

**KURUMLAR VERGİSİ KANUNU'NDAKİ
DEĞİŞİKLİKLERİN
KURUMLAR VERGİSİ YÜKÜNE ETKİSİ**

**Gamze GÜLER
(Yüksek Lisans Tezi)
Eskişehir-2005**

337289

**KURUMLAR VERGİSİ KANUNU'NDAKİ DEĞİŞİKLİKLERİN
KURUMLAR VERGİSİ YÜKÜNE ETKİSİ**

Gamze GÜLER

**YÜKSEK LİSANS TEZİ
Maliye Anabilim Dalı
Danışman: Yrd.Doç.Dr.Doğan GÖKBEL**

**Eskişehir
Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
Mart 2005**

YÜKSEK LİSANS TEZ ÖZÜ

KURUMLAR VERGİSİ KANUNU'NDAKİ DEĞİŞİKLİKLERİN KURUMLAR VERGİSİ YÜKÜNE ETKİSİ

Gamze GÜLER
Maliye Anabilim Dalı
Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Mart 2005
Danışman: Yrd.Doç.Dr.Doğan GÖKBEL

Kurum kazançlarının vergiye tabi tutulması nedeniyle ülkemizde de ilk olarak 1950 yılında 5422 Sayılı Kanunla kurumlar vergisi uygulamaya konulmuştur. Daha sonraki yıllarda kurumlar vergisi mevzuatında yapılan düzenlemelerle de yatırımların artırılması ve kurumlaşmanın teşvik edilmesi amaçlanmış ve ülkenin kalkınmasına öncelik etmesi için sermaye şirketleri çıkarılan kanunlarla desteklenmiştir.

Kurumların ödedikleri kurumlar vergisinin, elde etmiş oldukları gelire oranlanması kurumlar vergisi yükünü vermektedir. Ancak ülkemizde konuya ilişkin istatistiki bilgiler bulunmadığından kurumlar vergisi yükü hesabı yapılamamaktadır. Buna karşın, kurumlar vergisi yükü üzerinde Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yapılan düzenlemeler önemli rol oynamaktadır. Ülkemizde yapılan bu vergi düzenlemeleriyle kurumlar vergisi yükü düşük tutulmaya çalışılmaktadır.

Bu çalışmada, Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yapılan değişikliklerin kurumlar vergisi yüküne etkisi incelenmiştir. Bu inceleme yapılırken kurumlar vergisinin tarife yapısına ve vergi matrahının hesaplanmasına yönelik olarak kurumlar vergisinin oranında, tevkifat uygulanmasında, asgari kurumlar vergisinde, indirilecek giderlerinde, istisna ve muafiyetlerinde yapılan değişiklikler ele alınmıştır. Yapılan bu tür vergi uygulamalarının genelde kurumlar vergisi yükü üzerinde azaltıcı etkisi olduğu sonucuna varılmıştır.

ABSTRACT

Because of being made company incomes dependent on tax, for the first time, the corporation tax was gone into effect by numbered 5422 law in 1950 in our country, too. In the following years, being increased of investments and being encouraged of turning into an institution have been intended with the arrangements made in the laws of corporation tax and the capital companies have been supported by the laws enacted in order to be the initiator of the development of the country.

We can get corporation tax burden proportioning the corporation tax paid for by companies with the revenue earned by companies. However, because of the reason that we haven't got the statistic datas relating to the matter, we haven't been able to calculate the corporation tax burden. On the other hand, arrangements made in the law of corporation tax have had an important role on the corporation tax burden. The corporation tax burden has been tried to minimize with the tax arrangements made in our country.

In this study, the effect of the changes made in the law of corporation tax on the corporation tax burden has been examined carefully. While examining this matter, it has also been considered the changes about corporation tax rate, application of collection at source, minimum corporation tax, deduction expenses, exceptions and exemptions of corporation tax concerning with the tariff structure of corporation tax and the calculation of tax base. It has been concluded that these kinds of tax applications have generally had a reducing effect on the corporation tax burden.

JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI

Gamze GÜLER'in "Kurumlar Vergisi Kanunu'ndaki Değişikliklerin Kurumlar Vergisi Yüküne Etkisi" başlıklı tezi **22 Nisan 2005** tarihinde, aşağıdaki jüri tarafından Lisansüstü Eğitim Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinin ilgili maddeleri uyarınca, **Maliye Anabilim Dalında**, yüksek lisans tezi olarak değerlendirilerek kabul edilmiştir.

İmza _____

Üye (Tez Danışmanı) : **Yard.Doç.Dr.Doğan GÖKBEL**
Üye : **Doç.Dr.Recai DÖNMEZ**
Üye : **Yard.Doç.Dr.Ergün KAYA**

Prof.Dr.Nurhan AYDIN
Anadolu Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü



İÇİNDEKİLER

ÖZ	ii
ABSTRACT	iii
JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI	iv
ÖZGEÇMİŞ	v
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

KURUMLAR VERGİSİ VE VERGİ YÜKÜYLE İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR

1. KURUMLAR VERGİSİNİN HAKLILIĞINI İLERİ SÜREN GÖRÜŞLER	4
1.1. Fayda Veya İmtiyaz Bedeli Görüşü	5
1.2. Ayrı Bir Vergi Ödeme Gücü Görüşü	6
1.3. Hizmet Ve Sosyal Maliyetler Bedeli Görüşü	6
1.4. İktisadi Ve Sosyal Denetleme Aracı Olma Görüşü	7
1.5. Uygun Gelir Kaynağı Olma Görüşü	8
1.6. Gelir Vergisini Tamamlama Aracı Olma Görüşü	8
1.7. Ayırma İlkesi Görüşü	8
2. VERGİ KURAMI AÇISINDAN KURUM KAVRAMI	9
3. KURUM KAZANCI VE MÜKELLEFİYET ŞEKİLLERİ	10
3.1. Kurum Kazancının Niteliği	10
3.1.1. Kurum Kazancının Yapısı ve Elde Eden Yönünden Özellikleri	11
3.1.1.1. Genel Olarak	11
3.1.1.2. Kooperatiflerde Kurum Kazancı	12
3.1.1.3. İktisadi Kamu Müesseseleri Dernek ve Vakıflara Ait İktisadi İşletmelerde Kurum Kazancı	13
3.1.1.4. Dar Mükellefiyetle Kurum Kazancı	14
3.1.2. Kurum Kazancında Elde Etme	14
3.1.2.1. Tam Mükellefiyette	14
3.1.2.2. Dar Mükellefiyette	15
3.2. Kurumlar Vergisinde Mükellefiyet Şekilleri	16
3.2.1. Tam Mükellefiyet	16
3.2.2. Dar Mükellefiyet	17

4. VERGİ YÜKÜ KAVRAMINA İLİŞKİN KURAMSAL BİLGİLER	18
4.1. Vergi Yükü Kavramı Ve Önemi	19
4.2. Vergi Yükü Hesaplarında Yer Alan Unsurlar	22
4.3. Vergi Yükü Türleri	24
4.3.1. Kişisel Vergi Yükü	25
4.3.2. Toplam Vergi Yükü	26
4.3.3. Sektörel Vergi Yükü	26
4.3.4. Bölgesel Vergi Yükü	27
4.3.5. Brüt ve Net Vergi Yükü	27
4.3.6. Toplumsal Vergi Yükü	28
4.3.7. Gerçek Vergi Yükü	29
4.3.8. Gelir Gruplarına Göre Vergi Yükü (Etkif Vergi Yükü)	29
4.4. Vergi Yüküne Etki Eden Faktörler	30

İKİNCİ BÖLÜM

KURUMLAR VERGİSİ KANUNU'NDA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLERİN KURUMLAR VERGİSİ YÜKÜNE ETKİSİ

1. 5422 SAYILI KANUNLA KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMASINA GEÇİŞ VE GETİRİLEN DÜZENLEME	34
1.1. Kurumlar Vergisinin Kısa Tarihçesi	34
1.2. 5422 Sayılı Kanun	35
2. KURUMLAR VERGİSİ TARİFESİNDE YAPILAN DEĞİŞİKLİKLERİN KURUMLAR VERGİSİ YÜKÜNE ETKİSİ	38
2.1. Kurumlar Vergisinin Oranında Yapılan Değişiklikler	38
2.1.1. 192 Sayılı Kanun	38
2.1.2. 1137 Sayılı Kanun	39
2.1.3. 2362 Sayılı Kanun	41
2.1.4. 2573 Sayılı Kanun	42
2.1.5. 3239 Sayılı Kanun	43
2.1.6. 3318 Sayılı Kanun	45
2.1.7. 3332 Sayılı Kanun	45
2.1.8. 3946 Sayılı Kanun	47
2.1.9. 4369 Sayılı Kanun	48
2.1.10. 4842 Sayılı Kanun	50
2.1.11. 5035 Sayılı Kanun	50
2.2. Kurumlar Vergisinde Tevkifat Uygulamasında Yapılan Değişiklikler	52

2.2.1.	199 Sayılı Kanunla Tevkifat Uygulamasının Getirilmesi	52
2.2.2.	1137 Sayılı Kanun	52
2.2.3.	2362 Sayılı Kanun	55
2.2.4.	2573 Sayılı Kanun	56
2.2.5.	2773 Sayılı Kanun	56
2.2.6.	2970 Sayılı Kanun	57
2.2.7.	3239 Sayılı Kanun	59
2.2.8.	3946 Sayılı Kanun	60
2.3.	Kurumlar Vergisi Tarifesine Yönelik Olarak Yapılan Diğer Vergi Düzenlemeleri	61
2.3.1.	Kurumlar Vergisinde Asgari Kurumlar Vergisi Uygulaması	61
2.3.1.1.	3824 Sayılı Kanunla Getirilen Düzenleme	61
2.3.1.2.	3946 Sayılı Kanunla Uygulamanın Yürürlükten Kaldırılması	62
2.3.2.	Kurumlar Vergisinde Ön Ödemeli Vergi Yöntemleri	63
2.3.2.1.	Kurumlar Vergisinde Dahili Tevkifat Uygulaması	63
2.3.2.1.1.	3239 Sayılı Kanunla Getirilen Düzenleme	63
2.3.2.1.2.	3482 Sayılı Kanun	64
2.3.2.2.	Kurumlar Vergisinde Geçici Vergi Uygulaması	65
2.3.2.2.1.	3505 Sayılı Kanunla Getirilen Düzenleme	65
2.3.2.2.2.	3558 Sayılı Kanun	66
2.3.2.2.3.	4369 Sayılı Kanun	66
2.3.2.2.4.	4444 Sayılı Kanun	68
2.3.2.2.5.	4842 Sayılı Kanun	68
2.3.2.2.6.	5035 Sayılı Kanun	69
3.	KURUMLAR VERGİSİNDE VERGİ MATRAHININ HESAPLANMASINA YÖNELİK OLARAK YAPILAN DEĞİŞİKLİKLERİN KURUMLAR VERGİSİ YÜKÜNE ETKİSİ	69
3.1.	Kurumlar Vergisi İstisna ve Muafiyetlerinde Yapılan Değişiklikler	69
3.1.1.	Sürekli İstisnalarda Yapılan Değişiklikler	70
3.1.1.1.	199 Sayılı Kanun	70
3.1.1.2.	1137 Sayılı Kanun	71
3.1.1.3.	2362 Sayılı Kanun	71
3.1.1.4.	2573 Sayılı Kanun	72
3.1.1.5.	2970 Sayılı Kanun	73
3.1.1.6.	3239 Sayılı Kanun	74
3.1.1.7.	3380 Sayılı Kanun	75
3.1.1.8.	3824 Sayılı Kanun	75
3.1.1.9.	3946 Sayılı Kanun	76

3.1.1.10.	4369 Sayılı Kanun	77
3.1.1.11.	4842 Sayılı Kanun	78
3.1.1.12.	5228 Sayılı Kanun	78
3.1.2.	Geçici Süreli İstisnalarda Yapılan Değişiklikler	79
3.1.2.1.	Kurumların İştirak Hisselerinin Veya Gayrimenkullerinin Satışından Elde Edilen Kazançlarda Vergi İstisnası Uygulaması	79
3.1.2.1.1.	2970 Sayılı Kanun	79
3.1.2.1.2.	3239 Sayılı Kanun	80
3.1.2.1.3.	3332 Sayılı Kanun	81
3.1.2.1.4.	3689 Sayılı Kanun	82
3.1.2.1.5.	3824 Sayılı Kanunla İstisna Hükümünün Devamlı Hale Getirilmesi	82
3.1.2.1.6.	4108 Sayılı Kanun	84
3.1.2.1.7.	4444 Sayılı Kanun	84
3.1.2.1.8.	4503 Sayılı Kanun	85
3.1.2.1.9.	4684 Sayılı Kanun	86
3.1.2.2.	Diğer İstisnalarda Yapılan Değişiklikler	86
3.2.	Kurumlar Vergisi Kanunu'na Göre İndirilecek Giderlerde Yapılan Değişiklikler	87
3.2.1.	199 Sayılı Kanun	88
3.2.2.	903 Sayılı Kanun	89
3.2.3.	2362 Sayılı Kanun	89
3.2.4.	2573 Sayılı Kanun	90
3.2.5.	3239 Sayılı Kanun	90
3.2.6.	3380 Sayılı Kanun	91
3.2.7.	4108 Sayılı Kanun	92
3.2.8.	4369 Sayılı Kanun	92
3.2.9.	4684 Sayılı Kanun	94
3.2.10.	4842 Sayılı Kanun	95
3.2.11.	5035 Sayılı Kanun	95
3.2.12.	5228 Sayılı Kanun	96
3.3.	Kurumlar Vergisinde Vergi Matrahının Hesaplanmasına Yönelik Olarak Yapılan Diğer Vergi Düzenlemeleri	97
3.3.1.	Finansman Fonu Uygulaması	97
3.3.1.1.	Finansman Fonu Uygulamasının Getirilmesi	97
3.3.1.2.	Finansman Fonu Uygulamasının Yürürlükten Kaldırılması	98
3.3.2.	İndirim ve İstisnaların Sınırı	98
4.	VERGİLEME SİSTEMİNDE YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER	100
4.1.	1950-1980 Dönemi	100
4.2.	1981-1984 Dönemi	101
4.3.	1985-1993 Dönemi	102
4.4.	1994-1998 Dönemi	103

4.5. 1999-2002 Dönemi	104
4.6. 2002 Sonrası Yapılan Değişiklikler	105
SONUÇ	106
KAYNAKÇA.....	110

GİRİŞ

Kamu yönetimince kamu gereksinimlerini karşılamak amacıyla belirli bir hizmet karşılığı olmaksızın yasa ile belirlenerek kişi ve kurumlardan zorunlu olarak tahsil edilen paralar olarak ifade edilen vergi, ilk uygulamaya konulduğu andan günümüze kadar devlet maliyesinde çok önemli bir yere sahip olmuştur. Çünkü, vergiler, her ülke için devletin sürekli artan kamu harcamalarını karşılayan asli gelir kaynaklarıdır.

Vergi konusu günümüze kadar önemini hep koruduğundan ekonomistlerin, maliyecilerin sürekli genişleyen bir araştırma konusu olmuştur. Zira, verginin ilk ortaya atıldığı dönemlerdeki koruyucu devlet anlayışından müdahaleci devlet anlayışına doğru bir gelişmenin etkisiyle, kamusal gereksinimlerde mali niteliğin ötesinde sosyo-ekonomik bir nitelik gelişmeye başlamıştır. Dolayısıyla, kamu gereksinmelerinin en önemli finansman kaynağı olan vergiler, mali bir araç olma dışında sosyo-ekonomik alanda kullanılan bir müdahale aracı haline de gelmiştir. Bu gelişmeye paralel olarak günümüze kadar oluşturulan vergi sistemlerinde, çağın gereklerine göre birçok değişiklikler yapılmıştır.

Diğer taraftan vergiler, farklı yazarlar tarafından konularına, yükümlülük biçimlerine, matrah, oran ve tahsil yöntemlerine göre çeşitli şekillerde sınıflandırılmışlardır. Günümüz mali literatüründe ise genel olarak gelir, servet ve harcamalar üzerinden alınan vergiler şeklinde üçlü bir ayırım sözkonusudur. Bu ayırım, ekonomik ayırım veya verginin kaynaklarına göre ayırımı olarak ifade edilmektedir.

Ekonomik kaynaklarına göre vergi ayırımında gelir üzerinden alınan vergilerden biri de kurumlar vergisidir. Sözkonusu bu verginin tarihçesi çok yeni olup, I. Dünya Savaşı'ndan sonra sanayi devrimiyle kurulmaya başlayan büyük sermaye şirketleri ile başlamıştır ve günümüz çağdaş vergi sistemlerinin vazgeçilmez bir vergisi olmuştur.

Kurumlar vergisinin mükellefleri kurumlar, konusu ise belli nitelikteki kurumlarca elde edilen kurum kazancıdır. Ancak, temelde kurumlar vergisinin yükümlüleri kurumlar olmakla beraber, vergiyi ödeyen kurum ortaklarıdır. Kurum

ortaklarının kendi paylarına düşen sermaye iratları üzerinden ayrıca gelir vergisi ödemeleri de aynı vergi konusunun iki kez vergilendirilmesine neden olduğundan kurumlar vergisini bir çifte vergileme olarak kabul etmemek elde değildir. Mali literatürde kurumlar vergisinin doğurduğu bu sakıncaya karşı, sözkonusu vergiyi kabul veya reddeden çeşitli görüşler ortaya konmuştur. Ancak hiçbirisi tek başına kurumlar vergisini ve gerekçelerini tam olarak açıklayamamıştır.

Ülkemizde de 1950 yılında uygulamaya konulan kurumlar vergisi, vergi sistemimizi oluşturan vergiler arasında önemli yeri olan bir vergi türüdür. Bütün dünya ülkeleri gibi ülkemizde de ekonomik ve toplumsal yaşamdaki değişim hızına bağlı olarak yeni vergi yasaları çıkarılması, mevcut vergi yasalarının değiştirilmesi yada kaldırılması sözkonusu olmuştur. Bu nedenle de diğer vergi kanunlarında olduğu gibi Kurumlar Vergisi Kanunu'nda da ilk yürürlüğe girdiğinden bu yana pek çok değişiklikler yapılmıştır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nda uygulandığı andan günümüze kadar tüm dünya ülkelerinde ve Türkiye'de gerekli değişikliklerin yapılmış olması, kurumlar vergisiyle ilgili düzenlemelerin kurumlar vergisi yüküne etkisi gibi incelenmesi gereken önemli bir konuyu gündeme getirmektedir.

Bilindiği gibi kurumlar vergisinin indirimleri, muafiyet ve istisnaları, oranları gibi konularda yapılan bir değişiklik, kurumlar vergisi mükelleflerinin vergi yükleri üzerinde artırıcı veya azaltıcı etkiler doğurmaktadır. Bu etkilerin ise ülke tasarruf ve yatırımlarında duruma göre olumlu yada olumsuz sonuçları olmaktadır. Bu da ülkenin ekonomik gelişmesini etkilemektedir. Diğer taraftan vergi yüklerinin artması durumunda, mükellefler vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma gibi yollara başvurarak vergi gelirlerinin azalmasına da neden olabilmektedir.

Açıklamalardan da anlaşılacağı gibi vergi yükü incelemelerinin bir ülkenin maliye politikası, gelir dağılımı, kalkınma plan ve programları, yatırım, ihracat, teşvik mevzuatı gibi makro düzeydeki ekonomi politikalarının tespitinde ve uygulamasında önemi büyüktür. Bu nedenle vergi kanunlarında düzenleme yapılırken vergi yükünün dağılımının, kimler üzerinde kaldığının ve bundan doğacak etkilerin bilinmesi gerekmektedir.

Bu çalışma iki bölüm halinde ele alınmıştır. Birinci bölümde kurumlar vergisi ve vergi yüküyle ilgili temel kavramlar açıklanmıştır. Çalışmamızın ikinci bölümünde ise Türkiye’de ilk yürürlüğe girdiğinden bu yana Kurumlar Vergisi Kanunu’nda yapılan değişiklikler nedenleriyle birlikte ele alınarak yapılan değişikliklerin kurumlar vergisi yükü üzerindeki etkileri incelenmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

KURUMLAR VERGİSİ VE VERGİ YÜKÜYLE İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR

1. KURUMLAR VERGİSİNİN HAKLILIĞINI İLERİ SÜREN GÖRÜŞLER

Günümüzde kurumlar vergisi, kamu gelirleri içinde önemli payı olan bir gelir kaynağıdır. Sermaye şirketlerinin ve diğer tüzel kişilerin gelirleri üzerinden alınan kurumlar vergisi, I. Dünya Savaşı'ndan sonra gelen yıllarda hemen her ülkede hızla gelişme göstermiştir.¹

Kurumlar vergisinin gerekliliği konusunda başlıca iki görüş ortaya atılmıştır. Bunlardan entegrasyon görüşünü savunanlara göre; gelir vergisinden ayrı bir kurumlar vergisinin alınmasına gerek yoktur. Çünkü kurumların kazançları ortaklarına aittir ve ortaklar paylarına düşen bu kazançlar dolayısıyla gelir vergisi ödemekle yükümlüdürler. Bu nedenle de ayrıca bir de kurumlar vergisi adı altında bir kez daha vergi ödememeleri gerekir. Esasen vergilerin alınmasında kullanılan yöntem ne olursa olsun sonuçta bütün vergilerin gerçek yüklenicileri kişilerdir ve vergilemede adalet ilkesi sadece kişiler açısından gerçekleştirilebilir. Kaldı ki, geniş kapsamlı bir gelir kavramı çerçevesi içinde gelirin kaynağından bağımsız, bir bütün olarak vergilendirilmesi gerekir. Aksi halde, yani gelir vergisinin yanısıra bağımsız bir kurumlar vergisinin konması, çift vergileme olayına neden olarak vergi adaleti ilkesine ters düştüğü gibi, diğer vergicilik ilkelerine de uymaz.²

¹ Şükrü Kızılot, *Kurumlar Vergisi Kanunu ve Uygulamaları*, (Cilt-I, Ankara:Yaklaşım Yayınları, 2000), s.13

² Salih Turhan, *Vergi Teorisi ve Politikası*, (Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş Beşinci Baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi Yayınları, 1993), s.135

Gelir vergisinden ayrı bir kurumlar vergisinin alınmasını savunanlar ise; kurumların kendilerini oluşturan ortakların, iktisadi güçlerinden ayrı bir bağımsız varlığı bulunan ve hem iktisadi hem de toplumsal iradenin oluşmasında büyük bir etken durumunda olan kurumların ve sahip oldukları vergi ödeme gücünün ayrı ve bağımsız bir vergiye tabi tutulması gerektiğini ileri sürmektedirler.³

Bu görüşlerden hiçbirisi kurumlar vergisini başlı başına açıklayamamış ve kendilerine yöneltilen tüm eleştirileri yanıtlayamamışlardır. Buna karşılık her birinde eşit oranda olmamakla beraber bir haklılık payı bulunmaktadır. “Niçin Kurumlar Vergisi” sorusuna tatmin edici olmaktan uzak olmakla birlikte kısmen de olsa bir yanıt verebilmektedirler.⁴

1.1. Fayda Veya İmtiyaz Bedeli Görüşü

Fayda veya imtiyaz bedeli görüşüne göre kurumlar vergisi kurum hukuki statüsünde iş yapmanın imtiyazı veya sağladığı özel yararlar karşılığı alınan bir bedeldir. Çünkü bir ortaklığın kurum hukuki statüsüne bürünmesi, kanunların tanıdığı ve koruduğu bazı ayrıcalıklardan yararlanmaya hak kazanması demektir. Örneğin, ortakların sorumluluğunun işe koyduğu sermaye ile sınırlı olması, müteşebbislerin ortaklıklara koydukları sermaye dışındaki mal varlıklarını tehlikeye sokmaksızın rizikosu yüksek yatırım ve faaliyetlere cesaret etmelerini sağlamaktadır. Aynı zamanda ortakların hisse senedi ve tahvil ihraç etmek suretiyle sermaye piyasasından finansman olanakları sağlamaları ve böylece geniş büyüme ve gelişme olanaklarına sahip olmaları, kurum olmanın ayrıcalıklarıdır. O halde devletin de bu yararlanmanın karşılığı olarak bir kurumlar vergisi almak hakkıdır. Çünkü kurum statüsü şirketlere daha rahat finansman olanakları sağlayabilmektedir. Özellikle büyüme ve gelişme açısından diğer işletme şekillerine göre rekabet durumunda olan şahıs şirketleri aleyhine bozulan dengenin ayrı bir kurumlar vergisi ile sağlanmaya çalışılması, vergilemede rekabet tarafsızlığı ilkelerinin doğal bir sonucu olmaktadır.⁵

Bu görüş, gelir vergisinden ayrı bir kurumlar vergisi alınmasına, yalnızca sınırlı sorumluluk halinin geçerli olduğu sermaye ortaklıklarına uygulanması koşulu ile

³ Kızılot, a.g.e., s.14

⁴ Aynı, s.14

⁵ Aynı, s.14-15

haklılık kazandırabilmektedir. Aynı zamanda kurumlaşmanın ekonomik anlamda bir yarar sağlamadığı veya ayrıcalık yaratmadığı, yeni kurumların başlangıçta ayrıcalığa sahip olamayacakları ve ayrıcalıktan yararlanma derecelerinin farklı olacağı eleştirileri de bu görüşe karşı ileri sürülmüştür.⁶

1.2. Ayrı Bir Vergi Ödeme Gücü Görüşü

Bu görüşe göre iktisadi birimler kendilerini oluşturan bireylerin iktisadi güçlerinden ayrı ve onların toplamından üstün bir ödeme gücüne sahiptirler. Büyük şirketlerin piyasadan mali kaynaklar sağlayabilmek bakımından çok daha geniş olanakları vardır.⁷

Nitekim; borçlanma, ortak bulma, sermaye temin etme veya rizikoya katlanma açısından fertler tek tek veya grup olarak kurumlar kadar güçlü bulunmamaktadır. Çünkü, piyasadan mali kaynaklar sağlama açısından büyük şirketler kişilere göre çok daha geniş olanaklara sahiptirler. Bu nedenle kurumlar, kendilerini meydana getiren kişilerden ayrı ve onlardan daha üstün bir ekonomik güce ve dolayısıyla da ödeme gücüne sahip bulunmaktadırlar. Bu bakımdan devlet tarafından gelir vergisinin yanında kurum kazançlarını vergilendiren bir kurumlar vergisinin alınması, ödeme gücü ve adalet ilkesinin bir sonucudur.⁸

Bu kurama karşı yapılan eleştirilerin en önemlisi ve klasiği kuşkusuz vergi ödeme gücünün ölçülememesi olmaktadır. Aynı zamanda kurumların net kazançlarının miktarı ne olursa olsun aynı oranda vergilendirilmesi, kurumların ekonomik güçlerinin arasındaki farkların dikkate alınmadığını göstermektedir.⁹

1.3. Hizmet Ve Sosyal Maliyetler Bedeli Görüşü

Devlet, kamu harcamaları yolu ile çeşitli hizmetler arz etmektedir. Gerçek kişiler gibi kurumlar da bu hizmetlerden yararlanmaktadır. Ayrıca kurumlar yaptıkları sınai ve

⁶ Aynı, s.15

⁷ Selçuk Abaş, Kurumlar Vergisi Üzerine Bir İnceleme (Kurumlar Vergisinin Mikro ve Makro Tesirleri), (İstanbul: Türk Sanayicileri ve İş Adamları Derneği, Kitap Yayınları No:8, 1974), s.7

⁸ Kızılot, a.g.e., s.15

⁹ Yaşar Methibay, Avrupa Topluluğu'nda Vergi Uyumlaştırması ve Türk Kurumlar Vergisi (Avrupa Topluluğu ve Türkiye Açısından Bir Değerlendirme), (Ankara: Turhan Kitabevi Yayınları, Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar:4, 1996), s.72

ticari faaliyetler sonucu hava ve suların kirlenmesi, kazalar v.s. gibi bir takım sosyal zararlara da neden olurlar. Bir taraftan devletin karşılıksız sağladığı hizmetlerin bedelinin alınması diğer taraftan da neden olunan sosyal zararların tazmini için kurumlardan vergi alınması savunulmaktadır.¹⁰ Başka bir ifadeyle, bir taraftan devletin bedava sunduğu hizmetlerin karşılığı olarak, diğer taraftan bu işletmelerin ekonomik faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan zararların telafisi için böyle bir vergiye ihtiyaç vardır denilebilir.¹¹

Bu görüşe göre kurumlar vergisinin haklılık nedeni tam olarak açıklanamamaktadır. Çünkü ticari ve sınai faaliyetlerin maliyetlerine, devletin yapmış olduğu hizmetlerin bedeli ile dışsal zararlar da sosyal maliyetler olarak katılacak olursa o zaman bu görüş, üretilen malların değerinden dolayı bir vergi alınmasını haklı gösterebilecektir. Diğer yandan işletmelerin ekonomik faaliyetleri sonucu ortaya çıkan dışsal maliyetlerin miktarı farklı düzeylerde gerçekleşebileceğinden düz oranlı bir kurumlar vergisi ile bu zararların karşılanması mümkün olmayacağı gibi dışsal maliyetleri olmayan yada daha az olan işletmeler açısından vergilendirmede eşitlik ilkesine aykırı bir uygulamaya neden olunabilir.¹²

1.4. İktisadi Ve Sosyal Denetleme Aracı Olma Görüşü

Günümüzde şirketlerin çok geniş finansman olanakları ile büyük ekonomik güce ulaşmaları ve sınırsız büyüme eğilimi içinde olmaları sonucunda, bunların toplum için zararlı olabileceği görüşünü doğurduğu görülmektedir. Bu büyümeyi sınırlamak, tekelleşmeyi ve aşırı sermaye birikiminin verdiği iktisadi güçlenmeyi önlemek amacıyla kurumlar vergisi bir araç olarak kullanılmaktadır.¹³

Bu görüş kurumlar vergisinin haklılığını tam olarak açıklamaktan uzaktır. Çünkü kurumlar vergisi sadece topluma zararlı olabilecek bir büyüklüğe erişmiş kurumlardan değil, bütün kurumlardan alınmaktadır.¹⁴

¹⁰ Nurcihan Aktürk, "Kurumlar Vergisinin Teorik Esasları", (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1998), s.9

¹¹ Kenan Bulutoğlu, **Vergi Politikası**, (İstanbul: İstanbul Üniversitesi Yayınlarından No:956, İktisat Fakültesi No:130, Maliye Enstitüsü Yayınları No:11, Sermet Matbaası, 1962), s.195

¹² Kızılot, **a.g.e.**, s.19

¹³ Aynı, s.20

¹⁴ Methibay, **a.g.e.**, s.73

1.5. Uygun Gelir Kaynağı Olma Görüşü

Devletler fazla bir dirençle karşılaşmadan gelir elde etmek için vergi politikalarını ayarlarlar. Diğer bir ifadeyle, devletler gelir ihtiyaçlarını karşılamak için en az siyasi tepki ve mükellef direnci olabilecek vergi türlerini tercih etmektedirler. Ayrıca, sermaye şirketlerinde vergi yükünü daha çok pay sahiplerinin taşıdığı ve genellikle hisse senedi sahiplerinin toplumun varlıklı kişileri olduğu varsayımı altında, kurumlar vergisinin uygun gelir kaynağı olduğu iddia edilerek bu verginin haklılığı ileri sürülmektedir.¹⁵ Sonuç olarak diyebiliriz ki, ileri sürülen bu sebep bütün vergiler için geçerlidir. Ancak özellikle kurumlar vergisinin varlığını haklı göstermemektedir.¹⁶

1.6. Gelir Vergisini Tamamlama Aracı Olma Görüşü

Bu konudaki diğer bir görüş de, kurumlar vergisini gelir vergisinin boşluğunu dolduran bir vergi olarak değerlendirmektedir.

