



TÜRKİYE'DE KURUMLAR VERGİSİNİN TOPLAM VERGİ GELİRLERİ İÇİNDEKİ YERİ ve POLİTİKA ÖNERİLERİ

SHARE OF CORPORATE TAX IN TOTAL TAX REVENUES OF TURKEY AND POLICY RECOMMENDATIONS

Servet UÇKAN^(*)

ÖZ

Kurumlar vergisi hemen hemen her ülkede uygulanmakta olan önemli bir vergi türüdür. Kazanç üzerinden alınan dolaysız bir vergi türü olması nedeniyle, vergi adaletinin sağlanmasında önemli bir yere sahiptir. Ülkelerin gelişmişlik seviyelerine, ekonomik ve politik yapılarına göre toplam vergi gelirleri içindeki payı değişmektedir. Kurumlar vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payının yüksek olması veya artış göstermesi olumlu bir gelişme olarak kabul edilir. Türkiye'de özellikle son dönemlerde, kurumlar vergisindeki sorunların giderilmesi ve toplam vergi gelirleri içindeki payının artırılmasına yönelik bir takım çalışmalar yapılmaktadır. Çalışmamızda Türkiye'de kurumlar vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki yeri, sorunları ve politika önerileri üzerinde durulacaktır.

Anahtar Kelimeler: Kurumlar vergisi, toplam vergi gelirleri, istatistik verileri

ABSTRACT

Corporate tax is an important revenue-generating tax that is imposed in almost every country. It also enables tax justice because it is a direct tax imposed on corporate income. Its share in total tax revenues depends on the development level and economic and political structures of countries. It is a good sign that share of corporate tax in total tax revenue is high and increases. Recently, there have been some attempts in Turkey to solve the issues regarding corporate taxation and increase its share in total tax revenue. This study focuses on the share of corporate tax in total tax revenue and problems of corporate taxation in Turkey, and suggests some policy changes.

Keywords: Corporate tax, total tax revenues, statistical data

^(*) Vergi Müfettişi

1- GİRİŞ

Kurumlar vergisi, tüzel kişilerin ve iş ortaklıklarının¹ elde ettikleri safi kazançları üzerinden alınan dolaysız bir vergi türüdür. Dolaylı ve dolaysız vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payları, ülkelerin gelişmişlik seviyelerine göre değişmektedir. Genel olarak gelişmiş ülkelerde gelir, kurumlar ve servet vergilerinden oluşan dolaysız vergilerin vergi gelirleri içinde daha fazla pay aldığı görülmektedir. Dolaylı-dolaysız vergiler, özellikle vergi adaletinin sağlanması açısından önemli bir göstergedir. Dolaysız vergiler, mükelleflerin ödeme gücü ile ilişkili olduğu için vergi adaletini sağlamada önemli bir araç olarak görülmektedir.

Kurumlar vergisi; 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu² uyarınca sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadî kamu kuruluşları, dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmeler ve iş ortaklıklarının kazançları üzerinden alınır. Kurum kazancı, gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluşur. Ancak bu gelir unsurları, Gelir vergisi kanununda yer aldığı gibi ayrı ayrı kazanç ve irat olarak adlandırılmayıp tamamı kurum kazancı olarak adlandırılmakta ve kurumlar vergisine tabi tutulmaktadır.³

Kurumlar vergisi; beyana dayanan yıllık kurumlar vergisi, kurumlar vergisi stopajı ve kurum geçici vergisi olmak üzere üç şekilde uygulanır. Kurumlar vergisi, mükellef veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunur⁴ ve bir hesap dönemi içinde elde edilen safî kurum kazancı üzerinden hesaplanır⁵. Kurumlar vergisi, hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden yirmi beşinci günü akşamına kadar beyan edilir⁶ ve beyannamenin verildiği ayın sonuna kadar ödenir.⁷ Ayrıca Kurumlar vergisi mükelleflerince, cârî vergilendirme döneminin kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre ve cârî dönemin kurumlar vergisi oranında geçici vergi ödenir. Yani mükellef kurumlar, üçer aylık dönemler halinde kurum geçici beyanı verirler. Kurum geçici beyannamesi, üç aylık dönemi izleyen ikinci ayın 14. günü akşamına kadar verilir ve beyanname verilen ayın 17. günü akşamına kadar ödenir.⁸

Kurumlar vergisinden bazı mükellefler muaf tutulmuş⁹, bazı kazançlar istisna tutulmuş¹⁰ ve bazı kazançlar ise indirimli oranlar üzerinden kurumlar vergisine tabi tutulmuştur¹¹. Uygulanan bu muafiyet, istisnalar ve indirimli oranlar doğal olarak ödenecek kurumlar vergisi tutarını değiştirmektedir.

Çalışmamızın izleyen bölümlerinde, öncelikle kurumlar vergisine ilişkin bazı istatistik verileri açıklanacak ve daha sonrada kurumlar vergisindeki bazı sorunlar ve politika önerilerine yer verilecektir.

