

MUHASEBE PERSPEKTİFİNDEN VERGİDEN KAÇINMA KAVRAMI*

Dr. Öğr. Üyesi Duygu ŞENGÜL ÇELİKAY^a

Derleme
(Compilation)

*Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi
Temmuz 2019; 12 (2): 353-376*

ÖZ

Günümüzde uluslararası ölçekte “dünya devi” olarak adlandırılan pek çok şirket, herhangi bir yasayı doğrudan çığnemenen oldukça düşük tutarlarda vergi ödeyebilmektedir. Bu durum ekonomileri zora sokmakta, mali güveni zedelemekte, bu konuya ilişkin yapılan çalışmalara yoğun bir emek ve zaman harcanmasına neden olmaktadır. Bu kapsamda gündeme gelen vergiden kaçınma kavramı her geçen gün daha da fazla araştırmacı tarafından incelenmektedir. Bu çalışmanın amacı, pek çok bilim dalı tarafından araştırılan vergiden kaçınma kavramının muhasebe literatüründeki mevcut durumunu ortaya koymaktır. Çalışma kapsamında vergiden kaçınmanın benzer kavramlardan farklı yönleri ortaya konmuş, vergiden kaçınma tanımları ve vergiden kaçınmayı ölçmeye yönelik metotlara yer verildikten sonra, muhasebe literatüründe vergiden kaçınmayı etkilediği tespit edilen değişkenlerden bahsedilmiştir. Betimsel olarak bir literatür incelemesi şeklinde hazırlanan çalışma, pek çok güncel çalışmanın sonucunu geniş bir çerçeveden değerlendirmesi bakımından önem arz etmektedir.

Anahtar Sözcükler: Vergiden Kaçınma, Vergi Planlaması.

JEL Kodları: H25, H26, M41.

APA Stili Kaynak Gösterimi:

Şengül Çelikay, D. (2019). Muhasebe Perspektifinden Vergiden Kaçınma Kavramı. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. 12 (2), 353-376.

* Makalenin gönderim tarihi: 31.05.2018; Kabul tarihi: 22.11.2018, iThenticate benzerlik oranı %7

^a Osmangazi Üniversitesi, İşletme Bölümü, duygucecikay@gmail.com.

ORCID: 0000-0002-5222-6816.

CONCEPT OF TAX AVOIDANCE FROM ACCOUNTING PERSPECTIVE

ABSTRACT

Many companies, now called "world giants" on an international scale, pay taxes at very low amounts without directly violating any law. The concept of tax avoidance is becoming a subject of more research every day due to these reasons. This situation puts economies at risk, destroys financial confidence, and the work done on this issue causes a lot of labor and time to be spent. The purpose of this study is to reveal the current situation in the accounting literature of the concept of tax avoidance, which is examined by many scholars. Within the scope of the study, different aspects of tax avoidance and similar concepts have been presented, tax avoidance definitions, methods for measuring tax avoidance, and variables that have been found to affect tax avoidance in the accounting literature have been mentioned. The study, which is prepared as a descriptive literature review, is important in terms of evaluating the result of many current studies in a wide framework.

Keywords: Tax Avoidance, Tax Planning.

JEL Codes: H25, H26, M41.

1. GİRİŞ¹

İşletmecilikteki pek çok kavram gibi vergiden kaçınma da küreselleşmenin artmasıyla birlikte daha çok incelenir hale gelmiştir. Tüm dünyaya yayılmış büyük işletmelerin vergiden kaçınmak için yaptıkları işlemler pek çok habere, tartışmaya konu olmakta, vergi otoritelerinin bu durumu önlemek için özel çalışmalar yapmasına sebep olmaktadır. Zira gelir adaletsizliğindeki uçurumun derinleşmesinin en önemli sebeplerinden biri olarak gösterilen vergiden kaçınma uygulamaları (www.oxfam.org, 2018), özellikle demokratik ülkelerdeki vergilendirme sistemlerinin bütünlüğü açısından büyük bir tehdit oluşturmaktadır (Barker, 2009, ss. 229).

1980'li yıllarda Apple yöneticileri tarafından geliştirilen Çifte İrlandalı (Double Irish) ve Hollanda Sandviçi (Dutch Sandwich) gibi kimi ülkelerin vergi kanunlarındaki boşluklardan yararlanıp, nihai gelirlerin genellikle vergi cenneti ülkelere transfer edilmesini sağlayan yöntemler, pek çok uluslararası işletme tarafından kullanılmaktadır. Starbucks, Birleşik Krallık'ta 2012 yılında 400 milyon £'luk hasılat elde etmekle beraber, kurumlar vergisi ödememiştir. Franchise sözleşmelerinden elde ettiği hakların bir kısmını Hollanda'daki kardeş işletmelere göndermiş, kahve çekirdeklerini İsviçre'den satın almış ve diğer yan işletmelerinden yüksek faizli borç almıştır. Benzer şekilde 3,35 milyar £'luk hasılat elde etmesine karşın Amazon, sadece 1,8 milyon £ vergi ödemiştir. (BBC, 2013). 2017 yılında ortaya çıkan Cennet Belgeleri (Paradise Papers), Kraliçe

¹ Bu makale, "Kurumsal Yönetim Uygulamalarının Vergiden Kaçınma Davranışı Üzerindeki Etkileri: Borsa İstanbul İşletmeleri Üzerine Bir İnceleme" başlıklı doktora tezinden faydalanılarak hazırlanmıştır.

II.Elizabeth'in yaklaşık 500 milyon Sterlinlik kişisel servetinin 10 milyon Sterlininin vergiden kaçınma amacıyla Cayman Adaları ve Bermuda'daki offshore hesaplarda bulunduğunu, yine Nike ve Apple'ın agresif vergiden kaçınma taktiklerini ifşa etmiştir. Kimi zaman hükümetler bu duruma karşı önlemler almaya çalışsa da genellikle herhangi bir sonuç alamamaktadırlar. Avusturalya hükümeti 2015 yılı ortalarında Google, Microsoft ve Apple'ın ülkedeki en üst düzey yöneticilerini senato önünde açıklama yapmak için çağırrsa da yöneticiler, yasadışı herhangi bir faaliyet bulunmadığı konusunda ısrarcı olmuşlardır (The Sydney Morning Herald, 2013). Bu durum, ülkenin ulusal vergi dairesine, şirketlerin vergi cenneti ülkelere aktardıkları kâr üzerinden de vergi kesme yetkisi veren yeni bir düzenleme yapılmasına yol açmıştır (budget.gov.au, 2015).

Yukarıda bahsedilen tüm gelişmeler literatürde de vergiden kaçınma için ortak bir tanım ve vergiden kaçınma miktarını ölçmek için ortak bir model arayışına girilmesine yol açmış, bununla birlikte vergiden kaçınma miktarını belirleyen unsurların da özellikle son beş yılda giderek daha fazla araştırılmasına sebep olmuştur. Bu durumdan yola çıkarak, bu çalışmada sırasıyla vergiden kaçınmanın benzer kavramlardan farklı yönleri, literatürde yer alan vergiden kaçınma tanımları ve mevcut vergiden kaçınma ölçümleri özetlenecek ve mevcut uluslararası çalışmalarda tespit edilen vergiden kaçınmayı etkileyen faktörler değerlendirilecektir. Son olarak, yapılan literatür incelemesinin tartışmasına yer verilecektir.

2. VERGİ KAÇAKÇILIĞI, VERGİ YUMUŞATMASI, PEÇELEME VE VERGİDEN KAÇINMA TANIMLARI

Vergiden kaçınma, genellikle vergi kaçakçılığı ve vergi yumuşatması kavramları ile karıştırıldığından öncelikle bu kavramlar arasındaki benzerlik ve farklar üzerinde durulacaktır.



Şekil-1: Vergi Yumuşatması, Vergiden Kaçınma ve Vergi Kaçakçılığının Kanuna Uygunluklarına Göre Sıralanması

Vergi yumuşatması (tax smoothing), vergiden kaçınma (tax avoidance) ve vergi kaçakçılığını (tax evasion) Şekil 1'deki gibi aynı doğru üzerinde düşünmek mümkündür. Doğrunun bir ucunda vergi yumuşatması yer

almaktadır. Vergi yumuşatması devletin farkında olduğu ve doğrudan izin verdiği bir vergi azaltma yoludur (Prebble, 2011: 8). Örneğin devletin, vergi teşvikleri çıkararak gelişmemiş bölgelerde yapılacak yatırımlara vergi avantajı sağlaması bir vergi yumuşatmasıdır. Genellikle hükümet böyle teşviklerle vergi gelirini azaltmış olsa da bazı giderlerden de kurtulmaktadır. Bu açıdan bakıldığında, vergi yumuşatması hem kanunlara hem de hukukun ruhuna uygundur ve bizzat devlet politikalarından faydalanmak anlamına gelmektedir.