Sermaye şirketlerinin dağıtılmayan karlarının gelir vergisinin kapsamına girmemesi nedeniyle işletmelerde biriken yedek fonların, hisse senetlerinin değerinde meydana getirdiği artışlar sonucu, bunların satışlarından elde edilen değer artışları vergi dışı kalmış olacaktır. Bu iddia da kurumlar vergisini haklı görmemektedir. Çünkü kurumlar vergisi uygulanmadan da sermaye artışları, hisse senetleri satılırken veya paraya çevrilirken vergilendirilebilir. Bu boşluğun doldurulması için ayrı bir vergi zorunlu değildir.¹⁷

1.7. Ayırma İlkesi Görüşü

Ayırma ilkesi görüşü, sermayeden elde edilen gelirin emekten elde edilen gelirden daha yüksek vergilendirilmesi esasına dayanır. Sermaye şirketlerinin kurumlar vergisine tabi olması bu açıdan haklı görülmüştür. Ancak bu görüşü haklı görmek mümkün değildir. Zira sermaye gelirlerinin hepsi sermaye şirketlerinden gelmemekte, kurumlar vergisiyle de bütün sermaye gelirleri vergilendirilmemektedir. Ayrıca

¹⁵ Aynı, s.75

¹⁶ Abaç, a.g.e., s.9

¹⁷ Kızılot, a.g.e., s.20

kurumlardan elde edilen gelirlerin toplumun değer yargılarınca daha az hak edilmiş sayıldığı öne sürülerek kurumlar vergisinin varlık sebebi bu şekilde izah edilmek istenmiştir.¹⁸

2. VERGİ KURAMI AÇISINDAN KURUM KAVRAMI

Türk Kurumlar Vergisi Kanunu'nun hazırlanmasında Alman Kurumlar Vergisi Kanunu'ndan yararlanılmıştır.

Genel olarak kurum, bir amacı takip eden ve bu amaca uygun bir örgüt vücuda getiren insan topluluğudur.¹⁹

Vergi kuramı açısından kurum kavramı, sermaye şirketini temsil eden bir kavramdır ve sermayenin paylara bölünmesi, sınırlı sorumluluk, hisse senedi çıkarma hakkı ve ortaklardan ayrı bir hukuki kişilik özelliklerini ekonomik ve hukuki açıdan kendinde toplayan bir yapıyı ifade etmektedir. Diğer bir ifade ile kurum, mülkiyeti (sermayesi) devredilebilen hisselerle bölünmüş, hissedarların sorumluluklarının koydukları sermaye payları ile sınırlı oldukları, hisse senedi ve borç senedi çıkarma hakkına ve ortaklarından ayrı bir hukuki kişiliğe sahip şirketlerdir. Kurum, kurum kavramının unsurları ya da özellikleri adı verilen sözkonusu bu dört özelliği aynı anda ve birlikte taşımalıdır. Kuram olarak böyle olmakla birlikte uygulamada genellikle bu özelliklerin sınırlı sorumluluğa indirildiği veya kurumun tek başına bu unsurun varlığına bağlandığı görülmektedir. Dolayısıyla da bu özelliklerden olmazsa olmaz olanı sınırlı sorumluluktur.

Türk Kurumlar Vergisi mükellefleri açısından konuya bakıldığında sermaye şirketleri içerisinde sözkonusu dört özelliği taşıyan sadece anonim şirkettir. Başka bir deyişle, Türk Kurumlar Vergisi'ndeki mükellefler içinde ve Türk Ticaret Kanunu'ndaki ticaret şirketleri içinde kuramdaki ölçütlere uygunluk taşıyan şirket türü yalnız anonim şirkettir. Ancak sadece sınırlı sorumluluk unsuru dikkate alınır, anonim şirket, limited şirket ve hisseli komandit şirket kurum sayılır. Buna göre; Türk Kurumlar Vergisi'ndeki sermaye şirketleri sınırlı sorumluluk unsuruna göre belirlenmiştir.

Kurum kavramının değişik tanımları yapılmasına rağmen, uygulamada belirleyici olan yürürlükteki vergi kanunlarıdır. Uygulamada kurumlar vergisi

¹⁸ Abaç, a.g.e., s.9

¹⁹ Kızılot, a.g.e., s.6

kanunlarında kurum olarak kabul edilen oluşumlar mükellef olmakta ve kurumlar vergisi ile vergilendirilmektedir.²⁰

Kurumlar vergisi, genel olarak “kurum kazançları üzerinden alınan vergi” olarak tanımlanmaktadır. Gelir vergisi gibi dolaysız bir vergi olan kurumlar vergisi, “gerçek kişiler dışında kalan bazı kişilerin safi kazançları üzerinden alınan vergi” olarak da tanımlanır. Böyle bir tanımlamanın nedeni, kurumun tüzel kişiden farklı bir kavram olmasıdır. Tüzel kişilerin tümü, örneğin şahıs şirketleri, kurumlar vergisine tabi değildirler. Gerçek kişiler dışında kalanların kurumlar vergisine tabi olmaları için her zaman tüzel kişiliğe sahip olma şartı aranmamaktadır.²¹

Kurumlar vergisi, günümüz çağdaş vergi sistemlerinin vazgeçilmez bir vergisidir. Kurumlar vergisinin mükellefleri kurumlar; konusu ise belli nitelikteki kurumlarca elde edilen kurum kazancıdır.

3. KURUM KAZANCI VE MÜKELLEFIYET ŞEKİLLERİ

3.1. Kurum Kazancının Niteliği

Kurumlar Vergisi, kurumların ilgili dönem safi kurum kazançları üzerinden hesaplanmaktadır. Üzerinden kurumlar vergisi hesaplanacak safi kurum kazancı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 13’ncü maddesi uyarınca tespit edilmektedir.²² Kazancın net miktarı ise elde edilen kurum kazancından yapılan giderler düşüldükten sonra kalan tutardır.

Safi kurum kazancı tespit edilirken esas itibariyle Gelir Vergisi Kanunu’nun ticari kazanç hakkındaki hükümleri dikkate alınacaktır.²³

²⁰ Metin Sağlam, “Vergi Teorisi Açısından Kurum Kavramı ve Kurum’un Unsurları”, *Vergi Dünyası*, (Sayı 271, Mart 2004), s.191

²¹ *Ansiklopedik Ekonomi Sözlüğü*, (İstanbul:Dünya Yayıncılık A.Ş.,Genişletilmiş Dördüncü Baskı, 1995),s.191

²² Sema Küçük ve Muzaffer Küçük, *Kurum Kazancının Tespiti, Beyanı ve Vergilendirilmesi*, (Ankara: Yaklaşım Yayınları, Nisan 2002), s.47

²³ Gelir Vergisi Kanunu’nun ticari kazançların tespitine ilişkin 38’inci maddesi hükmü şöyledir:

“Bilanço esasına göre ticari kazanç teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet farktır.

Bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce;

- İşletmeye ilave olunan değer bu farktan indirilir,
- İşletmeden çekilen değerler ise bu farka ilave olunur.

Gelir Vergisi Kanunu uyarınca ticari kazanç, öz sermaye kıyaslamasıyla tespit edilmektedir. Ancak 1994 yılından beri zorunlu olarak uygulanan Tekdüzen Hesap Planı'nda farklı bir sistem öngörülmüştür. Buna göre ticari kazanç, gelir tablosu hesaplarının karşılaştırılması suretiyle bulunacaktır. Daha sonra varsa kanunen kabul edilmeyen gider niteliğindeki giderler ticari kazanca eklenecek, öte yandan gelir hesaplarına kaydedilen bazı tutarlar mükerrer vergilemenin önlenmesi amacıyla ticari kazandıktan düşülecektir. Böylece vergi kanunlarının gerektirdiği birtakım işlemlerin yapılması sonucunda Tekdüzen Hesap Planı hükümleri çerçevesinde tespit edilen ticari kardan "mali kar"a ulaşılmış olacaktır.²⁴ Diğer bir ifadeyle kurum kazancının tespit edilmesinde, öncelikle dönem sonu envanter ve değerlendirme işlemlerinin tamamlanması ve ticari kar veya zararın bulunması gerekir. Ticari kar veya zarar, gelir tablosundaki "dönem karı veya zararı"dır.

Mali kar veya zarar ise, yürürlükteki mali mevzuat çerçevesinde, ticari kara, ilave ve indirimlerin yapılması, kurumlar vergisinden istisna edilmiş kazançların düşülmesi (kazanç istisnaları) ve geçmiş yıl mali zararları ile kazancın bulunması halinde indirilecek istisnalar indirildikten sonra kalan tutar olup bu tutar kurumlar vergisine esas olacak kar ya da gelecek dönemlere devreden zarardır.

3.1.1. Kurum Kazancının Yapısı ve Elde Eden Yönünden Özellikleri

3.1.1.1. Genel Olarak

Kurum kazancı, gelir vergisi konusuna giren kazanç ve iratlardan oluşur. Gelir Vergisinde, yedi ayrı gelir grubu vardır ve bu ayırım, gelir unsurlarının hem yapısı hem de elde edeni yönünden geçerlidir. Yani gelir unsuru, yapısı itibarıyla yedi gruptan hangisine giriyorsa, elde edeni yönünden de normal olarak, o gruba dahil sayılır. Bununla beraber, bazı hallerde kazanç ve irat unsurlarından bir kısmı yapısı ve elde edeni yönünden farklılıklar gösterir. Örneğin; bir ticari işletmeye dahil gayrimenkulden

Ticari kazancın bu suretle tespit edilmesinde Vergi Usul Kanunu'nun değerlemeye ait hükümleri ile bu kanunun 40 ve 41'nci maddeleri hükümlerine uyulur".

²⁴Volkan Yüksel, "Kurum Kazancının Tespiti, Beyanı ve Vergilendirilmesi", *Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog*, (Sayı 180, Nisan 2003), s.47

sağlanan kira geliri yapısı itibariyle gayrimenkul sermaye iradı olduğu halde, elde edeni yönünden ticari kazancın bir parçası sayılır.²⁵

Kurumlarda ise durum biraz daha farklıdır. Kurumca elde edilen kazanç ve iratlar, yapısı itibariyle Gelir Vergisi Kanunu'nun 2'nci maddesinde belirtilen gelir unsurlarından birine dahil olabilir. Ancak, elde eden kurum yönünden bu gelir, hangi gelir unsuruna dahil olursa olsun, elde edilen kazanç ve iradın tamamı bir bütün olarak, kurum kazancı sayılır. Yani kurumların, hangi kaynaktan elde edilirse edilsin, sağlanan bütün kazançları kurum kazancı adı altında birleşir ve kurum ticari kazancı olarak değerlendirilir. Dolayısıyla kurum kazancı, gelir unsurlarının toplayıcı veya üst bir kavramıdır.²⁶

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13'ncü maddesinde, kurum kazancının, Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazançla ilişkin hükümlerine göre tespit edileceği belirtilmiştir. Kurumlar vergisi mükellefleri ya sermaye şirketlerinde olduğu gibi statüleri icabı tacirdirler; ya da ticari işletme sahibidirler. İktisadi işletmelerde olduğu gibi, bir ticari işletmeyi kendi adlarına bizzat işlettikleri için tacir sayılmak durumundadırlar. Bir tacirin ticari işletmesi bünyesinde elde ettiği gelirin, yapısı ne olursa olsun, kendisi yönünden ticari kazanç dışında bir gelir unsuruna girmesi söz konusu olamaz.²⁷

Daha genel bir belirleme ile kurum kazancı;

- Yapısı itibariyle gelir vergisi konusuna giren kazanç ve irat unsurlarından birine dahil olabilir. Genellikle yapısı bakımından da ticari kazançtır.
- Elde eden kurum için, her hal ve takdirde ticari kazanç niteliğindedir.
- Kazanç unsuru elde edeni ve yapısı yönünden hangi gelir grubuna girerse girsin, kurum için, kurum kazancı şeklinde tek bir kazanç sayılır.

3.1.1.2. Kooperatiflerde Kurum Kazancı

Genel olarak sayılan esaslar, kooperatifler için de geçerlidir. Yani kooperatiflerce elde edilen kazançlar da yapısı yönünden gelir vergisi kanununa giren

²⁵ Yılmaz Özbacı, **Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, (Ankara: Oluş Yayıncılık, Ocak 2002), s.94

²⁶ Kızılot, a.g.e., s.1039

²⁷ Bünyamin Öztürk ve Mustafa Özer, **Kurumlar Vergisi Rehberi**, (Genişletilmiş ve Güncelleştirilmiş İkinci Baskı, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, Nisan 2002), s.28

kazanç ve iratların biri veya bir kaçından oluşabilir. Ancak elde eden yönünden mutlaka ticari kazanç niteliği taşır ve kurum kazancını oluşturur.

3.1.1.3. İktisadi Kamu Müesseseleri Dernek ve Vakıflara Ait İktisadi İşletmelerde Kurum Kazancı

Bu müessese ve işletmelerce elde edilen kazançlar da yapısı itibariyle gelir vergisi konusuna giren kazanç ve iratlardan biri veya bir kaçına dahil olabilir. Ancak kendileri yönünden ticari kazanç niteliği taşır ve kurum kazancını oluşturur.²⁸

Bu noktada, kamu tüzel kişileri, dernek ve vakıflara ait ve konusu sadece zirai faaliyet olan iktisadi işletmeler bakımından farklı bir değerlendirme gereği üzerinde durulabilir. Bunların, sermaye şirketlerinde olduğu gibi, statüleri icabı tacir sayılmayacakları, zirai faaliyetin de bir ticari işletme olarak kabul edilemeyeceği, bu nedenle, zirai faaliyet sonucu sağladıkları kazancın hem yapısı hem de kendileri yönünden zirai kazanç niteliğinde olduğu ileri sürülebilir.²⁹

Ancak, bu hallerde dahi, zirai faaliyetten doğan kazancın elde eden yönünden ticari kazanç sayılması gerekir. Çünkü Gelir Vergisi Kanununun 52'nci maddesinde, zirai kazanç çiftçiler için öngörülmüş, çiftçilik sıfatı da yalnız gerçek kişiler ve adi şirketlere verilmiştir. Zirai faaliyetten doğan kazanç, yalnız bunlar için zirai kazanç sayılmış, kazancın zirai kazanç esasına göre tespiti de yine çiftçilere bağlanarak düzenlenmiştir. Buna göre çiftçi tanımına girmeyenler, zirai faaliyetle uğraşsalar dahi, elde ettikleri kazanç kendileri yönünden zirai kazanç olarak kabul edilmeyecektir.

Kurumlar Vergisi uygulamasında, kamu tüzel kişileri, dernek ve vakıflara bağlı iktisadi işletmeler çiftçi sayılamazlar. Çiftçi sayılmayınca da zirai faaliyetten elde ettikleri kazancın, kendileri yönünden, zirai kazanç olarak kabulü mümkün olamaz. Dolayısıyla da bu işletmelerin sadece zirai faaliyetle uğraşmaları halinde bile bu faaliyetten sağlanan kazanç yapısı itibariyle zirai kazanç; elde edeni yönünden ise ticari kazançtır.³⁰

²⁸ Bünyamin Öztürk ve Mustafa Özer, **Kurum Kazancının Tespiti, Vergilendirilmesi ve Kâr Dağıtımı**, (Ankara : Maliye ve Hukuk Yayınları Yayın No:11, Özkan Matbaacılık, Nisan 2001), s.11

²⁹ Özbalcı, a.g.e., s.95

³⁰ M.Sedat Özkanlı, "Yapılan Son Değişikliklere Göre Zirai Kazançlarda Vergileme", **Vergi Dünyası**, (Sayı 1, Eylül 1981), s.60

3.1.1.4. Dar Mükellefiyetle Kurum Kazancı

Dar mükellefiyete tabi kurumlarda, kurum kazancının tespiti özellik gösterir. Dar mükellefiyete tabi kurumlar ticari veya zirai kazanç dışındaki unsurlardan gelir elde edebilirler. Ticari veya zirai kazanç dışında kalan unsurlar ücret, serbest meslek kazancı, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı ve diğer kazanç ve iratlar olmak üzere beş tanedir. Kurumun faaliyeti ticari veya zirai faaliyet dışında kalan bu beş gelir unsurunun birinden veya birkaçından oluşması halinde bunların safi tutarlarının bulunması işlemi Gelir Vergisi Kanunu'nda bu gelir unsurları için öngörülen esaslara göre yapılacaktır (K.V.K. mad. 13/son fıkrası). Ancak safi tutarlar hesaplanırken bu kazanç ve iratlara ilişkin istisna ve muafiyet tutarlarının dikkate alınmaması gerekir.³¹ Çünkü Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13'ncü maddesindeki hüküm yalnızca matrah tespiti yönünden konulmuş olup vergi konusunun tayini ile ilgisi yoktur. Dolayısıyla da, Gelir Vergisi Kanunu'nda ilgili gelir unsuru için belirlenmiş olan muafiyet ve istisna hükmünün, kurum kazancı için uygulanması da söz konusu değildir.

Kısaca, dar mükellefiyete tabi kurumların belirtilen şekilde elde ettikleri kurum kazancı, ticari kazanç niteliğinde olacaktır. Yukarıda belirtilen ayrıcalık yalnızca kurum kazancının miktarının tespiti bakımından konulmuş bir hükümdür. Yoksa kazancın niteliğini değiştiren bir hüküm değildir.³²

3.1.2. Kurum Kazancında Elde Etme

3.1.2.1. Tam Mükellefiyette

Kurum kazancı, elde eden yönünden ticari kazanç niteliği taşıdığı ve ticari kazanç gibi tespit edildiğinden elde etmede tahakkuk esası geçerlidir.³³ Yani kazanç unsuru, mahiyet ve miktar itibarıyla kesinleştiği anda, tahsil edilmemiş veya tahsilat için talep hakkı doğmamış olsa bile elde edilmiş sayılır.

³¹ Doğan Şenyüz, **Türk Vergi Sistemi (Gelir, Kurumlar ve Katma Değer Vergisi)**, (Genişletilmiş ve Gözden Geçirilmiş Üçüncü Baskı, Bursa : Ezgi Kitabevi Yayınları, 1997), s.406

³² Kızılot, a.g.e., s.34

³³ Öztürk ve Özer, a.g.e., (2002), s.31

3.1.2.2. Dar Mükellefiyette

Kurum kazancı, elde eden kurum yönünden, dar mükellefiyette de ticari kazanç niteliğindedir. Bununla beraber, elde etme bakımından, Türkiye’de ticari veya zirai bir faaliyetin bulunup bulunmamasına göre farklı esaslar geçerlidir:³⁴

- a) Dar mükellefiyete tabi bir kurum, Türkiye’de ticari veya zirai bir faaliyette bulunduğu , bu faaliyetlerden sağlanan kazanç tahakkuk ettiği anda elde edilmiş olur. Ticari veya zirai faaliyetin oluşturduğu işletme bünyesinde sağlanan ve yapısı itibariyle gelir vergisi konusuna giren diğer kazanç ve irat gruplarına dahil kazanç unsurlarının elde edilmesi bakımından da tahakkuk esası geçerlidir.
- b) Türkiye’de ticari veya zirai bir faaliyetin bulunmadığı hallerde, yapısı itibariyle ticari ve zirai kazanç dışında kalan gelir unsurları, Gelir Vergisi Kanunu’nun ilgili kazanç ve iratlar hakkındaki hükümlerine göre tespit edilecektir. Aslında bu hallerde de kazanç unsuru dar mükellefiyete tabi kurum yönünden ticari kazançtır. Ancak kazancın tespit şekli bakımından Gelir Vergisi Kanunu’nun ilgili kazanç ve iratlar hakkındaki hükümlerine yapılan atfın elde etmeyi kapsadığının da kabulü gerekir.

Bu tür kazanç unsurlarında normal vergileme rejimi stopajdır.(K.V.K. mad. 24) Stopaj da gelir unsuru sahibine ödenmedikçe yapılamaz. Ayrıca, dar mükellefiyette, stopaj konusu kazanç unsurları için beyan esasında vergileme isteme konusunda seçimlilik hakkı vardır. (K.V.K. mad. 24) Bu stopaj suretiyle yapılan vergilemeyi düzeltme amacına yöneliktir. Ödeme yapılmadan veya yapılabilir hale gelmeden vergi kesilemeyeceğine göre beyan esasında vergileme yolu seçildiği hallerde, elde etmenin Gelir Vergisi Kanunu’nun ilgili kazanç ve iratlar hakkındaki hükümlerine göre belirlenmesi gereklidir.³⁵

³⁴ Öztürk ve Özer, a.g.e., (2001), s.12

³⁵ Özbalcı ,a.g.e., s.101

3.2. Kurumlar Vergisinde Mükellefiyet Şekilleri

Kurumlar Vergisi Kanunu iki tür mükellefiyet şekli öngörmüştür. Bunlar; Tam Mükellefiyet ve Dar Mükellefiyet olup, kurum kazancının tespiti her iki grup için de farklı esaslara bağlanmıştır.

3.2.1. Tam Mükellefiyet

Kurumlar Vergisi Kanunu'nda kurumlar vergisi mükellefi olarak sayılan kurumlardan kanuni veya iş merkezleri Türkiye'de bulunanlar tam mükellef olup; gerek Türkiye'de, gerekse yabancı ülkelerde elde ettikleri kurum kazançlarının toplamı üzerinden kurumlar vergisine tabidirler.

Kurumlar Vergisi açısından bir kurumun mükellefiyet türü kanuni veya iş merkezinin Türkiye'de bulunup bulunmadığına bakılmak suretiyle tespit edilecektir.

Kanuni merkez, vergiye tabi kurumların esas nizamname veya mukavelenamelerinde veya teşkilat kanunlarında gösterilen merkezdir. (KVK md. 10)

İş merkezi ise, iş bakımından muamelelerin bilfiil toplandığı ve idare edildiği merkezdir. (K.V.K. mad. 10) Ancak bu tanım yetersizdir. Bu merkezlerden kanuni merkezin saptanması kolaydır. Ancak aynı şey; iş merkezi için kolaylıkla söylenemez. İş merkezinin saptanabilmesi için işlerin fiilen sevk ve idare edildiği merkezin belirlenmesi gerekir. Bunun için ise olayın özelliklerine göre bazen birden fazla ölçütün birlikte değerlendirilmesi gerekebilir.³⁶ Dolayısıyla kurumun kanuni merkezinin aynı zamanda iş merkezi olduğunun kabulü gerekir. Bu durumda mükellefiyet tespiti kanuni merkeze göre yapılmalıdır.

İş merkezi tanımı merkezi yurt dışında bulunan kurumlar için önem taşır. Bu kurumların iş merkezinin Türkiye'de olduğu kabul edilirse tam mükellefiyet esasları uygulanacaktır. Bu nedenle iş merkezi belirlemeleri işletmeler bazında değerlendirilmelidir. İş merkezinin, mükellefiyet tespitinde ölçü olarak alınmasında amaç kurumların kanuni merkezlerini dilediği ülkelere kaydırmaları suretiyle vergiden kaçınmalarını önlemektir.³⁷ İş merkezi ölçütü bu anlamda kanuni merkez ölçütünün

³⁶ Bumin Doğrusöz, *Kurumlar Vergisi (Kurum Kazancının Saptanması ve Vergilendirilmesi)*, (Vergi Sorunları Dergisi Eki, Nisan-2000), s.12

³⁷ S. Küçük ve M. Küçük, *a.g.e.*, s.39

boşluğunu doldurmaktadır. Bununla beraber kanuni merkezi Türkiye’de bulunmayan kurumların iş ve ilişkilerinin Türkiye’de yoğunlaşp yoğunlaşmadığını saptayabilmek uygulamada kolay değildir.

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 43’ncü maddesi tam yükümlülükte çifte vergilendirmenin önlenmesi amacıyla yabancı ülkelerde ödenen verginin mahsubunu hükme bağlamıştır. Bu hükme göre yabancı ülkelerde elde edilerek Türkiye’deki genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlardan, o ülkede ödenen benzeri vergiler, Türkiye’de tarh olunan kurumlar vergisinden indirilir. Ancak bu indirimin yapılabilmesi için indirilecek olan verginin miktarı, yabancı ülkelerde elde edilen kazançlara Kurumlar Vergisi Kanunu’nda (Mad. 25) yer alan oranların uygulanması ile bulunacak olan miktardan fazla olamaz. Ayrıca yabancı ülkelerde ödendiği belirtilen vergilerin yetkili mercilerden alınan belgelerle kanıtlanması gerekmektedir. Görüldüğü gibi kurumlar vergisi kanunu tam yükümlülükte çifte vergilendirmenin önlenmesinde sınırlı mahsup yöntemini kabul etmiştir.³⁸

3.2.2. Dar Mükellefiyet

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 11’nci maddesine göre vergiye tabi kurumların “kanuni” ve “iş” merkezlerinden her ikisinin de Türkiye’de bulunmaması halinde dar mükellefiyet söz konusudur. Bu durumda kurum sadece Türkiye’de elde ettiği kazançlar üzerinden vergilendirilir. Söz konusu bu kurumlara yönelik olmak üzere kurumlar vergisine tabi olacak kazanç ve iratların neler olduğu Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 12’nci maddesinde hüküm altına alınmıştır. Bunlar;

- i) Türkiye’de Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun işyeri olan veya daimi temsilci bulunduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlere veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden elde edilen ticari kazançlar (Bu şartları haiz olsalar dahi kurumların ihraç edilmek üzere Türkiye’de satın aldıkları veya imal ettikleri malları Türkiye’de satmaksızın yabancı memleketlere göndermelerinden doğan kazançlar, Türkiye’de elde edilmiş sayılmaz. Türkiye’de satmaktan maksat alıcı

³⁸ Muallâ Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, *Vergi Hukuku*, (Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş Yedinci Bası, Ankara: Turhan Kitabevi, Ekim 1999), s.337

ve satıcının veya her ikisinin Türkiye’de olması veya satış akdinin Türkiye’de yapılmasıdır).

- ii) Türkiye’de elde edilen ücretler,
- iii) Türkiye’de elde edilen serbest meslek kazançları,
- iv) Türkiye’de bulunan zirai işletmelerden elde edilen kazançlar,
- v) Gayrimenkullerin, hakların ve menkul malların Türkiye’de kiralanmasından elde edilen iratlar,
- vi) Türkiye’de elde edilen menkul sermaye iratları,
- vii) Türkiye’de elde edilen diğer kazanç ve iratlardır.

Diğer taraftan Kurumlar Vergisi Kanunu’nun “kıyas yoluyla uygulanacak hükümler” başlıklı 45’nci maddesi hükmü, dar mükellef kurumlarda kazanç ya da iradın Türkiye’de elde edilmesi, Türkiye’de işyeri ve daimi temsilci bulundurulması konularında Gelir Vergisi Kanunu’nun dar yükümlülükle ilgili 7’nci ve 8’nci maddelerine yollama yapmıştır. İşyeri ve daimi temsilci bulundurma konularında Vergi Usul Kanunu hükümleri de geçerlidir.

4. VERGİ YÜKÜ KAVRAMINA İLİŞKİN KURAMSAL BİLGİLER

Vergi yükü incelemeleri, vergi politikaları açısından olduğu kadar vergilerin ekonomik etkilerine ulaşmak açısından da yapılması zorunlu incelemelerdir.³⁹ İktisadi şartlara göre takip edilen vergi politikasında vergi değişikliklerinin, vergi arttırma veya indirmenin şartlara uygun olması için vergi yükünün dağılımının, verginin kimler üzerinde kaldığının ve bundan doğacak etkilerin bilinmesi icabeder.⁴⁰

Vergi yükü incelemelerinin bir ülkenin maliye politikası, gelir dağılımı, kalkınma plan ve programları, yatırım, ihracat, teşvik mevzuatı gibi makro düzeydeki ekonomi politikalarının tespitinde ve uygulamasında önemi büyüktür.

³⁹ Türkân Toprak, “Ücretli Kesimde Vergi Yükü”, *Maliye Dergisi*, (Sayı 37, Ocak-Şubat 1979), s.31

⁴⁰ H. Üren Arsan, *Vergi Yükü Üzerinde Bir İnceleme (Teori, Metodoloji ve Türkiye’ye Ait Bazı Hesaplar)*, (II.Baskı, Ankara: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No:264, Ankara Üniversitesi Basımevi, 1975), s.7

4.1. Vergi Yüğü Kavramı Ve Önemi

Vergi yüğü kullanılış durumuna göre farklı anlamlar taşıyan bir kavramdır.⁴¹ Yüğü hesaplarında vergi yüğü terimi teknik anlamda kullanılırken, maliye teorisinde ise çeşitli anlamda vergi yükünden bahsedilmektedir.⁴² Ancak çok basit bir şekilde ifade etmek gerekirse, vergi ödenmesi bir yüğü teşkil etmektedir. Çünkü, mikro açıdan mükelleflerin gelirlerinin makro açıdan ise toplumun gelirlerinin, özel sektörden kamu sektörüne aktarılmasını sağlamaktadır.⁴³ Buradan hareketle vergi yükünün sadece mikro açıdan değil, tüm ekonomiyi ilgilendirmesi bakımından makro düzeyde ele alınarak incelenmesi gerekmektedir.

Vergiler özel kesimden kamu kesimine geçen zorunlu ve karşılıksız iktisadi değerlerdir.⁴⁴ Verginin ödenmesi kişinin gelirinde bir azalma meydana getirir. Bu nedenle bir yüğü gibi düşünölmektedir. Fakat vergi ödeyenlerin toplam refah kaybı, devlet harcamalarından yararlanan kişilerdeki refah artışının gerisinde kalıyorsa vergi yükünün yararlı olduğı söylenebilir. Vergi devlet harcamalarının finansmanını karşıladığı gibi, enflasyonun önlenmesi, gelir ve servet farklılıklarının azaltılması, belli bölgelerdeki ve alanlardaki faaliyetlerin kısılması gibi konularda öлке kalkınmasında önemli rol oynamaktadır.⁴⁵

Uygulamada genellikle kullanıldığı şekliyle “vergi yüğü” belirli bir devre içinde devlet ve diğer kamu tüzel kişilerine yapılan ödemeler ile bu ödemeleri yapan mükelleflerin aynı devredeki gelirleri arasındaki rakamsal ilişkilerin belirlenmesi şeklinde ortaya çıkar.⁴⁶ Diğer bir ifadeyle vergi yüğü, ödenen vergi ve ödeme iktidarının bir fonksiyonudur. Yüğü, ödenen vergi ile doğru orantılı, ödeme iktidarı ile tersine orantılı olarak değişir. Bu tanımlamada kamu giderlerinin net tesiri ve benzer faktörlerin tesirleri düşünölemez. Vergi yüğü ile ilgili olarak denilebilir ki, ödenen vergi arttıkça vergi yüğü artar, ödeme iktidarı arttıkça vergi yüğü azalır.⁴⁷

⁴¹ Halük Anıl, **Türkiye’de Vergi Yüğü 1950-1970(Gayrisafi Toplumsal Vergi Yüğü Hesabı Üzerine Bir Deneme)**, (Ankara: Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları:56, Maliye ve Vergi Hukuku Enstitüsü Yayınları:4, Emel Matbaacılık, 1973), s.9

⁴² Arsan, **a.g.e.**, s.9

⁴³ Mehmet Arslan, “Vergi Yüğü ve Türkiye’deki Durumu”, **Vergi Dünyası**, (Sayı 135, Kasım 1992), s.55

⁴⁴ Turhan, **a.g.e.**, s.233

⁴⁵ Arslan, **a.g.e.**, s.56

⁴⁶ Anıl, **a.g.e.**, s.9

⁴⁷ Arsan, **a.g.e.**, s.10

Kişisel anlamda vergi yükü, vergi yükümlülerinin ödedikleri vergilerin gelirlerine olan oranını ifade ederken; milli ekonomi açısından vergi yükü, vergi ve vergiye benzer kamu gelirlerinin gayri safi milli hasılaya olan oranını ifade etmektedir.⁴⁸ Konuyu vergi yükü incelemesinin kazandığı önemi dikkate alarak incelediğimizde;

1-Vergi yükü, vergi politikası ile ilgili düzenlemelerin savunulmasında önemlidir. Vergi yükü hükümet ve vergi yükümlülerince vergi politikası düzenlemelerini desteklemek veya reddetmek, vergi sistemindeki vergi ahenkleştirmesi çalışmalarını savunmak veya kabul etmemek için kullanılmaktadır. Hükümet vergilendirilmedik vergi rezervlerini vergilendirmek isterken, çeşitli sektörlerin vergi yüklerini birbiriyle karşılaştırmakta ve tezini bu şekilde savunmaktadır.⁴⁹ Örneğin; vergi yüklerinin hafifletilmesi yoluyla gelişmesi istenen sektörlerin teşviki mümkündür. Bunun için de bu sektörlerin üzerindeki vergi yükünü bilmek gerekir. Ayrıca yapılacak bu çalışmalar vergi yükünün hafif olduğu sektörleri ortaya çıkararak devletin yeni vergi kaynakları bulmasına yardımcı olur.⁵⁰

2-Vergi politikasıyla ekonomik ve sosyal amaçlara ulaşmak mümkündür. Zamanımızda devlete ödenen vergilerin büyük miktarlara ulaştıkları bilinmektedir. Vergi tanımı gereği yükümlülerden karşılıksız olarak alındığından ekonomik ve sosyal hayatta etkiler meydana getirir. Bu etkileri olumlu alanlara yöneltebilmek, vergi yoluyla sektörler ve kişiler arasında gelir dağılımını daha eşit hale getirmek, ekonomide tam çalışmayı sağlayabilmek için ister istemez vergi yükü sorunları ve konuları üzerine eğilmek zorunluluğu doğmaktadır.⁵¹

3-Devletin vergi politikasını tespit, yürütme, denetleme ve gerektiğinde değiştirmesi için verginin kimler üzerinde kaldığını ve bundan doğacak etkileri bilmesi gerekir. Hele az gelişmiş ülkelerde tespit ve değerlendirmesinde hatalı olan vergi politikaları iktisadi kalkınma politikasına ters etki yaparak, tasarruf ve yatırım düşmesi gibi beklenmedik sonuçlar getirir.⁵²

⁴⁸ İsmail Türk, **Kamu Maliyesi**, (Ankara: Turhan Kitabevi, 1992), s.224

⁴⁹ Aynı, s.224

⁵⁰ Sevgi Ataman, "Türkiye'de Vergi Yükü-1974", **Maliye Dergisi**, (Sayı 17, Eylül-Ekim 1975), s.52

⁵¹ Türk, **a.g.e.**, s.224

⁵² Hatice Gümüşdere, "Vergi Yükü", **Maliye Dergisi**, (Sayı 48, Kasım-Aralık 1980), s.137

4-Uluslararası iktisadi ve mali konuların açıklanması vergi yükü ile mümkün olmaktadır. Uluslararası iktisadi konuların tartışılması, mesela uluslararası adil rekabet şartlarının gerçekleştirilmesi, vergi yükünün çeşitli ekonomilerde iyice bilinmesini gerektirmektedir. Bunun gibi, savaş sonrası dönemde galip devletlerin mağlup devletlere yükleyecekleri tamirat ve tazminatla ilgili harcamaların mağlup devletlerce ödenip ödenmeyeceği, mağlup memleketlerdeki vergi yükünün bilinmesini zorunlu kılmaktadır.⁵³ Örneğin; I. Dünya Savaşından sonra yapılan barış antlaşmaları, galip ve mağlup ülkelerdeki vergi yükü eşitliği kurulmasını öngörmüştür. Yani mağlup ülkelerde vergi yükünün galip ülkelere eşit olmasını sağlamaya yarayacak hükümler konmuştur.⁵⁴

5-Uluslararası siyasi ve ekonomik entegrasyonlar da vergi yükü hesaplarının önemini artıran sebeplerden biridir. Ülkeler arasında gerek iktisadi işbirliği çalışmaları, gerek siyasi anlaşmalardan doğan yükümlülükler bu ülkelerin vergi yüklerinin kıyaslanmasını gerektirmektedir. Ülkeler arasında vergi ahenkleştirmeleri yoluna gidilmesi de vergi yükü hesaplarının yapılmasını gerektirmiştir.⁵⁵ Bu konuda iki örnek vermek gerekirse, bunardan ilki Avrupa Ekonomik Topluluğu diğer adı ile Ortak Pazar; diğeri de Kuzey Atlantik Paktı Teşkilatı yani Nato'dur.⁵⁶

Yukarıda sıralanan bu nedenler yüzünden, bir yandan vergi yükünün iktisadi niceliği, diğeri yandan bu yükün istatistik usullerle ölçülebilmesi ve milletler arası alanda karşılıklı karşılaştırmalar yapılabilmesi olanakları, teori ve uygulamada uzun tartışma konusu teşkil eden bir sorun durumuna gelmiştir.⁵⁷

Vergi yükü araştırmaları, çok yakın bir geçmişe sahip bulunmaktadır.⁵⁸ I. Dünya Savaşından önce bazı teorik denemelerde ve resmi belgelerde genel vergi yükü sorunlarına dokunulmuş olmakla beraber⁵⁹ bugünkü hesaplara başlangıç sayılabilecek vergi yükü tahminleri⁶⁰ özellikle I. Dünya Savaşından hemen sonra İngiliz Kraliyet İstatistik Kurumu Başkanı H.Samuel tarafından yapılarak bu alanda öncü olmuştur.

