

DEVLET VE VERGİLEME KAPSAMINDA
KURUMLAR VERGİSİNİN EKONOMİK ANALİZİ

117500

Abdullah MUTLU

Hacettepe Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü

Lisansüstü Eğitim, Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinin
Maliye Anabilim Dalı için öngördüğü
YÜKSEK LİSANS TEZİ
olarak hazırlanmıştır

117500

YÜKSEK LİSANS TEZİ
DOKÜMANI

Ankara
Eylül, 2002

Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü'ne

Bu çalışma, jürimiz tarafından Maliye Anabilim Dalı'nda YÜKSEK LİSANS TEZİ olarak kabul edilmiştir.

Başkan

Prof. Dr. Yıldırım ARSAN (Danışman)

Üye

Doç. Dr. Nurettin BİLİCİ

Üye

Doç. Dr. A. Burçin YERELİ

Üye

Yrd. Doç. Dr. Necmiddin BAĞDADIÖĞLU

Üye

Yrd. Doç. Dr. Fuat OĞUZ

Onay

Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylıyorum.

12/11/2002

Prof. Dr. Nuran ÖZYER
Enstitü Müdürü

ÖZET

Türkiye'de ciddi bir üretim krizi yaşanmaktadır. Bu krizin temel sebebi piyasa ekonomisinin sağlıklı işlememesi ve sermaye birikiminin yetersizliğidir. Üretimin artırılmaması, işsizliği artırdığı gibi, ekonomik ve sosyal dengelere de zarar vermektedir.

Türkiye'de yıllarca vergiler, devletin giderlerini karşılayan bir araç olarak değerlendirilmiştir. Ancak vergiler özel kesimin kullanabileceği kaynağı azaltmaktadır. Özellikle kurumlar vergisi sermayeyi vergilendirmekte ve üretimi caydırmaktadır. Bu da uzun dönemde hem üretimi hem de devletin vergi gelirlerini düşürmektedir. Kurumlar vergisinin ekonomiye yaptığı olumsuz etkiden kurtulabilmenin yolu, oranların düşürülmesi ve teşvik sisteminin sadeleştirilmesidir. Zaten vergi oranlarının düşürülmesi en iyi teşviktir.

Bu çalışmada, üretime olumlu etki yapması için Türk kurumlar vergisi uygulamasının piyasa ekonomisine uyumu gerekliliği ortaya konmuştur.

SUMMARY

Nowadays, there is a serious production crisis in Turkey. The main cause of this crisis is the lack of the capital accumulation. Inability to increase production, not only augments the unemployments, but also harms the economic and social balances.

In Turkey, for many years taxes have been accepted only with a simple instrument that finances public sector expenses. However, taxes, especially corporate taxes have many different effects on the economic system. Taxes decrease the sources of private sector economy that they can use. Corporate taxes tax capital and savings and impede investments. In the long run, this can lessen both production and tax revenues. To save economy from the bad effects of corporate taxes, rates should be decreased. The next thing that we must do is to simplify the incentives of the corporate tax system. In fact, the best incentive is to decrease the corporate tax rate.

This thesis indicates that Turkish Corporate tax must be compatible with the rules of market economy

İÇİNDEKİLER

ÖZET	i
SUMMARY	ii
İÇİNDEKİLER	iii
TABLolar	vii
SEKİLLER	viii
KISALTMALAR	ix
GİRİŞ	1

1. BÖLÜM**DEVLET VE VERGİLEME**

1.1. DEVLET KAVRAMI VE DEVLETİN TARİHSEL GELİŞİM SÜRECİ	3
1.1.1 Devletın Ortaya Çıkmasını Açıklayan Görüşler	4
1.1.2. Devlet- Ekonomi İlişkisini Açıklamaya Yönelik Yaklaşımlar	10
1.1.2.1. Minimal Devlet Veya Liberal Devlet Yaklaşımı	11
1.1.2.2. Muhafazakar Devlet Yaklaşımı	13
1.1.2.3. Sosyal Demokrat Devlet Yaklaşımı	13
1.2. VERGİLEMENİN TARİHSEL GELİŞİM SÜRECİ	14
1.2.1. Bedenî Vergiler Aşaması	15
1.2.2. Aynî Vergiler Aşaması	16
1.2.3. Naktî Vergileme Aşaması	17
1.2.4. Modern Vergi Sisteminin Doğuşu Ve Gelişimi	18
1.3. GÜNÜMÜZDE VERGİLERİN SINIFLANDIRILMASI	19
1.3.1. Şahsi Vergiler-Ayni Vergiler Sınıflandırması	19
1.3.1.1. Şahsi Vergiler	19
1.3.1.2. Aynî Vergiler	20
1.3.2. Spesifik Vergiler-Ad Valorem Vergiler Sınıflandırması	21

1.3.3. Dolaylı ve Dolaysız Sınıflandırması	21
1.3.4. Özel Vergiler-Genel Vergiler Sınıflandırması	23
1.3.5. Gelir,Harcama ve Servet Üzerinden Alınan Vergiler Sınıflandırması ²⁴	

2. BÖLÜM

KURUMLAR VERGİSİNİN EKONOMİK ANALİZİ

2.1. KURUMLAR VERGİSİ İLE İLGİLİ GENEL AÇIKLAMALAR	25
2.1.1. Kurumlar Vergisinin Mahiyeti	25
2.1.2. Kurumlar Vergisinin Tarihsel Gelişim	25
2.1.3. Kurumlar Vergisinin Konusu ve Mükellefleri	27
2.2. KURUMLAR VERGİSİNİN KURUMLAŞMAYA ETKİSİ	29
2.2.1. Kurumlaşma Kavramı	30
2.2.2. Kurumlaşmanın Yararları	30
2.2.3. Kurumlaşmayı Etkileyen Faktörler	31
2.3.KURUMLAR VERGİSİNİN FİRMA DAVRANIŞLARINA ETKİLERİ	32
2.3.1. Kurumlar Vergisinin Firmaların Yatırım Ve Üretim Kararları Üzerindeki Etkileri	33
2.3.2.Kurumlar Vergisinin Kurum Tasarrufları Üzerindeki Etkileri	35
2.3.3. Kurumlar Vergisinin İşletmelerin Finansman Yapısı Üzerine Etkileri	37
2.3.4. Kurumlar Vergisinin Maliyetler Üzerindeki Etkileri	37
2.4 KURUMLAR VERGİSİNİN SERMAYE PİYASASINA ETKİLERİ	38
2.4.1 Sermaye Piyasasının Ekonomik Fonksiyonu	38
2.4.2. Kurumlar Vergisinin Sermaye piyasası Üzerindeki Etkileri	39
2.4.2.1. Kurumlar Vergisinin Menkul Kıymetler Arzı üzerindeki Etkileri	39
2.4.2.2. Kurumlar Vergisinin Menkul Kıymetler Talebi Üzerindeki Etkileri	40
2.5. KURUMLAR VERGİSİNİN KAYNAK DAĞILIMI ÜZERİNDEKİ ETKİSİ	41
2.5.1. Sermayenin Mobilitesi Üzerindeki Etkisi	41
2.5.2. Tüketici Refahı Üzerindeki Etkileri	42

2.6. KURUMLAR VERGİSİNİN YANSIMASI	43
2.6.1. Kısa Dönemde Kurumlar Vergisinin Yansımaları	43
2.6.2. Sonsuz Derece Elastik Arzın Uzun Dönemde Yansıma Tepkileri	44
2.6.3. Kurumlar Vergisinin Yansımalarının Orta Dönemde Harberger Modeli İle İncelenmesi	46
2.6.4. Monopol Karları Üzerindeki Bir Vergi Olarak Kurumlar Vergisinin Yansımaları	49

3. BÖLÜM

TÜRKİYEDE KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMASININ EKONOMİK AÇIDAN İNCELENMESİ

3.1. KURUMLAR VERGİSİNİN YERİ VE ÖNEMİ	51
3.1.1. Türkiye’de Kurumlar Vergisine Geçiş Ve Kısa Bir Tarihçesi	51
3.1.2. Kurumlar Vergisinin Gelişimi ve Mükellef Sayısı	53
3.1.3. Kurumlar Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri ve Genel Bütçe İçindeki Payı	55
3.1.4. Kurumlar Vergisi Yükünün Tasarruf Hacmi ve GSMH ile İlişkisi	57
3.2. KURUMLAR VERGİSİ KANUNUNDA YER ALAN VE FİRMA DAVRANIŞLARINI ETKİLEYEN HÜKÜMLER	58
3.2.1. Muafiyet Şeklinde Yer Alan Hükümler	58
3.2.2. İstisna Şeklinde Yer Alan Hükümler	61
3.2.2.1. İştirak Kazançları İstisnası	62
3.2.2.2. Risturn İstisnası	62
3.2.2.3. Yatırım Fon ve Ortaklıklarına Ait Kazanç ve İstisna	63
3.2.2.4. Emisyon Primi ve Rüçhan Hakkı Satışı Kazancı İstisnası	63
3.2.2.5. Yurt Dışı İnşaat, Onarma ve Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazançlar	64
3.2.3. Kurumlar Vergisi’yle İlgili Diğer Kolaylıklar	64
3.2.3.1 AR-GE Vergi Ertelemesi	64
3.2.3.2 Finansman Fonu	65
3.2.3.3 Halka Açık Şirketler ile İlgili Vergi Avantajları	65
3.2.4. Kurumlar Vergisindeki Teşviklerin Genel Değerlendirilmesi	66

3.3. KURUMLAR VERGİSİ ORANLARININ EKONOMİK AÇIDAN İNCELENMESİ	66
3.3.4. Kurumlar Vergisi Oranının İmalat Sanayiinde Gerçekleşen Değerlerle Analizi	68
3.3.4.1. Özsermaye/Pasif Toplamın ile Kurumlar Vergisi Oranı Arasındaki İlişki	69
3.3.4.2. Birim Maliyetler ile Kurumlar Vergisi Oranı Arasındaki İlişki	71
3.3.4.3. Yatırımlar ile Kurumlar Vergisi Oranı Arasındaki İlişki	72
3.3.4.4. Kâr Marjı ile Kurumlar Vergisi Oranı Arasındaki İlişki	75
<u>SONUC</u>	<u>78</u>
<u>KAYNAKÇA</u>	<u>81</u>



TABLolar LİSTESİ

Tablo 1:	Kurumlar Vergisi Mükellef Sayısının Değişimi.....	51
Tablo 2:	Kurumlar Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri ve GSMH içindeki Yeri	56
Tablo 3:	Makro Vergi Yüğü ve Kurumlar Vergisi Oranının Karşılaştırılması.....	68
Tablo 4:	İmalat Sanayiinde Özsermaye – Kurumlar Vergisi Oranı İlişkisi	70
Tablo 5:	İmalat Sanayiinde Birim Maliyetlerin Kurumlar Vergisi Oranı İlişkileri	72
Tablo 6:	İmalat Sanayiinde Yatırımların Kurumlar Vergisi Oranı ile İlişkileri	74
Tablo 7:	İmalat Sanayiinde Kar Marjının Kurumlar Vergisi Oranı ile İlişkileri	76

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1:	Kurumlar Vergisinin Tüketici Refahı Üzerindeki Etkisi	43
Şekil 2:	Kurumlar Vergisinin Yansıması.....	44
Şekil 3:	Kurumlar Vergisinin Yansımasının Orta Dönemde Harberger Modeli ile Gösterimi	47
Şekil 4:	Harberger Modelinin İkinci Aşaması.....	48
Şekil 5:	Genel Bütçe Kurumlar Vergisinin GSMH İçindeki Payı (%).....	58
Şekil 6:	İmalat Sanayiinde Öz Sermayenin Oransal Değişimi İle Kurumlar Vergisi Oranının İlişkisi	71
Şekil 7:	İmalat Sanayiinde Birim Maliyetler ile KV Oranı Arasındaki İlişki	73
Şekil 8:	Yatırımlar ile Kurumlar Vergisi Oranı Arasındaki İlişki.....	75
Şekil 9:	Kar Marjı İle Kurumlar Vergisi Oranı Arasındaki İlişki.....	77

KISALTMALAR

AB	: Avrupa Birliği
DPT	: Devlet Planlama Teşkilatı
GGM	: Gelirler Genel Müdürlüğü
GSMH	: Gayri Safi Milli Hasıla
GSYİH	: Gayri Safi Yurtiçi Hasıla
KİT	: Kamu İktisadi Teşebbüsleri
KM	: Kâr Marjı
MVY	: Makro Vergi Yüğü
KV	: Kurumlar Vergisi
OECD	: Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı
TCMB	: Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası

GİRİŞ

Bu tez çalışmasının amacı, Türk kurumlar vergisi uygulamasının ekonomik analizinin yapılmasıdır.

Bu analiz yapılırken, konu makro değil mikro iktisat bakış açısı ile ele alınacaktır. Çünkü 1980'li yıllarla birlikte dünya ekonomisi yeni bir sürece girmiş, globalleşme ve küresel rekabet söylemleri yoğun olarak gündeme gelmeye başlamıştır. Doğu blokunun yıkılması ve piyasa ekonomisinin tekrar üretimde hakim sistem haline gelmesi, bütün ülkeleri çeşitli dalga boylarında etkilemiştir. Türk vergi sistemi de yıllarca devletçi veya karma bir ekonomik sistemin finansmanı için bir araç olarak kullanılmıştır. Piyasa ekonomisinin canlanmasında firmaların kuvvetlenmesi çok önemlidir. Bu açıdan kurumlar vergisinin ekonomik analizi firma düzeyinde yapılacaktır.

Ayrıca, Türkiye'de üretim faktörlerinden, iş gücü, toprak, müteşebbis yeterli miktarda bulunmasına rağmen, sermaye faktörü diğer faktörlere oranla çok kıttır. O nedenle bu çalışmada kurumlar vergisi uygulamasının sermaye birikimini ne şekilde etkilediği de incelenecektir.

Bu çalışmamızın birinci bölümünde, devlet ve vergileme kavramının tarihsel süreci ele alınacaktır. Çünkü devletin amacını ve dolayısıyla görev ve fonksiyonlarını göz önüne almadan vergiye bakmak eksik bir yaklaşım olacaktır. Ayrıca bu bölümde, tarihsel seyir içerisinde vergilerin anlamındaki değişme de ortaya konacaktır.

İkinci Bölümde kurumlar vergisi ve kurumlar vergisinin ekonomik etkileri teorik bir incelemeye tabi tutulacaktır.

Çalışmanın son bölümünde ise önce, Türkiye’de Kurumlar Vergisi Kanunu’nda yer alan firma davranışlarını etkileyen temel hükümlere yer verilecektir. Daha sonra ise bu hükümlerin firma davranışları üzerindeki etkileri çeşitli boyutları ile, istatistiksel verilerin ışığında değerlendirilecek ekonomik etkilerinin daha olumlu olması açısından çeşitli öneriler ortaya konulmaya çalışılacaktır.



1. BÖLÜM

DEVLET VE VERGİLEME

1.1. DEVLET KAVRAMI VE DEVLETİN TARİHSEL GELİŞİM SÜRECİ

Devletin tarifi konusunda genel kabul gören bir görüş bulunmamaktadır. Ancak toplumdaki ortak ihtiyaçların giderilebilmesi için devletin ortaya çıktığı söylenebilir. Klasik iktisat anlayışına göre ortak ihtiyaçları; iç ve dış güvenlik hizmetleri ile adalet hizmetleri oluşturmaktadır (Genç 1998:89).

Devlet; dernek, sendika bir siyasal parti gibi insanların bir arada yaşayabilmesi için geliştirdikleri bir örgütlenme şeklidir. Devlet sosyal ve tarihsel bir olgu olup, insanlık tarihinin belli bir aşamasında ortaya çıkmıştır.

İlk bakışta devleti, öteki sosyal kurumlardan ayıran bazı özellikler göze çarpmaktadır.

Birincisi devlet örgütünün hacmidir, yani herhangi bir toplumda, devletten daha büyük bir örgüt yoktur. İkincisi devlet örgütlenmesinde gelişmiş bir iş bölümü vardır. Devlette görev yapan kişilerin bir kısmı yasa yapar, bir kısmı yapılan yasaları uygular bir kısmı da yasaların uygulanması sonucu veya bireyler arasında çıkan uyuşmazlıkları çözüme kavuşturur. Üçüncüsü ise devletin üstün bir yaptırım gücüne sahip olmasıdır (Tanili 1993:9).

Çalışmanın bu bölümünde devlet olgusunun nasıl ortaya çıktığı ile ilgili, ilkçağdan günümüze, bazı düşünürlerin görüşlerine yer vereceğiz.

1.1.1 Devletin Ortaya Çıkmasını Açıklayan Görüşler

İlk çağ sofist düşünürlerinden Protagoras 'siyasal toplum'un yani devletin nasıl oluştuğunu bir masal içinde anlatır. Düşünür bu masalında insanları devlet oluşturmaya sevkeden en önemli nedenin güvenlik olduğunu belirterek, devletin insanların gönüllü işbirliği ile oluştuğunu ifade etmektedir (Aktan 1999:13).

Yine sofist bir düşünür olan Antiphon da kendi çıkarlarına hizmet edeceğine inandıkları için insanların toplanıp bir sözleşme ile devleti kurduklarını belirtir. Protagoras ve Antiphon devletin doğuşunu sözleşme teorisi ile açıklar (Sarıca 1987:14).

Sofistlerden Kallikles ve Thrasymalos çağdaşları olan Protagoras ve Antiphon'dan ayrılarak devletin doğuşunu, sözleşme teorisi yerine kuvvet teorisi ile açıklamaktadırlar. Kallikles'e göre devlet, güçlü zayıf mücadelesinde güçlünün zayıfa dayattığı bir düzendir (Sarıca 1987:15).

Eski Yunan'da sofistlerden sonraki birçok düşünür de devlet konusunda çeşitli düşünceler ortaya koymuşlardır. Platon'un (M.Ö. 427-347) öngördüğü devlet sınıflı bir toplum yapısını içermektedir. Toplum bilgeler, askerler ve üreticiler olmak üzere üç sınıftan oluşmaktadır. Toplum bilgeler sınıfı yönetmeli, diğerleri de onlara boyun eğmelidir (Ateş 1994:44).

Eski Yunan'da siyasal kurum olarak, yönetimi ataerkil krallığa ve zengin bir azınlığın üstünlüğüne dayanan 'şehir devleti' anlayışı vardı (Ateş 1994:34). Eski Yunan'daki çok sayıda şehir devletinde farklı yönetim biçimleri söz konusuydu. Bunlar içinden Atina, demokrasisiyle öne çıkmıştır. Ancak Atina Demokrasisi bugünkü anlamda bir demokrasi değildir. Vatandaşların belli ölçüde yönetime katılma hakları olmakla birlikte, vatandaş sayılmayan yabancılar, kadınlar ve köleler bu siyasal haklardan yoksundular (Sarıca 1987: 10-11).

Eski Yunan düşünürlerinden Aristo'ya (M.Ö. 385-322) göre devletin kuruluşu aile ile başlar, aileler bir araya gelerek kasabayı oluşturur, kasabalarda 'şehir devletini' meydana getirir. Ayrıca devleti halk, vatandaş ve ülke olmak üzere üç unsur oluşturur. Yönetim şekillerini monarşi, aristokrasi ve politia olarak üçe ayıran Aristo bunlar içinden Monarşinin en iyi yönetim şekli olduğunu söylemiştir. Ancak bu yönetim şekillerinin bozulması durumunda monarşi tiranlığa, aristokrasi oligarşiye, politia da demokrasiye dönüşür (Ateş 1994: 44).

Romalı filozof Ciceron'a göre ancak şu üç şart gerçekleşirse devlet ortaya çıkar (Aktan 1993:21).

Çok sayıda insanın beraber yaşıyor olması,

Bu insanlar tarafından ortak bir yaşamın kabul edilmesi,

Oluşan devletten ortak faydalanmanın gerçekleşiyor olması.

Ortaçağda yaşamış hristiyan bir filozof olan Aquino'lu Thomas (1224-1274) cismani iktidarla ruhani iktidarı uzlaştırmaya çalışmakta ve devleti, Tanrıyı dünyada temsil eden, tanrısal desteğe mazhar bir organizasyon olarak görmektedir. Aquino'lu Thomas'a göre iktidar fikri temelde Tanrı'dan gelir, ancak bu iktidarın kullanılışı da elde edilişi de Tanrı'nın dışında kalır. Devletin başında kim bulunursa bulunsun iktidar toplum adına kullanılıyor demektir (Sarıca 1987: 42,43).

Ortaçağ islam filozoflarının en önemlilerinden biri olan İbni Haldun (1332-1406) devlet ve toplumu sosyal bir olgu olarak görüp dinamik bir toplum fikrine ulaşır. Düşünüğe göre, doğanın çıkardığı zorluklar nedeniyle insanlar birarada yaşamayı tercih ederek, toplumu oluşturmuşlardır. Ayrıca İbni Haldun toplumların çevre, iklim ve üretim şekliyle etkilendiklerini de belirtir. İbni Haldun, birbiri ile mücadele eden kabilelerden birisi diğerlerini

kontrol altına alarak devleti oluşturduğunu belirtir ama devlet ile toplumu ayrı kategoride değerlendirir. Toplum, insanların doğadan korunabilmesi ile oluşmuştur. Devlet ise insanların hemcinslerinin zararlarından korunabilmek için kurulmuştur. Haldun'a göre hem toplum hem de devlet ilahi bir emir olmayıp, dünya gerçeklerinin mecbur kıldığı sosyal bir olaydır (Sarıca 1987 : 48-50).

Yakın Çağa gelindiğinde artık düşünürlerin devleti tanrısal temellere dayandırmayıp, laik düşünceler ortaya koyduklarını görüyoruz. İtalyan düşünür Niccola Machiavelli (1469-1527) ye göre insanlar kötülüğe eğilimlidirler. Bu nedenle insanların, birbirlerine yok etmemeleri için içlerinden en kuvvetli olanı başa geçirerek, devlet adı verilen siyasal organ oluşmuştur. Machiavelli'ye göre devletin üstünde, devleti durduracak bir hukuk ya da güç yoktur (Sarıca 1987:53-54).

Modern devlet kuramının oluşumunda önemli bir katkısı olan Bodin'de (1530-1596) devlet toplumsal yaşamın varolmasının zorunlu bir kurumu olarak kabul edilir. Bodin aile kurumunun da altını çizer. Ona göre aile başkanının otoritesi altında örgütlenen bu doğal birim, iyi düzenlenmiş siyasal bir toplumun mikro düzeydeki modelleridir. İyi düzenlenen ailelerden oluşan bir devletin yönetimi de kolay olur (Ağaoğulları 1994: 9-12).

Thomas Hobbes (1558-1679) ise devletin oluşumunu toplum sözleşmesi teorisine dayandırır. İnsanlar ölüm ya da yaralanma korkusuyla bir araya gelerek bir devleti kurar ve ortak bir iktidara boyun eğmeyi kabul ederler. Dolayısıyla devlet doğal değil, insanların ihtiyaç duyarak ortaya koydukları yapay bir varlıktır. Devletin amacı da insanların güvenliğini sağlamaktır (Ağaoğulları 1994:203, 204). Hobbes'a göre üç devlet şekli vardır. Egemenlik tek kişide ise monarşi, bir zümre elinde ise

aristokrasi, isteyen herkesin katılabileceği bir mecliste ise demokrasidir.

