



TÜRKİYE'DE KURUMLAR VERGİSİNİN TOPLAM VERGİ GELİRLERİ İÇİNDEKİ YERİ

*SHARE OF CORPORATE TAX IN TOTAL TAX
REVENUES IN TURKEY*

Fatih SARAÇOĞLU (*)

ÖZ

Ülkemizde kurumlar vergisi mükellef sayısı 675.000 civarında iken, kurumlar vergisi hasılatının toplam vergi hasılatı içindeki payı %8,9'a kadar gerilemiştir. Öte yandan ilk 100 mükellef toplam kurumlar vergisinin yaklaşık 1/3'ünü ödemektedir. Kurumlar vergisi hasılatının düşük gerçekleşmesi ise, kayıt dışı ekonomik faaliyetler ve vergi kaçakçılığı, uluslararası vergi planlaması, efektif vergi oranının düşük gerçekleşmesi, muafiyet, istisna ve teşvikler, zarar beyanları, grup şirketleri ve holdingleşme ile vergilemede kolaycılık ve baskı gruplarının etkisine bağlanabilir. Kurumlar vergisi hasılatının düşük gerçekleşmesi mali yapıda bozulmayı beraberinde getirmekte; bu açıdan uzun vadede vergi bilincinin yerleştirilmesi, kısa vadede ise özellikle denetimlerin artırılması gerekmektedir.

Anahtar Kelimeler: Kurumlar Vergisi, kurumlar vergisi hasılatı, toplam vergi gelirleri

ABSTRACT

While the number of taxpayers is around 675.000 in Turkey, the share of corporate tax in total tax revenues has decreased down to 8.9%. On the other hand, the first 100 largest taxpayers pay one-third of the total corporate tax. The reasons of this situation are informal economic activities and tax fraud, international tax planning, low effective tax rate, exemptions and incentives, loss statements, group companies and holdings, tax easiness and the effects of pressure groups. Low corporate tax revenue deteriorates the fiscal structure; therefore the aim should be to establish a good tax consciousness in the long run, while increasing particularly the tax inspections in the short run.

Keywords: Corporate tax, corporate tax revenue, total tax revenue

(*) Doç. Dr., Gazi Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü Öğretim Üyesi

1- GİRİŞ

Vergi sistemimiz gelir üzerinden, harcamalar üzerinden ve servet üzerinden alınan vergilerden; gelir üzerinden alınan vergiler ise gelir vergisi ve kurumlar vergisinden oluşmaktadır. Gerek gelir vergisinin gerekse kurumlar vergisinin gelir üzerinden alınması nedeniyle çifte vergilemeye neden olduğu düşüncesinden hareketle kurumlar vergisinin gerekliliği sorgulanabilmektedir. Ancak bu iki verginin entegrasyonu sağlanarak çifte vergileme önlenilmekte ve çeşitli gerekçelerle gelir vergisi ile birlikte kurumlar vergisi de uygulanmaktadır.

Ülkemizde dolaysız vergiler olan gelir üzerinden ve servet üzerinden alınan vergilerin toplam vergi hasılatı içindeki payı azalırken, dolaylı vergilerin artması özellikle vergilemede ve gelir dağılımında adalet açısından olumsuzlukları beraberinde getirmektedir.

Servet üzerinden alınan vergilerin, toplam vergi gelirleri içindeki payı çok ciddi bir değişim göstermezken, gelir üzerinden alınan vergilerin payının azalması bunun nedenlerinin sorgulanmasını ve gerekli önlemlerin alınmasını gerektirmektedir. Zira gelir vergisinin %90'dan fazlası tevkifat yoluyla toplanmakta ve yine gelir vergisinin yarıdan fazlası ücretliler tarafından ödenmektedir. Öte yandan kurumlar vergisi mükellef sayısında artış olmasına rağmen, vergi hasılatı içindeki payının azaldığı görülmektedir.

Bu çalışmada kurumlar vergisinin gerekçelerine kısaca değinildikten sonra, son yıllarda kurumlar vergisi hasılatının gelişimi ortaya konulacak, kurumlar vergisi hasılatının düşük olma nedenleri sorgulanacak ve bunun sonuçları ortaya konulmaya çalışılacaktır.

2- KURUMLAR VERGİSİNİN UYGULANMA NEDENLERİ

Kurumlar vergisi uygulamasına çeşitli nedenlerle yer verilmekte olup; kurumların da kamu hizmetlerinden yararlanması, kurumlara yönelik vergisel ayrıcalıklar, gelir vergisini tamamlaması, ayırma ilkesinin uygulanma şekillerinden olması ve mali amaç bunun nedenlerinin başta gelenleridir. Ancak bir dolaysız vergi olan kurumlar vergisinin amaçlarını gerçekleştirdiğini ifade etmek çok mümkün değildir. Zira toplam vergi hasılatındaki payı %9 civarında kalmıştır.

Kurumlar vergisi mükellef sayısı aşağıdaki tabloda görüldüğü üzere artış eğilimindedir. Aralık 2013 itibarıyla 662.225 olan sayı, Aralık 2014'te 673.920'ye, Ocak 2015'te ise 674.674'e yükselmiştir.