⁵³ Türk, a.g.e., s.225

⁵⁴ Selâhattin Tuncer, **Kamu Maliyesi**, (Gözden Geçirilmiş Dördüncü Baskı, İstanbul: Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları No:41, Yalkın Ofset Matbaası, 1975), s.450

⁵⁵ Ataman, a.g.e., s.52

⁵⁶ Tuncer, a.g.e., s.450

⁵⁷ Aynı, s.451

⁵⁸ Memduh Yaşa, **Vergi Yükü (Vergi Yükü Hesaplama Usulleri ve Mukayeseleri)**, (İstanbul: Sermet Matbaası, 1962), s.3

⁵⁹ Tuncer, a.g.e., s.448

⁶⁰ Yaşa, a.g.e., s.3

Ayrıca maliye teorisi bakımından incelemelerinin teorik değeri büyük takdir kazanan ve 1927 yılında toplanan İngiltere'deki Colwyn Komitesinin 1923-1926 yılları için yaptığı vergi yükü hesapları bu alanda ciddi bir çalışma örneği olmuştur.⁶¹

İngiliz iktisatçıların öncülüğünü yaptığı vergi yükü hesapları, bilhassa Amerika Birleşik Devletleri'nde geliştirilmiştir.⁶² Amerika'da bütün vergilerin veya ayrı ayrı vergilerin yükü üzerine yapılan bir çok araştırma vardır. Vergi yükü üzerine Bishop 1958 yılı için yaptığı ve bazı metodolojik sorunlara da yer verdiği çalışmasından sonra 1961 ve 1965 yılları için gelir sınıflarına göre vergi yükü ve kamu giderlerinden fayda incelemesini yapmıştır.⁶³

Diğer ülkelerde vergi yükü incelemeleri arasında Erik Lindahl'in İsveç'te ve dışarıda toplam vergi yükü tetkiki, I. Jay Goffman'ın Kanada'da vergi yükü, Holzman'ın Rusya'da vergi yükü, Roskamp'ın Batı Almanya'da vergi yükü ve Hindistan'da tarımsal ve tarımsal olmayan nisbi vergi yükü ve Hindistan tarımında vergi yükü incelemeleri söylenebilir.⁶⁴

Türkiye'de vergi yükü, ilk defa 1937'de J. Picharles'in vergi sistemimiz hakkında hazırladığı raporun başlangıç kısmında hesaplanmış, sonra da Maliye Tetkik Kurulu tarafından yayınlanan bir broşürde 1948 yılına ilişkin hesaplar yapılmıştır.⁶⁵ Daha sonra Nazif Oker tarafından 1948, 1953 yıllarında yapılan çalışmalar bu konuda ilk örnekleri teşkil etmektedir. 1960'lardan sonra bir yandan devlet kurumlarında diğer taraftan akademik kurumlarda vergi yükü üzerine çeşitli çalışmalar yapılmıştır. Akademik çalışmalar ise 1968 yılında Dr. H.Üren Arsan ve 1973 yılında Dr. Haluk Anıl tarafından yayınlanmıştır.⁶⁶

4.2. Vergi Yükü Hesaplarında Yer Alan Unsurlar

Vergi yükü hesaplarında yer alan unsurları aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür;

⁶¹ Tuncer, a.g.e., s.448

⁶² Yaşa, a.g.e., s.4

⁶³ Arsan, a.g.e., s.5

⁶⁴ Aynı, s.5

⁶⁵ Anıl, a.g.e., s.7

⁶⁶ Ataman, a.g.e., s.52

- Paya giren vergi veya vergiler grubu (Vergi Sistemi)
- Paydaya giren gelir (Kişisel Gelir, MG, SMH, GSMH)
- Vergi yükünün ait olduğu kişi (Mükellef), grup veya toplum

Bunlardan ilk ikisi hesaplamada fiilen yer aldığı halde, üçüncüsü hesaba girmemekte, ancak hesabın kime veya hangi grup veya topluma ilişkin olduğunu göstermektedir.⁶⁷ Vergi yükünün belirlenebilmesi açısından inceleme konusunun yıl veya devre gibi belirli bir zaman ile de sınırlandırılması “gelir ve verginin ait olduğu zaman” şeklinde bir unsurla ilişkilendirilmesini gerektirmekte ancak bu husus yük hesapları içinde doğrudan doğruya yer almamakla beraber vergi yükünün ilgi ve kapsamını belirleyen tamamlayıcı unsurlarındandır.

Vergi yükü hesabındaki unsurlar, incelemenin şekline göre kapsam yönünden bazı farklılıklar gösterir. Bu anlamda, vergi unsurunun tek bir vergi, belirli bir vergi grubu, vergi sistemi ve hatta geniş anlamıyla bütün kamu gelirlerini ve parafiskal ödemeleri kapsayacak şekilde işlenmesi mümkündür. Aynı şekilde gelir unsurunun da kişisel gelir, grup geliri, sektör geliri, bölgesel gelir veya milli hasılayı kapsayacak ölçülere varması söz konusu olabilir. Vergi ve gelir arasındaki ilişki, tek bir kişi yönünden ele alınabileceği gibi aile, belirli bir grup veya bütün toplum açısından, yani dar veya geniş çerçeveler içinde inceleme konusu yapılabilir. Hesapların şehir, bölge, ülke veya ülkeler topluluğu gibi ölçekler içinde ele alınması, bunun yanında zaman yönünden bir yılı, birkaç yılı veya uzun bir devreyi kapsayacak şekilde yapılması mümkündür.⁶⁸

Toplam vergi yükü hesaplarında Gayri Safi Milli Hasıla, Safi Milli Hasıla veya Milli Gelir ele alınabilir.

Gayri Safi Milli Hasıla (GSMH); bir dönemde bir ülke vatandaşlarının sahip oldukları üretim faktörleri kullanılarak üretilmiş bütün nihai mal ve hizmetlerin piyasa fiyatları ile hesaplanmış değeri olarak tanımlanır.⁶⁹ Tanımdan da anlaşılacağı gibi ara mallar ve üretilerek stoğa alınmış mallar dahil değildir.

Devletin nihai tüketim harcamaları ve özel nihai tüketim harcamaları, stok değişimleri, gayri safi sabit sermaye oluşumu, mal ve hizmet ihracatı toplanıp, mal ve

⁶⁷ Tuncer, a.g.e., s.457

⁶⁸ Anıl, a.g.e., s.13

⁶⁹ Kemal Yıldırım ve Doğan Karaman, **Makroekonomi**, (Eskişehir: Eğitim Sağlık ve Bilimsel Araştırma Çalışmaları Vakfı Yayın No:145, 1999), s.52

hizmet ithalatı çıkartılırsa Gayri Safi Yurt İçi Hasıla (GSYİH) elde edilir. Gayri Safi Yurt İçi Hasıla ile Dış Alemden Gelen Net Faktör Gelirinin toplanması ile Gayri Safi Milli Hasılaya ulaşılır.⁷⁰ Piyasa Fiyatlarıyla Gayri Safi Milli Hasıladan Amortismanların çıkartılmasıyla Piyasa Fiyatlarıyla Safi Milli Hasıla elde edilir. Buradan Dolayı Vergilerin düşülüp Sübvansiyonların eklenmesiyle Faktör Fiyatlarıyla Safi Milli Hasıla yani Milli Gelir elde edilir. Milli Gelirden Kurumlar Vergisi (Girişimcilerin Ödediği Dolaysız Vergiler), Girişimcilerin Dağıtılmayan Kârları, İşçi ve İşveren Sosyal Sigorta Ödentileri çıkarılıp Devletin Transfer Ödemeleri eklenerek Hane Halkının Kişisel Geliri elde edilir. Bundan da Kurumlar Vergisi Dışındaki Dolaysız Vergiler düşülerek Hane Halkının Kullanılabilir (Harcanabilir) Gelirine ulaşılır⁷¹ ki bu da tasarruflar ve kişisel harcamaların toplamıdır.

Çeşitli yanılmaları önlemek için milletler arası toplam vergi yükü karşılaştırmalarında GSMH'yi esas almak, daha doğru ve güvenilir sonuçlar elde edilmesini sağlamıştır.⁷²

4.3. Vergi Yükü Türleri

Genel olarak, vergi yükü bir orandan ibarettir. Bu oran, vergi ve vergi benzeri mükellefiyetlerin toplamının, GSMH'ye veya GSYİH'ye bölümü şeklinde ifade edilmektedir.⁷³ Bunu matematiksel olarak şu şekilde göstermek mümkündür:

$$\text{Vergi Yükü} = \frac{\text{Ödenen Vergi}}{\text{Gelir}}$$

Bu formülde pay ve paydalara nelerin gireceği tartışma konusu olmaktadır.⁷⁴ Vergi yükü hesaplarında yer alan unsurların sıralanan şekilde veya daha başka ölçülerde işlenmesi halinde birçok kombinezonlar ve bunun sonucu olarak da çeşitli vergi yükü kavramları ortaya çıkmaktadır.⁷⁵

⁷⁰ Necat Berberoğlu, *Makro Ekonomik Analiz*, (Eskişehir: Detaş Dersaneleri Basımevi, 1987), s.16

⁷¹ Ergül Han, *İktisada Giriş II*, (İkinci Baskı, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Basımevi, 1995), s.28

⁷² Tuncer, a.g.e., s.458

⁷³ İlhan Özer, "Vergi Yükü Araştırmaları", *İstanbul Sanayi Odası Dergisi*, (Sayı 20, Haziran 1976), s.3

⁷⁴ Tuncer, a.g.e., s.454

⁷⁵ Anıl, a.g.e., s.13

4.3.1. Kişisel Vergi Yüğü

Kişisel vergi yüğü, kişi başına düşen vergi ve benzeri ödemelerin, kişi başına GSMH'ye olan oranını gösterir.⁷⁶

$$\text{Kişisel Vergi Yüğü} = \frac{\text{Kişinin Ödediğı Vergiler}}{\text{Kişinin Geliri}}$$

Kişisel vergi yüğü, terminolojide subjektif yük ve objektif yük olarak ikiye ayrılmaktadır. Objektif yük, mükellefin tutar olarak ödediğı verginin gelire oranlanmasıdır. Subjektif yük ise mükellef üzerinde ödenen verginin yaptığı psikolojik baskıdır.⁷⁷ Subjektif vergi yüğü, kişiden kişiye değişebildiğı ve ölçülemediğı için hesaplamak mümkün değildir. Bu sebeple de sadece kuramsal bir anlam taşımaktadır.

Dalton, kişisel vergi yükünü dolaysız ve dolaylı vergi yüğü olarak da ikiye ayırmaktadır. Dolaysız vergi yüğü kişinin dolaysız olarak vergi ödemelerinin para ile tanımıdır. Bu nedenle bu yüğe, parasal yük de denilmektedir.⁷⁸ Ödenen verginin, vergi ödeyicinin iktisadi refahı üzerine etkisi ise, dolaylı, reel yüğüdür.⁷⁹

Kişisel vergi yüğü hesaplanırken 15 yaşından aşağı olan çocuklar bazı işleri yaptıkları halde gelir elde eden şahıslar sayılmadıkları için vergi yükümlüsü de sayılmazlar. Bu sebeple de vergi ödeme gücüne sahip değildirler. Bu durumda nüfus başına vergi miktarı şeklen eşit gibi gözükse de, hakiki vergi yüğü çocuk sayısı fazla olan ülkelerde daha yüksektir.⁸⁰ Bu nedenle belirli bir çerçevede içinde yer alan toplam nüfus yerine belirli yaş gruplarıyla sınırlanan bir kısmın, örneğin, gelirin yaratılması açısından yapılan bir değerlendirme sonucu, çalışma yaşındaki nüfus başına vergi yükünün de hesaplanması mümkündür.⁸¹

⁷⁶ Toprak, a.g.e., s.33

⁷⁷ Salih Şanver, *Türkiye'de Vergi Yüğü Meseleleri*, (İstanbul: İktisadi Araştırmalar V, 1966), s.5

⁷⁸ Aykut Herekman, *Kamu Maliyesi (Genel Vergi Kuramı)*, (Cilt II, Tıpkı İkinci Bası, Ankara: Sevinç Matbaası, 1989), s.142

⁷⁹ Ataman, a.g.e., s.55

⁸⁰ Fritz Neumark, *Maliye İlimine Dair Ekonomik ve Sosyolojik Tetkikler*, Çeviren: Sabri F. Ülgener, (İstanbul: İstanbul Üniversitesi Yayınlarından No:118, İktisat Fakültesi Neşriyatı No:9, Güven Basımevi, 1940), s.68

⁸¹ Anıl, a.g.e., s.14

4.3.2. Toplam Vergi Yüğü

Bir ülkede belirli bir dönemde (genellikle bir yılda) ödenen vergilerin, ülkenin o dönemdeki GSMH'ye olan oranına toplam vergi yükü denilir.⁸² Toplam vergi yükünün formüle edilmiş şekli aşağıdaki gibidir.

$$\text{Toplam Vergi Yüğü} = \frac{\text{Toplam Ödenen Vergiler}}{\text{GSMH}}$$

Pigou makro-ekonomik açıdan vergi yükünü ödeme yükü ve fedakarlık yükü olmak üzere ikiye ayırır. Ödeme yükü, bir ekonomide toplanan verginin toplam parasal yükünü belirtir. Toplanan verginin dolaylı-dolaysız reel yükünü ise, fedakarlık yükü olarak deyimlendirir. Örneğin, bir verginin oranının artması sonucu vergi yükündeki artış parasal yükü, yani ödeme yükünü tanımlar. Verginin oranının artması sonucu fiyatlarda da bir artış meydana gelmişse bu dolaylı yüke, fedakarlık yükü denir.⁸³

Toplam vergi yükünde, ekonominin içinde bulunduğu durum ve vergilenebilir kapasite önem taşımaktadır.⁸⁴

Toplam vergi yükü makro ekonomik bir kavram olup makro bazda vergi düzeyini gösterir. Yani toplam vergi yükü toplanan bütün vergilerin ekonomi üzerindeki yüküdür. Sosyal refah durumu ile vergiler arasındaki ilişkiyi gösterdiği gibi, ülkeler arası karşılaştırmalarda da bu ölçüt kullanılır.

4.3.3. Sektörel Vergi Yüğü

Ekonomide farklı sektörlerde vergi yükünü hesaplamak izlenecek mali politikalar için gerekli olabilir. Bir sektörün belli bir dönemde ödemiş olduğu vergi miktarı ile elde ettiği gelir arasındaki oran sektörün vergi yükünü vermektedir. Sektörler arası karşılaştırmalarda hangi sektörün daha fazla vergi yükü altında kaldığı, sektörel

⁸² Erdoğan Öner, **Kamu Maliyesi I (Kamu Harcamaları ve Kamu Gelirleri)**, (Ankara: Araştırma Planlama ve Koordinasyon Kurulu Yayın No:1986/282), s.128

⁸³ Herekman, a.g.e., s.142

⁸⁴ Mustafa Saim Uysal, "Vergi Yüğü Kavramı ve Ülkemizdeki Toplam Vergi Yüğü", **Vergi Dünyası**, (Sayı 22, Haziran 1983), s.59

vergi yükü ile anlaşılmaktadır.⁸⁵ Elde edilen sonuç vergi denetiminin etkin biçimde yönlendirilmesine imkan sağlayacaktır.

Sektörler arası yapılan karşılaştırmalarla, farklılıklar ortaya konularak gerekli mali tedbirler açısından da vergi politikasına yön verilmeye çalışılır.⁸⁶ Özellikle kalkınma yolunda olan ülkelerde, vergi politikasının ekonomik sektörleri yönlendirmedeki rolü daha da ağırlık kazanmaktadır.⁸⁷

4.3.4. Bölgesel Vergi Yükü

Ekonomik, sosyal veya coğrafi bakımdan belirli özellikler gösteren bölgelerde vergi ile gelir arasındaki ilişkiler araştırılarak, bölgeler arasında karşılaştırmalar yapmak mümkündür.⁸⁸ Bu gibi araştırmalar bölgeler arasındaki vergi yükü dengesizliklerinin ortaya konulabilmesi ve bölgesel kalkınma ile ilgili mali tedbirlerin alınabilmesi, mali tevzin yönünden gerekli düzenlemelerin yapılabilmesi bakımlarından önem taşır. Özellikle vergileme yetkisi geniş mahalli idareleri bulunan ülkelerde bu tür inceleme ve karşılaştırmaların önemi büyüktür.⁸⁹

4.3.5. Brüt ve Net Vergi Yükü

Toplam ve kişisel vergi yükü, brüt birer kavramdır. Vergi yükünün hesaplanmasında sadece ödenen vergiler dikkate alınmakta, devletin sağladığı hizmetlerden elde edilen yararlar gözönünde bulundurulmamaktadır.⁹⁰ Oysa net vergi yükü, belirli bir dönemde ödenen vergilerden, o dönemde yapılan kamu hizmetlerinden sağlanan yararların düşülmesi sonucu elde edilen değer gelire oranı olmaktadır.⁹¹

Formüle edersek;

⁸⁵ Emine Orhaner, **Kamu Maliyesi**, (Üçüncü Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, 2000), s.168

⁸⁶ Anıl, a.g.e., s.15

⁸⁷ Maliye Müfettişleri Derneği, **Türkiye’de Vergi Yükü**, (Ankara: Maliye Müfettişleri Derneği Yayınları No:1, Sevinç Matbaası, 1977), s.63

⁸⁸ Hikmet Urgancı, “Vergi Yükü Sorunları Türkiye’de Vergi Yükü”, **Adana İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Dergisi**, (Sayı 4, Mart 1975), s.245

⁸⁹ Anıl, a.g.e., s.16 ; Sevgi Ataman, a.g.e., s.54

⁹⁰ Öner, a.g.e., s.129

⁹¹ Arslan, a.g.e., s.57

$$\text{Net Vergi Yüğü} = \frac{\text{Ödenen Vergiler - Kamu Hizmetlerinden Sağlanan Fayda}}{\text{Gelir}}$$

Bu vergi yükü gerek kişi açısından gerekse ekonomi açısından ele alınabilir. Ekonomi açısından net vergi yükü, vergi ve vergi benzeri gelirler toplamından mali yardımlar ve transfer harcamaları çıkarıldıktan sonra kalan kısımdır. Kişi açısından ise ödediği vergiler toplamından, kamu hizmetleri karşılığında sağladığı yararlar çıkarıldıktan sonra kalan kısım net vergi yükü olmaktadır.⁹²

Kişinin kamu hizmetlerinden sağladığı yararın ölçülmesi olanaksız olduğundan, kişisel net vergi yükünün hesaplanması da pek mümkün değildir.

4.3.6. Toplumsal Vergi Yükü

Toplumsal vergi yükünün hesabında vergi ve milli gelirin yanında nüfusa da yer verilmektedir. Kısaca toplumsal vergi yükü vergiler, milli gelir ve nüfusun bir fonksiyonudur. Buna göre toplumsal vergi yükü bu değişkenlerin zaman içindeki durumlarına bağlı olarak farklılaşacaktır.⁹³

Toplumsal Vergi Yükünü (T), Vergileri (V), Milli Geliri (G) ve Nüfusu (N) ile ifade edersek:

$$T = f (V, G, N)$$

$$T = \frac{\frac{V}{G}}{\frac{G}{N}} \quad \alpha \text{ denklemini yazılabilir.}$$

Toplumsal vergi yükünde iki ayrı esneklik değeri söz konusu olmaktadır. Bunlar verginin gelire oranı ve gelirin nüfusa oranı şeklinde belirlenebilir. Toplumsal vergi yükü, bu iki esneklik değerinin birbirine bölünmesi sonucunda çıkan değer in 1'den büyük, küçük veya 1'e eşit oluşuna göre artacak, azalacak veya aynı kalacaktır. Bu

⁹² Toprak, a.g.e., s.33

⁹³ Anıl, a.g.e., s.43

anlamda verginin gelire oranı, gelirin nüfusa oranından fazla ise toplumsal vergi yükü artacak, aksine yani daha az ise bu yük azalacaktır. Her iki esneklik değeri birbiriyle aynı ölçüde olduğunda toplumsal vergi yükü değişmeyecektir.⁹⁴

4.3.7. Gerçek Vergi Yükü

Verginin yansımaları olayı da hesaplara katıldığı zaman, net vergi yükü kavramı biraz daha genişletilmek suretiyle, gerçek vergi yükü kavramına ulaşılabilir. Gerçek vergi yükünü hesaplamak için kamu hizmetlerinden sağlanan faydaların hesaplanması, ayrıca yansıyan ve yansıtılan vergilerin bilinmesi gerekmektedir.⁹⁵

Ancak bu hesaplamalarda kamu hizmetlerinden sağlanan fayda ile yansıyan ve yansıtılan vergiler net olarak bilinemediğinden uygulamada genellikle toplam ve kişisel vergi yükü kavramları esas alınarak hesaplamalar yapılmaktadır.

$$\text{Gerçek Vergi Yükü} = \frac{\begin{array}{c} (\text{Ödenen Vergi} \\ + \\ \text{Yansıyan Vergi}) \end{array} - \begin{array}{c} (\text{Kamu Hizmetlerinden Sağlanan Fayda} \\ + \\ \text{Yansıtılan Vergi}) \end{array}}{\text{Gelir}}$$

4.3.8. Gelir Gruplarına Göre Vergi Yükü (Efektif Vergi Yükü)

Gelir grupları açısından vergi yükü kavramı, elde ettikleri gelir büyüklüklerine göre sınıflandırılmış vergi yükümlülerinin, belirli bir dönemde ödedikleri vergi ve vergi benzeri ödemelerin aynı devre içindeki gelirlerine oranını göstermektedir.⁹⁶

Gelir grupları bakımından vergi yükü, vergi ve gelir ilişkisini vergi adaleti yönünden ortaya koymaya yarayan en elverişli hesap şeklidir. Ancak söz konusu hesapların yapılabilmesi ülkedeki gelir dağılımı konusunda yeterli bilgilere sahip olmakla mümkündür.⁹⁷

⁹⁴ Aynı, s.45

⁹⁵ Şerafettin Aksoy, **Kamu Maliyesi**, (İstanbul: Filiz Kitabevi, 1991), s.297

⁹⁶ Toprak, a.g.e., s.32

⁹⁷ Urgancı, a.g.e., s.245

Bir toplumda vergi adaletinin ne ölçüde sağlandığını gösteren ölçütlerden birisi de efektif vergi yüküdür. Efektif vergi yükü, bir toplumda herhangi bir kesim tarafından ödenen vergilerin o kesimin net faktör gelirlerine oranı olarak hesaplanmaktadır. Efektif (gerçek) vergi yükünün hesabında tahakkuk eden değil, tahsil edilen vergi esas alınmalıdır.

Efektif vergi oranının hesaplanabilmesi için toplam vergi gelirlerinin gelir gruplarına göre ayrıştırılması; ayrıca, çeşitli sosyal grupların milli gelirden aldıkları payın (faktör gelirleri içindeki payın) bilinmesi gerekir.⁹⁸

4.4. Vergi Yüküne Etki Eden Faktörler

Vergi yükünü etkileyen, yani vergi yükünün azalmasına veya artmasına neden olan faktörler, vergi ve vergilemeyle ilgili çeşitli kavramlardır. Bunlar arasında; verginin dolaylı-dolaysız yapıda olması, vergi tarifelerinin özellikleri, vergi kaybının düzeyi, vergi potansiyelinin değerlendirilmesi, mükelleflerin vergi bilinç düzeyi, idari etkinlik, vergilerin konuları, matrahları, oranları ile bu vergiler için kanunlarda tanınan muafiyet, istisna ve indirimler, diğer taraftan da fertlerin vergiyi önleme, kaçırma çabaları ve yansıtılma imkanları gelir.

Vergi mikro ekonomik olarak vergi ödeyiciye, gelir etkisi, ikame etkisi ve vergi yükünün eşitsiz dağılımı suretiyle eşitsizlik etkisi gibi etkilerde bulunur. Bu etkiler de verginin alınış tarzı, ödeyicinin vergi hakkında ve vergi yükünün dağılımı hakkındaki bilgisi, vergi kanunlarının bünyesi, vergi oranları gibi kişinin vergi yükünü azaltıcı veya artırıcı faktörlere dayanır.

Vergi kanunlarının bazı boşluklarından faydalanarak vergiyi önleme veya kanuna aykırı olarak vergiyi ödememek, yani vergi kaçakçılığı ile, vergi ödemeyenler kendi yüklerini azaltırken adaletsiz vergi dağılımı sebebiyle diğer fertlerin yüklerini arttırmırlar.⁹⁹

Vergi kaçakçılığı, vergi yükünden tamamen veya kısmen kurtulmak amacıyla vergi yasalarına karşı hareket etmek olarak nitelendirilebilir. Vergi kaçakçılığı tanımından da anlaşılacağı gibi yasal olmayan bir durumdur.

⁹⁸ Türk Harb-İş Sendikası, *Türkiye’de Ücretliler Üzerindeki Vergi Yükü*, (Ankara: Net Ofset, Ağustos 1997), s.28

⁹⁹ Arslan, a.g.e., s.62

Az gelişmiş ve gelişmekte olan ekonomilerde iyi bir vergi sistemi uygulanamaması vergi kaçakçılığına ortam hazırlamaktadır. Ayrıca gelişmiş ekonomilere oranla kişi başına düşen gelir, az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde düşük olduğundan bu tip ekonomilerde gelirin marjinal faydası da yüksektir. Bu nedenle de her iki ekonomi modelinde de vergi yükleri aynı oranda olsa dahi, az gelişmiş ve gelişmekte olan ekonomide yükümlüler daha büyük bir vergi baskısı altında kalacağından kaçakçılık yoluna daha kolaylıkla sapacaklardır.¹⁰⁰

Vergiden kaçınma ise vergi kanunlarına aykırı hareket etmeksizin, vergi kanunlarının teşvik, muafiyet ve istisnalardan faydalanarak, daha az vergi ödemektir. Yani vergi borcunun doğumunu bağladıkları olaylarla bağlılık kurulmaksızın vergilendirme alanının dışında kalınmasıdır. Vergi mükelleflerinin sözedilen yolu izlemeleri hazineyi vergi kaybına uğratacak ve neticede vergi yükü de azalacaktır. Mükellefler imkan buldukça vergiden kaçınmaya çalışırlar. Buna karşılık vergi hukuku bu tür vergiden kaçınmaya engel olamamaktadır.¹⁰¹

İstisna ve muafık, vergilemenin vergi konusu ya da vergi mükellefi açısından sınırlanarak bazı konuların ya da kişilerin belli bir verginin kapsamı dışında kalmasıdır.¹⁰² İstisna verginin konusu ile bağlantılıyken; muafiyet vergi yükümlüsünü sınırlandıran bir kavramdır. Muafiyetle kişinin vergi ile ilişkisi ortadan kalkmış olur. Bu husus diğer ülkelerde de uygulanmakta ve bundan yararlanan kişilerin gelirlerinde artışa vergi yüklerinde ise azalışa neden olur.