John Locke (1632-1704) liberal devlet anlayışının öncüsü kabul edilir (Göze 1989: 153). Locke devleti toplum sözleşmesi teorisi ile açıklar. Düşünürüne göre insanlar; hayat, özgürlük, mülkiyet gibi doğal haklarını korumak için beraberce devleti oluşturmuşlar ve devlete sadece güvenlik ve cezalandırma yetkilerini devretmişlerdir (Kışlalı 1994: 204). Eğer devlet bu yetkileri aşarak özgürlükleri zedelemeye başlarsa halkın direnme hakkı doğar (Ateş 1994: 56). Locke'un, devletin yetkilerini aşmaması için önerdiği yöntem güçler ayrılığı ilkesidir (Ben-Amittay 1983: 177).

Locke devlette güçlerin ayrılması gereğinden söz etmişse de, bunu teori olarak ilk ortaya koyan, Charles Louis Montesquieu (1689-1753) olmuştur. 1789 Fransız İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirisi'ndeki "kuvvetlerin ayrılmadığı ve özgürlüklerin güvence altına alınmadığı yerde anayasa yoktur" ifadesi onun etkisini taşımaktadır (Kışlalı 1994:204). Montesquieu devletteki yasama, yürütme ve yargı güçlerinin ayrı organlarda bulunması gerektiğini savunmuştur. Çünkü bu güçlerin birbirlerini denetlemeleri kişi özgürlükleri ve vatandaş hakları açısından güvence sağlar. Bu ilke zamanla bütün demokratik ülkelerde uygulamaya geçecektir (Ateş 1994: 57).

Devleti toplum sözleşmesi teorisine dayandıran diğer bir düşünür olan Jean Jacques Rousseau'nun (1712-1778) düşünceleri, hem bireyci, hem de totaliter eğilimlere açık olduğundan dolayı, çelişkiler içermektedir (Ben-Amittay 1983: 193). Örneğin bir taraftan halkın iktidarını doğrudan kullanması, temsilci kullanacaksa da bunları dilediği zaman değiştirebilmesi gerektiğini söylerken, (Kışlalı 1994:204) diğer taraftan da *genel iradenin* her zaman doğru olduğunu ve kamunun iyiliğine

yöneldiğini, bireylerin ise kişisel iyiliklerini isteyeceklerini ve aldatılabileceklerini belirtir (Rousseau 1974:41,42). Birinci düşünce doğrudan demokrasi, yarı doğrudan demokrasi ve emredici vekalet yöntemlerini gerektirirken, ikinci düşünce çoğunluğun diktatörlüğü sonucuna götürür.

18. yüzyılın sonlarından itibaren demokratik devlet düşüncesi hızla gelişmeye ve bugünkü anlamını kazanmaya başlamıştır. Bu dönemde demokratik devlet anlayışına önemli katkılarda bulunanlardan biri, liberal teorinin temsilcilerinden olan Benjamin Constant'tır (1767-1830). Constant, Rousseau'nun teorisinin içerdiği ve Fransız devriminden sonraki Jakoben yönetim zamanında uygulamaları görülen otoriter demokrasi anlayışına dikkat çekmiştir (Ateş 1994: 57-58).

Constant'ın düşünceleri çoğulcu demokrasi anlayışını da içerir. Ona göre baskı tek kişinin iktidarından gelebileceği gibi çoğunluğun iktidarından da gelebilir ve çoğunluk azınlığı köleleştirebilir (Kışlalı 1994: 205). Costant bunu önlemek için bireyciliği önermektedir. Ona göre özgürlük bireyciliktir. Ancak bu bireycilik, tek kişinin baskıcı yönetimine karşı olduğu kadar, azınlığı çoğunluğa köle yapmak isteyen kitlelerin baskısına da karşıdır ve düşünceleri açıklama, meslek seçme ve yaşama biçimini seçme gibi hakları tanıyan, bireysel özgürlükleri güvence altına alan bir hukukla sınırlandırılmıştır. (Ben-Amittay 1983: 228) Böylece Costant demokrasinin, çoğunluğun mutlak yönetimi şeklinde anlaşılmasına karşı çıkmış, azınlık haklarının ve bireyin temel özgürlüklerinin korunduğu bir hukuk devleti olması gerektiğini savunmuştur.

Liberalizmin diğer bir temsilcisi olan Jeremy Bentham (1748-1832), demokratik devlet düşüncesini faydacı temellere dayandırmıştır. Ona göre yasaların amacı, en çok sayıda insanın en yüksek mutluluğunu sağlamaktır. Bireyin çıkarıyla toplumun

çıkartı arasında bir çatışma yoktur. Bireyler, kendi çıkarları peşinde koşarken, toplumun gelişmesini de sağlayacaktır. Bu nedenle bireylere kişisel fayda peşinde koşabilecekleri ortam sağlanmalıdır. Bu ortamı sağlayacak en uygun rejim demokrasidir. Bentham, genel seçimle belirlenmiş temsilcilerden oluşan parlamentonun üstünlüğünün kabul edildiği bir demokratik sistemi benimsemiştir (Ben-Amittay 1983: 229).

Demokratik devlet düşüncesinin gelişimine en çok katkıda bulunan düşünürlerden biri de, yine liberal olan John Stuart Mill'dir (1806-1873). O da Costant gibi, demokrasi adına ortaya atılan ancak, çoğunluk diktası tehlikesi taşıyan düşünce ve uygulamaları eleştirmiş, azınlığı korumanın yollarını aramıştır. Mill'in, çoğunluk için bir kişinin düşüncesi üzerinde bile baskı kurulmasına tahammülü yoktur. Mill'e göre, bütün insanlık bir tek görüşü benimsese ve yalnızca bir kişi bu görüşün tersini düşünse bile insanlığın bu kişiyi susturmaya hakkı yoktur; tıpkı onun da insanlığı susturma hakkının olmadığı gibi. Bu bakımdan devletin "bırakınız yapsınlar, bırakınız geçsinler" anlayışıyla seyirci rolünde kalması doğru değildir; özgürlüğün koşullarını da hazırlaması gerekir (Sarıca 1987:112,113).

Anarşistlerin bir kısmı devlete, tümü ile karşı iken bir kısmı da fonksiyonları sadece iç ve dış güvenliği sağlamak olan minimal devleti savunurlar. Anarşist düşünürlerden Spooner, devletin oluşumunu kuvvet teorisi ile açıklayarak, devleti güçlülerin güçsüzleri ezme vasıtası olarak değerlendirir.

Devlet konusunda Avusturya İktisat Ekolünün çağdaş temsilcilerinden Murray N. Rothbard da, Spooner'a yakın bir düşünceye sahiptir. Yazara göre vergi ile beslenen devlet, cezai bir kuruluş olup hem yasa dışı hem de ahlak dışıdır (Aktan 1995:24-25).

1.1.2. Devlet- Ekonomi İlişisini Açıklamaya Yönelik Yaklaşımlar

Devlet konusu ele alındığında günümüzde iki farklı temel yaklaşım olduğu görülmektedir. Bunlardan birisi mekanik devlet yaklaşımı diğeri de organik devlet yaklaşımıdır.

Organik devlet yaklaşımına göre toplum, insan organizması gibi düşünülmektedir. Devlet bu organizmanın kalbi, bireyler ise parçasıdır. Birey ancak toplumun bir parçası olmakla önem kazanır. Bu görüşe göre toplumun, bireyin üzerinde olduğuna vurgu yapılır. Nasyonel Sosyalistlerin devlet anlayışı organik devlet görüşüne uyan bir örnektir. Nazizmde toplumdaki ayrı bireysel bir dünya kabul edilmediği gibi, günlük hayatın her faaliyeti, ancak ve ancak, topluma hizmet ediyorsa bir önemi vardır.

Toplumun amacı devlet tarafından saptandığı gibi, devlet toplumu bu amaç istikametinde yönlendirir. Bu açıdan her toplumun kendine göre izlemesi gereken hedefleri birbirinden farklı olacaktır. Platon'a göre devletin amacı, insan faaliyetlerinin her yönüyle rasyonel bir şekilde idare edildiği bir 'altın çağ'ı yakalamaktır. Hitler'e göre devletin amacı, ırkın arılığının sağlandığı bir toplum oluşturmaktır. Lenin'e göre ise proleter devletin amacı, tüm insanlığın sosyalizme ulaşması için çalışan ve sömürülen insanlara önderlik yapmaktır.

Bir başka organik devlet görüşü ise fundamentalizm yani kökten dinciliktir. Her din için kökten dincilik sözkonusu olabilir. Buna göre devletin görevi dinin hükümlerinin toplumda uygulanmasını sağlamaktır. Bireylerin görevi ise dini hükümleri hayatına uygulamaktır.

Çağımızda; fundamentalizm, faşizm, komünizm gibi sistemler organik devlet yaklaşımının örnekleridir. Kısacası organik devlet yaklaşımında devlet, bireyin üzerindedir.

Devlet konusundaki diğer yaklaşıma göre devlet, toplumun organik bir parçası olmayıp daha çok bireyler tarafından kendi çıkarları için oluşturulmuş bulunan bir yapıdır. Dolayısıyla siyaset meydanının ortasında devlet değil, birey vardır.

Mekanik yaklaşımda devlet halkın iyiliği için oluşturulduğu düşünüldüğünden, iyilik kavramının nasıl tanımlanacağı gündeme gelmektedir. Buradaki iyilik kavramının açıklanabilmesi için genel ilke, eğer devlet bireyleri şiddetten koruyorsa bu durum onların yararına hizmet ediyordur. Yoksa devlete sosyal ve ekonomik görevler yüklemek bireysel özgürlüğü kısıtlar. Devletin bireylerin şiddetinden korunması için güvenlik hizmetlerini vermemesini düşünmek toplumda anarşinin olmasına razı olmak demektir. Özel orduların çokça bulunduğu Lübnan ve K. İrlanda gibi ülkelerdeki hadiseler bu görüşü doğrular niteliktedir (Akalin 2000a:25-26).

Demokratik yaklaşımlar olan mekanik yaklaşım, devletin ekonomik işlevleri açısından minimal devlet, muhafazakar devlet ve sosyal demokrat devlet olarak incelenecektir.

1.1.2.1. Minimal Devlet Veya Liberal Devlet Yaklaşımı

Minimal devlet anlayışını ilk formüle eden A. Smith devletin üç temel fonksiyonunun olduğunu belirtir. Birincisi toplum ve bireylerin dışarıdan gelecek zorbalıklardan korunması için gerekli olan milli savunma hizmetleridir. İkincisi bireyin diğer bireylerden gelebilecek zorbalıklardan korunabilmesi için polis ve adalet hizmetlerinin sunulması. Üçüncüsü ise piyasa ekonomisinin alt yapısının kurulup işletilmesi için gerekli bayındırlık hizmetleri. Burada belirtilen minimal devletin işlevleri pazara müdahale anlamını taşıyor, aksine piyasanın işleyebilmesi için gerekli olan kamu hizmetlerinin arzı manasındadır (Akalin 2002:82; Nadaroğlu 1996:101)

Adam Smith minimal devletin giderlerini karşılamak için gerekli finansmanla ilgili vergileme ilkelerini de belirtmiştir:

1. Ödeme gücü ilkesi: Toplumdaki her bir birey yetenekleri ile doğru orantılı bir şekilde vergi ödemelidir.
2. Kesinlik İlkesi: . Ödenecek olan vergi önceden belirli olmalıdır.
3. Uygunluk İlkesi: Vergiler mükellefler açısından en uygun dönemde tahsil edilmelidir.
4. İktisadilik İlkesi: Vergi dairesi vergiyi en düşük maliyetle toplamalıdır (Akalın 2002:82; Edizdoğan 2000:135-136).

Günümüzde ise Frederick Von Hayek Liberal (minimal) devletin ekonomik işlevleri ilgili bazı ilaveler yapmaktadır:

Birincisi sosyal malların arzında yani kamu hizmetlerin üretilmesinde devlet tekel yetkisine sahip olmamalıdır. Bu hizmetlerin sosyal sigorta hizmetlerinde olduğu gibi yeni bazı yöntemlerle piyasa tarafından sunulması yasaklanmamalıdır.

İkincisi vergileme ilkeleri üniform (aynı nitelikte) olmalı ve vergiler gelirin yeniden bölüşümü için bir araç olarak kullanılmamalıdır.

Üçüncüsü, devletçe karşılanan kollektif ihtiyaçların hepsi gerçek anlamda kollektif ihtiyaçlar olmalı sadece belli çıkar gruplarına hizmet etmemelidir.

Klasik Liberalizmin altın çağını yaşadığı 19. Yüzyıl boyunca ve 1. Dünya Savaşı'na kadar çeşitli ülkelerde devletin ekonomik olarak büyüklüğü GSMH'nin %10'nu aşmamıştır (Akalın 2002 : 83).

1.1.2.2. Muhafazakar Devlet Yaklaşımı

Muhafazakar devlet yaklaşımının piyasa ekonomisine bakışı Liberallere yakındır. Ama temelde Muhafazakarları Liberallerden ayıran bazı hususlar vardır ki bunlar, devlete veya ilahi kudrete itaat fikri, hayır amacıyla da olsa dayanışma düşüncesi, piyasa ekonomisine karşı geçmişten gelmiş olsa bile bir 'adil fiyat' eğilimi vardır. Ayrıca Muhafazakarlarda istikrar adına da olsa geleneğe ve mevcut kurumlara sahip çıkma gayreti mevcuttur.

Keynes gibi Liberallerin bile, iki dünya savaşı arasında piyasa ekonomisinden taviz verdiği ve tam istihdam için devlet müdahalesini gerekli gördüğü dönemde muhafazakar partilerin de devletin piyasa ekonomisine tahsis, ekonomik istikrar ve bölüşüm amaçları ile gönülsüz de olsa müdahalesini kabullendiğini görmekteyiz. Zaten Muhafazakar Partiler cemaatlerden yola çıkmış oldukları için, kendi cemaatleri ile ve genel anlamda Kilise ile ilişkilerini sürdürürler (Akalın 2002: 83,84).

1.1.2.3. Sosyal Demokrat Devlet Yaklaşımı

Sosyal Demokratlar, bireylerin özgürlüklerinin maddi temelini gelir dağılımından aldıkları paya dayandırırılar. Bu nedenle bölüşüm için piyasa ekonomisine müdahaleyi zorunlu görürler (Akalın 2002:84). Çünkü Sosyal demokratlar bireylerin mutluluğu için ileri derecede devletin müdahalesine inanmışlardır. Sosyal Demokratlarca savunulan devlet müdahalesi çok değişik alanları içine almaktadır. Bu müdahaleler işyeri güvenliği regülasyonları, taban fiyatları, asgari ücret, sağlığın ve eğitimin sosyalizasyonu, işsizlik ve yoksulluk yardımları, devlet konutları gibi konulara kadar yayılmaktadır. Ama devlet müdahalesi bireysel özgürlüğü kısıtlar eleştirisine karşı sosyal demokratlar, özgürlük fiziksel zorun

bulunmamasından çok daha ilerisini talep eder demektedirler. Şöyle ki, dar gelirli bir insan gelirini istediği gibi harcarsa bile özgürlüğünün hacmi oldukça sınırlıdır. Sonuç olarak sosyal demokratlar, tam istihdam için devletin müdahalesini gerekli görmekte, sosyal refah devletini benimsemekte hatta geçmişte KİT'lerin varlığını ve planlamayı savunmakta idiler (Akalın 2000a: 27-28).

1.2. VERGİLEMENİN TARİHSEL GELİŞİM SÜRECİ

Günümüzde kamu harcamalarını karşılamak için başvuru kaynakların en önemlisi olan vergi, tarihi ve sosyal bir kurumdur. Verginin kökeni, insanların topluluk halinde yaşamaya başlamalarına kadar gitmektedir. Siyasi nitelikli toplumlar oluşmaya başladıktan sonra kollektif nitelikli ihtiyaçların yerine getirilmesi için insanlar toplum üyelerini vergi ile mükellef kılma yöntemlerini aramışlardır. Ama bu kamusal finansman tekniklerinin mahiyeti ve amacının yanında iktisadi , siyasi ve mali amacı yüzyıllar boyunca çok büyük değişikliklere uğramıştır (Kolçak 1994:3).

Vergilemedeki değişmelerde ekonomik ve toplumsal yapı, devletin yapısı, ahlaki ve sosyal nedenler etkili olmuştur.

Vergi ilk önceleri sadece maddi nitelikli gönüllü bir hediye iken daha sonraları gönüllü olma özelliğini korumakla birlikte; giderek geleneksel bir mahiyete bürünmüştür. Ama en sonunda vergi zorunlu ödemeye dönüşmüştür.

Gerçekten vergi başlangıçta her yerde siyasi toplumu temsil eden lidere, ahlaki-dini nedenlerle verilen gönüllü bir hediye ve destektir. Zamanla devlet egemenliğini elinde bulunduranlar, toplumdan daha fazla mali yardım talep etmişlerdir. Bu talep süreci inisiyatifi hediye veren, alana geçirmiştir. Sonuçta kabile veya derebeylerin yerine, merkezi

devletlerin geçmesi ile birlikte kamu hizmetleri de artmaya ve yaygınlaşmaya başlamıştır. Artan kamu hizmetlerini finanse etmek için şeklen ve maddeten zora dayanan bir kamu geliri olan vergiye başvurmayı zorunlu kılmıştır. Aynen bu değişime paralel olarak verginin şeklinde ve tekniğinde de değişiklikler meydana gelmiştir.

Başlangıçta vergi aynı nitelikte olup olağanüstü zamanlarda başvurularak belli amaçlara tahsis edilmek için alınmıştır. Zamanla vergi aynı olmaktan çıkmış naktiye dönüşmüştür. Ayrıca belli amaçlara tahsis edilerek değil, genel olarak tüm kamu giderlerini karşılamak için alındığı gibi fiskal olmayan amaçların gerçekleştirilmesi için de kullanılmaya başlanmıştır (Turhan 1987:1-2; Kolçak 1994:3-4).

Şimdi de ilkçağdan günümüze verginin geçirdiği aşamalar genel hatlarıyla ele alınacaktır.

1.2.1. Bedenî Vergiler Aşaması

Vergileme ilk büyük başarısını Mısır ve Babil'de yaşamıştır. Çünkü bu dönemde harp, saray ve muhteşem yapıtlar için gerekli olan masraflar yükselmesinden dolayı, olağanüstü bir mali ihtiyaç doğmuştur. Bu süreç bu dönemde vergi idaresini devletin en önemli idaresi haline getirmiştir.

Mısır'ın Firavunlar devrinde aşağı yukarı hiç özel mülkiyet yoktu. Bu nedenle ticaret, sanayi ve serbest meslek faaliyeti gelişmemişti. Bu dönemde ekonominin tümünü devlet ekonomisi oluşturduğu için ülkenin refahı, devlet ekonomisinin kuvvetine ve fonksiyonlarını pürüzsüz şekilde yapmasına bağlı idi. Teb'alar tarafından ödenen vergi bedeni vergi idi (Turhan 1987:2-3; Kolçak 1994:4).

Eski şarkta, yani Mısır ve Babil'de tam anlamı ile güdümlü ekonomi hüküm sürmesine rağmen, Yunan Devleti eski krallık

devrinde bile, Mısır ve İranlıların mutlak devletine oranla, fertlere daha fazla faaliyet imkanı tanımaktaydı. Yunan tarihinin ilk devrelerinde kamusal ihtiyaçlar düşük idi. Giderler daha çok saray yönetimi ve toplum için ortak ihtiyaçların giderilmesinden dolayı gerekli idi. Bu dönemde vergiler daha çok bedeni vergiler şeklinde idi (Turhan 1987:4).

1.2.2. Aynî Vergiler Aşaması

Eski uygarlıklar içerisinde vergi sistemi hakkında en iyi bilgi sahibi olduğumuz uygarlık, Roma Devleti'dir. Roma'nın vergi sistemini 'Cumhuriyet' ve 'İmparatorluk' devri olmak üzere iki şekilde incelemek mümkündür.

Roma'da Cumhuriyet döneminde giderler iç vergilemeden ziyade, mülk gelirleri, tekeller, harp ganimetleri ve özellikle kendisine bağladığı milletlerden aldığı haraçlardan karşılanıyordu (Turhan 1987:5,6).

M.Ö 27 yılında Augustus ile başlayan üçyüzyıllık dönem Roma'da İmparatorluk dönemi olarak bilinir. Augustus ile başlayan mali reformların başında vergilemenin reorganize edilmesi vardır. İmparatorluk maliyesini sağlam temele yerleştirmek için iltizam usûlü kaldırılmış yerine vergi idareleri ikame edilmiştir. Bu dönemde Augustus hiyerarşik yapıya sahip tüm ülkeye hitap eden vergi idaresi kurmuştur (Turhan 1987:7,8).

Ortaçağ Roma imparatorluğunun yıkılması ile başlamıştır ve üç dönemden oluşmaktadır. Bunlardan ilki feodalite devridir. Feodalite döneminde, Roma İmparatorluğunun son zamanlarında kurulmuş ve geliştirilmiş vergi sistemi bozulmuştur. Ortaçağın başlarında devlet ihtiyaçları sadece saray giderleri kadar olduğu için vergi sistemi mal ekonomisine dayanan basit bir sistemdi (Turhan 1987 : 9; Kolçak 1994:6).

1.2.3. Naktî Vergileme Aşaması

Ortaçağın ikinci döneminde para ekonomisinin gelişmesine paralel olarak vergiler de aynî olmaktan çıkıp naktî vergiye dönüşmüştür. İmparatorluğa ait mülk gelirlerinin giderleri karşılayamaması ile vergiler zorunlu olmuştur. Nihayet ortaçağın sonlarında şehirler kuvvetlenmiş ve vergileme modern şeklini almaya başlamıştır (Turhan 1987 : 11).

Vergilerin tarihsel gelişimi Osmanlı Devletinde de Ortaçağ Avrupasına benzerlik gösterir. Osmanlı'da Tanzimata kadar vergileme sistemli bir gelişim göstermemiştir. Ama Osmanlı Devletinin vergileri genel olarak Şer'i ve Örfi olmak üzere iki kısma ayrılır. Şer'i vergileri İslam hukukuna göre konan zekât; kişilerin gelirlerinin 40'ta birini fakirlere vermeleridir. Haraç gayrimüslimlerden alınan bir vergidir. Osmanlıdaki örfi vergiler ise, öşür, haraç ve cizye oluşturmaktadır. Cizye ise müslüman olmayanların askerlik hizmetini yapmamalarının karşılığı olarak ödenen bedeldir.

Osmanlı'daki örfi vergiler ise fethedilen ülkelerde öteden beri uygulanmakta olan vergilerin devam ettirilmesidir (Turhan 1987:12).