Tablo 1: Kurumlar Vergisi Faal Mükellef Sayısı

DÖNEM	MÜKELLEF SAYISI
2015 – Ocak	674.674
2014 – Aralık	673.920
2013 – Aralık	662.225

Kaynak: http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/AIGMS/2015/TABLO_9.xls.htm (Erişim: 03.03.2015).

Ancak mükellef sayısı artmış olmasına karşın, Tablo 2'de görüldüğü üzere bunun sadece ilk 10 tanesi toplam kurumlar vergisinin %15'ini ödemektedir. İlk 50 mükellefin ödediği kurumlar vergisinin toplam kurumlar vergisine oranı %28, ilk 100 mükellefin ödemiş olduğu kurumlar vergisinin toplam kurumlar vergisine oranı %33'tür. Bu durum ülkemizde kurumlar vergisinin etkin biçimde uygulanmadığına işaret etmektedir.

Kurumlar vergisi mükellef sayısı 700 bine yaklaşırken sadece ilk yüz mükellefin toplam verginin 1/3'ünü ödüyor olması; kurumlaşmanın sağlanamaması, kayıt dışı ekonomi, zarar beyanları, holdingleşme, kurumların müşavirlik hizmetlerinden yararlanmaları gibi nedenlerden kaynaklanmaktadır.

Tablo 2: İlk Yüz Mükellefin Ödediği Kurumlar Vergisinin Toplam Kurumlar Vergisi İçindeki Payı

2013 YILI		
MÜKELLEF GRUBU	TAHAKKUK EDEN VERGİ*	KURUMLAR VERGİSİ İÇİNDEKİ PAYI
İlk 10	4.866.177.285	%15
İlk 30	7.711.823.061	%25
İlk 50	8.842.765.676	%28
İlk 70	9.639.378.044	%31
İlk 100	10.519.101.965	%33
GENEL TOPLAM	31.434.581.000	%100

Kaynak: http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/ECVOMLK/2013/2013_kurumlar_ilk100.htm(Erişim: 03.03.2015),http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_23.xls.htm (Erişim: 03.03.2015) verileri esas alınarak tarafımızca düzenlenmiştir.

* İlk yüz mükellef listesinde adının ve vergi miktarının açıklanmasını istemeyen mükellefler bulunmaktadır. Hesaplamalar yapılırken bu mükelleflerin vergisi, kendinden önceki ve sonraki mükelleflerin ortalamaları alınarak değerlendirmeye alınmıştır.

Tersten bakıldığında yaklaşık 662.125 mükellefin toplam kurumlar vergisinin %67'sini ödediği sonucuna ulaşılmaktadır.

2013 yılında toplam kurumlar vergisi tahsilatı 31.434.581.000 TL olup, bunun %67'si 21.061.169.270 TL'dir. Bunu 662.125 mükellefe böldüğümüzde, her bir mükellefin ödediği kurumlar vergisinin ortalama 31.808,45 TL olduğu görülmektedir.

Burada ilk 100 mükellefin dışında kalanların eşit ödeme yaptığı varsayımı altında bile kurum başına yaklaşık 32.000 TL vergi düşmektedir. Bu da aylık 2.500 TL civarında vergi anlamına gelmektedir. Yine ilk 100'den sonra gelen ikinci 100 mükellefin toplam kurumlar vergisinin önemli bir kısmını ödediğini ve bu sayının giderek azaldığını düşünersek kurumlar vergisi mükelleflerinin büyük bir kısmının hemen hemen hiç vergi ödemediği sonucuna ulaşılabilecektir.

Tablo 3: Kurumlar Vergisi Rekortmenleri

SIRA	MÜKELLEF	VERGİ
1	TÜRKİYE CUMHURİYET MERKEZ BANKASI A.Ş.	889.835.346,20
2	T.C.ZİRAAT BANKASI A.Ş. GENEL MÜDÜRLÜĞÜ	627.146.999,74
3	ELEKTRİK ÜRETİM A.Ş.	620.955.398,34
4	TURKCELL İLETİŞİM HİZMETLERİ A.Ş.	590.922.342,24
5	TÜRKİYE GARANTİ BANKASI A.Ş.	540.282.172,95
6	AKBANK T.A.Ş.	373.083.895,44
7	TÜRKİYE İŞ BANKASI A.Ş.	346.060.943,22
8	TÜRKİYE PETROLLERİ A.O.	308.545.405,88
9	FİNANSBANK A.Ş.	290.966.859,82
10	TÜRKİYE VAKIFLAR BANKASI TÜRK A.O.	278.377.921,33

Kaynak: http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/ECVOMLK/2013/2013_kurumlar_ilk100.htm
(Erişim: 03.03.2015).

Kurumlar vergisi rekortmenleri incelendiğinde bir başka önemli sonuç daha karşımıza çıkmaktadır. Zira ilk on mükellef incelendiğinde yedi tanesinin bankalardan oluştuğu görülmektedir.