¹ İş ortaklığının doktrin ve yargı kararları ile adi ortaklık olarak kabul edilmesi sebebiyle tüzel kişiliği bulunmamaktadır. Tuna ÇOLGAR, İş Ortaklığı Kavramı ve İş Ortaklığının Hukuki Statüsü, Haziran 2013, <http://www.erdem-erdem.com/articles/is-ortakligi-kavrami-ve-is-ortakliginin-hukuki-statusu/>. Erişim Tarihi: 02 Mart 2015.

² 21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 13.06.2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

³ Kurumlar Vergisi Kanunu 1. madde

⁴ Kurumlar Vergisi Kanunu 14. madde (1) fıkra

⁵ Kurumlar Vergisi Kanunu 6. madde (1) fıkra

⁶ Kurumlar Vergisi Kanunu 14. madde (3) fıkra

⁷ Kurumlar Vergisi Kanunu 21. madde (1) fıkra

⁸ Kurumlar Vergisi Kanunu 32. madde (2) fıkra, Gelir Vergisi Kanunu Mükerrer 120. madde, 2000/1514 sayılı BKK

⁹ Kurumlar Vergisi Kanunu 4. maddesinde açıklanmış.

¹⁰ Kurumlar Vergisi Kanunu 5. maddesinde açıklanmış.

¹¹ Kurumlar Vergisi Kanunu 32/A maddesinde açıklanmış.

2- KURUMLAR VERGİSİNE İLİŞKİN BAZI İSTATİSTİKSEL VERİLER**2.1- Kurumlar Vergisi Faal Mükellef Sayısı, Tahakkuk Eden ve Tahsil Edilen Kurumlar Vergisi**

Aşağıdaki tabloda (Tablo 1) 2010-2014 yılları arasındaki kurumlar vergisi faal mükellef sayısı, tahakkuk eden kurumlar vergisi ve tahsil edilen kurumlar vergisi gösterilmektedir. Tabloda belirtilen mükellef sayıları resmi kayıtlarda faal olarak görünen mükellef sayısıdır. Bu sayıların içinde fiilen faal olmayıp, sadece resmiyette faal olarak görünen mükelleflerde bulunmaktadır.

Tablo 1: Kurumlar Vergisi Faal Mükellef Sayısı, Tahakkuk Eden ve Tahsil Edilen Kurumlar Vergisi

Yıllar	Kurumlar Vergisi Mükellef Sayısı* (1)	Tahakkuk Eden Kurumlar Vergisi** (BİN TL) (2)	Tahsil Edilen Kurumlar Vergisi (BİN TL) (3)	Toplam Tahakkuk Eden KV'nin Mükellef Sayısına Oranı (2/1)	Toplam Tahsil Edilen KV'nin Mükellef Sayısına Oranı (3/1)
2010	646.735	28.830.870	22.854.846	44.579	35.339
2011	659.730	37.512.911	29.233.725	56.861	44.312
2012	664.313	38.316.621	32.111.820	57.679	48.338
2013	661.850	37.915.994	31.434.581	57.288	47.495
2014	669.300	43.419.553	35.162.828	64.873	52.537

* Yıllık ortalama faal mükellef sayısı (bu sayılar, ilgili yılda her bir ay için açıklanan mükellef sayılarının toplamı alınıp 12'ye bölünerek bulunmuştur)

** Kurumlar Vergisi = Beyana Dayanan Kurumlar Vergisi + Kurumlar Vergisi Tevkifatı + Kurumlar Geçici Vergisi toplam rakamlarından oluşmaktadır.

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı Uygulama ve Veri Yönetimi Daire Başkanlığı

Yukarıdaki tabloda görüldüğü üzere 2010 yılından 2014 yılına kadar, faal kurumlar vergisi mükellef sayısı 646.735'ten 669.300'e artmıştır. Yani 2010 yılından 2014 yılına kadar mükellef sayısında ortalama %3,5'lik bir artış olmuştur. 2010 yılından 2014 yılına kadar tahakkuk eden kurumlar vergisinde ortalama %50 ve tahsil edilen kurumlar vergisinde ise %53'lük bir artış olmuştur. Mükellef sayısında ortalama %3 artış olmasına karşın, tahakkuk eden verginin %50 oranında artmış olmasında, kuşkusuz pek çok faktör etkili olmuştur. Ancak bu artışın esas nedeninin ekonomideki gelişme olduğunu söyleyebiliriz.

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından, her yıl kurumlar vergisi bazında, seçilmiş faaliyet gruplarına göre beyan edilen matrah dağılımına ilişkin bazı istatistikler yayınlanmaktadır. Yayınlanan bu istatistiklere göre; 2013 yılında beyan edilen matrahın %24,91'i perakende satış yapan konfeksiyonlara, %12,50'si bankalara, ve % 5,38'i inşaat ve bayındırlık işlerine ait olduğu açıklanmıştır¹². Dolayısıyla 2013 yılında beyan edilen matrahın neredeyse yarısına yakını (%43'ü) bu üç sektöre aittir.