Yeniçağda kamu ekonomisi anlayışı bazı temel noktalarda Ortaçağ'dan ayrılma göstermiştir. Öncelikle yeniçağda aynı ekonominin yerine para ekonomisinin unsurlarının geçtiği görülmektedir. İkincisi para ekonomisi ve ideolojik alandaki gelişmelerin de etkisi ile devlet ekonomisinde rasyonalizm ve iktisadilik önem kazanmaya başlamıştır. Üçüncüsü Ortaçağda kamu ekonomisinin karakteristik özelliği, bir yanda imparatorluk ve feodal senyörler arasında, diğer yanda feodal senyörler ile halk arasında var olan ikili durum anayasalarda yapılan köklü değişikliklerle azaltılmıştır. Bu dönemde devlet ekonomisi ile ilgili

prensipier düzenli bir Şekilde geliştirilmiş ve iktisadi sorunlarda bilimsellik ağırlık kazanmaya başlamıştır. Özellikle vergilemedeki baŐarı ve kralın kasasının dolması ancak teb'aların üretim ve servetine bağlı olduğu düşüncesi yaygınlaşmaya baŐladı. Bu gelişim, bir ülkenin milli çıkarlarını birinci plana iten devlet müdahalesini hızlandırmaya çalışan merkantilizm akımı ile kuvvetli bir ilişki içindeydi.

1.2.4. Modern Vergi Sisteminin Doğuşu Ve Gelişimi

Fikri ve sosyal alandaki değişiklikler vergilemeyi etkilediği gibi dıŐssal bazı etkilerde vergilerin seyrini önemli ölçüde deđiŐirmiŐtir: Fransız İhtilali ve Napolyon'un geniŐleme politikası sebebiyle Avrupa'da savaŐlar ortaya çıkmıştır. Devletler savaŐların finansmanı için o zamana kadar görülmemiŐ ölçüde vergi tahsiline mecbur kalmıŐlardır. Fransız İhtilali ile birlikte kamu maliyesini iyileŐtirme düşüncesi hemen hemen tüm Avrupa'da ön plana çıkmıştır Gerek ihtilal sonrası halkların artan eŐitlik, ve sosyal haklarla ilgili talepleri, gerekse ihtilalin ardından ortaya çıkan sol eğilimle ilgili ihtilal savaŐları artan kamusal harcamaları daha çok vergi ile finanse etmek eğilimini ortaya çıkmıştır (Turhan 1987:13-14).

Yeniçağda vergi, Ortaçağda olduğu gibi olağanüstü bir gelir kaynağı olmayıp, giderek önem kazanarak kamu maliyesinin temel dayanağı haline gelmiştir. Aynı zamanda bu dönemde vergiye mali amaç yanında, ekonomik ve sosyal amaçlarda yüklenmeye başlamıştır (Turhan 1987 : 15).

Günümüzde çeşitli adlar altında alınan vergileri, biz bu çalışmada genel bir sınıflandırmaya tabi tutup esas inceleme alanımız olan kurumlar vergisini incelemeye baŐlayacađız.

1.3. GÜNÜMÜZDE VERGİLERİN SINIFLANDIRILMASI

1.3.1. Şahsi Vergiler-Aynı Vergiler Sınıflandırması

Vergilerin aynı ve şahsi olarak ayırımı, çok eskilere, hatta Roma dönemine kadar gitmektedir. Roma zamanındaki vergilerden bir tür arazi vergisi olarak alınan "tributum soli" aynı vergi; dereceli bir baş vergisi olan "tributum capitis" ise şahsi bir vergi idi. (Nadaroğlu, 1996: 325)

1.3.1.1. Şahsi Vergiler

Devletin vergi mükellefinin şahsi ve ailevi durumunu, çocuklu veya çocuksuz oluşunu, elde ettiği gelirin kaynağını, miktarını yani subjektif unsurları göz önüne alarak vergi mükellefinin ödeme gücünün tamamını vergilendirmeye çalıştığı vergilerdir. Şahsi vergilere örnek olarak gelir vergisi, veraset ve intikal vergisi gösterilebilir. (Öner 1986:94; Erginay, 1994:80)

Vergi mükelleflerinin vergi borçlarının şahsi durumları göz önüne alınarak belirlenmesine vergilemede Şahsiyet Prensibinin uygulanması denir. Bu uygulamanın gerçekleşmesinin çeşitli yolları vardır. Bu yollardan her biri vergileme tekniği açısından vergilemede şahsiyet prensibi kurumlarının meydana gelmesine neden olmuştur. Bunlar, En Az Geçim İndirimi, Ayırma Nazariyesi Uygulaması ve Artan Oranlılık Kurumlarıdır (Türk 1992:174).

En az geçim indiriminin uygulanması durumunda bireylerin elde ettikleri gelirlerin tamamı vergilendirilmez. Bu vergilerin bir kısmı vergi yükümlüsünün, eşinin, bazı ülkelerde belirli sayıya kadar çocuklarının temel ihtiyaçlarının karşılanması için verginin üzerinden hesaplandığı, vergi matrahından düşülür ve vergilendirilmez, buna vergilendirme tekniğinde en az geçim indirimi istisnası denir (Türk 1992:174).

Ayırma nazariyesi uygulanması durumunda ise, öncelikle kişi ve kurumların elde ettikleri gelirler sermaye ve emek gelirleri olarak iki ana gruba ayrılır. Sermaye gelirleri daha yüksek, emek gelirleri daha düşük oranda vergilendirilir. Sermaye gelirleri emek gelirlerine göre daha düzenli ve devamlı özelliktedirler. Fakat çalışanların sağlıklarının bozulma ihtimali, kişilerin yaşlandıkça verimlerinin düşmesi, genelde çalışanların yaşamları için gerekli olan gelirin tek kaynaklarının emekleri olması nedeniyle emek gelirleri daha düşük oranda vergilendirilmektedirler.

Artan oranlılık, vergi yükümlüsünün elde ettiği vergilendirilebilir gelir arttıkça, verginin matrahı büyüdükçe vergi yükümlüsünün ödediği verginin gelirene olan oranının artmasıdır. Gelir arttıkça, marjinal verimliliği ve kişi açısından marjinal önemi düştüğü düşüncesiyle daha yüksek oranda vergilendirme olmasına artan oranlılık denmektedir.

1.3.1.2. Aynî Vergiler

Devlet vergi alacağını tespit ederken vergi yükümlüsünün şahsi durumunu, bekar veya evli oluşunu, çocuklu veya çocuksuz oluşunu, elde ettiği gelirin kaynağını, miktarını göz önünde tutmayarak bir iktisadi unsura dayalı olarak aldığı vergilerdir.

Yapılan bu tanıma göre bina ve arazi vergileri birer ayni vergidir. Çünkü iktisadi bir unsur olan bina veya arazinin vergi yükümlüsü olan şahsi ve ailevi durumunu nazara almaksızın vergilendirilmektedir. Hatta, vergilemede sahibinin binayı borç ile yapmış olmasının veya bu iş için ağır faizler ödemekte olmasının da bir önemi yoktur. Aynı şekilde, binanın gelir getirip getirmemesi de vergileme yönünden bir değer taşımaz. Çünkü, aynı bir vergi olan bina vergisi, sadece binanın sahibi tarafından beyan edilen kıymetine itibar edilerek tarh ve tahsil edilmektedir.

Bu ölçülere göre Türkiye'de uygulanan Gümrük Vergisi de reel vergiler kategorisine dahil bulunmaktadır (Öner, 1986:95)

1.3.2. Spesifik Vergiler-Ad Valorem Vergiler Sınıflandırması

Bu sınıflama ile ilgili olan vergiler, dış ticaretten alınan vergiler ile mal ve hizmetler üzerinden alınan vergilerdir. Bu vergiler iki şekilde düzenlenebilirler. Eğer vergilerin tarifeleri fiziki büyüklüklere göre tespit edilmesi halinde spesifik vergiler, değere göre tespit edilmesi halinde ise, ad-valorem vergiler söz konusudur. Spesifik vergiler vergileme tekniği bakımından basit vergilerdir. Onun için bu vergilerin idaresi kolaydır. Değer üzerinden alınan vergilerin yapıları basit olmadığı için uygulamada da güçlükleri vardır. Spesifik vergilerde fiyat hareketlerini izlenmediği gibi mallar arasındaki kalite farklılıkları da göz önünde tutulmaz (Türk, 1992:172). Bundan dolayıdır ki, enflasyonun hüküm sürdüğü dönemlerde spesifik vergi uygulaması var ise, hasılat reel olarak düşecektir.

1.3.3. Dolaylı ve Dolaysız Sınıflandırılması :

Bu sınıflandırma kriterinin eskimiş olduğunu ve bu geleneksel tasnifin önemini yitirdiğini ileri süren maliyeciler olmasına rağmen, modern maliye eserlerinde de bu sınıflandırmaya hala yer verilmektedir. Ancak dolaylı ve dolaysız vergilere ait bazı değer yargılarında tam bir görüş birliği sağlanamamıştır. Bunlardan birisi vergilerin dolaylı veya dolaysız olarak ayırımında kullanılacak kriterler, diğeri de bu iki kategoriye dahil vergilerin vergi ödeme iktidarını aksettirebilme kabiliyeti ile ilgilidir. Doktrinlerce, dolaylı ve dolaysız vergilerin ayırımında kullanılacak kriterlerle ilgili olarak ileri sürülmüş çeşitli görüşler vardır. Ama bunlar başlıca şu iki ana fikre dayandırılabilir: Bunlar, verginin yansımaları ve verginin sürekliliği ölçüleridir (Nadaroğlu, 1996:327).

Vergilerin dolaylı ve dolaysız olarak ayırımında öteden beri ileri sürülen yansıma kriterlerine göre, vergiyi ödeyen kanuni mükellef, verginin yükünü fiilen kendisi taşıyor, bunu yansıma olayından faydalanarak diğer insanlara devredemiyorsa, o vergi dolaysız bir vergidir. Bu kritere göre, katma değer vergisi ile gümrük vergileri dolaylı vergilere örnek gösterilebilir. Bu vergileri kanuni mükellef olarak vergi idaresine satıcı veya ithalatçı ödemesine rağmen, fiili mükellefler, verginin üzerine konulduğu mal veya hizmetleri satın alan kişilerdir. Zaten kanun koyucunun amacı da mal ve eşyayı ithal edeni yahut satanları vergilendirmek değil, mal ve hizmetleri tüketenleri vergiye tabi tutmaktır (Nadaroğlu, 1996:327)

Şimdi de, verginin sürekliliği ölçüsünü açıklayalım: Vergilerin bir kısmı, belirli devreler için her yıl, tarh ve tahakkuk ettirilir. Mükellefiyeti sürekli, mükellefi önceden belli olan bu vergilere dolaysız vergiler denilir. Örneğin bina ve arazi vergilerinin hem konuları hem de mükellefleri önceden bellidir. Bu vergiler, her yıl mükelleflerinden tahsil edilir. Aynı şekilde, gelir ve kurumlar vergileri de, her yıl tahakkuk ve tahsil edilen sürekli vergilerdir. Ülkemizdeki vergilerden, gelir, kurumlar, motorlu taşıtlar ve emlak vergileri bu kritere göre dolaysız vergilerdir. Diğer taraftan bazı vergiler de, geçici olarak ve vergiyi doğuran olayın meydana geldiği anda tahsil edilir. Dolaylı vergiler arasında yer alan bu vergiler, yılda bir defa değil; bir olayın meydana gelmesi, mükellefiyetin el değiştirmesi, bir malın mübadeleye konu olması gibi, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi anında, tahsil edilir. Örnek olarak, bir malın ne zaman ve kim tarafından ithal edileceği, bir hizmetin ne zaman yerine getirileceği önceden bilinemez. Gümrük vergisi ile katma değer vergisi dolaylı vergiler grubunda değerlendirilir (Öner, 1986:96)

1.3.4. Özel Vergiler-Genel Vergiler Sınıflandırması

Bu sınıflandırmaya geniş tabanlı ve dar tabanlı vergiler adı da verilmektedir. Bir verginin genel veya özel olmasını belirleyen husus vergilendirilen konunun sınırırır. Kişinin tüm gelir veya servetini konu alan ya da tüm mal ve hizmetlerden alınan bir vergi, genel bir vergidir. Buna göre bir kişinin tüm kazanç ve iratları vergilemeyi amaçlayan üniter gelir vergisi genel bir vergidir. Aynı şekilde bir kişinin bina otomobil gibi tüm servetini vergilendiren bir servet vergisi de geneldir. Harcamalar üzerinden alınan ve her türlü ürünü vergileyen muamele vergileri de genel vergilerdir (Öner 1986:97). Ancak, bir menkul veya gayrimenkul sermaye iradından, bir ticari veya zirai işletme kazancından, aylık veya ücretlerden, bunlar arasında bir bağıllık kurulmaksızın alınan vergiler özel vergilerdir. Bu nedenle, kaynakların gelir veya iradını tek tek vergileyen sedüler gelir vergileri özel vergilerdir. Aynı şekilde tüm ürünlerden değil de, şeker, tuz, tütün mamulleri ve alkollü içkiler gibi belirli maddelerin tüketiminden alınan vergiler de, özel vergilerdir (Öner, 1986:98).

1.3.5. Gelir, Harcama ve Servet Üzerinden Alınan Vergiler Sınıflandırması

Vergilerin konularına göre yapılan bu sınıflandırma, günümüzde en çok kullanılan sınıflandırmadır. Vergi ne üzerinden alınırsa alınsın, sonuçta, mükellefin elde etmiş olduğu gelirden ödenir. Ancak gelir biriktiği anda servete, harcandığı anda ise gidere dönüşür. Modern vergilemede bir kişinin gelir elde etmesi kadar, servete sahip olması veya tüketim amacıyla gelir ve servetinin kısmen veya tamamen elden çıkarması, yani harcaması da ayrı ayrı vergi ödeme gücünün göstergeleri olarak kabul edilmektedir. İşte gelirin doğduğu anda alınan vergilere gelir vergileri, herhangi bir şekilde iktisadi varlıklara sahip olma veya bunların el değiştirmesi halinde alınan vergilere servet

vergileri gelir veya servetin tüketim amacıyla kullanılması halinde alınan vergilere de harcama vergileri denilmektedir. Modern vergi sistemleri gelir, servet ve harcama üzerinden alınan vergilerden oluşmuştur. Böylece gelirin elde edilmesi biriktirilmesi ve kullanılması mutlaka vergiye konu olmaktadır (Öner, 1986:98; Turhan, 1987:115-116) Yukarıda anlatılan geliri vergilemenin iki farklı yöntemi vardır: Bunlar, kurumlar vergisi ve gelir vergisidir. Biz konumuz gereği kurumlar vergisinin incelemeye çalışacağız.



2. BÖLÜM

KURUMLAR VERGİSİNİN EKONOMİK ANALİZİ

2.1. KURUMLAR VERGİSİ İLE İLGİLİ GENEL AÇIKLAMALAR

Kurumlar vergisi ile ilgili teorik tartışmalara girmeden önce, kurumlar vergisinin mahiyeti, tarihsel gelişimi ile konusu ve mükellefleri hakkında kısa bir bilgi vermek yararlı olacaktır.

2.1.1. Kurumlar Vergisinin Mahiyeti

Kurumlar vergisi, iktisadi faaliyetleri sonucu kar elde eden kurumlardan alınır. Gelir vergisinin mükellefi gerçek kişiler olurken kurumlar vergisinin mükellefi ise, kurumlardır. Kurumlar genelde tüzel kişiliğe sahiptir. Ama her tüzel kişi vergiye tabi değildir. Tüzel kişiliğe sahip olmayan kurumlar vergisi mükellefleri de vardır. Görüldüğü gibi tüzel kişilik kavramı ile kurum kavramı bire bir uygunluğa sahip değildir (Batirel 1990:150).

Sanayileşmiş ülkelerde 19. Yüzyılın sonlarından bu yana, anonim, limited ve komandit şirketlerin önemi giderek artmaya başlamıştır. Anonim ve limited şirket sermaye şirketi olup, komandit şirketler karma bir mahiyete sahiptir. Ortaklarının şahsında ayrı bir manevi şahsiyeti, yani tüzel kişiliği olan bu kurumlardaki hızlı gelişme, gelir vergisini tamamlayıcı bir vergi olan kurumlar vergisinin uygulanmasına yol açmıştır (Turhan 1987 :164-165).

2.1.2. Kurumlar Vergisinin Tarihsel Gelişim

1824 yılında şirketlerin vergilendirilmesiyle ilgili uygulamalar yapılmış olsa da, kurumlar vergisi uygulamaları I. Dünya Savaşı'nı müteakip yıllarda gerçekleştirilmeye

başlanmıştır. Kurumlar vergisi uygulamasına geçişin temel sebebi, savaşın finansmanıdır.

ABD'de, federal seviyede sermaye şirketlerinin vergilendirilmesine 1909 yılında başlanmış, I. Dünya Savaşı sonrasında, bağımsız bir vergi haline dönüştürülmüştür. Almanya'da yalnız tüzel kişilere uygulanmak üzere 1920 yılında kurumlar vergisi uygulaması başlamıştır. Japonya'da, 1940 yılında gelir vergisi ile kurumlar vergisi birbirinden ayrılmıştır. Bugünkü anlamıyla kurumlar vergisi İngiltere'de 1947, Fransa'da 1948, Türkiye'de ise 1950 yılında uygulanmaya başlanmıştır (Kızılot 1990:6).

Osmanlı devleti döneminde uygulanan temettü vergisi ile bütün ticari teşebbüsler vergi kapsamına alınmıştır. Mükellefler arasında gerçek kişi, tüzel kişi ayırımına gidilmemiştir. Böyle olmakla birlikte, kapitülasyonlar nedeniyle, Türkiye'de faaliyet gösteren yabancı uyruklu kişiler temettü vergisi ödememiştirler.

Cumhuriyet ilan edildikten sonra 1926 yılında yürürlüğe giren kazanç vergilerinde de mükellefler arasında gerçek kişi tüzel kişi, ayırımı yapılmamıştır (Bulutoglu 1997 : 272; Uluatam 1984:279).

Türkiye'de kurumların gerçek kişilerden ayrı olarak vergilendirilmesine 1950 yılında geçilmiştir. 03/06/1949 tarih ve 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu kabul edilmiş ve 01/01/1950'den itibaren yürürlüğe girmiştir.

Bugüne kadar bu kanunda bir çok değişiklik yapılmış olmasına rağmen, kanunun temel çatısı korunmuştur.

Günümüzde dünyadaki kurumlar vergisi uygulamalarına bakıldığında iki önemli eğilimin giderek güçlendiği gözlenmektedir. Bu değişiklikler kurumlar vergisi tabanının genişletilmesi ve kurumlar vergisi oranının düşürülmesidir. Tabanın Genişletilmesi için yatırım teşviklerinin daraltılması veya

kaldırılması yoluna gidilmektedir. Kurumlar vergisindeki değişiklikler, 1994 yılında İngiltere'de yatırım teşviklerinin uygun bir biçimde kaldırması ve vergi oranlarının aşağıya çekilmesi ile başlamıştır. İngiltere'deki bu değişikliği daha sonra bir çok sayıdaki OECD ülkesinin de izlediği görülmüştür (OECD 1994:21-26).

1997 yılı itibarıyla ABD, Avusturalya, Lüksemburg, İsviçre, İsveç, İspanya, Portekiz, Norveç, Yeni Zelanda, Danimarka, Japonya, Fransa, İtalya, Almanya, Kanada ve İngiltere'de yatırım indirimi teşvikleri yürürlükten kaldırılmıştır. Ancak Türkiye'de ve sekiz OECD ülkesinde yatırım indirimi teşviki devam etmektedir. Avusturalya ve İtalya gibi OECD ülkelerinde ise hızlandırılmış amortisman uygulamalarına son verildiği de görülmektedir.

Diğer taraftan kurumlar vergisi oranlarında da önemli ölçüde düşüşler görülmektedir. Örneğin 1986'da ABD'de %46 olan kurumlar vergisi oranı %34'e indirilmiş ve daha sonrada düz oranlı bir tarifeye dönüştürülmüştür. Avustralya'da oran %49'dan %39'a, Fransa'da %34'e düşürülmüştür. Türkiye'de ise 1993 yılında %46 olan kurumlar vergisi oranı %25'e indirilmiştir. Ancak, Türkiye'de kurumlar vergisi oranı 22 Temmuz 1998 tarih ve 4369 sayılı yasa ile 1999 yılından itibaren geçerli olmak üzere %30'a çıkarılmıştır.

2.1.3. Kurumlar Vergisinin Konusu ve Mükellefleri

Kurumlar vergisinin konusu, Kurumlar Vergisi Kanununun (KVK) birinci maddesinde belirtildiği üzere, Kurum kazançlarıdır. Genel anlamda kurum, belirli bir amaç için toplanmış insan topluluğunu ifade etmektedir. Kurumlar vergisi de, bu topluluk veya tüzel kişilerin kazançları üzerinden alınır (Türkkan 1993:8; Arslan 2001:133).

Kurumlar vergisi mükellefleri yine, KVK m.1'de beş grup şeklinde belirtilmiştir:

Bu gruplar sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler, iş ortaklıklarıdır.

Türk Ticaret Kanuna göre kurulan limited, eshamlı komandit ve anonim şirketler ile, aynı statüye sahip yabancı kurumlar sermaye şirketi olarak kabul edilmektedir. Aynı zamanda sermaye piyasası kanununa göre kurulmuş olan Yatırım Fonları da sermaye şirketi kapsamında değerlendirilmektedir (Türkkan 1993:9).

Diğer bir kurumlar vergisi mükellefi olan kooperatifler ise Kooperatifler Kanununa veya özel kanunlara göre kurulurlar. Bunlar; yapı, üretim, tüketim, kredi satış ve diğer kooperatifler ile aynı mahiyetteki yabancı kooperatiflerdir (Bilici 2000:209; Arslan 2001:136).

İktisadi kamu müesseseleri de, kurumlar vergisi mükelleflerinden bir diğerini oluşturmaktadır. Bu müesseseler devlete, özel idarelere, belediyelere ve diğer kamu idarelerine ait olarak ya da bu kurumlara bağlı olarak faaliyetlerde bulunurlar. Faaliyetleri devamlı olup, ticari, sınai ve zirai işletme şeklinde örgütlenmişlerdir. (KVK m.4)

Bu düzenleme ile, ekonomideki kaynaklardan önemli bir kısmına sahip olan kamu işletmeleri de aynen özel şirket işletmeleri gibi vergiye tabi kılınmıştır. Böylelikle Merkez Bankası, Ziraat Bankası, Halkbank, Tüpraş gibi devlet kuruluşları da özel şirketler gibi kurumlar vergisi ödemektedirler. (Bilici 2000:210)

Kurumlar vergisi mükelleflerinin başka bir grubu da dernek, vakıf ve cemaatlara bağlı iktisadi işletmelerdir. Dernek,

vakıf ve cemaatler kuruluş olarak kurumlar vergisi mükellefi olmayıp, varsa iktisadi işletmelerinden dolayı vergiye tabidirler. Örneğin Kızılay bir dernektir ve de kurumlar vergisi mükellefi değildir. Ancak Kızılay'a bağlı Afyonkarahisar işletmesinin gelirleri kurumlar vergisine tabidir (Bilici 2000:210-12; Arslan 2001:137).

Sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu müesseseleri ile dernek ve vakıfların kendi aralarından veya şahıs ortaklıkları ya da gerçek kişilerle belli bir işin birlikte yapılmasını müştereken taahhüt etmek ve kazancını paylaşmak amacıyla kurdukları ortaklıklara, iş ortaklıkları (joint venture) denmektedir. İş ortaklıkları da kurumlar vergisi mükellefidirler. (KVK mükerrer m.6) Bunların tüzel kişiliklerinin olmaması kurumlar vergisi mükellefi olmalarına engel olmamaktadır. İş ortaklığına örnek olarak A anonim şirketi ile B limited şirketinin bir baraj veya bina inşaatı işini gerçekleştirmek için tesis ettikleri ortaklığı verebiliriz. Ancak bu ilişkinin iş ortaklığı olarak, kabul edilebilmesi için işin tamamı birlikte üstlenilmedir (Bilici 2000:212).

KVK'da iki çeşit mükellefiyet söz konusudur: Tam mükellefiyet ve dar mükellefiyet. Kurumlar vergisi mükellefi olan tüzel kişilerden, kanuni veya iş merkezleri Türkiye'de bulunanlar tam mükellefiyete tabidirler. Tam mükellef kurumlar gerek Türkiye'de, gerek diğer ülkelerde elde ettikleri kazançlarının tamamı üzerinden vergiye tabi tutulurlar. Dar mükellefler ise sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançlarından dolayı vergi öderler. (Bilici 2000:207-208)

2.2. KURUMLAR VERGİSİNİN KURUMLAŞMAYA ETKİSİ

Kurumlar vergisinin kurumlaşma üzerindeki etkisini incelemeden önce, kurumlaşma kavramı ve kurumlaşmanın yararlarının incelemek faydalı olacaktır.

2.2.1. Kurumlaşma Kavramı

Kurumlaşma, birçok olguyu içine alan bir kavramdır. Bu nedenle kurumlaşmanın çok farklı tanımları yapılabilmektedir.

Lügat anlamıyla “müesseseseleşmek” anlamına gelen kurumlaşma, güçlü bir yapı, iyi bir sistem, profesyonel bir yönetim mekanizmasıdır. Başka bir tanıma göre kurumlaşma, işletmelerin kişilere bağlı olmaksızın uzun yıllar ayakta kalabilmesidir. Kurumlaşmış şirketler, geçmişin tecrübesinden istifade ettikleri gibi, geleneksel hiyerarşik yapıyı yıkarak, ileri görüşlülük içinde, ortak bir güç haline gelen ve yüksek kâr sağlayan kuruluşlardır (Yücel 1997:604).

2.2.2. Kurumlaşmanın Yararları

Kurumlaşmanın faydalarından bir kısmı kamuoyuna yöneliktir. Kurumlaşmış işletmeler kaynaklarını daha etkin kullandıkları için üretim giderlerini düşürerek piyasaya ucuz ve kaliteli mal sürerek benzerlerine göre üstünlük sağlamaya çalışırlar. Bu işletmeler fiyat bazında, maliyet bazında ve yatırım bazında sağlıklı ve istikrarlı politikalar üretebilirler.

Kurumlaşma, kendi başlarına kaldıkları zaman, atıl kalmaya mahkum olan küçük birikimlerin biriktirilerek büyük sermayelerin meydana gelmesinde ve daha sonra bu sermayelerin üretime sevk edilmesinde etkilidir. Bireysel sermaye ile başarıma imkanı olmayan büyük yatırımları kurumlaşmış şirketler gerçekleştirebilmektedir. Örneğin ülkenin daha önce işletilmeyen yer üstü ve yer altı kaynakları işletilebilir. Böylece üretime ve istihdama önemli faydalar sağlanabilir. Kurumlaşma ülke ekonomisine doğrudan etki ettiği gibi dolaylı olarak da etkileri vardır. Bu işletmeler kendi alanlarında lider olduklarından bu üstünlüklerini sürdürebilmek için, Ar-Ge'ye büyük kaynak

ayırırlar. Bu şekilde kurumlaşmış işletmeler ülke ekonomisinin gelişmesinde lokomotif bir rol üstlenirler.

Kurumlaşmanın iç kamuoyuna yönelik faydaları olduğu gibi dış kamuoyuna yönelik yararları da vardır. Özellikle Türkiye gibi gelişmekte olan ülkeler açısından kurumlaşmış işletmelerin başarıları, kendi ülkesine prestij kazandırır. Aynı zamanda bu şirketlerin uluslar arası rekabet güçlerinin artması, ülke ekonomisinin dünya ekonomisi ile entegrasyonunu sağlar. Kurumlaşmış dış ticaret şirketleri ileri teknolojiyi ülkeye ithal ettikleri gibi, mal ve hizmet ihracı ile de ülkeye canlılık getirirler. Bugün ülkelerin ekonomik ve sosyal hayatının etkileyen en önemli kurumların başında kurumlaşmış işletmeler gösterilebilir. Dahası, bu işletmelerin ekonomik, sosyal ve siyasi hayata belli bir ölçüde yön verdikleri söylenebilir (Yücel 1997, 604).

2.2.3. Kurumlaşmayı Etkileyen Faktörler

Kurumlaşmayı etkileyen bir takım faktörler mevcuttur. Bu faktörler niteliklerine göre; vergisel, yasal, örgütsel, yönetsel, parasal olarak sınıflandırılabilir. Burada çalışmanın kapsamı gereği kurumlar vergisinin kurumlaşmaya etkileri ele alınacaktır. (Yücel 1997:604)

Yukarıda da değinildiği üzere, kurumlaşma süreci genelde yeni kurulan şirketlerin sermaye şirketi statüsünü tercih etme ve bunların bütünleşmesi eğilimi olarak algılanmaktadır (Öncel, Çağan, Kumrulu 1999:6-17).

Şirketleşme süreci genelde yeni kurulan şirketlerin sermaye şirketi statüsünü tercih etme ve bunların bütünleşmesi eğilimleri olarak algılanabilir.

Kurumlar vergisinin çok yüksek olduğu ülkelerde; firmaların verginin olumsuz etkilerinden kaçınabilmek için hukuki statüsünü değiştirerek, kurumlar vergisi mükellefi olmama eğilimi

içerisine girmeleri beklenebilir. Böyle bir durum gerçekleşirse, sermaye şirketlerinden şahıs şirketlerine doğru bir kayma ile vergiden kaçınma olabilir. Ama bu konunun incelenmesine dair yapılan çalışmalar, bu durumun sermaye şirketlerinin kurulmasını engellemediği ve sermaye şirketlerinin hukuki statülerini değiştirerek şahıs şirketi olmadıklarını göstermektedir.

Böyle yüksek bir vergiye rağmen, firmaların hukuki statülerini korumaları kurumlar vergisi mükellefi olmanın avantajları ile açıklanabilir. Kurumlar ekonomik yönden şahıs şirketlerine göre her zaman daha güçlü varlıklardır. Ortaklık sermayesi şahıs şirketlerine göre fazladır. Bu fazlalık alım ve satımda rekabet üstünlüğü yaratır. Aynı zamanda olası zarara karşı kurumlar şahıs şirketlerinden daha iyi katlanırlar (Musgrave 1976:293-295). Bu avantajlar kurumlar vergisinin getirdiği maliyetlerden daha fazla olduğu sürece, firmaların statülerini değiştirmeleri beklenemez (Abaç 1974:24-25; Bulutoğlu 1997:9-11). Yukarıda anlatılan anlamda kurumlaşmanın gerçekleşmesi için sadece şirketlerin kurumlar vergisi mükellefi olması yeterli değildir. Kurumlaşmanın kağıt üzerinde kalmaması için halka açılma oranları da önem arz etmektedir. Halka açıklık oranı arttıkça, gerçek anlamda kurumlaşma da artmaktadır.

Ayrıca kurumlar vergisinin kurumlaşma üzerindeki etkisi incelenirken yansıma olanakları da önemlidir. Kurumlar vergisi ileriye ve geriye kolayca yansıtılabiliyorsa verginin şirketleşmeye etkisi olmayacaktır. Bu konu ileride incelenecektir.

2.3. KURUMLAR VERGİSİNİN FİRMA DAVRANIŞLARINA ETKİLERİ

Kurumlar vergisi ekonomide daha çok firmalar üzerinde etkili olduğu için şimdi bu konuyu değişik yönleriyle ele alalım.

2.3.1. Kurumlar Vergisinin Firmaların Yatırım Ve Üretim Kararları Üzerindeki Etkileri

Kurumlar vergisi ve gelir vergisi, yatırım kararlarına etki eden iki temel vergidir. Müteşebbisler her zaman azami bir kâr amaç edinirler. Ancak vergi ile müteşebbisin gelirinde bir azalma meydana gelir. Bu nedenle müteşebbis vergi öncesi geliri ile vergi sonrası geliri arasında mukayese yapar. Diğer taraftan kurumlar vergisi sektörler arasında farklı uygulanıyorsa; yatırımlar, vergisi düşük olan sektörlerle doğru kayma eğilimi içine girer. Çünkü, bu sektörlerde vergiden sonra müteşebbisin elinde kalan kâr daha fazladır. (Surrey 1971:10)

Kurum kârları üzerine konan kurumlar vergisinin, iktisadi etkileri incelenirken verginin yansımaları ve yerleşmesi de önemli konulardandır. Eğer piyasa şartları verginin yansımalarına izin vermiyorsa kurumlar vergisi firmalar üzerinde kalmak zorundadır.

Kurumsal firmalarda, yöneticileri hissedarlar kontrol ederler. Bu nedenle yöneticiler öz sermaye üzerinden iyi kazanç sağlayıp hissedarlara paylaşmak zorundadırlar. Yoksa firmanın hissedarları hisselerini çekme eğilimi içine girebilirler. Bu nedenle, firmalar vergiyi fiyatlara yansıtma yolunu seçerler. Bu da firmanın ürettiği mal ve hizmete olan talebin azalmasını, dolayısıyla kârlarının düşmesini yol açar. Ama uzun dönemde yüksek oranlı bir kurumlar vergisinden dolayı firmanın ürettiği mal ve hizmetin fiyatları artınca talep kaybı oluşur, sonuçta hissedarlar yine zarar etmiş olur. (Büyükerşen 1989:66-85)

Kurumlar vergisinin, yeni firmaların piyasaya girmesi üzerinde de etkisi vardır. Yeni firmalar piyasada bir yer edinmek için diğerlerine göre değişik bir şeyler geliştirmek mecburiyetindedirler. Bu nedenle yeni firmalar, piyasada rekabet edebilmek için yeni teknikler kullanıp yeni ürünler

geliştirmektedirler. Bu firmalar genellikle sermaye bulmak için hisse senedi ihraç ederler. Çünkü bu yöntem kendilerinin sermaye bulabilmeleri için mümkün olan tek yoldur: Bankalar bu firmalar yeni kurulduğu için uzun vadeli kredi vermeyi aşırı riskli bulurlar. Yeni kurulan firmaların kendileri de uzun vadeli tahvil ihraç edebilmek için çok küçüktürler. Yeni müteşebbisler kendi getirilerini çoğunlukla hisse senetlerine sahip olma şeklinde tahsil ederler. Bundan dolayıdır ki, faiz giderlerini matrahtan indirme olanağı tanıyan kurumlar vergisi girişimcilik üzerinde fiili bir vergi olarak kabul edilebilir. Çünkü yatırımlarını ilave borçlanmalardan elde edeceği fonlarla finanse edemeyen yeni firmalar üzerinde olumsuz etki ortaya çıkar. Ayrıca yüksek oranlı bir kurumlar vergisi de söz konusu ise, yeni firmaların piyasaya girmeleri iyice zorlaşır, ekonomi olumsuz etkilenir. (Akalın 2000a:350-352)

Eğer vergi oranları aşırı derecede yüksek ise insanların çalışma azimlerini ve kaynakları rantabl değerlendirme istekleri düşme eğilimi içerisine girer. Gelirin ilave biriminin vergilendirilmesi ise ayrıca önemlidir. Marjinal vergi oranının artması ile artan her birim gelirden üreticide kalacak miktar azalır. Öncelikle yüksek vergi oranları çalışma şevkini azaltır ve de iş hayatında verimlilik düşer. Eğer vergi oranları yüzde elli- altmışa yaklaşmışsa devlet her üreticiye yaklaşık yarı yarıya ortak demektir. Bu durumda insanlar çalışma saatini azaltır, daha çok tatil yaparlar erken emekli olurlar. Ayrıca yüksek risk gerektiren yatırımlara da hiç yanaşmazlar. Hatta sermaye sahipleri yatırımlarını başka ülkelere bile kaydırabilirler. (Gwartney, Stroup 1999:63)

Ayrıca yüksek vergi oranları sermaye birikim hızını ve etkinliğini düşürür. Ülke içindeki yatırımcılar cari gelirlerini vergiye kaptırmamak için yüksek kazanç elde edebilecekleri

projelere yatırım yapacaklarına daha çok vergi muafiyeti tanınmış verimsiz alanlara yönelirler. Bu da ülke için çok önemli olan kıt sermayenin etkin kullanım alanlarından uzaklaştırılarak devlet teşviki sayesinde yatırımcıyı cezbedebilen verimsiz projelerde israf edilmesidir (Gwartney, Stroup 1999:64).

Yukarıda kısaca belirtildiği gibi yüksek vergi oranları üretken faaliyetleri zayıflatır, sermaye birikimini yavaşlatır ve kıt kaynakların israfçı kullanımını teşvik eder. Ülkenin geliri potansiyel gelirin altında kalır. Eğer ülke yöneticileri ülkede refah artışını hedefliyorlarsa vergi oranlarını düşürmeleri özellikle de marjinal vergi oranlarını düşürmeleri gerekmektedir. (Gwartney, Stroup 1999:65)

Piyasa şartları kurumlar vergisinin yansıtılmasına imkan tanımıyorsa, kısa dönemde dahi yüksek vergi oranları rantablite oranını aşağı çeker. Örneğin 100 milyar liralık bir yatırım yapan firma sermaye üzerinden yılda %20 bir gelir elde ediyorsa, KV oranı da %40 ise kârın aşağı yukarı yarısına devlet ortak olduğundan dolayı, 20 milyarlık kar 12 milyara düşer. Yani rantablite oranı %20 den %12'ye düşer. Ayrıca yapılan yatırımların getirisi vergi oranının yüksek olmasından dolayı sermaye için ödenen faizi ve riski karşılamıyorsa özel sektör yatırımları azalır. Ekonomi olumsuz etkilenir (Nemli 1979:51).

2.3.2.Kurumlar Vergisinin Kurum Tasarrufları Üzerindeki Etkileri

Piyasa ekonomilerinde gönüllü tasarruflar çok önemlidir. Gerek istihdam gerekse gelir dağılımının kalıcı bir şekilde düzeltilmesi açısından sermaye kıtlığı çekilmemesi gerekmektedir. Kurum karlarına hitap eden kurumlar vergisi sermaye kıtlığı problemini artıran bir etki yapmaktadır.(Akalin 2002: 149) Tasarruflar sermayenin kaynağı olduğu için tasarruflar üzerinden alınan vergi, vergi gelirleri açısından az bile olsa

üretim pastasında önemli bir azalmaya neden olmaktadır. Çünkü, tasarruflar sermayeyi, sermaye yatırımları, yatırımlar da üretimi beslemektedir. Bu nedenle tasarruflara, bir devletin koruması gereken sosyal malı veya serveti gibi bakılabilir. Tasarruflar ile açık işsizlere iş bulunabilir, yani pozitif dışsallık sağlanır. Ortaya çıkabilecek sosyal yarar tasarrufları vergilendirmekle engellendiği için böyle bir vergi sisteminin adil olduğu söylenemez (Akalın 2000b:341).

Az gelişmiş ülkelerde, hissedarların gelirleri düşük olduğu için kurum kârları büyük oranda dağıtılır. Bu nedenle bu ülkelerin kurum tasarrufları azdır. Buradaki kurumsal tasarrufun azalması verginin yansıtılmaması varsayımına dayanmaktadır. Şayet vergi yansıtılabiliyorsa en azından kısa dönemde kurum tasarrufları olumsuz etkilenmez. Ancak uzun dönemde kurumlar vergisi kurum tasarruflarını olumsuz etkileyecektir (Huşvakov, 1995:73).

İşletmeler, kârlarının bir kısmını ortaklarına dağıtarak diğer kısmını ihtiyat olarak bünyelerinde saklayarak değerlendirirler. Küçük işletmeler yüksek bir tasarruf eğilimine sahip iken, büyük işletmelerin tasarruf eğiliminde, sermaye piyasasındaki gelişmeler etkilidir. Şayet sermaye piyasası yetersiz ise ve de bu piyasaya güvensizlik varsa, büyük işletmelerin tasarruf eğilimi de yüksek olur (Abaç 1974:26-27).

Yüksek oranlı bir kurumlar vergisi işletme içi tasarrufları azaltır. Bir çok işletme büyüme için gerekli fonları yeni ortak bularak veya tahvil çıkararak değil de kendi fonlarından finanse ederler. Yani otofinansmana başvururlar. Bu durum özellikle yeni kurulmuş ve gelişme çabası içinde bulunan işletmeler için geçerlidir. Yüksek oranlı bir kurumlar vergisi firmanın büyümesi için şiddetle ihtiyaç hissedilen içsel tasarrufu geniş ölçüde yok ederek, ekonomiyi olumsuz etkiler (Nemli 1979:150).

2.3.3. Kurumlar Vergisinin İşletmelerin Finansman Yapısı Üzerine Etkileri

İşletmeler büyümeleri için gerekli olan parasal kaynakları içeriden, yani öz sermayeden sağlayabilir ya da tahvil çıkararak dış piyasadan temin edebilirler.

Vergiler, firmaların öz kaynak veya yabancı kaynağı tercih etmeleri konusunda da etkili olmaktadır. Öncelikle sermaye şirketlerinin karları üzerinden alınan kurumlar vergisi, otofinansman kaynağı olan karları azaltır. İkinci olarak özellikle az gelişmiş veya gelişmekte olan ülkelerde hisse senedi sahipleri vergiden sonra belli bir oranda kar payı beklediğinden, kurumların bu kar payını verebilecek vergi öncesi kar düzeyi ile tasarruf sahiplerinin karşısına çıkması gerekmektedir. Bundan dolayı özellikle yüksek oranlı bir kurumlar vergisi, sermaye şirketlerinin özsermaye ile kaynak sağlamasını olumsuz yönde etkilemektedir. Üçüncüsü, hisse senedi sahiplerine dağıtılan kar payları, vergiye tabi gelirden düşülemez ama tahvil için ödenen faiz gider kabul edilir. Bu yüzden işletmeler vergi avantajı toplamak için yatırımları daha çok dış kaynaklarla karşılamak yolunu tercih etmektedirler. Sağlıklı bir finansal yapı özkaynak-yabancı kaynak oranının belli bir dengede tutulmasını gerekli kılmaktadır. Faiz ödemelerinin gider olarak kabul edilerek, vergiye tabi gelirden düşülmesi, kar paylarının düşülmemesi işletmelerin yatırımlarını daha çok yabancı kaynaklarla finanse etmesi sonucunu doğurur. Bu ise sağlam bir finansman yolu olmadığı için işletmeyi mali yönden sıkıntıya sokarak iflasa götürebilir (Nemli 1979:15; Uluatam, 1999:258).

2.3.4. Kurumlar Vergisinin Maliyetler Üzerindeki Etkileri

Kurumun üretim maliyetleri üzerinde kurumlar vergisinin iki farklı yönde etkisi olabilir. Yani maliyetleri hem artırabilir, hem de

azaltabilir. Şayet girişimciler belli bir kar oranını kurum için hedef almışlarsa, kurumlar vergisi beklenen karları düşürür. Böyle bir durumda kurumlar vergisi bir maliyet unsuru olarak kabul edilir ve de bu maliyetin negatif etkisinden kurtulabilmek için müteşebbisler fiyatları yükselterek vergiyi yansıtmaya yoluna gidebilirler. Kurumlar vergisinin firma tarafından bir maliyet olarak algılanması nedeniyle kurum maliyetlerinde bir yükselme meydana gelir. Diğer taraftan yapılacak olan her ilave masraf, devlet tarafından karşılanacağından firmalar gereksiz masraflarını artırarak maliyetleri artırma eğilimi içine girebilirler. Bu da kaynak israfına neden olur. Örneğin çeşitli yardımlar, aşırı reklam giderleri, yöneticilere verilen aşırı yüksek prim ve ücretler kurumlar vergisinin maliyetler üzerine yaptığı baskıdan kurtulmak için yapılan çabalaradır.

Ancak kurumlar vergisinin etkisiyle kaynakların etkin kullanılarak maliyetlerin azaldığından bahsedilebilir. Yani verginin kar oranlarını düşürmesi nedeniyle, firmalar daha az masrafla çalışmaya zorlanabilir. Bu durumda firmalar daha etkin teknolojiyi kullanabilirler, çalışma esaslarında değişiklik yaparak verimliliği artırabilir veya üretim faktörlerine yaptığı ödemelerde kısıntıya gidebilirler. Kısılabilecek üretim faktörlerinin başında ücret giderleri gelir. Ancak ücretleri düşürmek her zaman kolay değildir.

2.4 KURUMLAR VERGİSİNİN SERMAYE PİYASASINA ETKİLERİ

Bu konuya girmeden önce sermaye piyasasının ekonomik fonksiyonlarına değinmek yararlı olacaktır.

2.4.1 Sermaye Piyasasının Ekonomik Fonksiyonu

Bir ekonomide yatırımların gerçekleşebilmesi için sermaye piyasası önemli bir role sahiptir. Her şeyden önce, yatırım için tasarruf gereklidir. Tasarruf da tüketimden fedakarlığı gerektirir.

Ya yatırımcının kendisi ya da yatırımcıya fon sağlayan insanların tüketim açısından fedakarlıkta bulunması gerekir. Yatırımlarla ülkenin refahı artar. Ancak her üretim refah artırıcı değildir. Yapılan yatırım için gerekli maliyet üretim ile aşıyorsa milletin refahı artar. Eğer bir millet elindeki üretim potansiyelini harekete geçirmek istiyorsa, tasarrufları çekebilene, sonra da bu tasarrufları refah artıran projelere yönlendiren bir mekanizmaya ihtiyaç duyar. İşte sermaye piyasası piyasa ekonomilerinde böyle bir işlevi görür (Gwartney, Stroup 1999: 52).

Bir ekonomide sermaye piyasası yoksa, kaynakları yani tasarrufları ilave refah yaratan projelere yönlendirmek imkansızdır. Yatırım kaynaklarının dağılımından piyasa değil de devlet etkili olursa, politik tercihler öne çıkmaya başlar. Bu durumda piyasanın karlılık kriterleri yerine iktidara yakınlık yatırım projelerinin belirlenmesinde etkili olur. Uzun dönemde ülke kaynaklarının israfı ortaya çıkar. Bu da üretime olumsuz etki yapar (Gwartney, Stroup 1999: 54).