Söz konusu kurumların finans kurumları olması dolayısıyla birer kurumlar vergisi mükellefi olarak üretim ve istihdam açısından katkıları sorgulanabilecektir.

3- KURUMLAR VERGİSİNİN TOPLAM VERGİ GELİRLERİ İÇİNDEKİ YERİ

Vergiler, konularına göre ele alındığında gelir – harcama ve servet üzerinden alınan vergiler biçiminde sınıflandırılmaktadır. Bu kısımda söz konusu ayırım çerçevesinde toplam vergi hasılatının dağılımı ve bunun içinde kurumlar vergisinin durumu incelenecektir.

Vergi gelirlerinin konularına göre dağılımı incelendiğinde son 10 yıllık süreçte gelir üzerinden alınan vergilerin payının 2003 yılında %30,5 iken izleyen yıllarda %29'a kadar gerilediği, 2009 yılında %31,8'e çıkan bu oranın 2013 yılı itibarıyla %27,4'e kadar gerilediği görülmektedir.

Servet üzerinden alınan vergilerin ise 2003 yılında toplam vergi gelirleri içindeki payının %1,5 olduğu, 2009 yılında %2,5'e kadar yükseldiği, sonrasında ise %2,2 - %2,3 civarında gerçekleştiği görülmektedir.

Harcama üzerinden alınan vergilerin payının ise 2003 yılındaki %66,1'lik düzeyinden 2005 yılında %69,3'e kadar yükseldiği, 2009 yılında %65,4'e kadar gerilediği, dönem sonunda ise %70,2 düzeyine kadar yükseldiği görülmektedir.

Tablo 4: Vergi Gelirleri Tahsilatının Konularına Göre Dağılımı (%) Ve Kurumlar Vergisi Hasılatının Gelişimi

	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
GELİR VE KAZANÇ ÜZ. AL. V.	30,5	29,0	28,7	29,2	31,4	31,3	31,8	28,4	29,1	29,7	27,4
- Gelir V	20,2	19,5	19,1	21,0	22,2	21,2	20,9	18,4	18,5	19,2	18,6
- Kurumlar V.	10,3	9,5	9,6	8,2	9,2	10,1	10,9	10,0	10,6	10,5	8,9
HARCAMA ÜZ. AL. V.	66,1	68,7	69,3	68,5	66,3	66,2	65,4	69,0	68,6	67,8	70,2
- KDV	32,1	34,0	32,1	33,5	32,4	32,5	31,7	33,2	34,7	33,6	34,9
- ÖTV	26,4	26,0	27,5	24,5	23,0	22,7	23,0	25,4	23,3	23,4	24,2
- BSMV	1,4	1,4	1,5	1,7	1,9	2,0	2,1	1,6	1,6	1,8	1,7
- ÖİV	1,2	1,9	2,6	2,4	2,5	2,5	2,3	1,8	1,6	1,5	1,3
- ŞOV	-	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2
- Gümrük V.	1,1	1,2	1,1	1,4	1,4	1,3	1,3	1,4	1,7	1,7	1,5
- Damga V.	2,0	1,9	1,8	2,1	2,1	2,2	2,2	2,3	2,4	2,4	2,7
- Harçlar	1,9	2,1	2,5	2,7	2,8	2,8	2,6	3,1	3,1	3,2	3,7
SERVET ÜZ. AL. V.	1,5	1,9	2,0	2,2	2,2	2,2	2,5	2,3	2,3	2,3	2,2
- VİV	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1
- MTV	1,4	1,8	1,9	2,1	2,1	2,2	2,4	2,2	2,2	2,2	2,1

Kaynak: Maliye Bakanlığı: **2008 Yılı Bütçe Gerekçesi**, <http://www.bumko.gov.tr/TR,59/2008-yili-butce-gerekcesi.html> (Erişim: 03.03.2015), Maliye Bakanlığı: **2009 Yılı Bütçe Gerekçesi**, <http://www.bumko.gov.tr/Eklenti/279,2009yilibutcegerekcesipdf.pdf?0> (Erişim: 03.03.2015), Maliye Bakanlığı: **2013 Yılı Bütçe Gerekçesi**, Ankara – 2012, s. 23, Maliye Bakanlığı: **2015 Yılı Bütçe Gerekçesi**, Ankara - 2014, s. 22'den yararlanarak tarafımızca düzenlenmiştir.

NOT: Emlak vergisi yerel yönetimler tarafından tahsil edildiğinden tabloda yer almamaktadır.

Ülkemizde kurumlar vergisinin toplam vergi gelirleri tahsilatı içindeki payı 2003 yılında %10,3 iken, 2006 yılında %8,2'ye kadar gerilemiş, 2009 yılında %10,9'a kadar yükselmiş, 2013 yılında ise %8,9'a kadar düşmüş olduğu görülmektedir.

4- KURUMLAR VERGİSİ HASILATININ DÜŞÜK OLMA NEDENLERİ

Kurumlar vergisi hasılatı incelendiğinde beklenenden uzak kaldığı ve vergi tabana yayılamadığından hasılatın yükseltilemediği görülmektedir.