2.2- Tahakkuk Eden Kurumlar Vergisinin Tahakkuk Eden Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Payı

Aşağıdaki tabloda (Tablo 2), 2010-2014 yıllarında tahakkuk eden kurumlar vergisi tutarı ve tahakkuk eden genel bütçe vergi gelirleri tutarları gösterilmektedir.

¹² http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/FGGOVB/faaliyetgrp2013KV.xls.htm, Erişim Tarihi 07 Mart 2015

Tablo 2: Tahakkuk Eden Kurumlar Vergisinin Tahakkuk Eden Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Payı

Yıllar		Tahakkuk Eden Vergi Gelirleri (Bin TL)	Tahakkuk Eden Kurumlar Vergisi* (Bin TL)	Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)
2010	(**)	273.471.884	28.830.870	10,54
2011	(**)	332.491.753	37.512.911	11,28
2012	(**)	366.963.795	38.316.621	10,44
2013	(**)	423.438.661	37.915.994	8,95
2014	(**)	471.334.226	43.419.553	9,21

NOT: 2010-2014 yılları vergi gelirleri içerisindeki gelir vergisi tevkifat rakamına asgari geçim indirimi tutarı dahildir.

(*) Kurumlar Vergisi = Beyana Dayanan Kurumlar Vergisi + Kurumlar Vergisi Tevkifatı + Kurumlar Geçici Vergisi toplam rakamlarından oluşmaktadır.

(**) 2010 - 2014 yılları bütçe kanununda mahalli idare ve fon payları ile red ve iadeler dahil olduğundan, aynı baza getirmek için rakamlara mahalli idare ve fon payları ile red ve iadeler dahildir.

Kaynak: Kamu Hesapları Bülteni (http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_19.xls.htm, Erişim Tarihi: 07 Mart 2015,)

Yukarıdaki tabloda belirtildiği üzere 2010-2014 yıllarında tahakkuk eden toplam kurumlar vergisinin, aynı yıllarda tahakkuk eden genel bütçe vergi gelirleri toplamı içindeki payı, yaklaşık %9-11 arasındadır. Bu oranın; 2011 yılında bir önceki yıla oranla arttığı, ancak 2012 ve 2013 yıllarında bir önceki yıla oranla azaldığı ve 2014 yılında ise tekrardan arttığı görülmektedir.

Dolaysız bir vergi türü olan kurumlar vergisi, mükelleflerin ödeme gücü ile ilişkili olduğu için vergi adaletini sağlamada çok büyük önem arz etmektedir. Kurumlar vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payının %9-11 civarlarında olması, bu denli önemli bir vergi türü için düşük bir oran olduğunu söyleyebiliriz.

2.3- Tahsil Edilen Kurumlar Vergisinin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Payı

Aşağıdaki tabloda (Tablo 3), 2010-2014 yılları arasında tahsil edilen kurumlar vergisi ve genel bütçe vergi gelirleri tutarları gösterilmektedir.

Tablo 3: Tahsil Edilen Kurumlar Vergisinin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Payı

Yıllar		Vergi Gelirleri Tahsilatı (Bin TL)	Kurumlar Vergisi Tahsilatı* (Bin TL)	Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)
2010	(**)	235.714.637	22.854.846	9,7
2011	(**)	284.490.017	29.233.725	10,3
2012	(**)	317.218.619	32.111.820	10,1
2013	(**)	367.517.727	31.434.581	8,6
2014	(**)	401.605.956	35.162.828	8,8

NOT: 2010-2014 yılları vergi gelirleri içerisindeki gelir vergisi tevkifat rakamına asgari geçim indirimi tutarı dahildir.

(*) Kurumlar Vergisi = Beyana Dayanan Kurumlar Vergisi + Kurumlar Vergisi Tevkifatı + Kurumlar Geçici Vergisi toplam rakamlarından oluşmaktadır.

(**) 2010 - 2014 yılları bütçe kanunu'nda mahalli idare ve fon payları ile red ve iadeler dahil olduğundan, aynı baza getirmek için rakamlara mahalli idare ve fon payları ile red ve iadeler dahildir.

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı Uygulama ve Veri Yönetimi Daire Başkanlığı

Yukarıdaki tabloda görüldüğü üzere 2010-2014 yılları arasında tahsil edilen kurumlar vergisinin, tahsil edilen toplam vergiler içindeki payı %8-10 arasındadır. OECD ülkelerinde kurum gelirleri üzerinden alınan vergilerin toplam vergiler içindeki payı 2010-2012 yıllarında ortalama %8,5 olarak açıklanmıştır.¹³ Türkiye'deki bu oran her ne kadar OECD ortalamasıyla aynı olsa da, düşük bir oran olduğunu söyleyebiliriz. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı açısından önemli bir yeri olan kurumlar vergisinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payının %8-10 oranında olması olumsuz bir durum olarak karşılanmalıdır.