İdari etkinlik yanında mükelleflerin vergiye karşı duydukları tepkinin azaltılması, vergi potansiyelinin değerlendirilmesi, muafiyet ve istisna uygulamalarının etkinliği ve düzeyi, adil bir vergi yükü dağılımının sağlanması bakımından önemlidir. Vergi kaybının azalması yanında tarım sektörü gibi özellikle gelişmekte olan ülkelerde vergi potansiyelinin değerlendirilemediği alanlarda etkin vergileme yöntem ve tekniklerinin uygulanması, vergi yükünün dengeli dağılımı bakımından bir zorunluk niteliğindedir.¹⁰³

¹⁰⁰ Herekman, a.g.e., s.156

¹⁰¹ Arslan, a.g.e., s.62

¹⁰² Özhan Uluatam, **Kamu Maliyesi**, (Ankara: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No:413, Ankara Üniversitesi Basımevi, 1978), s.174

¹⁰³ Abdurrahman Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, (Genişletilmiş Dördüncü Baskı, Ankara: Gazi Büro Kitabevi, Ekim 1993), s.406

Gelir vergisi ve kurumlar vergisi mükelleflerinde ise safi kazancın tesbitinde kazançtan indirilecek giderler bu mükelleflerin vergi yükünü etkilemektedir. Kazancın tesbiti sırasında uygulanan amortisman uygulamaları, belirli alanlara yapılan yatırımlar için normal amortisman uygulamasının dışında sağlanan ilave yatırım imkanları, teşvik edilmesi istenen belirli alan ve sektörlerden sağlanan kazançların vergileme dışı bırakılması gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin vergi yükünü önemli oranda etkilemektedir. Ayrıca gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin kazançlarına uygulanan vergi oranları ve bazı kazançlara farklı vergi oran uygulanması mükelleflerin vergi yükü üzerinde etkileşim farklılıklarına neden olmaktadır.¹⁰⁴

Kurumlar vergisi yükü, kurumların ödedikleri kurumlar vergisinin, elde etmiş oldukları toplam gelire oranlanması ile bulunmaktadır. Ancak ülkemizde konuya ilişkin istatistiki veriler olmadığından sağlıklı bir vergi yükü hesabı yapılamamaktadır. Bu nedenle çalışmamızda Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yapılan değişikliklerin kurumların ödemiş oldukları kurumlar vergisinde bir farklılaşma yaratıp yaratmadığı eğer yaratıyorsa ne yönde olduğu şeklinde bir araştırma yapılmıştır. Çünkü Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yapılan değişiklikler kurumların ödedikleri kurumlar vergisini etkileyerek kurumlar vergisi yükü üzerinde etkiler yaratabilmektedirler. Çalışmamızda ele almış olduğumuz Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yapılan değişikliklerin kurumlar vergisi yüküne etkisini inceleyebilmek için kurumların ödemiş oldukları kurumlar vergisinin matrahının hesaplanmasına ve bu matrah üzerinden uygulanacak tarife yapısına ilişkin olarak kurumlar vergisi oranı, indirilecek giderleri, istisna ve muafiyetleri gibi kriterler üzerinde durulmuştur. Kurumlar vergisi Kanunu'nda düzenlenen bu hükümler kurumların kurumlar vergisi yükü açısından önemli etkiler doğurmaktadır. Bu nedenlerle çalışmamızın ikinci bölümünde Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yapılan değişikliklerin kurumlar vergisi yükünde meydana getirdiği etkileşim incelenmiştir.

¹⁰⁴ Ziyactin Bildirici, "Ülkemizde ve Avrupa Topluluğuna Üye Ülkelerde Gelir ve Kurumlar Vergisi Mükelleflerinin Vergi Yükünü Etkileyen Çeşitli Faktörlerin Karşılaştırılması", *Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (Cilt VI, Sayı 2, Kasım 1988), s.355

İKİNCİ BÖLÜM

KURUMLAR VERGİSİ KANUNU'NDA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLERİN KURUMLAR VERGİSİ YÜKÜNE ETKİSİ

Vergi yasaları toplumun geniş bir kesimini ilgilendirmesinin yanında, diğer yasalardan ayrılan bir çok özelliğe sahiptir. Bunların başında, değişen ekonomik ve toplumsal yaşama süratle uyum sağlaması gereği gelir. Ekonomik ve toplumsal yaşamdaki değişim hızına bağlı olarak, yeni vergi yasaları çıkarılması, mevcut vergi yasalarının değiştirilmesi ya da kaldırılması söz konusudur.¹⁰⁵

Bu nedenle de Kurumlar Vergisi Kanunu'nda ilk yürürlüğe girdiğinden bu yana pek çok değişiklik yapılmıştır.¹⁰⁶ Çalışmamızda bu değişikliklerin, kurumlar vergisi yüküne etkisinin ne olduğu araştırılmaktadır.

¹⁰⁵ Ahmet Ak, "Vergi Yasalarının Hazırlanmasında Temel Gerekçeler ve Madde Gerekçelerinin Hukuki Açısından Değerlendirilmesi", *Vergi Dünyası*, (Sayı 272, Nisan 2004), s.157

¹⁰⁶ 1950'den günümüze yapılan değişiklikler şöyledir:

1)10 Haziran 1949 tarih ve 7229 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 03.06.1949 tarih ve 5422 sayılı Kanun, 2)09 Ocak 1961 tarih ve 10696 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 30.12.1960 tarih ve 192 sayılı Kanun, 3)23 Şubat 1963 tarih ve 11342 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 18.02.1963 tarih ve 199 sayılı Kanun, 4)16 Ocak 1964 tarih ve 11608 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 07.01.1964 tarih ve 372 sayılı Kanun, 5)24 Temmuz 1967 tarih ve 12655 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 13.07.1967 tarih ve 903 sayılı Kanun, 6)31 Mart 1969 tarih ve 13162 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 27.03.1969 tarih ve 1137 sayılı Kanun, 7)27 Aralık 1980 tarih ve 17203 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 24.12.1980 tarih ve 2362 sayılı Kanun, 8)05 Ocak 1982 tarih ve 17565 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 31.12.1981 tarih ve 2573 sayılı Kanun, 9)31 Aralık 1982 tarih ve 17915 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 31.12.1982 tarih ve 2773 sayılı Kanun, 10)14 Ocak 1984 tarih ve 18281 sayılı resmi Gazete'de yayımlanan 04.01.1984 tarih ve 2970 sayılı Kanun, 11)11 Aralık 1985 tarih ve 18955 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 11.12.1985 tarih ve 3239 sayılı Kanun, 12)11 Kasım 1986 tarih ve 19278 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 05.11.1986 tarih ve 3318 sayılı Kanun, 13)31 Mart 1987 tarih ve 19417 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 25.03.1987 tarih ve 3332 (M) sayılı Kanun, 14)24 Haziran 1987 tarih ve 19497 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 12.06.1987 tarih ve 3380 sayılı Kanun, 15)05 Kasım 1988 tarih ve 19980 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 26.10.1988 tarih ve 3482 sayılı Kanun, 16)10 Aralık 1988 tarih ve 20015 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 03.12.1988 tarih ve 3505 sayılı Kanun, 17)24 Mayıs 1989 tarih ve 20174 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 18.05.1989 tarih ve 3558 sayılı Kanun,

1. 5422 SAYILI KANUNLA KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMASINA GEÇİŞ VE GETİRİLEN DÜZENLEME

1.1. Kurumlar Vergisinin Kısa Tarihçesi

Türkiye’de kurumlar vergisinin 50 yılı aşmış bir geçmişi vardır. Şöyle ki, ülkemizde ticaret ve sanayi sektörünün gösterdiği değişikliklere paralel olarak vergiler alanında da değişiklikler yapılmış ve değişen şartlar içinde ilk kazanç vergisi olarak 1907 yılında kabul edilen bir vergi “Temettü Nizamnamesi” ile getirilmiştir. Bu getirilen vergi bir sanat ve ticaret vergisi şeklinde olup mükellefleri, gerçek ve tüzel kişi ayrımı yapmadan vergilendirmiştir. Temettü Nizamnamesiyle getirilen vergi 7 sene gibi bir süre uygulandıktan sonra yerini 1914 yılında “Temettü Vergisi”ne bırakmıştır. Mükellefler arasında gerçek ve tüzel kişi ayrımı yapmayan temettü vergisi, kapitülasyonlar nedeniyle 1863’ten beri vergilendirilmeyen yabancıların

18)20 Haziran 1989 tarih ve 20201 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 14.06.1989 tarih ve 3571 sayılı Kanun, 19)30 Aralık 1989 tarih ve 20388 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 27.12.1989 tarih ve 3595 sayılı Kanun, 20)20 Aralık 1990 tarih ve 20731 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 15.12.1990 tarih ve 3689 sayılı Kanun, 21)11 Temmuz 1992 tarih ve 21281 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 25.06.1992 tarih ve 3824 sayılı Kanun, 22)30 Aralık 1993 tarih ve 21804 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 26.12.1993 tarih ve 3946 sayılı Kanun, 23)06 Temmuz 1994 tarih ve 21982 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 24.06.1994 tarih ve 4008 sayılı Kanun, 24)27 Kasım 1994 tarih ve 22124 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 24.11.1994 tarih ve 4046 sayılı Kanun, 25)02 Haziran 1995 tarih ve 22301 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 25.05.1995 tarih ve 4108 sayılı Kanun, 26)11 Haziran 1997 tarih ve 23016 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 05.06.1997 tarih ve 4264 sayılı Kanun, 27)23 Ocak 1998 tarih ve 23239 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 21.01.1998 tarih ve 4325 sayılı Kanun, 28)29 Temmuz 1998 tarih ve 23417 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 22.07.1998 tarih ve 4369 (M) sayılı Kanun, 29)14 Ağustos 1999 tarih ve 23786 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 11.08.1999 tarih ve 4444 sayılı Kanun, 30)26 Kasım 1999 tarih ve 23888 (M) sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 26.11.1999 tarih ve 4481 sayılı Kanun, 31)29 Ocak 2000 tarih ve 23948 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 27.01.2000 tarih ve 4503 sayılı Kanun, 32)30 Aralık 2000 tarih ve 24246 (M) sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 23.11.2000 tarih ve 4605 sayılı Kanun, 33)03 Temmuz 2001 tarih ve 24451 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 26.06.2001 tarih ve 4684 sayılı Kanun, 34)10 Temmuz 2001 tarih ve 24458 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 28.06.2001 tarih ve 4697 sayılı Kanun, 35)31 Ocak 2002 tarih ve 24657 (M) sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 30.01.2002 tarih ve 4743 sayılı Kanun, 36)21 Mayıs 2002 tarih ve 24761 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 15.05.2002 tarih ve 4756 sayılı Kanun, 37)22 Haziran 2002 tarih ve 24793 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 12.06.2002 tarih ve 4761 sayılı Kanun, 38)09 Ocak 2003 tarih ve 24988 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 07.01.2003 tarih ve 4783 sayılı Kanun, 39)24 Mayıs 2003 tarih ve 25088 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 24.04.2003 tarih ve 4842 sayılı Kanun, 40)07 Ağustos 2003 tarih ve 25192 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 30.07.2003 tarih ve 4962 sayılı Kanun, 41)30 Aralık 2003 tarih ve 25332 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 17.12.2003 tarih ve 5024 sayılı Kanun, 42)02 Ocak 2004 tarih ve 25334 (M) sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 25.12.2003 tarih ve 5035 sayılı Kanun, 43)06 Şubat 2004 tarih ve 25365 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 29.01.2004 tarih ve 5084 sayılı Kanun, 44)31 Temmuz 2004 tarih ve 25539 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 16.07.2004 tarih ve 5228 sayılı Kanun, 45)31 Aralık 2004 tarih ve 25687 (3. M) sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 30.12.2004 tarih ve 5281 sayılı Kanun.

vergilendirilmesini sağlayarak, 13 yıl uygulandıktan sonra 1926 yılında kaldırılmıştır. Cumhuriyetin ilan edilmesiyle, 1926 yılında kaldırılan temettü vergisinin yerine ilk “Kazanç Vergisi Kanunu” yürürlüğe girmiştir. Kazanç vergisi de temettü vergisindeki gibi kurumları gerçek kişiler gibi kapsamına almıştır. Ancak 1934 yılında yerini kendisinden prensip olarak farklı olmayan ikinci bir kazanç vergisine bırakmıştır.¹⁰⁷ Kurumların, gerçek kişilerden ayrı olarak vergilendirilmesi kurumlar vergisi ile mümkün olmuştur.

Türkiye’de Kurumlar Vergisi Kanunu düzenlemesi ilk defa Alman Kurumlar Vergisinden yararlanılarak taslak olarak hazırlanmış ve Bakanlar Kurulu’nun 24.04.1947 tarihli toplantısında görüşülerek Yüksek Meclise sunulmuş ve 01.01.1948 tarihinde Kanunlaşarak yürürlüğe konulmuştur.

Ancak Geçici Komisyonun yaptığı değişiklikle 03.06.1949 tarih ve 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu kabul edilmiş ve bu kanun ile kurum kazançlarının 01.01.1950 tarihinden itibaren vergiye tabi tutulması sağlanmıştır.

1.2. 5422 Sayılı Kanun

5422 Sayılı Kanunun¹⁰⁸ getiriliş amacı, kurumların ayrı bir vergiye tabi tutulmak istenmesidir. Çünkü gerek mevzuatta gerekse uygulamada gelir ve kurumlar vergisinin birbirine karıştırılması nedeniyle yaşanan çelişkilerin ortadan kaldırılması amaçlanmıştır. Bu doğrultuda 5422 Sayılı Kanunun ilk altı maddesi mükelleflere ayrılmıştır.

Kanunun 1’nci maddesiyle kurumlar vergisinin mükellefleri belirlenmiştir.¹⁰⁹ Sermaye Şirketleri ve Kooperatif Şirketler hukuki bakımdan değil, tamamen mali bakımdan ele alınmışlardır. Bu nedenle, tüzel kişiliği haiz olan ve hukuki bakımdan şirket kabul edilen, fakat sermaye şirket karakterini taşımayan kolektif, adi komandit, adi ve özel şirketler, kurumlar vergisinin dışında bırakılmışlar ve bunlarda mükellefiyet, gelir vergisinin genel esasları dahilinde doğrudan doğruya ortaklara yöneltilmiştir.

¹⁰⁷ Şenyüz, a.g.e., s.329 ; Kızılot, a.g.e., s.9

¹⁰⁸ 5422 Sayılı Kanun 10.06.1949 tarih ve 7229 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

¹⁰⁹ Kurumlar Vergisi Kanunu Tasarısının Gerekçesinde Kurumlar Vergisi Mükellefleri;

a)Sermaye Şirketleri,

b)Kooperatif Şirketleri,

c)İktisadi Kamu Müesseseleri,

d)Cemiyet ve Tesislere (Vakıflara) Ait İktisadi İşletmeler, olarak sayılmıştır.

Kurumlar vergisine tabi şirketler ise, Kazanç Vergimizde “Eshamlı Şirketler” tabiriyle ifade edilen ve yeni kanunda “Sermaye Şirketleri” diye adlandırılan anonim, eshamlı komandit, limited şirket ile aynı özellikteki yabancı kurumlardan ibarettir. Bunlara ayrı bir grup olan muafiyet dışında kalan kooperatif şirketleri de ilave edilmiştir.¹¹⁰ Burada iktisadi kamu müesseselerinin vergilendirilmesi vergi uygulaması yönünden önemli olan rekabet eşitliğinin korunması içindir. İktisadi kamu müesseseleri, kar sağlamayı ikinci planda görseler veya kar gayesi gütmeseler bile, kar amaçlı işletmelerle aynı şartlarda çalışırlar. Vergi kapsamına alınmadıklarında, kar amaçlı işletmelere göre vergi avantajı sağlamış olurlar; rekabet eşitliği bozulmuş olur. Böylece, ferdi teşebbüsler ve özel hukuk tüzel kişilerine ait teşebbüslerin rekabet ve dolayısıyla gelişme imkanları daralır. Bunun önlenmesi amacıyla iktisadi kamu müesseseleri vergiye tabi tutulmuştur.¹¹¹

Bu kanunla getirilen istisnalardan en önemlisi “İştirak kazançları istisnası”dır. Kanunun kabul edilmesinde büyük sermaye sahasında mali ve sınai teşebbüsün tabii gelişmesine ağır vergi tekrarı ile mani olmamak için, tasarıda belirli şartlara dayanan iştirak kazançları istisnası kabul edilmiştir.¹¹² İştirak kazançları istisnasının getirilmesindeki amaç, kurum kazancının birden fazla kurumlar vergisine tabi tutulmasını önlemektir.¹¹³

Kurum kazancının tespitinde mükelleflerin hasılatlarından indirebilecekleri masraflar da bu kanunda ayrıca zikredilmiştir.

Tasarıda kurumlar vergisi oranı Sermaye Şirketleri için %20, İktisadi Kamu Müesseseleri için %30 olarak teklif edilmiştir. Bunun gerekçesi de bir sermaye şirketinin vergi ödedikten sonra, ayrıca da ortağın şahsi gelire giren şirket hissesi üzerinden vergi vermesinin bir mükerrerlik olduğunun iddia edilmesidir. Bu görüşten gidilince, zorunlu olan bu mükerrerliğin hiç olmazsa, ağır olmamasını ve hakiki sermaye kurumlarının yaşamasına ve gelişmesine engel teşkil etmemesini düşünmek gerekir. Kurumlar vergisinde mükerrerlik sadece sermaye şirketleri için konu edilip, iktisadi kamu müesseseleri hakkında bu düşünce ileri sürülemeyeceği için iktisadi

¹¹⁰ Recep Turgay, **Kurumlar Vergisi Kanunu ve Tatbikatı**, (İstanbul: Kutulmuş Matbaası, 1955), s.11

¹¹¹ Yılmaz Özbacı, **Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, (Ankara: Vergi Hukuku Külliyyatı Serisi Yorum ve Açıklamalar:II, Olgaç Matbaası, 1982), s.11

¹¹² Turgay, a.g.e., s.7

¹¹³ Selahaddin Paklar, **Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Uygulaması 1982**, (İstanbul: Ufuk Matbaası, 1982), s.113

kamu müesseselerinin oranı %20 yerine %30 olarak teklif edilmiştir.¹¹⁴ Ancak Geçici Komisyon Raporuyla; bu oranın sermaye şirketleri ve kooperatifler için %10 ve diğer kurumlar için de %35 oranında olması uygun görülmüştür. Bunun gerekçesi olarak da kazanç vergisinde eshamlı şirketlerin özel teşebbüsler ve diğer şirketlere göre daha düşük bir tarife ile vergilendirilmeleri, dolayısıyla memleket ekonomisinde şirketlerin önemi dikkate alınarak, bu teşekküllerin gelişmesini ve çoğalmasını sağlamak gibi süregelen bir düşünceden kaynaklandığı söylenebilir.¹¹⁵

Oran konusunda ortaya çıkan sorunlardan biri de, iktisadi kamu müesseselerine uygulanacak orandır. Vergi bakımından ferdi ve özel teşebbüslerle, iktisadi kamu müesseseleri arasında bir fark yaratmamak gerekir. Devletçiliğin amacı özel teşebbüslerle rekabet olmadığına göre, vergi yükünün kendine sağlayacağı avantajdan istifade ederek, ferdi teşebbüsü ortadan kaldırması söz konusu olamaz. Bu nedenle de iktisadi kamu müesseseleri için tasarıda teklif edilen %30 oranı, gelir vergisi için değiştirilen özel teşebbüse eşit olarak %35'e çıkarılmıştır.¹¹⁶

5422 Sayılı Kanun 1950 yılından 1960 yılına kadar hiçbir değişikliğe uğramadan 10 yıl süreyle uygulanmıştır. Bu süre içinde, gerek idarenin inceleme ve gözlemleri, gerekse ilgililerin başvuru ve şikayetleri, adı geçen kanunda bazı aksaklıklar ve noksanlıklar olduğunu göstermiştir. Bu aksaklık ve noksanlıklar verginin verimini etkilediği gibi, kanun hükümlerinin mükelleflere eşit olarak uygulanmasına da engel olduğundan çeşitli kanunlarla üzerinde değişiklikler yapılmıştır.

¹¹⁴ Turgay, a.g.e., s.9

¹¹⁵ Aynı, s.14

¹¹⁶ Aynı, s.15

2. KURUMLAR VERGİSİ TARİFESİNDE YAPILAN DEĞİŞİKLİKLERİN KURUMLAR VERGİSİ YÜKÜNE ETKİSİ

Kurumlar vergisi tarifesinde yapılan değişiklikler kurumlar vergisi yükünde değişimlere neden olmaktadır.

2.1. Kurumlar Vergisinin Oranında Yapılan Değişiklikler

2.1.1. 192 Sayılı Kanun

192 Sayılı Kanunla¹¹⁷ aynı mükellef grupları arasında eşitliği ve sosyal adaleti sağlamak düşüncesiyle sermaye şirketlerinin ve kooperatif şirketlerin vergi oranı %10'dan %20'ye çıkarılmıştır. Yapılan bu değişikliğin amacı, gelir vergisinde oranlar %60'a kadar yükseldiği halde kurumlar vergisinde, iktisadi kamu müesseseleri ve iktisadi işletmeler hariç, bu oran %10 olarak uygulandığından iki vergi arasındaki adaletsizliği önlemektir. Her ne kadar, birer tüzel kişilik halinde faaliyet gösterenlerde %10 kurum vergisine ilave olarak, ayrıca ortakların hisselerinden, stopaj suretiyle %15 gelir vergisi ödedikleri ve ortakların şirketlerden aldıkları bu hisseleri beyannamelerinde göstererek, yüksek oran kademelerinin uygulanmasını sağladıkları söylenebilirse de, bir çok ortağa dağıtımdan dolayı düşen hisselerin miktarı az olacaktır. Öte yandan kurumlar vergisi oranının düşük olması, bazı şirketlerin, özellikle aile anonim şirketlerinin, kar dağıtımından çekinmelerini ve bu suretle stopaj yolu ile alınan %15 gelir vergisi de dahil olmak üzere, %23,5 gibi düşük bir orandan vergilendirilmelerini sağlamaktadır. Bu durum, anılan şirketler bakımından %60 orana kadar vergi ödeyen özel teşebbüsler ve %35 oranında vergi ödeyen iktisadi kamu müesseseleri aleyhine sonuçlar doğurmuştur.¹¹⁸

Geçici Komisyonun kurumlar vergisine ilişkin 16.03.1949 tarihli raporunda da belirtildiği gibi, kurumlar vergisiyle ulaşılmak istenen amaçlardan biri de, sosyal adalet gereği sermaye geliriyle-emek ve emek-sermaye geliri arasında bir ayırma yapmaktır.

¹¹⁷ 192 Sayılı Kanun 09.01.1961 tarih ve 10696 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹¹⁸ Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, **Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri**, (Cilt II, 1988), s.54

Halbuki uygulanmakta olan %10 oranı bu ayırma ilkesinin yeterli ve adil derecede uygulanmasını sağlamaktan çok uzak bulunmaktadır.¹¹⁹

2.1.2. 1137 Sayılı Kanun

1137 Sayılı Kanun Tasarısında, sermaye şirketleri kazançları üzerindeki vergi tevkifat oranının azaltılması ve bu azaltmanın sebep olacağı vergi kaybının önlenmesi bakımından kurumlar vergisi oranının yükseltilmesi zorunlu görülmüş, bu artışın ekonomik yönden herhangi bir mahsur yaratmayacağı gibi yapılan bu değişikliğin tasarıda öngörülen finansman ihtiyacına cevap verecek ek bir hasıla da sağlayacağı dikkate alınarak 1137 Sayılı Kanunla¹²⁰ kurumlar vergisi oranı sermaye şirketleriyle kooperatif şirketlerde %25 olarak kabul edilmiştir. Bu oran değişikliğinin kurumlar vergisi yükünü artırmaya yönelik etkileri olmuştur.

Daha önce %20 olarak uygulanan kurumlar vergisi oranının düşük tutulmasının sebebi, şirketleşmeyi ve büyük müesseselerin kurulmasını özendirmeye yöneliktir. Ancak; kurumlar vergisinden ayrı olarak sermaye şirketlerinin kazançları üzerinden yapılmakta olan vergi tevkifatı mekanizması ile birlikte ele alındığı takdirde, bu teşvik mekanizmasının düşünüldüğü şekilde olumlu sonuçlar vermediği ve Hazine bakımından büyük vergi kayıplarına neden olduğu görülür. Ayrıca, sermaye şirketlerine uygulanan vergi sistemlerinin, küçük tasarruf sahiplerini koruyucu ve atıl sermayelerin bu şirketlere akmasını sağlayıcı özellikte bulunması gerekmektedir. Bu açıdan bakıldığında gelir ve kurumlar vergileri kanunlarıyla kurulmuş olan vergileme rejiminin bu fonksiyonları yeterince yerine getiremediği sonucuna varılmaktadır. Şöyle ki, sermaye şirketlerinin tabi bulunduğu kurumlar vergisindeki oran düşüklüğü bunların teşvikini sağlamaktan uzaktır. Bu konuda kurumlar vergisi yanında, şirket kazançları üzerinden yapılmakta olan vergi tevkifatı önemli bir rol oynamaktadır. Çünkü, gelir vergisi adı altında olsa bile tevkif edilen bu vergi, şirketin ödemeye mecbur olduğu bir vergiden ibarettir. Bu nedenle şirketler üzerindeki verginin ölçülmesinde, kurumlar vergisi ve gelir vergisi tevkifatının beraberce dikkate alınması gerekmektedir. Bu durumda, sermaye şirketleri %20 kurumlar vergisi ve bu vergi çıktıktan sonra %20 gelir vergisi tevkifatı olmak üzere, toplam %36 oranında bir vergi yükü ile karşılaşmaktadırlar.

¹¹⁹ Ayn, s.54

¹²⁰ 1137 Sayılı Kanun 31.03.1969 tarih ve 13162 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Şirket kazançlarının dağıtılması halinde, dağıtılan temettüler gelir vergisi beyannamesine dahil edilmekte ve şirketçe ödenmiş bulunan %20 vergi, gelir vergisinden mahsup edilmektedir.

Bu mekanizmanın işleyişinde, uygulamada gerek idare ve gerekse mükellef yönünden büyük güçlüklerle karşılaşılmaktadır. Çünkü, kazancın dağıtılması halinde bu kazanç temettü sayılarak gelir vergisi beyannamesi ile yüksek oranda bir vergiye tabi olmaktadır. Kazancın dağıtılmaması halinde ise, sadece %36 vergi alınmakla yetinilmektedir.

Bahsedildiği gibi, sermaye şirketleri %36 oranında bir vergi yüküne muhatap bulunmaktadırlar. Dağıtılan kazançların ayrıca temettü sahiplerinin beyannamelerine dahil edilmesi gerekiyorsa da, genellikle şirket kazançları şirket bünyesinde bırakılmak suretiyle bu oran fiilen %36 olmaktadır. Halbuki aynı şekilde, milli ekonomiye hizmet eden diğer şirketlerin vergi yükü, %60'a varan gelir vergisi tarifesi çerçevesinde hesaplanmaktadır. Sermaye şirketleriyle diğer şirketlerin tabi oldukları fiili vergi yükleri mukayese edilirse, sermaye şirketlerinin diğerlerine göre çok hafif bir şekilde vergilendirildiği görülmektedir. Halbuki, gelişmiş ülkelerde, kurumlar, yüksek bir seviyede vergilendirilmekte ve ayrıca bunlardan sağlanan temettüler gelir vergisi ile tevkif edilmektedir. Bu nedenle, vergi hukukumuzun kaynağını teşkil eden Batı vergi sistemlerine paralel olarak ve şahsi teşebbüslerdeki vergi yüküne de yaklaşmak bakımından, kurumlar vergisi oranının artırılması gereklidir.

Diğer taraftan, küçük tasarruf sahiplerinin ve atıl sermayelerin bu şirketlere yönelmesini sağlamak bakımından vergi tevkifat oranının indirilmesi gerekli görülmektedir. Çünkü şirket kazançları üzerinden, dağıtılsın, dağıtılmasın veya kime ait olursa olsun topluca vergi tevkif edilmesi teknik bir zorunluluk olduğuna göre, küçük tasarruf sahiplerinin korunması bakımından, vergi tevkifat oranının indirilmesi gereklidir. Böylece, beyanname verilmemesi nedeniyle mahsup imkanı bulunmayan ve bu sebeple küçük tasarruf sahibi üzerinde kalan tevkifat yolu ile alınan vergi miktarı düşürülmüş olacaktır. Gelir Vergisi Kanunu'nda, bu hususu sağlayacak gerekli değişiklikler yapılması ve sermaye şirketlerinin dağıtılan ve dağıtılmayan karları üzerinden yapılmakta olan gelir vergisi tevkifatı oranının %15'e indirilmesi öngörülmektedir.

Sonuç olarak, vergi tevkifat oran ve mekanizmasının düzenlenmesi ve sermaye şirketlerinde düzenli ve küçük tasarruf sahiplerini koruyucu ve bu şirketlere katılımı

arttırıcı bir vergilendirme rejimi sağlanması bakımından kurumlar vergisi oranının %30'a çıkarılması gerekli görülmektedir. Böylece, milli ekonomide yaratılan kıymet farkları kendi aralarında tutarlı bir vergi rejimine kavuşturulacak, küçük tasarruf sahibi ve atıl sermayelerin bu şirketlere kanalize edilmesi sağlanacaktır.

Kurumlar vergisi oranının %30'a çıkarılması halinde, iktisadi kamu müesseselerinin oranında da buna göre bir ayarlanma yapılması gereklidir. Zira iktisadi kamu müesseselerinin tabi bulunduğu %35 oranı sermaye şirketlerinin tabi tutuldukları %20 kurumlar vergisi ve %20 gelir vergisi tevkifatına göre tespit edilmiştir. Kamu sektörüne dahil müesseselerle, özel sektöre dahil müesseseler arasında vergi eşitliğinin sağlanması için, yapılan değişikliğe paralel olarak iktisadi kamu müesseselerinin kurumlar vergisi oranının %40'a yükseltilmesi gerekli bulunmaktadır. Çünkü, %30 kurumlar vergisi ve bu düşüldükten sonraki %15 gelir vergisi tevkifatı, toplam %40,5 oranında bir vergi yüküne denk gelmektedir ki, küsurun düşürülmesiyle, bu oran %40 olmaktadır.

Hükümet teklifinde yukarıda açıklanan nedenlerle sermaye şirketleriyle kooperatif şirketlerde %30'a, diğer kurumlarda %40'a çıkarılması öngörülen vergi oranı 1137 Sayılı Kanunla, sermaye şirketleriyle kooperatif şirketlerde %25 olarak kabul edilmiştir. Diğer kurumlarda ise vergi oranı %35 olarak belirlenmiştir.¹²¹

2.1.3. 2362 Sayılı Kanun

Mükellefler ve vergi idaresi için uygulaması çok güç olan Gelir Vergisi Kanunu'nun 96'ncı maddesi uyarınca yapılan stopaj kaldırılmış ve bunun yerine, tüm kurum kazancından tek bir kurumlar vergisi alınması ve bunun yarısının, kurumun ortaklarının gelir vergilerine mahsuben alınmış sayılması (vergi alacağı) diye özetlenebilecek yeni bir uygulama getirilmiştir.¹²² Ayrıca, kurumlar vergisi oranı sermaye şirketleri ile kooperatifler için %25'den %50'ye çıkarılmış buna karşın iktisadi

¹²¹ Bu konunun hazırlanmasında Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Kanun Gerekçelerinden yararlanılmıştır (Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, a.g.e., s.168-170)

¹²² Nahit Kitiş, "Kurumlarda Gelir ve Kurumlar Vergisi Stopajı", *Vergi Dünyası*, (Sayı 33, Mayıs 1984), s.25

kamu müesseseleri ile dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelere uygulanan %35 oranı aynen korunmuştur.¹²³

Öngörülen düzenleme ile vergi yükü dağıtılmayan kurum kazançlarında artırılmış, dağıtılan kurum kazançlarında ise azaltılmıştır. Bu bakımdan eski düzenleme kurum kazançlarının şirket bünyesinde bırakılmasını teşvik eder nitelikte iken, yeni düzenlemede dağıtılmayan kurum kazançları daha yüksek oranda vergi yüküne muhatap duruma getirilmiş bulunmaktadır. Dağıtılan kurum kazançları üzerinden alınan vergi yükü azaltılarak kurum kazançlarının dağıtımını teşvik edilmiştir. Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yapılan değişikliğin amacı, kurum kazançları üzerinden alınan vergi gelirlerini artırmak, kurumlar vergisi mükellefleri ile gelir vergisi mükellefleri arasında vergilemede mümkün olduğu derecede eşitlik sağlamak, kurum kazançlarının dağıtımını ve bazı kazançların vergiden istisna edilmesi yolu ile kurumlaşmayı teşvik etmektir.¹²⁴

Bu değişikliğin gerekçesi dağıtılmayan kurum kazançlarının daha düşük oranda vergi yüküne tabi tutulması nedeniyle kişisel teşebbüsler ve şahıs şirketlerinin daha fazla vergi yükünden kaçınmak için sermaye şirketi haline dönüşerek suni çoğalmalarını önlemek ve böylece bütçede vergi açığının önüne geçilmek istenmesidir.