Acaba kurumlar vergisi sermaye piyasasının gelişimini ne şekilde etkilemektedir?

2.4.2. Kurumlar Vergisinin Sermaye piyasası Üzerindeki Etkileri

Kurumlar vergisinin sermaye piyasasını etkilemesi arz yönünden olabileceği gibi talep yönünden de olabilmektedir. Şimdi bunları sırası ile ele alalım.

2.4.2.1. Kurumlar Vergisinin Menkul Kıymetler Arzı üzerindeki Etkileri

Kurumların menkul kıymet olarak ihraç etmiş oldukları hisse senetleri, tahvil gibi değerlerin artması menkul kıymet arzını artırır, dolayısıyla sermaye piyasasının gelişmesinde önemli rol oynar. Menkul kıymet ihraçlarında artış sağlanabilmesi için öncelikle kurumların kuvvetlenmesi gerekir. Kurumların kuvvetlenmesine kurumlar vergisi oran ve yapısı ve diğer

hükümleri önemli etkilerde bulunur. (Eş 1987:11) Yüksek oranlı bir kurumlar vergisi kurumların kuvvetlenmesini engellediği gibi çok fazla ve karışık teşvik sistemini içeren bir kurumlar vergisi ile muhatap olan şirketin kurumsallaşmasının kuvvetlenmesi de zorlaşır. Şirket beşeri ve parasal sermayesinin çok önemli bir bölümünü yüksek oranlı vergiden kaçmanın yolunu bulmaya çalışmakla geçirir. Ayrıca verginin verdiği olumsuzluğu gidermek için teşvik sistemine yönelmesi de ikinci bir zorluğu gündeme getirir. Teşviklerden istifade edebilmek için şirketin çok önemli zaman ve parasal kaybı olur.

2.4.2.2. Kurumlar Vergisinin Menkul Kıymetler Talebi Üzerindeki Etkileri

Piyasa ekonomisinin hakim olduğu sistemlerde sermaye piyasasının gelişmesi önemlidir. Sermaye piyasasının gelişmesinde arz yönü önemli olduğu gibi talep yönü de önem arz etmektedir. Vergiler tasarruf araçlarının getiri oranlarını etkilediği için, menkul kıymet talebi de bu durumdan etkilenir. (Türkan 1993:88)

Sermaye Şirketleri, kurumlar vergisi mükellefi oldukları için, hisse senedi sahipleri, kar payını almadan önce şirketin brüt kârı üzerinden vergi hesaplanmış olacaktır. Bu nedenle eğer hissedar gelir vergisi mükellefi ise bir kez daha vergilenecek ve aynı konu üzerinden mükerrer vergileme söz konusu olacaktır. Fakat şirket kâr dağıtmazsa ve işletme sermayesini kuvvetlendirmek için kullanılırsa bu durumda da kurumlar vergisi hesaplanmayacaktır. Kurumlar vergisi hesaplanmamış olsa bile, değeri artan hisseyi elden çıkartan yatırımcı, aynı kârı bu sefer vergisiz olarak elde edecektir. Eğer yatırımcı hisse senedi satın almak yerine bu parayı kendisi ticarete aktarmış olsaydı bu durumda ise sadece gelir vergisi mükellefi olacaktı. Fakat bu önermeye kurumlar vergisi savunucuları hisse senedi

yatırımlarıyla teşebbüs riskinden korunmanın vuku bulduğunu iddia etmektedirler. Bu açılarından yaklaşıldığında uygulamada bazı sorunların söz konusu olduğu görülmektedir. Fakat gerek gelişmiş ülkelerde, gerekse az gelişmiş ülkelerde sistem halen bu şekilde işlemekte ve yeni bir çözüm üretilmemektedir. (Akalın 2000a:343-344)

2.5. KURUMLAR VERGİSİNİN KAYNAK DAĞILIMI ÜZERİNDEKİ ETKİSİ

Kurumlar vergisinin kaynak dağılımı üzerindeki etkisi çeşitli şekillerde meydana gelmektedir. Bunları, sermayenin sektörler arasındaki mobilitesi açısından ele alacağız. Kuşkusuz etkileme derecesi, kurumlar vergisi oranının artmasına paralel bir şekilde artacaktır

2.5.1. Sermayenin Mobilitesi Üzerindeki Etkisi

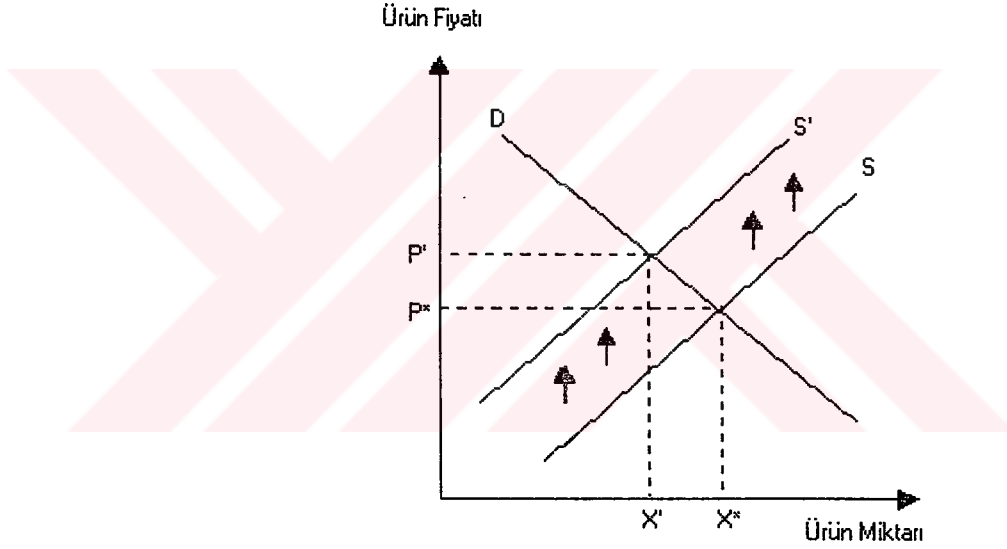
Kurumlar vergisi yansıtılmadığı sürece, kurumlar vergisi uygulanan sektörlerde sermayenin karlılık oranı düşeceğiinden sermaye verginin konulmadığı sektörlerle akmaya başlayacaktır. Ama, kurumlar vergisinin yansıtılması durumunda ise vergi sonrası karlılık oranı fazla düşmeyeceğinden, sermayenin vergisiz alanlara doğru yönelmesi oldukça yavaş gerçekleşecektir.

Kurumlar vergisinin sermayenin hareketliliği üzerindeki bu etkisi kurumlar vergisine tabi olan sektör ile olmayan sektörlerdeki karlılık oranlarının eşitlenmesine kadar devam eder. Çünkü verginin geçerli olmadığı sektörlerle doğru sermaye akımı arttıkça, karlılık oranı düşme eğilimi içine girecektir. Kuşkusuz, vergili ve vergisiz sektörlerdeki karlılık oranlarının birbirine eşitlenmesi uzun dönemde gerçekleşir. Bundan dolayı, kurumlar vergisinin konulması veya oranının artırılması kısa dönemde de sermayenin hareketliliğini yükselterek kaynak dağılımında sapmalara neden olmaktadır (Batirel 1990:151).

2.5.2. Tüketici Refahı Üzerindeki Etkileri

Kurumlar vergisine tabi olan firma mark-up fiyatlaması yaptığı zaman maliyetler yükseleceğinden dolayı üretim düzeyi düşecek ve fiyatlarda artacaktır. Bu da tüketici refahını olumsuz bir şekilde etkileyecektir. Bu durum Şekil 1'de gösterilmektedir.

Şekil 1'de görüldüğü gibi, piyasada denge ilk defa S ve D eğrilerinin kesiştiği ve X^* mal miktarı ile P^* piyasa fiyatında oluşmaktadır.



Şekil 1: Kurumlar Vergisinin Tüketici Refahı Üzerindeki Etkisi

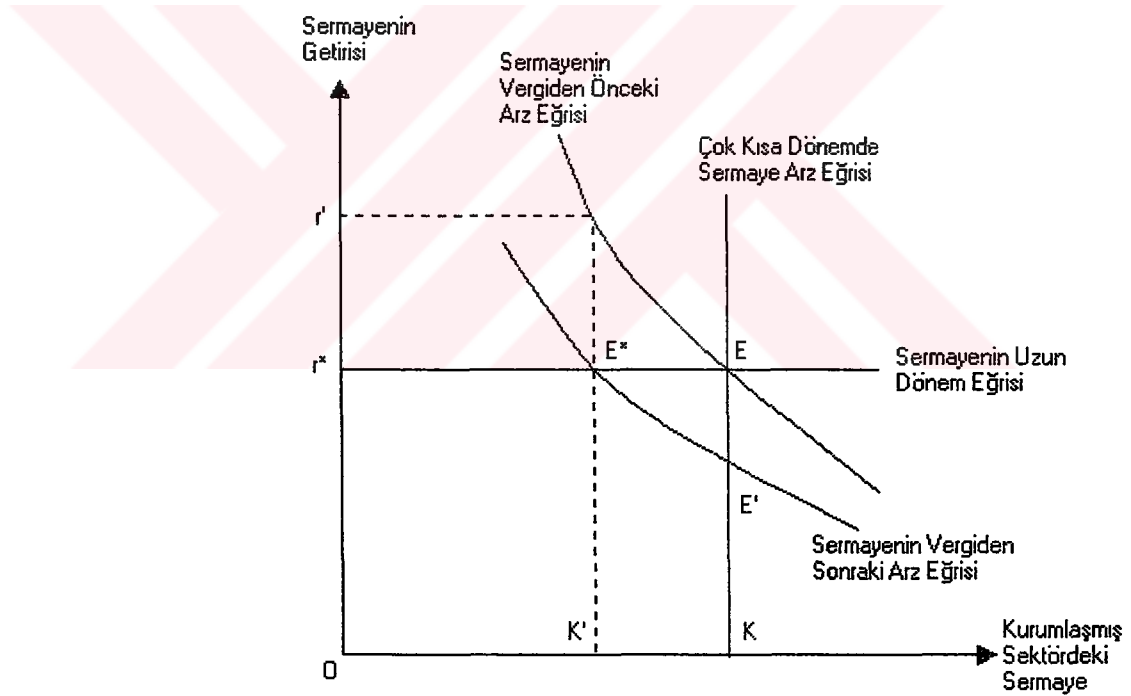
Daha sonra, firmanın karının üzerine aniden bir kurumlar vergisi konduğunu, ya da kurumlar vergisi oranının değiştirildiğini varsayalım. Bu durumda, firma kurumlar vergisinden sonra mark-up fiyatlama yaparsa, yani kurumlar vergisini de bir maliyet unsuru olarak görüp, maliyetin üzerine belli bir kâr koyarsa, S arz eğrisi S' konumuna kayacaktır. Yeni denge noktasında hem daha az üretim yapılmakta, hem de daha fazla fiyat ödenmektedir. Verginin yol açtığı bu kayıp, arz ve talep eğrilerinin esnekliklerine göre üretici ve tüketici arasında paylaşılmaktadır.

2.6. KURUMLAR VERGİSİNİN YANSIMASI

2.6.1. Kısa Dönemde Kurumlar Vergisinin Yansımaları

Kurumlaşmış sektördeki sermaye arzı kısa dönemde oransal olarak sabittir. Böylece kurumlaşmış sektördeki sermayenin getirisi üzerine konan bir vergi çok kısa dönem itibarıyla başkalarına yansıtılamaz ve kurumlaşmış sermayenin sahipleri tarafından yüklenilir. Bunun bir şekil yardımıyla da gösterebiliriz. (Akalin 2000a:346)

Şekil 2: Kurumlar Vergisinin Yansımaları



Kaynak: Güneri Akalin Kamu Ekonomisi s.346'dan alınmıştır.

Şekilde 2'de görüldüğü gibi denge noktası vergi konulduktan sonra E noktasından E' noktasına kayar. Bununla birlikte sermaye sahiplerinin getirisi de r^* 'den $r^*(1-t)$ 'ye düşer. Ancak uzun dönemde kurumlaşmış sektördeki arz eğrisi sabit değildir. Örneğin her yıl önemli ölçüde sermaye yıprandığından yenilenmesi gerekir. Eğer sermayenin getirileri itibarıyla

kurumlaşmış sektörün getirisi oransal olarak azsa insanlar kurumlaşmış sektörde yatırım yapmaktan vazgeçebilirler. Dolayısıyla sermaye ülkedeki kurumlaşmamış sektöre veya diğer ülkelere doğru akar.

2.6.2. Sonsuz Derece Elastik Arzın Uzun Dönemde Yansıma Tepkileri

Küreselleşen dünyanın karşımıza çıkardığı yeni bir gerçek de, birbirlerinden çok çabuk ve fazla etkilenen, birbirine bağlı diyebileceğimiz sermaye piyasalarıdır. Dolayısıyla, ABD, Avrupa ve Japonya gibi gelişmiş ülkelerde uzun dönemde sermaye arzının sınırsız, sermaye arz eğrisinin de yatay eksene paralel olduğu iddia edilebilir. Sermaye getiri oranları değiştiğinde, dışa açık ülke ekonomileri dışarıdan sermaye ithal etmekte veya ihraç etmektedirler. Kapalı ekonomiler varsayımı yapılırsa bile uzun dönem sermaye arz eğrisi yataydır çünkü sermayenin getirisine tasarrufların tepkisi çok elastikidir.

Yukarıda anlatıldığı gibi sermayenin uzun dönem arz eğrisi yatay kabul edildiğinde, kurumlar vergisi sermayenin sektörden dışarıya akışına neden olur. Uzun dönem analizi yaptığımız için bu kaçış sermayenin marjinal ürününün yani vergiden önceki getirinin vergiden sonraki getirisini değişmeden bırakacak kadar yükselmesine yol açar. Şekil 2 incelendiğinde uzun dönemde azalan sermaye arzı ile ulaşılan noktadaki r' düzeyine vergi uyguladığımızda yine eski r^* düzeyini yakalamış oluruz. ($r^*=(r'(1-t))$) Dolayısıyla eğer sermaye geliri üzerindeki bir vergi ekonominin tümüne uygulanırsa ekonomide kullanılan sermayenin şekil 2'de de görüldüğü gibi, K' dan K düzeyine inmesine neden olur. Ancak sermaye miktarı azaldığı için fert başına gelir de düşecektir.

Kurumlar vergisi ekonominin sadece bir kesimine, yani kurumlaşmış sektöre uygulanmaktadır. Bu nedenle, verginin iki

etkisi mevcuttur. Birincisi, kurumlaşmış sektörde sermayenin kullanımını emeğe oranla caydırıcı etki yapar. Çünkü sermaye maliyetini kurumlaşmış sektörde kurumlaşmamış sektöre oranla artırır. İkincisi kurumlaşmış sektördeki üretimi kurumlaşmamış sektöre nispetle caydırır.

Uzun dönemde sermaye arzı esnek olduğu için kurumlaşmış sektörde sermayenin diğer sektörler kaymasıyla sermayenin net getirisinin düşmesi önlenir ve sermayeye hiçbir vergi yüklenemez. Aksi bir durum olacak olsa kurumlar vergisi yükünü bu sektörde üretilen malların tüketicileri ile bu sektördeki çalışanlar üstlenir. (Akalin 2000a:347)

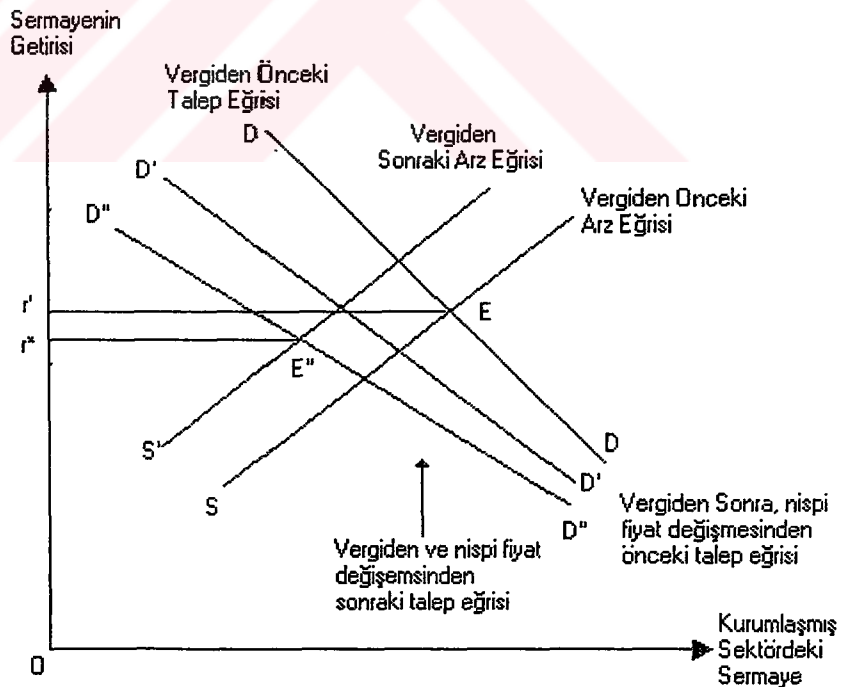
2.6.3. Kurumlar Vergisinin Yansımalarının Orta Dönemde Harberger Modeli ile İncelenmesi

Kısa ve uzun dönemlerin arasında kalan ve iktisatçıların oldukça önem verdikleri bir başka durum daha vardır. Bu durum toplam sermaye arzının sabit kaldığı ancak sektörler arasında sermayenin kaydırılabildiği bir dönemdir. Bu durumda kurumlaşmış sektördeki sermaye arzı eğrisi ne dikey ne de düşey olur. Böylece kayacak olan sermayenin miktarı kurumlaşmış sermaye için arz ve talep elastikiyetine bağlı kalacaktır. Kurumlaşmış sektör açısından sermaye talebi; kurumlaşmış sektörün çıktısı ile, bir birimlik çıktının üretimi için gerekli olan sermayenin çarpımına eşittir. Kurumlaşmış sektördeki sermaye arzı ise kurumlaşmamış sektörün çıktısına olan talep ile bir birimlik çıktıyı üretmek için gerekli sermaye miktarının çarpımıdır.

Burada tüm ekonomideki mal kümesi sadece iki maldan oluştuğu varsayılıyor. Bunlardan birinin kurumlaşmış sektörde, diğerinin ise kurumlaşmamış sektörde üretildiği kabul ediliyor. Kurumlar vergisi konulduğu zaman kurumlaşmış sektörde üretilen malda artık daha fazla emek ve daha az sermaye her birim çıktı

için kullanılacaktır. Dahası üretimin marjinal maliyeti üretimdeki herhangi bir girdinin maliyetinin yükselmesi ile arttığından neticede kurumlaşmış sektörün ürettiği malın fiyatı artar. Sonuçta da bu mala olan talep azalır. Böylece kurumlaşmış sektördeki sermaye maliyetinin artışı bu sektörün talep ettiği sermayeyi iki nedenden dolayı düşürür: İlki kurumlaşmış sektörün talep elastikiyeti büyükse, yani fiyattaki küçük bir artış karşısında talep büyük ölçüde düşerse sermayeye olan talep elastik olacaktır. İkinci olarak, sermaye maliyeti ücrete nispetle çok az bile artsa, bu durumda firmaların çok miktardaki emeği sermaye yerine ikame etmesine neden olur. (Akalin, 2000a:348)

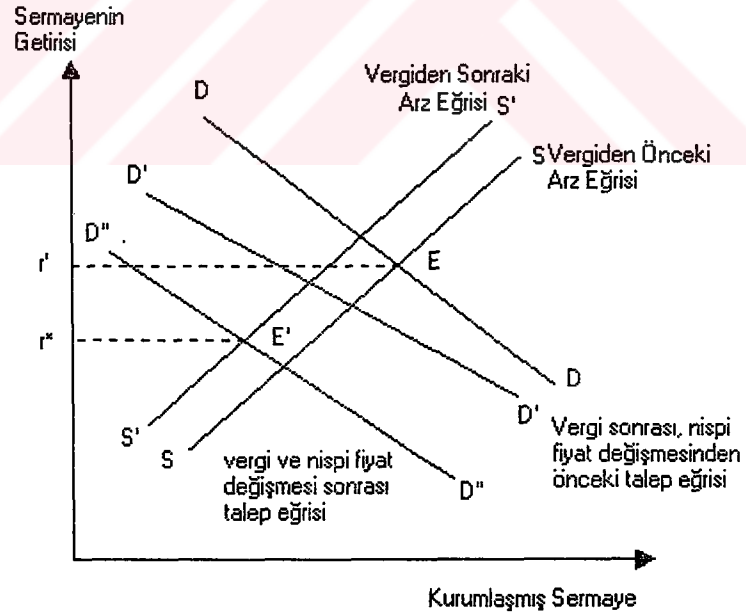
Şekil 3: Kurumlar Vergisinin Yansımasının Orta Dönemde Harberger Modeli ile gösterimi



Kaynak: Güneri Akalin'ın Kamu Ekonomisi kitabı sayfa 349'dan alınmıştır.

Şimdi de kurumlaşmış sektördeki sermaye arzını belirleyen faktörleri ele alalım. Orta dönemde sermaye arzı sabit olduğundan kurumlaşmış sektördeki sermaye miktarı, tam olarak toplam sermaye miktarından kurumlaşmamış sektördeki sermaye miktarının çıkarılmasıyla bulunur. Bu durumda kurumlaşmış sektördeki sermaye arzı kurumlaşmamış sektördeki emeğin sermaye yerine ikame elastikiyetine ve bu sektörün çıktısının talep elastikiyetine bağlıdır. Kurumlar vergisi konulduğunda kurumlaşmış sektörün çıktısının nispi fiyatını artırır ve böylece talebin kurumlaşmamış sektörün ürettiği mala kaymasına neden olur. Herhangi bir faiz haddi geçerli iken bu gelişme kurumlaşmamış sektördeki sermaye talebini artırır. Bu nedenle kurumlaşmış sektördeki sermaye arzını da azaltır.

Şekil 4: Harberger Modelinin İkinci Aşaması



Kaynak: Güneri Akalın'ın Kamu Ekonomisi Kitabı Sayfa 350'den alınmıştır.

Kurumlaşmış sektördeki sermaye üzerindeki kurumlar vergisinin etkisi İki aşamada ele alınmıştır. Öncelikle kurumlaşmış ve kurumlaşmamış sektördeki nispi fiyatlar sabitken

kurumlar vergisi kurumlaşmış sektördeki sermaye talep eğrisinin DD den D'D' konumuna doğru kaydırmaktadır. Şekil 3'de piyasa faiz haddi r ise yatırımcıya vergiden sonraki getiri olarak r ödeyebilmek için yatırımın vergiden önce r 'den daha yüksek gelir sağlaması gerekir ve bundan dolayı sermayeye daha az talep olacağı açıktır.

