



KURUMLAR VERGİSİNİN VARLIĞI ÜZERİNE

Doğan GÖKBEL (*)

1 - GİRİŞ

Kurumlar vergisi, kurum¹ kazançlarının ayrı bir gelir vergisi ile vergilendirilmesini esas alan küresel bir uygulamadır. Bununla birlikte, kurumların elde ettikleri gelirlerin aslında kurum ortaklarının geliri olduğu, bu nedenle ortaklar nezdinde gelir vergisine tabi tutulması gerekirken kurum geliri olarak kurumlar vergisi adı altında ayrı bir vergiye tabi tutulmasının gerekliliği ve haklılığı hala tartışılmaktadır. Diğer yanda toplam vergi gelirleri içerisinde kurumlar vergisi payındaki

azalma², toplumun kurumların vergi adaleti gereği ödemeleri gereken vergiyi ödemediklerini düşünmelerine neden olmaktadır³. Bazı akademisyenler verginin kaldırılmasını, bazıları büyük reformlar yapılmasını savunmaktadırlar⁴. Bu çalışmada klasik ve güncel tartışmaların ışığında kurumlar vergisinin varlığı tartışılmaya çalışılacaktır.

Devlet, sahip olduğu egemenlikten kaynaklanan yetkilerine dayanarak gereksinim duyduğu gelirleri sağlamak ve yanı sıra da egemenliği altında bulunanların davranışlarını düzenlemek için de vergileme yapabilmektedir. Davranışların düzenlenmesi, uyulması zorunlu kurallar koyarak yada

(*) Yrd. Doç. Dr., Anadolu Üniversitesi Hukuk Fakültesi Öğretim Üyesi

¹ Kurum kavramı tüzel kişiliği olan tüm kurumları kapsamadığı gibi, kurumlar vergisi mükellefi sayılan kurumların tümü de tüzel kişiliğe sahip değildir.

² Kurumlar vergisindeki azalma sermaye yatırımlarını özendirmek için vergi rekabetinin bir sonucu olarak kurumlar vergisi oranlarındaki azalıştan, vergi cennetleri nedeniyle vergi matrahlarındaki kaymadan yada vergi kaçığının büyük olmasından kaynaklanıyor olabilmektedir. Bununla birlikte kurumlar vergisinin GSMH oranı %10 dolayında seyretmektedir.

³ Kurumlar vergisi mükellef sayısı 2008 Aralık ayı itibarıyla 640.674 tür. Bu mükelleflerin % 99'unun hiç kurumlar vergisi ödemediği, en çok vergi ödeyen 100 mükellefin % 68'ini oluşturduğu gönünde alındığında vergi kaçığının daha önemli bir sorun olduğu görülmektedir. Şükrü Kızılot; Hürriyet, 24 Mayıs 2005, <http://hurarsiv.hurriyet.com.tr/goster/haber.aspx?id=321579&yazarid=82>

⁴ Reuven S. Avi-Yonah, Corporations, Society, and The State: A Defence Of Corporate Tax, Virginia Law Review, Volume 90, September 2004, Number 5, S, 1197

davranışların maliyetlerini etkileyerek, yapılmasını yada yapılmamasını sağlayarak gerçekleştirilebilir⁵.

Modern vergi politikası analizinin kurucusu olarak kabul edilen Henry Simon, kurumlar vergisi uygulanmasının herhangi bir biçimini temelden yoksun bulmaktaydı⁶. Musgrave'e göre iyi bir vergi sisteminde kurumlar vergisinin rolü ciddi anlamda bir şey ifade etmemektedir. Eğer tüketim en uygun vergi matrahı olarak görülürse, kurumlar vergisine gerek yoktur. Bundan dolayı kurum kaynaklı gelir, elde edenin nezdinde ya da elde edence harcandığında vergilendirilmelidir. Musgrave'e göre kurumlar çoğunlukla, ortaklarının isteklerinden farklı olarak karar alan birimler olarak faaliyet gösterirler. Bundan dolayı düzenleyici politikalar genel olarak ortaklar seviyesinde değil, kurumlar seviyesinde söz konusu olmaktadır. Dahası, vergi araçları söz konusu düzenleyici süreçler için belirli koşullar altında daha faydalıdır. Bununla birlikte, kurumların ayrı bir vergi ödeme gücüne sahip olduklarını ve ayrı bir vergiye tabi tutulmalarının gerektiğini söylemek daha farklı bir konudur. Ciddi anlamda, bütün vergiler sonuç olarak bireyler yani gerçek kişiler üzerinde kalır. Kurum karları bireylerin gelirlerinin bir kısmını oluşturmaktadır. Ayrı bir vergi ya da özel uygulama yapmak için herhangi bir neden bulun-

mamaktadır⁷. Birçok vergi için kurumların vergi öznesi olması doğal ve uygun iken, gelirin vergilendirilmesi söz konusu olduğunda güçlükler ortaya çıkmaktadır. Bireyler için ödeme gücüne dayandırılan vergi, bir yanda kurumların bireyleri ve onların gelirlerini temsil ettiği, diğer yanda kurumların devletçe yaratılan fiziki varlığa ve ruha sahip olmayan yapay varlıklar olduğu düşünceleri ile nereye oturtulacağı belirsizlikler taşımaktadır. Eşitliğe dayanan ve kurumların ortaklarından ayrı varlıklar olarak kabulüne ilişkin yaklaşımda sorunlar içermektedir⁸. Bazılarına göre kurumlar vergisi yükümlünün hukuki niteliği hariç gelir vergisinin devamından başka bir şey değildir⁹.

Kurumlar vergisine ilişkin kuramsal tartışmaların temelinde kurumların elde ettikleri gelirlerin hem kurum seviyesinde kurumlar vergisine hem de kurumun ortaklarına dağıtıldıktan sonra ortaklar seviyesinde gelir vergisine tabi tutularak adaletsizliği temsil eden çifte vergilendirmeye neden olması yer almaktadır. Çifte vergilemeye ek olarak, kurumlar vergisinin tahmini olarak yansımaları, ödenebilir vergi miktarının belirlenemez ve takdire dayalı olması, kurumların faaliyetlerini borçla finanse etme yönünde özendirici niteliğe sahip olması kazançların dağıtılmaması ve yürütülen faaliyetlerde vergiden kaynaklanan bozulmalara neden olması da söz konusudur¹⁰.

⁵ Hervin J. Schlunk, I Come Not to Praise the Corporate Income Tax, But to Save It, Tax Law Review, Vol 56, 2002-2003, S, 336

⁶ Richard A. Musgrave, Peggy B. Musgrave, Public Finance In Theory And Practice, Fifth Edition, , McGraw-Hill International Editions-Finance Series, 1989, S.371, 372

⁷ Musgrave, Musgrave, a.g.e, S.373

⁸ Peter A. Haris, Corporate Shareholder Income Taxation and Allocating Taxing Rights Between Countries, A Comparison Of Imputing System, IBFD Publications, Amsterdam, 1996, S.41

⁹ Halil Nadaroğlu, Kamu Maliyesi Teorisi, Gözden Geçirilmiş ve Düzeltilmiş 9. Baskı, Beta Basın Yayımları Dağıtım A.Ş., İstanbul, 1996, S.345

¹⁰ Yansıma ortaklar, çalışanlar yada tüketiciler üzerine olabilir.Ödenecek vergi miktarını kurumların sermaye yapısı, kar dağıtımı yapıp yapmama yada dağıtım zamanına ilişkin kararlara bağlıdır.Faiz gider olarak düşülebilirken dağıtılan kar gider olarak düşünülemez Graeme S. Cooper and Richard K. Gordon, Taxation of Legal Persons and Their Owners, Tax Law Design and Drafting (volume 2; International Monetary Fund: 1998, Ed.Victor Thuronyi) , S.2

2- KURUM KAVRAMI ve GELİŞİMİ

Günlük hayatımızda kurumlar her yerde ve aynı zamanda hiçbir yerededirler. Ekonomik faaliyetlerin büyük kısmı kurum biçiminde örgütlenmiş işletmeler aracılığıyla gerçekleştirilir. Kurum kavramı ekonomik faaliyetlerde bulunan işletmelerden daha kapsamlıdır; üniversiteler, hastaneler, dini kurumlar, kar amacı gütmeyen kuruluşlar hep kurum olarak örgütlenmişlerdir¹¹. Bununla birlikte kurumlar hiçbir yerededir. Kurumlar konusunda önde gelen akademik teori, kurumların gerçekten var olmadığını varsayan, onların hissedarlar, kurumlara kredi sağlayanlar, çalışanlar, tüketiciler ve diğerleri arasında ilişkiler bağı için uygun bağlantı noktası olduğunu ifade eden “sözleşmeler bağı kuramıdır”¹².

Tarih boyunca ortaklıklar, ülkelerdeki kültür- lere ve insanların işlerini ortaklık biçiminde sürdürme eğilimine bağlı olarak var olmuştur. Bireylerin güçlerini birleştirerek daha büyük güç haline gelmeleri, insan ömrü ile sınırlı olmayan uzun süreler faaliyette bulunabilmeleri ortaklık haline gelmeleri ile mümkün olmaktadır¹³. Ortaklıklar hukuk tarafından değil sosyal ve ekonomik bas-

kıların sonucu yaratılmış toplumsal kurumlardır¹⁴. Hukuk ortaklığı tanımakta fakat ortaklık, hukukun yarattığı bir durum olarak kabul edilmektedir. Diğer bir ifadeyle ortaklıklar insanlar arasında etkileşimin önemli bir parçası olmakta ve hukuk bu esaslı ilişkilerini tanımlamaya çalışmaktadır. İnsanların ortaklık kurmaya olan doğal eğilimleri ortaklığın doğasına eklenmiş, hukukun, iktisadın ve vergilemenin bazı önemli sorunlarını temsil eder hale gelmiştir¹⁵. Ortaklıklara hukuk haklar sağlanıp, borç yüklenme olanaklarının verilmesi ile de kanun koyucu belirli amaçların izlenmesini kolaylaştırmak ve desteklemek istemiştir¹⁶.