2.1.4. 2573 Sayılı Kanun

2573 Sayılı Kanunla¹²⁵ yapılan değişiklikle tüm kurumlar vergisi mükellefleri için kurumlar vergisi oranı %40 olarak belirlenmektedir. Böylece sermaye şirketleri ile kooperatiflerde kurumlar vergisi oranı %50'den %40'a indirilerek kurumlaşma teşvik edilmekte, diğer kurumlarda ise hiçbir haklı gerekçeye dayandırılmayacak olan düşük vergilendirme kaldırılmaktadır.¹²⁶ Ancak, sermaye şirketleri kazançları üzerinden alınacak olan %40 oranındaki verginin yarısı, vergi alacağı olup, ortakların beyan edecekleri kar payları üzerinden hesaplanacak gelir vergisinden mahsup edilecek peşin bir vergilemedir. Oysa iktisadi kamu müesseseleri ile dernek ve vakıf iktisadi işletmelerine ait vergilenecek karların dağıtılmaları ve onlar üzerinden gelir vergisi alınmaları mümkün olmadığından, %40 oranındaki kurumlar vergisinin yarısına eşit bir

¹²³ 2362 Sayılı Kanun 27.12.1980 tarih ve 17203 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹²⁴ Paklar, a.g.e., s.307

¹²⁵ 2573 Sayılı Kanun 05.01.1982 tarih ve 17565 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹²⁶ Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, a.g.e., s.227

meblağın vergi alacağı şeklinde mahsubu ve de geri alınmaları olanağı bulunmamaktadır.¹²⁷ Burada sözü edilen %40 oranındaki verginin yarısının vergi alacağına tekabül etmesi, iktisadi kamu müesseseleri ile dernek ve vakıflara ait vergi oranının daha düşük tutulmasına yol açmamıştır. Aslında, iktisadi kamu müesseseleri ile dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler, rekabet eşitliğinin korunması ihtiyacı ile mükellefiyete alınmışlardır. Bu açıdan, iktisadi kamu müesseseleri ile dernek ve vakıflara bağlı iktisadi işletmelerdeki vergi oranının, sermaye şirketlerinde olduğundan daha fazla olması gerekir. Çünkü, sermaye şirketleri kazançlarını ortaklarına dağıtır. Şirketteki vergilemeden başka, ortak bünyesinde de vergileme yapılır. Dolayısı ile, vergi yükü bakımından rekabet eşitliğinin sağlanması için, iktisadi kamu müesseseleri ile dernek ve vakıflardaki vergilemenin, sermaye şirketlerinin ortakları ile beraber katlanacakları vergi yükünü karşılayacak şekilde düzenlenmesi gerekir.¹²⁸

Ayrıca 2573 Sayılı Kanunda öngörülen düzenleme ile vergi yükü dağıtılan ve dağıtılmayan kurum kazançlarında azaltılmıştır. Ülkemizde sermaye şirketlerinin genelde aile şirketi niteliğinde buldukları dikkate alınır, kazanç dağıtmak zorunda olmayan bu tür sermaye şirketlerinin kazançları %40 oranında vergiye tabi tutulacaktır.¹²⁹

2.1.5. 3239 Sayılı Kanun

3239 Sayılı Kanunla¹³⁰, %40 kurumlar vergisi ve %6 gelir vergisi tevkifatı birleştirilerek kurumlar vergisi oranı %46 olarak uygulanmaya başlanmıştır. Burada, iki ayrı işlemin birleştirilmesi amacıyla ve sistemin daha sade ve basit olması için kar paylarından alınan gelir vergisi kurumlar vergisine dahil edilerek uygulanmıştır.¹³¹ Böylece, stopaj matrahı tespit ve beyanname düzenleme külfeti mükellef üzerinden kaldırılmakta, diğer taraftan vergi idaresi stopaja ilişkin beyannamele alma takip ve

¹²⁷ Paklar, a.g.e., s.306

¹²⁸ Özbalcı, a.g.e., (1982), s.374

¹²⁹ Paklar, a.g.e., s.310

¹³⁰ 3239 Sayılı Kanun 11.12.1985 tarih ve 18955 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

¹³¹ Günceri Ergülen, "Kurumlarda Gelir Vergisi Tevkifatının Yanlışığ", *Vergi Dünyası*, (Sayı 114, Şubat 1991), s.61

bunlara ilişkin tarh, tahakkuk ve tahsil işlemlerinden kurtarılmaktadır. Ayrıca bu oran değişikliği mükelleflere ek bir vergi yükü getirmemektedir.¹³²

Aynı maddenin devamında Bakanlar Kuruluna kurumlar vergisi oranını %50 oranına kadar arttırmaya yetki verilmiştir. Bakanlar Kuruluna verilen, gelir vergisi oranlarını %10 azaltma ve kurumlar vergisi oranlarını %50'ye çıkarma yetkileri kullanıldığı takdirde, gerçek kişi kazançlarının vergi yükü, kurumların vergi yükünden çok daha aşağı inecektir. Bugüne kadar yapılan uygulamada amaçlananın aksine kurum kazançları, gerçek kişi kazançlarından daha düşük bir oranda vergilendirilmiştir. Bunun doğal sonucu olarak, ülkemizde sermaye şirketlerine dönüşüm hızlanmış, en küçük ticari ortaklıklar, hatta kişisel işletmeler birer sermaye şirketi haline gelmiştir. Sermaye şirketlerinden beklenen küçük tasarrufların birleştirilerek maliyetlerin düşürülmesi, verimliliğin artırılması, yurdun doğal kaynaklarının daha kolay işletilmesi, büyük teşebbüslerin küçük tasarruf sahiplerine ait olması, yani sermayenin anonimleşmesi gibi sosyo-ekonomik amaçlara ulaşamamıştır. 3239 Sayılı Kanunla yapılan değişiklikle, kurumlaşma, en azından optimum olmayan sermayeler için, vergi kanunlarıyla teşvik edilir olmaktan çıkarılmıştır. Alınan karar, bugüne kadar kazançlardan alınan tek verginin gelir vergisi olduğu anlayışının da terk edildiğini göstermektedir. Yeni değişikliğin ilk sonuçları olarak, cüce işletmelerin süratle kurum niteliğini bırakarak, yeniden şahıs işletmesi haline dönüşeceğini, başka bir deyişle kurumlar vergisi mükelleflerinin sayısında süratle büyük bir düşme olacağını söylemek mümkündür. Ancak, kurumlar vergisi yüzyılın başından beri gelişmiş kapitalist ülkelerde gittikçe oranı yükseltilerek uygulandığı halde, bu vergiye tabi işletmelerin kurulması azalmayıp, artmaktadır. Bunun nedeni, kurumun hukuki statüsünün sağladığı avantajların, verginin ağırlığının ortaya çıkardığı sakıncayı bastırarak kadar önemli olmasıdır. Bu nedenle düşünülenin aksine; son değişikliğe rağmen, ülkemizdeki kurum sayısının azalmaması da mümkündür. Bu taktirde dahi, yapılan değişiklik, sadece optimum ölçekteki kurumların teşvik edileceğinin ve kurum bünyesinde bulunan kaynakların biraz daha yüksek oranda vergilenecek kurumlar vergisi veriminin artırılmasının amaçlandığını ortaya koymaktadır.¹³³

¹³² Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, a.g.e., s.271

¹³³ Yaşar Baskın, "Değişen Sadece Vergi Oranları Mı?", *Vergi Dünyası*, (Sayı 57, Mayıs 1986), s.20-21

2.1.6. 3318 Sayılı Kanun

3318 Sayılı Kanunla¹³⁴ yabancı ulaştırma kurumlarının ülkemizden yaptıkları yk ve yolcu taşımacılığı işlerinden elde ettikleri kazançların vergilendirilmesinde karşılıklı olarak kurumlar vergisi oranlarının yeniden düzenlenmesi öngörülmektedir. Bunun için Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 25'nci maddesine iki fıkra eklenmiştir.¹³⁵ şöyle ki, yabancı ulaştırma kurumlarının ülkemizde yaptıkları yk ve yolcu taşımacılığı işlerinden elde ettikleri kazançlar ülkemizde %46 nispetinde kurumlar vergisine tabi tutulmaktadır. Halbuki, bazı devletlerde yabancı taşımacılık şirketlerinin bu tür faaliyetleri vergilenmemekte veya çok düşük vergilenmekte, bazı devletlerde ise çok yüksek oranlarda vergiye tabi tutulmaktadır. Ülkemiz kuruluşlarına taşımacılık kazançları üzerinden herhangi bir vergi dettirmeyen ülkelerin nakliyecilerine ülkemizin de aynı şekilde işlem yapabilmesini sağlayarak iki ülke arasındaki taşımacılık faaliyetlerini teşvik etmeyi amaçlayan, aynı zamanda Türk kuruluşlarına ağır vergiler dettiren ülkelerin kuruluşlarına emsali ağır vergiler ödetme imkanı sağlayacak şekilde bir düzenlemeye gidilmiştir.¹³⁶

Getirilen değişiklikle söz konusu taşımacılık işlerinde ülkemiz kuruluşlarının tercih edilmesi ve ülkemizin bu yolla döviz gelirlerinin arttırılması amaçlanmıştır. Böylece lkelerarası vergilemede dengeli ve eşit bir yol izlemesi sağlanmaktadır.¹³⁷

2.1.7. 3332 Sayılı Kanun

3332 Sayılı Kanunla¹³⁸ indirimli kurumlar vergisi oranı uygulanabilmesi için kurumun, mutlaka anonim şirket şeklinde kurulmuş olması gerekmektedir. Ayrıca iştirak edilen anonim şirketlere indirilmiş kurumlar vergisi oranının uygulanabilmesi için de anonim şirketlerin sermayeye iştirak oranının en az %80 olması lazımdır. Sözü

¹³⁴ 3318 Sayılı Kanun 11.11.1986 tarih ve 19278 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹³⁵ "Bu Kanunun 18 ve 19'ncu maddelerine göre vergilendirilen yabancı ulaştırma kurumlarında vergi nispetini karşılıklı olmak şartıyla ülkeler itibariyle kara, deniz ve hava ulaştırma kurumları için ayrı ayrı veya topluca sıfıra kadar indirmeye veya bu maddede yazılı oranın bir katını geçmemek üzere yeni bir oran tespit etmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir.

Bu maddeye göre, Bakanlar Kurulu'nca farklı oranda kurumlar vergisine tabi tutulan kurumlarla ilgili vergilemenin usul ve esaslarını belirlemeye de Bakanlar Kurulu yetkilidir."

¹³⁶ Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, a.g.e., s.262

¹³⁷ Aynı, s.261

¹³⁸ 3332 (M) Sayılı Kanun 31.03.1987 tarih ve 19417 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

edilen şartların, ilgili hesap döneminin ilk 6 ayında gerçekleştirilmiş olması ve bu durumun dönem sonuna kadar muhafaza edilmesi gerekir. Kanun koyucu bu hükümlerle, indirimli vergi oranı uygulamasından yararlanarak anonim şirketlerin muvazaalı biçimde kurulmasını önlemeyi amaçlamaktadır.

Bu kanunla, Kurumlar Vergisi Kanunu'nda kurumlar vergisi oranını belirleyen maddenin fıkraları yeniden düzenlenmiştir. Yapılan bu düzenlemeye göre, bir anonim şirketin halka açık anonim şirket sayılabilmesi için, aşağıdaki şartların hepsinin bir arada bulunması gerekmektedir;

- a) Hisse senetlerinin en az %80'i nama yazılı olmalıdır.
- b) Sermaye yapısı ortaklar pay defterinde tespit edilmelidir.
- c) Ödenmiş sermayenin en az %25'i her birinin sermayedeki payları %1'in altında olan 200'den fazla gerçek veya tüzel kişilere ait bulunmalıdır.

Fıkra metninde yer alan "...ödenmiş sermayelerinin en az %25'inin her birinin sermayedeki payları %1'in altında olan 200'den fazla gerçek veya tüzel kişilere ait bulunması..." ifadesiyle, halka açık anonim şirketlerde anonim şirketin sermayesinin en az %25'inin 200'den fazla gerçek ve tüzel kişi arasında dağılımı öngörülmekte; ancak bu dağılımın kendi içinde büyük dengesizlikler yaratmaması için de, söz konusu 200'den fazla gerçek veya tüzel kişiden her birinin sermayedeki paylarının, anonim şirketin, toplam sermayesinin %1'inin altında olması şartı getirilmektedir.¹³⁹

Buna göre, hisselerinin en az %25'ini halka arz etmiş şirketlerin kurumlar vergisi oranı %40'a indirilecektir. Sermayenin halka açık kısmı en az %51'i geçen şirketlerin kurumlar vergisi oranı %35'e; sermayesinin halka açık kısmı en az %80 olan şirketlerin kurumlar vergisi oranı ise %30'a kadar indirilecektir. Bu suretle %46 olan kurumlar vergisi oranı kademeli olarak %30'a kadar indirilebilecektir.¹⁴⁰

Kanunda, Bakanlar Kuruluna, indirdiği vergi oranlarını tekrar yükseltmek yetkisi de verilmiştir. Ancak bu yetki sınırsız değildir. Bakanlar Kurulu, indirdiği vergi oranlarını en fazla 6 puan yükseltebilecektir. Ayrıca Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 25'nci maddesinde 3239 Sayılı Kanunla yapılan ve 3332 Sayılı Kanunla yenilenecek değişiklikle, Bakanlar Kurulu'na, kurumlar vergisi oranını, %50'ye kadar (%50 dahil) yükseltme yetkisi verilmiştir. Yani Bakanlar Kurulu, kurumlar vergisi oranını tüm kurumlar için %50'ye kadar yükseltebilir. Ancak halka açık anonim şirketlerin vergi

¹³⁹ Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, a.g.e., s.296

¹⁴⁰ Aynı, s.297

oranları tekrar yükseltirken genel orandaki bu yükselmeden etkilendirilmeyecektir. Zira Bakanlar Kuruluna halka açık anonim şirketlerin vergi oranlarını düşürme yetkisinin verildiği fıkra, oranların tekrar yükseltilmesi halinde, en çok 6 puana kadar (6 puan dahil) yükseltme yetkisi verilmiştir. Şu halde vergi oranının tekrar yükseltilmesi halinde, vergi oranı en az düşürülen anonim şirketin kurumlar vergisi oranı en fazla % 46 olabilecek; hiçbir zaman bu oranın üstünde bir oranla vergilendirilmeyecektir. Genel oran %47, %48, %49, %50 olarak belirlense bile sözü edilen gruba giren bir anonim şirketin kurumlar vergisi oranı, bu oranlara yükseltilemeyecektir. Buna paralel olarak, kurumlar vergisi oranları %35'e ve %30'a indirilmiş olan anonim şirketlerin vergi oranları da, genel orandaki yükselmeden etkilendirilmeksizin, %36 ile en fazla %41'e kadar yükseltilebilecektir.¹⁴¹

3332 Sayılı Kanunla yapılan bu değişiklikle, aile şirketlerinin halka açılmaları cazip hale getirilerek sermayenin tabana yayılması amaçlanmış ve bu yolla sermaye piyasasının gelişmesi teşvik edilmek istenmiştir.

2.1.8. 3946 Sayılı Kanun

3946 Sayılı Kanunla¹⁴² kurumlar vergisinin oranı %46'dan %25'e düşürülmüş, ancak vergi yükü %25 oranında bırakılmamıştır. Çünkü, kurumlardan elde edilecek kar paylarının ortaklar bünyesinde gelir vergisine tabi tutulması esasını yeniden getirmiş böylece kurumlar vergisinin ödendiği dönemde kurum kazancından ödenmesi gereken kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısım bir de %20 oranında tevkifata tabi tutulmuştur.¹⁴³ Buradan kurumlar vergisinde nihai vergi yükünün % 40 oranında (fon payları hariç) olduğu anlaşılmaktadır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun değişmeden önceki 25'nci maddesine göre, kurum kazançları nihai olarak %46 oranında vergilendirilmekte idi. Yeni düzenleme ile üniter vergi sistemine ve "vergi alacağı" müessesesine paralel olarak kurumlar vergisinin, Kurumlar Vergisi Kanununa göre tespit edilen kurum kazancının %25'i oranında alınması öngörülmektedir. Ancak, bu orana göre hesaplanan verginin, iştirak

¹⁴¹ Nahit Kitiş, "Kurumlar Vergisi Oranında İndirim", *Vergi Dünyası*, (Sayı 75, Kasım 1987), s.18-19

¹⁴² 3946 Sayılı Kanun 30.12.1993 tarih ve 21804 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁴³ Ekrem Sezer, "Kurum Kazançlarında Vergi Yükü ve Mükerrer Vergileme", *Vergi Dünyası*, (Sayı 164, Nisan 1995), s.35

kazançları ile yatırım fonu ve ortaklıklarına ait istisnalar hariç olmak üzere, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancının %20'sinden az olamayacağı esas getirilmektedir. Buna göre kurumlar vergisi, Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre bulunan kurum kazancının %25'i oranında hesaplanacaktır. Kurumun kurumlar vergisinden muaf veya müstesna kazançlarının bulunması ve hesaplanan verginin indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancının %20'sinden az olması halinde, bu şekilde hesaplanan vergi, kurumlar vergisi olarak kabul edilecektir. Diğer taraftan, bu sistemi tamamlayıcı mahiyette olmak üzere, Gelir Vergisi Kanunu'nda öngörülen değişiklikle kazancın dağıtılması ve bu kar payını alan ortak gerçek kişilerce beyan edilmesi halinde, hesaplanan gelir vergisinden, elde edilen kar paylarının 1/3'ü olarak hesaplanan vergi alacağının mahsubu esası getirilmektedir. Öngörülen bu sistemle, tam mükellefler bakımından kurum kazancının dağıtılması halinde, halka açık anonim şirketlerin kazançları üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılmadığından, halka açık anonim şirketler ile diğer kurumlarda nihai vergi yükü farklı olacaktır.¹⁴⁴

2.1.9. 4369 Sayılı Kanun

4369 Sayılı Kanunla¹⁴⁵ yapılan değişiklikle kurumlar vergisi oranı %25'den %30'a çıkartılmıştır. Yapılan bu değişiklikle; kurumlar vergisi yükü artırılmak ancak stopaj gelir vergisi yükü daha fazla oranda azaltılmak hatta tam mükellef kurumlar için sıfırlanmak suretiyle kurumların toplam vergi yükü azaltılmıştır. Kurumların vergi yükündeki azalma tam mükellef kurumlarda dar mükellef kurumlardan daha fazla olmuştur.¹⁴⁶ Örneğin indirim ve istisnaya konu kazancı bulunmayan ve temettü dağıtım yapmayan bir tam mükellef kurumun vergi yükü (%30 kurumlar vergisi + kurumlar vergisi x %10 fon payı) olmak üzere %33 oranındadır. İndirim ve istisnaya konu kazancı olan kurumlarda bu vergi yükü daha da düşük oranda (istisnanın stopaj gelir vergisi yüküne göre) gerçekleşecektir.¹⁴⁷ Tam mükellef kurumların vergi yükü azalması büyük oranda dönem karının dağıtılmamasına endekslenmiştir. Bunun nedeni, işletme

¹⁴⁴ Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, **Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri**, (Ankara: Başbakanlık Basımevi, Aralık 2002), s.136

¹⁴⁵ 4369 (M) Sayılı Kanun 29.07.1998 tarih ve 23417 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁴⁶ S. Küçük ve M. Küçük, **a.g.e.**, s.300

¹⁴⁷ Sema Küçük ve Muzaffer Küçük, **Kurumlar Vergisi Uygulamasında İstisnalar ve Vergi Yükü**, (Yaklaşım Dergisi Özel Eki, Yaklaşım Yayınları, Yıl 9, Sayı 100, Nisan-2001), s.90

karlarının dağıtılmasının engellenmesi suretiyle, kurum sermaye yapısının güçlendirilmek istenmesidir.¹⁴⁸ Maliye Bakanı madde hakkında yaptığı açıklamalarda kurumlar vergisi oranının, %40'tan¹⁴⁹ %30'a indirilmesiyle kurumlar vergisi oranında 10 puanlık bir indirme olduğunu belirtmiştir. Yapılan düzenlemeyle kurumlar vergisinin yükü, 10 puan indirilmekte üstelik kurum kazançları üzerinden herhangi bir stopaj yapılmamak suretiyle de kurumların mali bünyelerinin güçlendirilmesine katkıda bulunmaktadır. Böylece, şirketleşme, hatta mali güçleri daha fazla olan şirketlerin teşviki konusunda çok önemli bir adım atılmaktadır.¹⁵⁰

Kurumlar Vergisiyle ilgili madde gerekçesinde “yapılan bu değişiklik ile ilk bakışta kurum kazançları üzerindeki vergi yükü artırılmış gözükmekte ise de Gelir Vergisi Kanunu'nda yapılan değişiklikler dikkate alındığında kurum kazançları üzerindeki yük, özellikle kazancın ortaklara dağıtılmaması durumunda, önemli ölçüde azaltılmaktadır.” denilmektedir. Sadece aile şirketlerini hedef alarak, tüm kurumlar vergisi mükelleflerini kapsayan bu mantığa katılmak mümkün değildir. Çünkü, sermayenin tabana yayılması, sermaye piyasalarının gelişimi, küçük tasarruf sahiplerinin tasarruflarının ekonomiye kazandırılmasının teşviki vb. birçok husus kar dağıtımını gerekli kılarak zorlarken, sadece işletmelerin özkaynağa yönelerek bünyelerinin güçlendirilmesini teşvik gerekçesiyle beceriksiz işletmeleri ayakta tutmaya çalışmak ve küçük tasarruf sahiplerini temettüden mahrum etmeyi vergi yoluyla da desteklemek anlaşılır gibi değildir. Maalesef, asıl görevi küçük tasarruf sahiplerini koruyarak sermaye piyasalarının gelişmesini sağlamak olan Sermaye Piyasası Kurulu da ilk başlardaki sağlıklı temettü dağıtma zorunluluğu (devlet tahvillerinin yıllık faizleri esas alınmak suretiyle dağıtılabılır karın %50'sinden az %75'inden çok olmamak üzere birinci temettü dağıtma zorunluluğu) politikasından vazgeçerek, temettünün hisse senedi (bedelsiz) olarak da dağıtılabileceği noktaya gelmiştir.¹⁵¹ Bunun sonucunda

¹⁴⁸ S. Küçük ve M. Küçük, a.g.e., (2002), s.300

¹⁴⁹ Mevcut düzenlemede Kurumlar Vergisinin oranı %25 olduğundan, bu oranının kullanılması suretiyle hesaplanan kurumlar vergisi indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancının %20'sinden de az olamayacağından kurumların indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısım üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 94'ncü maddesi uyarınca yapılan %20 oranındaki stopaj da dikkate alındığında kurum kazançları üzerindeki vergi yükü kurum bünyesinde %40 olarak gerçekleşmektedir.

¹⁵⁰ Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, **Bir Reformun Anatomisi**, (Ankara, 1998), s.432-433

¹⁵¹ Hüsamettin Biçer, “Kurumlar Vergisi Mükellefi Olmak Suçmudur”, **Vergi Dünyası**, (Sayı 218, Ekim 1999), s.14

oluşacak manzara halka açık Anonim Şirketler aleyhine oluşacaktır. Çünkü kar dağıtma zorunluluğu nedeniyle bu kurumlar üzerindeki vergi yükü artmış olacaktır.¹⁵²

2.1.10. 4842 Sayılı Kanun

4842 Sayılı Kanunla¹⁵³ esas olarak vergi yükünün adil dağılımı ve kayıtlı mükellefler üzerindeki yükün zaman içinde mümkün olduğu ölçüde azaltılmasına yönelik düzenlemeler yapılmış ve bu amaçla, kurum kazançları üzerindeki %65'e ulaşan toplam vergi yükü %45 düzeyine indirilerek kurum kazançlarının ve kar paylarının vergilendirilmesi son derece basit hale getirilmiştir.

Kurumlarda kurum kazancı üzerinden yapılan gelir vergisi dışındaki vergi yükü fon payı ile birlikte %33 iken, 4842 Sayılı Kanunla kurumlar vergisi üzerinden %10 oranında alınan fon payının kaldırılması ile birlikte vergi yükü %30'a indirilerek azaltılmıştır.

4842 Sayılı Kanunla kurumlarda istisna kazanç-normal kazanç ayırımına son verilerek, istisna olsun olmasın kar dağıtım aşamasında Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/6-b maddesine göre tevkifat uygulamasına geçilmiştir. Ayrıca halka açık anonim şirketler ve diğer kurumlar vergisi mükellefleri için farklı oranda stopaj uygulamasından vazgeçilerek tüm kurumlar için stopaj oranı %10 olarak belirlenmiştir. Bu kapsamda kar dağıtım yapılmaması durumunda kurumlardaki stopaj yükü sıfırlanmıştır. Başka bir değişiklik de kurum kazancından tam mükellef kurumlara dağıtılan kısım üzerinden de tevkifat yapılmayacaktır.¹⁵⁴

2.1.11. 5035 Sayılı Kanun

5035 Sayılı Kanunla¹⁵⁵ eklenen hükümlerle 2004 yılı kazançlarının vergilendirilmesinde 25'nci maddede yer alan kurumlar vergisi oranının %33 olarak uygulanacağı ifade edilmiş ve bu şekilde fon payının kaldırılmasıyla uğranılacak vergi

¹⁵² Mustafa Özyürek, "Halka Açık Şirketler Cezalandırılıyor Mu?", *Milliyet* (5 Mart 1998)

¹⁵³ 4842 Sayılı Kanun 24.05.2003 tarih ve 25088 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁵⁴ A. Murat Yıldız ve Cem Tekin, *Kurumlar Vergisi Rehberi*, (Vergi Sorunları Dergisi Eki, Sayı 187, Nisan 2004), s.4

¹⁵⁵ 5035 Sayılı Kanun 02.01.2004 tarih ve 25334 (M) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Bu kanunun 18'nci maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanununa eklenen geçici 32'nci madde hükmü ile kurumlar vergisi oranı değiştirilmiştir.

kaybının telafisi amaçlanmıştır. Burada dikkat edilecek olan husus, 2003 yılı kurum kazancının 2004 Nisanındaki beyanında uygulanacak kurumlar vergisi oranının %30 olduğudur.

Kurumlar vergisi oranında yapılan değişiklikleri topluca verecek olursak;

<u>Kanun</u>	<u>Dönem</u>	<u>Vergi Oranı</u>
5422	1950-1959	-Sermaye Şirketleri ve Kooperatiflerde: %10 -Diğer Kurumlarda (İktisadi Kamu Müesseseleri, Dernek ve Tesislere Ait İktisadi İşletmeler): %35
192	1960-1967	-Sermaye Şirketleri ve Kooperatiflerde: %20 -Diğer Kurumlarda: %35
1137	1968-1979	-Sermaye Şirketleri ve Kooperatiflerde: %25 -Diğer Kurumlarda (İktisadi Kamu Müesseseleri, Dernek ve Vakıflara Ait İktisadi İşletmeler): %35
2362	1980-1981	-Sermaye Şirketleri ve Kooperatiflerde: %50 -Diğer Kurumlarda: %35
2573	1982-1984	Bütün Kurumlarda: %40
3239 ve 3332	1985-1994	Bütün Kurumlarda: %46
3946	1995-1998	Bütün Kurumlarda: %25
4369 ve 4842	1999-2004	Bütün Kurumlarda: %30
5035	2004	Bütün Kurumlarda: %33 (2004 Kazançları İçin)

2.2. Kurumlar Vergisinde Tevkifat Uygulamasında Yapılan Değişiklikler

Vergi teorisinde kesinti (stopaj) yolu ile vergilemenin iki önemli amacı vardır. Bunlardan birincisi, verginin kaynağında kesintiye tabi tutulmak suretiyle, elde edilme aşamasında, bir an önce tahsil edilmesidir. İkincisi ise kesintinin, kazanç ve iradı sağlayanların sorumluluğunda olması nedeniyle vergi güvenliğinin sağlanmasıdır.

2.2.1. 199 Sayılı Kanunla Tevkifat Uygulamasının Getirilmesi

199 Sayılı Kanunla¹⁵⁶ dar mükellefiyete tabi kurumların bazı kazanç ve iratlarında kurumlar vergisinin stopaj yoluyla alınmasını öngörülmüştür. Çünkü tevkif yoluyla vergi alma usulü sadece gelir vergisinde mevcut bir sistem olup bunun kurumlar vergisinde uygulaması yoktur. Gelir vergisinde bu yolla vergi almanın vergi tarhiyatı ve tahsilatında mükelleflere ve idareye sağladığı kolaylık görüldüğünden bu sistemin sınırlı da olsa kurumlar vergisinde uygulanması uygun görülmüştür. Bu amaçla vergi sorumlusu durumunda bulunanların dar mükellefiyet konusuna giren kurumlar vergisi mükelleflerine ödedikleri kazançlar¹⁵⁷ %20 Kurumlar Vergisi tevkifatına tabi tutulmuştur.

Bu hüküm dar mükellefiyete tabi olan kurumlarda vergi yükünü artırıcı bir etki yaratmaktadır.

2.2.2. 1137 Sayılı Kanun

1137 Sayılı Kanun¹⁵⁸ Tasarısında, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 24'ncü maddesi gereğince dar mükellefiyete tabi kurumların elde ettikleri menkul sermaye iratları üzerinden %20 oranında yapılmakta olan vergi tevkifatı, dar mükellefiyete tabi gerçek kişilerce elde edilen aynı mahiyetteki menkul sermaye iratlarının vergilendirme oranıyla paralellik sağlaması amacıyla %40 olarak öngörülmüştür. Buna karşılık, dar

¹⁵⁶ 199 Sayılı Kanun 23.02.1963 tarih ve 11342 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁵⁷ - Ücretler

- Serbest meslek kazançları
- Menkul sermaye iratları
- Telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, alameti farika ve benzeri gayrimaddi hakların satışı, devri, temlik veya kiralanması mukabilinde alınan bedeller

¹⁵⁸ 1137 Sayılı Kanun 31.03.1969 tarih ve 13162 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

mükellefiyete tabi kurumların elde ettikleri ücret, serbest meslek kazancı, gayrimenkul sermaye iratları ile gayri maddi hakların satışından, devir ve temlikinden alınan bedellere ait tevkifat oranı, bu kazançlarda tevkifatın gayrisafi tutarlara uygulanması ve bu tutarların safi miktara göre farklı ve yüksek olması nedeniyle %20 olarak aynen korunmuştur.¹⁵⁹ Ayrıca, dar mükellefiyete tabi kurumların elde ettiği gayrimenkul sermaye iratlarının vergilendirmedeki önemi dikkate alınarak tevkifata tabi tutulması öngörülmüştür. Çünkü sözkonusu iratları sağlayan dar mükellef kurumlar her ne kadar beyanname verme mükellefiyetine tabi ise de, uygulamada bu mecburiyete uyulmaması sebebiyle bu iratlar büyük ölçüde vergileme dışı kalmaktadır. Bunu önlemek ve vergi emniyetini sağlamak amacıyla, gayrimenkul sermaye iratlarının da tevkifata tabi tutulması yerinde olacaktır.¹⁶⁰

Yürürlükte bulunan Gelir Vergisi Kanunu'nda, tam mükellefiyete tabi olanlarla dar mükellefiyete tabi bulunan kişiler arasında herhangi bir ayırım yapılmamış ve bunlara ait menkul sermaye iratları aynı oran üzerinden vergi tevkifatına tabi tutulmuştur. Halbuki, vergi hukukumuzun kaynağını teşkil eden Batı-Avrupa vergiciliğinde nihai vergilemeye ulaşılması ve tam mükellefiyete tabi olanlarla dar mükellefiyete tabi olanlar arasında eşitliğinin sağlanması açısından, özellikle vergi tevkifatında dar mükellefiyete tabi olanlara daha yüksek vergi tevkifat oranı uygulanmaktadır. Bu tarz bir uygulama, milletlerarasında "farklı muamele yapılmaması" ilkesine aykırılık teşkil etmediği gibi, dar mükellef olanlarla tam mükellefiyete tabi olanlar arasında vergi adaletini sağlamış olmaktadır. Bu görüşten hareketle, dar mükellefiyete tabi kişilerin Türkiye'de bulunan bir şirketten elde ettikleri temettülere daha yüksek oran uygulanması gerekli görülmüştür. Bunu sağlamak için, Gelir Vergisi Kanunumuzun 105'nci maddesinde dar mükellefiyete tabi kişilerin elde ettikleri gelirleri için ayrı bir oranla tespit yoluna gidilmiş ve dar mükellefiyete tabi kişiler için dağıtılan kazançlarda %40 ve dağıtılmayan kazançlarda %15 tevkifat oranı öngörülmüştür.¹⁶¹

Dar mükellefiyete tabi kişilere ait temettülerden yapılan vergi tevkifat oranının bu şekilde %20den %40'a çıkarılmak istenmesi, memleketimizde uzun süredir münakaşalara yol açan yabancı sermaye problemine bir çözüm yolu bulunması ile

¹⁵⁹ Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, a.g.e., 172

¹⁶⁰ Aynı, 175

¹⁶¹ Aynı, 170-171

yakından ilgilidir. Bilindiği üzere, gelişmekte olan bir ülke olmamız nedeniyle yabancı sermayenin memleketimizdeki kar oranı, benzerleri ile mukayese edilemeyecek derecede yüksek olmasına rağmen, vergi yükü %36'dan ibarettir. Oysa, benzeri teşebbüsler diğer ülkelerde bu oranla mukayese edilemeyecek yükseklikte bir vergiyle karşı karşıyadırlar. Yabancı şirketlerin diğer ülkelerde muhatap oldukları vergi oranlarına yaklaşımları için yeniden tespit edilen %40 oranında vergi uygulanması ile yabancı sermayenin memleketimizde ödeyeceği vergi %30 kurumlar ve bu çıktıktan sonra %40 vergi tevkifatı olmak üzere toplam %51 olacaktır ki, bu oran sermayenin muhatap olduğu oranların bir hayli altında bulunmakta ayrıca temettüleri üzerinden menşee memleketçe tevkif olunan vergi, temettü sahibinin yerleşik bulunduğu ülkede alınan vergiye mahsup edildiğinden, yapılan vergi artırımını şirket veya hissedar üzerinde kalmayacak, onun karında her hangi bir azalma meydana getirmeyecektir. Bu nedenle, oran artırımının, yabancı sermayenin Türkiye'ye gelme eğilimini etkilemeyeceği görüşü¹⁶² hakim ise de sermaye ihraceden bir kısım ülkelerin, bu kurumlara uyguladıkları kurumlar ve stopaj gelir vergisi tutarının, yeni tasarı ile dar mükellefiyete tabi kurumlar için öngörülen bu nevi vergiler toplamının altında bulunduğu tespit edildiğinden, sözü edilen hükmün, bu ülkelerden memleketimize sermaye gelmesine mani olabileceği sonucuna varılmıştır. Böyle bir duruma mahal bırakmamak üzere, vergi yükü memleketimize nazaran daha düşük bulunan ülkelere gelmiş olan yabancı sermayelere ait iratlardan tevkif edilen verginin, kendi ülkesinde ödediği vergiyi aşan kısmının iadesi öngörülmüştür. Diğer taraftan, gelir ve kurumlar vergisi mevcut bulunmayan veya çok düşük oranlı vergiler uygulayan ülkelere gelecek sermayelerin, tam mükellefiyete tabi mükelleflere uygulanan toplam vergi oranının asgari haddi üzerinden vergilenmesi ve fazlasının iadesi esas kabul edilmiştir. Bu amaçla gereken hüküm ilave edilmiştir.¹⁶³

Bu açıklamalardan da anlaşılacağı üzere yabancı sermaye sorunu vergi oranlarının azlığı veya çokluğundan ziyade ülkenin istikrarlı ve güvenilir olmasına bağlıdır.