Kurumlar vergisi hasılatının düşük olma nedenleri incelendiğinde gelir vergisi ile bir arada uygulanması ve dolayısıyla vergi oranının %20 olarak belirlenmiş olması, muafiyet ve istisnalar, zarar

beyanları, holdingleşme, vergi denetim oranlarının düşüklüğü ve vergi tahsilatında etkinsizlik, mali danışmanlardan yararlanma olanakları, serbest bölgelerin neden olduğu vergi erozyonu ve çok uluslu şirketlerin fiyat manipülasyonları ile vergi yükünü düşürmeleri gibi etkenlerden söz edilebilecektir¹.

Kurumlar vergisi hasılatının düşük olma nedenleri incelendiğinde aşağıdaki hususlar dikkat çekmektedir.

4.1- Kayıt Dışı Ekonomik Faaliyetler ve Vergi Kaçakçılığı

Tek taraflı bir bakış açısıyla mükellefler tarafından vergi ödemeleri bir maliyet unsuru olarak değerlendirilebilmekte ve dolayısıyla vergi yükünün azaltılması eğilimine girilebilmektedir. Vergi yükünün azaltılması ise yasal yollarla mümkün olabildiği gibi yasa dışı yollarla da vergi yükünün azaltılmaya çalışılması söz konusu olabilmektedir. Bu açıdan kurumlar vergisi mükellefleri, daha az vergi ödemek amacıyla hasılatlarını gizlemeye çalışmakta ve maliyet ve giderlerini yüksek gösterme eğiliminde olmaktadır. Özellikle belgesiz satışlar, gerçek satış bedelinden düşük tutarlarda belge düzenlenmesi, gerçek bir alış – gider ya da maliyet bulunmadığı halde, gider veya maliyet unsuru olarak kaydedilmek üzere sahte alış belgelerinin kayıtlara intikal ettirilmesi söz konusu olabilmektedir.

Vergi bilincinin yerleşmemiş ve yükseltilemiyor olması, denetim oranlarının istenilen seviyelere getirilememesi, cezalarda etkinliğin sağlanamaması gibi faktörler vergi afları ile de birlikte değerlendirildiğinde mükellefler yasa dışı yollarla vergi matrahlarını azaltma ya da kayıt dışı işlemler yapma konusunda korkusuz şekilde davranabilmektedir.

Söz konusu kayıt dışı faaliyetler kurumlar vergisi hasılatının yükselmesini engellemektedir. Kurumlar vergisi mükellefi olmakla birlikte, kurumlaşmamış işletmeler işlemlerini kayıt dışına kaydırarak vergi yükünün dışında kalmaktadır. Kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin engellenebilmesi için vergi denetimine ihtiyaç duyulmaktadır. Denetim faaliyetleri ile birlikte vergi mevzuatının açık ve anlaşılır olması, vergi sistematikliğini bozacak düzenlemelerden kaçınılması, mükelleflere vergi bilinci kazandıracak bilgilendirme çalışmaları yapılması kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin engellenmesine destek olacaktır.

4.2- Uluslararası Vergi Planlamaları

Vergi kaçakçılığı ile mücadele ve vergiden kaçınma faaliyetlerinin önlenmesi konusundaki çalışmalar, ulusal bazda güçlük arz ederken; uluslararası şirketler tarafından her ülkenin mevzuat hükümlerinden yararlanılarak gerçekleştirilen faaliyetleri engellemek daha da zordur.² Kurumlar vergisini hiç ödememek ya da en aza indirmek amacıyla ülkelerin farklı vergi uygulamalarındaki boşluklardan ve uyumsuzluklardan yararlanılması vergi matrahının erimesine neden olmaktadır. Vergi rekabeti, transfer fiyatlandırması, vergi cennetleri, üs şirketler ve kanal şirketler yoluyla vergi yükünün dışında kalılabilmektedir.³

Bir ülkenin diğer ülkelere zarar verecek şekilde vergi yoluyla rekabet etmesi biçiminde karşımıza çıkan zararlı (zarar verici) vergi rekabeti,⁴ mükelleflerin ilgili ülkede faaliyette bulunmalarını sağla-

¹ Fatih Saraçoğlu, Kurumlar Vergisi Hasılatı Üzerinde Bir Değerlendirme, Mali Pusula Dergisi, S. 4, Nisan 2004, s. 47-52.

² Şükrü Kızılot ve diğerleri, Vergi Hukuku, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2007, s.302-315.

³ Şükrü Kızılot ve diğerleri, a.g.e., s. 304-305.