İkinci olarak fiyatlar üretim maliyetini yansıtabilme için ayarlandığı zaman kurumlaşmamış sektöre doğru talep kayması olacağından bu durumda kurumlaşmış sektördeki talep eğrisi D'D' den D"D" seviyesine ve arz eğrisi de S den S' konumuna gelir. Eğer kurumlaşmış sektör nispi olarak yoğun ise bunun net etkisi bu sektörün bu sektörün sermaye talebinin sermayenin getirisinin düşmesi demektir. Hatta sermayenin vergiden sonraki net etkisinin vergi oranından daha fazla düşme ihtimali de vardır. Bu durum şekil 4'de grafiksel olarak görünmektedir.

Bu şekilde verimlilik düşüşü olarak gösterilen $r'-r$ aralığı konan kurumlar vergisinden daha yüksektir. Bu durum kurumlaşmış ve kurumlaşmamış sektördeki sermaye/emek oranları, talep elastikiyetleri, ikame elastikiyetleri gibi parametrelerin makul değerler alması halinde bile ortaya çıkabilir. (Akalin 2000a:350)

2.6.4. Monopol Karları Üzerindeki Bir Vergi Olarak Kurumlar Vergisinin Yansıması

Bir ekonomide tekeller varsa, tekel kârları da olacaktır. Bu durumda kurumlar vergisi salt kârlar üzerindeki bir vergi olarak değerlendirilebilir. Salt kârlar bazen aşırı karlar olarak da adlandırılırlar ve Toplam hasıllattan toplam maliyetlerin çıkarılması ile elde edilirler. Buradaki kar kavramı sermaye üzerindeki normal getiriye de kapsar. Ancak uzun dönemde rekabet ve ölçekten sabit getiri dolayısıyla salt karlara yer yoktur.

Uzun dönem dengesinde kurumlar vergisinin monopol karları üzerindeki kısmı tekeller üzerinde kalmaktadır. Kurumlar vergisinin toplanan her Türk Lirası hasılatının monopolde mi yoksa tam rekabette mi daha bozucu bir etkiye sahip olduğu bilinmemektedir. Kurumlar vergisinin kısmen monopol karları üzerinde olduğundan kaynak tahsislerini bozucu bir etkisinin bulunmaması gerekir. Ama bir yandan da kurumlaşmış sektördeki monopollerin üretimi sosyal optimal düzeyin altında kaldığından bir üretim vergisi haline dönüşebilir ve vergi daha büyük bir bozucu etki yaratır. Eğer kurumlaşmış sektörü çok sayıda monopoller oluşturuyorsa doğal olarak bu monopoller farklı farklı endüstrilerde bulunurlar ve de fiyatı çıktı birimi başına düşen vergi miktarından daha fazla yükseltebilirler. Örneğin elastikiyet sabit ve bire eşitse monopol durumunda fiyattaki yüzde birlik bir değişme talepte de yüzde birlik bir değişme meydana getiriyorsa fiyat üretimin marjinal maliyetinin sabit bir eklentisi bulunur. Buradaki maliyetlere vergiler de dahildir. Buna mark-up fiyatlandırma da denir. Yapılan eklentiye %20 kabul edersek marjinal maliyet kurumlar vergisinin uygulanmasıyla bir TL artarsa artık fiyat 1.20 TL yükselecektir.

3. BÖLÜM

TÜRKİYEDE KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMASININ EKONOMİK AÇIDAN İNCELENMESİ

3.1. KURUMLAR VERGİSİNİN YERİ VE ÖNEMİ

Öncelikle Türkiye'nin kurumlar vergisine geçişi üzerinde durulacak ve kısaca tarihsel gelişimine değinilecektir.

3.1.1. Türkiye'de Kurumlar Vergisine Geçiş Ve Kısa Bir Tarihçesi

Türk kurumlar vergisi Alman kurumlar vergisinden yararlanılarak hazırlanmış ve ilk olarak 03.06.1949 tarih 5422 sayılı kanunla kurum kazançları 1950 yılından itibaren vergilendirilmeye başlanmıştır. 1950 ve 1960 yılları arasında bu kanun hiçbir değişikliğe uğramadan on yıl süreyle uygulanmıştır. On yıllık uygulama sonunda ortaya çıkan eksiklikleri gidermek için 30 Aralık 1960 tarih ve 192 sayılı kanun kabul edilmiştir. Bu kanunla kurumlar vergisinde önemli değişiklikler yapıldığı görülmektedir. Daha sonra, 18 Aralık 1963 tarih ve 1999 sayılı kanunla yine bazı değişiklikler yapılmıştır. Bu değişikliklerde İstanbul Vergi Reform Komisyonu'nun görüşleri önemli ölçüde etkili olmuştur. Burada verginin konusu ve mükellefleri, muafiyet ve istisnalar, dar mükellefiyet ile ilgili safi kazancın tespiti, vergi ödeme süreleri ve kesintisi ile ilgili değişiklikler yapılmıştır. 1 Temmuz 1964 tarih ve 372 sayılı kanunla kurumlar vergisinin taksitleri hususunda değişiklik yapılmıştır. Yine 13 Temmuz 1967 tarih ve 903 sayılı yasa ile ve 31 Mart 1969 tarih ve 1137 sayılı yasa ile iştirak kazançları ve kurumlar vergisi oranlarında değişiklikler yapılmıştır. Bundan sonra sırasıyla 24 Aralık 1980 tarihinde 2362 sayılı yasa ile kurum kazançlarının tespit esasları; KİT'lerin mükellefiyet esasları, bazı kurum ve kuruluşların

mükellefiyet ve kuruluş esasları, dar mükellefiyet tanımı konusunda değişiklikler yapılmıştır.

31 Aralık 1981 tarih ve 2573 sayılı yasa ile, geçmiş yıl zarar mahsupları, yatırım fonlarının sermaye şirketi olarak addedilmesi;

31 Aralık 1982 tarih ve 2773 sayılı yasa ile, kanunen kabul edilmeyen giderlere ait düzenleme, ödemenin üç eşit taksitte yapılabilmesi;

4 Aralık 1985 tarihinde 3239 sayılı yasa ile, iş ortaklıkları, idman ve spor faaliyetlerinde bulunan anonim şirketlerin kamuya ait olanlar tanımı, araştırma-geliştirme faaliyetlerinin teşvik edilmesi, geçici vergi uygulama esasları;

12 Haziran 1987 tarihinde 3332 sayılı yasa ile ve 14 Haziran 1989 tarihinde bazı fonların vergi kapsamlarının belirlenmesi;

25 Haziran 1992 tarihinde 3824 sayılı yasa ile menkul kıymetler ifadesinin iptali, vakıfların iktisadi işletmelerinin muafiyet kapsamı dışına çıkarılması;

26 Aralık 1993 tarih ve 3946 sayılı yasa ile uygulanmakta olan bütün istisnaların kaldırılması, halka açık şirkete açıklık getirilmesi, kurumlar vergisi oranının değiştirilmesi (%25), asgari kurumlar vergisinin kaldırılması;

24 Haziran 1994 tarihinde 4008 sayılı yasa ile bazı gider ve amortismanların kanunen kabul edilmeyen gider olarak nitelendirilmesi;

24 Aralık 1994'de 4046 sayılı yasa ile Özelleştirme İdaresi Özelleştirme Fonu muafılığı getirilmiştir.

25 Mayıs 1995 tarih ve 4108 sayılı yasa ile vergi oranının %20'nin altında olamayacağı, bazı banka fon gelirlerinin muafılığı,

indirim ve vergi istisna sınırlarının tespit yöntemi, devir hükümlerine ait üçüncü bendin kaldırılması ile ilgili değişiklikler yapılmıştır.

22 Temmuz 1998 tarih ve 4369 sayılı yasa ile 1999 yılından itibaren vergi oranı %30'a çıkarılmış, asgari kurumlar vergisi kaldırılmıştır. Geçici vergi hesaplamalarındaki yöntemler değiştirilmiş, seçimlik uygulamalar kaldırılmıştır. Yapılan değişikliklerle; indirim ve istisnaların daraltılması yönündeki gelişme devam etmiş, kurum kazançları üzerindeki toplam vergi yükü gelir vergisi tarifesinin de düşmesine paralel olarak önemli ölçüde düşmüş, karın dağıtımına bağlı stopaj ve sermayeye eklenmesinin kar dağıtımı sayılmayacağı yönündeki hükümlerle kurumlara önemli vergi avantajları sağlanmıştır. (Bıyık 1998)

Yukarıdaki maddeler kapsamında daha bir çok değişiklikler yapılmış olmasına rağmen konumuzla ilgili olmadığından daha fazla detaya girilmemiştir.

3.1.2. Kurumlar Vergisinin Gelişimi ve Mükellef Sayısı

Kurumlar vergisinin gelişimini mükellef sayıları açısından incelemek istersek, 1983-1999 arasındaki 17 yıl içinde vergi mükelleflerinin sayısının on bir kat artmış olduğunu görürüz. Bu artışı incelediğimizde, öncelikle yıllık ekonomik büyümeye paralel bir standart artış olduğunu söyleyebiliriz. Bunun dışında, belli dönemlerde kurumlar vergisi mükellef sayılarında ciddi sıçramalar söz konusu olmuştur. Bu sıçramalar Tablo 1'de gösterilmeye çalışılmıştır:

1987 yılında yapılan 3380 sayılı yasa ile, tanınan bazı muafiyetler ve ekonominin olumlu gidişatı, kurumlar vergisi mükelleflerinin sayısında trendin çok üzerinde bir artış sağlamıştır.

TABLO 1: KURUMLAR VERGİSİ MÜKELLEFLER SAYISININ DEĞİŞİMİ

Yıllar	Sermaye Şirketleri	Kooperatifler	Dar Mükellefler	Diğerleri	Toplam	Toplamda Yıllık Artış	Toplamda Birikimli Artış
1983	36996	8966	1571	5007	52540	1983 = 100	
1984	39864	9550	1575	5404	56393	%7	%107
1985	43284	10683	2172	5851	61990	%10	%118
1986	45626	11125	2460	6124	65335	%5	%124
1987	49141	15848	2747	7295	75031	%15	%143
1988	73640	23946	2153	11795	111534	%49	%212
1989	90914	27176	2386	10559	131035	%17	%249
1990	100576	29076	2550	10793	142995	%9	%272
1991	110918	30947	2616	11439	155920	%9	%297
1992	157448	23551	801	8059	189859	%22	%361
1993	193953	26391	851	10896	232091	%22	%442
1994	237801	29824	904	11864	280393	%21	%534
1995	270574	33977	1121	14026	319698	%14	%608
1996	350081	37865	1156	17728	406830	%27	%774
1997	411877	39577	1317	20128	472899	%16	%900
1998	462081	45414	1494	24293	533282	%13	%1015
1999	482787	48688	1332	27604	560411	%5	%1067

Kaynak: Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Vergi İstatistiklerinden hesaplanmıştır.

<http://www.gelirler.gov.tr/>. 22/06/2002

1990 ve 1991'deki mükellef sayısındaki artışın oransal olarak az olması yine konjonktür devresine bağlanabilir. Fakat özellikle 1992'den itibaren görülmekte olan hızlı artışı, yönetimin verginin yapısında gerçekleştirdiği köklü değişimlerle açıklayabiliriz. 1992'de bir çok muafiyet kaldırılmış, verginin tabanı genişletilmek istenmiş ve vakıf-dernek iktisadi işletmelerinin mükellef olmaları sağlanmıştır. Yine 1993 yılında vergi oranının %46'dan %25'e düşürülmesi sermaye şirketlerinin cazibesini çok artırmış, bu ivme birkaç yıl bu şekilde sürmüştür.

1995 ve sonrasındaki mükellef sayısındaki artışları biraz da yönetimin vergi tabanını yaymak genişletmek için muafiyet ve istisnaları kaldırma eğiliminde olmasına bağlayabiliriz. Zamanla ortadan kalkan muafiyet ve istisnalar mükelleflerin sayısını artırmıştır.

1998'de vergi oranının yükseltilmesi ve %25'ten %30'a çıkartılması ile, bazı vergi avantajları birlikte verilmiştir. Fakat bunlar konjonktürün de olumsuz etkisiyle, kurumlaşmayı olumsuz etkilemiştir. 1998'de azalan ve 1999'da -%6'lara kadar gerileyen büyüme hızı kurumlaşma önünde çok büyük bir engel olmuş, bu da Tablo 1'deki göstergelere yansımıştır.

3.1.3. Kurumlar Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri ve Genel Bütçe İçindeki Payı

1950 yılına kadar Kazanç Vergisi Kanunu çerçevesinde vergilendirilmekte olan tüzel kişiler, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle bu kanuna göre vergilendirilmeye başlanmıştır. Gerek kazanç gerekse kurumlar vergisi kanununun uygulandığı dönemlerde vergi hasılatı önemli değişiklikler göstermiştir. Bu değişiklikler Tablo 2'de gösterilmeye çalışılmıştır.

1951 ve 1960 yılları arasında kurumlar vergisinin toplam vergi hasılatı içindeki payı %5 veya daha altında kalmıştır. GSMH'ye oranı da buna paralel olarak çok düşük düzeydedir. 1950-60 döneminde GSMH içindeki yeri %0,5 civarında kalmıştır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun tekrar ele alındığı 60'lı yılların başından 80 yılına kadar geçen zaman süresince, kurumlar vergisinin bütçeye katkıları önemli değişikliklere uğramamıştır.

TABLO 2: KURUMLAR VERGİSİNİN TOPLAM VERGİ GELİRLERİ VE GSMH İÇİNDEKİ YERİ

Yıllar	Kurumlar Vergisi Tahsilatı (milyar TL)	Vergi Gelirleri İçindeki Payı	GSMH'ye Oranı
1955	0.08	3.6	0.4
1960	0.24	4.6	0.5
1965	0.52	5	0.7
1970	1.6	7	1.1
1975	5.2	5.5	1
1980	36.9	4.9	0.8
1985	486	11.7	1.6
1988	2118	14.9	1.6
1989	3598	14.1	1.6
1990	4637	10.2	1.3
1991	7063	9	1.1
1992	10078	7.1	0.9
1993	19132	7.2	1
1994	43976	7.5	1.1
1995	103241	9.5	1.3
1996	189338	8.4	1.5
1997	396237	8.3	1.6
1998	748384	8.1	1.7
1999	1549525	10.5	2.4
2000	2356787	8.9	1.8
2001	3675662	9.2	2.0

Kaynak: Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü İstatistikleri,
<http://www.gelirler.gov.tr/> 22/06/2002

1960-1980 yılları arasında kurumlar vergisi hasılatı toplam vergi gelirlerinin %7.2'si ile %4.8'i aralığında oluşmuştur. Ortalama olarak söz konusu yirmi yılda kurumlar vergisinin payı %5.6'da kalmıştır.

Yukarıda belirtildiği gibi, 1980 yılından itibaren Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yapılan çeşitli değişikliklerle ve özellikle de vergi oranının artırılmasıyla, kurumlar vergisinin toplam vergi gelirlerine katkısı artmıştır. 1981 yılında %10,5 olarak gerçekleşen pay, 1986 yılında %15,9'a kadar çıkmıştır. Ancak 1986 yılından itibaren %10 düzeyine doğru inme eğilimi

görülmektedir. Sonuçta, 1992 yılında kurumlar vergisinin payı %7,1'e inmiştir. Aynı zamanda 1981-1993 döneminde Kurumlar Vergisi/GSMH oranı da yaklaşık %1.8'in üzerine çıkmıştır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nda 1980 yılından sonra çeşitli amaçlar için kapsamlı bir şekilde istisna ve teşviklere yer verilmiştir. Bundan dolayı bu dönemde mükelleflerin ödediği kurumlar vergisi miktarları düşmüş, fakat artan ekonomik canlanma ve büyüme hamleleri vergi hasılatını çok yükselterek bunu gölgelemiştir.

1990'lı yıllarda kurumlar vergisi hasılatı artarak devam etmiştir. Niceliksel artışın belli yıllarda çok büyük sıçramalar yaptığı görülmektedir. Fakat gerek vergi hasılatı içindeki pay, gerekse GSMH içindeki payı gösteren rakamlar bu artışın fiyatlar genel seviyesinden kaynaklandığını, gerçekte bir artış olmadığını ifade etmektedir. Dolayısıyla statik bir devreden söz edilebilir.

1999'daki oransal artış dikkat çekmekle beraber, 2000 yılındaki ekonomik daralma ve depremin etkisi ile kurumlar vergisi hasılatı oransal olarak ciddi bir düşüş göstermiştir.

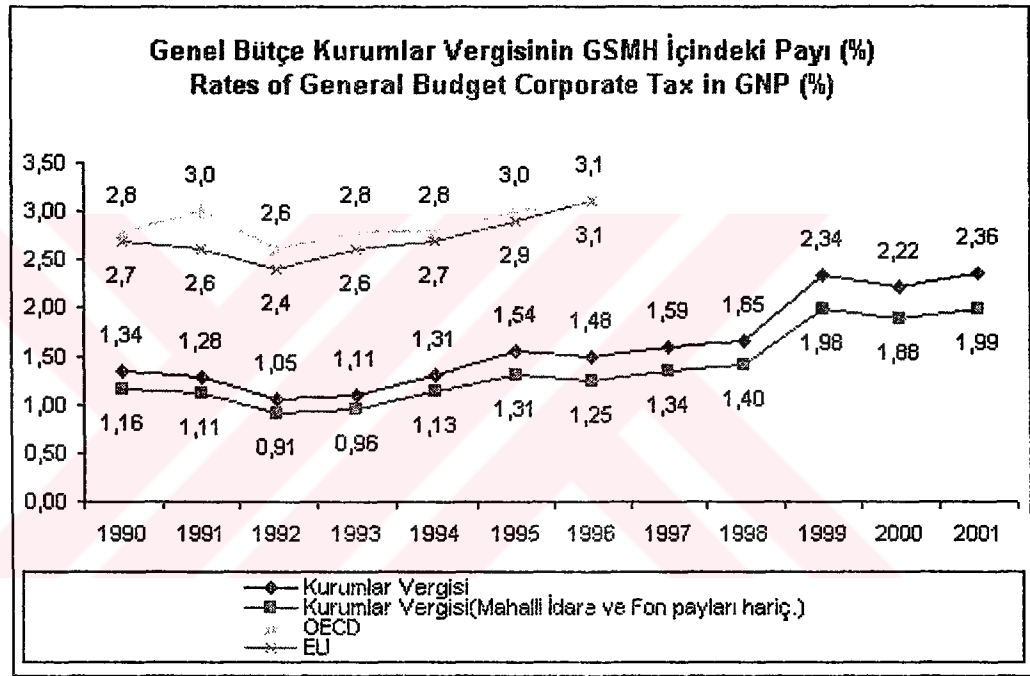
3.1.4. Kurumlar Vergisi Yükünün Tasarruf Hacmi ve GSMH ile İlişkisi

Genel olarak vergiler, tasarruflarla birlikte bir ekonomideki iktisadi ve yatırılabılır fazlayı meydana getirirler. Bundan dolayı vergiler ve tasarruflar toplamının GSMH içindeki payı yaklaşık olarak sabit olmakla birlikte bu toplamlar birbirine rakip makro büyüklüklerdir. Yani, vergi yükünün artması aslında kısa dönemde tasarruf hacminin düşmesini, uzun dönemde de büyümenin yavaşlamasını netice verir ki, bu da iktisadi fazlanın artışının azalması demektir.

Vergi yükü, tasarruf hacmini yutacak şekilde artırılırsa, sonuçta GSMH de düşebilir. Devletin vergi gelirlerinin artması açısından bile bakılsa, kısa dönemde vergi yükünün tasarruf

hacmini yutacak biçimde artırılması, uzun dönemde vergi hasılatı artışlarının da feda edilmesi anlamındadır. Çünkü büyüme dolayısıyla vergi sisteminin gelir elastikiyetinin sağladığı hasılat artışları da dikkate alınmalıdır. Vergi yükünün artırılması tasarruf hacminin büyüme hızının ve gelecekteki potansiyel vergi hasılatının düşmesi anlamına gelir. (Akalin 2002:156)

Şekil 5



Kaynak: Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü İstatistikleri, <http://www.bumko.gov.tr/> 22/06/2002

3.2. KURUMLAR VERGİSİ KANUNUNDA YER ALAN VE FİRMA DAVRANIŞLARINI ETKİLEYEN HÜKÜMLER

Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer alan ve firma davranışlarını etkileyen hükümler dört başlık altında incelenecektir.

3.2.1. Muafiyet Şeklinde Yer Alan Hükümler

Muafiyet, gerçek veya tüzel kişilerin kanuni nedenlerle vergi ve resimlerden devamlı ya da geçici olarak hariç tutulması

demektir. Diğer bir deyişle, kurumlar vergisine tabi tutulması gereken mükelleflerin kurumlar vergisi dışında tutulmasıdır.

Kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanan kurum ve kuruluşlar, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 7'inci maddesinde sayılmıştır. Genel olarak bakıldığında, bunların çoğunun kamu kurum ve kuruluşları ile ilgili olduğu da görülmektedir.

- Darphane ve Damga Matbaası, Milli Piyango İdaresi ve Askeri Fabrika ve Atölyeler
- Kamu İdare ve Müesseseleri tarafından ilim, fen ve güzel sanatlar ile, tarım ve hayvancılığı öğretmek, ıslah ve teşvik etmek amacıyla işletilen müesseseler,
- Kamu İdare ve Müesseseleri tarafından genel insan ve hayvan sağlığını korumak ve tedavi maksadıyla işletilen müesseseler
- Kamu İdare ve Müesseseleri tarafından sosyal amaçlarla işletilen müesseseler
- Kamu İdare ve Müesseseleri tarafından hükümetin veya yetkili idare mercilerinin izni ile açılan yerel, ulusal ya da uluslar arası sergiler, fuarlar, panayırılar,
- Beden Terbiyesi Teşkilatına dair derneklere veya Kamu İdare ve Müesseselerine ait idman ve spor müesseseleri ile sadece idman ve spor faaliyetlerinde bulunan anonim şirketler.
- T.C. Emekli Sandığı, Sosyal Sigortalar Kurumu, Bağ-Kur, OYAK ve Memur Yardımlaşma Kurumu gibi kanunla kurulan emekli ve yardım sandıkları ile sosyal sigorta kurumları
- Yaptıkları İş ve Hizmet mukabilinde resim ve harç alan kamu müesseseleri
- İl özel idareleri, belediyeler ve köylerle bunların teşkil ettikleri birlikler veya bunlara bağlı müesseseler tarafından işletilen

- a) Su, elektrik, havagazı ve soğuk hava deposu işletmeleri
 - b) Belediye sınırları içindeki yolcu taşıma işletmeleri
 - c) Mezbahalar
- Köylere, köy birliklerine ve köy belediyelerine ait tarım işletmeleri ile bunlar tarafından köylünün umumi ve müşterek ihtiyaçlarını karşılamak maksadıyla işletilen hamam, çamaşırhane ve değirmenler ile bunların bağlı oldukları il sınırı içindeki yolcu taşıma işletmeleri
 - Genel ve katma bütçeli dairelere ait olup sadece kamu mensuplarına hizmet veren, kâr amacı gütmeyen ve üçüncü kişilere kiralanmayan kreş, konuk evleri ve bunların kantinleri
 - Münhasıran verem tedavi eden sanatoryum ve prevantoryumlar ile münhasıran kanser, cüzzam ve trahom tedavi eden hastaneler
 - Kurulduktan sonra bakanlar kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar (Bu muafık, vakıfların iktisadi işletmelerini kapsamaz.) ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlar.
 - Esas sözleşmelerinde sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması, idare meclisi başkan ve üyelerine kazanç üzerinden hisse verilmemesi, ihtiyat akçelerinin ortaklara dağıtılmaması ve münhasıran ortaklar ile iş görülmesine dair hükümler bulunması şartı ile kooperatifler
 - Özel kanunlarla veya devletin kanunların verdiği yetkiye dayanarak akdettiği sözleşmelerle kurumlar vergisinden veya her türlü vergi ve resimden muaf tutulan kurumlar.
 - Karayolları Trafik Kanunu'nun 131. Maddesinde yazılı olan basılı kağıt ve plakaların satışı faaliyetleri ile uğraşanlar.