Bir amaç etrafında toplanmış olan kişi birliklerinin ve mal topluluklarının hukuk düzeni tarafından insanlardan ayrı bağımsız bir kişilik olarak tanınması uzun bir tarihsel süreç sonrası gerçekleşmiştir¹⁷. Ortaklık ilişkisinin başlangıcı olarak, ilkel ailede, başkanın ölümünden sonra aile fertlerinin hayatlarını ve mallarını beraber yaşayarak korumalarından doğan birleşmeler gösterilmektedir¹⁸. Ortaklığın başlangıcı özel işletmelerin başlangıcına rastmaktadır¹⁹. Tarihsel gelişime

¹¹ Avi-Yonah, a.g.m, S. 1194

¹² Avi-Yonah, a.g.m, S.1195

¹³ Jale G. Akipek, Turgut Akıntürk, Türk Medeni Hukuku, Yeni Medeni Kanuna Uyarlanmış, Başlangıç Hükümleri, Kişiler Hukuku, Birinci Cilt, Yenilenmiş Dördüncü Bası, Beta Yayınevi, İstanbul, Eylül 2002, S.508,509

¹⁴ Teoman Akoral, Türk Medeni Hukukunda Tüzel Kişiler, Beta Yayınevi, İstanbul, 1995, S.3, Akipek, Akıntürk, a.g.e, S. 508

¹⁵ Bradley T. Borden, The Aggregate-Plus Theory Of Partnership Taxation, Georgia Law Review, Vol 43, S.719

¹⁶ Veliye Yanlı, Anonim Ortaklıklarda Tüzel Kişilik Perdesinin Kaldırılması Ve Pay Sahiplerinin Ortaklık Alacaklarına Karşı Sorumlu Kılınması, Beta yayınevi, İstanbul, Mayıs 2000, S. 9

¹⁷ Akipek, Akıntürk, a.g.e, S.509

¹⁸ Reha Poray, Ünal Tekinalp, Ersin Çamoğlu, Ortaklıklar Hukuku, 1.Cilt, 2. Bası, Filiz Kitabevi, 1975, S.3

¹⁹ Tarihçiler eski Babilde tapınakların malvarlığından başka özel bir mal varlığının olmadığını ifade ederler. Özel mülkiyetin olmayışı özel girimcilik gelişmesi için çok az fırsat yaratmaktadır. Özel girişimcilik ve mülkiyet, tapınak merkezli toplumun ayrışması olarak başlamıştır. Bu ayrışma, toplumun kural koyucularının (Patesi) tapınak varlığını bireysel faydaları için tahsis ile başlamıştır. Söz konusu tahsis zengin sınıfı yaratmış ve artan oranda varlığın özel mülkiyette kalabilmesine olanak sağlamıştır. “Baş tüccar” yada “Damgar”ın kural koyucu adına ticari işlemleri yapması MÖ 2750 den 29 yılına kadar sürmüştür. “Patesi” ve “Damgar” arasındaki ilk ilişkiler modern vekillik ilişkisini temsili

rağmen eski çağlardaki ve modern zamanlardaki ortaklıklarda ortak özellikler söz konusudur²⁰. 19.yy boyunca kurumlar bireyler gibi elde ettikleri gelirler üzerinden vergi ödeyebilir kapasitede ayrı birer kişi olarak görülmüşlerdir. Gerçekten kurumların 19.yy da büyüyen önemine rağmen yasama onların vergilendirilmesi ile ilgili olarak özel düzenlemeler getirmemişlerdir. Kurumların sıradan insanlar gibi işlem görmesi “ayrı varlık teorisinin” etkisinin çok az olduğunu göstermektedir. Muhtemelen, kurumsal örgütlenmenin göreceli azlığı da eski vergi yasalarının kurumların vergilendirilmesi ile ilgili özel düzenlemeler içermemelerinin nedenleri arasındadır. Yasama ku-

rum varlığı ile kurum olmayanların varlığı arasındaki farklılığın çok küçük olduğunu varsaymış ve varlığa sahip olanın yasal konumuna bakmaksızın servet vergilendirilmesine karar vermiştir. Bununla birlikte bu varsayım her zaman geçerli olmayan bir varsayımdır²¹.

Ortaklıklar konusunda Eski Romalılardan bugünkü çokuluslu kurumlara kadar çok sayıda değişiklik meydana gelmiştir. Birincisi, kurum kavramı sahiplerinden ya da üyelerinden ayrı bir hukuki kişilik olarak gelişmiştir. İkinci önemli adım, özellikle İngiltere ve ABD de 18. yy sonu ile 19.yy başlarında kurumların kar amacı gütmeyen kuruluşlardan kar amacı güden kuruluşlara dönüşmesidir.

olarak doğmuştur. Sümerlerin “Damgar” ı tapınak organizasyonu ve zengin bireyler için işlemler yapmaktaydı. Söz konusu işlemlerde “Damgar” bir derecede olsa bağımsız olmakla birlikte zamanla başkaları adına yaptığı işlemlerden kar sağlamaya başladı ve aynı zamanda işlerle ilgili bazı risklerde ortaya çıkmaya başladı. Bununla birlikte “Damgar” “Shamallu” yu ücretle kiralayabilirdi. “Shamallu” girişim karının bir kısmını almaktaydı. Eski Babil iş girişimleri “commendas” olarak bilinmekteydi. Babil hukuku Shamallu nun girişimin kazançlarını “damgar”ın hesaplarına aktarmasını öngörmekteydi. Hukuk Shamallayı yatırılan tüm sermayeyi tazmin ile de yükümlü tutmaktaydı. Diğer yanda “Shamulla” saldırıya uğrar ve yolda yağmalanırsa, Damgar yatırılan tüm sermayeyi ödemekle yükümlüydü. Bundan dolayı, Shamulla tarafından yapılan bağımsız davranışlar, Shamulla ve damgar arasındaki kar paylaşımı ve yükümlülük tahsisi ile ilgili düzenlemeler sağlanmıştır. Bu “commenda” lar modern ortaklıklarla benzer özellikler taşıyan orta çağ “commenda” ları ile benzerdir. Eski Babiller aynı zamanda tarım ve ticari düzenlemelerde ortaklığı kullanmışlardır. Babil’de ortaklıklara ilişkin belgeler Babillilerin kira ve ticaret ortaklığı olmak üzere iki tür ortaklığı kullandığını göstermektedir; Kira ortaklığında iki yada daha fazla insan bir araya gelerek bir araziye temizlemek ve ekmek için ortak olmaktaydılar. Arazi sahipleri ilk yıllarda arazinin temizlenmesi nedeniyle kirayı düşürürler izleyen yıllarda ise arttırlırlardı. Ortaklık yapılan harcamaların muhasebesini tutar ve elde edilen kar da eşit olarak bölüşülürdü. Arazi sahipleri kira ortaklığına başka kimseleri de dahil edebilirlerdi. Bu durumda hizmet sağlayanlar harcamaları ve işgücünü eşit olarak paylaşırlardı. Sahip, ürünün yarısını ortak olarak alır, mülk sahibi olarak kiranın yarısını alır fakat ortak olarak yarısını ödemezdi. Ticaret ortaklıkları yada “tapputum,” belirlenmiş iş projeleri için eşit sermaye yatırımı yapmakla yükümlü ortaklar gerektirmekteydi. Ortaklar katılan sermayeyi ticari malları alma ve bunları karla birlikte satmak için kullanırlardı. Kayıtlar tapputum M:Ö 1947 de var olduğunu ve işlemlerini finanse etmek için borç para aldığını göstermektedir. Borç verme düzenlemeleri bağlı yükümlülük (borçluluk) (müteselsil sorumluluk) ve ortaların çeşitli yükümlülüklerine ilişkin düzenlemeler sağlamıştır. Ortaklar aynı zamanda karşılıklı olarak ortaklık borçlarının ödenmesini garanti etmişler ve ortaklığın herhangi bir ortağı tarafından sözleşme ile yüklenilen ortaklık borçlarına ilişkin ödemeleri karşılıklı olarak garanti etmişlerdir. Borden, a,g,m, S. 725-733

²⁰ Borden, a,g,m, S. 739

²¹ Steven A. Bank, The “Corporation” in the Corporate Income Tax: Separate Entity or Shareholder Proxy? Public Law and Legal Theory Working Paper No. 23, February 2001, S.27 http://papers.ssrn.com/paper.taf?abstract_id=261588, Erişim tarihi, 01.07.2009, Steven A. Bank, Entity Theory as Myth in The Corporate Income Tax, 43 William & Mary Law Review, December, 2001, 43 Wm and Mary L. Rev. 447, S.453

Üçüncü dönüşüm, sınırlı sorumluluğun artışı ile birlikte az sayıda kişinin sahip olduğu kurumlardan halka açık, çok sayıda ortağın olduğu kurumlara dönüşmedir. Son olarak, en önemli dönüşüm, II. Dünya Savaşından bu yana tek bir ülke yerine çok sayıda ülkede iş yapan çok uluslu kurumların ortaya çıkmasıdır. Her bir dönüşüm hukuki kurum kavramının dönüşümü ile birlikte olmuştur. Gerçek, yapay ve toplam varlık teorileri geliştirilmiştir. Her zaman kurumların işlevinde kaymalar olmuş, her bir teori dönemsel modaya aktarılmıştır²². Bununla birlikte kurumların açıklanmasında kullanılan teoriler, hukukun bu alanı düzenleme yapması öncesi, yapılacak düzenleme için faydalı olmakla birlikte bugün artık hukukun düzenleme gerekçesi teorilerden faydalanma yerine toplumsal ihtiyaçlar ve hukuk politikasına göre ortaya çıkmaktadır²³.

3- KURUMLAR VERGİSİNİ HAKLILAŞTIRMA YAKLAŞIMLARI

Bazı akademisyenler verginin kaldırılmasını, bazıları büyük reformlar yapılmasını savunmaktadırlar. Verginin kalması için olması gereken haklılaştırmadaki yetersizliğin üç temel nedeni vardır. Birincisi, kurumlar vergisi oldukça karmaşık bir vergidir ve toplumun üzerine önemli işlem maliyetleri yükler²⁴. İkinci olarak, iktisatçılar arasında verginin yalnızca belirli işletmeler üzerinde etkileri olduğu diğerleri üzerinde olmadığı bu nedenle toplum için önemli refah kayıpları yarattığı konusunda var olan görüş birliğidir. Bu vergiye sahip olmak için iyi bir gerekçenin olmaması durumunda, bu iki tür maliyet verginin kaldırılması yönünde ikna edici olmaktadır. Üçüncüsü

ve beklide en önemlisi, uygulamada kurumlar vergisi matrahının erozyona uğramasıdır. Bunun iki temel nedeni vardır; birincisi, kurumların vergi sığınaklarındaki büyümedir. İkincisi ise, ülkeler arasındaki kurum yatırımlarını özendirmek amacıyla yapılan ve son 20 yılda büyüyen vergi rekabetidir²⁵. Klasik haklılaştırma teorileri kurumların ayrı, yapay ve popülist varlık olduğuna ilişkin varlık teorileridir. Bugün bu teorilere ek olarak toplam varlık teorisi ile kurumların gücünün sınırlandırılmasını esas alan yaklaşımlar vardır.