2.4- Tahsil Edilen Kurumlar Vergisinde ve Genel Bütçe Vergi Gelirlerinde Yıllar İtibariyle Artış Oranları

Aşağıdaki tabloda (Tablo 4) 2010-2014 yılları arasında tahsil edilen vergi ve tahsil edilen kurumlar vergisi tutarlarının, bir önceki yıla kıyasla artış oranları belirtilmiştir. Vergilere ilişkin rakamlar Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Resmi İnternet Sayfasından alınmıştır.

¹³ Revenue Statistics 1965-2013/Statistiques Des Recettes Publiques 1965-2013 © Oecd/Ocde 2014 (Table 12), http://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/OECD/Tablo_11.xls.htm, Erişim Tarihi:07 Mart 2015

Tablo 4: Tahsil Edilen Kurumlar Vergisi ve Genel Bütçe Vergi Gelirlerinde Yıllar İtibariyle Artış Oranları

Yıllar	Tahsil Edilen Vergi Gelirleri (Bin TL)	Artış Oranı** (%)	Tahsil Edilen Kurumlar Vergisi* (Bin TL)	Artış Oranı** (%)
2009	196.313.308	-	20.701.805	-
2010	235.714.637	20,07	22.854.846	10,40
2011	284.490.017	20,69	29.233.725	27,91
2012	317.218.619	11,50	32.111.820	9,85
2013	367.517.727	15,86	31.434.581	-2,11
2014	401.605.956	9,28	35.162.828	11,86

NOT: 2010-2014 yılları vergi gelirleri içerisindeki gelir vergisi tevkifat rakamına asgari geçim indirimi tutarı dahildir.

(*) Kurumlar Vergisi = Beyana Dayanan Kurumlar Vergisi + Kurumlar Vergisi Tevkifatı + Kurumlar Geçici Vergisi toplam rakamlarından oluşmaktadır.

(**) Bir önceki yıla kıyasla artış oranları.

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı Uygulama ve Veri Yönetimi Daire Başkanlığı

Tahsil edilen genel bütçe vergi gelirleri 2010-2014 yılları arasında sürekli olarak artış göstermiştir. Özellikle 2010-2011 yıllarında tahsil edilen vergi tutarlarında büyük artış olduğu, ancak 2014 yılında bu artış oranının düştüğü görülmektedir. Tahsil edilen kurumlar vergisinde ise 2010, 2011, 2012 ve 2014 yıllarında artış olduğu, ancak 2013 yılında tahsil edilen kurumlar vergisi tutarının bir önceki yıla kıyasla azaldığı görülmektedir.

Yıllar itibariyle tahsil edilen toplam vergiler ile tahsil edilen kurumlar vergisindeki artış oranları oldukça farklılık arz etmektedir. Tahsil edilen toplam vergi tutarında 2010 yılında 2009 yılına oranla %20'lik bir artış oluşurken, tahsil edilen kurumlar vergisi tutarında ise bu oran %10'luk bir artış göstermiştir. 2013 yılında tahsil edilen toplam vergi tutarı 2012 yılına oranla %15'lik bir artış göstermişken, tahsil edilen kurumlar vergisi tutarında ise %2'lik bir azalma oluşmuştur.

2.5- GSYH, Tahsil Edilen Kurumlar Vergisi, Vergi Gelirleri ve Vergi Yükü

Aşağıdaki tabloda (Tablo 5), 2010-2014 yılları arasında tahsil edilen kurumlar vergisi ve genel bütçe vergi gelirlerinin GSYH¹⁴'ya oranlarıyla tespit edilen vergi yükleri¹⁵ gösterilmektedir.

¹⁴ Gayri Safi Yurtiçi Hasıla (GSYH), bir ülke sınırları içerisinde belli bir zaman içinde üretilen tüm nihai mal ve hizmetlerin para birimi cinsinden değerini ifade eder.

¹⁵ Vergi yükü, vergileme yüzünden kişilerin mal varlıklarında meydana gelen azalmayı ifade eder.

Tablo 5: GSYH, Tahsil Edilen Kurumlar Vergisi, Vergi Gelirleri ve Vergi Yüğü

Yıllar	GSYH (Bin TL) (1)	Vergi Gelirleri (Bin TL) (2)	Vergi Yüğü (%) (2/1)	Kurumlar Vergisi* (Bin TL) (3)	Vergi Yüğü (%) (3/1)
2010	1.098.799.348	235.714.637	21,5	22.854.846	2,1
2011	1.297.713.210	284.490.017	21,9	29.233.725	2,2
2012	1.416.798.490	317.218.619	22,4	32.111.820	2,3
2013	1.565.180.962	367.517.727	23,5	31.434.581	2,0
2014**	1.763.964.000	401.605.956	22,8	35.162.828	2,0

(*) Kurumlar Vergisi = Beyana Dayanan Kurumlar Vergisi + Kurumlar Vergisi Tevkifatı + Kurumlar Geçici Vergisi toplam rakamlarından oluşmaktadır.

