Bilimler Dergisi, (16), 301-316

Tekin, A. (2006). Vergi Teşvikleri ve Ekonomik Etkileri, Dumlupınar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı: 16, 301-316

Traversa, E., & Flamini, A. (2015). Fighting harmful tax competition through EU State aid law: will the hardening of soft law suffice. Eur. St. Aid LQ, 323.

Tuncer, S. (2008). Yatırımların Teşvikinde Yeni Eğilim Yöntemler, E-Yaklaşım, Sayı: 183.

Türkiye Cumhuriyeti Hazine ve Maliye Bakanlığı, (2018) İstatistikler, https://hazine.gov.tr/kamu-finansmani-istatistikleri

UNCTAD (2000). Tax Incentives and Foreign Direct Investment. A Global Survey, United Nations On Trade and Development, Geneva.

Wanniski, J. (1978). Taxes, revenues, andthe ‘‘Laffercurve’’, A New Look At Taxation:1 ThePublicInterest, No:50.

Zee Howell H., Stotsky, Janet G., and Ley, Eduardo, (2002). Tax Incentives for Business Investment: A Primer for Policy Makers in Developing Countries, World Development, 30(9).

Zolt E. (2015). Tax Incentives: Protecting the Tax Base, Paper for Workshop on Tax Incentives and Base Protection, Newyork.