

## YENİ TEŞVİK PAKETİ KAPSAMINDA KURUMLAR VERGİSİ ORANLARINDA YAPILAN DEĞİŞİKLİĞİN “YASAL” ve “FİİLİ” VERGİ ORANLARI BAĞLAMINDA DEĞERLENDİRİLMESİ

Şafak Ertan ÇOMAKLI (\*)

### 1 - GİRİŞ

Dolaysız bir vergi olan kurumlar vergisi, kanunda belirtilen kurumların net kazançları üzerinden alınan bir vergidir. Ülkelerin gelişmişlik düzeyleri ile yakın bağlantısı olan kurumların yapısal durumlarına göre şekillenen bir vergi türü olmasına rağmen günümüzde ülkeler arası ticaretin hızla gelişmesi ve sıklaşması neticesinde artık yurt dışı gelişmelerinde takip edildiği bir uygulamadır. Kurumlar vergisi yalnız kamuya finansman sağlayan bir gelir kalemi değil, aynı zamanda yurt içi kurumsal yatırımlar ile borçlanmalara etki eden, uluslararası sermayenin yönünü belirleyen, kaynakların dağılımında belirleyiciliği olan bir vergi uygulamasıdır.

Ekonominin karşılaşılan sorunları kendiliğinden çözebilme yeteneğine sahip olmaması devletin klasik görevlerin yanı sıra sosyo ekonomik özellikte başka görevlerinde yüklenilmesini zorunlu kılmıştır. Bu nedenle günümüzde ülkeler

uluslar arası sermayeyi çekebilmek, güçlü ve sürekliliği olan finansal yapıya sahip kurumların yatırımlarının cazibe merkezi olabilmek için çeşitli avantaj sağlayıcı hukuki, iktisadi ve mali bir takım uygulamalar devreye sokmaktadırlar. Bunlar arasında kurumlar vergisinin özel bir yeri vardır. Çünkü kurumlar vergisi alanında yapılan değişiklikler yalnızca yurt içi yatırımcıları değil aynı zamanda uluslararası yatırımcılarında önemle üzerinde durdukları bir alandır. Bunun başlıca sebebi kurumlar vergisi oranlarının yüksek olması durumunda meydana gelen mali yükün ağırlığı ile yatırımlar sonucunda elde edilecek olan karın düşük gerçekleşmesidir. Başlıca bu neden olmakla birlikte çeşitli etkenlerde kurumların yatırım kararları üzerinde yönlendirici rol oynamaktadır. Ancak kurumların kâr amacı ile hareket eden birer iktisadi varlık olmaları göz önüne alındığında kurumlar vergisinin meydana getireceği tazyikin azlığı veya çokluğu önem taşımaktadır.

(\*) Yrd. Doç. Dr., Atatürk Üniversitesi İİBF

Çalışmada ülkemizde kurumlar vergisinin hukuksal durumuna değinilerek, son dönemde kurumlar vergisi oranlarında yapılan değişikliklerin muhtemel etkileri kamu ekonomisi bağlamında yasal ve fiili vergi oranları dikkate alınarak incelenmek istenmektedir.

## **2- TÜRKİYE'DE KURUMLAR VERGİSİ ORANLARININ GELİŞİMİ ve YENİ TEŞVİK PAKETİNDEKİ VERGİ ORANLARINA İLİŞKİN İNDİRİMLERİN MUHTEMEL İKTİSADİ ETKİLERİ**

1949 yılında kabul edilen ve 1950 yılı başından itibaren yürürlüğe girmiş bulunan ve sayısız değişikliklere uğrayıp adeta tanınmaz hale gelen 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu yerini 13.06.2006 tarihinde TBMM tarafından kabul edilen ve 21.06.2006 tarih-26205 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5520 sayılı Yeni Kurumlar Vergisi Kanununa bırakmıştır. Bu düzenleme ile birçok değişiklikte beraberinde gelmiştir. Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ile 5422 sayılı Kanun birlikte değerlendirildiğinde aralarında benzerlik olduğu kadar belli noktalarda önemli farklılıkların olduğu, hatta bazı hükümlerin ilk defa Kurumlar Vergisi Kanunu sistematigi içerisine girdiğini görmekteyiz. Özellikle, 5422 sayılı Kanun uygulamasında değişik hükümler arasında düzenlenmiş olan ve bütünlük arz etmeyen dar mükellefiyet rejimine ilişkin hükümler 5520 sayılı Kanun ile sistematik biçimde bir araya getirilmiştir. Diğer yandan, transfer fiyatlandırması konusu ilk defa kurumlar vergisi sistemimize alınarak, dünya uygulamalarına paralel bir düzenleme yapılmıştır. Yapılan diğer bir yenilik, bu güne kadar kurumları ve kurumlar vergisini ilgilendirdiği halde Gelir Vergisi Kanunu çerçe-