Doğrunun diğer ucunda ise, vergi kaçakçılığı yer almaktadır. Kaçakçılık kasti, planlanmış ve yasadışı bir şekilde vergi yükümlülüğünün azaltılması amacıyla faaliyetler yürütülmesi olup, genel itibariyle suç teşkil etmektedir. Vergi kaçakçılığı vergi ödemesinden kaçınmak ya da ödenecek vergi miktarını azaltmak amacıyla hileli, dürüst olmayan yollarla verilerin kasıtlı olarak tahrip edilmesi ya da gerçeklerin ve rakamların saklanması olarak tanımlanmaktadır (Farayola, 1987). Dünyanın hemen her yerinde kanunlara aykırı bir şekilde vergilerini ödemeyen ya da ödememek için çeşitli hukuk dışı yollara başvuran tüm vergi mükellefleri vergi kaçakçısı olarak nitelendirilmekte ve yaptırımlara maruz kalmaktadırlar.

Vergiden kaçınma, vergi kaçakçılığı ve vergi yumuşaması kavramlarının arasında yer almaktadır. Pek çok farklı tanımı bulunmakla birlikte OECD tarafından dahi tanımlanması zor bir terim olarak nitelendirilip “genellikle bir vergi mükellefinin vergi borcunu azaltmak amacıyla işlerini (ilişkilerini) düzenlemesi ve bu düzenleme kesinlikle yasal olmasına karşın, genellikle aykırı olmadığını iddia ettiği yasanın amacıyla çelişmesi” şeklinde tanımlanmıştır (OECD, 2015). Bir başka ifadeyle, vergiden kaçınmak için yapılan işlemler vergi hukukundaki bazı yasa ve hükümlere dayanarak kanun koyucular tarafından planlanmayan vergi avantajları kazanılmasına sebep olmaktadır (Prebble, 2011: 8). Vergiden kaçınmak kanunlara uygun olsa da hukukun ruhuna uygun bir durum değildir. Bir başka ifadeyle, “kanunsuz suç ve ceza olmaz” anlayışıyla yasal boşluklardan yararlanılarak yapılan vergiden kaçınma için herhangi bir yaptırım söz konusu olmamakta, ancak sonuçları kamu maliyesini olumsuz yönde etkilemektedir.

Vergiden kaçınma ile karıştırılan bir başka kavram da peçeledir. En kısa anlatımıyla peçeleme, vergiden kaçınmanın yasal olmayan halidir. Daha açık olarak ise, vergi mükellefleri ya da sorumlularının daha çok kendi çıkarlarını gözeterek özel hukuk biçimlerini ve kurumlarını olağan kullanımları dışında kötüye kullanarak vergi kaçırma gayesiyle düzenlenen sözleşmelere peçeleme sözleşmeleri denmektedir (Öncel ve diğ., 2010: 26). Bu bağlamda vergiden kaçınma yasal boşluklardan yararlanmak suretiyle daha az vergi ödeme anlamına gelirken, peçeleme kanuna karşı hilenin özel bir türü olup, taraflar yasaya uygun davranıyor gibi gözüküp aslında yasanın özünü ihlal etmekte ve bir suç meydana getirmektedirler (Batı, 2017: 133).

Tüm bu ayrımlar yapılırken asıl sorun vergiden kaçınma adı altında yapılan eylemlerin kanunsuz boyuta ulaşarak vergi kaçakçılığına ya da ceza gerektiren peçeleme işlemlerine dönüşebilmesidir. Bu sebeple aşağıda yer alan vergiden kaçınma tanımlarından da görüleceği üzere, yazarlar genellikle vergiden kaçınmayı vergi kaçakçılığından farklılıklarını belirterek tanımlamışlardır.

2.1. Muhasebe Literatüründe Yer Alan Vergiden Kaçınma Tanımları

Vergiden kaçınma kavramı her ne kadar son 25 yılda önem kazanmış olsa da ortaya çıkışı vergi kavramı kadar eskidir.² Zira insanlar yaratılış gereği doğrudan herhangi bir çıktısını elde edemedikleri vergiyi ödeme konusunda gönülsüz davranma eğilimindedirler.

Vergiden kaçınma tanımına ve bu konudaki araştırmalara hukuk, maliye, muhasebe gibi farklı disiplinlerde rastlamak mümkündür. Hukuk alanında çalışanlar genellikle vergiden kaçınma ile vergi kaçakçılığı arasındaki farkları, vergiden kaçınma adı altında yapılan işlemlere bir yasal yaptırım uygulanıp uygulanmayacağını ve vergiden kaçınmanın hukuksal ve ahlaki boyutlarını incelemektedirler. Maliye alanında da vergiden kaçınma konusu genellikle bireylerin vergi uyumu kapsamında incelenmektedir. Muhasebe alanında ise, vergiden kaçınma kavramı, özellikle son yıllarda geniş yer bulmaktadır. İşletmelerin ödeyeceği vergi tutarının muhasebe bilgi sistemi tarafından yürütülen işlemlerin neticesinde hesaplanıyor olması, vergi ile ilgili açıklamaların finansal tablolarında ve dipnotlarında bulunması ve işletmelerin vergiden kaçınmak veya vergi kaçırmak amacıyla gerçekleştirdiği işlemlerin neredeyse tamamının muhasebe kayıt ve işlemlerine dayanması bu konunun muhasebenin içinde yer almasının doğal sebepleridir.

İşletmecilik alanındaki pek çok kavram gibi vergiden kaçınma da farklı koşullarda farklı kişilerce farklı şekillerde tanımlanmış olmakla birlikte (Hanlon ve Heitzman, 2010: 137), özellikle muhasebe alanında vergi yumuşatmasını da kapsayacak şekilde kullanılabilir. Bu durumun olumsuz yanları mevcut olmakla birlikte, kavramsal açıdan bakıldığında her ikisi de yasalara uygun eylemler olduğundan mazur görülmektedir. Ayrıca kimi işletmeler vergi yumuşatması için verilen hakları sadece vergiyi

² "Asurlu tüccarların oluşturduğu ticaret kervanları, içinden geçtikleri kentin kralına geçiş vergisi ödüyorlardı. Bu vergiler genellikle taşınan malın cinsine göre oransal olarak hesaplanıyordu. Bu tür vergileri ödemedi kentten geçme ve malını satabilme olanağı yoktu. Vergiden kurtulmanın iki yolu vardı: İlki, vergiden kaçınma biçiminde ortaya çıkıyordu. Kentin içinden geçmeyip dışarıdan dolaşırsa vergi ödeme yükümlülüğü doğmuyordu. Buna karşın kent dışında özellikle geceleri kervanın saldırıya uğraması her an söz konusu olabiliyordu. İkincisi, vergi kaçaklığıydı. Bunun yolu ise malları kente, nöbetçilerle anlaşılıp, gizlice sokmaktı. Nöbetçilere verilecek pay, vergiden düşük olduğu sürece bu çekici bir seçenektir. Ama riski çok fazlaydı. Bunu yapan tüccar yakalanırsa, kent kralının onun mallarının tümüne el koyma hakkı doğuyordu. Anadolu'da bulunan Asur tabletlerinde tüccarların hangi kentte daha kolay vergi kaçaklığı yapıldığı konusunda birbirleriyle yazıştıkları görülmektedir"(Eğilmez'den aktaran Kıldış, 2007).

azaltmak için kullanıp, aradaki ayrımı dışarıdan bakınca anlaşılması imkânsız bir hale getirmektedir. Aşağıda bulunan muhasebe alanında yapılmış çalışmalardan derlenmiş vergiden kaçınma kavramları incelendiğinde bu durum daha iyi anlaşılmaktadır.

Kay (1980) vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığını karşılaştırmıştır. Ona göre vergi kaçakçılığı bir işlemin doğasını gizleme ya da yanlış açıklama iken, vergiden kaçınma söz konusu olduğunda işlemdeki unsurlar kabul edilmekle beraber, unsurlar ilgili yasal düzenlemelerle amaçlanandan farklı bir vergi işlemiyle sonuçlanacak şekilde düzenlenmektedir (Kay, 1980:136; akt: Slemrod ve Yitzhaki, 2002: 1428).

Vergiden kaçınma ile vergi kaçırma arasındaki farklılığın, sadece yapılan işlemlerin yasal ya da yasadışı olma mahiyetine en önemli itirazlardan biri Weisbach'tan (2003) gelmiştir. Yazar, bu ayrımın bireyler bazında yapılmasının mümkün olduğunu, ancak işletmelerin yaptıkları işlemlerin yasal olup olmadığının her zaman belirsiz durumda olduğunu vurgulamıştır. Nitekim Weisbach, gerçekleştirilen işlemlerin birden fazla ve karmaşık basamaklardan oluşacağını ve her bir basamak yasalara uygun olsa dahi genel sonucun ürpertici olabileceğini belirtmiştir (Weisbach, 2003: 2). Kanun koyucu açısından asıl sorunun işlemlerin iddia edildiği gibi gerçekleşip gerçekleşmeme durumları olduğunu savunan Wiesbach, cezalandırılması toplumsal olarak optimal olan faaliyetlerin vergi kaçakçılığı, kabul edilmesi toplumsal olarak optimal olan diğer vergilendirme karşıtı uygulamaların ise vergiden kaçınma olarak tanımlanması gerektiğini öne sürmüştür (Weisbach, 2003: 2).