⁴ S. Saygın Eyüpgiller, Uluslararası Zarar Verici Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetler, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2002, s. 63.

mak amacıyla vergi tahsilatından büyük oranda veya tamamen vazgeçilmesi ve kurum kazançlarının bu ülkelere kaydırılması vergi hasılatının azalmasına neden olmaktadır. Söz konusu ülkeler rekabetin boyutlarını artırarak vergi cenneti haline dönüşebilmekte ve şirketler açısından vergiden kaçınma yöntemlerine ortam sağlanmaktadır. Vergi rejimlerinin ülkeler arasında farklı olmasından yararlanan şirketler; transfer fiyatlandırması yoluyla kazançlarını vergi yükünün yüksek olduğu ülkelere vergi yükünün düşük olduğu ülkelere transfer etmektedirler.⁵ Çok uluslu şirketlerin genel merkezleri tarafından katlanılan genel giderlerden yüksek vergi oranına sahip ülkede bulunan şubelere daha fazla gider de yansıtılabilmektedir.⁶

Vergi rekabeti vergi kaybının oluşması yanında; gelir ve kurumlar vergisi yasal oranlarında değişim ve kamu gelirlerinin düzeyinde değişim nedeniyle mali bozulmaya; vergi yükünün diğer üretim faktörleri üzerine kalmasına, kamu harcamalarının düzeyi ve bileşiminde değişime, kamu açıklarında değişime, kamu borçlarının düzeyinde değişime ve yabancı sermaye akımlarında değişime neden olmaktadır.⁷

4.3- Efektif Vergi Oranının Düşük Gerçekleşmesi

Kurumlar vergisi, vergi matrahı ne olursa olsun aynı oranda uygulanan eşit (tek) oranlı vergi tarifesi-ne sahiptir. Kurumlar vergisinin gelir vergisi ile bir arada uygulanması ve iki vergi arasında entegrasyonun sağlanması, kurum kazancı dağıtıldığında gelir vergisi mükellefleri ile kurum kazancı üzerindeki vergi yükünün yaklaştırılması düşüncesi vergi oranının %20 seviyesine çekilmesine neden olmuştur. Ancak vergi oranı %20 olarak belirlenmiş olmakla birlikte, efektif vergi oranı; istisnalar, muafiyetler, vergi iadeleri ve vergi sisteminden kaynaklanan diğer nedenlere kanuni vergi oranının altında gerçekleşmektedir.

Vergi oranının optimum noktada belirlenmemiş olması ve efektif vergi oranının çok düşük düzeyde kalması vergi hasılatının yükselmesine engel olmaktadır. Vergi tabanının genişletilmesi, vergi ödemeyen mükelleflerinde sisteme dahil edilmesi, yabancı sermayenin ülkemize çekilmesi hedefleriyle kurumlar vergisi oranı düşürülse de istenilen amaçlara ulaşılamamıştır.

Kurumlar vergisi oranındaki düşüşün bir kısmı vergi tabanının genişletilmesi, amortisman indirimlerinin azaltılması ve ayrıcalıklı vergi uygulamalarından (istisna ve muafiyet gibi) vazgeçilmesi ile dengelenebilecektir.⁸

4.4- Muafiyet, İstisna ve Teşvikler

Matrahın aşınmasına neden olan muafiyet ve istisnalar yeterli hasılatın oluşmasını engellemektedir. Vergi teşvikleri de kurumlar vergisi hasılatının düşmesine neden olabilmektedir. 1980 sonrasında kurumlar vergisinde tanınan muafiyet, istisna ve teşvikler ile yatırım ve üretime yönelik harcamaların artacağı öngörülmüş ise de, söz konusu öngörüler gerçekleşmemiştir.⁹ Yürürlükte bulunan indirimli

⁵ Şükrü Kızılot ve diğerleri, a.g.e., s.305.

⁶ Osman Pehlivan, Uluslararası Vergilendirme, Derya Kitabevi, Trabzon 2006, s.84.

⁷ İsmail Engin, Vergi Rekabeti, SPK Yayın No: 198, Ankara 2006, s. 74-92.

⁸ Ali Çelikkaya, Globalleşmenin Neden Olduğu Kurumlar Vergisi Reformları ve OECD Üyesi Ülkeler Üzerine Bir Değerlendirme, Maliye Dergisi, S. 159, Temmuz-Aralık 2010, s. 44.

⁹ Selami Şengül, Kayıt Dışı Ekonomi, İmaj Yayınevi, Ankara 1997, s.186.

kurumlar vergisi uygulaması ile de kurumlar vergisinin bir kısmından vazgeçilmekte bu da hasılatın azalması anlamına gelmektedir.

Ekonomik, sosyal, idari amaçlarla sistemde yer verilen muaflik ve istisnalar ve dolayısıyla bunlarında neden olacağı vergi kaybının boyutlarını siyasi iktidarların kararları belirlemektedir. Kurumlar vergisi mükellefleri ise, siyasi iktidarlar üzerinde en fazla etkili olan baskı gruplarıdır. Dolayısıyla istediklerini kolaylıkla alabilmekte, kurumlar vergisinde yer alan muafiyet, istisna ve indirimler nedeniyle kurumlar vergisi hasılatı beklenen düzeye ulaşmamaktadır.¹⁰

4.5- Zarar Beyanları

Kurumlar vergisi mükellefleri esasen sermaye şirketlerinden oluşmakta olup, yukarıda açıklandığı üzere 675.000 civarındaki kurumlar vergisi mükellefinin %80'den fazlası sermaye şirketlerinden oluşmaktadır. Kurumlar vergisi beyanname özetleri incelendiğinde 2013 yılı kurumlar vergisi bilgilerinde¹¹ aşağıdaki hususlar dikkat çekmektedir.