vesinde gerçekleştirilen vergi kesintisi uygulamalarının Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamına alınmasıdır. Yine yeni Kanunla bütün kurumlar vergisi ilgilendiren değişiklik oran konusunda yapılmış ve kurumlar vergisi oranı % 30'dan % 20'ye indirilmiştir. Bu oran indirimi mükellefler açısından bakıldığında belki de Türk Vergi Sistemi'nde son yıllarda yapılan en faydalı değişiklik diyebiliriz. Yeni kurumlar vergisi kanunu ile yapılan değişikliklere kısaca değinecek olursak; ilk olarak kanun dilinin daha sadeleştiği ve anlatılmak istenen noktaların açıkça kodlandığı bir kanun olarak nitelendirilebilir. Bunun yanı sıra, yatırım indirimi belirlenmiş olan durumlar saklı kalmak üzere kaldırılmış; transfer fiyatlandırması uygulamasına yönelik düzenlemeler yapılmıştır. Fakat ifade edilmelidir ki küreselleşme olgusunun etkilerinin her alanda görüldüğü günümüzde yapılan değişikliklerin gerekli olduğu aşikârdır.

Bahsedildiği üzere kurumlar vergisi kanun ile yapılan önemli değişikliklerden birisi de söz konusu verinin oranının düşürülmesidir. Bu durumun önemi hem yurt içi yatırımcı açısından hem de uluslararası yatırımcılar açısından ön plandadır. Çünkü ülkeler küresel alanda dolaşan sermayeden mümkün olduğunca fazla bir pay alabilmek için kurumlar vergisi aktörünü kullanırken Türkiye'nin de bu duruma ilişkin değişiklik yapması önemli bir maliye politikasıdır. Özellikle genel bir yaklaşım olarak görülmektedir ki ülkeler bu konuda kurumlar vergisi oranları bilinçli bir şekilde düşürmektedirler.

Bu konuda vergi oranındaki değişikliğin ülkemiz açısından uluslararası görünümüne bakacak olursak aşağıdaki tablonun oldukça aydınlatıcı olduğunu söylenebilir.

Tablo 1. 1995-2009 yılları Arasında Çeşitli Ülkeler Açısından Kurumlar Vergisi Oranlarının Değişimi

| Yıllar | Avrupa Birliği Ülkeleri | 6 OECD Ülkesi<br>(AB üyesi olmayan) | B.R.I.C.<br>(Brezilya, Rusya, Hindistan, Çin) | Türkiye          |
|--------|-------------------------|-------------------------------------|-----------------------------------------------|------------------|
| 1995   | 35,3                    | 38,1                                | -                                             | 25               |
| 1996   | 35,3                    | 38,1                                | -                                             | 25               |
| 1997   | 35,2                    | 38,1                                | 25,0                                          | 25               |
| 1998   | 34,1                    | 38,0                                | 25,0                                          | 25               |
| 1999   | 33,5                    | 37,0                                | 33,0                                          | 30               |
| 2000   | 31,9                    | 35,6                                | 37,0                                          | 30               |
| 2001   | 30,7                    | 34,8                                | 34,0                                          | 30               |
| 2002   | 29,3                    | 33,5                                | 34,0                                          | 30               |
| 2003   | 28,3                    | 33,2                                | 34,0                                          | 30               |
| 2004   | 27,1                    | 32,8                                | 34,0                                          | 33               |
| 2005   | 25,5                    | 32,4                                | 34,0                                          | 30               |
| 2006   | 25,3                    | 32,4                                | 34,0                                          | 20               |
| 2007   | 24,5                    | 32,4                                | 34,0                                          | 20               |
| 2008   | 23,6                    | 32,5                                | 34,0                                          | 20               |
| 2009   | 23,6                    | 32,5                                | 34,0                                          | 6*<br>(10-8-4-2) |