Dyrenge ve diğerleri (2008) vergiden kaçınmayı yukarıda anlatılan vergi yumuşatması ile bir bütün olarak ele alıp, “işletmelerin ödeyecekleri vergiyi azaltmalarına imkân veren ve hatta destekleyen kanun hükümlerinden faydalanmalarının yanında özellikle de karmaşık işlemlerde kanunun belirsiz durumlarının kullanılmasını” vergiden kaçınma olarak kabul etmişlerdir. Yazarlar bu kapsam doğrultusunda vergiden kaçınmayı “uzun dönemde (örneğin 10 yıl) işletmenin nakit etkin vergi oranını azaltan herhangi bir şey” olarak tanımlamışlar ancak kanuna aykırı uygulamaları hariç tutmuşlardır. Bunun yanında Hanlon ve Heitzman (2010: 137), vergiden kaçınmayı işletmeler tarafından yönetilen bir vergi planlaması süreci olarak ele almışlar, söz konusu sürecin işletmenin vergiyi azaltmada ne kadar agresif olduğuna bağlı olarak vergi yumuşatmasından vergi kaçakçılığına uzanan bütün uygulamaları kapsadığını belirtmişlerdir.

Desai ve Dharmapala (2006) ise, net bir vergiden kaçınma tanımlaması yapmayarak örneklerle kavramı açıklamayı seçmişlerdir. Yazarlara göre bir işletmenin gerçekleştirdiği eylem sonucu ödeyeceği verginin azalması o eylemin vergiden kaçınma olduğunu göstermez. Dolayısıyla, bir eylemin vergiden kaçınma olarak anılabilmesi için bahse konu eylemin

gerçekleştirilmesinin altında yatan temel sebebin ödenecek vergiyi azaltma olması gerekir.

Chen ve diğerleri (2010: 41-42), vergi agresifliği kavramını vergiden kaçınma ile eş anlamlı olarak kullanmışlardır. Bu kavramı ise, vergi planlaması faaliyetleri yoluyla vergilendirilebilir gelirin aşağı doğru yönetimi olarak tanımlamışlardır. Yazarlara göre, bu faaliyetler vergi yumuşatması gibi tamamen yasal olabileceği gibi, gri bölgelerde de bulunabilir ya da yasadışı da olabilir.

Tüm bu tanımlara bakıldığında vergiden kaçınmanın kanunlar çerçevesinde tanımlandığı gözlenmektedir. Yazarlar genellikle hangi davranışın kanunlara uygun sayılabileceğini yorumlama eğilimi içerisinde olup, kanuni çerçeve içinde kalma şartı getirmekle birlikte işletmenin daha az vergi ödemek amacıyla yaptığı vergi planlaması dâhilindeki uygulamaların neler olabileceğini incelemektedirler. Bu durumdan yola çıkarak, vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı farklarına ilişkin durum Tablo 1’de özetlenmiştir.

Tablo-1: Vergiden Kaçınma ve Vergi Kaçakçılığının Karşılaştırılması

VERGİDEN KAÇINMA	VERGİ KAÇAKÇILIĞI
Kanunlardaki boşluklardan yararlanarak vergi yükümlülüğünü azaltmaktır.	Vergi yükümlüğünü kanunlarca yasaklanmış yöntemleri kullanarak azaltmaktır.
Tüm yasal hükümleri dikkate alır.	Kanunsuz yollar kullanılır.
Vergi yükümlülüğü doğmadan önce vergi planlamasıyla ortaya çıkar.	Vergi yükümlülüğü ortaya çıktıktan sonra gerçekleştirilir.
Daha iyi bir vergi oranı elde etmek için bir gelir yeniden tanımlanmasıdır.	Geliri az ya da gideri fazla göstermek yoluyla gerçekleştirilir.
Ortaya çıkarıldığında herhangi bir yaptırım yoktur. İşletme daha az ya da daha geç vergi ödemiş olur.	Ortaya çıkarıldığında para veya hapis cezası uygulanabilir.
Kanunları bilen muhasebeciler ve vergi uzmanları tarafından gerçekleştirilir.	Suçlular tarafından gerçekleştirilir.

3. VERGİDEN KAÇINMANIN AMAÇLARI, SONUÇLARI VE VERGİDEN KAÇINMA ÖRNEKLERİ

Vergiden kaçınmanın bireysel düzeyde sebepleri genel olarak maliye, mali hukuk ve sosyoloji araştırmacıları tarafından incelenmektedir. Literatürde; vatandaşlık bilinci, uygulanan cezalar, vergi oranları, riskten kaçınma eğilimi gibi pek çok faktörün bireylerin vergi ödemeye olan gönüllülüğünü etkilediği belirtilmektedir. İşletmeler düzeyinde ise, yöneticilerin bireysel vergiden kaçınma eğiliminin yanında kurumsallığın getirdiği pek çok faktör de bulunmaktadır.

Palan ve diğerlerine göre vergiden kaçınmanın temel olarak üç amacı vardır; “ülkenin kanunlarını mantık çerçevesinde yorumlayarak olması gerekenden daha az vergi ödeyebilmek”, “kazancın elde edildiği ülke dışındaki bir başka ülkede vergisini ödeyebilmek” ya da “kazancın vergisini olması gerekenden daha geç ödeyebilmek” (Palan ve diğerleri, 2010; akt: Fisher, 2014). Bu amaçlardan herhangi birine ulaşmak için gerçekleştirilen eylemler vergiden kaçınma uygulamalarıdır.

Vergiden kaçınmanın kuşkusuz en önemli amacı, işletmenin ödeyeceği cari vergi tutarının azaltılmak istenmesidir. Bu tutar, zaman içinde ödenebileceği gibi, hiç ödenmemesi de söz konusu olabilir. Dolayısıyla, bir işletme olması gerekenden daha az vergi ödeyerek nakit akışını güçlendirebilir, ortaklarının refahını artırabilir ve yeni yatırımlar için finansman kaynağı yaratabilir. Kârın yüksek gözükmemesini sağlayan vergiden kaçınma uygulamaları şirketin piyasa değerinin artmasını ve paydaşlarda güçlü bir finansal yapıya sahip olduğu izleniminin doğmasını sağlar.

Bahsedilen tüm bu amaçlara ulaşmak için işletmelere çeşitli faaliyet ya da muhasebe kayıtlarıyla kısa ya da uzun dönemli vergiden kaçınabilmektedirler. Ülkemizde özellikle vergi erteleme yoluyla vergiden kaçınmaya sıklıkla başvurulmaktadır. Paranın bugünkü değerinin daha yüksek olması sebebiyle işletmeler vergilerini erteleyip gelecekte ödeyip daha düşük maliyetlere katlanmayı seçmektedirler. Bunun dışında (Apak, 2017):

- Vergiyi doğuran olayı, vergilemenin olmadığı alanlara yönlendirmek, ihracat veya ithalat işlemlerinde kârı vergisiz ülkede bırakmak, serbest bölge avantajlarından yararlanmak için buralarda faaliyet göstermek, yurtdışında imalat yaptırmak, yurtdışından yapılan mal ve hizmet tedarikini şirketin offshore merkezlerinde kurmuş olduğu grup şirketleri aracılığıyla yapmak,
- Azalan bakiyeler yöntemiyle amortisman uygulamasından yararlanmak, enflasyonist dönemlerde stok maliyetlerinin belirlenmesinde son giren ilk çıkar (LİFO) yöntemini uygulamak,

maliyet çalışmalarında fire oranlarını doğru tespit ederek fire hakkını kullanmak,

- KOBİ düzeyindeki imalatçı şirketlerin birleşmesi halinde, üç yıl boyunca birleşme sonrası elde edilen kazançlarının yüzde yetmiş beşi oranında kurumlar vergisi istisna hakkını kullanmak. Zararlı bir şirketi satın alarak birleşme sonrası devreden zararları kullanmak. İştirak halinde ise, iştirak kazancı istisnasından yararlanmak,
- Çeşitli leasing anlaşmaları yaparak finansal sıkıntıda olan şirketlerin aktiflerindeki gayrimenkullerini bir finans kurumuna “sat-kirala-geri al” yöntemi ile satarak hem finans sorununu çözmek hem de KDV ve kurumlar vergisinden muaf olarak işlemi tamamlamak gibi uygulamalar vergiden kaçınmaya örnek olarak gösterilebilir.

