

KURUMLAR VERGİSİNİN RASYONEL VERGİ SİSTEMİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

• Dr. İlhami SÖYLER •

Maliye Bakanlığı Personel Genel Müdür Yardımcısı

GİRİŞ

Kurumlar vergisi, gelir vergisi gibi gelir üzerinden alınan vergilerin en tipik örneklerinden birisidir. Gerçek kişilerin kazanç ve iratları öteden beri gelir vergisi içinde vergilendirilirken, tüzel kişilerin kazançlarının, kurumlar vergisine tabi tutulması ancak 20. yüzyılda gerçekleşmiştir (1).

Kurumlar vergisi, gerçek kişiler gibi iktisadi faaliyetleri sonucunda kazanç elde eden kurumların toplam safi kazançları üzerinden alınan genel nitelikte dolaysız, objektif ve gayri şahsi bir gelir vergisidir.

Sanayileşmenin sonucu oluşan sermaye birikimi ve kurumlaşma sonunda, Avrupa'da uygulanmaya başlayan kurumlar vergisini, diğer ülkeler gibi ülkemiz gecikme ile de olsa uygulamaya koymuştur. Türk kurumlar vergisinin hazırlanmasında Alman kurumlar vergisinden yararlanılmıştır.

3.6.1949 tarihinde kabul edilen 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu 10.6.1949 tarih ve 7229 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak 1.1.1950 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

A. RASYONEL VERGİ SİSTEMİ KAVRAMI

Bir ülkede yürürlükte bulunan vergilerin tümüne vergi sistemi denir.

Ancak, rasyonel bir vergi sisteminden bahsedebilmek için şu iki olgunun bir arada bulunması umulur (2) :

-Yürürlükte bulunan vergiler birbirini tamamlamalıdır.

-Bu vergiler, iktisadi sistem ve vergileme ile izlenen bütün amaçlara uygun düşmelidir.

Vergilemenin, mali (fiscal) ve mali olmayan (extra fiscal) amaçlarını gerçekleştirmeye yönelik rasyonel bir vergi sisteminin bileşimi nasıl olmalıdır? Yani bir ülkede hangi vergiler uygulanmalıdır? Bu çerçevede bilimsel düzeyde rasyonel bir vergi sistemi oluşturma yönünde yapılan son çalışmalardan iki tanesi önemli sayılmaktadır (3).

Bunlardan biri Heinz Haller'e aittir. Haller'e göre rasyonel vergi sistemi aşağıdaki gibidir.

(1) Temel Vergiler :

a) Gelir Vergisi (tüzel kişileri içermeli),

b) Katma değer vergisi,

(2) Yan Vergiler :

a) Servet vergisi,

b) Veraset ve intikal vergisi,

c) Özel tüketim vergisi (alkollü içki ve tütün için),

d) Petrol ve motorlu taşıtlar vergisi.

Diğer bir çalışma ise Fritz Neumark'a aittir. Neumark rasyonel bir vergi sisteminin aşağıdaki vergileri içermesi gerektiğini önermiştir.

(1) Genel bir gelir vergisi,

(2) Kurumlar Vergisi,

(1) Şerafettin AKSOY, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Fliz Kitabevi, İstanbul-1996, s. 285.

(2) Salih TURHAN, Vergi Teorisi ve Politikası, Fliz Kitabevi, İstanbul-1993, s. 133.

(3) Turhan, a.g.e., s. 359-360.

- (3) Genel bir servet vergisi,
- (4) Katma değer vergisi,
- (5) Veraset vergisi,
- (6) Petrol ve motorlu taşıtlar vergisi.

Neumark'ın önerdiği sistemin birinci temel direğini gelir ve kurumlar vergileri oluşturmaktadır. Neumark'a göre her iki verginin tüm vergi gelirlerini içindeki payının %50 düzeyinde olması gerekir. Aksi halde, oran yüksek olursa, dolaysız vergilerin sakıncaları çok kuvvetli hissedilir, oran düşük olursa, vergileme ilkelerinden sapma ortaya çıkar.

Görülüyor ki, ister gelir vergisi içinde yer alsın, isterse ayrıca vergilendirilsin, kurumların vergilendirilmesi genel bir kabul görmüştür.

Ancak gelir ve kurumlar vergilerinin, esas itibarıyla aynı geliri iki farklı düzeyde vergilemeye kalkması bir çifte vergileme sorunu ortaya çıkarmıştır. Bu güçlüğü yenebilmek için çeşitli ülkelerde üç temel yöntemin uygulandığını görüyoruz (4).

