

KURUMLAR VERGİSİ ALANINDA UYGULANAN İSTİSNALARIN ETKİNLİĞİ: SAKARYA ÖRNEĞİ

Temel GÜRDAL^(*) Hakan YAVUZ^(**)

ÖZET

Vergi politikaları, önemli ekonomik ve sosyal etkilerinden dolayı tercih edilen ekonomik ve sosyal amaçlara ulaşmada önemli rol oynayabilirler. Kurumlar vergisi de vergi politikasının oluşturulmasında belirleyici unsurlardandır. Kurumlar vergisinin tarife yapısı, mükellefi, vergilendirme tekniği gibi özellikleri yanında, içerdiği indirim, istisna ve muafiyetleri, takip edilen vergi politikası içerisinde önemli bir işlev yerine getirebilir.

Kurumlar vergisi uygulaması, bir ülkede yapılan tasarruf, yatırım, istihdam düzeyi ve sermaye piyasasını etkilediğinden, bu verginin içerdiği indirim, istisna ve muafiyetler ekonomi üzerinde önemli etkilere sahiptir.

Ülkemizde, özellikle 1990'ların başından itibaren çeşitli amaçlarla, kurumlar vergisine ilişkin uygulanan indirim, istisna ve muafiyet uygulamalarının kapsamı ve kapsama aldığı mükellef sayısı sürekli genişlediğinden söz konusu düzenlemelerin ekonomi üzerindeki etkilerinin ince-

lenmesi sürdürülen uygulamaların değerlendirilmesi ve geliştirilebilmesi bakımından da önem taşımaktadır.

Kurumlar vergisinin içerdiği indirim, istisna ve muafiyet uygulamaları, kapsadığı mükellef ve konular bakımından teşvik edici bir nitelik taşıyan diğer taraftan vergi harcamaları yönüyle kurumlar vergisinin mali etkinliğini zayıflatıcı nitelik taşımaktadır. Kurumlar vergisine ilişkin indirim, istisna ve muafiyetlerin kapsamının genişlemesi ya da daralması, mükellefleri ve matrahları değiştirdiğinden bu çerçevedeki gelişmelerin takip edilen vergi politikası ile de uyumlu olması önemlidir.

Kurumlar vergisi alanında uygulanan indirim, istisna ve muafiyetlerin etkilerini tespit etmek amacıyla ülke genelinde bazı illerde çeşitli araştırmalar yapılmıştır. 1989 yılında İstanbul Sanayi Odası'nca tespit edilen 500 büyük firmaya gelir ve kurumlar vergilerindeki istisna uygulamalarının sonuçlarını tespit etmeye yönelik bir anket uygulanmıştır. Bu anketin sonuçlardan biri; firmaların en çok yatırım indirimi ve sanayi ürünle-

* Sakarya Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü Öğretim Üyesi

**Sakarya Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü Araştırma Görevlisi

ri ihracatındaki istisnadan yararlanmış olmasıdır. Bu istisnaları ise seyahat giderleri istisnası takip etmiştir. Ayrıca bu anketten çıkan diğer önemli sonuç ise istisnaların amaçlarına uygun olarak uygulanmasının engelleyen en önemli sebep olarak mevzuatın sık sık değişmesi ve mevzuattaki açıklamaların yetersiz olmasıdır (Sönmez ve Halıcı, 1990:10-13).

1992 yılında İzmir ili kapsamında, toplam 60 firma üzerinde (bu firmaların 40'ı anonim, 18'i limitet, 1'i dernek ve vakıflara ait iktisadi işletme ve 1'i ise iş ortaklığıdır) yapılan ankette, bu firmaların en çok sanayi ürünü ihraç istisnasından faydalandıkları bu istisnayı ise sırasıyla yatırım indirimi istisnası ve geçmiş yıl zararlarının kurum kazancından indirilmesinin takip ettiği sonucuna ulaşılmıştır. Ankete katılan firmaların %42'si istisnaların yatırım kararlarının alınmasında etkisi olduğunu belirtmişlerdir (Devrim ve diğerleri, 1992:14-22).

2006 yılında Isparta İlini kapsayan bir başka anket çalışması ise 30 firma üzerinde yapılmış ve kurumlar vergisine ilişkin uygulanan indirim, istisna ve muafiyetlerin büyük ölçüde (% 73) yeterli bulunduğu belirlenmiştir (Büyükçulcu, 2006: 129-133).

2007 yılında İzmir İli, Karşıyaka ilçesinde yürütülen bir başka anket çalışmasına ise toplam 157 firma (bu firmaların 144'ü limitet (%91,8) 13 tanesi ise anonim (%8,2) şirkettir) katılmıştır. Ankete katılan firmaların 132'si (%84) kurumlar vergisinde yatırımları teşvik eden hükümler yetersiz olduğunu belirtmişlerdir (Gencil, 2007: 196-269).

Bu çalışmada ise kurumlar vergisi alanında uygulanan istisnalarının ekonomik etkileri incelenerek, Sakarya ilinde kurumlar vergisi mükelleflerinin bu alanda uygulanan çeşitli istisnalarından ne düzeyde yararlandıkları, bu uygulamala-

rın en çok hangi alanda yoğunlaşmasını talep ettikleri ve bu uygulamaların etkinliği değerlendirilecektir.