(**)2014 GSYH TAHMİN

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı Uygulama ve Veri Yönetimi Daire Başkanlığı

Yukarıdaki tabloda görüldüğü üzere, toplam vergi gelirlerinin oluşturduğu vergi yükü %22 dolaylarındadır. Bu rakamın oldukça yüksek olduğunu söyleyebiliriz. Kurumlar vergisinin GSYH üzerinde oluşturduğu vergi yükü ise %2 dolaylarında olduğu görülmektedir. OECD ülkelerinin toplamında ise bu rakam ortalama %2,9 dolaylarındadır.¹⁶ Toplam vergi gelirleri içinde tahsil edilen kurumlar vergisinin payı düşük olunca, oluşturacağı vergi yükü de doğal olarak düşük olmaktadır.

2.6- Vergi İnceleme Sonuçlarına İlişkin Bazı Veriler

Bilindiği üzere vergi incelemesi; Vergi Müfettişleri, Vergi Müfettiş Yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılmaktadır.¹⁷ Ancak bu bölümde yapılan açıklamalar sadece Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından yapılan inceleme verilerini içermektedir.

Mükelleflerin tamamının vergi incelenmesine alınması mümkün değildir. Onun için Maliye Bakanlığı belli kriterler dahilinde incelenecek olan mükellefleri belirlemektedir. Aşağıdaki tabloda (Tablo 6) toplam bazda mükelleflerin incelenme oranı ve kurumlar vergisi mükelleflerinin incelenme oranı verilmiştir.

¹⁶ Revenue Statistics 1965-2013/Statistiques Des Recettes Publiques 1965-2013 © Oecd/Ocde 2014 (Table 11), http://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/OECD/Tablo_11.xls.htm, Erişim Tarihi:07 Mart 2015.

¹⁷ Vergi Usul Kanunu 135. madde

Tablo 6: Türkiye Genelindeki Mükelleflerin ve Kurumlar Vergisi Mükelleflerin İnceleme

Yıllar	Toplam Mükellef Sayısı* (1)	İncelenen Toplam Mükellef Sayısı (2)	İnceleme Oranı (%) (2/1)	Kurumlar Vergisi Mükellef Sayısı (3)	İncelenen Kurumlar Vergisi Mükellef Sayısı** (4)	İnceleme Oranı (%) (4/3)
2013	2.460.281	71.352	2,90	661.850	10.009	1,51
2014	2.472.658	55.284	2,24	669.300	14.701	2,19

* Gelir İdaresi Başkanlığının Resmi İnternet Sayfasından alınmıştır. Faal Gelir Vergisi Mükellef Sayıları ile Faal Kurumlar Vergisi Mükellef Sayıları toplamından oluşmaktadır.

** Kurumlar Vergisi, Geçici Kurumlar Vergisi ve Kurumlar Vergisi Stopaj mükellef sayılarının toplamından oluşmaktadır.

Kaynak: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı 2013 ve 2014 Faaliyet Raporları

Yukarıdaki tabloda (Tablo 6) görüleceği üzere 2013 yılında toplam bazda inceleme oranı %2,90 ve kurumlar vergisi mükelleflerinin incelenme oranı ise %1,51 dolaylarındadır. 2014 yılında toplam bazda inceleme oranı %2,24 dolaylarına gerilemişken incelenen kurumlar vergisi mükellef sayısı %2,19 dolaylarına artmıştır.

Aşağıdaki tabloda (Tablo 7), 2012-2014 yıllarında yapılan vergi incelemeleri sonucunda tarhi istenen toplam vergi tutarı, tarhi istenen kurumlar vergisi tutarı ve kesilmesi önerilen ceza tutarları gösterilmektedir.

Tablo 7: Yıllar İtibarıyla Vergi İnceleme Sonuçları

Yıllar	Tarhi İstenilen Toplam Vergi Tutarı (TL)	Kesilmesi Önerilen Toplam Ceza* (TL)	Tarhi İstenilen Kurumlar Vergisi Tutarı** (TL)	Kurumlar Vergisinde Kesilmesi Önerilen Ceza** (TL)
2012	4.535.523.091	8.776.095.415	939.084.824	1.505.544.464
2013	8.561.313.250	19.086.884.477	1.105.652.331	1.790.925.872
2014	7.939.389.423	16.528.633.968	1.147.546.749	1.840.003.728

* Bu tutarlar, VUK uyarınca kesilmesi istenilen vergi ziyai cezası, usulsüzlük cezası ve özel usulsüzlük cezalarının toplamından oluşmaktadır.