-Tek Vergi Yöntemi :

Bu yönteme göre, dağıtılsın, dağıtılmasın kurumun tüm kazançlarından ortaklara düşen pay hesaplanarak bu paylar ortakların gelir vergisi beyannamelerine dahil edilmekte, ayrıca kurumlardan kurumlar vergisi alınmamaktadır.

-Mahsup Yöntemi :

Bu yöntemde tüm kurum kazançlarından tek oranda kurumlar vergisi hesaplanmakla birlikte, dağıtılan kazançlara karşılık olan kurumlar vergisi, ortakların dağıtılmış temettülerini de kapsayan gelirleri üzerinden hesaplanmış gelir vergilerinden mahsup edilmektedir.

Ülkemizde bu yöntem uygulanmaktadır.

-Temettü İndirim Yöntemi :

Sonuncu yöntemde ise kurumlar vergisi yalnızca dağıtılmamış kazançlar üzerinden he-

saplandığından, diğer deyişle temettüler üzerinden kurumlar vergisi alınmadığından çifte vergileme ihtimali ortadan kalkmaktadır.

B. KURUMLAR VERGİSİNİN

DEĞERLENDİRİLMESİ

GENEL AÇIKLAMA

Türk vergi sistemi içinde öteden beri önemli bir yeri bulunan kurumlar vergisi, bu önemi artırarak korumaktadır.

Ülkemizde kurumsallaşmaya koşut olarak kurumlar vergisi mükellefi sayısında da önemli gelişmeler olmaktadır. Bu gelişmeyi aşağıdaki tablodan izlemek mümkündür.

1985 yılında 60.000 civarında olan mükellef sayısı, 1990 yılında 140.000'i geçmiştir. 1995 yılında 320.000'e yaklaşan mükellef sayısı, 2004 yılı sonu itibarıyla 630.000'i aşmış bulunmaktadır.

TABLO : 1

YILLAR	KURUMLAR VERGİSİ MÜKELLEF SAYISI
1985	61.990
1990	142.995
1995	319.698
2000	542.556
2001	565.556
2002	585.981
2003	605.020
2004	632.093

Kaynak : Maliye Bakanlığı, Vergi İstatistikleri, Gelirler Genel Müdürlüğü Yayınları, 1985- 2004.

Aşağıdaki tabloda ise tahsil edilen kurumlar vergisinin yıllar itibarıyla tutarları ile toplam vergi gelirleri içindeki oranları gösterilmektedir.

(4) Özhan ULUATAM, Örnekler, Belgeler ve Mahkeme Kararlarıyla Türk Vergi Hukuku (Genel İlkeler- Türk Vergi Sistemi), Adım Yayıncılık, Ankara-1990, s. 309.

TABLO : 2

(MİLYAR TL.)			
YILLAR	KURUMLAR VERGİSİ	VERGİ GELİRLERİ	% ORANI
1985	448	3.829	11,7
1990	4.637	45.399	10,2
1995	103.241	1.084.350	9,5
2000	2.356.787	26.503.698	8,9
2001	3.675.665	39.735.928	9,3
2002	5.575.495	59.631.868	9,3
2003	8.645.345	84.316.169	10,3
2004	9.619.359	101.061.191	9,5

Kaynak : Maliye Bakanlığı, Vergi İstatistikleri, 1985-2004.

Kurumlar vergisi mükellefi sayılarında yıllar itibariyle önemli artışlar olmasına karşın, özellikle 1990 yılından itibaren kurumlar vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payında gerileme izlenmektedir.

Tablo : 2'den de anlaşılacağı üzere, 20 yıl önce vergi gelirleri içinde ortalama %11,5 düzeyinin üzerinde olan kurumlar vergisinin payı, bu gün %9,5 düzeyine düşmüştür.

Kurumlar vergisi uygulamasında ortaya çıkan bu olumsuzlukların nedenleri ana başlıklar itibariyle açıklanmaya çalışılmıştır.

1. KANUN'UN BÜTÜNLÜĞÜ BOZULMUŞTUR

Vergi uygulamasının başarısı bakımından, vergi ile ilgili kurum ve işlemlerin belli olması ve herkes tarafından anlaşılabilirlik şeklinde ortaya konulması gerekir (5). Buna vergilemede belirlik ilkesi denir. Diğer taraftan vergi kanunlarının açık ve herkes tarafından kolaylıkla anlaşılır bir şekilde düzenlenmesi de vergilemede açıklık ilkesi ile izah edilmektedir (6). Bu ilkeler sayesinde mükellefler ekonomik kararlarını bilinçli olarak yönlendirmiş olurlar. Oysa, Kurumlar Vergisi Kanunu yü-

rürlüğe girdiğinden beri 40'a yakın değişikliğe tabi tutulmuştur. Kurumlar Vergisi Kanunu 45 ana maddeden oluşmasına karşın, ayrıca 35 geçici madde bulunmaktadır. Söz konusu geçici maddeler, Kanunun sık sık değişmesi nedeniyle, belirli bir süre uygulanmak amacıyla eklenmişlerdir.