1- KURUMLAR VERGİSİ ALANINDA UYGULANAN İSTİSNALARIN KAPSAMI

2006 yılında yürürlüğe giren 5520 sayılı kurumlar vergisi kanuna bakıldığında 5422 sayılı kanuna göre, bazı değişiklikler içermekle birlikte özellikle istisnalarda çok büyük değişiklik söz konusu değildir. Bu alanda yapılan en önemli değişiklik ise yatırım indiriminin kaldırılması olmuştur.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'ndaki muafiyetlere bakıldığında bu muafiyetlerin bir önceki kanunda olduğu gibi büyük bir çoğunluğu kamu kurum ve kuruluşlarını kapsamaktadır. Bu yüzden dolayı bu çalışmada bu alanda uygulanan muafiyetler kapsam dışında tutulmuştur.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda istisnalar ile ilgili düzenlemeler kanunun 5. maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu istisnalar; yurt içi ve yurt dışı iştirak kazançlarına ilişkin istisna, emisyon primi kazancı istisnası, Türkiye'de kurulu fonlar ile yatırım ortaklıklarının kazançlarına ilişkin istisna, gayrimenkul ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri ve rüçhan hakları satış kazancı istisnası, kanunda öngörülen şartları taşıyan yurtdışı şube kazançları istisnası, yurtdışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançlara ilişkin istisna, eğitim tesisleri ile rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlara ilişkin istisna ve risturn istisnasından oluşmaktadır.

Diğer taraftan Kurumlar Vergisi Kanunu dışında diğer kanunlarda yer alan istisnalar da bulunmaktadır. Bu çerçevede, Türk uluslararası gemi siciline kayıtlı gemilerin işletilmesinden ve devrinden elde edilecek kazançlara ilişkin istisna,

Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nda yer alan istisna, Serbest Bölgelerde elde edilen kazançlara ilişkin istisnadan söz edilebilir¹.

5520 sayılı kanunla getirilen yeniliklerden en dikkat çeken hususlardan biri ise yatırım indirimi istisnasının kaldırılması olmuştur. 2008 yılı kazançları dâhil bazı hallerde halen uygulama alanı bulan yatırım indirimi istisnası 2009 ve izleyen yıllar kazancından indirim konusu yapılamayacaktır.

2- KURUMLAR VERGİSİ ALANINDA UYGULANAN İSTİSNALARIN EKONOMİK ETKİLERİ

Kurumlar vergisi alanında uygulanan istisnalar, yatırımları, tasarrufları ve üretimi ihracat ve döviz kazandırıcı faaliyetleri ve sermaye piyasasını etkileme özeliğine sahiptir (Aldemir, 1997: 98-99). 5520 sayılı kanunla uygulamadan kaldırılan yatırım indirimi uygulaması yatırımların artırılmasının özendirilmesi ile ekonomik kalkınmanın sağlanmasına, bölgelerarası ekonomik ve sosyal dengesizliklerin ortadan kaldırılmasına yönelik bir vergi teşvik önlemi niteliği (Şenyüz, 1995: 355) olmakla birlikte uygulamada tam anlamıyla etkinlik sağlanamadığı gerekçesiyle 5520 sayılı kanunla uygulanmasına son verilmiştir.

Serbest bölgelerdeki faaliyetlerden doğan kazançların kurumlar vergisi istisnası kapsamında değerlendirilmesinin en önemli amacı da bu bölgelerdeki yatırımları arttırmaktır. Bu istisna sayesinde gerek ulusal ve gerekse uluslararası firmalar bu bölgelere tanınan vergi istisnasından dolayı daha kolay yatırım yapabilecek ve bu bölgelerin kalkınmasında öncü rol oynayabileceklerdir.

Kurumlar vergisinin tasarrufları etkileyen istisna uygulamalarını değerlendirdiğimizde bunların; iştirak kazançları istisnası, taşınmaz ve iştirak

hisseleri ile kurucu ve intifa senetleri ve rüçhan hakkı satış kazançlarındaki istisna uygulaması oldukları görülmektedir. Bu uygulamalar ise toplam tasarrufları etkileyebilen, mükelleflerin vergi matrahını düşüren ve bu sayede mükelleflerin tasarrufa ayırdıkları payları olumlu etkileyen uygulamalar olarak dikkat çekmektedir. Tasarrufları etkileyen iştirak kazançları istisnasının yeni faaliyet alanlarına açılım ve işletmeler arasında koordinasyonun sağlanmasındaki rolü yadsınamaz. Bu durum iştirak kazançları istisnasının işletmelerin gelişimi ve kurumlaşmasını etkilediğini göstermektedir (Saraçoğlu, 2005a: 85). Dolayısıyla işletmelerin kurumlaşmaları arttıkça üretim kapasiteleri artacak bu durumda ülke ekonomisine olumlu katkılar sağlayacaktır.

Kurumlar vergisi alanında uygulanan birtakım istisna uygulamaları ihracat ve döviz kazandırıcı faaliyetleri etkilemektedir. Örneğin; belli şartlar altında dar mükellef kurumların yurt dışı faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar istisna kapsamında değerlendirilmekte ve bu durum döviz kazandırıcı bir işlem olarak dikkat çekmektedir. Bu uygulamanın dışında yine belli şartlar altında yurt dışında şantiye veya ortaklık kurarak yapılan veya yürütülen inşaat onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançlar istisna kapsamında değerlendirilerek buralardan elde edilen kazançlarla ülkeye döviz kazandırılmış olur.