** Bu tutarlar, Kurumlar Vergisi, Geçici Kurumlar Vergisi ve Kurumlar Vergisi Stopaj toplamından oluşmaktadır.

Kaynak: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı 2012, 2013 ve 2014 Faaliyet Raporları

Yukarıdaki tabloda (Tablo 7) görüleceği üzere; yapılan incelemeler sonucunda 2013 yılında, bir önceki yıla oranla tarhi istenen vergi ve kesilmesi önerilen cezalar toplamında %100'e yakın bir artış olmuş, kurumlar vergisinde ise gerek tarhi istenen vergi gerekse kesilmesi önerilen ceza tutarında bir önceki yıla oranla çok az bir artış olmuştur. 2014 yılında, bir önceki yıla oranla tarhi istenen vergi ve kesilmesi önerilen cezalar toplamında %15'e yakın bir azalma olmuş, kurumlar vergisinde ise gerek tarhi istenen vergi, gerekse kesilmesi önerilen ceza tutarında bir önceki yıla oranla azda olsa bir artış görülmektedir.

3- KURUMLAR VERGİSİNİN ÖNEMİ, SORUNLAR ve POLİTİKA ÖNERİLERİ

Bir ülkede, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı incelenirken, dolaylı ve dolaysız vergilerin, toplam vergi gelirleri içindeki payının karşılaştırılması çok sık kullanılan bir yöntemdir. Dolaysız vergiler (gelir vergisi, kurumlar vergisi, servet vergisi), ödeme gücü ile ilişkili olduğu için vergi adaletini sağlamada daha etkilidir. Anayasanın 73'üncü maddesine göre "*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.*" Bu hüküm, dolaysız vergilerin esas dayanağının Anayasa olduğunu ve ne denli önemli olduğunu gösterir.

Çalışmamızın 2.2. bölümünde açıklandığı üzere; dolaysız bir vergi türü olan kurumlar vergisinin genel bütçe vergi gelirleri içindeki payı yaklaşık %9-11 dolaylarındadır. Özellikle vergi adaleti açısından önemli bir yeri olan kurumlar vergisinin vergi gelirleri içindeki payının artırılması büyük önem arz etmektedir.

Kurumlar vergisi mükellefleri, kazançları üzerinden hesapladıkları kurumlar vergisinin yanı sıra, istihdam ettirdikleri personele sağladıkları kazanç ve ortaklarına dağıttıkları kar payları ile hesaplanan gelir vergisi açısından da ülkenin toplam vergi gelirine büyük katkı sağlamaktadırlar.

Türkiye'de geçmişten günümüze vergi yapısındaki aksaklıkların giderilmesi için pek çok düzenleme yapıldı ve yapılmaya devam edilmektedir. Bu konuda pek çok öneri bulunmaktadır. Özellikle kurumlar vergisi açısından önem arz eden sıkıntılar ve buna yönelik çözüm önerilerinden bazıları aşağıda belirtilmiştir:

- 1- Vergi mevzuatının kolayca anlaşılabilir ve uygulanabilir bir yapıya sahip olmaması, sık sık yapılan eklemeler ve değişiklikler, geçici maddeler ve genelde tebliğler ile düzenlemeler yapılması karmaşık bir görünüm arz etmektedir. Bu durum mükelleflerin mevzuata uygun hareket etmelerini zorlaştırmaktadır. Kurumlar vergisi açısından; 2006 yılında yeni 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun yürürlüğe girmesi ve tebliğlerin 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile tek bir tebliğde toplanması ile bu sorun kısmen çözülmeye çalışılsa da, gerek 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun yeteri derecede anlaşılır olmaması ve sürekli yeni düzenlemeler yapılması bu sorunun devam ettiğini göstermektedir. Onun için vergi mevzuatının sadeleştirilerek, mükellefler tarafından daha kolay anlaşılır hale getirilmesi ve verginin mükelleflerce kolayca hesaplanıp beyan edilebildiği bir sistemin oluşturulmalıdır.
- 2- Genel olarak kurum kazancına kurumlar vergisi uygulandıktan sonra ortaklarına dağıtılan kar payları, ortakların geliri olarak ikinci kez gelir vergisine tâbi tutulmaktadır. Bu durum kimi taraflarca çifte vergilendirme olarak yorumlanmakta ve vergi adaleti ilkesine ters düştüğü savunulmaktadır. Onun için gelir ve kurumlar vergisi arasında entegrasyonun¹⁸ sağlanması gerekir. Dünyada, gelir ve kurumlar vergisi arasında entegrasyonu sağlayan ülkelerin var olduğu bir durumda, bu entegrasyonu sağlamayan ülkeler vergi rekabeti ile karşı karşıya kalırlar, böylece entegrasyonu sağlamamış ülkeden entegrasyon sağlanmış ülkeye vergi transferi söz konusu olabilmektedir.¹⁹ Gelir ve kurumlar vergisi arasında entegrasyon konusu başlı başına bir tez

¹⁸ Entegrasyon kelimesinin sözlük anlamı Türk Dil Kurumunda "bütünleşme-uyum" olarak geçmektedir. (http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts, Erişim Tarihi: 08 Mart 2015)

¹⁹ Ahmet Ozansoy, Kurumlar Vergisi ve Gelir Vergisinin Entegrasyonu, Mali Çözüm Dergisi, Sayı 97, 2010, s. 134.