3.1- Varlık Teorileri

Varlık teorilerine ilişkin olarak kurumlar vergisi ile ilgili savunmalar esas olarak üç gruba ayrılmaktadır. Bunlar, ayrı varlık, yapay varlık ve toplam varlık teorileridir. Bunlara popülist varlık teorisi de eklenebilir. Birincisi, kurumların ortaklarından bağımsız gerçek varlıklar olduğunu kabul eder. İkincisi, kurumlar vergisinin devlet tarafından sağlanan faydalara karşı yapılan bir ödeme olduğunu ifade eden ve kurumların varlıklarını devlete borçlu oldukları yapay birer varlık oldukları görüşünü yansıtan yapay varlık teorisidir. Üçüncüsü, kurumun ortakların baskın biçimde toplamdaki karışımı olduğunu ifade etmektedir. (Sözleşmecî, sözleşme ilişkisi). Popülist teori ise kurumlar vergisinin halk tarafından istenir, politik ve idari olarak uygulanması kolay vergi olduğu görüşünü benimsemektedir.

3.1.1- Ayrı Varlık Teorisi

Kuramsal haklılaştırma anlamında temel yaklaşımlardan birisi "ayrı varlık teorisidir". 20. yy başlarından beri tüzel kişiliklerin kendini kuran,

²² Yonah, a.g.m, S.1232

²³ Mustafa Dural, Tufan Ögüz, Türk Özel Hukuku, Cilt II, Kişiler Hukuku, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2002, S.207, Akipek, Akıntürk, a.g.e, S. 520, Akunal, a.g.e, S.13

²⁴ Avi-Yonah, a.g.m, S.1197

²⁵ Avi-Yonah, a.g.m, S.1198-1999

üye olan ve ilişkide olduğu üçüncü kişilerden ayrı kişiliğe sahip kuruluşlar oldukları görüşüne dayanılarak ayrı bir vergi olması gerektiği iddia eden “ayrı varlık teorisi” (Entity Theory) dir. Bu teoriye göre, varlığın ayrı gelir vergisi sağlama yeteneği ticaret hukukuna göre “varlık” olarak nitelendirilmesine bağlıdır. Diğer yanda, insanlar gibi fiziki varlıklardan başka vergileme konularına vergi konulması ve muhafazası yalnızca ticari organizasyonlar için haklılaştırılabilir görüşüne dayanmaktadır²⁶.

Gerçeklik teorisi olarak da adlandırılan ayrı varlık teorisi, ilk defa Alman hukukçu Beseler tarafından savunulmuş ve yapay varlık (varsayım) teorisine tepki olarak ortaya çıkmıştır. Teoriye göre tüzel kişilikler, kanun tarafından yaratılmış yapay varlıklar değil, sosyal zorunluluklar dolayısıyla meydana gelen ve kendisini oluşturan kişilerden ayrı ve bağımsız mevcudiyeti olan varlıklardır. Kurumu kuran birey varlığını kurumun kuruluşu ile kaybetmektedir²⁷. Söz konusu kurumlar, hukuk düzeni kendilerini tanımadan önce de mevcuttur. Hukuk düzeni onları yaratan değil, hukuki kişilik sağlayandır²⁸. Bir topluluğun tüzel kişilik kazanması, ancak hukuk düzenin kendisini tanıması ve kendisini oluşturan kişilerden bağımsız bir varlık olarak kabul etmesi ile mümkündür²⁹. Ayrı varlık olarak sayılabilmesi kurumun tek tek üyelerinden soyutlanmış olmasına bağlıdır. Ayrı örgütlenme, bağımsız hukuki varlığın iradesini açıklayacak ve amacını gerçek-

leştirmek üzere faaliyette bulunacak organların oluşumunu ifade eder. Kurum, kurucularından, üyelerinden ve organlarını oluşturan kişilerden ayrı, onların gelip geçiciliğinden etkilenmeyen sürekli bir organizasyon haline gelmektedir³⁰.

Teoriye göre kurumlar ayrı varlıklar olmaları nedeniyle vergileme için uygun özne konumdadırlar; ortaklarından ayrı kişiliğe sahip olduklarından çifte vergilendirme de söz konusu değildir³¹. Kurum ve ortakları arasındaki ilişkiler ayrı varlık kuramına işaret eder. Bununla birlikte, kurumları düzenleyen hukuk kuralları çok sayıda ortağı olan kurumlarla az sayıda ortağı olan kurumlar birbirinden ayırmaktadır. Halka açık şirketler olarak nitelenen ya da çok sayıda ortağı olan şirketlerde ortaklar doğrudan şirket faaliyetlerine katılmak yerine uzaktan yatırımcı durumdadırlar. Sahiplerinden daha fazla bağımsızdırlar. Kurumun yapmış olduğu yatırımlardan elde edilen gelirlerden ortaklara düşen kısma vergi konulması, ortakların kendi faaliyetleri sonucu elde ettikleri gelirlerin vergilendirilmesinde olduğu gibi makuldür. Bununla birlikte, az sayıda ortak yada yakınların ortak olduğu kurumlarda kurum ile ortak arasında daha yakın ilişki vardır³². Kurumun faaliyetlerinde daha aktif olan hissedarlar için çifte vergilemenin olmadığını söylemek daha zordur³³.

Ayrıca, hukuki açıdan kurumlarda sahiplik ile kontrolün ayrı olduğu kabul edilmektedir. Bundan dolayı, kurumlar cezayı gerektiren bir fiil ile

²⁶ Philip Laroma Jezzi, The Rationales of Tax Entities, http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1130838, S.1

²⁷ Haris, a.g.e, S.42

²⁸ Akipek, Akıntürk, a.g.e, S.524

²⁹ Yanlı, a.g.e, S.10

³⁰ Yanlı, a.g.e, S. 12

³¹ Nadaroğlu, a.g.e, S.345

³² Haris, a.g.e, S. 43

³³ Ann Louise Hardman, Corporate Tax Reform: The Key To International Competitiveness, Vand. J. Transnat 509 (1992-1993), S.512

suçlandıklarında yönetim sorumlu olabilirken ortaklar sorumlu olamazlar³⁴. Bu yaklaşım da kurumların ortaklarından ayrı bir kişiliğe sahip olduğunu göstermektedir³⁵.

Ayrı varlık kuramını destekleyen diğer bir özellik ise, kurumların ayrı mal varlığına sahip olmalarıdır. Ayrı mal varlığı sonucu tüzel kişiliğin organları aracılığıyla bulunduğu faaliyetlerden doğan haklar ve borçlar, ortaklara değil, doğrudan ortaklığa ait olurlar. Ayrı mal varlığına sahip olma ayrı bir yönetim ve temsil organizasyonunu gerekli kılar³⁶. Öz kaynaklar (hisseler) kurumların ayrı varlıklar olarak vergilendirilmesi gerektiğini gösterir. Dahası, bütçe açığının olduğu bir ortamda geniş vergi matrahlarına olan gereksinim kurumların ayrı varlıklar olarak vergilendirilmelerini haklılaştırır.³⁷ Tüzel kişiliğin en önemli unsuru medeni hukukun da ifade ettiği ayrı mal varlığıdır. Bu kurumun kendi varlıklarına sahip olarak diğer kimselerin mal varlıklarından ayrı olarak yatırımlar gibi mal varlığı edinebilme, almak ve satabilmek dışında kredi verenlere karşı kefalet verebilme yeteneğinin var olmasını sağlamaktadır. Gerçekten, ayrı mal varlığı ve bunun hukuki sonuçları; ortaklardan ayrı varlık sahibi olma özellikleri, kurumun elde ettiği geliri herhangi bir vergi mükellefine atfedilmek-

ten daha fazla kurumun kendi geliri yapmaktadır. Sonuç olarak, kurumlar tarafından elde edilen gelirlere ayrı bir vergi konulmasının mantıklı öncellerin kurumların yapısal özelliği olan "ayrı mal varlığı" ile temsil edildiği söylenebilir³⁸.

Ekonomik açıdan bakıldığında, hukuki açıdan kurumun halka açık olup olmaması yeterli açıklık sağlamamaktadır. Halka açık kurumlarda ortaklar yatırım yaptıkları hisselerden kar payı olarak ya da sermaye kazancı olarak gelir beklerken kurumun günlük işleri ile ilgilenmezler. Halka açık kurumların ortaklarından ayrı varlıklar olarak düşünülmesi sahipliğin ve kontrolün ayrılması ile de desteklenmektedir³⁹. Aile kurumu ya da az sayıda ortağın olduğu halka açık olmayan kurumlarda ise ortaklar, kurumun günlük işleri ile daha yakından ilgilidirler. Kurumun ekonomik geleceği açısından kurum ile ortaklar esaslı biçimde bütünleşmişlerdir. Ortaklar yönetime katıldıklarından kar payı dağıtım zamanı ve miktarının belirlenmesinde söz sahibidirler. Dolayısıyla kontrol ve ortaklık birbirinden bağımsız değildir⁴⁰.

Varlık kuramı, kamuoyunun kurumlar hakkındaki görüşlerini şekillendiren ayrı bir kurumlar vergisi uygulanmasının altında yatan orijinal düşüncedir. Varlık kuramı kurumların vergilemesi ile ilgili her şeyi açıklamamakta yalnızca, kurum-

³⁴ VUK nun 333. maddesinin birinci fıkrasında, göre tüzel kişilerin idare ve tasfiyesinde vergi kanunlarına aykırı hareketlerden doğacak vergi cezalarının tüzel kişilik adına kesileceği düzenlemesi yer alırken, aynı maddenin üçüncü fıkrasında kaçakçılık ve iştirak fiilleri için öngörülen cezaların bu fiilleri işleyenler hakkında hükmolunacağı düzenlemesi vardır.

³⁵ Haris, a.g.e, S.43

³⁶ Yanlı, a.g.e, S.12

³⁷ Hardman, a.g.m, , S.512

³⁸ Jezzi,a.g.m, S.1

³⁹ Halka açık kurumlarda çok sayıda ortağın bağlı biçimde hareket etmesi güçtür. Ortakların halka açık kurumda çıkarları olmalarına rağmen bunu şirketin günlük işlerini takip etme yolu ile gerçekleştirmeleri mümkün değildir. Dahası, ortaklar günlük işlemleri takip edebilecek uzmanlığa da sahip değillerdir. Sonuç olarak kurumlar, ortaklarından ayrı olarak kendi çıkarlarının takipçisi durumundadırlar..Harris, a.g.e, s.44

⁴⁰ Harris, a.g.e, s.46

lar ve ortaklar seviyesinde vergilemenin olabileceğini açıklamaktadır⁴¹. Kurumlar vergisinin toplumda önemli, gerekli ve değiştirilemez rolü olduğuna inanan sözleşme taraftarları bireylerden aynı bağımsız bir varlık olarak kabulünün gerekli olmadığını da iddia etmektedirler⁴².

Ayrı varlık kuramında ısrarın açıklaması iki türdür. Birincisi, diğer iki görüşe göre gerçeğe daha yakın olanı temsil etmektedir⁴³. İkincisi, kurum yönetiminin gücünü yansıtmakta oluşudur⁴⁴.