Kurumlar vergisi alanında uygulanan bazı istisna uygulamaları ise sermaye piyasasını etkilemektedir. Örneğin; menkul kıymet ihracı için yapılan giderlerinin kurumlar vergisi matrahından indirilebilme imkânı bulunmaktadır. Kurumların menkul kıymet ihraçlarında artış sağlanması ya da menkul kıymet arzının artması, sermaye piyasasının gelişmesinde önemli bir etkidir. Menkul kıymet ihraçlarında artış sağlanabilmesi ise, hem

¹ İstisnalar ve uygulanmasına ilişkin ayrıntılar için bkz. Kurumlar Vergisi Kanunu md.5 ve 1 nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği.

bu kıymetleri ihraç eden kurumların gelişmesine, hem de bu kurumların kullanabilecekleri alternatif fonların maliyetine bağlıdır (Eş, 1987: 11). Türkiye’de sermaye piyasasının gelişememe nedenlerinden biri olarak, menkul kıymet ihracının yetersizliği önemli bir unsur olarak gösterilmektedir. Sermaye piyasasının alternatifi durumundaki işletme içi fonlar ve kredi piyasası, birer finansman kaynağı olarak, işletmeleri menkul kıymet ihracından alıkoyan en önemli nedenler arasında gösterilmektedir (Eş, 1987: 8). Bunun yanında belli şartlar altında uygulanan emisyon primi kazançları istisnası da sermaye piyasasını etkileyebilmektedir. Ayrıca yine belli şartlar altında yatırım fonları ve ortakları ile konut ve varlık finansmanı fonları kazançları ile ilgili istisna da sermaye piyasasını etkileyebilmektedir.

İstisnaların olumlu etkilerinin yanında bir takım olumsuz etkileri de bulunmaktadır. Örneğin istisna uygulamalarının genişletilmesi kayıt dışı ekonominin temel nedenleri arasında gösterilmekte (Baytar, 2006: 4), istisnaların ekonomik büyüme ve istikrarı da bozduğu savunulmaktadır (Borluk, 2006: 8). Ayrıca vergi istisna uygulamaları bir tür kamu harcaması niteliği taşımaktadır ve kayıtlı düzeni bozmaktadır. Bu durum ise kamu kesiminin tekrar borçlanma gereksinimini arttırmaktadır. Dolayısıyla indirim, istisna ve muafiyet uygulamalarındaki genişlemenin kayıt dışı ile mücadeleyi güçleştirdiği söylenebilir.

Vergileme alanında istisna uygulamalarının genişletilmesi, bir taraftan da vergi gelirlerini azaltarak kamu gelirlerinin kamu harcamalarını karşılama kapasitesini düşürür. Ortaya çıkan kamu finansman açığı, bir takım mali ve ekonomik sorunların ortaya çıkmasına yol açabilir. Örneğin; vergide muafiyet ve istisnaların genişletilmesinin vergilemede yeterlilik ve verimliliğini bozduğu (Armağan, 2007: 247), vergi matrahını etkileyerek vergi erozyonuna yol açtığı ve bunun so-

nucunda da vergi kaybının yaşandığı (Saraçoğlu, 2005b) ifade edilmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanunu’nda yer alana indirim, istisna ve muafiyetlerden dolayı vazgeçilen gelir ya da başka bir ifadeyle kurumlar vergisi kapsamındaki vergi harcaması, 2006 yılında 5.392.703.333 iken bu miktar 2008’de 5.837.048.379 YTL ve 2009’da 6.342.044.792 olarak tahmin edilmektedir (www.bumko.gov.tr). Söz konusu miktarlar ilgili dönemdeki toplam vergi harcamalarının yaklaşık % 60’ı seviyesindedir. Buna göre Türk vergi sistemindeki en büyük vergi harcaması kurumlar vergisi alanındadır.

Görüldüğü gibi vergi harcaması yoluyla devlet önemli düzeyde gelirden mahrum kalmayı kabul etmektedir. Devletin vergi harcaması yoluyla belirli bir gelirden vazgeçmesinin ekonomik ve sosyal nedenleri de olabilir. Devlet, doğrudan yardım yapmak yerine, alacağı vergiden vazgeçerek vergi harcaması yapmak yoluna başvurmaktadır (Özkara, 2004: 15-16).

Ayrıca Anayasanın 73. maddesinde yer alan “Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir” hükmü, Bakanlar Kuruluna geniş bir yetki tanımaktadır. Bu madde siyasal iktidarın vergi tarifelerini dilediği gibi belirlemesine, vergi oranlarını istediği zaman arttırabilmesine, politik çıkarları için muafiyet, istisna ve indirimler getirmesine neden olabilir (Dileyici ve Özkıvrak, 2000). Söz konusu alanlarda yürütme organına yetki verilmiş olması, vergilemede yasallık ilkesi açısından da eleştirilmektedir.