2013 yılı itibariyle hesaplanan kurumlar vergisi 29.349.461.833,79 TL iken mükellef sayısının 335.304 olduğu görülmektedir. Öte yandan 2012 yılı itibariyle zarar beyan eden mükellef sayısı 142.388 iken beyan edilen zarar miktarı ise 36.308.617.243,44 TL'dir.

Aralık 2012 tarihi itibariyle kurumlar vergisi mükellef sayısının 662.190 olduğu dikkate alındığında, zarar beyan eden mükellef sayısının toplam mükellef sayısının %21'i olduğu görülmektedir. Yine beyan edilen zarar miktarı açısından bakıldığında da 2012 yılı itibariyle toplam kurumlar vergisi hasılatı 29.01.423.000 TL iken, zarar beyanının 36.308.617.243,44 TL olduğu görülmektedir.

Sonuç itibariyle kurumlar vergisi mükellef sayısındaki artışa rağmen, zarar beyan eden kurum sayısı ve beyan edilen zarar miktarı da beklenen kurumlar vergisi hasılatının sağlanmasına neden olmaktadır.

4.6- Grup Şirketleri ve Holdingleşme

Sermaye şirketleri, yönetim, sermaye ve denetim açısından birleşerek, bir holding bünyesinde toplanabilmektedir. Holdinglerde ana ortaklıkla bağlı ortaklık arasında ya da bağlı ortaklıklar arasında satın alma, kiralama, borç verme, hizmet sağlama biçimlerinde kazanç aktarılarak; topluluğun toplam kazancı değişmemekle birlikte, ödenecek vergi miktarı değiştirilebilmektedir.¹²

Grup şirketleri ve holdingleşme yoluyla grup dışından alınan kredinin, gruptaki başka bir şirket tarafından kullanılması veya aynı grupta yer alan yer alan bankaların, gruptaki diğer şirketlere verdikleri krediler grup içi ayarlamalar yoluyla ödenmesi gereken vergi miktarının azaltılmasını sağlayabilmektedir. Bu durum da kurumlar vergisi hasılatının düşük olmasının önemli nedenlerinden birini oluşturmaktadır.¹³

4.7- Vergilemede Kolaycılık ve Baskı Grupları

Vergi yapımız incelendiğinde vergi gelirleri dağılımında harcama üzerinden alınan vergilerin toplam vergi hasılatı içindeki payının %70'in üzerinde gerçekleştiği, servet üzerinden alınan vergilerin

¹⁰ Fatih Saraçoğlu, a.g.m., s. 49.

¹¹ http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/TGBO/2013/2013_Kur_Vrg_Bey_Ozeti.htm (Erişim: 13.3.2015)

¹² Fatih Saraçoğlu, a.g.m., s. 50.

¹³ Fatih Saraçoğlu, a.g.m., s. 50.

%2 düzeyinden yukarı çıkmadığı, gelir vergisinin ise bir stopaj vergisine dönüştüğü ve %60'tan fazlasının ücretliler tarafından ödendiği görülmektedir.

Bu durum ülkemizde bir yandan vergilemede kolaycılığa da işaret ederken diğer yandan baskı gruplarının etkisinin de sorgulanmasını gerektirmektedir.

Vergilemede kolaycılık nedeniyle harcama üzerinden alınan vergilere ağırlık verilmesi, gelir vergisinin büyük kısmının da ücretlilerden sağlanması ve bir anlamda beklenen hasıllara bu şekilde bir vergileme yoluyla ulaşılması, kurumlar vergisi açısından vergi tabanını genişletici önlemlerin alınmasını engellemektedir.

Öte yandan baskı gruplarının da vergi hasılatının artmasına engel olduğu düşünülebilmektedir. Zira kurumlar vergisi özelinde vergi hasılatını artırmaya yönelik önlemler alınmasına baskı grupları kolaylıkla engel olabilmekte, bu durum da kurumlar vergisi hasılatının artmasına engel olabilmektedir.

5- KURUMLAR VERGİSİ HASILATININ DÜŞÜK OLMASININ SONUÇLARI ve ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Kurumlar vergisi mükellef sayısı 675 bin civarında iken, verginin 1/3'ünü ilk 100 mükellefin ödüyor olması; kurumlar vergisinin konuluş amaçlarına uygun yürütüldüğünü ve gelir dağılımında adaletin sağlanması, kurumlar vergisi mükelleflerinin istihdam yaratması, kalkınmada rol oynaması gibi beklentilerin çok uzağında kalındığını göstermektedir.