3.1.2- Yapay Varlık Teorisi

Varsayım teorisi, fayda veya imtiyaz bedeli⁴⁵ teorisi olarak da adlandırılan yapay varlık teorisi, Roma hukukuna dayanmakta ve ilk defa Alman hukukçu Savigny tarafından ortaya atılmış bulunmaktadır. Teorinin özü, hak sahibi olma yeteneği yalnızca insanlara ait olduğu için kurumların hak ve borçlarının bulunmasına rağmen iradeye sahip olmamaları dolayısıyla söz konusu hak ve borçların o kuruma ait olmasına olanak yoktur. Devlet, kamunun menfaati ve sahipsiz hakların ortaya çıkmaması için bu kurumları kişi gibi kabul eder ve böylece onlara yapay varsayımsal bir kişilik tanımış olur. Teoriye göre kurumlar gerçekten var olmayan devlet tarafından yaratılan yapay varlıklardır. Tam ehliyetsiz olduklarından iradede yoksundurlar ve bu nedenle yasal temsilcilerinin bulunması gerekmektedir⁴⁶.

Kurumların devlet tarafından yaratılan yapay varlıklar olduğu görüşünün kabulü, onlara devlet

tarafından sağlanan ayrıcalıkların karşılığının ödenmesi gerektiği yaklaşımını ortaya çıkarmaktadır. Kurumlar vergisi ile devletten sağlanan faydalar arasında bağlantı kurulmakta ve vergi faydanın vergilendirilmesi olarak görülmektedir⁴⁷. Kurumların yapay olarak ayrı birer varlık olarak sağladıkları ayrıcalıklı konum kamu hizmetlerinden fayda sağlamaları, sınırlı sorumluluk, nakit varlığı ve işlem maliyetlerinin ortadan kalkmasından kaynaklanmaktadır.

Kurumlar vergisi mükellefin yararlandığı hizmetlerin bedelini ödetmeye niyetlenmişse en mantıklı varsayım temel olarak gelirleri yükseltme varsayımdır. Mükellef, devlet tarafından sağlanan yapay örgütlenmeyi kullanmadığında özel faydalardan yararlanması mümkün olmayacaktır. Özel faydalar devletin bu konuda yapmış olduğu düzenleme ile ortaya çıkmaktadır. Yasama yaptığı düzenleme ile bu yapıyı ve faydaları belirlemede ya da dolaylı olarak sözleşme ile ortaya çıkarmakta ve devlette bu sözleşmenin uygulanmasını güvence altına almaktadır. Bundan dolayı devlet yararların sağladığı üstünlüklerden yararlanları karşılık ödemeye zorlamaktadır⁴⁸.

Devlet, kurum kazancını elde etmek için gerekli olan hukuki, sosyal ve ekonomik altyapı ile ilgili olarak faydalar sağlamaktadır. Kurumlar açıkça, devletin ulaşım ve iletişim altyapısından, güvenlikle ilgili çalışmalarından, mülkiyetin ve sözleşmeden doğan hakların korunması ve adalet sistemi ile ilgili hizmetlerinden fayda sağlarlar.

⁴¹ Jennifer Arlen, Deborah M. Weiss, A Political Theory of Corporate Taxation, 105 Yale L.J. 325 1995-1996, S.331

⁴² Brooks, a.g.m, S.625

⁴³ Avi-Yonah, a.g.m, S. 1232

⁴⁴ Avi-Yonah, a.g.m, S. 1233

⁴⁵ Şükrü Kızılot, Kurumlar Vergisi Kanunu Ve Uygulaması, Cilt I, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2000, S.14, Kamil Mutluer, Özel Vergi Hukuku, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları 168/10, İstanbul, Mayıs 2007, S.196

⁴⁶ Akipek, Akıntürk, a.g.e, S.520-522, Dural, Ögüz, a.g.e, S. 206, Akünel, a.g.e, S.14

⁴⁷ Avi-Yonah, a.g.m, S. 1205

⁴⁸ Schlunk, a.g.m, S.338

Aynı zamanda eğitim sistemi aracılığıyla yetiştirmiş olduğu yetişmiş iş gücünden ve işgücünün sağlıklı olmasını sağlayan sağlık sisteminden fayda sağlamaktadırlar⁴⁹. Birçok kurum yatırım yapacağı yeri seçerken kamuca sağlanan söz konusu hizmetlerin var olup olmadığını da dikkate almaktadır.

Kamu hizmetlerinden kurumların gerçek kişiler gibi ve hatta gerçek kişilerden daha fazla⁵⁰ fayda sağladığına dayanılarak kurumlar vergisi haklılaştırılmaya çalışılmaktadır. Böylece kurum ortakları da devletin yaptığı düzenlemelerden ve harcamalardan büyük faydalar sağlamaktadır. Bu anlamda kurumlar vergisi kurumlar vergisine tabi olan işletmeler için genel bir faydalanma vergisi olarak da düşünülebilir⁵¹.

Muhtemelen kurum olarak örgütlenmenin en önemli yararı, bu örgütlenmeye katılanlara yani hissedarlara, söz konusu örgütlenmenin olmaması durumunda kolaylıkla ulaşılamayacak sınırlı sorumluluğu sağlamasıdır⁵². Devlet gerekli yasal düzenlemeyi yaparak söz konusu sınırlı sorumluluğu kullanılabilir hale getirmektedir. Ortakların bu faydalar için ayrıca bir ödeme yapmalarına da gerek yoktur. Bundan dolayı bu faydaların vergilendirilmesi yatırımcının davranışlarının değişmesine de neden olmamaktadır. Dahası, devletin faydaları üreten hizmetleri sağlarken katlandığı doğrudan maliyetler çok da büyük

değildir⁵³. Devlet sınırlı sorumluluğa vergi koyarak yanıt vermektedir: ideal olarak vergi, sosyal olarak fayda sağlayacak projeleri engellemeyecek ve girişimcinin servetine gereksiz aktarımları da önleyecektir⁵⁴. Dahası, devletin daha büyük girişimcilerin sınırlı sorumluluktan daha fazla fayda sağladıklarından kuşku duymasını gerektiren bazı nedenleri vardır. Biri küçük diğeri büyük iki firma düşünüldüğünde, büyük firma yüksek ölçekteki projeler dışında küçük firma ile benzerdir. Sonuç olarak büyük firma sınırlı sorumluluğun faydalarından daha fazla semere toplayacaktır. Sağlanan faydaların mutlak büyüklüğü çeşitli projelerden gelen getirilerin genişliğine bağlıdır. Bundan dolayı devletin büyük firmaların sağladığı faydanın daha fazla olduğunu göz önünde bulundurması oldukça makul bir yaklaşım olacaktır. Girişimin büyüklüğü beklenen karlılık ile olumlu biçimde ilişkili olduğundan devletin sonuçta ortaya çıkacak karlılığı düşünerek davranması da makul kabul edilecektir⁵⁵. Musgrave, işletmelere sınırlı sorumluluk sağlanmasının uygulamada toplum için herhangi bir maliyet yaratmadığını ve bu nedenle faydaya dayanan verginin haklılaştırılmasının söz konusu olamayacağını çünkü, fayda vergilerinin amacının yararlanılan kamu hizmetlerinin maliyetlerini tahsis etmek olduğunu, maliyetsiz faydaları fiyatlandırmak ol-

⁴⁹ Brooks, a.g.m, S.647

⁵⁰ Mutluer, a.g.m, S.196

⁵¹ Brooks, a.g.m, S.646, Salih Turhan, Vergi Teorisi Ve Politikası, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1993, S.136

⁵² Sınırlı sorumluluk, ticareti özendirme, işletmenin büyüklüğünü etkilemesi, ölçek ekonomileri yaratması, yatırımları özendirme ve işletme ile ilgili bilgilerin kamuoyu ile paylaşılması yönleri ile savunulurken, riskin kredi sağlayanlara geçmesi, hilekarlık, spekülasyon tehlikesi, düşük profesyonel standartlar yaratması yönleriyle de eleştirilmektedir. Nicholas Gier, UK Company Law, J. Wiley, Chichester, 1998., S.6-8

⁵³ Brooks, a.g.m, S.646

⁵⁴ Herven J. Schlunk, I Come Not to Praise the Corporate Income Tax, But to Save It, Tax Law Review, Vol 56, 2002-2003, S.339,340

⁵⁵ Schlunk, a.g.m, S.340

madığını ifade etmektedir⁵⁶. Ayrıca devlet tarafından sağlanan faydalarda yalnızca kurumlar vergisine tabi olan işletmeler değil diğer işletmelerde yaralanmakta ve kurumun elde ettiği gelir ile sağlanan fayda arasında doğrudan bir ilişki bulunmamaktadır. Çünkü bazı faydalar kurumlar zarar etseler bile var olmaktadır⁵⁷.

Kurum olarak örgütlenmenin ikinci faydası, genel olarak başka biçimlerde ulaşılamayan nakit değerlere ilişkindir. Kurumlar, fon gereksinimleri için sermaye piyasalarına ulaşabilme yetenekleri ile daha fazla finansman sağlayabilirler⁵⁸. Kurumlardaki hisse senedi ve tahviller kolaylıkla transfer edilebilir ve sermaye piyasalarında ticarete konu olabilirler⁵⁹. Nakit paranın olduğu sermaye piyasaları sözleşme yapma maliyetlerini, kontrolü ve sermaye yatırımları ile ilgili yapılması gereken giderleri büyük oranda azaltmaktadır⁶⁰. Söz konusu maliyetlerdeki azalma mükelleflerin yatırımlarını akışkan olmayan yatırımlara göre daha yüksek riskli getirilere göre düzenlemesine izin verir. Devlet söz konusu faydaları finansal piyasaları düzenleme ve sürdürme yoluyla kolaylaştırdığından, hizmetlerinin karşılığı olarak olsa bile makul biçimde vergi de koyabilir⁶¹.

Kurumlar vergisinin haklılaştırılma nedenlerinden bir diğeri de belirli aracılık maliyetlerini ortadan kaldırmasıdır. Bundan dolayı çeşitli hisse senedi sahiplerinin farklı vergi durumları belirli varlık faaliyetlerinin istenebilirliğine ilişkin görüşlerine etki edebilir. Örneğin, varlık belirli bir varlığın olası satışına yaklaşıp ise ve söz konusu satış yüksek miktarda vergilendirilebilir kazanç ortaya çıkaracaksa, hissedarlar söz konusu vergiyi ödemek istemeyeceklerdir ya da hissedarlar satışı daha isteksiz biçimde tamamlayacaklardır⁶². Bundan dolayı devlet kurumlar vergisi ile belirli aracılık maliyetlerini ortadan kaldırmaktadır.