Ayrıca vergi teşvik uygulamalarının bürokrasiyi ve yolsuzlukları arttırdığı veya buna yol açtığını savunanlar da bulunmaktadır. Vergi teşvikleri açık kural ve düzenlemeler olmaksızın geniş bir idari takdir yetkisine bağlı olarak verildiğinde

bu düşünce haklılık kazanmaktadır. Zira bu durumda bürokratlar rüşvet almak için yeterli fırsatı bulacağından olumlu dışsallıkların oluşmayacağı alan veya sektörler vergi teşviki verme olanağı bulmaktadırlar (Tekin, 2006:311).

İndirim ve istisna uygulamaları ya da vergi teşviklerinin diğer ve önemli bir ekonomik etkisi de uluslararası rekabet konusunda söz konusu olmaktadır. Benzer koşullara sahip diğer ülkeler vergi teşviki uyguladığı zaman uluslararası rekabet gücünü koruyabilmek için bu tür uygulamalara girişilebilir. Vergi teşvikleri, vergi rekabetinin şiddetli olduğu durumlarda, benzer durumdaki ülkelere kıyasla teşvik uygulayan ülkeye yatırımları çekebildiği sürece savunulmaktadır (Tekin, 2006:310).

3- KURUMLAR VERGİSİ ALANINDA UYGULANAN İSTİSNALARIN ETKİNLİĞİ: SAKARYA ÖRNEĞİ

Kurumlar vergisi alanında uygulanan istisna uygulamaları, mükelleflerin geleceğe yönelik yeni yatırımlar yapmasını olumlu yönde etkileyebilir. Mükelleflerin vergi matrahını küçülterek vergi yüklerini düşüren istisna uygulamaları mükelleflerin vergiye gönüllü uyumu üzerinde de olumlu etkiler yapabilir.

Kurumlar vergisi alanında uygulanan istisna uygulamalarının daha çok hangi alanda yoğunlaştığını, mükelleflerin bu alanda daha çok hangi indirim ve istisnadan yararlanmak istediklerini ve firmaların mal veya hizmet üretimlerini arttırmada istisna uygulamalarını ne derece önemli gördüklerini ve hangilerinden yararlandıklarını tespit etmek amacıyla Sakarya ilini kapsayan 360 mükellef* üzerinde yapılan anket ile kurumlar vergisi alanında uygulanan indirim ve istisnalardan firmaların ekonomik yapısını en çok etkileyeceğini düşündüğümüz istisnalar ile bunların

etkileri firmalara sorulmuştur. Bu bağlamda ankette, iştirak kazançları istisnası, taşınmaz ve iştirak hissesi satış kazancı istisnası, emisyon primi istisnası, yatırım fon ve ortaklarının kazançlarına ilişkin istisnalara ilişkin sorular sorulmuştur.

3.1- Firmaların Kurumlar Vergisi Alanında Yararlanmış Oldukları İstisnalar

Kurumlar vergisinde yer alan istisnaların temel amacı, kurumlaşmayı, ihracatı, yatırımları ve döviz kazandırıcı faaliyetleri teşvik etmektir. İstisnalar, kurumlar vergisine mali bir araç olma özelliği olma yanında, ekonomik bir araç olma özelliği de kazandırmaktadır. Burada firmaların yararlanmış oldukları istisnalara kısaca değinildikten sonra ilgili anket sonuçları değerlendirilecektir.

3.1.1- İştirak Kazançları İstisnası

Ekonomik hayatta, sermaye şirketi ve genel olarak bir kurumun diğer bir kurumun sermayesine katılması olayına sıkça rastlanılmaktadır. Ancak bu noktada önem taşıyan husus, belli bir kurumca elde edilecek kazancın, gelir vergisi mükellefi durumundaki ortağa doğrudan intikal etmesi ile araya girecek bir veya daha fazla kurum vasıtası ile intikal etmesinin vergi yükü bakımından farklılık yaratmamasıdır. Vergi kanunlarında bu husus, iştirak kazançları istisnası ile sağlanmaktadır. Bir kurumun başka bir kurumdan elde ettiği kar payı, ikinci kurumda vergi matrahının dışında bırakılarak vergi mükerrerliğinin önlenmesi sağlanır (Özbalcı, 2006: 149). İştirak kazançları istisnası sayesinde, kurumların diğer kurumların faaliyetlerine katılımından elde ettikleri kazancın vergilendirilmemesi, çifte vergilemeyi engellediği gibi, ekonomik faaliyetlerdeki doğal gelişme seyrinin bozulmaması bakımından önemli olabilir.

* Bu mükelleflerin 324 tanesi (%90) limitet şirket 36 tanesi ise (%10) anonim şirkettir.

3.1.2- Taşınmaz ve İştirak Hisseleri İle Kurucu Senetleri, İntifa Senetleri ve Rüşhan Hakları Satış Kazancı İstisnası

5520 sayılı kanuna göre, kurumların en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmaz ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri ve rüşhan haklarının satışından doğan kazançlarının %75'lik bir kısmı için istisna öngörülmüştür. Buna göre istisna, taşınmaz iştirak hissesinin satışından doğan kazanç dolayısıyla uygulanacaktır. İstisna konusu kazanç, satış bedeli ile maliyet bedeli arasındaki farka göre hesaplanacaktır. Ayrıca ilgili kıymetin kurum aktifinde iki tam yıl kalmış olması gereklidir. Aynı zamanda elden çıkarmanın satış şeklinde gerçekleşmesi gereklidir. Sözü edilen istisnanın diğer bir şartı ise satış kazancının %75'i ile sınırlandırılmış olmasıdır ve bu satış kazancından doğacak olan istisna satış yılında uygulanacaktır (Özbalcı, 2006: 162-163).