- konusu oluşturduğundan, bu çalışmamızda bu konuda ayrıntılı bilgi vermek mümkün değildir. Ancak kanaatimizce, olumlu ve olumsuz yönleriyle değerlendirilerek en uygun biçimiyle gelir ve kurumlar vergisi arasında entegrasyonun sağlanmasına ihtiyaç duyulmaktadır.
- 3- Türkiye'deki vergi afları Cumhuriyet tarihinde, neredeyse her 2-3 yılda bir çıkmaktadır. Bu durum mükelleflerde, vergi affının sürekli çıkacağı, bu sayede vergi cezalarından ve hatta vergi aslının bir kısmından kurtulacağı düşüncesi oluşturmaktadır. Bu düşünce; bazı mükelleflerin vergisel ödevlerini yerine getirmemesine, diğer taraftan da vergi ödevlerini düzgün bir şekilde yerine getiren mükelleflerin bu duruma öfkelenip vergisel ödevlerini aksatmalarına neden olabilmektedir.²⁰ Vergi aflarının sürekli çıkarılmaması ve mükellefler üzerindeki bu olumsuz düşüncüyü kaldırmak için, vergisel konularda af çıkarılması için Anayasal değişikliği gerekli kılacak düzenlemeler yapılmalıdır.
 - 4- Türkiye'de vergi, dar bir mükellef tabanı üzerine yoğunlaşmıştır, özellikle Kurumlar vergisinde mükellef tabanı çok daha dar bir görünüm arz etmektedir. Verginin tabana yayılması aynı miktarda verginin daha fazla sayıda mükelleften alınması, dolayısıyla her bir mükellefe isabet eden vergi tutarının daha düşük olması anlamına gelmektedir. Vergi tabanının yaygınlığı vergi yükünün dağılımındaki adaletin önemli bir göstergesidir. 2013 yılında tahakkuk ettirilen kurumlar vergisinin yüzde 28'i ilk 100 mükellef tarafından beyan edilmiştir. Buna göre, 2013 yılında yaklaşık 661.850 olan kurumlar vergisi mükellef sayısının sadece yüzde 0,02'si toplam kurumlar vergisinin neredeyse 1/3'ünü beyan etmiştir. Kurumlar vergisinde, verginin tabana yayılabilmesi için özellikle küçük işletmelerin kurumsallaşması ve uluslararası piyasalara açılmaları, yatırım imkanlarının artırılması ve yabancı yatırımcıların Türkiye'ye gelmeleri sağlanmalıdır.
 - 5- Türkiye'de vergi cezalarının yetersiz olmadığı halde, caydırıcı olduğu söylenemez. Bunun nedeni cezaların etkin bir şekilde uygulanamamasıdır. Vergi cezalarının caydırıcı olabilmesi için vergi kaçırın mükelleflerin tespit edilmeleri halinde karşılaşacakları cezaların, vergiyi zamanında ödemek suretiyle katlanılacak fırsat maliyetinin üzerinde olması gerekmektedir.²¹ Ancak mükelleflerin incelenme oranlarının düşük olması, vergi inceleme elemanları üzerindeki iş yükünün çok fazla olması nedeniyle her bir incelemeye gereği kadar yoğunlaşamamaları ve uzlaşma komisyonlarında ceza indirim oranlarının %90 gibi çok yüksek rakamlarda olması, cezaların caydırıcı olma özelliğini azaltmaktadır. Özellikle kurumlar üzerinde oto kontrol sistemlerinin oluşturulması, uzlaşma komisyonlarında vergi aslında indirimin yapılamaması cezalarda ise en fazla %50 gibi bir oranın indirilebilmesi, dava konusu yapılan vergi incelemelerinde idare tarafından hazırlanacak savunmanın incelemeyi yapan kişi tarafından yapılması veya bu kişilerin bilgilerine başvurulması mevcut vergi cezalarının, caydırıcı olma özelliğini artıracaktır.
 - 6- Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu kapsamında, vergi kanunlarında yer alan indirim, istisna, muafiyet ve teşvik uygulamaları nedeniyle alınmayan vergi tutarı, 2013 yılı için toplanması öngörülen vergi gelirlerine oranı yüzde 7'dir. Vergi harcamaları olarak tahsilinden vazgeçilen bu

²⁰ Servet Uçkan, Türkiye'de Vergi İncelemesi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (yayınlanmamış yüksek lisans tezi), İstanbul 2010, s. 138.