İşletmelerin ödeyecekleri vergiyi minimize edecek şekilde kanunlardaki açıklıklardan faydalanmaları, bu doğrultuda bir sermaye ve varlık yapısı oluşturmaları ve faaliyetlerine yön vermeleri oldukça normaldir. Genel hatlarıyla bakıldığında vergiden kaçınma davranışı her işletme için elindeki nakit miktarını artıran cazip bir eylem gibi gözükse de işletmeleri vergiden kaçınmayı en son noktasına kadar uygulamaktan alıkoyan bazı engeller vardır. Örneğin; işletmelerin kârının fazla olması durumunda ödeyeceği maaş ve ücretlerde artışa gitmesi gerekebilir, çok düşük vergiler ödediği ortaya çıkan işletmenin piyasadaki itibarı zarar görebilir ve her ne kadar uygulamalar yasal olsa da vergi otoriteleriyle sorunlar yaşanabilir. Ayrıca, vergiden kaçınma davranışının ileri boyutlara ulaşmasıyla ülke ekonomisinin zarar görmesi, işletmelerin yasal çerçevenin ötesine geçme eğilimlerinin artması, yüksek oranda vergi ödeyen işletmeler üzerinde psikolojik bir baskı oluşması kaçınılmazdır. Özellikle otoritelerce yasadışı ya da yasaların doğasına tamamen aykırı uygulamaların tespit edilmesi durumunda ilgili işletmenin büyük vergi cezaları ödemek zorunda kalması mümkündür. Ayrıca, agresif vergi politikaları herhangi bir ceza doğurmasa bile, işletmenin sürekli itham altında bulunmasına sebep olarak işletme ve devlet ilişkilerini tehlikeye sokmaktadır. Sadece daha az vergi ödemek amacıyla yapılan işlem ve kayıtlar bile muhasebenin tüm bilgi kullanıcılarına doğru ve güvenilir bilgi sağlama amacına çelişen bir durum ortaya koymaktadır. Bu sebeple, vergiden kaçınma oranları arttıkça işletmelerin finansal sonuçlarına ve tablolarına olan güven de azalma olasılığı bulunmaktadır. Ancak, herhangi bir yasal engel olmadığı ve diğer işletmeler tarafından uygulandığı halde işletme tarafından tercih edilmeyen vergiden kaçınma uygulamaları ise, özellikle pay sahiplerinin ve muhtemel yatırımcıların kaynakların yeterince etkin olarak kullanılmadığına dair bir izlenim edinmelerine sebep olacaktır.

Bunlar gibi sebepler yüzünden işletmeler, vergiden kaçınma davranışını maksimize etmek yerine ideal bir seviyeye getirmek için vergi planlaması

adı verilen yöntemleri kullanırlar. Bu planlar doğrultusunda geliştirilen vergi politikaları, işletmenin vergi ödeme konusunda nasıl bir tutum izleyeceğine yönelik bir rehber oluşturmaktadır.

4. VERGİDEN KAÇINMANIN ÖLÇÜLMESİ

Vergiden kaçınma davranışının vergi kavramı kadar eski bir kavram olduğu ifade edilse de (Andreoni ve diğerleri, 1998), işletmelerin tutumu, vergiden kaçınmak için, başvurulan yöntemler ve vergiden kaçınmanın ölçülmesi giderek daha karmaşık bir hal almıştır (Salihu ve diğ., 2013). Çalışmanın bu kısmında, literatürde yaygın olarak kullanılan vergiden kaçınma ölçüm yöntemleri incelenecek, bunların avantajları ve dezavantajları üzerinde durulacaktır.

4.1. Ticari kâr - mali kâr farkı

Bu formül temel olarak işletmenin gelir tablosunda yer alan ve muhasebe kurallarına (Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri, Muhasebe Standartları vb.) göre hesaplanan ticari kârından vergi kanunları temel alınarak hesaplanan mali kârının çıkartılmasıdır. Vergiden kaçınmayı bir oran olarak değil parasal birim cinsinden göstermektedir.

Kavramsal olarak düşünüldüğünde ticari kâr ve mali kâr arasındaki fark pek çok sebepten kaynaklanabilmekte ve aradaki fark kalıcıya da geçici olabilmektedir (Salihu ve diğerleri, 2013: 418)³. Ancak, literatürde bu iki büyüklük arasındaki fark, vergiden kaçınma faaliyetlerinin bir göstergesi olarak özellikle öncül ampirik çalışmalarda sıkça kullanılmıştır.

Bu iki kâr arasındaki farkın ortaya çıkmasının vergiden kaçınma dışındaki en önemli sebeplerinden bir tanesi de kazanç yönetimi amacıyla gerçekleştirilen işlemlerdir. Genellikle muhasebe sisteminde yer alan tahakkuk hesapları kullanılarak yapılan kazanç yönetimi uygulamaları, kârı artırmak ya da azaltmak suretiyle işletmenin çıkarlarına uygun bir kâr rakamı oluşturmayı hedefler. Bu iki kâr arasındaki farkın kazanç yönetimi uygulamalarından kaynaklanan kısmıyla vergiden kaçınmadan kaynaklanan kısmını ayırıştırabilmek için Desai ve Dharmapala (2006) tarafından düzeltilmiş ticari kâr – mali kâr farkı formülü oluşturulmuştur.

4.2. Etkin vergi oranı

Etkin vergi oranı, vergiden kaçınmayı ölçmek için en çok kullanılan formüllerden biridir. Formülün iyileştirilmesi adına araştırmacılar tarafından farklı versiyonları geliştirilen etkin vergi oranı hesaplamasında temel olarak vergi yükümlülüğüne ilişkin bir gösterge, vergi öncesi kâr ya da nakit akışı

³ Kalıcı farklılıklara; 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 41. Maddesinde sayılan giderler, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. Maddesinde yer alan ve kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlar ve aynı Kanun'un 8. Maddesinde sayılan giderler örnek olarak verilebilir. Geçici farklılıklara ise, ertelenen vergi borçları ve ertelenen vergi varlıkları örnek gösterilebilir.

göstergelerinden birine bölünmektedir (Hanlon ve Heitzman, 2010: 139). Oranlarda yer alan değişkenler literatürdeki genel ifadeler olup ülkeler, sektörler, düzenlemeler açısından hesaplamalarda farklı değişkenlere tekabül etmektedirler. Ticari kâr – mali kâr farkı hesaplamalarından farklı olarak vergiden kaçınmayı tutar olarak değil oran olarak göstermektedir.

Etkin vergi oranı ile ilgili literatürdeki genel formül; $\frac{\text{ödenen vergi yükümlülüğü}}{\text{ticari kar}}$ şeklindedir. Araştırmacılar, kullandıkları gelir tablolarındaki ödenen vergi yükümlüğünü ve ticari kârı gösteren kalemlere göre formülü çalışmalarına uyarlamışlardır.

Oranın varyasyonlarından *muhasabe etkin vergi oranı (accounting effective tax rate)* finansal tablodaki verilerden yararlanarak hazırlanmakta $\frac{\text{toplam vergi giderleri}}{\text{vergi öncesi kar}}$ ve $\frac{\text{vergi öncesi kar}}$ formülüyle hesaplanmaktadır (Salihu ve diğ., 2013: 416). Bu formülde ertelenmiş vergiler de dâhil ilgili döneme ait toplam vergi giderinin tamamı kullanılmaktadır. Bu durum işletmenin mevcut vergilerini ertelemeye dayanan bir vergiden kaçınma politikası varsa, bunun göz ardı edilmesine sebep olmaktadır.

Cari etkin vergi oranı (current effective tax rate) ise $\frac{\text{cari yılın vergi giderleri}}{\text{vergi öncesi kar}}$ formülüyle hesaplanmaktadır. Bu formülün kullanılmasındaki temel neden muhasabe etkin vergi oranı tarafından göz ardı edilen ertelenmiş vergileri kapsam dışı bırakmasıdır. Toplam vergi giderinden ertelenmiş vergileri düşmek suretiyle elde edilen dönemin vergi giderinin kullanıldığı formül, işletmenin dönem içinde ödeyeceği vergi giderinin vergi öncesi kâra bölünmesiyle bulunmaktadır. Bu oran mevcut literatürde oldukça fazla tercih edilen vergiden kaçınma göstergesi olarak karşımıza çıkmaktadır.

$\frac{\text{nakit olarak ödenen vergiler}}{\text{vergi öncesi kar}}$ formülüyle hesaplanan *nakit etkin vergi oranı (cash effective tax rate)* diğer formüllere oranla daha gerçekçi bir yaklaşım izleyerek işletmenin dönem içinde nakit olarak ödemiş olduğu vergileri temel almaktadır. Nakit etkin vergi oranı, muhasabe kârı - mali kâr farkı yaratarak ödenen nakit vergiyi ertelenenler de dahil olmak üzere cari dönemde ödenen nakit vergiyi azaltan herhangi bir vergiden kaçınma eylemini yansıtmaması bakımından önemlidir (Dyrenge ve diğerleri, 2008). Bu oranın uluslararası literatürdeki güncel çalışmalarda en çok tercih edilen oran olduğunu söylemek mümkündür.

Ülkemizde TFRS'ye göre raporlama yapan bir işletmenin etkin vergi oranı hesaplamalarına ilişkin örnek aşağıda yer almaktadır.

4.3. Uzun dönemli etkin vergi oranı

Genellikle 3-10 yıllık zaman dilimleri için kullanılan uzun dönemli etkin vergi oranı, ele alınan dönem boyunca ödenen vergilerin toplamının vergi

öncesi kârların toplamına bölünmesiyle hesaplanır. Bu formülün en önemli avantajı yıldan yıla değişkenlikleri elimine etmesidir (Hanlon ve Heitzman, 2010: 141).