**Kaynak:** www.epp.eurostat.ec.europa.eu (T.Gürdal ve H. Yavuz, "Kurumlar Vergisindeki Gelişmeler ve Kurumlar Vergisinin Ekonomik Etkileri: Sakarya Örneği", I. Ulusal Yönetim ve Ekonomi Bilimleri Konferansı-11-12 Eylül 2008, Bildiri Kitabı Cilt:3, İzmir 2008, s.201), www.bbm.gov.tr, E.T:10 Haziran 2009.

\* Yeni yatırımları teşvik paketine göre dört farklı bölgeye dört farklı tarife sonucu bunların ortalaması alınarak hesaplanmıştır.

\* AB üyesi olmayan OECD Ülkeleri: Avustralya, Kanada, İsviçre, Japonya, Norveç, Amerika Birleşik Devletleri

Tablodan görüleceği üzere ülkeler son yıllarda küreselleşmeye paralel olarak özellikle uluslararası yatırımları çekmek için kurumlar vergisi oranlarını düşürme eğilimindedirler. Bu noktada Türkiye'nin konumu 2006 yılından itibaren farklı bir pozisyonadadır, çünkü vergi oranı tabloda yer alan ülkelerin içinde ortalaması en düşük olan ülkedir.

Ancak detaylı şekilde irdelenecek olduğumuzda Avrupa Birliğine 2004 yılından sonra yeni üye olan ülkelerin özellikle küresel sermayeyi çekebilmek amacıyla önemli oranda vergi indirimleri yaptıkları görülür. Bu noktada en düşük kurumlar vergisi oranı Bulgaristan'da ve Güney Kıbrıs Rum Yönetiminde %10 ile görülmektedir. Bunların içinde yalnızca Malta kurumlar vergisi oranlarını değişmeyerek %35 ile en yüksek orana sahip ülke konumunda kalmıştır. Birçok yeni birlik ülkesi %20 ve altında bir kurumlar vergisi oranı belirlemiştir.

Genel olarak kurumlar vergisinin etki alanlarına bakacak olursak, makro düzeyde bu vergi ülke genelindeki toplam yatırım düzeyini etkileyebilirken; mikro düzeyde ise kurumların tasarruflarını, borçlanmaya ilişkin kararlarını, kuruluş yerlerine dair seçimleri, hukuki statülerinin pozisyonlarına ait değişim kararlarını (Limitet şirketten anonim şirkete dönüşme gibi), finansal yapılanma biçimlerini etkilemektedir.

Dünyada veya bölgesel alanda meydana gelen değişikliklere bağlı olarak, kurumlar vergisi alanında bir değişiklik yapılmazsa ülkenin sahip olduğu yatırımların önünde bir engel oluşacağı kaçınılmazdır. Bu nedenle söz konusu verginin etki alanına ilişkin olarak vergi oranlarında meydana gelecek değişikliklerinde oldukça sağlıklı bir şekilde belirlenmesi gerekmektedir. Özellikle son yıllarda meydana gelen vergi indirimleri eğilimine bağlı olarak Türkiye'nin de bu konuda ülkenin konumuna göre bir farklılaştırma yapması gereklidir.

Bu konuda Türkiye’de hükümetin son olarak yapmış olduğu bir düzenleme teşvik paketine göre kurumlar vergisi oranları oldukça aşağılara çekilmektedir. İktisadi gelişmişlik seviyelerine göre bölgelere ayrılan Türkiye’de yatırımcılar, yeni yatırımlarından kaynaklanan faaliyetleriyle ilgili olarak elde edecekleri kârdan, yüzde 20 yerine birinci bölgede yüzde 10, ikinci bölgede yüzde 8, üçüncü bölgede yüzde 4 ve dördüncü bölgede ise yüzde 2 oranında kurumlar vergisi ödeyeceklerdir<sup>1</sup>. Söz konusu indirimli kurumlar vergisi oranlarından yararlanma süresi ise bölgelere ve yatırım büyüklüğüne göre değişecek biçimde ayarlanmıştır. Ancak bu indirime ilişkin önemli bir ayrıntı da var ki o da; yeni yatırım teşvik sisteminden sadece 2010 yılı sonuna kadar başlanmış olan yatırımların faydalanacağıdır. Yani aslında küresel krize karşı kurumlar vergisi oranlarını düşürerek ülkeye yabancı yatırımları çekmek ve yerli yatırımcıları teşvik ederek itici güç olarak onları kullanmak amacı güdülmekte, gelir dağılımında etkinlik gibi sosyal amaçlar geri planda tutulmaktadır. Kaldı ki kurumlar vergisinin ruhu itibarıyla kaynak dağılımında etkinlik ve iktisadi istikrar amaçları daha ön planda durmaktadır.