Yukarıdakilere ek olarak kaynak ülkesinde faaliyet gösteren dar yükümlü kurumların vergilendirilmesinde de fayda yaklaşımı esas alınabilir. Esasen kurumlar vergisi başka biçimlerde vergilendirilmesi zor olan bu tür kurumların vergilendirilmesi için ideal bir vergidir. Kaynak ülkesinde yerleşik olmayanların kurumlar vergisine tabi tutulmaları, gelir elde ettikleri ülkelerde yararlandıkları kamu hizmetlerinin karşılığı olmasının dışında en az üç nedenden dolayı önemlidir⁶³. Birincisi vergi matrahının uluslar arasında paylaşı-

⁵⁶ Ayrıca, sağlanan hizmetlerin bir kısmı yerel düzeyde olduğu için merkezi gelirler içerisinde yer alan bir vergi için haklılaştırma nedeni olmasının daha zordur. Yerel idarelerin sunduğu kamu hizmetlerinden sağlanan faydalara karşılık emlak ve servet vergileri alınması daha uygundur. Musgrave, Musgrave, a.g.e, S.374

⁵⁷ Avi-Yonah, S. 1207

⁵⁸ Kurum kazançları ile likidite arasında ilişki bulunup bulunmadığı, aynı derece likiditeye sahip şirketlerin farklı karlılığa sahip olmaktadır. Rudnick, likitide olanaklarının ekonomik rantlar yarattığını ve verginin buraya yönelmesi gerektiğini iddia etmektedir. Joseph Backman ve Michael Knoll kurumlar vergisinin kurum hisselerinin değerindeki artış esas alınarak uygulanmasını önermektedirler. Vergi matrahının belirlenmesindeki söz konusu değişiklikler likidite ile vergi arasında daha iyi bir bağlantı yaratacaktır. Avi-Yonah, a.g.m, S. 1207 Turhan, a.g.e, S.136

⁵⁹ Haris, a.g.e, S.42-43

⁶⁰ Kurumların sermaye piyasalarının oluşumuna etkilerine, sermaye piyasalarının kurumların oluşumuna olan etkilerinden daha fazla dikkat edilmiştir. Harris, a.g.e, S.47

⁶¹ Schlunk, a.g.m, S.347, Hardman, a.g.m, s.512

⁶² Schlunk, a.g.m, S.347

⁶³ Brooks, a.g.m, S.644

mında adaletin sağlanması için önemlidir. Çünkü gelirin elde edildiği ülke vergilendirme hakkına da sahiptir⁶⁴. İkincisi, yerleşik olmayanların kurumlardan elde ettikleri gelirlerin saf ekonomik karlar olması vergilendirmeyi haklılaştırmaktadır. Üçüncüsü, yerleşik olmayanın vergilemeye tabi tutulmaması vergi gelirlerinin yabancı bir ülkeye kayması sonucunu doğuracaktır.

3.1.3- Toplam Varlık Teorisi

Geçen yüzyılın baskın hukuki sorusu, ortaklıkların üyelerinden ayrı varlıklar mı yoksa üyelerinin toplamından oluşan varlıklar mı olduklarıdır. Kurumların doğal varlık kuramı 19.yy sonu ve 20.yy başlarında popüler olmasına rağmen, ayrı bir kurumlar vergisi daha fazla savunulabilir gözükmekte, modern finans kuramı ve şirketler hukukunda son kurumsal gelişmeler hukuki girişimlerin biçiminin hissedarlarla, kredi verenler, tedarikçiler ve çalışanlar gibi bireyler arasındaki sözleşme bağı olduğu öncülünü varsaymaktadır⁶⁵. Sözleşme teorisine göre iki ya da daha fazla kişi bir araya gelerek, ticari faaliyetleri yürütmek için anlaşma yapmakta ve bu anlaşmadan da kurumlar doğmaktadır. "Toplam teorisi" olarak adlandırılan bu yaklaşımda sözleşme, kurumların hukuki statülerine çerçeve oluşturmaktadır. İçsel olarak kurumlar bireylerin toplamıdır. Aynı zamanda bireyler ve bireylerle yönetim arasındaki ilişki sözleşmeye bağlanmış olmaktadır⁶⁶.

Ayrı varlık vergilemesinde kurum, kendi gelişimini kontrol eden olarak kabul edilir. Bundan dolayı kurumdaki ortaklarına yapılan herhangi bir aktarım vergi kanunları açısından vergilemeyi ilgilendirmektedir. Toplam varlık teorisinde ise, ortaklar geliri kontrol eden olarak kabul edilir. Bundan dolayı ortaklara dağıtılan karlar vergi hukukuna tanınmamaktadır⁶⁷. Toplam yaklaşımına göre, kurumlar vergisi kurum ortaklarını vergilendirmek için kullanılan dolaylı bir yoldur. Eğer söz konusu vergi olmasaydı, kurumlar ortaklarından ayrı hukuki varlıklar olarak vergilendirilseydi, bireyler kazançlarını kurumlar aracılığıyla elde ederek vergiden kaçınmaya çalışırlardı. Bu sonuç en azından kar payı ödeninceye kadar ya da ortaklar ortaklık hisselerini satıncaya kadar verginin ertelenmesi biçiminde gerçekleşirdi. Ortakların ortaklık hisselerini ölüncüye kadar elde tutmaları durumunda gelirin tamamı vergiden istisna haline gelirdi. Ek olarak ortaklar yerine kurumlardan vergi almanın idari üstünlükleri vardır. Çünkü, kurum sayısı ortak sayısına göre çok az ve ortaklara ulaşmak daha zordur.

Bu açıdan bakıldığında kurumlar vergisi ortakların kurumlardan elde ettikleri kazançlar üzerine konulan stopaj vergisi gibi gözükmemektedir. Doğal olarak kar payı dağıtıldığında ortaklar tekrar vergilendirilmemektedir⁶⁸.

Açık olmaktan uzak olmakla birlikte, kurumlar vergisi uygulamadan, ortakların kurum

⁶⁴ Cooper, Gordon, a.g.m, S.2

⁶⁵ Avi-Yonah, a.g.m, S.1195

⁶⁶ Janet Dine, Company Law, Sweet &Maxwell, London, 2001, S.19

⁶⁷ Borden, a.g.m, S.765

⁶⁸ Bu sonuca ulaşmak için bütünleştirme adı altında çeşitli yollar vardır; ortaklar tarafından elde edilen kar payları vergiden istisna edilebilir. Seçenek olarak, ortaklara kendi vergi yükümlülükleri için vergi indirimi hakkı tanınabilir ya da, toplam kuram ile uyumlu olan, kurumlar vergisi koymak fakat dağıtılan kar paylarını kurumlar vergisi matrahından indirilmesine izin vermektir. Avi-Yonah, a.g.m, S.1202

kazançlarını vergilendirebilmenin pratik bir yolu bulunmamaktadır. Bu amaçla kurumlar iki gruba ayrılabilir; halka açık ve aile şirketi ya da az sayıda ortağı olan halka kapalı şirketler. Halka kapalı olan şirketlerde hissedarların kurum kazancının kazanılmasında katkıları varken bu halka açık şirketlerde söz konusu değildir. Bu tür kurumlarda kurumun kazancı ortaklara atfedilebileceğinden doğrudan ortakların kazancı olarak vergilendirilebilir. Halka açık kurumlar açısından ise bunu uygulamak kolay değildir⁶⁹.

Gerçekten çok sayıda ortağı vergilendirmek yerine az sayıda kurumdan vergi almaya çalışmak idari anlamda daha kolaydır. Ancak söz konusu idari üstünlüğün verginin birçok maliyetini de dengelemesi gerekmektedir. "Toplam" yaklaşımı açısından en ikna edici yönlerden birisi, kurumlar vergisinin ortaklara ulaşmanın zor olduğu, ortakların vergiden muaf ya da ülkede yerleşik olmayan kimseler olması gibi durumlarda vergileme yapabilmek için gerekli olduğuna ilişkindir. Bununla birlikte kurumların hisselerinin büyük bir kısmı vergiden muaf hissedarların elinde olması durumunda, normatif olarak, onların kurumlar aracılığıyla elde ettikleri gelirlerin vergilendirilmesi ve diğer gelirlerinin vergilendirilmemesi konusu açık değildir⁷⁰.

Kurumlar vergisinin varlığını korumaya ilişkin en akılcı yaklaşım; verginin ertelenmesi ya da vergiden kaçınılmasını önlemek için kurum ve

ortakları bir toplam olarak varsayarak, kurum gelirlerini vergilendirmek yoluyla ortakların vergilendirilmesini sağlamak olacaktır.

3.1.4- Popülist Varlık Teorisi

Kurum gelirinin hem kurum seviyesinde hem de ortakların geliri olarak çifte vergiye tabi tutulmasında ısrar edilmesi halkın desteğine bağlanmaktadır. Halkın kurumları, karlarını ortaklarına transfer eden araçlar olarak ayrı varlıklar gibi gördüğü, bu nedenle çifte vergilendirmede ısrar edildiği düşünülmektedir. Bu görüşe göre halk, çifte vergilendirmeyi desteklemektedir; hem kurumların hem de bireylerin elde ettikleri gelirlerden vergi ödemeleri gerektiğine inanmaktadır⁷¹.

Halk, kurumlar vergisini sermaye üzerine konan ayrı bir vergi olarak kabul etmekte ve sermaye sahiplerinin vergiyi ödemesi gerektiğine inanarak vergiyi desteklemektedirler. Alınmadığında çoğu zengin bireylerin vergiden kaçınabildikleri düşünülmektedir⁷². Bu popülist açıklama için kurum sermayesinden ortaya çıkan gelirin vergilendirildiğini açıklamakta, niçin iki defa vergilendirildiğini açıklamamaktadır⁷³.

Popülizm görüşünü destekleyen bir başka görüş de "gizli vergi" yaklaşımıdır. Devlet en az direnme ile en fazla geliri toplama isteğindedir⁷⁴. Devletin bu amacı ile birlikte, kurumlar vergisi yükünün kimin tarafından taşındığının bilinmediği ve hissedilmediği gerekçesi ile yasalaştırılması ve kamuoyu tepkisine maruz kalmaksızın

⁶⁹ Avi-Yonah, a.g.m, S.1203

⁷⁰ Avi-Yonah, a.g.m, S.1205

⁷¹ Arlen, Weiss, a.g.m, S.332

⁷² Joseph E.Stiglitz, Kamu Ekonomisi, İkinci Baskı, Çev. Ömer Faruk Batırel, Marmara Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Yayınları No: 549/396, İstanbul, S. 724

⁷³ Arlen, Weiss, a.g.m, S.332

⁷⁴ Turhan, a.g.e, S.137

uygulanması kolay ve gelirleri arttırmaya uygun bir vergi olduğu savunulmaktadır. Bu anlamda kurumlar vergisi siyasal esneklik sağlamaktadır⁷⁵. Gizli vergi yaklaşımını değişik bir yönü olarak mükellefin, sermaye sahibi olan fakat bunun farkında olmayan kurum ortağı olarak, kurumlar vergisini ödeyen kimse olmasıdır. Diğer bir açıklama ise, kurumlar vergisi yükünün kısmen ya da tamamen kurum ortaklarından tüketicilere, çalışanlara kaydırıldığına ilişkindir. Bu açıklamaya göre, seçmenler, düşürülen ücretler veya daha yüksek fiyatlar aracılığıyla vergi yükünü taşıdıklarını anlayamamaktadırlar⁷⁶.