4.4. Ödenen vergi / faaliyetlerden sağlanan nakit akımları

Vergi öncesi kâr tutarlarını olduğundan az ya da çok göstererek, işletmenin kendi avantajına bir tablo yaratmasının ya da hem ticari kârı hem de mali kârı azaltacak bazı vergiden kaçınma uygulamalarına gitmesinin oldukça ihtimal dâhilinde olduğunu savunan Hanlon ve Heitzman (2010), vergiden

kaçınmanın $\frac{\text{faaliyetlerden sağlanan nakit akımları}}{\text{ödenen vergi}}$ formülü kullanılarak hesaplanmasını önermişlerdir. Literatürde uygulaması oldukça az olan bu oranın vergiden kaçınmayı ne kadar etkin yansıttığı hala netleşmemiştir. Ayrıca, etkin vergi oranlarını mevcut vergi oranlarıyla karşılaştırılarak bir değerlendirme yapmak mümkünse de bu oran ancak işletmelerin kendi içlerinde ya da sektör ortalamaları baz alınarak karşılaştırılmasıyla birbirlerine göre görece vergiden kaçınma pozisyonları hakkında bilgi verebilir.

5. VERGİDEN KAÇINMAYI ETKİLEYEN FAKTÖRLER

İşletmenin uyguladığı vergiden kaçınma oranları, başta devlet olmak üzere tüm paydaşların çıkarlarını etkilemektedir. Kullanabileceği tüm vergiden kaçınma fırsatları kullanarak, bulunduğu sektöre göre çok düşük tutarlarda vergi ödeyen işletmeler genellikle otoritelerin dikkatini çekmekte ve daha sık vergi denetiminden geçmektedirler. Ayrıca vergiden kaçınma genellikle gri alan olarak nitelendirilebileceğimiz kanunlardaki boşluklardan ya da kanunun farklı yorumlanabilmeye müsait olması gibi durumlardan kaynaklandığından, kimi zaman vergiden kaçınma amacıyla yapılan işlemler vergi kaçakçılığı boyutuna geçmekte, bu durumda da işletmeler pek çok cezayla karşı karşıya kalmaktadırlar. Uluslararası firmalar ödedikleri düşük vergilerle pek çok habere konu olmakta, toplum gözündeki itibarlarını zedeleyebilmektedirler. Bunun tersine ödeyeceği vergi tutarını hesaplarken en basit vergi avantajlarından bile faydalanmayan, sektöründeki diğer işletmelere kıyasla çok yüksek oranlarda vergi ödeyen işletmeler de yine paydaşların çıkarlarını yeterince gözetmemektedir. Bu kritik pozisyon hangi faktörlerin vergiden kaçınmayı ne yönde etkilediği konusunda pek çok çalışma yapılmasına sebep olmuştur. Kurumsal bir karar verme mekanizması olan ve alınan kararlara pek çok kişinin yön verdiği ve uygulamaları gerek içeriden gerek dışarıdan pek çok mekanizma tarafından denetlenen işletmelerin, vergiden kaçınma kararlarını etkileyen faktörler bireylerinkilerden oldukça farklılık gösterdiğinden, özellikle muhasebe alanında hala oldukça popüler bir konudur. Çalışmanın bu bölümünde literatürdeki önemli ve güncel vergiden kaçınma çalışmalarından

bahsedilecektir. Çalışmalarda ortaya konan sonuçlar genellikle zamana, örnekleme ve vergiden kaçınma ölçümlerine göre farklılık gösterdiğinden genel bir sonuca varılması çok mümkün olmamaktadır.

Vergiden kaçınmayla arasındaki ilişkiye en çok önem verilen kavramlardan ikisi kurumsal yönetim ve kurumsal sosyal sorumluluktur. Sahip yönetici ayrımının yarattığı ikilemi çözmek ve paydaşların haklarını gözetmek için oluşturulan bu mekanizmalarının vergi konusunda kimin tarafını tuttuğunu belirlemek için pek çok çalışma yapılmıştır.

Kurumsal sosyal sorumluluk ve vergiden kaçınma arasındaki ilişkiyi ölçmeye yönelik araştırmalarda işletmelerin kurumsal olarak etik ve sosyal sorumluluğa verdikleri değer ile vergiden kaçınma oranları arasında negatif yönlü ilişkinin varlığı tespit edilmiştir (Hoi ve diğerleri (2013), Lanis ve Richardson (2015)). Bununla birlikte etik ve sosyal sorumluluğu görelilik olarak daha az önemseyen vergi danışmanlarının, agresif vergiden kaçınma uygulamalarına daha fazla olanak tanıdıkları (Shafer ve Simmons (2008)) ortaya konmuştur.

Literatürde vergiden kaçınmayla olan ilişkisi en çok tartışılan kurumsal yönetim uygulamalarından biri ise sahip – yönetici çatışmasını engellemek için yöneticilere verilen teşviklerdir. Vergiden kaçınma, kurumsal yönetim ilişkisi hakkında yapılan çalışmaların çoğu bu iki değişkeni incelemektedir (Phillips, 2003; Desai ve Dharmapala, 2006; Minncik ve Noga, 2010; Armstrong ve diğerleri, 2012; Amiram ve diğerleri, 2013; Rego ve Wilson, 2012; Gaertner, 2014, Armstrong ve diğerleri, 2015, Richardson ve diğerleri, 2016). Ancak çalışma sonuçları pek çok açıdan farklılık göstermekte olup, bu araştırmalarda ilişkinin büyüklüğü, yönü ve önemi konusunda ortak bir yargıya varılamadığı görülmektedir. Bir görüşe göre, yöneticilerin alacakları ücretlerin belirli bir kısmı doğrudan kârla, hisse senedi fiyatlarıyla ya da benzer sonuç rakamlarıyla ilişkilirse, bu durum vergiden kaçınma oranını artırmaktadır (Philips 2003, Erickson ve diğerleri, 2004, Rego ve Wilson, 2013). Ancak ücretlerin kâra bağlı olması durumunda, vergiden kaçınmanın artmasını, kurumsal yönetimin gücüne bağlayan Desai ve Dharmapala (2006), zayıf kurumsal yönetimi olan işletmelerde yöneticilere sağlanan teşvikler arttıkça, vergiden kaçınmanın azalacağını tespit etmiştir.

İşletmenin aile işletmesi olması bilindiği gibi kurumsal yönetime yönelik uygulamaları önemli ölçüde etkilemekte, aile işletmelerine yönelik kurumsal yönetimi güçlendirici çalışmalar hala popülerliğini sürdürmektedir. İşletme ortaklarının ya da yöneticilerinin genellikle aileden olması durumu, vergiden kaçınmayı da etkilemektedir. Aile işletmelerinde vergiden kaçınmanın, kurumsal sahipliğin fazla olduğu işletmelere göre farklılık göstermesi, genellikle vergiden kaçınma eğiliminin kurumsal sahiplerin fazla olduğu işletmelerde daha fazla olması gibi sonuçların elde

edildiği çalışmalar literatürde mevcuttur. (Desai ve Dharmapala (2009), Watson (2015), Ribeiro ve diğerleri (2015)).

Vergi politikalarına yön veren yöneticilerin sahip oldukları kişisel özellikler ve yönetim kurulunun yapılanması da vergiden kaçınmayı etkileyebilmektedir. Örneğin, Francis ve diğerleri (2014), yaptıkları araştırmada erkek finans direktörlerinin kadın meslektaşlarına nazaran daha agresif bir vergi politikası yürüttüklerini ortaya koymuşlardır. Lanis ve Richardson (2011), yönetim kurulundaki bağımsız üye sayısı arttıkça, işletmenin vergi agresifliğinin azaldığını tespit etmişlerdir. Richardson ve diğerleri (2013) ise, denetim komitesinin bağımsızlığı arttıkça, işletmenin vergi agresifliğinin azaldığını belirlemişlerdir. Bunun yanında Zemzem ve Ftouhi (2013) vergiden kaçınma ile yönetim kurulu büyüklüğü arasında pozitif, kadın yönetim kurulu üye sayısı arasında negatif yönlü ilişki tespit etmişlerdir. Ayrıca, Richardson ve diğerleri (2016) de yönetim kurulundaki kadın üye sayısı ile vergiden kaçınma arasında negatif yönlü ilişki tespit etmişlerdir. Güncel çalışmalardan birini ortaya koyan Armstrong ve diğerleri (2015), yönetim kurulunun bağımsızlığı ve finansal bilgisi ile düşük seviyelerdeki vergiden kaçınma oranları arasında pozitif yönlü, yüksek vergiden kaçınma oranları ile ise negatif yönlü bir ilişki saptamışlardır. Duan ve diğerleri (2018), CEO'ları yatırımcılar tarafından ilgi çeken şirketlerin vergiden kaçınmaya daha fazla yöneldiğini, Hsieh ve diğ. (2018) hem CFO'ları hem CEO'ları kendine aşırı güvenen şirketlerin vergiden kaçınma oranlarının daha fazla olduğunu tespit etmişlerdir.