3.1.3- Emisyon Primi İstisnası

5520 sayılı kanunun 5. maddesinde, emisyon primi, anonim şirketlerin kuruluşlarında veya sermayelerini arttırdıkları sırada çıkardıkları hisse senetlerinin itibarı (üzerinde yazılı) değerinden fazla bedelle elden çıkarılması halinde elde edilen kazanç olarak tanımlanmaktadır. Bu uygulama önceki kanunlarda da aynen uygulanmıştır ve 5520 sayılı kanunla da aynı uygulamaya devam edilmektedir. Görüldüğü gibi bu istisna kurumlar

vergi mükelleflerinin tamamına değil, bu mükelleflerden sadece anonim şirketlere yönelik olarak uygulanmaktadır. Emisyon primi istisnasının en önemli özelliklerinden biri şirketin vergi yükünü azaltması yönünde olmaktadır (Arıkan, 1998: 76). Vergi yükü azalan şirketlerin kullanılabilir geliri artacağından yatırıma ayıracağı payda da bir artış gözlenebilir

3.1.4- Yatırım Fon ve Ortaklarının Kazançlarına İlişkin İstisna

Kurumlar vergisi kanununun 5. maddesinde ilgili istisna hükmü düzenlenmiştir. Bu istisna, menkul kıymetler yatırım fonları veya ortaklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançlarını, portföyü Türkiye'de kurulu borsalarda işlem gören altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fonları veya ortaklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançlarını, girişim sermayesi yatırım fonları ve ortaklarının kazançlarını, gayrimenkul yatırım fonları ve ortaklarının kazançlarını, emeklilik yatırım fonlarının kazançlarını, konut finansmanı fonları ile varlık finansmanı fonlarının kazançlarını kapsamaktadır.

3.2- Firmaların Kurumlar Vergisi Alanındaki İstisnalardan Yararlanma Durumları

Aşağıdaki tabloda kurumlar vergisi alanında uygulanan istisnalarla ilgili sorulara mükelleflerin vermiş olduğu cevaplar değerlendirilmiştir.

Tablo 1: Firmaların Kurumlar Vergisi Alanında Yararlandıkları İstisnaların Dağılımı

Kurumlar Vergisi Alanında Yararlanılan Bazı İstisnalar	Kurumlar Vergisi Kanunundaki Hangi İstisnadan Yararlanıyorsunuz?	
	Firma Sayısı	%
İştirak kazançları istisnası	46	12.8
Taşınmaz ve iştirak hissesi satış kazancı istisnası	60	16.7
Emisyon primi istisnası	11	3.1
Yatırım fon ve ortaklarının kazançlarına ilişkin istisna	49	13.6

Tablo 1'den de görüldüğü gibi firmaların 46'sı (%12.8) iştirak kazançları istisnasından, 60'ı (%16.7) taşınmaz ve iştirak hissesi satış kazancı istisnasından, 11'i (%3.1) emisyon primi istisnasından yararlanırken 49'u (%13.6) ise yatırım fon ve ortaklarının kazançlarına ilişkin istisnadan yararlanmaktadır.

Tablo 1'den de görüldüğü gibi ankete 36 tane anonim şirket katılmasına rağmen bunların sadece 11 tanesi emisyon primi istisnasından yararlanmaktadır. Dolayısıyla ankete katılan anonim şirketler içinde bu istisnadan yararlananların oranı yaklaşık % 30 olarak gerçekleşmiştir.

Firmalar kullanmış oldukları bu indirim ve istisnaları yeterli bulmamakta ve gelecekte kendilerine bazı teşviklerin verilmesini talep ettikleri gibi, uygulanan indirim ve istisnalarla ilgili bir takım beklentiler içerisindedirler. Bunları tespit etmek amacıyla ankete katılan firmalara sorulan sorular ayrıntılı bir şekilde ele alınmıştır. Ayrıca firmaların mal veya hizmet üretimlerini arttırmada önemli gördükleri faktörlerde önem sırasına göre tespit edilmiştir.

3.3- Firmaların Kurumlar Vergisi Alanında Yararlanmak İstedikleri Teşvikler

Aşağıdaki tabloda ankete katılan firmaların yararlanmak istedikleri teşviklerin dağılımı gösterilmektedir.