Genel olarak bir verginin kolay idare edilebilir ve politik olarak kabul edilebilir olması istenmektedir. Kurumlar vergisi idari olarak uygulanması kolay bir vergidir. Gelir vergisi ile karşılaştırıldığında çok daha az vergi mükellefi söz konusudur. Birçok bireyden farklı olarak, kurumlar kendi işlemleri ile ilgili ayrıntılı ve doğru defter ve kayıtları tutarlar ve düzenli olarak finansal durumlarını bildirme yükümlülüklerine de uymak zorundadırlar. Aynı zamanda, birçok bireyden farklı olarak kar eden kurumlar vergiyi ödemek için nakit bulmakta da zorluk çekmezler⁷⁷.

3.2- Kurumların Gücü

Profesör Avi-Yonah, klasik haklılaştırma nedenlerinin kurumlar vergisinin varlığını açıkla-

makta yetersiz kaldığını, klasik nedenlerden farklı olarak, kurumlar vergisinin varlığının ve uygulanmaya devam edilmesinin gerekçesinin, kurumların sahip olduğu gücün kontrolü olabileceğini savunmaktadır. Klasik vergileme ilkelerine göre haklılaştırılamayan kurumlar vergisinin kurum yönetimlerini iyileştirmek, kurum yönetiminin istenmeyen birikmiş gücünü sınırlamak gibi başka amaçlara hizmet etmesi nedenleriyle hala istenir olduğu iddia edilmektedir. Kurumlarla ilgili en önemli sorunlardan birinin işlem ya da verkillik maliyetleri olarak adlandırılan, kurum yöneticilerinin ortakların refahı için yeterli çabayı göstermemesidir. Avi-Yonah, yöneticilerin diğerlerinin davranışlarını etkileyecek güce sahip olduklarını ve söz konusu gücün, kurum yöneticilerinin kurum hiyerarşisi içerisindeki yerine ve finansal kaynaklar üzerindeki kontrolüne bağlı olarak ortaya çıktığını ifade etmektedir⁷⁸. Güç finansal kaynakları doğrudan tüketebilme yeteneğinden değil söz konusu kaynaklar üzerindeki kontrollerinden doğmaktadır⁷⁹. Sosyoloji yazınında kurumun (yönetimsel) gücü genel olarak üç sınıfa ayrılmaktadır. Birincisi, lobicilik ya da politikacılara yapılan katkılardan kaynaklanan ve politik çıktıları etkileyebilmeyi ifade eden politik güçtür. İkincisi, kurumun sahip olduğu önemli olanaklar ile doğrudan çalışanlarını ve dolaylı olarak da topluma uyguladığı ekonomik güçtür⁸⁰.

⁷⁵ Politikacıların bu vergiyi, kesin olarak kimin ödediği bilinmediği için severler. Çoğu mükellef kurumlar vergisi ile gelirlerinin nasıl azaldığını hiç bilmezler. Bununla birlikte çoğu iktisatçı vergi yükünün kimin üzerinde kaldığının belirlenmesindeki güçlüğü verginin aleyhinde bir iddia olarak kabul ederler. Stiglitz, a.g.e, S.725, Lynne Oats, *Taxing Companies and Their Shareholders: Design Issues, The International Taxation System*, Ed. Andrew Lymer, John Hasseldine, Kluwer Law Publisher, Dordrecht, 2002, S. 251

⁷⁶ Arlen, Weiss, a.g.m, S.333, Schlunk, a.g.m, S.348

⁷⁷ Brooks, a.g.m, S.648, Avi-Yonah, a.g.m, S.1202

⁷⁸ Av-Yonah, a.g.m; S.1235

⁷⁹ Avi-Yonah, a.g.m; S.1236

⁸⁰ Örneğin büyük bir kurum üretim yerini değiştirdiğinde yada merkezini başka bir yere kaydırıldığında bundan önce çalışanlar daha sonra da toplum etkilenmektedir. Avi-Yonah, a.g.m, S.1238

Üçüncüsü ise, piyasalarda ortaya çıkan tüketiciler üzerindeki güçleridir. Piyasa gücü, çeşitli endüstrilerde monopol ya da oligopol biçiminde var olmaktadır. Rekabet yasaları bu gücü belirli kapsamda düzenlemiş olsa bile tam olarak sınırlandıramamaktadır.

Liberal demokratik bir toplumda özel gücün aşırı birikimini ifade eden kurumların gücünün sınırlandırılmasına ilişkin iki ilkesel yaklaşım vardır. Birincisi, demokraside, tüm güçlerin insanlara kabul edilebilir seviyede olması gerektiği yaklaşımıdır. Gücün özel ellerde toplanması güç sahibinin, ne insanlar tarafından seçilmiş birisi olması nede insanlar tarafından temsil yetkisi ile donatılmış olmasından dolayı istenmeyen bir durumdur. Aşırı kurum gücüne karşı diğer ilkesel yaklaşım eşitlik kavramının liberal anlamı ile ilgilidir⁸¹.

Rekabet yasaları dışında kurum gücünün sınırlandırılması ile ilgili olarak, kurum yöneticilerinin elinde aşırı biriken gücün kontrolü için kurumlar vergisinin kullanılabileceği verginin varlığı için haklılaştırma nedeni olabilir. İnsanlar kurumların güç sahibi olduğunu ve devletin, insanların temsilcisi olarak, kurumlar vergisini söz konusu gücün sınırlandırılmasında araç olarak kullanmasını anlayacaklardır. Bu yaklaşım özellikle bugün, çok uluslu şirketlerin çoğalmasının devletin düzenleyici gücünü azaltmasından dolayı uluslararası alanda vergilemenin bir araç olarak kullanılabilmesine ilişkindir⁸². Vergileme yönetsel gücü iki yoldan sınırlandırabilir. Birincisi, ku-

rumların servet birikimini doğrudan sınırlandırarak yapabilir. İkincisi ise, belirli kurum faaliyetleri için özendiriciler ya da caydırıcılar sağlayarak yapabilir. Birincisinde yüksek kurumlar vergisi oranlarıyla vergi sonrası kurumun elinde kalan gelirler azaltılabilir⁸³.

Kurumların gücünün sınırlandırılması için kurumlar vergisinin var olması gerektiğine ilişkin yaklaşıma karşılık Yariv Brauner tarafından yazılan makalede⁸⁴ söz konusu haklılaştırma çabalarının analizde önemli adımları kaçırdığı gerekçesi ile verginin varlığına destek olamadığı iddia edilmektedir.

3.3- Diğer Haklılaştırma Nedenleri

Kurumlar vergisinin var olması gerektiğine ilişkin olarak yukarıdakilerin dışında da nedenler vardır. Gelir vergisini tamamlayan, vergi sisteminin artan oranlılığına ve buna bağlı olarak vergi adaletine katkı yapması, devletin diğer düzenleyici hedeflerine ulaşmasında uygun araç olması, saf ekonomik rantları vergilendirmesi, vergi ertelemesini önleyici niteliği, yerleşik olmayanlardan vergi alınabilmesini sağlaması ve vergi sitemine iyi yerleşmiş, kaldırılmasının yada büyük değişiklikler yapılmasının büyük maliyetleri gerektirmesi özellikleri de haklılaştırma nedenleri olarak sayılmaktadır.

İlk başlarda kurumların büyük gelirler elde etmesi nedeniyle daha fazla ödeme gücüne sahip olduklarına dayanılarak kurumlar vergisi

⁸¹ Avi-Yonah, a.g.m, S.1244

⁸² Avi-Yonah, a.g.m, S.1244

⁸³ Avi-Yonah, a.g.m, S.1246

⁸⁴ Birincisi, kurumlar vergisinin etkileri onun alternatifleri ile karşılaştırılmamaktadır. İkincisi, kurumlar vergisini destekleyenler verginin sosyal maliyetlerini göz ardı etmektedirler. Son olarak ise, kurumlar vergisini savunmaya yönelik son dönem çalışmaları verginin adil olduğuna ilişkin, ancak henüz kanıtlanamış güçlü popüler sevgilere dayandırılmaktadır. Yariv Brauner, The Non-Sense Tax: A Reply To New Corporate Income Tax Advocacy, 2008 Mich. ST.L.Rev. 591, S.592

haklılaştırılmaya çalışılmakta iken artık bu yaklaşım haklılaştırma nedeni olarak kullanılmamaktadır. Çünkü vergi teorisinde ödeme gücü yaklaşımı yalnızca bireylere ilişkindir⁸⁵. Kurum ortakları açısından düşünüldüğünde, kurumlar vergisi, gelir vergisini tamamlayan ve vergi sistemin artan oranlılığına katkı yapan bir vergidir. Vergi yükü sonuçta kurum ortakları üzerinde kaldığından kişilerin vergi yükü daha artan oranlı hale gelecektir. Toplam sermaye sahipliğinin işgücü geliri elde edenlere göre yüksek gelire sahip olanlarda yoğunlaştığı ve bu gurubun daha fazla refah içerisinde yer aldığı kabulüne göre vergi adaleti için artan oranlılığın önemi büyüktür⁸⁶. Vergi yükünün kurum ortakları üzerine yansımaları, hisse sahibi olmak ile servet sahibi olmak arasında olumlu ilişki nedeniyle zenginlerin vergilendirilmesi sağlanmaktadır⁸⁷. Dikkat edilirse burada kurumun ödeme gücüne değil ortakların ödeme güçlerine göre değerlendirme yapılmaktadır. Verginin kaldırılması durumunda, gelir vergisi sisteminde ve uluslararası vergilemede de değişiklikler gerekmektedir. Birincisi, bireysel gelir vergisinin

de, girişim gelirlerinin vergilendirilmesinin ilkesel anlamı, verginin ertelenmesini ve olağan kazançların tercihli biçimde vergilendirilen sermaye kazançlarına doğru yönelmesini önlemektir. Bu, bireysel gelir vergisi matrahının korunması açısından önemlidir⁸⁸. Sermayeden elde edilen gelirler vergi yükü taşırlarsa bu yalnızca gelir vergisinin daha kapsamlı olmasını sağlamaz aynı zamanda vergi sisteminin artan oranlılığını da artırır. Ayrıca kurumlar vergisi vergi sisteminin yeniden dağıtıcı etkisini de artırır⁸⁹.