Annur ve diğerleri (2014), aile, devlet ya da yabancı ortak bulunan işletmelerde bu durumun yönetim kurulu yapısını dolaylı olarak da vergiden kaçınmayı etkilediğini tespit etmişlerdir. Bunun dışında diğer çalışmalarda da, yabancı ortakların işletme üzerindeki hakları arttıkça vergiden kaçınma oranının arttığı (Egger ve diğerleri, 2010), aile işletmelerinde vergiden kaçınma davranışının daha az görüldüğü (Chen ve diğerleri (2010), Landry ve diğerleri (2013)) ve devletin sahip olduğu işletmelerdeki vergiden kaçınma oranının da görece daha düşük olduğu (Zhang ve Han, 2008; Mahenthiran ve Kasipilai, 2012) çeşitli çalışmalarla ortaya konmuştur.

İşletmelerdeki en önemli güvence mekanizması olan iç kontrol de vergiden kaçınmayı etkilemektedir. Bauer (2011), iç kontrol zayıflıklarının bulunduğu işletmelerde daha düşük vergiden kaçınma oranları tespit etmiş, bu sonucu iç kontrolün vergi planlamalarının etkinliğinde de rol sahibi olmasına bağlamıştır. Bauer (2014) daha sonraki çalışmasında da benzer sonuçlar tespit etmiş ve iç kontrol kalitesinin yöneticiler ve hissedarlar arasındaki bağın gücünü gösterdiğini ifade etmiştir. Koester ve diğerleri (2015) vergiye yönelik iç kontrollerinde önemli zayıflıklar beyan eden işletmelerde yatırımcıların ertelenmiş vergi kazançları beyanlarına verdikleri değer düşüğünü tespit etmiştir. Gleason ve diğerleri (2014) işletmelerde iç kontrolle alakalı zayıflıkların olması durumunda yönetimin vergi

tahakkuklarıyla ilgili hesapları kullanarak kazanç yönetimi gerçekleştirmelerinin daha olası olduğunu tespit etmişlerdir. Graham ve Bedhard (2015), vergi ile alakalı iç kontrol eksikliklerinin finansal tablolarda hatalara sebep olma olasılığının yüksek olduğunu belirlemişlerdir. Özellikle kontrol problemleri yüzünden kayıtlarda bir yanlışlık olduğu zaman, vergiye yönelik kontrollerin tasarımında ya da işleyişinde meydana gelen hataları işletme personelinden ziyade daha deneyimli olan bağımsız denetçilerin tespit ettiklerini ortaya koymuşlardır (Graham ve Bedhard, 2015).

Bağımsız denetçilerin vergiden kaçınmaya etkileri sadece hataları tespitle sınırlı değildir. Donohoe ve Knechel (2014), bağımsız denetim ücretlerinin belirlenmesinde işletmelerin karmaşıklığının ve riskliliğinin önemli bir etken olduğunu belirtmişlerdir. Agresif vergi uygulamalarının da bu karmaşıklığı ve riskliliği artıracığını ortaya koyan yazarlar, uzun dönemli nakit veya cari efektif vergi oranı düşük olan işletmelerin ortalama %6 daha fazla denetim ücreti ödediklerini tespit etmişlerdir. Martinez ve Lessa (2014) da iki değişken arasında benzer bir ilişkinin varlığını saptamışlardır. Klassen ve diğerleri (2016), vergi beyannamelerini kendi hazırlayan ya da denetçi olmayan üçüncü kişilere hazırlatan işletmelerin vergi pozisyonlarının daha agresif olduğunu ve dört büyük bağımsız denetim şirketinin, işletmenin hem vergi beyannamesini hazırladığı hem de denetimini yaptığı durumda vergi agresifliğinin, denetçi olmadıkları duruma göre daha az olduğunu ortaya koymuşlardır. Benzer şekilde Richardson ve diğerleri (2013), dört büyük denetim firmasına denetim yaptırılan ve bağımsız denetçilerden aldıkları denetim dışı hizmetler, denetim hizmetlerinden daha az olan işletmelerin daha az vergi agresifliği gösterdiklerini belirlemişlerdir. McGuire ve diğerleri (2012) ise, işletmenin bulunduğu sektöre yönelik vergilerde uzman bağımsız denetçilerle çalışan işletmelerin, etkin vergi oranlarının daha az olduğunu tespit etmişlerdir.

Bağımsız denetçiler dışında işletmeyi devlet adına denetleyen kamu denetçileri de vergiden kaçınma miktarını etkilemektedir. Hoopes ve diğerleri (2012), işletmenin vergi denetimine uğrama olasılığının %19'dan %37'ye çıkması durumunda, nakit etkin vergi oranının %7 arttığını tespit etmişlerdir.

Bahsedilen etkileşimler dışında, işletmenin paydaşlarından tedarikçi ve müşterileriyle güçlü ilişkileri olduğunda vergiden kaçınmanın daha yüksek olduğu ortaya konmuştur (Chen ve diğerleri (2017). Yatırımcı ve toplum gözünde itibar kaybına uğrama olasılığı daha fazla olan işletmeler, daha az vergiden kaçınmakta (Austin ve Wilson (2017), şirketlerin agresif vergi stratejileri olduğunu öğrenen müşterilerin işletme hakkındaki görüşlerinin de olumsuz yönde değiştiği tespit edilmiştir (Antonetti ve Anesa (2017)).

Vergiden kaçınmanın borçlanma maliyetleri ile ilişkisi üzerine yapılan çalışmalarda, genellikle vergiden kaçınma arttıkça borçlanma maliyetlerinin de arttığı ortaya konmuştur (Shin ve Woo (2017), Isin (2018)). Ancak Pulido ve Barros (2017), vergiden kaçınma oranları yüksek olan işletmelerde vergiden kaçınma ve borçlanma maliyeti arasında pozitif yönlü, vergiden kaçınma oranı düşük işletmelerde ise, bu iki değişken arasında negatif yönlü ilişki olduğunu söyleyerek işletmenin genel vergiden kaçınma pozisyonunun önemini tespit etmişlerdir.

İşletmelerin vergiden kaçınma davranışıyla ilişkisi olan çalışmalar kuşkusuz sadece bahsedilenlerle sınırlı değildir. Ancak genel bir değerlendirme yapmak gerekirse, vergiden kaçınmayla ilişkisi en çok ortaya konan değişkenlerin yönetim ve kurumsal yönetimi ilgilendirenler olduğu söylenebilir. Bu durum, vergi planlamasının ve vergiden kaçınmanın sadece tek bir kişinin ya da alt düzey bir yöneticinin tekelinde olmadığını, tüm yönetim kademesini kapsayan ve paydaşları doğrudan ya da dolaylı mutlaka etkileyen bir karar olduğunu göstermektedir. İşletmeler vergiden kaçınma düzeylerine karar verirken, sadece kârlılıklarını değil, tüm sosyal sorumluluklarını gözetmektedirler. Ayrıca, işletme yönetimleri ne kadar profesyonelleşmiş olursa olsun, yöneticilerin karakteristik özellikleri, geçmişleri ve birbirleriyle ve dış çevreyle olan ilişkileri vergiden kaçınmayı etkilemektedir. Bunun yanında işletmenin yönetim kurulu ve diğer yönetim birimlerinin yapılanması da bu kararların alınmasında önemli bir role sahiptir.

6. SONUÇ

Özellikle son on yıldır uluslararası alanda faaliyet gösteren bazı işletmelerin kazançlarına oranla ödedikleri verginin yok denecek kadar az olması, vergiden kaçınma kavramının detaylı olarak incelenmesine sebep olmuştur. Bu durumun bir sonucu olarak özellikle akademik olmayan çalışmalarda bir kavram karmaşası doğmuş, vergiden kaçınma yasalara aykırı bir işlem olan vergi kaçakçılığı ve devletin bilerek ve isteyerek sağladığı vergi avantajlarından yararlanma olan vergi yumuşatması kavramlarıyla sıkça karıştırılmıştır. Bu karışıklığı önlemek, hangi eylemlerin vergiden kaçınma olarak nitelendirileceğini ve hangilerinin kaçakçılık kapsamında cezalandırılacağını netleştirmek için hukuk, muhasebe ve maliye alanlarından pek çok farklı tanım ortaya konmuştur. Ancak vergiden kaçınmanın genellikle yapılan işlemin doğasına ve amacına göre ortaya çıkması, yasal mevzuatta meydana gelebilen değişiklikler tek bir vergiden kaçınma tanımının olmasını engellemektedir.

Vergiden kaçınmanın sonuçları, başta devlet ve toplum olmak üzere işletmenin tüm paydaşlarını etkilediğinden, vergiden kaçınmayı tespit etmek, büyüklüğü ölçmek ve hangi faktörlerden etkilendiğini ortaya

koymak önemlidir. Vergiden kaçınmayı ölçmek için farklı değişkenleri kullanan metotlar ve bu metotları kullanılarak vergiden kaçınmayı etkileyen değişkenleri belirlemeye yönelik oluşturulan modeller kimi zaman ilişkilerin büyüklüğü ve yönüne yönelik farklı sonuçlar ortaya koymaktadır. Bu durum, vergiden kaçınmaya ilişkin olarak net sonuçlara varmamızı engellese de çalışmalar arttıkça konu hakkında daha kesin sonuçlara ulaşmak mümkün olacaktır.