Tablo 2: Firmaların Yararlanmak İstedikleri Teşviklerin Dağılımı

Firmaların Yararlanmak İstedikleri Teşvikler	Firmanız	
	Firma Sayısı	%
Uzun vadeli ve düşük faizli yatırım kredisi	220	61.1
Belli bir sayının üstünde işçi çalıştırma karşılığında vergi teşviki	68	18.9
Enerjide indirimli fiyat uygulaması	49	13.6
Dış pazar için bilgi, tanıtma ve araştırma desteği	43	11.9

Tablo 2'den de görüldüğü gibi ankete katılan firmaların 220'si (%61.1) uzun vadeli ve düşük faizli yatırım kredisi talep etmektedirler. Bu teşvik mükelleflerce en çok talep edilen teşviktir. Ayrıca 1995 yılında Devlet İstatistik Enstitüsü işbirliğiyle çoğunluğu İstanbul'da faaliyet gösteren 2146 şirkete yönelik olarak yapılan ankette ise ankete katılan şirketlerin %29.1'i işletme sermayesinin finansmanında, birinci derecede başvurulacak kaynak olarak kısa vadeli banka kredisini belirtmişlerdir. Bunu ise eşit düzeylerde (%19.5) ticari borçlanma ve bünyede bırakılan fonlar izlemiştir (Erkan ve Temir, 1998:42).

Firmaların 68'i (%18.9) ise belli bir sayının üstünde işçi çalıştırma karşılığında vergi teşvikini talep ederken 49'u (%13.6) ise enerjide indirimli fiyat uygulamasını talep etmektedir. Ayrıca dış pazar için bilgi, tanıtma ve araştırma desteğini talep eden firma sayısı ise 43 (%11.9) olarak gerçekleşmiştir.

Tablo 2'den de görüldüğü gibi ankete katılan firmaların yarısından fazlası (%61.1) uzun vadeli ve düşük faizli yatırım kredisini talep etmektedir. Bu sayede mevcut kapasitelerini arttırarak kar marjla-

rını yükseltmeyi hedeflemektedirler. Ancak uygulamada bu durumun beklenildiği ölçüde gerçekleştiğini söylemek her zaman mümkün olmamaktadır.

Aşağıda ise ankete katılan mükelleflerin kurumlar vergisi alanında uygulanan istisna ve muafiyetlerle ilgili beklentileri ele alınacaktır.

3.4- Firmaların Kurumlar Vergisi Alanında Uygulanan İstisna Uygulamaları ile İlgili Beklentileri

Ankete katılan firmaların büyük bir çoğunluğu kurumlar vergisi alanındaki istisnalar ile bunların dağılımını yeterli bulmamakta ve gelecekte bazı beklentileri bulunmaktadır. Aşağıdaki tabloda ankete katılan firmaların kurumlar vergisi alanında uygulanan indirim ve istisna uygulamaları ile ilgili beklentileri gösterilmektedir.

Tablo 3: Firmaların İndirim-İstisna ve Muafiyet Uygulamaları ile İlgili Beklentilerin Dağılımı

Kurumlar Vergisi Alanında Kullanılmasını İstediğiniz İstisna ve Muafiyetler	Firmanız	
	Firma Sayısı	%
istisna ve muafiyetler yatırım alanında yoğunlaşsın.	205	56.9
istisna ve muafiyetler üretim alanında yoğunlaşsın.	176	48.9
istisna ve muafiyetler istihdam alanında yoğunlaşsın.	149	41.4
istisna ve muafiyetler eğitim alanında yoğunlaşsın.	89	24.7

Anketin bu kısmında sorulan soruya firma yetkililerinin birden fazla şıkkı işaretleme şansı bulunmaktadır. Tablo 3'den de görüldüğü gibi firmaların % 56.9'u istisna ve muafiyetlerin yatırım alanında yoğunlaşmasını talep etmişlerdir. Nitekim 2007 yılında İzmir'in Karşıyaka ilçesinde 157 firmanın katılmış olduğu anket çalışmasında da bu duruma benzer bir sonuca ulaşılmıştır. Ankete katılan firmaların 127 tanesi (%87,3), bu alandaki yatırım teşviklerinin artmasının yatırım miktarlarını arttıracığını belirtmişlerdir. Bu durumda yatırıma yönelik teşviklerin artırılmasının mükelleflerin yatırım yapma eğilimini güçlendireceğini göstermektedir.

5520 sayılı yeni kurumlar vergisi kanunu ile kaldırılmış olsa da yatırım indirimi uygulamasının yatırımların artmasında önemli bir araç olduğuna katılanların oranı %92,4 (145 şirket)'dir. Bu sonuçta yatırımı arttırmada yatırım indiriminin önemini ortaya koymaktadır. Ankete katılan firmaların 145 tanesi (%92,4), yatırım indirimi müessesesinin kaldırılmasının yatırımları olumsuz etkilediğini belirtmişlerdir. Ankete katılan firmaların 143 tanesi (%91,1) yatırım teşviklerinin yatırım kararlarını etkilediğini belirtmişlerdir.

Tablo 3'ten de görüldüğü gibi ankete katılan firmalar istisna ve muafiyetlerin yatırım alanlarından sonra üretim alanında yoğunlaşmasını talep etmektedirler. Firmaların 176'sı (%48.9) bu yönde görüşlerini belirtmişlerdir. Ayrıca ankete katılan firmaların 149'u da (%41.4) bu alandaki indirim, istisna ve muafiyetlerin istihdam alanında yoğunlaşmasını isteyerek istidam üzerindeki vergi yükünün azaltılmasıyla ilgili beklentileri bulunmaktadır.

3.5- Firmaların Mal veya Hizmet Üretimlerini Arttırmada En Önemli Gördükleri Faktörler

Aşağıdaki tabloda ankete katılan firmaların mal veya hizmet üretimlerinde etkili gördükleri

faktörler önem sırasına göre gösterilmektedir. Aşağıdaki tablonun hazırlanmasındaki en temel amaç ise mükelleflerin gelecekle ilgili beklentilerini önem sırasına göre ortaya koymaktır.