Kurumlar vergisi hasılatının düşük kalması, her şeyden önce mali yapıda bozulmaya neden olmaktadır. Mali yapıda bozulma bir yandan kamu gelir yapısında (bu çerçevede özellikle vergi yapısında) bozulmaya, kamu borçlarının düzeyinde değişmeye neden olurken; diğer yandan kamu harcamalarının düzeyinde ve bileşimde değişime neden olmakta, dolayısıyla kamu açıklarında değişim sonucunu da getirmektedir.

Kurumlar vergisinden beklenen hasılatın sağlanmaması öncelikle toplam vergi hasılatının düşük gerçekleşmesi anlamına gelmektedir. Yine kurumlar vergisi uygulamasında yeterli hasıllara ulaşılamaması vergi yükünün diğer üretim faktörleri üzerine kaydırılmasına ve vergi adaleti bakımından da olumsuz etkileri nedeniyle eleştirilen dolaylı vergilere ağırlık verilmesine neden olmaktadır. Örneğin katma değer vergisi gibi dolaylı vergilere ağırlık verilmesi nedeniyle vergi yükü ağırlaşan kesim genellikle dar gelirli kesimlerden oluşmakta, bu durum ise zaten toplum tarafından sorgulanmakta olan vergi adaletinin daha da bozulmasına ve tepkilere neden olmaktadır.

Dar tabanlı gelir vergileri (gelir üzerinden alınan vergiler) yaklaşımı fiilen uygulanmadığı ifade edilebilecek olan servet vergileriyle birleşerek harcama vergilerine ağırlık verilmesine neden olmakta ve dolayısıyla vergi adaleti ve gelir dağılımında adalet daha da bozulmaktadır.

Kurumlar vergisinden beklenen hasıllara ulaşılamaması, vergileme dolayısıyla idarenin katlanması gereken maliyetlerin de artması anlamına gelmektedir. Zira özellikle yasa dışı yollarla vergi matrahının küçültülmesine yönelik eylemler ve kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin kavranabilmesi daha yaygın ve yoğun vergi denetimlerini gerektirmektedir.

Yukarıda belirtildiği üzere azalan kamu gelirleri kamu harcamalarının düzeyinde ve bileşiminde değişime neden olurken, kamu hizmetlerinin gerektiği gibi gerçekleştirilmesine de engel olmaktadır.

Kurumlar vergisi hasılatının yükseltilebilmesi öncelikle vergi bilincinin oluşturulmasını gerektirmektedir. Ancak vergi bilincinin oluşması ve yerleşmesi uzun vadeli bir bakış açısıyla sağlanabile-

cektir. Kısa vadede ise vergi denetimlerinin yaygınlaştırılması ve vergi cezalarının etkinleştirilmesiyle bunun desteklenmesi; uluslararası vergi planlamasından kaynaklanan vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesini sağlayacak tedbirlerin alınması, vergi oranının gözden geçirilerek, efektif vergi oranlarının çok düşük gerçekleşmesine neden olabilen muaflik, istisna ve teşvik düzenlemelerinin amaçlara uygun biçimde yönlendirilmesi, baskı gruplarının etkilerinden uzak gerçekçi bir vergilendirmenin sağlanmasıyla beklentiler karşılanabilecektir.

Vergi denetimleri ile ödenmesi gereken vergilerin doğruluğu araştırılmalıdır. Mükelleflerin işlemleri araştırılarak, defter ve belgeler üzerinde gerekli incelemelerin yapılması, hata ve hilelerin ortaya çıkarılması ve bunların düzeltilmesi sağlanabilecektir.¹⁴ Öte yandan hata ve hileler ortaya çıkarıldıktan sonra bunların cezalandırılması ve kaynaklarının ortadan kaldırılmasıyla tekrarlanması önlenilecektir¹⁵.

Vergi hasılatının yükseltilebilmesi bakımından muaflik, istisna ve teşvik uygulamaları dolayısıyla ortaya çıkan vergi kaybı ile sağlanacak ekonomik ya da sosyal fayda karşılaştırılmalı; vergi erozyonuna ve dolayısıyla vergi kaybına yol açabilecek bu gibi düzenlemelerin sınırları, amaç dışına çıkmayacak şekilde belirlenmelidir.

Vergi hasılatının belirleyicilerinden biri de vergi oranı olup, sadece yabancı sermayeyi çekebilme odaklı olarak düşürülen vergi oranları da gözden geçirilmelidir. Zira yabancı sermaye sadece vergi oranına bağlı hareket etmemektedir. Hatta bu açıdan verginin etkisi çok geri planda kalmaktadır. Asıl olan ekonomik istikrar ve güven ortamının sağlanmasıdır.

Vergi uygulamasında tek oranlı tarife yerine artan oranlılık da bir alternatif olarak değerlendirilmeli, örneğin sermaye yapılarına göre, faaliyette bulunulan sektörlere göre ve iş kollarına göre artan oranlı bir vergi tarifesinin uygulanabilirliği de tartışılmalıdır.