1137 Sayılı Kanunla dar mükellefiyete tabi kurumların kurumlar vergisi tevkifat oranı "kurumların 4 numaralı bent kapsamına giren ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 75'nci maddesinin 1 ve 3 numaralı bentlerinde yazılı kar paylarında %35, bunların dışında

¹⁶² Aynı, 170-171

¹⁶³ Aynı, 177

kalan menkul sermaye iratları ile, fıkranın 1, 2, 3 ve 5 numaralı bentlerinde yazılı kazanç ve iratlarda %20'dir" şeklinde kabul edilmiştir. Bunun dışında gayrimaddi hakların kiralanması, satışı-devri ve temlik sonucunda dar mükellefiyete tabi kurumlar tarafından elde edilecek gelirlere yapılacak vergi tevkifat oranının indirilmesi hususunda Bakanlar Kuruluna yetki verilmektedir.

2.2.3. 2362 Sayılı Kanun

2362 Sayılı Kanunla¹⁶⁴ dar mükellefiyete tabi kurumlarda kurumlar vergisi tevkifatı yeniden düzenlenmiş ve vergi oranları da değiştirilmiştir.

Yapılan değişiklikte tevkifat kapsamına mevduat faizleri de alınmaktadır. Maddede sayılan kazanç ve iratların dar mükellef kurumlara nakden veya hesaben ödemesi halinde gayrisafi tutarları üzerinden yapılacak tevkifat oranları, Gelir Vergisi Kanununda dar mükellef gerçek kişilerce elde edilen aynı kazanç ve iratlar üzerinden değiştirilen yeni oranlara göre yapılan vergi tevkifat oranlarına paralellik sağlamak ve farklılık yaratmamak amacıyla yeniden düzenlenmiştir.¹⁶⁵ Maddede ayrıca, uluslar arası para piyasasından hazine garantisi ile alınacak orta ve uzun vadeli krediler için ödenecek faizlerdeki tevkifat oranını sıfıra kadar indirmeye Bakanlar Kuruluna yetki verilmiştir.¹⁶⁶

¹⁶⁴ 2362 Sayılı Kanun 27.12.1980 tarih ve 17203 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁶⁵ Buna göre Kurumlar Vergisi tevkifatı;

-Ücretlerden	%30,
-Serbest Meslek Kazançlarından	%30,
-Gayrimenkul Sermaye İratlarından	%25,
-Menkul Sermaye İratlarından; (Tahvil faizleri, mevduat faizleri ve faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kar payları üzerinden yapılan %25 oranındaki kesintiyi %30'a kadar yükseltmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir)	
.Tahvil Faizlerinde	%25
.Mevduat Faizlerinde	%25
.Faizsiz Kredilere Ödenen Kar Paylarında	%25
.Alacak Faizlerinde	%30
.Diğer Bütün Menkul Sermaye İratlarında	%20
-Telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, alameti farika ve benzeri gayri maddi hakların satışı, devir ve temlik mukabilinde alınan bedeller	%35,

oranına göre yapılır.

¹⁶⁶ Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, a.g.e., s.202

Anılan yetki kullanılmış, yabancı devletler, uluslar arası kurumlar veya yabancı banka ve kurumlardan hazinenin ödeme garantisi ile alınacak bir yıl ve daha uzun vadeli krediler için ödenecek faizlerdeki tevkifat oranı sıfıra indirilmiştir.¹⁶⁷

2.2.4. 2573 Sayılı Kanun

2573 Sayılı Kanunla¹⁶⁸ 24'ncü maddeye bir fıkra eklenmiştir. Eklenen fıkra ile dar mükellefiyete tabi kurumların kazanç ve iratlarından yapılacak bu maddede belirtilen vergi tevkifat nispetlerini her birinde ayrı ayrı %40'ı aşmayacak oranlarda indirmeye Bakanlar Kurulu yetkili kılınmıştır. Getirilen hüküm tevkifat oranlarını günün ekonomik koşullarına göre değerleyebilmek ve vergilemede gerekli esnekliği sağlamak amacına yöneliktir. Aynı maddede yapılan diğer bir değişiklik de, Uluslar arası para piyasasından; deniz ulaştırma, gemi inşa ve onarma (yüzme havuzları dahil) işlerinde kullanılmak üzere alınan krediler ile Hazine garantisi altında alınacak diğer orta ve uzun vadeli krediler için ödenecek faizlerdeki tevkifat oranını sıfıra, petrol arama faaliyetleri dolayısıyla sağlanacak kazançlardaki tevkifat oranını %5'e kadar indirmeye Bakanlar Kurulu yetkili kılınmıştır. Getirilen hükmün özellikle son kısmı, ülkemiz için hayati önem taşıyan petrol aramalarını vergi yoluyla teşvik ederek, yabancı kurumların bu sahaya girmelerini sağlamaya yöneliktir.¹⁶⁹

2.2.5. 2773 Sayılı Kanun

2773 Sayılı Kanun¹⁷⁰ ile gayrimenkul sermaye iratlarında %25 olan tevkifat oranı %30'a çıkarılmıştır. Gerekçe olarak da, "tevkif yoluyla vergilendirilen mükelleflerin vergi yükünün beyannameli mükelleflerin vergi yüküne yaklaştırılması ve vergi adaletinin sağlanması" gösterilmiştir.¹⁷¹

2362 Sayılı Kanunla tahvil faizleri, mevduat faizleri ve faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kar payları üzerinden yapılan %25 oranındaki kesintiyi %30'a kadar

¹⁶⁷ 11.3.1981 tarih 8/2507 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı (Selahaddin Paklar, **Kurumlar Vergisi Yorum ve Uygulaması 1987**, (İkinci Baskı, İstanbul: İstanbul Matbaası, 1987,) s.491)

¹⁶⁸ 2573 Sayılı Kanun 05.01.1982 tarih ve 17565 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁶⁹ Özcal Korkmaz, "Kurumlar Vergisi Yasasında Yapılan Son Değişiklikler", **Vergi Dünyası**, (Sayı 6, Şubat 1982), s.76

¹⁷⁰ 2773 Sayılı Kanun 31.12.1982 tarih ve 17915 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁷¹ Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, **a.g.e.**, s.238

yükseltmek için Bakanlar Kurulu'na verilen yetkiyi içeren parantez içi hüküm kaldırılmıştır.

Maddeye daha evvel 2573 Sayılı Kanunla ilave edilen fıkra yeniden düzenlenmiş kazanç ve iratlardan yapılacak vergi tevkifat oranlarının her birini ayrı ayrı yarısına kadar indirmeye veya belirtilen oranları aşmayacak surette yeniden tespit etmeye Bakanlar Kuruluna yetki verilmiştir.

2.2.6. 2970 Sayılı Kanun

2573 ve 2773 Sayılı Kanunlarla Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 24'ncü maddesinin 4 ve 5'nci fıkralarında yapılan değişikliklerle yabancı sermayenin Türkiye'ye girişinin özendirilmesi amaçlanmıştır. Ancak bu değişiklikler yetersiz görülmüş ve 2970 Sayılı Kanunla¹⁷² Bakanlar Kurulu'na vergi oranlarını saptamada tanınan yetkiler genişletilmiştir.¹⁷³

Bakanlar Kurulu anılan yetkiye dayanarak bazı kuruluşlara ödenecek faizlerden yapılacak tevkifat oranlarını daha önceki 8/2507, 8/4517 ve 84/7608 Sayılı Kararlarına¹⁷⁴ koşut olarak yeniden düzenlemiş, 08.03.1984 gün 84/7826 Sayılı Kararında¹⁷⁵; "yabancı devletler, uluslar arası kurumlar veya yabancı banka ve kurumlardan alınan her türlü krediler için ödenecek faizler ile yabancı devletler, uluslar arası kurumlar veya yabancı banka ve kurumların Türkiye'deki bankalarda açacakları

¹⁷² 2970 Sayılı Kanun 14.01.1984 tarih ve 18281 sayılı resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁷³ 2970 Sayılı Kanunla yapılan değişiklikle; "Dar Mükellef Kurumların belli konulardaki faaliyetlerini teşvik amacıyla Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 24'ncü maddesinde yer alan tevkifat nispetlerini sifra kadar indirme veya kanunda belirtilen nispetleri aşmayacak şekilde yeniden tespit etme konusunda Bakanlar Kurulu'na yetki verilmiştir. Bakanlar Kurulu bu yetkiyi her bir kazanç ve irat için ayrı ayrı tevkifat oranı belirlemek suretiyle kullanabileceği gibi aynı kazanç ve irat unsuru içindeki her bir faaliyete konusu itibarıyla de kullanabilecektir." Görülüyor ki, Bakanlar Kurulu'na yetkinin sınırları oldukça geniş tutulmuştur. Buna göre, Bakanlar Kurulu kurumlar vergisi kanununun 24'ncü maddesinde yazılı tevkifat oranlarının her birini ayrı ayrı sifra kadar indirmeye yetkili olduğu gibi, oranları sabit tutup sadece belli bir konuda faaliyette bulunan yabancı sermayenin elde ettiği kazanç ve irat üzerinden kesilecek vergi tevkifat oranlarını sifra indirebilir. Yani, özendirmeyi faaliyet konusu ile sınırlayabilir. Bakanlar Kurulu'na tanınan yetki sınırlarının geniş tutulması nedeniyle daha önce 2573 sayılı kanunla değiştirilen Kurumlar Vergisi Kanununun 24'ncü maddesinin 5'nci fıkrası bu kez yürürlükten kaldırılmıştır. Çünkü bu fıkra ile Bakanlar Kurulu'na tanınan yetki, yeni değişikliklerle daha da genişletilerek 4'ncü fıkra bünyesine alınmıştır. (Kemal Kılıçdaroğlu, "Gelir ve Kurumlar Vergisi Yasalarında Yapılan Son Değişiklikler", *Vergi Dünyası*, (Sayı 30, Şubat 1984), s.48)

¹⁷⁴ 8/2507 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı 20.03.1981 tarih ve 17285 sayılı Resmi Gazete'de, 8/4517 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı 18.04.1982 tarih ve 17668 sayılı Resmi Gazete'de, 84/7608 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı 14.01.1984 tarih ve 18281 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁷⁵ 84/7826 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı 16.03.1984 tarih ve 18343 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

döviz tevdiat hesapları veya dövize dönüştürülebilir Türk Lirası mevduat hesaplarına ödenecek faizlerdeki tevkifat oranını sıfıra, petrol arama faaliyetleri dolayısıyla sağlanacak kazançlardaki tevkifat oranı %5'e indirilmiştir".¹⁷⁶

Bakanlar Kurulu, 2970 Sayılı Kanunla tanınan yetkisini dar mükellef kurumların kar payları üzerinden yapılan vergileme ile ilgili olarak da 09.03.1985 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 06.03.1985 tarih 85/9206 Sayılı Kararı¹⁷⁷ ile aşağıdaki şekilde kullanmıştır:

Dar mükellef kurumların;

- Gelir Vergisi Kanunu'nun 75/1'nci maddesinde menkul sermaye iradı sayılan her nev'i hisse senetlerinin kar payları ve
- Gelir Vergisi Kanunu'nun 75/2'nci maddesinde menkul sermaye iradı sayılan iştirak hisselerinden doğan kazançları,

üzerinden Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 24'ncü maddesinin "Gelir Vergisi Kanunu'nun 75'nci maddesinin 6 numaralı bendinde yazılı ödemelerden %30, bunun dışında kalan menkul sermaye iratlarından %20" fıkrası uyarınca %20 oranında alınmakta olan kurumlar vergisi tevkifat oranı sıfıra indirilmiştir.

Ancak, Türkiye'deki bir anonim şirketin veya limited şirketin hissedarı bulunan dar mükellef kurumun sözü edilen sermaye şirketlerinden sağladığı kar payı veya iştirak kazancı kurumun kendi memleketinde %40 veya daha altında kurumlar vergisine veya kurumlar vergisi artı gelir vergisi olarak vergilendirilmesi halinde madde 24'e göre herhangi bir oranda kurumlar vergisi kesintisi yapılmayacak; %40'ı aşan iştirak kazancı üzerinden madde 24'e göre kurumlar vergisi kesintisi yapılacaktır; uygulanacak nihai vergi oranı, dar mükellef kurumun kendi ülkesinde tabi olduğu vergi oranına eşit olacak ancak, ek vergi oranı (kurumlar vergisi, madde 24'e göre yapılan tevkifat oranı) %20'yi aşmayacaktır.¹⁷⁸

¹⁷⁶ 1.1.1986 tarihinden itibaren de 85/10178 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararında %5 oranında kurumlar vergisi tevkifatı yapılması öngörülmüştür (85/10178 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı 26.12.1985 tarih ve 18970 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır).

¹⁷⁷ 85/9206 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı 09.03.1985 tarih ve 18689 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁷⁸ Paklar, a.g.e. (1987), s.494-495

2.2.7. 3239 Sayılı Kanun

3239 Sayılı Kanunla¹⁷⁹, 24'ncü madde¹⁸⁰ yeniden düzenlenmekte ve dar mükellefiyete tabi kurumların tevkifata tabi kazanç ve iratları için tek bir oran belirlenmektedir. Yapılan düzenleme ile tam ve dar mükellefler arasındaki uygulama farklılıkları giderilerek sistem basitleştirilmektedir. Kanun koyucu 24'ncü maddedeki parantez içi hükmü mükerrer vergi kesintisini önlemek amacıyla getirmiştir. Amaç dar mükelleflerin vergi yükünü arttırmamak ve yanlış uygulamayı önlemektir.¹⁸¹ Ayrıca 2970 sayılı Kanunla Bakanlar Kuruluna verilen yetki değiştirilmiştir.¹⁸²

Bakanlar Kurulu yetkisini kullanmış ve 20.12.1985 tarihinde kabul edilen ve 01.01.1986 tarihinden itibaren geçerli bulunan 85/10178 Sayılı Kararname ile vergi kesintisi oranlarını belirlemiştir.¹⁸³ Böylece dar mükellef kurumların 24'ncü madde kapsamına giren kazanç ve iratları üzerinden alınan vergi yükü genelde önemli düzeyde azaltılmıştır.¹⁸⁴

¹⁷⁹ 3239 Sayılı Kanun 11.12.1985 tarih ve 18955 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁸⁰ Dar mükellefiyete tabi kurumların ticari, zirai ve sair kazanç ve iratları dışında kalan kazanç ve iratları ile telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, alameti farika ve benzeri gayrimaddi hakların satışı, devir ve temlik mukabilinde alınan bedeller %25 nispetinde kurumlar vergisi tevkifatına tabidir (Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin 7 ve 8 numaralı bentleri uyarınca tevkifata tabi tutulan kazanç ve iratlardan bu hükme göre ayrıca tevkifat yapılmaz).

¹⁸¹ A. Pınar Büyükişik, "Ana Vergi Kanunlarında Yapılan Değişiklikler (2)", *Vergi Dünyası*, (Sayı 151, Mart 1994), s.22

¹⁸² "Bakanlar Kurulu, dar mükellefiyete tabi kurumların tevkifata tabi kazanç ve iratlarından yapılacak vergi tevkifat nispetini, gelir unsurları veya faaliyet konuları itibariyle ayrı ayrı belirlemeye, sıfıra kadar indirmeye veya yukarıdaki oranın bir katını geçmemek üzere yeni bir oran tespit etmeye yetkilidir" (3239 Sayılı Kanun 11.12.1985 tarih ve 18955 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.)

¹⁸³ Daha sonra çıkarılan 86/10508, 86/10719, 87/11985, 87/12570, 88/12590, 88/13643, 89/14237 Sayılı Kararnamelerle kesinti oranlarında değişiklik yapılmıştır.

¹⁸⁴ - Dar mükellef kurumun sağladığı ücretler, serbest meslek kazançları ve gayri menkul sermaye iratları %30 oranında kurumlar vergisi kesintisine tabi tutulmuş iken bu oran 01.01.1986 tarihinden itibaren ücretler için %25, serbest meslek kazançları için %15, gayrimenkul sermaye iratları için %20 olarak belirlenmiştir.

- Gelir Vergisi Kanunu'nun 75/5, 7 ve 12 numaralı bentlerinde belirlenmiş bulunan her nevi tahvilat faizi, mevduat faizi ve faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kar payları gibi menkul sermaye iradı türlerine uygulanan kurumlar vergisi kesinti oranı %25 iken bu oran 01.01.1986 tarihinden geçerli olmak üzere %10 olarak tespit edilmiştir.

- Her nev'i alacak faizlerine uygulanan %30 kesinti oranı %10'a, bunlar dışında kalan menkul sermaye iratlarına uygulanan %20 kesinti oranı ise %10'a düşürülmüştür.

- Telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, alameti farika ve benzeri gayri maddi hakların satışı mukabilinde alınacak bedeller için öngörülmüş bulunan kurumlar vergisi tevkifat oranı %35'ten %25'e düşürülmüştür. (Daha geniş bilgi için bkz. Paklar, a.g.e. (1987), s.500-501)

2.2.8. 3946 Sayılı Kanun

3946 Sayılı Kanunla¹⁸⁵ Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 24'ncü maddesinin 1'nci fıkrası ve 5'nci fıkrasında yer alan parantez içi hükümler değiştirilmiştir¹⁸⁶:

3946 Sayılı Kanunun 22'nci maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu'nun kazanç, ücret menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarından yapılacak vergi tevkifatına ilişkin 94'ncü maddesi yeniden düzenlemiş ve istisna ve indirimlerden önceki kurum kazancından hesaplanan kurumlar vergisinin indirilmesi sonucu kalan kısım, menkul sermaye iradı olarak gelir vergisine tabi tutulmuştur. Vergi tevkifatına tabi tutulan bu kazançların dar mükellef kurumlara dağıtılması sırasında Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 24'ncü maddesine göre ayrıca tevkifata tabi tutulmaması için, anılan maddenin birinci fıkrasında yer alan parantez içi hüküm değiştirilmiştir. Kanun koyucu 3239 Sayılı Kanunun 77'nci maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 24'ncü maddesinde yaptığı değişiklikle, 24'ncü maddenin 1'nci fıkrasının parantez içi hükmüyle mükerrer vergi kesintisini önlemek amacıyla açıklık getirmiştir. Amaç dar mükelleflerin vergi yükünü arttırmamak ve yanlış uygulamayı önlemektir. Bu düzenlemelerle tam ve dar mükellefler yönünden vergi yükü eşitlenmeye çalışılmıştır. 3946 Sayılı Kanunla yapılan değişiklikle de aynı yaklaşım korunmuştur.

Yürürlükteki hükümlere göre; geliri vergiden müstesna bulunan menkul kıymetlerin iratları, Devlet tahvili ve Hazine bonosu faizleri, yatırım fonları katılma belgelerine ve yatırım ortaklıkları hisse senetlerine ödenen kar payları, ticari kazançtan ve kurum kazancından indirilmektedir. Ancak 3946 Sayılı Kanunla yapılan düzenlemelerle bu gelirlerin kazançtan indirilmemesi esası benimsenmiştir. Yapılan bu düzenlemeye paralel olarak vergi eşitliğini sağlamak amacıyla Türkiye'de elde ettiği kazançlar dolayısıyla beyanname veren dar mükellef kurumların da bu gelirlerini beyannameye dahil etme zorunluluğu getirilmiştir.

Bakanlar Kurulu 3946 Sayılı Kanunun yürürlüğe girdiği 01.01.1994 tarihinden itibaren muhtelif tarihlerde aldığı kararlarla 24'ncü madde kapsamına giren kazanç ve irat unsurları için 11 ana pozisyon itibarıyla yeni vergi oranlarını tespit etmiştir.¹⁸⁷

¹⁸⁵ 3946 Sayılı Kanun 30.12.1993 tarih ve 21804 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁸⁶ Büyükişık, a.g.e., s.21-23

¹⁸⁷ Temel Kararname 30.12.1993 tarihli ve 93/5147 Sayılı Kararnamedir. Bu kararnamedeki pozisyonlarda, daha sonra 94/5256, 94/6007, 96/8638, 97/9027, 97/10418, 98/11466, 98/11592,

Kurumlar vergisi tevkifat oranları bundan sonra da Bakanlar Kurulu Kararları ile zaman zaman değişikliğe uğrayabilecektir.

2.3. Kurumlar Vergisi Tarifesine Yönelik Olarak Yapılan Diğer Vergi Düzenlemeleri

2.3.1. Kurumlar Vergisinde Asgari Kurumlar Vergisi Uygulaması

2.3.1.1. 3824 Sayılı Kanunla Getirilen Düzenleme

3824 Sayılı Kanunla¹⁸⁸ Kurumlar Vergisi Kanunu'na mükerrer 25'inci madde eklenmiştir. Yeni madde ile kurumlarda "asgari vergi esası" getirilmektedir. Yeni getirilen asgari vergi esası ile kurumların, gerek kurumlar vergisinden muaf veya müstesna kazançları, gerek ticari kazançtan indirilen kazançları ile gerekse kurumlar vergisine tabi kazançlarının vergilendirilmesi ile ilgili uygulamalarda herhangi bir değişiklik yapılmamaktadır.¹⁸⁹ 3824 Sayılı Kanunla yapılan düzenlemedeki amaç, devlet iç borçlanma senetlerinden kazanç sağlayan kurumlarda, geçerli olan stopaja ilave olarak bir miktar daha vergi alınmasıdır.¹⁹⁰

Kurumlar vergisinden istisna edilen kazançların düzenlendiği Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8'nci maddesi, kurumlar için de geçerli olan Gelir Vergisi Kanunu'nun Mükerrer 39'ncü maddesi ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun Geçici 10'ncü (daha sonra 18'nci) maddesi hükümleriyle yirmiden fazla kazanç unsuru Kurumlar Vergisinden istisna edilmiştir. Kurumlar Vergisinden istisna edilen kazançların bir bölümü Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'ncü maddesi uyarınca gelir vergisi kesintisine tabi tutulmaktadır. Böylece, bir kurumun elde ettiği kazanç ya %46 kurumlar vergisi, ya %10 gelir vergisi yükü taşımakta, ya da sıfır vergili olabilmektedir. Kurumlar vergisinden istisna edilen kazançların böylesine genişlik kazanması, elde edilen kazançların büyük kısmının %46 yerine, %10 oranında vergilendirilmesine ve böylece,

98/11796, 99/13231, 99/13646, 2000/1712, 2001/ 2846, 2002/4370 ve son 2003/6575 Sayılı Kararnamelerle değişiklik yapılmıştır. (Kararnameler için bkz. www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf)

¹⁸⁸ 3824 Sayılı Kanun 11.07.1992 tarih ve 21281 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁸⁹ Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, a.g.e., (2002), s.68

¹⁹⁰ Yılmaz Özbalcı, *Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, (Ankara: Seçkin Yayınevi, 1997), s.477

verginin fiskal verimliliğinin düşmesine yol açmıştır. 3824 Sayılı Değişiklik Kanunu ile düzenlenen asgari kurumlar vergisi ile hiç olmazsa, kurum kazançlarının en az % 23 oranında vergilendirilmesi amaçlanmıştır.¹⁹¹ Şöyle ki; Kurumlar Vergisine tabi tutulmuş ve muafiyet, istisna ve indirimden faydalanmış kurum kazancının topluca ele alınacağı ve bu toplamın kurumlar vergisi oranının asgari %50'si kadar vergilendirileceği hükme bağlanmıştır.¹⁹² Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 25'nci maddesindeki normal kurumlar vergisi oranı %46'dır. Halka açık şirketlerde ise bu oran %40'a, %35'e hatta %30'a kadar inebilmektedir. Dolayısıyla, Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre halka açık şirket addedilmeyen diğer kurumlar en az %23 Kurumlar Vergisi ödeyeceklerdir. Bunun yanı sıra, maddede Bakanlar Kuruluna ekonomik yaşamın gerekli kıldığı hallerde asgari vergide esneklik tanımak üzere, iş ve mükellef grupları, sektörler ve faaliyet konuları, kazancın elde edildiği ülkeler ve menkul kıymetlerin türüne göre topluca veya ayrı ayrı bu oranı sıfıra kadar indirme ve %100'e kadar (bir başka ifadeyle %46 kurumlar vergisi oranına kadar) arttırma yetkisi de tanınmıştır. Bu yetkinin sıfır oran tespit edilerek kullanılması halinde, hem ilgili kuruma hem de ortaklarına sözkonusu kazançlar dolayısıyla hiç vergi yüklenmemiş olacaktır.¹⁹³

2.3.1.2. 3946 Sayılı Kanunla Uygulamanın Yürürlükten Kaldırılması

Verginin fiskal verimliliğinin düşmesine bir tepki olarak Kurumlar Vergisi Kanunu'na mükerrer 25'nci madde olarak eklenen asgari kurumlar vergisi uygulaması, kanun tekniğine pek de uygun olmayan lafziyle uygulamada önemli aksaklıklar yaratmış bu nedenle 3946 Sayılı Kanunla¹⁹⁴ yapılan değişiklikler sırasında uygulamadan kaldırılmıştır.¹⁹⁵

¹⁹¹ Musa Örmeci, "Asgari Kurumlar Vergisi", *Vergi Dünyası*, (Sayı 134, Ekim 1992), s.3-4

¹⁹² Asgari kurumlar vergisi matrahı, kurumlar vergisinden istisna tutulacak kazançlar ile Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 39'ncü maddesine göre indirim konusu yapılacak gelirler (iştirak kazançları hariç) ve kurumlar vergisi matrahının toplamıdır.

¹⁹³ Murat Semercigil, "Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkındaki 3824 Sayılı Kanuna İlişkin Açıklamalar", *Vergi Dünyası*, (Sayı 132, Ağustos 1992), s.9

¹⁹⁴ 3946 Sayılı Kanun 30.12.1993 tarih ve 21804 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. 3946 Sayılı Kanunla mükerrer 25'nci madde kaldırılmış ancak kurum kazançlarının vergilendirilmesi için öngörülen asgari kurumlar vergisi 25'nci maddenin ikinci fıkrasında daha sağlıklı olarak yeniden düzenlenmiş ve alınacak kurumlar vergisi için asgari bir sınır getirilmiştir (3946 Sayılı Kanunla getirilen düzenleme "kurumlar vergisi oranında yapılan değişiklikler" başlıklı konuda ele alınmıştır).

¹⁹⁵ Musa Örmeci, "Kurumlarda Yeni Vergileme Sistemi", *Vergi Dünyası*, (Sayı 159, Kasım 1994), s.32

2.3.2. Kurumlar Vergisinde Ön Ödemeli Vergi Yöntemleri

Bazı gelirler elde edildiği an, bazıları ise elde edildikten sonra beyan edilip vergiye tabi tutulur. Gelirin elde edildiği an ile vergilendirildiği an arasındaki sürenin uzunluğu mükellefin ödemesi gereken vergiyi sıfır maliyetli bir kredi gibi kullanmasına olanak sağlar. Diğer yandan ülke ekonomisi yüksek enflasyon eğilimi gösteriyorsa verginin sıfır maliyetli bir fon olarak kullanılması yanında gelirin elde edildiği an ile verginin ödendiği an arasındaki süre mükellefin reel satın alma gücünde önemli farklılık meydana getirir. Yani enflasyon varolan adaletsizliği elde edildiği an vergilenen gelir aleyhine daha da artırmaktadır. Bu adaletsizliği bir ölçüde de olsa ortadan kaldırmak vergi politikasının amaçlarından biri olmalıdır. Bu amaçla gelirin elde edildiği an veya buna çok yakın zamanda vergilemeyi mümkün kılacak çeşitli müesseseler getirilmiştir.¹⁹⁶

Bu müesseselerin kurumlar vergisindeki uygulaması “dahili tevkifat” ve “geçici vergi” adı altında getirilen ön ödemeli vergi yöntemleridir.

2.3.2.1. Kurumlar Vergisinde Dahili Tevkifat Uygulaması

2.3.2.1.1. 3239 Sayılı Kanunla Getirilen Düzenleme

Kurumlar vergisine tabi mükellefler, 3239 Sayılı Kanunun¹⁹⁷ 79’uncu maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanunu’na eklenen mükerrer 40’ncü madde gereğince, dahili tevkifat ödemekle yükümlü kılınmışlardır. Madde hükmüne nazaran mükellefler, dahili tevkifatı hesaplarken şu esasları dikkate alacaklardır:¹⁹⁸

- Dahili tevkifat cari vergilendirme dönemine ilişkin kurumlar vergisine mahsuben yapılacaktır.
- Gelir Vergisi Kanunu’nun dahili tevkifata ilişkin hükümleri, tevkifat miktarının hesabında¹⁹⁹ gözönüne alınacaktır.

¹⁹⁶ Doğan Şenyüz, a.g.e., s.488

¹⁹⁷ 3239 Sayılı Kanun 11.12.1985 tarih ve 18955 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

¹⁹⁸ Kemal Direk, “Kurumlar Vergisinde Dahili Tevkifat”, **Vergi Dünyası**, (Sayı 58, Haziran 1986), s.24

¹⁹⁹ Kurumlar vergisi mükellefleri, dahili tevkifatın hesabında Kurumlar Vergisi Kanunu’nun mükerrer 40’ncü maddesi ile birlikte Gelir Vergisi Kanunu’nun 94/B’nci maddesini dikkate alacaklardır. Dahili tevkifat oranı 94/B maddesinde, dahili tevkifatın ilgili buldukları kanunlar itibarıyla şu şekilde

- Eshamlı komandit şirketlerde, şirkete ait dahili tevkifat komandite ortağın hissesine düşen dahili tevkifat miktarının indirilmesi suretiyle hesaplanacaktır.
- Dahili tevkifatla ilgili diğer hususlarda Gelir Vergisi Kanunu'nun dahili tevkifata ilişkin hükümleri geçerli olacaktır.