Tablo 4: Firmaların Mal veya Hizmet Üretimlerini Arttırmada Önemli Gördükleri Faktörlerin Belirlenmesi

Önem Sırası	Ankete Katılan Firmaların Mal ve Hizmet Üretimlerini Arttırmada En Çok Talep Ettikleri Faktörler	Firmanız	
		Firma Sayısı	%
1.	Kurumlar vergisinde oran indirimine gidilmesi	139	38.6
2.	Teşviklerin kapsamının genişletilmesi	95	26.4
3.	İndirim -istisna ve muafiyet uygulamalarının kapsamının genişletilmesi	59	16.4
4.	Elektrik, su vb. giderlerde indirimde gidilmesi	44	12.2

Tablo 5'den de görüldüğü gibi ankete katılan firmaların 139'u (%38.6) üretmiş oldukları mal veya hizmetin arttırılmasında en önemli faktörü, kurumlar vergisi oranının %20'ye inmesine rağmen, bu vergi oranının daha da düşürülmesi olarak ifade etmektedirler.

Mükelleflerin üçüncü olarak (%16.4 oranında) önem verdikleri unsur ise indirim ve istisna uygulamalarının kapsamının genişletilmesidir. Buna göre, mükelleflerin indirim, istisna ve muafiyet uygulamalarının genişletilmesini, oran indirimine göre daha az önemli gördükleri fakat mevcut durumu da yeterli bulmayı kapsamanın genişletilmesini istedikleri söylenebilir.

4- SONUÇ ve DEĞERLENDİRME

Kurumlar vergisi hakkında son yıllarda yoğun bir biçimde araştırma ve incelemeler yapılmakta ve kurumlar vergisi ile ilgili gelişmeler olmaktadır. Birçok ülke uluslararası alanda yaşanan gelişmelere paralel olarak başta kurumlar vergisi

oranı olmak üzere, indirim, istisna ve muafiyetlerin kapsamında değişikliklere gitmektedir.

Kurumlar vergisinin konusunun kapsamı, vergi hasılatı bakımından önemli olduğu gibi kurumlar vergisi yükünü etkileme bakımından da önemlidir. Kurumlar vergisindeki istisnaların kapsamı, sonuçta kurumlar vergisi mükelleflerinin verginin konusuna giren işlemlerini etkilemek suretiyle, mükelleflerin üretim, yatırım ve tasarruf kararları üzerinde etkili olmaktadır. İndirim ve istisnaların kapsamı genişledikçe, kurumların vergi yükü düşerek kurumları olumlu yönde etkilerken, vergi hasılatına etkisi ise olumsuz yönde gelişmektedir. Dolayısıyla mükelleflerin beklentilerini karşılayabilecek bir vergi teşvik mekanizmasına başvurulması, firmaları ekonomik olarak rahatlatır da bu durumun devlete yükleyeceği mali yük dikkate alınmalıdır. İstisnaların ortaya çıkaracağı teşvik etkisi ile vergi harcamaları karşılaştırılarak rasyonel bir çerçeve be-

lirlenmelidir.

Türkiye’de özellikle 1990 yılından sonra kurumlar vergisi alanında uygulanan indirim, istisna ve muafiyetlerin kapsamının genişletilmesine yönelik düzenlemeler, bu alanda yapılan alan araştırmalarının sayısını arttırmış ve yapılan çalışmalarda da önemli sonuçlara ulaşılmıştır. Bu çalışmalarda kurumlar vergisi alanında uygulanan indirim ve istisna uygulamalarının kurumları etkilediği sonucuna ulaşılmıştır. Bu çalışmada da istisna uygulamalarının ekonomik etkileri Sakarya ili kapsamındaki anket çalışmasıyla sonuçları dikkate alınarak ortaya konulmaya çalışılmıştır. Bu bağlamda kurumlar vergisi alanında uygulanan istisnaların, firmalar üzerinde etkileri olduğu, firmaların yatırım, tasarruf ve üretim kararlarını etkilediği belirlenmiştir.

İstisna uygulamaları, mükelleflere ekonomik anlamda bir takım avantajlar sağlarken, devleti mali anlamda gelir kaybına uğratmaktadır. Kurumlar vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payı ülkemizde 2001-2007 döneminde (2006 yılı hariç) % 9-10 arasında değişirken (GİB), 2006-2008 döneminde kurumlar vergisine ilişkin vergi harcamalarının tahmin edilen toplam vergi harcamaları içerisindeki oldukça yüksektir (BUMKO). Dolayısıyla kurumlar vergisi alanında uygulanan indirim, istisna ve muafiyetlerin devleti önemli düzeylerde gelir kaybına uğrattığı söylenebilir.