- Toplu Konut ve Kamu Ortaklığı İdaresi Başkanlığı ile Kamu Ortaklığı Fonu
- Menkul Kıymetler Tanzim Fonu
- Diğer günlük gazetelerin yayınlanmadığı dini bayramlarda münhasıran günlük gazete satış ve faaliyetlerinde bulunan Gazeteciler Cemiyetine ait müesseseler,
- Özelleştirme İdaresi Başkanlığı ile Özelleştirme Fonu
- Yabancı ülkeler veya uluslararası finans kuruluşlarıyla yapılan mali ve teknik işbirliği anlaşmaları çerçevesinde münhasıran küçük ve orta ölçekli işletmelere kredi teminatı sağlamak üzere kurulan ve bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları teminat sorumluluk fonlarına ekleyen ve sahip oldukları bu fonları ortaklarına dağıtmayarak küçük ve orta ölçekli işletmelere kredi sağlayan banka ve kuruluşlara yatıran kurumlar.
- Organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin altyapılarını hazırlamak ve buralarda faaliyette bulunanların arsa, elektrik, gaz, buhar ve su gibi ortak ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla kamu kurumları ve kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları ile, gerçek ve tüzel kişilerce birlikte oluşturulan ve kazancının tamamını bu yerlerin ortak ihtiyaçlarının karşılanmasında kurulan iktisadi işletmeler.

3.2.2. İstisna Şeklinde Yer Alan Hükümler

İstisna, vergilendirilmesi gereken bazı vergi konularının vergi dışı bırakılmasıdır. Diğer bir deyişle, vergiye tabi kazancın vergilendirilmemesidir.

Kurumlar vergisi ile ilgili istisnalar kanunun sekizinci maddesinde belirtilmiştir. Bu istisnalar, 1980'li yıllarda epey fazla olmasına rağmen, 1994 ve 1998 yıllarında yapılan değişikliklerle

azaltılmıştır. Bazılarının uygulamadan kalkması da zamana bağlanmıştır.

Bu istisnaların temel amacı kurumlaşmayı, ihracatı, yatırımları ve döviz kazandırıcı faaliyetleri teşvik etmektir. İstisnalar, kurumlar vergisine mali bir araç olma özelliği yanında, ekonomik bir araç olma özelliğini de kazandırmaktadır.

3.2.2.1. İştirak Kazançları İstisnası

KVK 8. Maddesinin 1 numaralı bendi hükmüne göre, kurumların tam mükellefiyete tabi bir başka kurumun sermayesine iştiraklerinden elde ettikleri kazançlar kurumlar vergisinden müstesnadır. Bu istisnanın istisnası ise yatırım fonları katılma belgeleri ve yatırım ortaklıkları hisse senetlerinden elde edilen kar paylarıdır. Çünkü yatırım ortaklıklardan ve yatırım fonlarından elde edilen kâr payları istisna kapsamında değildir.

Bu istisna aslında teknik amaçlı bir istisnadır ve bununla vergilemede mükerrerliğin önlenmesi amaçlanmıştır. İstisnaya konu kazanç esas itibariyle kazancın elde edildiği ilk kurumda kurumlar vergisine ve GVK 94/6'ya göre vergi tevkifatına tabi tutulduğundan kar dağıtımı yoluyla intikali sağlanan diğer kurumda mükerrer vergilemenin önüne geçilmek istenmiştir.

3.2.2.2. Risturn İstisnası

Risturn, kooperatiflerin ortak içi işlemlerden doğan kazançlarının, ortaklara kooperatifle yaptıkları işlemleri oranında geri verilmesidir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8'inci maddesi 2 numaralı bendi ile tüketim, üretim ve kredi kooperatiflerinde ortaklara dağıtılan risturnlar, belli şartlarda kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

- a) istihlak kooperatiflerinde; ortakların şahsi ve ailevi gıda ve giyecek ihtiyaçlarını karşılamak için satın aldıkları malların kıymetlerine göre hesaplanan risturnlar;
- b) İstihsal kooperatiflerinde; ortakların istihsal ederek kooperatife sattıkları veya kooperatiften istihsal faaliyetinde kullanmak üzere satın aldıkları malların kıymetine göre hesaplanan risturnlar;
- c) Kredi kooperatiflerinde; ortakların kullandıkları kredilere göre hesaplanan risturnlar
- d) Ortakların idare gideri karşılığı olarak ödedikleri paralardan sarf olunmayarak iade edilen kısımlar

3.2.2.3. Yatırım Fon ve Ortaklıklarına Ait Kazanç ve İstisna

Menkul Kıymet Yatırım Fonlarının ve Menkul Kıymet Yatırım Ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançlar, risk sermayesi yatırım fonlarının kazançları ve gayrimenkul yatırım fonlarının kazançları kurumlar vergisinden müstesnadır.

3.2.2.4. Emisyon Primi ve Rüçhan Hakkı Satışı Kazancı İstisnası

Anonim şirketler ve eshamlı komandit şirketlerin, kuruluşlarında veya sermaye artırımlarında, ihraç ettikleri hisse senetlerinin nominal bedeli ile satış bedeli arasındaki farka emisyon primi denmektedir.

Anonim şirketler ve eshamlı komandit şirketlerin sermaye artırımını gerçekleştirmeleri durumunda, bu şirketlerin hisse senetlerini aktifinde bulunduran kurumlar, bedelli veya bedelsiz olarak yapılan bu sermaye artırımına katılabilecekleri gibi yeni hisse senedi öncelikli alma (rüşhan hakkı) kuponlarını başkalarına da satabilirler.

Kurumların rüşhan hakkı kuponlarının satışından elde ettikleri kazançları ile anonim ortaklıkların kuruluşlarında veya

sermayelerini artırdıkları sırada çıkardıkları hisse senetlerinin itibari değerlerinin üzerinde elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8'inci maddesi 5 numaralı bendinde kurumlar vergisinden müstesna tutulmuştur.

3.2.2.5. Yurt Dışı İnşaat, Onarma ve Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazançlar

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici 24'üncü maddesine göre, yurt dışında yapılan inşaat, onarma, montaj işleri ve teknik hizmetlerden sağlanan ve 31/12/2003 tarihine kadar Türkiye'de genel netice hesaplarına intikal ettirilen kazançlar, bu işlerle ilgili hasılatın en az %15'inin kambiyo mevzuatı gereğince Türkiye'ye döviz olarak getirildiğinin tevsik edilmesi şartıyla kurumlar vergisinden müstesna bulunmaktadır.

3.2.3. Kurumlar Vergisi'yle İlgili Diğer Kolaylıklar

3.2.3.1 AR-GE Vergi Ertelemesi

Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, yaptıkları araştırma ve geliştirme harcamaları tutarına bağlı olarak, ödemeleri gereken gelir veya kurumlar vergisinin bir bölümünün üç yıl süre ile ve faizsiz olarak ertelenmesini öngören bir vergi avantajıdır.

Ar-Ge vergi erteleme ile, mükelleflerin yeni teknoloji arayışına yönelik harcama yapmaları teşvik edilmekte, bunlara ödemeleri gereken verginin faizsiz olarak ertelenmesi suretiyle kaynak yaratılmaktadır.

3.2.3.2 Finansman Fonu

Finansman fonu, sermaye şirketleri ile kooperatiflerin, yatırım indiriminden faydalanması kabul edilmiş bulunan yatırımlarının finansmanında kullanmak ve yatırım indirimi belgesinde bu yatırım için öngörülen süre ile sınırlandırılmak

kaydıyla belli şartlarla ayırarak safi kurum kazancından indirebilecekleri, vergi ertelemesi amacına yönelik bir fondur.

Finansman fonu 4369 Sayılı Kanununun 82/4-d maddesiyle 1/1/1999 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır. Ancak, aynı kanunla Gelir Vergisi Kanununa eklenen geçici 50. Madde ile, 1/1/1999 tarihinden önce yatırım teşvik belgesine bağlanan yatırım harcamalarına, Gelir Vergisi Kanununun değişmeden önceki Ek 1 ve Ek 4. Maddeleri ile Ek 3. Maddesinin beşinci fıkrası hükümleri ve Kurumlar Vergisi Kanununun kaldırılan mükerrer 8. Maddesi hükmü, 1/1/1999 tarihinden sonra yatırım teşvik belgesine bağlanmış olan yatırım harcamalarına ise söz konusu maddelerin değişik hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

Buna göre, 1/1/1999 tarihinden önce teşvik belgesine bağlanan yatırımlar için finansman fonu ayrılmaya devam etmektedir.

3.2.3.3 Halka Açık Şirketler ile İlgili Vergi Avantajları

Sermaye Piyasası Kanununun 3. maddesinde halka açık anonim şirket, "hisse senetleri halka arz edilmiş olan veya halka arz edilmiş sayılan anonim ortaklıklar" olarak tanımlanmıştır.

Vergi Kanunlarında halka açık şirketler için farklı bir vergileme rejimi bulunmamaktadır. Gelir Vergisi Kanununun 94. Maddesinin 6 numaralı bendinin (b) alt bendi gereğince yapılan gelir vergisi tevkifatı uygulamasında dikkate alınan oran farklılığı dışında halka açık şirketler için öngörülmüş bir farklılık ve avantaj yoktur.

Gelir Vergisi Kanununun 94. Maddesinin 6-b/i bendine göre kurumların, kurumlar vergisine tabi kazançlarının dağıtımı sırasında gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir. Tevkifat oranı halka açık şirketlerde %5, diğerlerinde ise %15'tir. Karın

sermayeye eklenmesi halinde halka açık şirketlerle diğer şirketler arasında vergileme farklılığı olmamaktadır. Çünkü bu durum kar dağıtımını olarak kabul edilmemekte ve her iki şirket türünde de karın sermayeye eklenmesi halinde stopaj yükümlülüğü doğmamaktadır.

3.2.4. Kurumlar Vergisindeki Teşviklerin Genel Değerlendirilmesi

En etkin ve eşit vergi teşvik tedbirinin, düşük tarife ile vergilendirme yani piyasa üzerindeki vergi yükünün asgariye çekilmesi olduğu görüşü uygulamaya yansıtılmalı ve mükelleflere anlatılmalıdır. (Akalin 2002:168)

Muafiyet ile ilgili hükümlerin ekonomik hayatta uygulamasına bakıldığında bundan devletin ve kamu kurumlarının dışında en fazla bin veya iki bin kişinin istifade edebildiği söylenebilir. Ama Türkiye’de kurumlar vergisi mükellefi sayısı yedi yüz bin civarındadır. Bunlar muafiyet tanınan alanla ilgili kanunun gereklerini yerine getirmeye kalkışsalar büyük zorluklarla karşılaşacaklar ve amaçlarına ulaşamayacaklardır. (Yürüşen 1998:76-77)

3.3. KURUMLAR VERGİSİ ORANLARININ EKONOMİK AÇIDAN İNCELENMESİ

Amerikalı iktisatçı Arthur Laffer’in vergi oranları ile ilgili görüşlerini açıklaması ve bu fikirlerin ABD’de uygulanmaya çalışılmasının ardından vergi oranlarının yüksekliği ile ilgili benzer görüşler ortaya çıktı. Hatta bazı iktisatçılar vergi oranlarının kesinlikle yükseltilmemesi gerektiğini iddia etmeye başladılar. Vergi oranları ne kadar yükseltilirse toplanan vergi miktarının da o ölçüde düşeceğini iddia edenler de oldu. (Yürüşen 1998:73)

Türkiye için hesaplanan makro vergi yükü ile kurumlar vergisi oranını karşılaştırdığımızda ülkemizde kurumlar vergisinin

makro vergi yükünden çok daha yüksek bir orana sahip olduğu görülmektedir.

1993'teki vergi oranı indirimine kadar %46'lık Kurumlar vergisi oranının, makro vergi yükünden yaklaşık 30 puan daha yüksek olduğu görülmektedir. Bu kadar yüksek bir vergi oranının kurumsal girişimin önünde bir set olacağı açıktır. Çünkü bu durum kurumlaşmış sektör aleyhinde ayırıcı bir vergilemenin olduğunu ortaya koymaktadır.

TABLO 3: MAKRO VERGİ YÜKÜ VE KURUMLAR VERGİSİ ORANI'NIN KARŞILAŞTIRILMASI

Yıllar	GSMH (milyar TL)	Toplam Vergi (milyar TL)	Makro Vergi Yükü (%)	Cari KV (%)	MVY'yi Aşan Kısım (%)
	(A)	(B)	(C)=[(B/A)*100]	(D)	(E=D-C)
1990	397.177.50	45.399	11.43	46	34.57
1991	634.392.80	78.643	12.40	46	33.60
1992	1.103.604.90	141.602	12.83	46	33.17
1993	1.997.322.60	264.273	13.23	25	11.77
1994	3.887.902.90	587.760	15.12	25	9.88
1995	7.854.887.20	1.084.350	13.80	25	11.20
1996	14.978.067.30	2.244.094	14.98	25	10.02
1997	29.393.262.10	4.745.484	16.14	25	8.86
1998	53.518.331.60	9.228.596	17.24	30	12.76
1999	78.282.966.80	14.802.280	18.91	30	11.09
2000	125.596.128.80	26.503.698	21.10	30	8.90
2001	179.480.077.70	39.767.892	22.16	30	7.84

Bu Tablo, Maliye Bakanlığı GGM İstatistikleri (www.gelirler.gov.tr) ve Güneri Akalın'ın Türkiye'de Piyasa Ekonomisine Geçiş Süreci ve Ekonomik Kriz adlı kitabı s.149'dan yararlanılarak tarafımızdan hazırlanmıştır.

1993 ve sonrası yıllarda ise, oranın %25'lere çekilmesi vergi yükü-kurumlar vergisi oranı arasındaki uçurumu belirgin ölçüde azaltmış, yaklaşık 10 puan seviyesine indirmiştir. Bu

arada, artan makro vergi yükü de, bu farkın kapatılmasında etkili olmuştur. Tabloda da görüleceği gibi, 1990'da 11.43 olan makro vergi yükü, 2001 yılına vardığımızda %22.16'ya ulaşarak yaklaşık iki kat artış sergilemiştir. Bu da kurumlar vergisi oranı ile makro vergi yükü arasındaki farkın azalmasına neden olmuştur. 1997 yılında %4'lere kadar düşen fark, 1998'de yapılan vergi oranı artışı ile yine 12-13 puan seviyesine çıkmıştır.

3.3.4. Kurumlar Vergisi Oranının İmalat Sanayiinde Gerçekleşen Değerlerle Analizi

Burada, İmalat Sanayiinde gerçekleşen veriler ile, kurumlar vergisi oranı ilişkilerine bakacağız ve kurumlar vergisi oranının ekonomi üzerindeki etkilerini görmeye çalışacağız.

Türkiye ekonomisini verilerle incelerken örnekleme olarak imalat sektörünü ele aldık. Bu sektörün ekonomik gelişmeleri en iyi temsil eden bir yapıya sahip olduğunu söyleyebiliriz. Ele alınan imalat sanayiinde veriler sadece özel sektöre aittir. Kamu sektörü dikkate alınmamıştır.

Analizler yapılırken, veriler üç ana dönemde incelenmiştir. Bunlar, kurumlar vergisinin %46'dan %25'e düştüğü 1990-1993 arası birinci dönem; %25'te sabit kaldığı 1993-1997 arası ikinci dönem ve %25'ten %30'a çıktığı 1997-2000 arasındaki üçüncü ve son dönem olarak ele alınmıştır.

3.3.4.1. Özsermaye/Pasif Toplamı ile Kurumlar Vergisi Oranı Arasındaki İlişki

Tablo 4'te, A sütununda pasif toplamı içinde özsermayenin ağırlığı görülmektedir. Burada, 1990 ile 2000 yılı arasındaki rakamlar kullanılmıştır. Grafik 6'da da net bir şekilde görülebileceği gibi, şirketlerin öz sermaye büyüklüğü ile, kurumlar vergisi oranları arasında ters bir ilişki görünmektedir.

1990'da özsermayenin toplam pasifler içindeki büyüklüğü(=A değeri), %44 iken, kurumlar vergisi oranı %46'dır.

Tablo 4: İMALAT SANAYİNDE ÖZ SERMAYE-KV ORANI İLİŞKİSİ		
Yıllar	A	KV Oranı
1990	43.91	46
1991	37.93	46
1992	36.18	46
1993	36.76	25
1995	39.62	25
1996	39.53	25
1997	37.28	25
1998	37.49	30
1999	33.80	30
2000	35.31	30
A=(Özsermaye/Pasif Toplamı)*100		
Kaynak: TCMB Sektörel Bilançolardan yararlanılarak hazırlanmıştır. http://www.tcmb.gov.tr 15/09/2002		

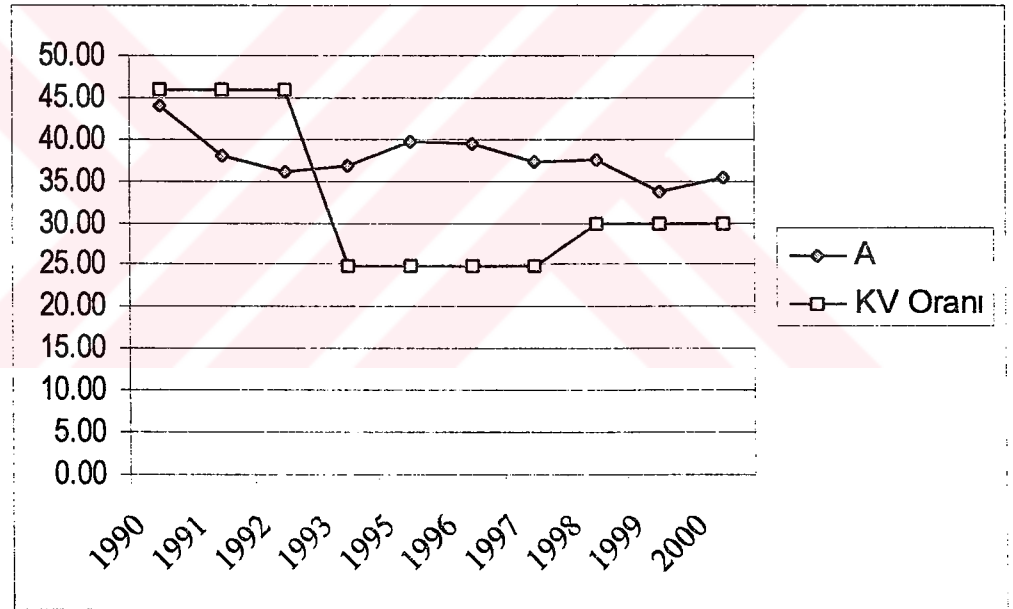
İzleyen yıllarda, özsermaye/pasif toplamı oranının azalan bir seyir izlemesine karşın, kurumlar vergisi oranının %25'e çekilmesiyle, A değerinin hızla yükselme seyrine girdiğini görmekteyiz.

Kurumlar vergisi oranının %25 olduğu yıllarda, A değerinin %40 civarında dalgalandığını görüyoruz. Bununla birlikte, vergi oranının %30'a çıkartılmasıyla, A değeri düşme trendine girmektedir. Bu da, borçlanmanın maliyetinin özsermaye maliyetiyle karşılaştırılmasını aklımıza getirmektedir. Bilindiği gibi kurumsal işletmelerde, vergi oranının yükseltilmesi, özsermaye kullanımı yerine borçlanma ile finansmanı daha cazip hale getirebilmektedir. Bu durum, firmaların borç/pasifler oranının artmasına, bu da sektörün genel riskinin artmasına sebep

olabilecektir. Orta ve uzun vadede, borçlanma ile finansmana giden şirketler fon bulmakta zorlanacaklar, öncelikle faiz oranları artan taleple yükselme trendine girecek, bu da bu şirketlerin büyümelerine olumsuz etkilerde bulunacaktır.

Dolayısıyla, vergi oranının yükselme eğiliminde olması, firmaların orta-uzun vadede büyümelerine bir engel teşkil edebilecek ve gerçek anlamda kurumlaşmalarına da engel olabilecektir.

Şekil 6: İmalat Sanayiinde Özsermayenin Oransal Değişimi ile KV Oranının İlişkisi



Kaynak: TCMB Sektörel Bilançolardan yararlanılarak hazırlanmıştır. <http://www.tcmb.gov.tr> 15/09/2002

3.3.4.2. Birim Maliyetler ile Kurumlar Vergisi Oranı Arasındaki İlişki

Tablo 5'teki B sütunu, imalat sanayiinde üretilen malların birim maliyetlerinin oransal değişimini göstermektedir. Tablo 5'teki veriler topluca Şekil 7'de görülmektedir.

Şekil 7 incelendiği zaman, 1990-1993 yılları arasında, kurumlar vergisi oranının trend analizi yapılması durumunda

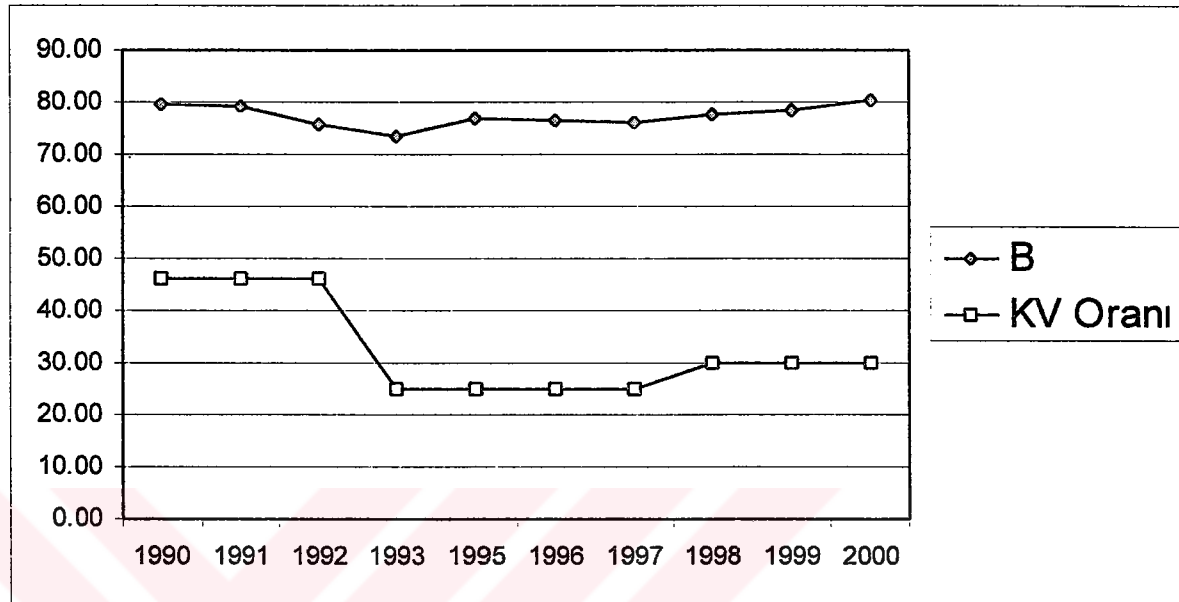
düştüğü görülmektedir. Bunun karşılığı olarak, birim maliyetler, %80'den %72'lere inmiştir.