Vergi kadar eski bir tarihi olan vergiden kaçınmanın sıfırlanması mümkün değildir. Zira her zaman kanunlarda boşluklar olacak, uluslararası alanda vergi avantajları mümkün olacak, işletmeler sırf daha az vergi ödemek için bir takım işlemleri gerçekleştirecektir. Bu noktada devlete düşen temel görev kanunlarda ya da uluslararası anlaşmalarda devlet için önemli kayıplara sebep olabilecek boşlukların bulunmamasını sağlamaktır. Ayrıca bu çalışmada bahsedilen literatürdeki sonuçlar da vergiden kaçınmanın tarafları olan işletmeler ve devletler için yol gösterici niteliktedir. Yapılan çalışmalarda kurumsal sosyal sorumluluk, aile işletmesi olma, yöneticilere vergi sonrası kar üzerinden prim verme, yöneticilerin cinsiyeti, yönetim kurullarındaki bağımsız üye sayısı, yönetim kurulu büyüklüğü, yöneticilerin kendilerine güvenleri, yabancıların ya da devletin ortak olması, iç kontrol sistemi, bağımsız denetimin kalitesi, paydaşlarla ilişkiler, borçlanma maliyetleri gibi pek çok değişkenin işletmelerin vergiden kaçınma oranlarıyla ilişkisi olduğu tespit edilmiştir. Çalışmaların sonuçlarından, işletmelerdeki kurumsal yönetim uygulamalarının (bağımsız yönetim kurulu üyeleri, nitelikli bağımsız denetim ve iç kontrol sistemi, profesyonel yöneticiler vb.) vergiden kaçınma adına yapılan faaliyetlerin yasadışı bir boyuta geçip vergi kaçakçılığına dönüşmesini engelleyebildiğine yönelik bir çıkarım yapılabilir. Ayrıca etkili kurumsal yönetimin genellikle vergiden kaçınmayı azalttığı da gözlemlenmiştir. Bu sebeple devletin, kurumsal yönetim uygulamalarını teşvik ederek vergiden kaçınmayı da kontrol altına alması mümkündür.

Hem devlette hem işletmelerde kaçakçılık ve kaçınma işlemlerini birbirinden ayırabilecek personelin görevlendirilmesi önem arz etmektedir. Zira yeterli bilgiye sahip olmayanların vergiden kaçınma amacıyla yaptığı faaliyetlerin vergi kaçakçılığı kapsamına girmesi sonucu işletmeler büyük vergi cezalarına maruz kalabilmektedir. Bu alanda yeterli deneyime sahip olmayan denetmenler yüzünden vergi kaçakçılığı olduğu halde vergiden kaçınma gibi yorumlanan işlemlerle ülke ekonomilerini zarara uğraması mümkündür.

Bunun dışında genellikle yabancı ortaklıkları bulunan ya da uluslararası alanda faaliyet gösteren işletmelerin vergiden kaçınma oranlarının daha fazla olduğu ortaya konmuştur. Özellikle vergi avantajlarının bulunduğu ülkelerde merkezleri olan işletmelerin vergilendirilmesi, elde edilen gelirle ödenen vergilerin tutarsızlık gösterdiği işletmeler için düzenlemelerin

oluşturulması vergiden kaçınmanın önlenmesi açısından önemlilik arz etmektedir. Bu bağlamda ülkeler arasında yapılacak anlaşmalar da uluslararası boyuttaki vergiden kaçınma faaliyetlerinin önlenmesi adına önemli bir çözüm olabilir.

Tüm bunların yanında vergilerin toplanması ile ilgili pek çok sorunun ortak çözümlerinden olan vergi bilincinin artırılması, vergiden kaçınmanın azaltılması için de gereklidir. Vergilerin harcama şekli ve yerlerinin etkin olduğu, adil vergi oranları uygulandığı, kayıtdışı ekonomi ile mücadelede devletin kararlı olduğu konusunda ikna olmuş işletmeler vergilerin kendileri için sağlayacağı katma değer farkında olacak, bu sayede vergiden kaçınma çabalarını agresifleştirmekten vazgeçeceklerdir.

Tüm dünyada olduğu gibi ülkemiz açısından da işletmelerin vergiden kaçınma düzeylerini ölçmek ve vergiden kaçınmayı etkileyen değişkenleri tespit etmek, başta devlet ve işletmelerin kendisi olmak üzere, tüm paydaşlar açısından önem arz etmektedir. Bu sebeple bu alanda ampirik çalışmalara önem verilmesi yerinde olacaktır.

KAYNAKÇA

Amiram, D., Bauer, A. M. & Frank, M. M. (2013). Corporate tax avoidance and managerial incentives generated by shareholder dividend tax policy. Çevrimiçi

<http://www8.gsb.columbia.edu/facultyresearch/sites/facultyresearch/files/accounting/AMIRAM.BURTON.2013.pdf>

Andreoni, J., Erard, B. & Feinstein J. (1998). Tax compliance. *Journal of Economic Literature*, 36(2), ss. 818 – 860.

Annuar, H. A., Salihu, I. A. & Obid, S. N. S., (2014). Corporate ownership, governance and tax avoidance: an interactive effects. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 2014, ss. 150 – 160.

Antonetti, P., Anesa, M. (2017). Consumer reactions to corporate tax strategies: the role of political ideology. *Journal of Business Research*, 74, ss. 1-10.

Apak, T. (2017) “Vergi kaçırılmazsınız ancak vergiden kaçınabilirsiniz” <http://www.alomaliye.com/2017/06/05/vergi-kacirma-vergiden-kacinma/> adresinden 16.11.2018 tarihinde erişilmiştir.

Armstrong, C.S., Blouin, J. L. & Larcker, D.F. (2012). The incentives for tax planning. *Journal of Accounting and Economics*, 53(1-2), ss. 391-411.

Armstrong, C.S., Blouin, J.L., Jagolinzer, A.D. & Larcker, D.F. (2015). Corporate governance, incentives and tax avoidance. *Journal of Accounting and Economics*, 60(1), ss. 1-17.

- Austin, C. R., Wilson R. J. (2017). An examination of reputational costs and tax avoidance: evidence from firms with valuable consumer brands. *The Journal of The American Taxation Association*, 39(1), ss. 67-93.
- Barker, W. B. (2009). The ideology of tax avoidance, *Loyola University Chicago Law Journal*, 40(2), ss. 229 – 251.
- Batı, M. (2017). *Muhasebe Hileleri ve Vergiden Kaçınma*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Bauer, A. (2011). Internal control quality as an explanatory factor of tax avoidance. School of Accounting & Finance University of Waterloo, basılmamış yüksek lisans tezi.
- Bauer, A. (2014). Tax avoidance and the implications of weak internal controls. *Contemporary Accounting Research*, 33(2), ss. 449 – 486.
- BBC. *Google, Amazon, Starbucks: The rise of 'tax shaming'* Çevrimiçi <http://www.bbc.com/news/magazine-20560359>
- Boone, J. P., Khurana, I. K. & Raman, K. K. (2013). Religiosity and tax avoidance. *Journal of The American Taxation Association*, 35(1), ss. 53-84.
- Cen, L., Maydew, E. L., Zhang, L. & Zuo, L. (2017). Customer-supplier relationships and corporate tax avoidance. *Journal of Financial Economics*, 123(2), ss. 377-394.
- Chen, K. P., Chu, C. Y. C. (2005). Internal control vs. external manipulation: a model of corporate income tax evasion. *RAND Journal of Economics*, 36, ss. 151 – 164.
- Chen, S., Chen, X., Cheng, Q. & Shevlin, T. (2010). Are family firms more tax aggressive than non-family firms? *Journal of Financial Economics*, 95, ss. 41-61.
- Şengül Çelikay, D. (2017). *Kurumsal yönetim uygulamalarının vergiden kaçınma davranışı üzerindeki etkileri: Borsa İstanbul işletmeleri üzerine bir inceleme*, yayınlanmamış doktora tezi.
- Desai, M., Dharmapala, D. (2006). Corporate tax avoidance and high-powered incentives. *Journal of Financial Economics*, 79(1), ss.145–179.
- Desai, M., Dharmapala, D. (2009). Corporate tax avoidance and firm value. *The Review of Economics and Statistics*, 91(3), ss. 537-546.
- Donohoe, M. P., Knechel, W. B. (2014). Does corporate tax aggressiveness influence audit pricing? *Contemporary Accounting Research*, 31(1), ss. 284–308.
- Duan, T., Rong, D., Hou, W. & Zhang J. Z. (2018). The burden of attention: CEO publicity and tax avoidance. *Journal of Business Research*, 87, ss. 90-101.