Vergi oranlarında yapılan bu değişiklik stratejik olarak “**kriz – fırsat ilişkisinin yatırımcıları cezbedebilir**” düşüncesinin bir yansıması olarak değerlendirilebilir. Ancak teşvik paketi kapsamında

yer alan oransal değişikliğe ilişkin **yasal** ve **fiili (efektif)** vergi oranlarına ilişkin oldukça sağlıklı bir analiz yapılması gerekliliği vardır. Çünkü yasal ve fiili vergi oranları arasındaki fark bölgesel düzeyde değişiklik meydana getirmeyerek aynı şekilde devam ederse söz konusu teşvik paketinin etkinliği tartışmalı olacaktır.

### 3- DEĞERLENDİRME

Küresel ekonomiye katılmak isteme gerçeği, devletlerin kendi davranışlarında kısıtlayıcı rol oynamakta ve küresel ulusal/uluslararası sermayeyi vergilendirirken daha dikkatli olmaya sevk etmektedir. Bu bağlamda ülkemizde yapılan teşvik paketi kapsamındaki değişiklik ise küresel yatırımcılar açısından önemlidir. Çünkü söz konusu yatırım yapmak isteyecek olan sermaye sahipleri düşük vergi alanlarını tercih edeceklerinden, kriz ortamında yüksek maliyetlerden kurtulma planları yapanlar için bu indirimler önemli bir fırsat olacaktır.

Kurumlar yatırım kararlarını alırken öncelikli olarak ne kadar kar edeceklerini hesaplamaktadırlar. Kar hedefi üzerinde çeşitli etkenler rol oynamaktadır. Özellikle günümüzde düşük oranlı kurumlar vergisi uygulamaları yatırımcıların söz konusu kararlarını belirlerken dikkate aldıkları öncelikli unsurlar arasında bulunmaktadır. Bu nedenle kurumların vergilendirilmesine yönelik

<sup>1</sup> Yeni Teşvik Sistemi’yle Türkiye dört bölgeye ayrılacak. **1’nci Bölgede** İstanbul, Ankara, İzmir, Bursa Eskişehir, Bilecik, Kocaeli, Sakarya, Düzce, Bolu, Yalova, Tekirdağ, Edirne, Kırklareli yer alacak. **2’nci Bölgede** ise Adana, Mersin, Aydın, Denizli, Muğla, Antalya, Isparta, Burdur, Balıkesir, Çanakkale (Bozcaada Gökçeada hariç) bulunuyor. **3’ncü Bölgede** Zonguldak, Karabük, Bartın, Manisa, Afyon, Kütahya, Uşak, Konya, Karaman, Gaziantep, Adıyaman, Kilis, Hatay, Kahramanmaraş, Osmaniye, Kayseri, Sivas, Yozgat, Kırıkkale, Aksaray, Niğde, Nevşehir Kırşehir, Samsun, Tokat, Çorum ve Amasya yer alırken, **4’ncü Bölgede** ise Trabzon, Ordu, Giresun, Rize, Artvin, Gümüşhane, Malatya, Elazığ, Bingöl, Tunceli, Kastamonu, Çankırı, Sinop, Erzurum, Erzincan, Bayburt, Şanlıurfa, Diyarbakır, Mardin, Batman, Şırnak, Siirt, Ağrı, Kars, Iğdır, Ardahan, Van, Muş, Bitlis, Hakkari, Çanakkale İlinin Bozcaada ve Gökçeada ilçeleri bulunuyor.

yapılacak değişiklikler özenle irdelenmeli, bu değişikliklerin iktisadi, mali ve sosyal etkileri göz ardı edilmemelidir. Bu noktada özellikle vergi oranına ilişkin yapılacak düzenlemelerin ise daha farklı bir yeri bulunmaktadır. Çünkü kurumlar ödeyecekleri vergi sonrası gelirlerine bakarak kararlarını vermektedirler.