1993-1997 yılları arasında kurumlar vergisi oranı sabit (%25) kalmıştır. Aynı şekilde, bu yıllar arasında birim maliyetler de aşağı yukarı paralel bir seyir izlemiştir. Bu yıllar arasında maliyetlerin oransal değeri %75 etrafında dalgalanmıştır.

1997-2000 yılları arasında, yine trend analizi çerçevesinde kurumlar vergisi oranı artmıştır. Bu artış, maliyetlerin net satışlara oranını %73'lerden %80'lere çıkarmıştır. İkinci bölümdeki teorik incelememizde de, ortaya konulan kurumlar vergisi oranının artmasının, orta ve uzun dönemde maliyetleri artırdığı görüşü imalat sanayii verileriyle de doğrulanmaktadır.

TABLO 5: İmalat Sanayiinde Birim Maliyetlerin Kurumlar Vergisi Oranı İle İlişkileri		
Yıllar	B	KV Oranı
1990	79.61	46
1991	79.37	46
1992	75.62	46
1993	73.30	25
1995	77.03	25
1996	76.72	25
1997	75.97	25
1998	77.79	30
1999	78.62	30
2000	80.43	30
B= [Satılan Mal Maliyeti (SMM)/Net Satışlar]*100		
Kaynak: TCMB Sektörel Bilançolardan yararlanılarak tarafımızdan hazırlanmıştır. http://www.tcmb.gov.tr/ 15/09/2002		

Şekil 7: İmalat Sanayiinde Birim Maliyetler ile KV Oranı Arasındaki İlişki



Kaynak: TCMB Sektörel Bilançolardan yararlanılarak tarafımızdan hazırlanmıştır. <http://www.tcmb.gov.tr/> 15/09/2002

3.3.4.3. Yatırımlar ile Kurumlar Vergisi Oranı Arasındaki İlişki

Bu tabloda, yıllara göre bilançolardaki duran varlıklar kalemlerinin artışının aktif toplamına oranı yatırımlardaki artış oranı olarak kabul edilmiştir. (t) yılındaki C değeri, (t) yılı ile (t-1) yılındaki duran varlıklar toplamı farkının (t-1) yılındaki aktif toplamına oranının yüzde değeri olarak hesaplanmaktadır.

Genel olarak Tablo 6 ve Şekil 8'i birlikte incelediğimizde, kurumlar vergisi oranındaki azalmanın yatırımlarda artış eğilimi meydana getirdiğini söyleyebiliriz. Bununla birlikte, vergilerin azalma oranı ile, yatırımların artış oranını karşılaştırdığımızda, yatırımların vergilerdeki mutlak değişmeden daha az arttığını görmekteyiz. Tersi durumda ise, vergi oranındaki bir artışın, yatırım yapma isteği üzerindeki olumsuz etkisinin çok daha fazla olduğunu görmekteyiz.

1991-1993 döneminde, Şekil 8'i incelediğimizde, kurumlar vergisi oranının %46'dan %25'e düştüğünü görüyoruz. Bu zaman aralığında yatırımlardaki artış oranı da %12'lerden %16'lara çıkmıştır. Kurumlar vergisi oranındaki büyük düşmeye rağmen yatırımlardaki artış oranı bu kadar belirgin değildir.

1993-1997 yılları arasında vergi oranı sabit kalmıştır. Yine bu devrede, yatırımlardaki artış oranına baktığımızda yaklaşık %15,5 olmuş, fazla bir değişme göstermemiştir.

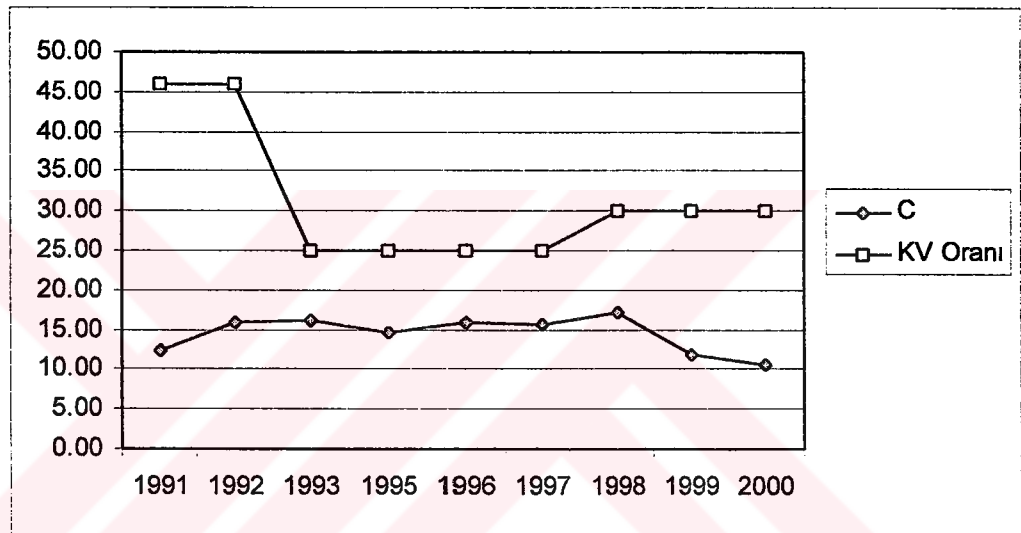
TABLO 6: İmalat Sanayiinde Yatırımların Kurumlar Vergisi Oranı İle İlişkileri		
Yıllar	C	KV Oranı
1990		46
1991	12.36	46
1992	15.91	46
1993	16.08	25
1995	14.72	25
1996	15.91	25
1997	15.68	25
1998	17.11	30
1999	11.97	30
2000	10.48	30
C: Yatırım / Toplam Varlıklar * 100		
(t) dönemi ile (t-1) dönemi arasındaki duran varlıklar kalemleri farkının (t) dönemi aktif (=pasif) toplamına oranı		
Kaynak: TCMB Sektörel Bilançolardan yararlanılarak tarafımızdan hazırlanmıştır. http://www.tcmb.gov.tr/ 15/09/2002		

1997-2000 yılları arasında kurumlar vergisi oranı, trend analizi açısından baktığımızda, artış göstermektedir. Kurumlar

vergisinin arttığı bu dönemde, artış oranı çok küçük (%5) olmasına rağmen, yüzde 15,5'lardaki yıllık yatırım artışı, %10,48'e kadar düşmüştür.

İkinci bölümde teorik olarak incelediğimiz yatırım ve kurumlar vergisi oranı arasındaki ters ilişki, Tablo 6 ve Şekil 8'deki verilerle de desteklenmektedir.

Şekil 8: Yatırımlar ile Kurumlar Vergisi Oranı Arasındaki İlişki



Kaynak: TCMB Sektörel Bilançolardan yararlanılarak tarafımızdan hazırlanmıştır. <http://www.tcmb.gov.tr/> 15/09/2002

3.3.4.4. Kâr Marjı ile Kurumlar Vergisi Oranı Arasındaki İlişki

Genel olarak, diğer analizlerimizde karşımıza çıkan sonuçların Tablo 7 ve Şekil 9'da da karşımıza geldiğini söyleyebiliriz. Kurumlar vergisi oranı ile kar marjı arasında negatif bir korelasyon bulunmaktadır.

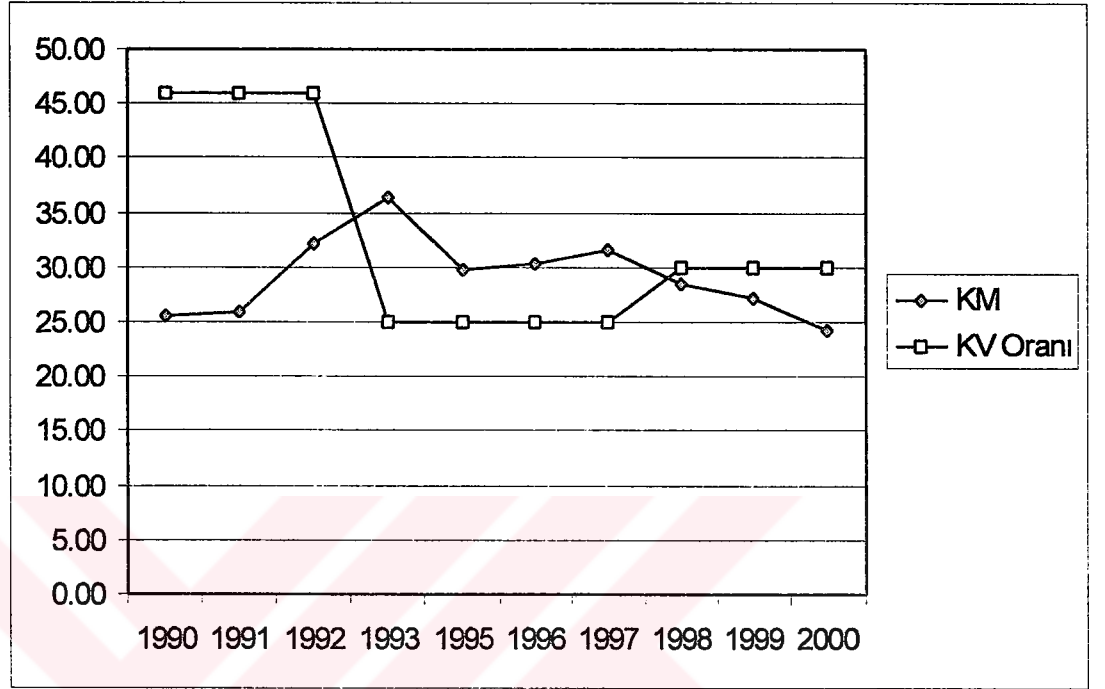
1990-1993 yılları arasında trend analizi çerçevesinde, kurumlar vergisi oranının düşmesine karşın, özel imalat sanayii sektöründe kar marjı %25'ten %37'ye tırmanmıştır. Bu dönemde, kar marjı, kurumlar vergisindeki düşmenin tersine yükselmiştir.

Kurumlar vergisi oranının %25'te sabit kaldığı 1993-1997 arası ikinci dönemde, kar marjı da, %30'larda dalgalanmış, belirgin bir artış veya azalış gözlenmemiştir.

TABLO 7: İmalat Sanayiinde Kar Marjının Kurumlar Vergisi Oranı İle İlişkileri		
Yıllar	KM	KV Oranı
1990	25.62	46
1991	25.99	46
1992	32.25	46
1993	36.42	25
1995	29.81	25
1996	30.35	25
1997	31.62	25
1998	28.55	30
1999	27.19	30
2000	24.33	30
KM: [(Net Satışlar – Satılan Malın Maliyeti) / Net Satışlar] *100		
Kaynak: TCMB Sektörel Bilançolardan yararlanılarak tarafımızdan hazırlanmıştır. Http://www.tcmb.gov.tr/ 15/09/2002		

1997'den sonra, kurumlar vergisi oranının %30'a yükselmesi, izleyen yıllarda kar marjını, %24'lere düşürmüştür.

Şekil 9: Kar Marjı ile Kurumlar Vergisi Oranı Arasındaki İlişki



Kaynak: TCMB Sektörel Bilançolardan yararlanılarak tarafımızdan hazırlanmıştır. <http://www.tcmb.gov.tr/> 15/09/2002

SONUÇ

Vergiler sadece devlet giderlerini karşılamak amacıyla mali dengenin oluşmasına yardım eden bir araç değil, aynı zamanda ekonomi üzerinde önemli etkileri olan bir kamu geliridir. Vergilerin etkileri incelenirken, sadece kısa dönemli etkileri değil, aynı zamanda uzun dönemli etkileri de göz önünde bulundurulmalıdır.

Başlangıçtan itibaren, Türkiye'deki uygulamaya bakıldığında, vergiler devletçi bir ekonomik sistemin finansmanı için bir araç olarak kullanılmıştır.

Devletin görev ve fonksiyonlarının değişmesine paralel bir şekilde vergilere atfedilen işlevler de değiştiği gibi, kamunun vergi toplama isteği de farklılaşmaktadır. Yani devlet, sosyal demokrat bir yaklaşım içerisinde ise, vergilerin GSMH içindeki büyüklüğü yüksek, minimal devlet yaklaşımı geçerli ise, vergilerin GSMH içindeki payı düşüktür.

Kurumlar vergisi, dolaysız bir vergi olup kâr elde eden kurumların toplam net kazançları üzerinden alınır ve genelde tek oranlı bir şekilde uygulanır. Kurumlar vergisinin üretim açısından önemli bir konuma sahip olduğu düşüncesi ile konu ele alınmıştır. Üretimin temelinde firmalar olduğu için kurumlar vergisinin etkileri bu çerçevede incelenmiştir.

Vergi oranının yüksekliği, firmaları özsermaye kullanarak finansman yerine daha başka yollar aramaya itmektedir. Bununla birlikte, firmaların borç ile finansmana başvurarak büyüyebilmelerinin de Türkiye şartları açısından kolay olmadığını söyleyebiliriz. Ülkemizde kamu kesiminin borçlanma gereğinin yüksekliği nedeniyle devlet borç verilebilir fonların büyük bir kısmını talep etmektedir. Hazinesinin verdiği risksiz faizin cazibesi,

zaten sığ ve dar bir piyasa olan Türk sermaye-para piyasasının içerdiği az miktarda fonu çekmekte, firmalar kaynak bulma imkanını yitirmektedirler.

Türkiye’de özel imalat sanayiine ilişkin rakamlar incelendiğinde, teorik bulguları doğrular mahiyette sonuçlara ulaşılmaktadır. Kurumlar vergisi oranının yüksekliği, yatırımları caydırmakta, maliyetleri artırmakta, kar marjını düşürmektedir. Kar marjının düşmesi, yatırımları daha da azaltmakta, firmaları kısır bir döngüye sokmaktadır.

Türkiye’de piyasa müşevviklerinin canlanması ve üretim açısından kurumlar vergisi daha düşük bir orana sahip olmalıdır. Uygulamaya başlandığından bu yana kurumlar vergisi Toplam Vergi yükü/GSMH oranının yani makro vergi yükünün hep üstünde olmuştur. Bu da ayrımcı bir vergilemeye neden olmaktadır.

Kurumlar vergisi aynı zamanda tasarrufu vergilendiren bir vergi olduğundan dolayı böyle olumsuz bir ayrımcılığa değil de tam tersine olumlu bir ayrımcılığa tabi tutulmalıdır. Türkiye’deki kurumlar vergisi uygulamasında istisna, muafiyetler ve teşviklerin fazlaca olması hem ayrımcılığı artırmakta hem de kurumlar vergisi oranının yüksekliğini yasa koyucu ortaya koyarak çelişkiye düşürmektedir. Dahası teşvik sisteminin çok karışık olması, uygulamada hem mükellefe hem de devlete zaman, beşeri sermaye ve parasal olarak önemli bir maliyet yükler. En iyi ve en kolay uygulanabilir teşvik, kurumlar vergisi oranının düşürülmesidir.

Eğer kurumlar vergisi oranı düşürülürse, sermaye birikimi artacak, yatırımlar cazip hale gelecek, firmaların maliyetlerinin düşmesi sonucu mark-up fiyatlarının getirdiği yüksek fiyatlar azalacak, ekonomi bir dinamizm kazanacaktır.

Türkiye gibi gelişmekte olan bir ülkede, reel ekonominin desteklenmesi açısından kurumlar vergisi oranının düşürülmesi en akıllıca çözümlerden birisidir. Burada meydana gelecek olan açık, daha sonra büyüyen ekonomi ve artan vergilenebilir işlem hacmi ile ortadan kaldırılacaktır.



KAYNAKÇA

- ABAÇ, Selçuk. *Kurumlar Vergisi Üzerine Bir İnceleme, Kurumlar Vergisinin Makro Tesirleri*, İstanbul, TÜSİAD Yayınları, 1974
- AĞAOĞULLARI, M. A., C. B. AKAL ve L. KÖKER. *Kral Devlet Ya Da Ölümlü Tanrı*, Ankara, İmge Kitabevi, 1994.
- AKALIN, Güneri. *Kamu Ekonomisi*, Ankara, Akçağ Yayınları, 2000
- AKALIN, Güneri. "Anayasal Mali Düzen." *XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu*, İstanbul, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No: 12, 2000b
- AKALIN, Güneri. *Türkiye'de Piyasa Ekonomisine Geçiş Süreci ve Ekonomik Kriz*, Ankara, TİSK Yayınları No: 215, 2002
- AKTAN, Coşkun. *Müdahaleci Devletten Sınırlı Devlete*, Ankara, Yeni Türkiye Yayınları, 1999
- AKTAN, Coşkun. *Optimal Devlet*, İstanbul, TÜSİAD-T/95, 2-174, 1995.
- ATEŞ, Toktamış. *Demokrasi*, Ankara, Ümit Yayıncılık, 1994.
- AYTAÇ, E., Tüğen K. *Kamu Maliyesine Giriş*, İzmir, Takav Matbaası, 1995
- BATIREL, Ömer Faruk. *Vergi Rehberi*, İstanbul, İstanbul Ticaret Odası, 1990

- BEN – AMITTAY, Jakop. *Siyasal Düşünceler Tarihi*, Ankara, Savaş Yayınları, 1983
- BIYIK, R., KIRATLI A. *Vergi Teşvikleri ve Korumaları*, İstanbul, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 2000
- BIYIK, Recep. "Kurumlar Vergisi Kanununda 4369 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler." *Vergi Dünyası Dergisi*, sayı 204, Ağustos 1998
- BİLİCİ, Nurettin. *Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi*, Ankara, Yargı Yayınları, 2000
- BULUTOĞLU, Kenan. *Kamu Ekonomisine Giriş*, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1997
- Bütçe İstatistikleri. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü. 22/06/2002 <http://www.bumko.gov.tr/>
- BÜYÜKERŞEN, Yılmaz, *Vergi Tesirlerinin Mikro İktisat Analizi*, Ankara, Başnur Matbaası, 1989
- EDİZDOĞAN, Nihat. *Kamu Maliyesi-2*, Bursa, Ekin Kitabevi, 2000
- ERGINAY, Akif. *Kamu Maliyesi*, Geliştirilmiş ve Gözden Geçirilmiş 15: Baskı, Ankara, Savaş Yayınevi, 1994
- EROĞUL, Cem. *Anatüzeeye Giriş*, Ankara, İmaj Yayıncılık, 1993
- EŞ, Mecit. *Türkiye'de Vergilerin Sermaye Piyasasının Gelişmesine Etkileri*, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Yayınları No: 227, 1987
- GENÇ, Turan. *Kamu Yönetimi*, Ankara, Başkent Matbaacılık, 1998

- GÖZE, Ayferi. *Siyasal Düşünceler ve Yönetimler*, İstanbul, Beta Yayınları, 1989
- GWARTNEY J. ve R. L. STROUP. *Temel Ekonomi*, (1993), (Çev. Yıldırım Arsan), Ankara: Liberte Yayınları, 1999
- HUŞVAKOV, Hamza. *Kurumlar Vergisinin Ekonomik Analizi*, İstanbul, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, 1995
- KIŞLALI, Ahmet Taner. *Kemalizm, Laiklik ve Demokrasi*, Ankara, Imge Kitabevi, 1994
- KIZILOT, Şükrü. *Kurumlar Vergisi Kanunu ve Uygulaması*, Ankara, Savaş Yayınları, 1990
- KOLÇAK, Meşhure. *Türk Vergi Sistemi*, Erzurum, Atatürk Üniversitesi Basımevi, 1994
- MUSGRAVE, R.A. ve P.B. Musgrave, *Public Finance in Theory And Practice*, Tokyo, Mc Graw Hill Kogakusha Ltd, 1976
- NADAROĞLU, Halil, *Kamu Maliyesi Teorisi*, İstanbul, Beta Basım Yayın, 1996
- NEMLİ, Arif. *Kamu Maliyesine Giriş*, İstanbul, Güney Matbaası, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Yayınları, 1979
- OECD, *Tax Reform in OECD Countries*, September 1994
- ÖNCEL, M., ÇAĞAN, N., KUMRULU, A. *Vergi Hukuku*, Ankara, Turhan Kitabevi, 1999
- ÖNER, Erdoğan. *Kamu maliyesi 1*, Ankara, Maliye Gümrük Bakanlığı APK Kurulu Yayın No:1986/282, 1986
- ROUSSEAU, Jean Jacques. *Toplum Sözleşmesi*, (Çev. Vedat Günyol), İstanbul, Çan Yayınları, 1974

- SARICA, Murat. *100 Soruda Siyasi Düşünce Tarihi*, İstanbul, Gerçek Yayınevi, 1987
- SURREY, S. Stanley. "Tax Incentives", *Tax Incentives Symposium*, Conducted by The Tax Institute of America, D.C. Health and Company, Lexington, 1971
- TANILI, Server. *Devlet ve Demokrasi*, İstanbul, Cem Yayınevi, 1993.
- TURHAN, Salih. *Vergi Politikası ve Teorisi*, İstanbul, Der Yayınları, 1987
- TÜRK, İsmail. *Maliye Politikası: Amaçlar – Araçlar ve Çağdaş Bütçe Teorileri*, Turhan Kitabevi, Ankara, 1992.
- TÜRKAN, Ercan. *Türkiye'de Kurumlar Vergisi Uygulamasının Firma Davranışları Üzerindeki Etkileri*, Ankara, DPT yayınları no. 2329, 1993
- ULUATAM, Özhan. *Kamu Maliyesi*, Ankara, İmaj Yayıncılık, 1999
- ULUATAM, Özhan. *Makro İktisat*, Ankara, Savaş Yayınları, 1984
- Vergi İstatistikleri. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü. 22/06/2002 <http://www.gelirler.gov.tr/>
- YÜCEL, Mehmet. "Kurumlaşma ve Kurumlar Vergisi.", *Prof. Dr. Nezihe Sönmez'e Armağan*: İzmir, 9 Eylül Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü Yayınları, 1997
- YÜRÜŞEN, Melih. *Bu Ümit Hayal Değil*, Ankara, Liberal Düşünce Topluluğu Yayınları, 1998