Keza, maddeler arasındaki yanlış atıflar (göndermeler) Kanunun anlaşılabilirliğini ve bütünlüğünü bozmaktadır. Bütün bu nedenlerle vergilemede belirlilik ve açıklık ilkelerinden uzaklaşıldığı ifade edilmektedir (7).

Sözgelimi, Kanunun 9.maddesinde tam mükellefiyet tanımlanırken "birinci maddede yazılı tüzel kişiler"den bahsedilmektedir. Oysa, Kanunun 1.maddesinde yazılı iş ortaklıklarının, tüzel kişiliği şöyle dursun, mevzuatta hiç yeri yoktur. Keza, iktisadi kamu müessesesi durumunda olan kimi işletmelerin bu arada döner sermayeli kuruluşların, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin ve yatırım fonlarının tüzel kişilikleri yoktur.

Oysa, kurumlar vergisinin çıkış noktasının esas itibariyle tüzel kişiler olduğu vergi teorisinin bilinen bir olgusudur.

Nitekim, Amerikan vergi sisteminde, herhangi bir işletmenin kurum sayılıp, kurumlar vergisine tabi tutulması için öncelikle kurumun tüzel kişiliğine ilişkin sözleşmenin resmi makamlarda düzenlenmesi ve hisse senetlerinin ihracı gerekmektedir (8).

Her ne kadar Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yukarıda belirtilen bazı kurumların tüzel kişiliklerinin bulunmamasının mükellefiyete etkisinin bulunmadığı belirtilmişse de uygulamada gerek verginin gerekse cezanın muhatabını tayin noktasında sorunlar çıkmaktadır.

Buna rağmen, tüzel kişiliği bulunmayan bir takım kurumlar vergisi mükellefleri (iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler iş ortaklıkları gibi) yanında, menkul kıymet-

(5) Abdurrahman AKDOĞAN, Kamu Maliyesi, Gazi Üniversitesi, İ.İ.B.F. Yayını, No : 67/34, Ankara, 1985, s. 155.

(6) Akdoğan, a.g.e., s. 156.

(7) Yaşar Methibay, Avrupa Topluluğu'nda Vergi Uyumlaştırılması ve Türk Kurumlar Vergisi, Turhan Kitabevi, Yayın No : 4, Ankara, 1996, s. 490.

(8) Selda AYDIN, "ABD Vergi Sisteminde Kurum Kazancının Tespiti ve Vergilendirilmesi", Vergi Sorunları Dergisi, Haziran-1996, s. 93.

ler yatırım fonları gibi kurumların da Kurumlar Vergisine tabi tutulduğu bilinen bir gerçektir.

Yine bu çerçevede, Kanunun 13.maddesinin üçüncü fıkrasında "Gelir Vergisi Kanununun ortalama kâr haddi ve asgari gayrisafi hasılat esası hakkında hükümleri kurumlar vergisi mükellefleri için de uygulanır" denilmektedir. Oysa sözkonusu müessese 4108 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmıştır.

Diğer taraftan, kurumlar vergisinde gerek matrahın, gerekse verginin hesaplanması, çok karmaşık ve güç bir takım hesaplamalar gerektirmektedir. Vergi mükellefleri şöyle dursun, mali müşavir ve muhasebecilerin, hatta vergi idaresindeki uzman personelin bile içinden çıkamadığı hükümler nedeniyle, eleman, zaman ve kırtasiye masraflarına yol açılmaktadır.

2. VERGİSEL BAĞIŞIKLIKLAR ÇOK GENİŞ TUTULMUŞTUR

Kanunun 7.maddesinden de anlaşılacağı üzere 25 bent halinde birçok kurum, kuruluş, işletme ve faaliyet alanı kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur.

Örneğin maddenin 1-15 bentlerinde kamu idare ve müesseselerince, ilim, fen, güzel sanatlar, eğitim, sağlık, spor, tarım, hayvancılık ve ulaşım gibi faaliyet ve sektörleri kurmak, geliştirmek, devam ettirmek amacıyla kurulan teşekküller vergiden muaf tutulmuştur. 1950'li yılların koşulları ve anlayışı içinde son derece haklı gerçeklere dayanan bu muafliklara günümüzde gerek kalmamıştır. Zira bu faaliyet ve iş kollarına artık özel sektör de dahil olmuş, başarılı hizmetler vermektedir.