²¹ Kalkınma Bakanlığı, Onuncu Kalkınma Planı, Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara 2014, s. 31.

vergilerin yaklaşık yüzde 84'ü ise gelir ve kurumlar vergisi kapsamında yer alan indirim, istisna, muafiyet ve teşvik uygulamalarından kaynaklanmaktadır. Vergi harcamalarının günün ihtiyaçlarına ve değişen ekonomik şartlara göre gözden geçirilmesi ve ekonomik ve sosyal gerekçelerle zorunlu olanlar dışındakilerin kaldırılması halinde özellikle gelir ve kurumlar vergisi tahsilatında önemli oranda artış sağlanabileceği tahmin edilmektedir.²² Bunun sağlanması halinde hem vergi gelirlerinde artış olacak hem de vergi adaletinin sağlanmasında önemli bir yeri olan dolaysız vergilerin payı artacaktır.

- 7- Günümüzde e-defter, e-fatura ve e-arşiv uygulamaları ile mükelleflerin birçok bilgileri elektronik formatta bilgi işlem sistemlerinde tutulabilmektedir. Bu sayede, vergi incelemelerinin uzaktan denetim metotları ile yapılması artık mümkün olabilecektir. Böylece geleneksel denetim metotlarında var olan kâğıt üzerinden denetim yapma prosedürlerinin gelecek yıllarda büyük ölçüde ortadan kalkması beklenmektedir. Özellikle kurumlar vergisi mükelleflerinin hızlı bir şekilde e-defter, e-fatura ve e-arşiv uygulamalarına geçmeleri sağlanarak vergi kayıp ve kaçakçılık oranları minimize edilmelidir.

4- SONUÇ

Her ülkede olduğu gibi Türkiye'de de ilk akla gelen vergilerden biri kurumlar vergisidir. Kurumlar vergisi, 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu hükümleri uyarınca, tüzel kişilerin ve iş ortaklıklarının kazançları üzerinden alınan bir vergi türüdür. Bu verginin, kurum kazançları üzerinden alınan bir vergi türü olması nedeniyle toplum nezdinde tepki görmez. Ancak bu verginin kurumların sürekliliğini ve büyümesini engellemeyecek oranlarda uygulanması gerekir. Türkiye'de uygulanan %20 kurumlar vergisi oranının yüksek bir oran olduğu söylenemez, bu oran gelişmiş ülkelerde dahil olmak üzere bir çok ülkede uygulanan orandan daha düşüktür. Ancak eleştirilen kısım, tahakkuk eden kurumlar vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payının düşük olmasıdır. Kurumlar vergisinin toplam genel bütçe vergi gelirleri içindeki payın son beş yılda ortalama %9-11 oranlarındadır. Bu oran bu denli önemli bir vergi türü için oldukça düşüktür.

Kurumlar vergisinin kaynağı olan, kurum kazançlarının arttırılması, kurumlar vergisindeki kayıp ve kaçığın önlenmesi için gerekli düzenlemelerin yapılması ve bu konuda güçlü bir iradenin oluşması gereklidir.

KAYNAKÇA

- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 2000/1514 Sayılı BKK
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- ÇOLGAR, T. (2013). "İş Ortaklığı Kavramı ve İş Ortaklığının Hukuki Statüsü", www.erdem-erdem.com/articles/is-ortakligi-kavrami-ve-is-ortakliginin-hukuki-statusu/, Erişim Tarihi: 02 Mart 2015

²² Kalkınma Bakanlığı, Onuncu Kalkınma Planı, Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara 2014, s. 27,27.

- Gelir İdaresi Başkanlığı Uygulama ve Veri Yönetimi Daire Başkanlığı
- Kalkınma Bakanlığı, (2014) Onuncu Kalkınma Planı, Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara
- Kamu Hesapları Bülteni, www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_19.xls.htm, Erişim Tarihi: 07 Mart 2015
- OZANSOY, A. (2010). "Kurumlar Vergisi ve Gelir Vergisinin Entegrasyonu", Mali Çözüm Dergisi, Sayı 97, s. 134.
- Revenue Statistics 1965-2013/Statistiques Des Recettes Publiques 1965-2013 © Oecd/Ocde 2014 (Table 12-11), http://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/OECD/Tablo_12.xls.htm, Erişim Tarihi 07 Mart 2015
- UÇKAN, S. (2010). "Türkiye'de Vergi İncelemesi", İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (yayınlanmamış yüksek lisans tezi), İstanbul
- Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı 2012 Faaliyet Raporu
- Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı 2013 Faaliyet Raporu
- Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı 2014 Faaliyet Raporu
- www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts, Erişim Tarihi: 08 Mart 2015
- www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/FGGOVB/faaliyetgrp2013KV.xls.htm, Erişim Tarihi 07 Mart 2015