İktisatçılar, kurumlar vergisinin saf ekonomik rantlar (karlar) üzerine konabilecek bir vergi için uygun araç olduğunu iddia ederler. Bu iddia, kurumlar vergisinin kurumun sermaye maliyetinin de dâhil olduğu toplam girdi maliyetlerini aşan gelirleri üzerinden alınan bir vergi olduğuna dayanmaktadır. Saf karları vergilendirdiği için bozulmalara neden olmaz⁹⁰. Saf ekonomik karlar, firmanın işgücü, hammadde, amortisman ve finansal maliyetler gibi maliyetlerini karşılamak için gereken kazançlarını aşan kazanç kısmı olarak kabul edilmektedir⁹¹.

⁸⁵ Vergiye tabi gelir, bireylerin belirli bir dönem içerisinde bireysel olarak tükettikleri mal ve hizmetler toplamı ile aynı dönem içerisinde net varlıklarında meydana gelen artış olarak tanımlanmaktadır. Hukuki oluşumlar olarak kurumlar bireysel tüketimde bulunamadıklarından söz konusu ölçümleme onlar için kullanılmaz. Bununla birlikte kurumlar vergisinin, kurumların kendileri ödeme gücüne sahip olmadıkları için, kurumlar vergisinin haklılaştırılmamasının adalet temelinde yapılamayacağı anlamına da gelmemektedir. Geniş kapsamlı gelir vergisinde, sermaye ve işgücü gelirlerini de kapsayacak biçimde tüm kaynaklardan elde edilen gelirler aynı seviyede vergilendirilirler. Emek gelirleri kapsamlı olarak gelir vergisi altında vergilendirilebilirken, sermayeden elde edilen gelirlerin tüm biçimlerinin gelir vergisi altında vergilendirilmesi daha zordur. Birçok sermaye geliri biçimi vergi uygulamaları dışında kalabilmekte, diğerleri de lehe vergi uygulamalarına tabi olmaktadır; sermayenin kazancı olarak ortaya çıkan gelir, realize oluncaya kadar vergilendirilmemekte, sonra da lehe oranlardan vergilendirilmektedir. Brooks, a.g.m, S.631

⁸⁶ Son çalışmalar, vergi sistemindeki artan oranlılıktaki dramatik düşüşün, sermaye üzerinde odaklanan veraset ve intikal vergileri ile kurumlar vergilerindeki düşüşe bağlı olduğunu desteklemektedir. Karen, C. Burke, Is The Corporate Tax System "Broken", Virginia Tax Review, Fall, 2008, 28 Va.Tax Rev. 341, S.345

⁸⁷ Schlunk, a.g.m, S.347

⁸⁸ Cooper, Gordon, a.g.m, S.2

⁸⁹ Brooks, a.g.m, S.634

⁹⁰ Anthony P. Polito, Advancing to Corporate Tax Integration: Laissez-Faire Approach, South Carolina Law Review, Fall 2003, Cooper, Gordon, a.g.m, S.2

⁹¹ Brooks, a.g.m, S. 639

Kapsamlı gelir vergisi matrahı bireysel tüketimin değeri ile birikimin toplamından oluşmaktadır. Birikim, Henry Simon'un ifadesi ile var olan varlıkların söz konusu dönemin başı ile sonu arasındaki değerleri arasındaki farktır. Geniş anlamda idari nedenlerden dolayı, henüz nakde dönüşmemiş bu değer artışını belirlemek olanaklı değildir. Bunun yerine, sermaye varlıkları yalnızca realize olduğunda vergilendirilmektedir. Kurumlardan elde edilen gelir bireysel hissedarlar hisselerini satınca ya kadar vergilendirilmemişse, bireysel gelir vergisi matrahı ciddi erozyona uğramış demektir. Bireyler mümkün olduğunca birçok gelir kaynağını kurumlara çevireceklerdir. Bundan dolayı, kurumlar vergisi ile kurumlarda elde edilen gelirlerden gereksiz vergi ertelenmesi önlenecektir. Bu sıklıkla kurumlar vergisinin stopaj işlevi olarak ortaya çıkmaktadır⁹². Kurumlar vergisi olmadığında, kar payları ödeninceye kadar dağıtılmayan kurum gelirlerinin vergilendirilmesinin ertelenme yeteneği dağıtılmayan kurum gelirlerinin diğer gelirlere göre daha az vergi yükü taşımasına neden olacaktır. Sonuç olarak, dağıtılmayan kurum gelirleri üzerindeki kurumlar vergisi eşitlik açısından haklılaştırılabilecektir. Ve bu kar dağıtımını üzerinden de gelir vergisi alınarak genişletilebilecektir. Bundan dolayı kurumlar vergisi dağıtılmayan kurum kazançlarının vergilendirilmesinde çözüme niyetlenmektedir⁹³.

Kurumlar vergisi, yerleşik olmayanların vergilendirilmesinde önemli bir vergidir. Bunun üç önemli nedeni vardır; Birincisi, vergi matrahının uluslar arasında bölüşümün de adalet yaklaşımını desteklemek için önemlidir. Gelirin elde edildiği ülke vergileme hakkına da sahiptir⁹⁴. İkinci haklılaştırma yerleşik olmayanların kurumlardan elde ettikleri gelirlerin vergilendirilmesinde bu gelirlerin bir kısmının saf ekonomik kar olmasıdır. Yerel unsurlar nedeniyle çok uluslu şirketler belirli bir ülkede yaptıkları yatırımlardan normalin çok üzerinde getiri elde etmektedirler. Üçüncüsü, uygulama açısından, yerleşik olmayan vergilemeye tabi tutulmazsa, yerleşik olanın kendi ülkesi vergilemeyi yapacağından ülkenin vergi gelirleri yabancı ülkeye kaymış olacaktır⁹⁵.

4- KURUMLAR VERGİSİ KARŞITI GÖRÜŞLER

Kurumlar vergisinin varlığına çifte vergilemeye neden olması, kurumların ve kurumlara yatırım yapacak kişilerin kararlarında bozulmalar yaratması ve vergi sistemini daha karmaşık hale getirmesi yönleri ile karşı çıkmaktadır.

Kurumlar vergisi karşıtlarının en önemli eleştirisi, kurum kaynaklı gelir üzerinden yapılan çifte vergilendirmedir. Çifte vergilemenin gelecekte vergileme ilkelerinden vergi adaletini ihlal ettiği iddia edilmektedir⁹⁶. Kurum ortaklarının

⁹² Brooks, a.g.m, S.639

⁹³ Jeffrey L.Kwall, The Uncertain Case Against The Double Taxation Of Corporate Income, 68 N.C.L.Rev.613 1989-1990, S.629-630

⁹⁴ Brooks, a.g.m, S.643

⁹⁵ Brooks, a.g.m, S.644

⁹⁶ Profesör Jack Mintz, kurum kaynaklı gelirler üzerindeki çifte verginin kaldırılmasının sermayenin maliyetini azaltacağını, kar payları üzerinden sermaye kazançları için yapılacak tercihleri ortadan kaldıracığını, kurumların kar payı ödemeleri için özendiriciler kullanılması gereksiz kılacağını, kurum ve diğer yatırım araçları arasındaki arbitraja yatırımcılar için özendiriciler sağlanmasını gereksiz kılacağını ve orta gelirli vergi indirimi sağlayacağını iddia etmektedir. Josan Clemens, kar payı vergilerindeki azalmanın yatırımları arttıracığını, sermaye piyasası etkinliğini iyileştireceğini ve kurumların sorumluluğunu iyileştireceğini iddia etmektedir. Vern Krisna, söz konusu çifte vergilemenin önlenmesinin sermayenin toplamdaki maliyetini düşüreceğini, yatırımcı kararlarındaki bozulmaları ortadan kaldıracığını ve hisse senetlerine kar payı ödemelerini arttıracığını ifade etmektedir. Aktaran, Brooks, a.g.m, S. 622-623

bireysel durumları dikkate alınmadan yapılan vergileme vergilemedeki yatay ve dikey adaleti ihlal etmektedir⁹⁷. Ancak bu iddianın birçok nedeni göz ardı ettiği ifade edilmektedir. Gelir biçimlerinin çoğu çifte vergilemeye hatta üçlü vergilendirmeye bile konu olmaktadır. Ayrıca kişinin düşük oranlı birden fazla vergiye tabi olması yüksek oranlı tek bir vergiye tabi olmasına göre daha istenir bir durumdur. İkincisi, kurumlar vergisindeki eşitsizliği göstermek için verilen standart örnekte saptırıcıdır. Çünkü kurum kaynaklı gelire uygulanan kanuni oran dağıtılmamış kazançların dağıtılmış olduğu varsayımına göre belirlenmiş efektif orandır. Çok az sayıda kurum kanuni oranda vergi ödemektedir⁹⁸. Birçok karlı kurum, vergi teşviklerinden ve indirimlerinden yararlandıkları için gelir vergisi ödememektedir. Dahası, birçok hissedar benzer biçimde ya vergiden muaf (yardım kuruluşları ve emeklilik kurumları) ya da diğer kurumlar olmaları nedeniyle kar payları üzerinden vergi ödememektedir.