- Dyrenge, S., Hanlon, M., & Maydew, E. (2008). Long-run corporate tax avoidance. *The Accounting Review*, 83(1), ss.61-82.
- Egger, P., Eggert, W. & Winner, H. (2010). Saving taxes through foreign plant ownership. *Journal of International Economics*, 81, ss. 99 – 108.
- Erickson, M., Hanlon, M.. & Maydew E. (2004). How much will firms pay for earnings that do not exist? Evidence of taxes paid on allegedly fraudulent earnings. *Accounting Review*, 79, ss. 387 – 408.
- Farayola, G.O. (1987). *Guide to Nigerian Taxes*, Lagos: All Crowns Nig. Ltd.
- Fisher, J. M. (2014). Fairer shores: tax havens, tax avoidance, and corporate social responsibility. *Boston University Law Review*, 94, ss: 337 – 365.
- Francis, B. B., Iftekhar H., Wu, Q. & Yan, M. (2014). Are female CFOs less tax aggressive? evidence from tax aggressiveness. *The Journal of the American Taxation Association*, 36(2) , ss. 171 – 202.
- Gaertner, F. B. (2014). CEO after-tax compensation incentives and corporate tax avoidance. *Contemporary Accounting Research*, 31(4), ss. 1077 – 1102.
- Gleason, C., Pincus, M. & Rego, S. (2014). Consequences of material weaknesses in tax-related internal controls for financial reporting and earnings management. *The Journal of the American Taxation Association*, 39(1), ss. 25-44.
- Graham, J. R., Hanlon, M., Shevlin, T. & Shroff, N. (2014). Incentives for tax planning and avoidance: evidence from the field. *The Accounting Review*, 89(3), ss. 991 – 1023.
- Graham, L., Bedard, J. C. (2015) Internal control deficiencies in tax reporting: a detailed view. *Accounting Horizons*, 29(4), ss. 917 – 942.
- Hanlon, M., Heitzman, S. (2010). A review of tax research. *Journal of Accounting and Economics*, 50 (2-3), ss. 127–178.
- Hanlon, M., Slemrod, J. (2009). What does tax aggressiveness signal? evidence from stock price reactions to news about tax shelter involvement. *Journal of Public Economics*, 93, ss. 126–141.
- Hoi, C.K., Wu, Q. & Zhang, H. (2013). Is corporate social responsibility (CSR) associated with tax avoidance? Evidence from irresponsible CSR activities. *The Accounting Review*, 88(6), ss. 2025-2059.
- Hoopes, J.L., Mescall D. & Pittman, J.A. (2012). Do IRS audits deter corporate tax avoidance? *The Accounting Review*, 87(5), ss. 1603 – 1639.

Hsieh T. S., Wang, Z. & Demirkan, S. (2018). Overconfidence and tax avoidance: the role of CEO and CFO interaction. *Journal of Accounting and Public Policy*, 37, ss. 241–253.

Isin, A. A. (2018). Tax avoidance and cost of debt: the case for loan-specific risk mitigation and public debt financing. *Journal of Corporate Finance*, 49, ss. 344-378.

Kay, J.A. (1980). The anatomy of tax avoidance. *Income Distribution: The Limits to Redistribution; Proceedings of the 31st Symposium of the Colston Research Society, University of Bristol (John Wright)*, ss. 135-148.

Kıldış, Y. (2007). *Türk Vergi Sisteminde Vergiden Kaçınma*. Vergi Dünyası, 309.

Klassen, K.J., Lisowsky, P. & Mescall, D. (2016). The role of auditors, non-auditors, and internal tax departments in corporate tax aggressiveness. *The Accounting Review*, 91(1), ss. 179 – 205.

Koester, A., Lim, S. C. & Vigeland, R.L. (2015). The effect of tax-related material weakness in internal controls on the market valuation of unrecognized tax benefits. *The Journal of the American Taxation Association*, 37(1), ss. 129 – 155.

Landry, S., Deslandes, M. & Fortin, A. (2013). Tax aggressiveness, corporate social responsibility and ownership structure. *Journal of Accounting, Ethics & Public Policy*, 14(3), ss. 611 – 645.

Lanis, R., Richardson, G. (2011). The effect of board of director composition on corporate tax aggressiveness. *Journal of Accounting and Public Policy*, 30, ss. 50 – 70.

Lanis, R., Richardson, G. (2015). Is corporate social responsibility performance associated with tax avoidance?. *Journal of Business Ethics*, 127(2), ss. 439-457.

Mahenthiran, S., Kasipillai, J. (2012). Influence of ownership structure and corporate governance on effective tax rates and tax planning: Malaysian evidence. *Australian Tax Forum*, 27(4), ss. 941 – 969.

Martinez, A.L., Lessa, R.C. (2014). The effect of tax aggressiveness and corporate governance on audit fees: evidences from Brazil. *Journal of Management Research*, 6(1), ss. 95 – 108.

McGuire, S.T., Omer, T.C. & Wang, D. (2012). Tax avoidance: does tax-specific industry expertise make a difference? *The Accounting Review*, 87(3), ss. 975-1003.

Minnick, K., Noga, T. (2010). “Do corporate governance characteristic influencing tax management? *Journal of Corporate Finance*, (16), ss. 703 – 718.

Multinational Anti-Avoidance Law, <http://www.budget.gov.au/2015-16/content/glossy/tax/html/tax-05.htm>

Organisation for Economic Co-Operation and Development (OECD). Glossary of Tax Terms, Çevrimiçi <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>

Oxfam International (2018). *Richest 1 percent bagged 82 percent of wealth created last year - poorest half of humanity got nothing*. Çevrimiçi <https://www.oxfam.org/en/pressroom/pressreleases/2018-01-22/richest-1-percent-bagged-82-percent-wealth-created-last-year>

Öncel, M., Kumrulu A. & Çağan, N. (2010). *Vergi Hukuku*. Turhan Kitabevi, 19.Baskı, Ankara, 2010.

Palan, R., Murphy, R., & Chavagneux, C. (2010). *Tax Havens: How Globalization Really Works*. Ithaca, NY: Cornell University Press.

Phillips, J.D. (2003). Corporate tax-planning effectiveness: the role of compensation-based incentives. *The Accounting Review*, 78(3), ss. 847 – 874.

Prebble, B.C. (2011). *Should Tax Avoidance be Criminalised? Tax Avoidance and Criminal Law Theory*, yayınlanmamış lisans tezi, Çevrimiçi <http://www.otago.ac.nz/law/research/journals/otago036330.pdf>

Pulida, M., Barros V. (2017). Corporate tax avoidance and ex ante equity cost of capital in Europe. *European Journal of Management Studies*, 22(1), ss. 51-74.

Rego, S.O., Wilson, R. (2012), “Equity risk incentives and corporate tax aggressiveness. *Journal of Accounting Research*, 50, ss. 775 – 810.

Ribeiro, A.I.M. (2015), The determinants of effective tax rates: firms characteristics and corporate governance. Çevrimiçi <https://repositorio-aberto.up.pt/bitstream/10216/81394/2/126184.pdf>

Richardson, G., Taylor, G. & Lanis, R. (2013). The impact of board of director oversight characteristics on corporate tax aggressiveness: an empirical analysis, *Journal of Accounting and Public Policy*, 32(3), ss. 68 – 88.

Richardson, G., Wang, B. & Zhang, X. (2016). Ownership structure and corporate tax avoidance: evidence from publicly listed private firms in China. *Journal of Contemporary Accounting and Economics*, 2(2), ss. 141-158.

Salihu, I.A., Sheikh Obid, S.N. & Annuar, H.A. (2013). Measures of corporate tax avoidance: empirical evidence from an emerging economy. *International Journal of Business and Society*, 14(3), ss. 412-427.

Shafer, W.E., Simmons, R.E. (2008). Social responsibility, Machiavellianism and tax avoidance: a study of Hong Kong tax professionals. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. 21(5), ss. 695 – 720.

Shin, H-J., Woo, Y-S (2017). The effect of tax avoidance on cost of debt capital: evidence from Korea. *South African Journal of Business Management*, 48(4), ss. 83-89.

Slemrod, J., Yitzhaki, S. (2002). Tax avoidance, evasion, and administration. *Handbook of Public Economics*, Editörler: A.J Auerbach and M. Feldstein, Elsevier Sciences.

The Sydney Morning Herald. (2013). *Tax avoidance hearing: Google, Microsoft and Apple tell Senate committee they fully comply with Australian laws.* (-Çevrimiçi <http://www.bbc.com/news/magazine-20560359>)

Tresch, R. (2002). *Public Finance, A Normative Theory*. San Diego: Academic Press.

Watson, L. (2015). Corporate social responsibility, tax avoidance, and earnings performance. *The Journal of the American Taxation Association*, 37(2), ss. 1-21.

Weisbach, A.D. (2003). Corporate tax avoidance. Proceedings from National Tax Association ninety sixth annual conference. Chicago: Illinois.

Zemzem, A., Ftouhi, K. (2013). The effects of board of directors' characteristics on tax aggressiveness. *Research Journal of Finance and Accounting*, 4(4), ss. 140-147.

Zhang, H-X., Han, M-F. (2008). Tax planning analysis based on listed company with different ownership structure - the empirical evidence from state-owned listed company and private listed company in China". *China Soft Science*, 9, ss. 122 – 131.

Duygu ŞENGÜL ÇELİKAY

MUVU/ 2019-2