Özel sektör sözkonusu faaliyetleri nedeniyle (kısmi istisnalar bir tarafa) kurumlar vergisi öderken, aynı işleri yapan kamu kurum ve kuruluşlarının vergiden muaf tutulmaları bir takım sakıncalara yol açmaktadır. Şöyleki;

-Vergilemede genellik ve adalet ilkeleri zedelenmektedir.

-Devlet, mali açıdan kayba uğramaktadır.

-Haksız rekabete yol açtıklarından serbest piyasa ekonomisine zarar verilmektedir.

-Keza, mükellefiyet kayıtları bulunmadığından kayıt dışı ekonomiye yol açarak, ayrıca vergi kaybına dolaylı yünden yardımcı olmaktadır.

Esasında, gerek kamu idare ve müesseselerinin gerekse vakıf ve kooperatiflerin muafiyetlerinin kaldırılması, hem piyasa ekonomisinin mantığı, hem de verginin randımanı açısından gereklidir (9).

Kanun'un 8.maddesiyle düzenlenen istisnalar da oldukça geniş tutulmuş olup, vergi muafiyetlerinin taşıdığı benzer sakıncalar bunlar için de geçerlidir.

Diğer taraftan Kanuna eklenen çok sayıda geçici maddelerle de muhtelif vergi bağışıklıkları düzenlenmiştir.

Sosyal ve ekonomik gerekçelerle Kanun'a eklenen ve vergi yükünü etkileyen muafiyet ve istisnaların AB vergi sistemine uyumu çerçevesinde kaldırılması gerekecektir (10).

SONUÇ

Ülkemizde Kurumlar Vergisi uygulamasının rasyonel vergi sistemi açısından değerlendirilmesi sonucunda;

-Kurumlar Vergisi Kanununun sık sık değiştirilmesi ve ilave edilen geçici maddeler nedeniyle anlaşılabilirliğinin ve bütünlüğünün bozulduğu, bu durumun vergilemede açıklık ve belirlilik ilkelerinin zedelenmesine yol açtığı gibi eleman, zaman ve kırtasiye israfına neden olduğu,

-Muafiyet ve istisnalara çok fazla yer verildiğinden vergilemede genellik ilkesinin zedelenmesi, bu durumun vergi hasılatını azalttığı gibi vergi adaletsizliğine de yol açtığı, ayrıca haksız rekabete ve kayıt dışı ekonomiye sebep olduğu,

(9) Metin Taş, Türk Vergi Sistemi Üzerine Bir İnceleme, Ekin Kitabevi, Bursa, 1992, s. 103.

(10) Ramazan Uludağ, Avrupa Topluluğu ve Türk Vergi Sisteminin Topluluk Modeline Uyumu, Maliye (ve Gümrük) Bakanlığı, APK Kurulu Yayını, No : 1988/ 302, Ankara, 1988, s. 178.

Anlaşıldığından kurumlar vergisinin hem mali, hem de mali olmayan fonksiyonlarını daha iyi bir şekilde yerine getirebilmesi için tümüyle yeniden ele alınması gerektiği, düşünülmektedir.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

Akdoğan, Abdurrahman : Kamu Maliyesi, Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Yayını, No : 67/34, Ankara-1985.

Aksoy, Şerafettin : Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Filiz Kitabevi, İstanbul-1996.

Aydın, Selda : "ABD Vergi Sisteminde Kurum Kazancının Tespiti ve Vergilendirilmesi", Vergi Sorunları Dergisi, Haziran-1996, Sayı : 93.

Maliye Bakanlığı : Vergi İstatistikleri, Gelirler Genel Müdürlüğü Yayınları, (1985-2004).

Methibay, Yaşar : Avrupa Topluluğu'nda Vergi Uyumlaştırılması ve Türk Kurumlar Vergisi, Turhan Kitabevi, Yayın No: 4, Ankara, 1996.

Taş, Metin : Türk Vergi Sistemi Üzerine Bir İnceleme, Ekin Kitabevi, Bursa, 1992.

Turhan, Salih : Vergi Teorisi ve Politikası, Filiz Kitabevi, İstanbul-1993.

Uluatam, Özhan : Örnekler, Belgeler ve Mahkeme Kararları ile Türk Vergi Hukuku, Adım Yayıncılık, Ankara-1990.

Uludağ, Ramazan : Avrupa Topluluğu ve Türk Vergi Sisteminin Topluluk Modeline Uyumu, Maliye (ve Gümrük) Bakanlığı, APK Kurulu Yayını, No : 1988/302, Ankara, 1988.