6- SONUÇ

Beyana dayalı bir vergi sisteminde vergi hasılatının düşük gerçekleşmesinin temel nedeni mükelleflerin ekonomik faaliyetlerinden gerçekten kazanç elde edememelerine ya da vergi bilincinin yerleşmemiş olmasına bağlanabilir. Bunlardan ilk argüman uzun vadeli süreç dikkate alındığında gerçekçi görünmemektedir. Dolayısıyla kurumlar vergisi mükellef sayısı devamlı bir artış eğiliminde iken kurumlar vergisi hasılatında önemli artışlar olmaması vergi bilincinin yerleşmemiş olmasıyla doğrudan ilişkili görünmektedir.

Vergi bilincinin oluşturulması ve yerleştirilmesi uzun vadeli bir bakış açısını gerektirmekteyken, kısa vadede yapılması gereken mükelleflerin uyumunu artıracak düzenlemelerin gerçekleştirilmesi, vergi mevzuatının gözden geçirilmesi, vergi denetimlerinin etkinleştirilmesi ve özellikle vergi aflarından kaçınılmasıdır.

Zira kurumlar vergisi hasılatının toplam vergi hasılatı içindeki yeri incelendiğinde, kayıt dışı ekonomik faaliyetler ve vergi kaçakçılığı, uluslararası vergi planlaması, efektif vergi oranının düşük gerçekleşmesi, muafiyet, istisna ve teşvikler, zarar beyanları, grup şirketleri ve holdingleşme ile vergilemede kolaycılık ve baskı grupları nedeniyle kurumlar vergisi hasılatının düşük gerçekleştiği görülmektedir.

¹⁴ M. Bülent Aydın, Türkiye'deki Kayıt Dışı Ekonomide Vergi Denetiminin Önemi 2002-2007, Vergi Denetmenleri Derneği Yayını, İstanbul 2006, s. 61.

¹⁵ M. Bülent Aydın, a.g.e., s. 62.

Vergi bilincinin yerleşmemiş olması, düşük denetim oranları ve vergi aflarıyla birleştiğinde mükelleflerin vergi yükünün dışında kalma istek ve çabaları kendilerine ödül olarak dönerken, hasılatında istenilen düzeylere çıkarılmasını engellemektedir.

Bunun sonucunda ise özellikle vergi yapısında bozulma, kamu borçlarının düzeyinde değişme, kamu harcamalarının düzeyinde ve bileşiminde değişme kaçınılmaz olarak gerçekleşirken, dolaylı vergilerle vergi adaletinin daha da bozulması nedeniyle vergilemeye karşı tepkiler ve direnç artmaktadır.

KAYNAKÇA

- AYDIN M.B. (2006). Türkiye'deki Kayıt Dışı Ekonomide Vergi Denetiminin Önemi 2002-2007, Vergi Denetmenleri Derneği Yayını, İstanbul.
- ÇELİKKAYA A. (2010). "Globalleşmenin Neden Olduğu Kurumlar Vergisi Reformları ve OECD Üyesi Ülkeler Üzerine Bir Değerlendirme", Maliye Dergisi, Sayı 159, Temmuz-Aralık 2010,
- ENGIN İ. (2006). Vergi Rekabeti, SPK Yayın No: 198, Ankara 2006.
- EYÜPGİLLER S.S. (2002). Uluslararası Zarar Verici Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetler, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2002.
- KIZILOĞLU Ş., ŞENYÜZ D., TAŞ M., DÖNMEZ. (2007). Vergi Hukuku, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2007.
- Maliye Bakanlığı: 2008 Yılı Bütçe Gerekçesi, <http://www.bumko.gov.tr/TR,59/2008-yili-butce-gerekcesi.html> (Erişim: 03.03.2015).
- Maliye Bakanlığı: 2009 Yılı Bütçe Gerekçesi, <http://www.bumko.gov.tr/Eklenti/279,2009yilibutce-gerekcesipdf.pdf?0> (Erişim: 03.03.2015).
- Maliye Bakanlığı: 2013 Yılı Bütçe Gerekçesi, Ankara - 2012.
- Maliye Bakanlığı: 2015 Yılı Bütçe Gerekçesi, Ankara - 2014.
- PEHLİVAN O. (2006). Uluslararası Vergilendirme, Derya Kitabevi, Trabzon 2006.
- SARAÇOĞLU F. (2004). Kurumlar Vergisi Hasılatı Üzerinde Bir Değerlendirme, Mali Pusula Dergisi, S. 4, Nisan 2004.
- ŞENGÜL S. (1997). Kayıt Dışı Ekonomi, İmaj Yayınevi, Ankara 1997.
- http://dergiler.sgb.gov.tr/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/md/159/Ali%C3%87EL%C4%B0KKAYA.pdf, (Erişim: 10.03.2015)
- http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/AIGMS/2015/TABLO_9.xls.htm (Erişim: 03.03.2015).
- http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/ECVOMLK/2013/2013_kurumlar_ilk100.htm (Erişim: 03.03.2015).
- http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_23.xls.htm (Erişim: 03.03.2015).
- http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/ECVOMLK/2013/2013_kurumlar_ilk100.htm (Erişim: 03.03.2015).
- http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/TGBO/2013/2013_Kur_Vrg_Bey_Ozeti.htm (Erişim: 13.3.2015)