Sakarya ilindeki kurumlar vergisi mükelleflerine yönelik olarak gerçekleştirilen ankette kurumlar vergisinde yer alan istisnalardan kurumların etkin düzeyde yararlanmadığı tespit edilmiştir. Kurumlar bu durumun nedenini bu alandaki gelişmeleri takip edecek personel eksikliğine bağlamaktadırlar. Yürütülen anket çalışmasından ulaşılan diğer önemli hususlardan biri ise bu alanda istisnaların en çok yatırım alanında uygu-

lanmasının firmalarca talep edilmiş olmasıdır. Ayrıca, Sakarya’daki mükellefler üzerindeki anket sonuçlarına göre, mükellefler mevcut istisnalar yeteri kadar teşvik sunulmadığını düşünmektedir. Sonuç olarak, kurumlar vergisinde yer alan istisnaların kapsamlı araştırmalarla etkinliğinin incelenmesi ve kurumlar vergisindeki istisnaların mükellefleri teşvik etmesi yanında devlet açısından yol açacağı vergi kaybı da dikkate alınarak uygun bir çerçevenin belirlenmesinin istisnaların etkinliği bakımından önemli olacağı söylenebilir.

KAYNAKÇA

Arıkan, Zeynep (1998), “Şirket Hukuki Yapısının Seçiminde Vergilendirmenin Rolü ve Önemi”, D.E.Ü. İİBF Dergisi, Cilt: 13, Sayı:1, ss.67-81

Armağan, Ramazan (2007), “Türkiye’de Gelir ve Kurumlar Vergisi Oranlarında İndirimin Vergi Gelirleri Üzerine Etkileri”, *Süleyman Demirel Üniv. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt: 12, Sayı: 3, ss 227-252.

Aldemir, Şansal (1997), *Kurumlar Vergisindeki İstisna ve Muafiyetlerin Makro Ekonomik Sonuçları*, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Baytar, Yusuf (2006), *Kayıtdışı Ekonomi İle Mücadelede Dikey Denetim Yöntemi*, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Borluk, Sinan (2006), *Optimal Vergi Teorisi ve Vergi Reformları Deneyimleri Çerçevesinde Türkiye’de Sürdürülmekte Olan Vergi Reformu Çalışmalarının Değerlendirilmesi*, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Büyükçulcu, Uğur (2006), *Kurumlar Vergisinin Şirketlerdeki Vergi Yükü Üzerine Bir Değerlendirme, Isparta Örneği*, Basılmamış Yüksek Li-

sans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

BÜMKO<http://www.bumko.gov.tr/TR//Temp-dosyalar/VergiHarcamaListesi.xls> (04.01.2009)

Devrim, Fevzi, M. Sakal, M. Meriç, A.B. Yereli (1992), *Kurumlar Vergisinde Yer Alan İstisna ve Muafiyet Hükümlerinin Sermaye Birikimini ve Şirketleşmeyi Teşvik Edici Yönü*, Dokuz Eylül Üniversitesi Araştırma Projesi.

Dileyici, Dilek ve Özlem Özkıvrak (2000), "Yeni Yüzyılda Mali ve Parasal Politikalarda Yeniden Yapılanma", *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt:2, Sayı:2, İzmir.

Erkan, Nurhan ve Bahşayış Temir (1998), *Şirketler Kesiminin Finansman Eğilimleri Anketi Sonuçları 1996*, Sermaye Piyasası Kurulu, Ankara.

Eş, Mecit (1987), *Türkiye'de Vergilerin Sermaye Piyasasının Gelişmesine Etkileri*, Anadolu Üniversitesi İ.İ.B.F Yayınları, Eskişehir.

Gencel, Ufuk (2007), *Türkiye'de Yatırım Kararları Üzerinde Kurumlar Vergisinin Etkileri: Bir Alan Araştırması*, Basılmamış Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

GİB,http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_51.xls.htm (01.02.2009)

Güraydın, Alpay (?), "Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri ile Peştamallıkların Mahiyeti, Muhasebeleştirilmesi ve İtfa Edilmesi",

http://www.kastamonu.smmmo.org.tr/makale/kurulus_%20gid_makale.doc, 12.01.2009

Özbalcı, Yılmaz (2006), *Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Oluş Yayıncılık, Ankara.

Özkara, Mehmet (2004), *Türk Vergi Sisteminde İstisna ve Muafiyet Uygulamalarının Vergilemenin Mali Amacı Bakımından Değerlendirilmesi*, Açıköğretim Fakültesi Yayınları, Eskişehir.

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

Saraçoğlu, Fatih (2005b), "Kurumlar Vergisi Hâsılatı Üzerine Bir Değerlendirme", *Mali Pusu-la Dergisi*, Sayı: 4, Nisan.

Sönmez, Nezihe ve Ali Galip Ö. Halıcı (1990), *Gelir ve Kurumlar Vergilerinde İstisna ve Muafiyetlerin Uygulama Sonuçları ve Değerlendirilmesi*, TOBB yayınları, Ankara.

Şenyüz, Doğan (2003), *Türk Vergi Sistemi*, Ezgi Kitabevi Yayınları, Bursa.

Tekin, Ahmet (2006), "Vergi Teşvikleri ve Ekonomik Etkileri", *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı:16, Aralık

Türkan, Ercan (1993), *Türkiye'de Kurumlar Vergisi Uygulamasının Firma Davranışları Üzerindeki Etkisi*, Devlet Planlama Teşkilatı Uzmanlık Tezi.

Yavuz, Hakan (2008), *Türkiye'de Kurumlar Vergisinin Ekonomik Etkileri ve Değerlendirilmesi*, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.