3239 Sayılı Kanunla vergi mevzuatımıza dahili tevkifat müessesesinin getiriliş nedeni Gelir ve Kurumlar Vergisinin gecikmeli olarak ödenmesi ve bu gecikmenin kısmen de olsa telafi edilmek istenmesidir.²⁰⁰ Ayrıca, bu değişiklikle gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri arasında vergi yükü açısından paralellik sağlanmıştır.²⁰¹

Ancak, özellikle katma değer vergisi sistemi üzerine oturtulmuş olan “dahili tevkifat” uygulamada karışıklığa yol açmış, belge düzeninin yerleşmesine bazı olumsuz etkileri olmuş, bazı mükelleflerin gerçek durumları kavranılamamış ve beklenen mali gelir artışını tam olarak sağlayamamıştır.²⁰²

2.3.2.1.2. 3482 Sayılı Kanun

3239 Sayılı Kanunla eklenen dahili tevkifata ilişkin maddede 3482 Sayılı Kanunla²⁰³ değişiklik yapılmıştır.²⁰⁴

belirtmiştir: Katma değer vergisine tabi olanların adlarına tarh ve tahakkuk ettirilen katma değer vergisinin %50'si, banka ve sigorta muameleleri vergisine tabi olanların adlarına tarh ve tahakkuk ettirilen banka ve sigorta muameleleri vergisinin %50'si, katma değer vergisine özel matrah şekilleri ile tabi tutulan mallarla, temel gıda maddelerinin satışını yapan mükelleflerin sözkonusu malların alış ve satış bedelleri arasındaki farkın %5'i, diğerlerinde ise yapılan teslimler karşılığı alınan bedelin %2'si olarak belirlenmiştir. Gelir Vergisi Kanunu'nun dahili tevkifata ilişkin hükümleri ile yollama yapılan 148 No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde konuya ilişkin yer alan açıklamalar kurumlar vergisi mükellefleri için de geçerlidir. Ayrıca kurumlarda dahili tevkifat ile ilgili olarak 30 No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde de kurumları ilgilendiren yönü ile ilgili ayrıntılı açıklamalar yapılmıştır. (Ayrıntılı bilgi için bkz. Kemal Direk, a.g.e., s.24-33; Paklar, a.g.e. (1987), s.603-607)

²⁰⁰ Hızır Tarakçı, “Dahili Tevkifat Uygulamasında Ortaya Çıkan Bazı Ters Durumlar ve Bunların Giderilmesine İlişkin Öneriler”, *Vergi Dünyası*, (Sayı 84, Ağustos 1988), s.38

²⁰¹ Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, a.g.e., s.271

²⁰² Akif Akarca, “Geçici Vergi”, *Vergi Dünyası*, (Sayı 90, Şubat 1989), s.3

²⁰³ 3482 Sayılı Kanun 05.11.1988 tarih ve 19980 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²⁰⁴ “Kurumlar Vergisi mükellefleri, cari vergilendirme döneminin Kurumlar Vergisine mahsup edilmek üzere Gelir Vergisi Kanunu'nun dahili tevkifat ile ilgili hükümlerine göre dahili tevkifat yaparak vergi dairesine öderler. Cari vergilendirme döneminin Kurumlar Vergisinden mahsup edilemeyen dahili tevkifat, aynı döneme ait Kurumlar Vergisinden muaf veya müstesna kazançlar üzerinden Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'ncü maddesinin (A) fıkrasının 8 numaralı bendine göre yapılan tevkifat tutarından mahsup edilir.” (3482 Sayılı Kanun 05.11.1988 tarih ve 19980 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır)

2.3.2.2. Kurumlar Vergisinde Geçici Vergi Uygulaması

2.3.2.2.1. 3505 Sayılı Kanunla Getirilen Düzenleme

3505 Sayılı Kanunla²⁰⁵ “dahili tevkifat” yürürlükten kaldırılarak, bunun yerine “geçici vergi” adı altında yeni bir yöntem getirilmiştir. Böylece kurumlar vergisi mükellefleri dahili tevkifat kapsamından çıkartılarak geçici vergi mükellefiyeti kapsamına alınmışlardır. Bu kanunla kurumlar vergisi mükelleflerinin, cari vergilendirme döneminin kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere, Gelir Vergisi Kanunu’nun mükerrer 120’nci maddesinde belirtilen esaslara göre geçici vergi ödeyecekleri belirtilmiş, ancak geçici verginin beyanıyla ilgili olarak Kurumlar Vergisi Kanunu hükümlerinin uygulanacağı ifade edilmiştir.²⁰⁶

3505 Sayılı Kanun gerekçesinde “Bugün uygulanan dahili tevkifat sistemi ile alınan bütün tedbirlere ve yapılan düzenlemelere rağmen bazı mükelleflerin gerçek durumları kavranılamamıştır. Bu durumun sonucu olarak, bazı mükellefler, gerçek durumlarından daha düşük, bazı mükellefler de daha yüksek dahili tevkifat ödemek zorunda kalmışlardır. Bu konuda çıkarılan çok sayıda Bakanlar Kurulu Kararı ile sisteme işlerlik kazandırılmaya çalışılmış, ancak sorunlar tamamen giderilememiştir. Bu nedenlerle dahili tevkifat sisteminden vazgeçilmiş ve bunun yerine geçici vergi ihdas edilmiştir.” denilerek geçici verginin getirilmesindeki amaç açıklanmıştır.²⁰⁷

Geçici vergi sisteminin, genel olarak mükellefin beyanı temeli üzerine oturtulmuş olması ve geçici verginin bu beyanlara göre belirlenen gelir veya kurumlar vergisi üzerinden alınması, sistemin zayıf noktalarından birini oluşturmakta ve bu anlamda beyanların düşük olmasına yol açması sakıncasını taşımaktadır. Ayrıca, gerek gelir vergisi mükelleflerinde gerekse kurumlar vergisi mükelleflerinde getirmiş olduğu

²⁰⁵ 3505 Sayılı Kanun 10.12.1988 tarih ve 20015 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

²⁰⁶ Maddenin devamı, “Kurumlar Vergisi mükelleflerinin ödeyecekleri geçici vergi tutarı; zarar beyan eden kurumlar dahil, Gelir Vergisi Kanununa göre birinci sınıf tacirler için uygulanan ve bir önceki yıl gelirlerinin tespitinde esas alınan hayat standardı temel gösterge tutarının, kurum ortak sayısı (eshamli komandit şirketlerde komandite ortaklar hariç) ile çarpılması sonucu bulunacak tutara isabet eden kurumlar vergisinin %50’sinden az olamaz. Ortak sayısının 5’i aşması halinde, asgari tutarın hesabında, ortak sayısı 5 olarak dikkate alınır. Yeni işe başlayan mükelleflerde, ilk Kurumlar Vergisi beyannamesi verilinceye kadar geçici vergi aranmaz. Bakanlar Kurulu, %50 olan geçici vergi oranını %100’e kadar arttırmaya veya %25’e kadar indirmeye yetkilidir. Geçici vergiye ilişkin usul ve esaslar Maliye ve Gümrük Bakanlığı tarafından tespit edilir.” (93/5141 Sayılı B.K.K. ile bu oran %70 olarak belirlenmiştir.)

²⁰⁷ Mahmut Vural, “Türkiye’de Peşin Vergi Uygulamaları”, *Vergi Dünyası*, (Sayı 94, Haziran 1989), s.68

“asgari geçici vergi” sınırlaması ile bir anlamda gerçek usulde vergilendirmede götürülüşe yönelme sakıncasını da içermektedir. Bütün bunlara rağmen, özellikle, “dahili tevkifat” müessesesine nazaran daha kolay bir uygulama niteliğine sahip olması ve devlete sürekli gelir sağlama özelliğini taşıması da olumlu yanlarıdır.²⁰⁸

Ayrıca, 3505 Sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanununa eklenen geçici 17’nci madde ile de, dahili tevkifattan geçici vergiye geçişe ilişkin düzenlemeler yapılmıştır.

2.3.2.2.2. 3558 Sayılı Kanun

Kooperatifler, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler ile kanunla kurulan mesleki kuruluşların ortak özelliği ticari faaliyette bulunup kar sağlamak değildir. Bunlar; kar amacına dayalı olmaksızın belli bir gayeyi gerçekleştirmek için kurulan kuruluşlardır. Bu nedenle 3558 Sayılı Kanunla²⁰⁹ yapılan düzenleme ile bu kuruluşlara ve kanunla sayılan mesleki kuruluşlara ait iktisadi işletmeler için hayat standardı esas ve ortak sayısı dikkate alınmak suretiyle hesaplanan asgari geçici verginin uygulanmaması; kurumlar vergisi beyannamelerinde beyan ettikleri kurumlar vergisi üzerinden genel esaslar çerçevesinde geçici vergi alınması esas getirilmektedir.²¹⁰

2.3.2.2.3. 4369 Sayılı Kanun

4369 Sayılı Kanunla²¹¹ 25’nci maddenin ikinci fıkrasının yeniden düzenlenmesi suretiyle, kurumların geçici vergi ödeme esaslarına ilişkin hükümlere, geçici verginin kurumlar vergisine mahsuben alınması dolayısıyla bu madde içinde yer verilmiştir. Şöyle ki; geçici verginin kaldırılmasına dair kanun teklifiyle, Kurumlar Vergisi Kanununun 3505 Sayılı Kanunla değişik mükerrer 40’nci maddesi yürürlükten kaldırılmıştır. Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 4369 Sayılı Kanunla kaldırılmadan önceki mükerrer 40’nci maddesi hükmüne göre, kurumlar vergisi mükellefleri Gelir Vergisi Kanunu’nun mükerrer 120’nci maddesinde belirtilen esaslar doğrultusunda geçici vergi ödemektedirler. Herşeyden önce geçici vergi olarak ödenecek miktarlar,

²⁰⁸ Akarca, a.g.e., s.34

²⁰⁹ 3558 Sayılı Kanun, 24 Mayıs 1989 tarih ve 20174 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

²¹⁰ Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, a.g.e., (2002), s.13

²¹¹ 4369 (M) Sayılı Kanun 29.07.1998 tarih ve 23417 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

İlgililerin içinde buldukları yılda verdikleri yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinin belli bir miktarı olarak tespit edilmiştir. Böyle bir uygulamayla karşılaşan mükelleflerde vergi kaçırma eğilimleri düşük beyan etme eğilimleri ortaya çıkmaktadır. Beyan ettiği geliriyle orantılı olarak aynı zamanda da ön ödemeli vergi ödeyen mükellefler beyanı düşük tutmaktadırlar. Bu durum vergi ahlakının zedelenmesine, dürüst mükelleflerin zor durumda kalmalarına sebep olmaktadır. Zaten daha önceleri de çeşitli adlarla yürürlüğe konulup tekrar kaldırılan bu ön ödemeli vergi uygulaması hiçbir zaman tatmin edici bir sonuç sağlamamıştır.²¹²

4369 Sayılı Kanunla cari yılın üçer aylık dönemleri için tespit edilen kurum kazancı üzerinden geçici vergi hesaplanması getirilmiştir. Yapılan değişiklikle, geçici vergi cari yılın gerçek kazancı ile ilişkilendirilmiş, böylece bir yandan olağanüstü karlı dönemlere bağlı olarak gereğinden fazla ödenmesi gereken geçici vergiye son verilirken, bir yandan da gerçek kazancın vergisinin zamanında tahsiline imkan verilmiştir.²¹³ Değişikliğin temel amacı ödenecek geçici vergi tutarının kurumların cari yıla ilişkin performansları ile ilişkilendirmektir. Böylece geçici vergi uygulamasındaki götürülük kaldırılmaktadır. Eskiden olduğu gibi cari yılda zarar eden bir kurumun geçici vergi ödemesi de söz konusu olmayacaktır. Bu suretle yıllık beyanname ile bildirilen kurum kazancı üzerinden hesaplanacak kurumlar vergisi ile ödenecek geçici vergi tutarları birbirinden çok farklı olmayacaktır.²¹⁴ Öte yandan, geçici vergi ile ilgili düzenleme kurumlar vergisi oranı ile aynı maddeye alınmak ve mükerrer 40'nci madde kaldırılmak suretiyle kanun sistematigi daha düzenli hale gelmiştir. Geçici vergi oranı daha önce olduğu gibi %25'tir. Ancak yapılan düzenleme ile incelemeler sonucunda geçici verginin %10'u aşan tutarda eksik beyan edildiğinin tespiti halinde, eksik beyan edilen sadece bu kısım için ilave tarhiyat yapılacağı belirtilmiştir.²¹⁵ Sonuç olarak 4369 Sayılı Kanunla geçici vergiye ilişkin olarak getirilen düzenlemeler geçici verginin mantığına daha uygun düşen ve mükellefler arasında

²¹² Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, a.g.e., (2002), s.419

²¹³ Recep Bıyık, "Kurumlar Vergisi Kanununda 4369 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler", *Vergi Dünyası*, (Sayı 204, Ağustos 1998), s.24

²¹⁴ Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, a.g.e., (2002), s.397

²¹⁵ Bıyık, a.g.e., s.24

geçici vergi uygulaması açısından ortaya çıkan eşitsizliği azaltan bir düzenleme olmuştur.²¹⁶

2.3.2.2.4. 4444 Sayılı Kanun

4444 Sayılı Kanunla²¹⁷ yapılan değişiklikle, kurum kazançlarına uygulanacak geçici verginin altışar aylık kazançları üzerinden hesaplanması öngörülerek uygulanacak geçici vergi oranı %25'den %20'ye indirilmektedir. Ayrıca Bakanlar Kuruluna geçici vergi oranını 5 puana kadar artırma veya indirme konusunda yetki verilmektedir. Buna göre Bakanlar Kurulu geçici vergi oranını %15 ile %25 arasında değişen oranlarda belirleyebilecektir.²¹⁸ İşletmelere mali bünyelerinin güçlendirilmesinde taze kaynak yaratmak amacıyla; geçici vergi oranında indirim yapılmakta, ayrıca geçici vergi dönemlerinin süresi üç aydan altı aya uzatılmaktadır.²¹⁹

2.3.2.2.5. 4842 Sayılı Kanun

4842 Sayılı Kanunla²²⁰ yapılan düzenlemeler sonrasında, gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri için %15 ve %25 olarak uygulanan geçici vergi oranları, sırasıyla, %20 ve %30'a çıkarılmıştır. Anılan Kanunla, Gelir Vergisi Kanunu'nun 103'ncü ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 25'nci maddesindeki hükümlerde değişiklik yapılmış ve bu suretle geçici verginin, gelir vergisi mükellefleri için 103'ncü maddede yer alan tarifinin ilk gelir dilimine uygulanan oran olan %20 ve kurumlar vergisi mükellefleri için de geçici vergi oranı %25'ten %30'a yükseltilerek kurumlar vergisi oranına eşitlenmiştir. Geçici vergi oranının kurumlar vergisi oranı ile eşitlenmesine bağlı olarak

²¹⁶ İbrahim Yelmenoğlu, "Geçici Vergi Esasında Yapılan Değişiklikler", *Vergi Dünyası*, (Sayı 204, Ağustos 1998), s.107

²¹⁷ 4444 Sayılı Kanun 14.08.1999 tarih ve 23786 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

²¹⁸ Bu yetki dahilinde Bakanlar Kurulu, 2000/1515 Sayılı Kararı ile kurumlardaki geçici vergi oranını 01.01.2001 tarihinden geçerli olmak üzere %25'e çıkarmıştır (Özbalcı, a.g.e., (2002), s.635)

²¹⁹ Geçici vergi dönemi, 4444 Sayılı Kanunla altı ay olarak belirlenmiş olmakla beraber, aynı kanun değişikliğinde Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 120'nci maddesinin birinci fıkrasının sonuna gelmek üzere eklenen fıkra hükmü ile geçici vergi dönemini üç aya indirme hususunda Bakanlar Kuruluna yetki verilmiştir. Bu yetki dahilinde, Bakanlar Kurulu, 2000/329 Sayılı Kararı ile 2000 yılı ikinci yarısı için geçici vergi dönemlerini üç aya indirmiş, 2000/1514 Sayılı Kararı ile de 01.01.2001'den itibaren gene üçer aylık dönemler tespit etmiştir.

²²⁰ 4842 Sayılı Kanun 24.05.2003 tarih ve 25088 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

üç taksitte ödeme anlamını yitirdiğinden kurumlar vergisinin beyanname verme süresi içinde ödenmesi esasına geçilmiştir.

2.3.2.2.6. 5035 Sayılı Kanun

5035 Sayılı Kanunun²²¹ 18'nci maddesi ile 5422 Sayılı Kanuna eklenen Geçici 32'nci maddeyle 2004 yılı kazançlarının vergilendirilmesinde 25'nci maddede yer alan kurumlar vergisi oranının %33 olarak uygulanacağı, 2004 yılı üçer aylık geçici vergilendirme dönemleri ile ilgili geçici verginin hesabında da bu oranın (%33) dikkate alınacağı belirtilmiş ve kendilerine özel hesap dönemi tayin edilen kurumların, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce kapanmış dönemlerle ilgili geçici vergi hesabında bu oranın uygulanmayacağı hüküm altına alınmıştır. 2005 yılında geçici vergi oranı olarak %30 dikkate alınacaktır.

3. KURUMLAR VERGİSİNDE VERGİ MATRAHININ HESAPLANMASINA YÖNELİK OLARAK YAPILAN DEĞİŞİKLİKLERİN KURUMLAR VERGİSİ YÜKÜNE ETKİSİ

3.1. Kurumlar Vergisi İstisna ve Muafiyetlerinde Yapılan Değişiklikler

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun gerek 7'nci maddesinde yer alan muafiyetler, gerek 8'nci maddesinde yer alan istisnalar vergi yükünü düşürücü nitelik taşımaktadır. Şöyle ki; Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 7'nci maddesinde belirtilen kurumların kurumlar vergisi yükleri sıfırken, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8'nci maddesiyle kurumlar vergisi mükelleflerinin elde ettiği kazançların bir bölümü, belirli koşullar ve sınırlar dahilinde kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. İstisnadan amaç, vergi yükünün azaltılması veya sıfırlanması suretiyle belli kazançların elde edilmesinin teşvikidir. Bazı kazanç unsurlarının kısmen veya tamamen teşvik edilmesi yoluyla belirli işkolu ve sektörlerin gelişmesi sağlanmak veya hızlandırılmak istenmektedir.²²²

²²¹ 02.01.2004 tarihinde mükerrer 25334 Sayılı Resmî gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

²²² S. Küçük ve M. Küçük, a.g.e., (2002),s.177

1950 yılından günümüze kadar kurumlar vergisi istisnalarında pek çok değişiklik yapılmıştır.²²³ Bu değişikliklerle kurumlar vergisi yükü; döviz temini, ihracat, yatırım ve kurumlaşmayı özendirme amacıyla azaltılmaya çalışılmıştır.

Çalışmamızda kurum kazançlarına yönelik olarak uygulanan bazı istisnaların nasıl gelişim gösterdikleri incelenmiştir.

3.1.1. Sürekli İstisnalarda Yapılan Değişiklikler

3.1.1.1. 199 Sayılı Kanun

199 Sayılı Kanunla²²⁴ “Gelir Vergisi Kanunu’nun yatırım indirimi istisnasına taalluk²²⁵ eden hükümleri sermaye şirketleri ile kooperatif şirketler hakkında da

²²³ 1)23 Şubat 1963 tarih ve 11342 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 18.02.1963 tarih ve 199 sayılı Kanun, 2) 24 Temmuz 1967 tarih ve 12655 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 13.07.1967 tarih ve 903 sayılı Kanun, 3)31 Mart 1969 tarih ve 13162 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 27.03.1969 tarih ve 1137 sayılı Kanun, 4)27 Aralık 1980 tarih ve 17203 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 24.12.1980 tarih ve 2362 sayılı Kanun, 5)05 Ocak 1982 tarih ve 17565 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 31.12.1981 tarih ve 2573 sayılı Kanun, 6)31 Aralık 1982 tarih ve 17915 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 31.12.1982 tarih ve 2773 sayılı Kanun, 7)14 Ocak 1984 tarih ve 18281 sayılı resmi Gazete’de yayımlanan 04.01.1984 tarih ve 2970 sayılı Kanun, 8)11 Aralık 1985 tarih ve 18955 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 11.12.1985 tarih ve 3239 sayılı Kanun, 9)31 Mart 1987 tarih ve 19417 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 25.03.1987 tarih ve 3332 (M) sayılı Kanun, 10)24 Haziran 1987 tarih ve 19497 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 12.06.1987 tarih ve 3380 sayılı Kanun, 11)05 Kasım 1988 tarih ve 19980 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 26.10.1988 tarih ve 3482 sayılı Kanun, 12)20 Haziran 1989 tarih ve 20201 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 14.06.1989 tarih ve 3571 sayılı Kanun, 13)20 Aralık 1990 tarih ve 20731 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 15.12.1990 tarih ve 3689 sayılı Kanun 14)11 Temmuz 1992 tarih ve 21281 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 25.06.1992 tarih ve 3824 sayılı Kanun, 15)30 Aralık 1993 tarih ve 21804 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 26.12.1993 tarih ve 3946 sayılı Kanun, 16)06 Temmuz 1994 tarih ve 21982 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 24.06.1994 tarih ve 4008 sayılı Kanun, 17)02 Haziran 1995 tarih ve 22301 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 25.05.1995 tarih ve 4108 sayılı Kanun, 18)23 Ocak 1998 tarih ve 23239 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 21.01.1998 tarih ve 4325 sayılı Kanun, 19)29 Temmuz 1998 tarih ve 23417 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 22.07.1998 tarih ve 4369 (M) sayılı Kanun, 20)14 Ağustos 1999 tarih ve 23786 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 11.08.1999 tarih ve 4444 sayılı Kanun, 21)29 Ocak 2000 tarih ve 23948 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 27.01.2000 tarih ve 4503 sayılı Kanun 22)30 Aralık 2000 tarih ve 24246 (M) sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 23.11.2000 tarih ve 4605 sayılı Kanun, 23)03 Temmuz 2001 tarih ve 24451 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 26.06.2001 tarih ve 4684 sayılı Kanun, 24)10 Temmuz 2001 tarih ve 24458 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 28.06.2001 tarih ve 4697 sayılı Kanun, 25)22 Haziran 2002 tarih ve 24793 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 12.06.2002 tarih ve 4761 sayılı Kanun, 26)09 Ocak 2003 tarih ve 24988 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 07.01.2003 tarih ve 4783 sayılı Kanun, 27)24 Mayıs 2003 tarih ve 25088 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 24.04.2003 tarih ve 4842 sayılı Kanun, 28)02 Ocak 2004 tarih ve 25334 (M) sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 25.12.2003 tarih ve 5035 sayılı Kanun, 29)31 Temmuz 2004 tarih ve 25539 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 16.07.2004 tarih ve 5228 sayılı Kanun, 30) 31 Aralık 2004 tarih ve 25687 (3. M) sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 30.12.2004 tarih ve 5281 sayılı Kanun.

²²⁴ 199 Sayılı Kanun 23.02.1963 tarih ve 11342 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

²²⁵ “İlgili” anlamındadır.

uygulanır” fıkrası eklenmiştir. Ancak, yatırım indirimi istisnasının uygulanması dolayısıyla ilk senelerde kurumlar vergisi hasılatının önemli miktarlarda azalacağı dikkate alınarak, bu kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren 5 yıl süreyle, indirim hadleri, bunların uygulanacağı kurum kazançlarının her yıl için %20’siyle sınırlandırılmış ve böylece devlet bütçesinde olabilecek ani ve büyük gelir düşmelerinin önüne geçilmiştir. Bu hüküm mükellefler aleyhine bir netice yaratmayıp, sadece yatırım indirimi süresini bir miktar daha uzatmaktadır.²²⁶

Bu kanunla sermaye şirketleri ile kooperatif şirketlerin vergi yükü; her yıl %20 yatırım indirimi uygulanarak 5 yıllık sürede sifıra indirilmiştir.

3.1.1.2. 1137 Sayılı Kanun

1137 Sayılı Kanunla²²⁷ iştirak kazançları istisnası, uygulamalarda tereddüte yer vermeyecek bir açıklığa kavuşturulmuştur. Sadece tam mükellefiyete tabi ana-kurumların iştirak kazançları istisnasından faydalanmalarını sağlayacak şekilde hükme yer verilmiştir. Bu istisnanın uygulanabilmesi için, ana-kurumun Türkiye’de yerleşik tam mükellefiyete tabi bir kurum olması gerekmektedir.²²⁸

3.1.1.3. 2362 Sayılı Kanun

2362 Sayılı Kanun²²⁹ ile istisnalara oldukça geniş bir yer ayrılmış ve istisnalar yeniden düzenlenmiştir. Böylece, kurumlar vergisi istisnası yolu ile verginin ekonominin aracı olarak kullanılmasına özen gösterilmiştir.²³⁰ Tam 11 adet istisnaya yer verilmiştir. Bu istisnalar arasında üzerinde değişiklik yapılan iki önemli istisnadan biri iştirak kazançları istisnası, diğeri de yatırım indirimidir.

Kurumların birbirine iştirakine engel olan, büyümeyi ve kurumlaşmayı önleyici şartlar kaldırılarak iştirak kazançları istisnasına yaygınlık kazandırılmıştır. Böylece büyüme ve kurumlaşma teşvik edilmek istenmiştir.²³¹

²²⁶ Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, a.g.e., 77

²²⁷ 1137 Sayılı Kanun 31.03.1969 tarih ve 13162 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

²²⁸ Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, a.g.e., 171-173

²²⁹ 2362 Sayılı Kanun 27.12.1980 tarih ve 17203 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

²³⁰ Paklar, a.g.e., (1982), s.113

²³¹ Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, a.g.e., s.193

Tam mükellefiyete tabi bir kurumun, iştirak kazancı istisnasından yararlanabilmesi için mevcut hükümde yer alan “sermayenin asgari %10’una, kurumun kuruluş anında veya bilanço tarihinden en az bir yıl evvelinden beri sahip olma” şartı bir taraftan kurumların başka bir kuruma iştirakine engel olacak şekilde büyümeye, diğer taraftan iştirak yoluyla yeni şirketlerin kurulmasına engel teşkil etmek suretiyle kurumlaşmaya olumsuz yönde etki yapmaktaydı. Bu nedenle, tam mükellefiyete tabi kurumların başka bir kuruma iştiraklerinden sağladıkları kazançlar, herhangi bir şarta bağlı olmadan kurumlar vergisinden ayrı tutulacak şekilde yeniden düzenlenmiştir.²³²

Yatırım indirimi ile ilgili bentte, “Gelir Vergisi Kanunu’nun yatırım indirimine ilişkin hükümlerinin²³³ sermaye şirketleri ile kooperatifler hakkında da uygulanacağı” ifade edilmiş olsa da, aynı bent hükmünde kurumlar lehine bir farklılık öngörülerek; yatırımların hızlandırılması, geliştirilmesi ve istihdamın artırılması ile plan ve programlarda özel önem taşıdığı belirtilen sektör ve kalkınmada öncelikli bölgelerde yatırım yapacak sermaye şirketleri ile kooperatiflere bu yatırımları için %60 oranında yatırım indirimi imkanı tanınmıştır.²³⁴

Bu kanunla getirilen iştirak kazançları ve yatırım indirimi uygulaması kurumlar vergisi yükünde %60’lara varan oranlarda indirimlere neden olmuştur.

Böylece yatırımlar ve özellikle kurum yatırımları söz konusu sektör ve kalkınmada öncelikli bölgelere doğru yönlendirilmek istenmiştir. Ancak bu suretle bahsedilen yöreler için çok büyük bir problem olan işsizlik meselesinin yerinde halledilmesi ve bu yerlerden büyük şehirlere olan göçün asgariye indirilmesi mümkün olabilecektir.²³⁵

3.1.1.4. 2573 Sayılı Kanun

2573 Sayılı Kanunla²³⁶ mükellef kapsamına alınan Menkul Kıymetler Yatırım Ortaklıkları ve Menkul Kıymetler Yatırım Fonlarına bağlı olarak, istisnaların kapsamı da genişletilmiş ve Sermaye Piyasası Kanunu ile yeni getirilen Menkul Kıymetler

²³² Aynı, s.197

²³³ Yatırım indirimi genelde, indirimden yararlanacak olan yatırım tutarının %30’udur. Bu oran zirai yatırımlar ve bölge kalkınması ile ilgili yatırımlarda %40, kalkınmada öncelikli yatırımlarda ise %60’dır (GVK ek mad. 3).

²³⁴ Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, a.g.e., s.199

²³⁵ Aynı, s.194

²³⁶ 2573 Sayılı Kanun 05.01.1982 tarih ve 17565 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Yatırım Ortaklıkları ve Menkul Kıymetler Yatırım Fonlarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları istisna edilmiştir. Sermaye Piyasası açısından amaç, tasarruf sahiplerinin riskinin dağıtılması olduğu için, tasarrufun hisse senedi tahvil ve diğer menkul kıymetlere doğrudan plase edilmesi ile Menkul Kıymetler Yatırım Ortaklıkları veya Menkul Kıymetler Yatırım Fonları aracılığı ile yatırılması arasında, vergi yükü bakımından farklılık olmaması gerekmektedir. Kurumlar Vergisi Kanunu'na 2573 Sayılı Kanunla eklenen istisna hükmü, bunun için getirilmiştir.²³⁷ Kanun gerekçesinde de belirtildiği üzere, anılan istisna ile, sözü edilen kuruluşların gelişmesinin sağlanması, sermaye piyasasının canlanması, yatırımların finansmanına kaynak temini gibi amaçlar güdülmüştür.²³⁸

Kısaca 2573 Sayılı Kanunla yapılan düzenlemelerde, Menkul Kıymetler Yatırım Fonları, tüzel kişiliklerinin olmamasına karşın, kurumlar ve gelir vergilerinin uygulanmasında sermaye şirketi sayılmakta; gerek Menkul Kıymetler Yatırım Ortaklıklarının, gerekse Fonlarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları kurumlar vergisinden istisna edilmektedir. Ancak, Gelir Vergisi Kanunu uyarınca, kurumlar vergisinden istisna edilen portföy kazançları üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılacağından, bu kuruluşlardan hisse senedi ya da katılma belgeleri karşılığında kar payı alanlarla diğer kurumlardan kar payı alanlar arasında vergi yükü eşitliği sağlanmış olmaktadır.²³⁹

3.1.1.5. 2970 Sayılı Kanun

2970 Sayılı Kanunla²⁴⁰ yatırım indirimi istisna oranı kurumlar için daha yüksek olarak saptanmıştır. Yapılan düzenlemeyle yatırımların kalkınmada öncelikli bölgelere ve kalkınma planı ve yıllık programlarda özel önem taşıdığı belirtilen sektörlerle kaydırılması için Bakanlar Kurulu'na bu bölge ve sektörlerde yapılacak yatırımlara uygulanacak yatırım indirimi oranını %100'e kadar arttırmaya veya %60 oranından aşağı olmamak üzere yeniden tespit etmeye yetki verilmiştir. Yatırım indirimi uygulamasında yapılan bu değişiklikle, yatırımların kalkınmada öncelikli yörelere

²³⁷ Özbacı, a.g.e., (1982), s.141

²³⁸ Paklar, a.g.e., (1982), s.398

²³⁹ Uluer Aral, " Menkul Kıymetler Yatırım Ortaklıkları ve Menkul Kıymetler Yatırım Fonları ile İlgili Olarak Vergi Yasalarında Yapılan Düzenlemeler", *Vergi Dünyası*, (Sayı 7, Mart 1982), s.8

²⁴⁰ 2970 Sayılı Kanun 14.01.1984 tarih ve 18281 sayılı resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

kaydırılması özendirilmek istenmiştir. Ayrıca belli sektörlere öncelikle yatırım yapılması da yine amaçlanan hedefler arasındadır.²⁴¹

Bu kanunla kurumlar vergisi yükünde %60 ile %100'e varan oranlarda indirimle gidilmiştir.

3.1.1.6. 3239 Sayılı Kanun

3239 Sayılı Kanunla²⁴², istisnalar kısmına emisyon primi istisnası eklenerek istisnaların kapsamı genişletilmiştir. Anonim şirketlerin hisse senetlerinin itibari değerinin üzerinde bir bedelle ihraç edilmesi halinde, ihraç değeri ile itibari değeri arasında oluşan olumlu fark emisyon primi olarak adlandırılmaktadır.²⁴³ Eklenen bu istisna hükmü sözkonusu hisse senetlerinin borsaya kayıtlı olması durumunda uygulanacaktır. Bu istisnanın oluşturulmasındaki amaç, sermaye piyasasını geliştirmek ve şirketlerin finansman yapılarını güçlendirmektir.