Kurumlar vergisi kurumların kar dağıtımına ilişkin kararlarında da bozulmalara neden olmaktadır. Kurumlar vergisi kar dağıtılmaması yönünde eğilim yaratmaktadır. Kurumlar vergisi yönetimin finansal kararlarının kar dağıtmama eğilimine neden olmakta ve bu nedenle de hissedarların refahını azaltmaktadır⁹⁹. Sonuç olarak, ver-

gi sistemi kurumların finansal kararlarında kar payı dağıtmama eğilimine neden olursa, ekonomi ve vergi sistemindeki diğer eğilimlerle düzeltilme olasılığı olduğu için etkin olup olmadığı açık değildir. Bir yanda, kar dağıtmama yönündeki eğilim kurum yöneticilerinin yatırıma yönlendirdiği fonların hissedarların elinde daha etkin yatırılacağı anlamına gelirken diğer yanda, bir çok iktisatçı çeşitli nedenlerle tasarrufların optimal seviyenin altında olduğunu, bu nedenle, kar payı dağıtılmamasının ekonomideki tasarruf seviyesini yükselttiğini ifade etmektedirler¹⁰⁰. Kurum kaynaklı gelirler üzerinden ödenen vergilerin azalmasının daha önemli nedenlerinden biri de kurumların karlarını ortaklara dağıtmaması fakat bunun yerine yatırıma da yatırmaması durumudur. Bireysel hissedarlar dağıtılmayan karlardan hisselerini satıncaya kadar vergi ödemezler. Bu durumda kurumlar vergisi oranı bireysel hissedarların ödediği verginin oranından önemli biçimde düşükse, kurum kazancından ödenen vergi, doğrudan işletme sahibi olunarak ödenen vergiden daha az olacaktır¹⁰¹. Eğer kurumlar vergisi yüksek fiyatlar aracılığıyla tüketicilere ya da düşük ücretler yoluyla çalışanlara yansıtılırsa hissedarlar tarafından alınan karlar vergiden etkilenmeyecektir¹⁰². Sonuçta yönetimin kar dağıtımı konusundaki kararlarının dağıtmama yönünde

⁹⁷ Bireylerin kurumlardan elde ettiği kar paylarının, aynı kişilerin kendi bireysel işletmelerinden yada vergiden muaf tutulan kurumlardan elde ettikleri kar paylarından farklı efektif vergi oranları ile vergilendirilmesi yatay adaleti ihlal etmektedir. Hardman, a.g.m, S. 513-514

⁹⁸ Brooks, a.g.m, S.655

⁹⁹ Miller ve Modigliani nin firmanın değerinin kar payı politikasından etkilenmediğine ilişkin hipotezleri söz konusudur. Onların kanıtlarının esası hissedarların bir firmanın kar payı dağıtım oranı ne olursa olsun kendi eylemleri ile amaçlarına ulaşmaya çalıştıkları varsayımına dayanmaktadır; hisseleri satarak kar payı ödemeleri ile aynı sonuca ulaşabilecekleri gibi, kar payı ödemelerindeki açığı kapatmak için daha fazla hisse alma yoluna da gidebilirler. Brooks, a.g.m, S.659, Hardman, a.g.m, S.515, Polito, a.g.m, S.7

¹⁰⁰ Brooks, a.g.m, S.662

¹⁰¹ Brooks, a.g.m, S.656

¹⁰² Brooks, a.g.m, S.657

olmasına neden olmakta bu da kurum ortaklarının refahını olumsuz etkilemektedir.

Bütün vergilerin davranışları bir ölçüde etkiliyor olmasına rağmen kurumlar vergisi işletme kararlarını olumsuz etkilediği ve bu nedenle de kaynak tahsisi etkinliğini bozmakla suçlanmaktadır. Kurumlar vergisi borç veya öz kaynakla finanse etme kararı verirken, kar dağıtmaya ya da dağıtmamaya karar verirken, kurum sektörüne ya da kurum dışı sektöre yatırım kararı verirken bozucu etkilere sahip olduğu iddia edilmektedir¹⁰³.

Kar dağıtılması ya da dağıtılmasına karar verilmesine ek olarak kurum yöneticilerinin firmanın hangi sermaye yapısının hisselerin değerini maksimize, sermayenin maliyetini minimize edeceğine karar vermesi gerekmektedir. Firmalar borç kullanarak sermaye maliyetini azaltabilir, hisse değerini yükseltebilir. Fakat bu ancak bu artan biçimde riskli varlık sermayesinin getirisinin daha ucuz borç fonlarının yararları ile dengelendiği yerde olanaklıdır¹⁰⁴.

Kurumlar vergisinin bu olası bozulmalara karşı bazı eleştiriler getirilebilir. Birincisi, kurumlar vergisi oranı en yüksek bireysel vergi oranından daha düşüktür. İşletme geliri tekrar yatırıma yönlendirildiğinde kurum, bireysel yatırımcılar için vergi sığınağı oluşturmaktadır. İkincisi, büyük firmalar, yönetim üzerinde kontrol sağlayabilmek, sermaye piyasalarına daha kolay ulaşabilmek, sınırlı sorumluluktan yararlanabilmek gibi vergi dışı nedenlerden dolayı kurumlaşmakta ve herhangi bir vergi dezavantajına hükmedebilmektedirler¹⁰⁵. Üçüncüsü, vergi harcamalarının çokluğu, bir çok durumda yalnızca kurumlar tarafından

yararlanılabilir durumda olmasından dolayı kurum kaynaklı gelirlerdeki efektif vergi oranını daha düşük olmaktadır¹⁰⁶.

Son olarak da kurumlar vergisinin hem yasal düzenleme hem de idarece uygulanması ile ilgili olarak karmaşık durumların ortaya çıkması vergi sistemini daha da karmaşık hale getirdiği eleştirisi yapılmaktadır.

5- SONUÇ

Kurumlar vergisinin adaletsiz ve etkinsiz bir vergi olduğunu dayanılarak kaldırılması yönünde görüşlerin yanı sıra vergiyi savunmaya çalışan klasik ve yeni görüşler söz konusudur. Tartışma hala sürmekle birlikte, verginin vergi yükünün kim tarafından taşındığının bilinmemesi nedeniyle politik olarak kolay uygulanabilir ve hâlihazırda azalan gelir sağlama işlevine rağmen önemli bir gelir kaynağı olması diğer haklılaştırma nedenlerini arka planda bırakmaktadır. Bugün, toplam varlık kuramı ve kurumların gücünün kurumlar vergisi ile sınırlandırılması gerektiğine ilişkin yaklaşımlar verginin haklılaştırılmasında öne çıkmaktadır. Bireylerin gelirlerinin vergilendirilmesinde kurumların vekil olarak işlev görmesi ve ayrı bir vergileme yerine varlık seviyesinde kurumlara yatırım yapan bireylerden vergi toplama aracı olması görüşü daha ikna edici gözükmemektedir. Bununla birlikte, kurumlar vergisini kaldırmanın politik olarak güçlüğü göz önüne alındığında, çifte vergilemenin etkilerini en azalamaya çalışmak daha doğrudur. Sonuç olarak, kurumlar vergisi sistemin önemli miktarda gelir sağlayan ve varlığı hala tartışma konusu olan bir vergidir.

¹⁰³ Brooks, a.g.m, S.658

¹⁰⁴ Brooks, a.g.m, S.663

¹⁰⁵ Brooks, a.g.m, S.666

¹⁰⁶ Brooks, a.g.m, S.666-667

YARARLANILAN KAYNAKLAR

Akipek, Jale G.- Akıntürk, Turgut (2002), Türk Medeni Hukuku, Yeni Medeni Kanuna Uyarlanmış, Başlangıç Hükümleri, Kişiler Hukuku, Birinci Cilt, yenilenmiş Dördüncü Bası, Beta Yayınevi, İstanbul

Akoral, Teoman (1995), Türk Medeni Hukukunda Tüzel Kişiler, Beta Yayınevi, İstanbul

Arlen, Jennifer- M. Weiss, Deborah (1995-1996), "A Political Theory of Corporate Taxation", 105 Yale L.J.

Avi-Yonah Reuven S., "Corporations, Society, and The State: A Defence Of Corporate Tax", Virginia Law Review, Volume 90, September 2004, Number 5

Bank, Steven A. (2001), "The "Corporation" in the Corporate Income Tax: Separate Entity or Shareholder Proxy?", Public Law and Legal Theory Working Paper No. 23,

http://papers.ssm.com/paper.taf?abstract_id=261588, Erişim tarihi, 01.07.2009

Bank, Steven A. (2001), "Entity Theory as Myth in The Corporate Income Tax, 43 William & Mary Law Review, December, 43 Wm and Mary L. Rev.

Borden, Bradley T., "The Aggregate-Plus Theory Of Partnership Taxation", Georgia Law Review, Vol 43

Cooper, Graeme S.-Gordon, Richard K. (1998), Taxation of Legal Persons and Their Owners, Tax Law Design and Drafting (volume 2; International Monetary Fund: Ed.Victor Thuronyi)

Dine, Janet (2001), Company Law, Sweet &Maxwell, London

Dural, Mustafa- Ögüz, Tufan (2002), Türk Özel Hukuku, Cilt II, Kişiler Hukuku, Filiz Kitabevi, İstanbul

Gier, Nicholas (1998), UK Company Law, J. Wiley, Chichester

Hardman, Ann Louise (1992-1993), Corporate Tax Reform: The Key To International Competitiveness, Vand. J. Transnat

Haris Peter A.(1996) , Corporate Shareholder Income Taxation and Allocating Taxing Rights Between Countries, A Comporision Of Imputating System, IBFD Publications, Amsterdam

Hervin J. Schlunk (2002-2003), "I Come Not to Praise the Corporate Income Tax, But to Save It", Tax Law" Review, Vol 56

Joseph E.Stiglitz, Kamu Ekonomisi, İkinci Baskı, Çev. Ömer Faruk Batırel, Marmara Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Yayınları No: 549/396, İstanbul

Karen, C. Burke, Is The Corporate Tax System "Broken", Virginia Tax Review, Fall, 2008, 28 Va.Tax Rev.

Kızılot Şükrü; Hürriyet, 24 Mayıs 2005, <http://hurarsiv.hurriyet.com.tr/goster/haber.aspx?id=321579&yazarid=82>

Kızılot, Şükrü (2000), Kurumlar Vergisi Kanunu Ve Uygulaması, Cilt I, Yaklaşım Yayınları, Ankara

Kwall, Jeffrey L. (1989-1990), The Uncertain Case Againts The Double Taxation Of Corporate Income, 68 N.C.L.Rev.

Musgrave, Richard A.- Musgrave, Peggy B. (1989), Public Finace In Theory And Practice, Fifth Edition, , McGraw-Hill International Editions-Finance Series

Mutluer, Kamil (2007), Özel Vergi Hukuku, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları 168/10, İstanbul

Nadaroğlu, Halil (1996), Kamu Maliyesi Teorisi, Gözden Geçirilmiş ve Düzeltilmiş 9. Baskı, Beta Basın Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul

Oats, Lynne (2002), Taxing Companies and Their Shareholders: Desing Issues, The International Taxation System, Ed. Andrew Lymer, John

Hasseldine, Kluwer Law Publisher, Dordrecht

Philip, Laroma Jezzi, The Rationales Of Tax Entities, http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1130838

Polito, Anthony P. (2003), "Advancing to Corporate Tax Integration: Laissez-Faire Approach", South Carolina Law Review

Poroy, Reha- Tekinalp, Ünal- Çamoğlu, Ersin (1975), Ortaklıklar Hukuku, 1.Cilt, 2. Bası, Filiz Kitabevi

Schlunk, Hervin J. (2002-2003), "I Come Not to Praise the Corporate Income Tax, But to Save It", Tax Law Review, Vol 56

Yanlı, Veliye (2000), Anonim Ortaklıklarda Tüzel Kişilik Perdesinin Kaldırılması Ve Pay Sahiplerinin Ortaklık Alacaklarına Karşı Sorumlu Kılınması, Beta yayınevi, İstanbul

Yariv Brauner, The Non-Sense Tax: A Reply To New Corporate Income Tax Advocacy, 2008 Mich. ST.L.Rev.