Elbette yalnızca kurumlar vergisi oranlarını düşürerek yatırımları ülkeye veya bölgesel alanlara kaydırmak mümkün olmayacaktır. İş gücü üzerindeki devlet yükünün fazla olması, üretimin çeşitli (ulaşım, hammadde vb) nedenlerle maliyetli olması ve sistemde yer alan istisna, muafiyet ve teşviklerin yoğunluğu yapılan oransal indirimin etkin bir şekilde işlemeyeceğine işaret etmektedir. Özellikle istisna, muafiyet ve teşviklerin yoğun olduğu bir ortamda bölgesel farklılaştırmalara giderek oranları indirmek suretiyle yatırım çekilmeye çalışılması birbiriyle çelişen iktisadi bir yapı meydana getirmektedir.

Örneğin yatırım yapacak kişiye dördüncü bölge ili olan Erzurum'da %2 oranında düşük bir vergi ödemesi sunulsa da birinci bölge konumunda olan İstanbul ilindeki %10 oranında vergi ödeyecek mükellefi Erzurum'a çekmek mümkün olmayabilir. Çünkü yasal vergi oranı %10'u fiili olarak oldukça düşük seviyelere indirebilecek bir yoğunlukta istisna, muafiyet ve teşvik sistemine sahip olan İstanbul'daki yatırımcıyı birçok fiziki zahmet ve mali maliyetlere katlanarak başka bölgelere gelmesini beklemek düşündürücüdür. Bunun için yasal vergi oranı ile fiili vergi oranı arasındaki farkın fazlaca açılmayacak biçimde düzenlemelerin yapılması gerekmektedir. Aksi halde yapılan kurumlar vergisi oranları ülke içi dinamikleri etkilemeyecektir.

Bu durum yurt dışından gelecek olan yatırımcılar içinde geçerlidir. Çünkü yurt dışından yatırım amaçlı gelen bir kurum, finansal açıdan İs-

tanbul'a yakın bir merkezde ve hammaddeye az maliyetle erişebileceği bir konumda bulunmak isteyecektir. Eğer yasal vergi oranı olan %10'u %2'lere indirebilecek yoğunlukta bir istisna, muafiyet ve teşvik sistemi mevcut olursa söz konusu yabancı yatırımcı az gelişmiş bölgelere değil yine birçok konuda avantajlı olabileceği gelişmiş bölgelere yatırım yapacaktır. Bu noktada söz konusu pakette yer alan önlemlerin yasal ve fiili vergi oranları arasında meydana gelecek farklılaştırmayı dikkate alarak uygulanması gerekmektedir. Aksi halde teşvik paketi ile ulaşılmak istenen hedeflere varılmayacak ve sadece bir iyi niyet uygulaması olarak mevzuattaki yerini alacaktır.

Devletin gelir kalemi açısından yaklaşacak olursak kurumlar vergisine dair yapılan bu oransal indirim ve farklılaştırmanın orta vadede olumlu sonuç vereceği söylenebilir. Bu duruma örnek olarak 2006 yılında %30 olan kurumlar vergisi oranının %20'ye düşürülmesi sonucunda 2007 ve 2008 yıllarında ilişkin ilk altı aylık kurumlar vergisi tahsilâtının geçmiş yıllara nazaran üçte bir oranında artması verilebilir. Teşvik paketinde yapılan düzenlemeyle de belirlenen dönemler içerisinde yapılan yatırımlar neticesinde bu yatırımlara ilişkin elde edilen kârlardan devletin alacağı vergi paylarının artacağını söylemek kuvvetle muhtemeldir, eğer ki yatırımlar istenildiği seviyede yapılırsa. Bu nedenle yapılan iyi niyetli girişimlerin iktisat ve maliye politikalarına ilişkin teorilerin ve gelişmiş devlet tecrübelerinin göz önünde tutularak ülke şartlarında sisteme sokulması halinde yarar sağlayacağı söylenebilir.