İş ortaklıkları mükellefler kapsamına alındığından, bu düzenlemeye paralel olarak istisnalar kısmında "iş ortaklıkları" da belirtmek suretiyle bunların yatırım indiriminden yararlanmaları sağlanmıştır. Maddenin devamında, bilimsel araştırma ve geliştirme yatırımları için %100 oranında yatırım indirimi öngörülerek kurumların bu tür yatırımları vergi yoluyla teşvik edilmek istenmiştir.²⁴⁴

İştirak Kazançları İstisnası kaldırılmıştır.²⁴⁵ Diğer taraftan sözü edilen düzenlemeye koşut olarak 3239 Sayılı Kanunla, Gelir Vergisi Kanunu'na mükerrer 39'uncu madde ilave edilmiş; anılan maddede, "kurumlardan elde edilen kurumlar vergisine tabi tutulmuş veya üzerinden vergi tevkifatı yapılmış kar paylarının ticari

²⁴¹ Kemal Kılıçdaroğlu, a.g.e., s.47

²⁴² 3239 Sayılı Kanun 11.12.1985 tarih ve 18955 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²⁴³ Hasan Yalçın, *Gelir ve Kurumlar Vergisi Uygulamasında Muafiyet ve İstisnalar*, (İstanbul: Kılavuz Yayınları, Kasım 1997), s.487

²⁴⁴ Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, a.g.e., s.269-270

²⁴⁵ 2361 ve 2362 Sayılı Yasalarla vergi sistemimize giren vergi alacağı, gerçek kişilere ortak oldukları kurumlardan aktarılan kar payları için sözkonusu olup, bu kar paylarının bir bölümünü oluşturmaktadır. Dolayısıyla vergi alacağının işleyebilmesi için, ortaklara intikal eden kurum kazançlarının aynı oran ve miktarda kurumlar vergisine konu olması zorunluluğu bulunmaktadır. Böylece, hem mükerrer vergilemeyi hem de gerçek kişilere aktarılabilecek kazançların aynı oran ve miktarda vergi yükü taşımasını sağlayacak bir yasal düzenleme gereklidir ki, bu yasal düzenleme, iştirak kazançları istisnası biçiminde yer almaktadır. Ancak; Gelir Vergisi Kanunu'nda yapılan değişikliklerle, vergi alacağı müessesesi kaldırılarak kurumlardan kar payı alan ortakların anılan kar paylarını beyannamelerine dahil etmemeleri öngörülmüştür. Bu düzenlemelerin sonucunda da iştirak kazançları istisnası uygulama imkanını yitirdiğinden yürürlükten kaldırılmıştır. (Sami Yılmaz ve Sıtkı Şükürer, "İştirak Kazançları İstisnası", *Vergi Dünyası*, (Sayı 51, Kasım 1985), s.39)

kazançtan indirilmesi” öngörülmüştür. Bundan böyle, iştirak kazançları istisnası yürürlükten kaldırılmasına rağmen 01.01.1986 tarihinden geçerli olmak üzere, kurumların elde edecekleri iştirak kazançları, ilgili yılların ticari kazançlarının tespitinde indirilecek gelir kabul edilerek iştirak kazançlarının ana kurumda mükerreren vergilendirilmesinin önlenmesi yönünde bir düzenlemeye gidilmiştir.²⁴⁶

3.1.1.7. 3380 Sayılı Kanun

Vergi Kanunlarında yapılan son düzenlemelerle iktisadi kamu müesseseleri sermaye şirketleriyle aynı oranda vergi yüküne muhatap tutulmuşlardır. Ancak, sermaye şirketleri yatırım indiriminden yararlanırken, iktisadi kamu müesseselerinin bu indirimden yararlanamamaları rekabet eşitliğini bozmaktadır. 3380 Sayılı Kanunla²⁴⁷ yapılan düzenleme ile iktisadi kamu müesseseleri yatırım indiriminden yararlandırılmakta ve böylece eşitsizlik giderilmektedir.²⁴⁸

3.1.1.8. 3824 Sayılı Kanun

3824 sayılı Kanununla²⁴⁹ istisnaların sayısı artırılmıştır. Menkul Kıymetler Yatırım Ortaklıkları ve Fonlarının kazançlarındaki istisna²⁵⁰, sermaye piyasasını geliştirmek ve yatırım araçlarını çeşitlendirmek amacıyla, vergiyi araç olarak kullanmak üzere değiştirilmiştir. Böylece daha önce sadece Menkul Kıymetler Yatırım Fonları ve Ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları ile sınırlı bu istisnanın kapsamı, Risk Sermayesi Yatırım Fonları veya Ortaklıklarının kazançları ve Gayrimenkul Yatırım Fonları veya Ortaklıklarının kazançları istisna kapsamına alınarak genişletilmiştir. Söz konusu fon ve ortaklıklar türlerine göre ayrı ayrı bentlerde

²⁴⁶ Selahaddin Paklar, “İştirak Kazançları İstisnasına ve Gelirleri Vergiden Müstesna Menkul Kıymet İratları İstisnasına İlişkin Olarak 3239 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler”, *Vergi Dünyası*, (Sayı56, Nisan 1986), s.54

²⁴⁷ 3380 Sayılı Kanun 24.06.1987 tarih ve 19497 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

²⁴⁸ Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, a.g.e., s.308

²⁴⁹ 3824 Sayılı Kanun 11 Temmuz1992 tarih ve 21281 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır. Bu kanunla istisnalarla ilgili 8’nci maddenin 5 bendinde değişiklik yapılmış ve 17’nci bentten sonra gelmek üzere 2 bent eklenmiştir.

²⁵⁰ Bu istisna Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 8’nci maddesinin 12 numaralı bendidir.

gösterilerek, teşviki istenen yatırım fon ve ortaklıkların farklı tevkifat oranları ile vergilendirilmesi sağlanmıştır.²⁵¹

3.1.1.9. 3946 Sayılı Kanun

3946 Sayılı Kanunla²⁵², Kurumlar Vergisi Kanunu'nda sayıları 19'u bulan vergi istisnaları, üniter vergi sistemine paralel olarak yeniden düzenlenmiş ve sayıları 6'ya indirilmiştir.

Bu kanunla iştirak kazançları istisnası yeniden düzenlenmiştir.²⁵³ İştirak kazançları istisnası ile genelde vergilemede mükerrerliğin önlenmesi amaçlanmıştır.²⁵⁴

Yatırım fonları ile yatırım ortaklıklarının portföy işletmeciliği kazançları ile risk sermayesi ve gayrimenkul yatırım fonları ve ortaklıklarının kazançları kurumlar vergisinden müstesna tutulmuştur.²⁵⁵ Öte yandan, menkul kıymet yatırım fonları ile ortaklıkları, portföylerinde yer alan hisse senetlerinin durumuna göre farklı vergilemeye imkan verecek şekilde ayrı ayrı bentlerde düzenlenmiştir.

Döviz yatırım fonları daha önce olduğu gibi istisna kapsamı dışında tutulmuştur.²⁵⁶ Bu açıklamalar neticesinde portföylerinde yabancı para, yabancı para cinsinden ifade edilen menkul kıymetler, altın ve diğer kıymetli madenler bulunduran yatırım fonlarının elde ettikleri kazançlarda istisna uygulamasının sözkonusu olup olmayacağı problemiyle karşılaşmaktadır. Bu kanunun gerekçesinde, döviz yatırım fonlarından, menkul kıymet dışında yabancı para ve altın alım satımı yapan fonların anlaşılması, değeri yabancı para cinsinden belirlenen menkul kıymet alım satımı yapan yatırım fonlarının kazançlarının istisna kapsamında değerlendirilmesi gerektiği

²⁵¹ A. Pınar Büyükkışık, a.g.e., s.17

²⁵² 3946 Sayılı Kanun 30.12.1993 tarih ve 21804 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır. 3946 Sayılı Kanun öncesinde Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8'nci maddesinde yer alan yatırım indirimi ile ilgili istisna hükmü, 3946 Sayılı Kanunla yapılan değişiklikten sonra Gelir Vergisi Kanunu'nun yatırım indiriminden yararlanacak mükellefleri belirleyen Ek 1'nci maddesinde kurumlar vergisi mükelleflerini de kapsayacak şekilde düzenlenmiştir.

²⁵³ Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8'nci maddesinin 1 numaralı bendi olarak yeniden düzenlenmiştir.

²⁵⁴ 3946 Sayılı Kanundan önce 1986-1993 döneminde uygulanmış olan 3239 Sayılı Kanun, sözü edilen mükerrerliği farklı bir şekilde önlemiş, ancak 3946 Sayılı Kanunla kurumlardan elde edilen kar payının gerçek kişi ortak bünyesinde yeniden vergilendirilmesi esasına dönülünce, iştirak kazançları istisnası da tekrar 3239 Sayılı Kanun öncesindeki şekli ile kabul edilmiştir.

²⁵⁵ Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8'nci maddesinin 12 numaralı bendi, yeni düzenleme ile 4 numaralı bent olarak korunmuş ve bu bentte yer alan istisna aynen muhafaza edilmiştir.

²⁵⁶ Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, a.g.e., (2002), s.134

belirtilmiştir.²⁵⁷ Buradaki döviz yatırım fonlarından, menkul kıymet dışında yabancı para ve altın alım satımı yapan fonların anlaşılması gerekmektedir. Değeri yabancı para cinsinden belirlenen menkul kıymet alım satımı yapan yatırım fonları ve ortaklarının kazançları ise, istisna kapsamında değerlendirilecektir.²⁵⁸

Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer alan pek çok istisna yürürlükten kaldırılırken şirketlerin sermaye yapılarının güçlendirilmelerine ilişkin olarak 3239 Sayılı Kanunla 01.01.1986 tarihinden itibaren yürürlüğe giren emisyon primi istisnası kaldırılmamış, aksine istisnadan yararlanmak için gereken borsaya kote olma şartı kaldırılarak yeniden düzenlenmiştir.²⁵⁹ Ancak, resmi olarak yürürlükten kaldırılmayan emisyon primi istisnası, 3946 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanunu'nun 75 ve 94'ncü maddeleri ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 25'nci maddesinde yapılan değişikliklerden sonra fiilen uygulanamaz hale gelmiştir.²⁶⁰

Kurumların, portföyünde %25'ten fazla hisse senedi bulunduran menkul kıymet yatırım fonu ve aynı nitelikteki yatırım ortaklıkları, risk sermayesi yatırım fonu ve ortaklıkları ile gayri menkul yatırım fonu ve ortaklıklarının katılma belgeleri veya hisse senetlerinden elde ettikleri kar paylarının kurumlar vergisinden müstesna tutulmasını öngören bir bent eklenmiştir.²⁶¹

Getirilen bu düzenlemeler kurumlar vergisi yükünü indirmeye yönelik olarak yapılmıştır.

3.1.1.10. 4369 Sayılı Kanun

4369 Sayılı Kanunla²⁶², ekonomik ve sosyal açıdan kalmasında yarar bulunanlar ile vergi tekniği açısından gerekli olan muafiyet ve istisnalar uygulanmaya devam ederken, rekabet eşitsizliği yaratan, belge düzenini olumsuz yönde etkileyen ve vergi tabanını eriten istisna ve muafiyetler daraltılmaktadır. Bu doğrultuda fiziki yatırımlar üzerinde hiçbir olumlu katkısı kalmamış olan yatırım indirimi müessesesi yeniden

²⁵⁷ Coşkun Kılıç, "K.V.K.'nda Yatırım Fonu ve Yatırım Ortaklıklarının Portföy İşletmeciliği Kazançları İle Bu Fon ve Ortaklıklardan Elde Edilen Kar Payları İstisnası Uygulamasında Ortaya Çıkabilecek Sorunlar", *Vergi Dünyası*, (Sayı 176, Nisan 1996), s.110

²⁵⁸ Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, a.g.e., (2002), s.134

²⁵⁹ Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8'nci maddesinin 5 numaralı bendi olarak yeniden düzenlenmiştir.

²⁶⁰ Celali Yılmaz, "Kurumlar Vergisinde Emisyon Primi İstisnası", *Vergi Dünyası*, (Sayı 161, Ocak 1995), s.119

²⁶¹ Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8'nci maddesine 6 numaralı bent olarak eklenmiştir.

²⁶² 4369 (M) Sayılı Kanun 29.07.1998 tarih ve 23417 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

düzenlenerek stratejik iktisadi hedefler doğrultusunda yapılacak yatırımlar için büyük bir finans kaldırıcı haline getirilmektedir.²⁶³ Bu amaçla, 01.01.1999 tarihinden geçerli olmak üzere turizm hasılatı istisnası ile yatırım fonlarının katılma belgeleri ve yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kar payları istisnası kaldırılmıştır.

3.1.1.11. 4842 Sayılı Kanun

4842 Sayılı Kanunla²⁶⁴, vergi sisteminin basitleştirilmesi konusunda da önemli değişiklikler yapılmıştır. Kurumlar Vergisi Kanunu'nda da istisnalarla ilgili olan maddelerinde değişiklik yapılmış, yatırım indirimi istisnası yeniden düzenlenmiş, istisna teşvik belgesi olmaksızın otomatik işler hale getirilmiş, bölgesel ve sektörel ayrımlara son verilerek yatırım indirim oranı %40 olarak belirlenmiş böylece teşvik daha dar kapsamlı ancak daha etkin ve basit hale getirilmiştir.²⁶⁵

3.1.1.12. 5228 Sayılı Kanun

5228 Sayılı Kanun²⁶⁶ kurumlar vergisi açısından önemli değişiklikler öngörmektedir. En önemli husus iştirak kazançları istisnasının kapsamının genişletilmesidir. Bu uygulamayla, yurtdışındaki bir kuruma iştiraktan elde edilen kazançlar ile tam mükellef kurumların yurtdışındaki şubelerinden elde ettikleri kazançlara belli şartlarla Türkiye'de istisna uygulanması öngörülmektedir. Aynı zamanda Hollanda modeli olarak bilinen uygulama vergi mevzuatına dahil edilmek suretiyle, yurtdışındaki iştiraklerine Türkiye'den yönlendirmek amacıyla Türkiye'de kurulacak holding şirketlerin yurtdışı iştirak kazançları da kurumlar vergisinden istisna edilmekte ve yabancı kurumlara yapılacak kar dağıtımı için de düşük oranlı bir vergileme öngörülmek suretiyle bu tür yapılanma teşvik edilmektedir.²⁶⁷ Maddenin gerekçesinde, düzenlemenin amacının, kurumların yurtdışındaki iştiraklerden elde

²⁶³ Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, a.g.e., (2002), s.347-348

²⁶⁴ 4842 Sayılı Kanun 24.05.2003 tarih ve 25088 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²⁶⁵ Yatırım indirimi ile ilgili düzenleme 4842 Sayılı Kanunla yapılan değişiklik öncesinde Gelir Vergisi Kanunu'nun Ek 1-6'ncı maddelerinde düzenlenmiş olmakla beraber anılan kanunla yatırım indirimi istisnası Gelir Vergisi Kanunu'nun 19'ncü maddesinde yeniden düzenlenmiştir.

²⁶⁶ 5228 Sayılı Kanun 31.07.2004 tarih ve 25539 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²⁶⁷ Scyt Ahmet Baş, "5228 Sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanununda Yapılan Değişiklikler", Vergi Dünyası, (Sayı 276, Ağustos 2004), s.73

ettikleri kar payları ve şube kazançları ile ilgili olarak ortaya çıkan çifte vergilendirmenin kaldırılması olarak belirtilmiştir.²⁶⁸

Ayrıca bu kanunla kurumların yararlanabileceği yeni istisnalar da getirilmiştir.²⁶⁹

3.1.2. Geçici Süreli İstisnalarda Yapılan Değişiklikler

3.1.2.1. Kurumların İştirak Hisselerinin Veya Gayrimenkullerinin Satışından Elde Edilen Kazançlarda Vergi İstisnası Uygulaması

3.1.2.1.1. 2970 Sayılı Kanun

Ekonomik politikaların işletmeler açısından doğurduğu en önemli sonuçlardan biri kaynak ve likidite sorunudur. Sıkı para politikası olarak adlandırılan bu politikanın doğurduğu likidite kaynak sorunu işletmelerin likit öz kaynaklarını güçlendirmelerini zorunlu kılmıştır. Bu amaca ulaşılmasını kolaylaştırıcı yasal düzenlemelerden biri de 2970 Sayılı Kanunla²⁷⁰ Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 10'ncü maddedir.²⁷¹ Bu madde ile, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun muafliklar ve istisnaları düzenleyen 7-8 ve mükerrer 8'nci maddeleri dışında ve ancak 1984-1985 yılları için uygulama olanağı bulunan, bir özel vergi istisnası getirilmiştir.²⁷² Bu maddeye göre, tam mükellef kurumların bağlı değerlerinin ekonomik faaliyetlerinde daha etkin bir şekilde kullanılmasına imkan sağlamak amacıyla bu kurumların ellerinde bulundurdukları iştirak hisselerinin ve gayrimenkullerinin satışından doğan kazançların 1984'te tamamı, 1985'te de %80'i sermayelerine ilave edilmesi şartıyla Kurumlar Vergisinden istisna edilmiştir.²⁷³

²⁶⁸ Aynı, s.68

²⁶⁹ Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8'nci maddesine eklenen 8 numaralı bent ile eğitim ve rehabilitasyon faaliyetlerine yönelik bir kurumlar vergisi istisnası getirilmiştir. 9, 10 ve 11'nci bent hükümleriyle de kurumların yurt dışında elde ettikleri iştirak kazançları ile şube kazançlarına yönelik yeni istisnalar getirilmiştir. (Ayrıntılı bilgi için bkz; Üzeyir Eyimaya, "5228 Sayılı Kanunla Kurumlar Vergisinden İstisna Edilen Kazançlar", *Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog*, (Sayı 197, Eylül 2004), s.44-50)

²⁷⁰ 2970 Sayılı Kanun 14.01.1984 tarih ve 18281 sayılı resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²⁷¹ Fikret Yakar, "K.V.K. Geçici 10. Madde İle İlgili Sorunlar", *Vergi Dünyası*, (Sayı 37, Eylül 1984), s.61

²⁷² Rifat Tokat, "Kurumların İştirak Hisselerinin ve Gayrimenkullerinin Satışından Elde Edilen Kazançlarda Vergi İstisnası", *Vergi Dünyası*, (Sayı 34, Haziran 1984), s.71

²⁷³ Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 10'ncü madde ile;

Bu madde gereğince sermayeye eklenen kazançlar 1990 yılı sonuna kadar herhangi bir suretle işletmeden çekilir veya işletme tasfiye edilirse bu kazançlar, kazancın işletmeden çekildiği veya tasfiyenin yapıldığı yılın kazancı sayılarak vergiye tabi tutulacaktır.

Bu özel vergi istisnasının amacı, kurumların işletmelerine dahil ve bilançolarında kayıtlı kendileri için verimleri düşük iştirak hisselerini veya gayrimenkullerini satmak suretiyle, elde ettikleri kazançları sermayelerine ekleyerek daha büyük potansiyel ile çalışmalarını sağlamaktır. Bu operasyondan doğan kazanç vergilendirilmeyeceğinden, tamamen kurumun finansman ihtiyacında kullanılabilir. ²⁷⁴ Bu istisna hükmü ile kurumların içine düştükleri ekonomik dar boğazdan, kendi olanaklarıyla kurtulmalarına imkan sağlanarak mali bünyelerinin güçlenmesi amaçlanmıştır. ²⁷⁵

3.1.2.1.2. 3239 Sayılı Kanun

Daha önce 2970 Sayılı Kanun ile getirilen Geçici 10'ncü madde ile tam mükellef kurumların sahip oldukları gayrimenkullerle iştirak hisselerinin 1984 ve 1985 yıllarında satışından sağladıkları kazançlar, sermayeye ilave edilmeleri koşulu ile, Kurumlar Vergisinden istisna edilmiş iken; aynı maddenin 3239 Sayılı Kanunla ²⁷⁶ değişik şekliyle, 1986, 1987 ve 1988 yıllarında da işler hale getirilmiştir. Ayrıca, 2970 Sayılı Kanunla ile düzenlenen şekli ile sözkonusu istisnanın uygulama koşulları 3239 Sayılı Kanunla ile daraltılarak sınırlamalar getirilmiştir. Şöyle ki; 2970 Sayılı Kanunda, istisnadan yararlanacak kurumların işgal konularından bahsedilmemişken, 3239 Sayılı Kanunla, menkul kıymet veya gayrimenkul ticareti ile uğraşan tam mükellef kurumların, bu amaçla ellerinde bulundurdıkları değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışında tutulmuştur. Öte yandan sermayeye eklenen kazançların 2970 Sayılı Kanunla 1990 yılına kadar işletmeden çekilmesi veya

1-Gayrimenkul ve iştirak hisseleri satışından doğan kazancın kurum sermayesine eklenmesi,

2-Söz konusu iştirak hisseleri veya gayrimenkul satışlarının 1984 veya 1985 yıllarında yapılması,

3-Sermayeye eklenen bu kazançların 1990 yılı sonuna kadar herhangi bir suretle işletmeden çekilmemesi veya işletmenin tasfiyeye gitmemesi zorunludur.

²⁷⁴ Tokat, a.g.e., s.72

²⁷⁵ Kılıçdaroğlu, a.g.e., s.49

²⁷⁶ 3239 Sayılı Kanun 11.12.1985 tarih ve 18955 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Bu kanunla Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer alan geçici 10'ncü maddenin birinci ve dördüncü fıkraları değiştirilmiştir.

işletmelerin tasfiyesi halinde, o yılın kazancı sayılıp, vergiye tabi tutulacağı hüküm altına alınmış iken, 3239 Sayılı Kanunda bu süre beş yıl olarak tespit edilmiştir.²⁷⁷

3.1.2.1.3. 3332 Sayılı Kanun

3332 Sayılı Kanunla²⁷⁸ tam mükellef kurumların aktiflerine dahil gayrimenkul veya iştirak hisselerini satarak, bu satışlardan doğan kazançlarını sermayelerine eklemeleri şartıyla, bu kazançların kurumlar vergisinden tümüyle istisna edilmesi öngörülmüş ve istisnadan yararlanma süresi 1989 yılı sonuna kadar uzatılmıştır. Kurumun bu istisnadan yararlanabilmesi için önceki uygulamalarda olduğu gibi, gayrimenkul veya iştirak hisselerinin nakit veya nakit sayılan (devlet tahvili, hazine bonosu gibi...) bir kıymet karşılığında satılmış olması gerekmektedir.²⁷⁹

İstisnaya ilişkin süre ve oranlar incelendiğinde, olumlu bir gelişmenin ortaya çıktığı görülecektir. Nitekim en son 3332 Sayılı Kanunun gerekçesinde, “ilk kez 2970 Sayılı Kanunla getirilen bu değişiklik, olumlu sonuçlar vermiş ve işletmelerin bağlı değerlerinin nakde dönüşmesi yoluyla işletmelerin finansman sıkıntılarının giderilmesi büyük ölçüde sağlanmıştır.” denilmektedir. İşletmelerin aktiflerinde yer alan sabit değerlerin enflasyon dolayısıyla olağanüstü değer kazanmaları ve bunların satışı halinde de firmaların büyük boyutlara varan vergi yükleriyle karşılaşmaları, işletmelerin bu tür aktif kıymetlerini elden çıkarmalarını engellemekte bu durum ise özellikle nakit sıkıntısı içinde olan kurumlarda ciddi finansman sorunlarına yol açmaktaydı. Kurumlar Vergisi Kanunu’na eklenen geçici 10’ncü maddeyle tam mükellef kurumlara vergi avantajı sağlanarak bu engel ortadan kaldırılmış ve böylece tam mükellef kurumların aktiflerine dahil gayrimenkul veya iştirak hisselerinin satışından elde edecekleri kazançlarını vergisiz olarak sermayelerine eklemelerine imkan sağlanarak kurumların mali bünyelerinin güçlendirilmesi ve finansman ihtiyaçlarının giderilmesi amaçlanmıştır.²⁸⁰

²⁷⁷ Mesut Çırak, “Kurumlar Vergisi Kanunu’nda Geçici 10. Maddeye Göre Sermaye Artırımı”, **Vergi Dünyası**, (Sayı 61, Eylül 1986), s.11

²⁷⁸ 3332 (M) Sayılı Kanun 31.03.1987 tarih ve 19417 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır. Bu kanunla Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 3239 Sayılı Kanunla değişik geçici 10’ncü maddesi değiştirilerek yeni bir fıkra eklenmiştir.

²⁷⁹ Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, **a.g.e.**, (2002), s.297

²⁸⁰ Nevzat Saygılıoğlu, “Kurumlar Vergisi Kanununun Geçici 10. Maddesinin Uygulanması İle İlgili Olarak Özellik Arzeden Hususlar”, **Vergi Dünyası**, (Sayı 91, Mart 1989), s.38

Kısaca; 04.01.1984 tarih ve 2970 Sayılı Kanun ile Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenen ve daha sonra 3239 ve 3332 Sayılı Kanunlarla değiştirilen geçici 10'ncu madde işletmeleri finansman açısından rahatlatmak için getirilmiştir. Gayrimenkul ve iştirak hisselerinin satışından sağlanan kazançlar, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici 10'ncu maddesine uyularak nakit olarak sermayeye eklenmesi halinde vergilendirilmeyerek söz konusu amaca ulaşılmak istenmiştir.²⁸¹

3.1.2.1.4. 3689 Sayılı Kanun

3689 Sayılı Kanunla²⁸² 1984 yılından beri uygulanan ve kurumların mali bünyelerinin güçlendirilmesinde önemli yararı görülen düzenlemenin 1992 yılı sonuna kadar sürdürülmesi amaçlanmaktadır.²⁸³

3.1.2.1.5. 3824 Sayılı Kanunla İstisna Hükümünün Devamlı Hale Getirilmesi

Kurumlar Vergisi Kanunu'na 2970 Sayılı Kanunun 6'ncı maddesiyle eklenen geçici 10'ncu madde ile vergi mevzuatımıza ilk kez giren kurumların iştirak hissesi ve gayrimenkul satışına ilişkin hükümler, 3824 Sayılı Kanuna kadar birçok değişiklikler göstermiştir.²⁸⁴ 3824 Sayılı Kanunla²⁸⁵, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun Geçici 10 ve

²⁸¹ Yılmaz Budak, "KVK.'nun Geçici 10. Maddesine Göre Elden Çıkarılan İştirak Hisselerinin ve Gayrimenkullerin Satışından Doğan Kazanç İstisnası", *Vergi Dünyası*, (Sayı 88, Aralık 1988), s.55

²⁸² 3689 Sayılı Kanun 20.12.1990 tarih ve 20731 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Bu kanunla geçici madde 18 eklenmiştir. Geçici madde 18 ile; Tam mükellefiyete tabi kurumların, iştirak hisselerinin veya gayrimenkullerinin 1990, 1991 ve 1992 yıllarında nakit karşılığı satışından doğan kazançlarının tamamının, satışın yapıldığı yılda kurumun sermayesine ilave edilmesi halinde, sermayeye eklenen bu kazançlar kurumlar vergisinden istisna edilecektir. Ancak, anonim şirketlerin bu şekilde yapacakları sermaye artışı nedeniyle çıkaracakları hisse senetlerinin nama yazılı olması ve satışın yapıldığı tarihi takip eden en geç altı ay içinde borsaya kote ettirilmesi gerekmektedir. Öte yandan, gayrimenkul veya iştirak hisselerinin vadeli satışı halinde, her yıl ödenmiş sermayeye dönüştürülen kısım kadar istisnadan yararlanılacaktır. 1992 yılından sonra yapılacak tahsilatlar, sermayeye ilave edilmiş olsa dahi, bu istisna hükmü uygulanmayacaktır. Gayrimenkul veya menkul kıymet ticareti ile uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdukları değerlerin satışından elde edilen kazançlara istisna uygulanmayacaktır. Ancak, gayrimenkul veya iştirak hisselerinin satışından elde edilen ve sermayeye eklenen kazançların, beş yıl içinde herhangi bir surette işletmeden çekilmesi veya bir başka bağlı değer olan gayrimenkul veya iştirak hissesine tahsis edilmesi halinde bu kazançlar, o yılın kazancı olarak vergilendirilecektir. Kooperatiflerin bu istisnadan yararlanabilmeleri için elde ettikleri bu tür kazançları ana sözleşmelerinde yer alan ana amaçlarının gerçekleştirilmesi için kullanmaları şarttır. (Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü-2002 s.24'den alınmış değişiklik gerekçesidir)

²⁸³ Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, a.g.e., (2002), s.24

²⁸⁴ Semercigil, a.g.e., s.17

18'nci maddelerinde yer alan bir düzenleme devamlı bir istisna müessesesi haline getirilmiş olmaktadır. Hüküm, özet olarak gayrimenkul ve iştirak hisselerinin satışından elde edilen kazançların sermayeye ilave edilmesi şartıyla kurumlar vergisinden müstesna tutulmasını sağlamaktadır. 01.01.1993 tarihinden itibaren yeni şekliyle yürürlüğe giren hükmün amacı, kurumların bağlı kıymetler halinde duran ve ekonomik faaliyete katkısı sınırlı bulunan kaynaklarına hareketlilik kazandırmaktır.²⁸⁶ 1992 yılı sonuna kadar yürürlükte olan hükümler ise Kurumlar Vergisi Kanunu'na 3689 Sayılı Kanunun 8'nci maddesiyle eklenen geçici 18'nci maddesinde yer almaktadır. Eski hükümlerin yeni ve kalıcı hükümlerden daha esnek bir yapıda olduğu, yeni hükümlerin istisnadan faydalanmayı epeyce güçleştirdiği söylenebilir. Yeni ve kalıcı hükümlerin, 1992 yılı sonuna kadar yürürlükteki hükümlerle farklılıklarını şu şekilde sıralamak mümkündür²⁸⁷:

- Vadeli satışlarda istisna, satışın yapıldığı hesap dönemini takip eden ikinci hesap döneminin sonuna kadar tahsil edilen kazanç ile sınırlandırılmıştır. Kazancın hesabında da, ilk yapılan tahsilatın iştirak hissesi veya gayrimenkulün maliyet bedeline ilişkin olduğu kabul edilecektir. Daha önceki mekanizmada, önce maliyetin dikkate alınması başka tür ifadelerle temin edilmiş olmakla beraber, 1992 yılı sonuna kadar yapılacak tahsilatta herhangi bir yıl kısıtlaması bulunmamaktaydı.

- İstisna, kurumların iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan menkul kıymetlerin veya gayrimenkullerin satışından elde ettikleri kazançları ile sınırlandırılmıştır. Daha önce, sözkonusu iktisadi kıymetler aktife yeni bile girse, satış kazançları istisnadan yararlanmaktaydı.

- Menkul kıymet veya gayrimenkul ticareti ile uğraşan kurumların, her ne surette olursa olsun ellerinde bulundurdukları bu tür değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışında tutulmuştur. 1992 yılı sonuna kadar yürürlükte olan geçici 18'nci madde hükmü ise, bu tür kurumların yalnızca ticaret amacı ile ellerinde bulundurdukları bu tür değerlerin satış kazancını istisna kapsamı dışında tutmaktadır. Böylece, bundan böyle istisnayı reddetmek için ilgili değerın ticaret amacıyla elde tutulduğunu ispat zorunluluğu ortadan kalkmış olmaktadır.

²⁸⁵ 3824 Sayılı Kanun 11.07.1992 tarih ve 21281 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²⁸⁶ Daha geniş bilgi için bkz. Şaban Erdikler, "Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8'nci Maddesinin 18'nci Bendi Üzerine Bir Değerlendirme", *Vergi Dünyası*, (Sayı 147, Kasım 1993), s.50-58

²⁸⁷ Semercigil, a.g.e., s.17-18

- Satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci yılın sonuna kadar iştirak hissesi veya aynı mahiyette gayrimenkul satın alınması halinde, daha önce kurumlar vergisinden müstesna tutulan kazanç dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler yönünden vergi ziyayı meydana gelmiş sayılacaktır. Geçici 18'nci maddede böyle bir hüküm yer almamaktadır. Bu hükmün işleyişinde, maddede hiçbir oransallık bulunmadığı için ciddi sorunlar yaşanması ihtimal dahilindedir.

3.1.2.1.6. 4108 Sayılı Kanun

4108 Sayılı Kanunun²⁸⁸ gerekçesinde “bağlı değerlerin ekonomik faaliyetlerde daha etkin bir şekilde kullanılmasına imkan sağlamak amacıyla” getirildiği ifade edilmektedir.²⁸⁹ Böylece daha önce maddenin uygulamaya yön veren dar kapsamlı gerekçesi oldukça genişletilmiştir.

3.1.2.1.7. 4444 Sayılı Kanun

4444 Sayılı Kanunla²⁹⁰ tam mükellef kurumların aktiflerine dahil gayrimenkul veya iştirak hisselerinin satışından doğan ve sermayeye eklenen kazançlar ile üretim tesislerinin yeni kurulan sermaye şirketlerine aynı sermaye olarak konulmasından doğan kazançlar 01.01.1999-31.12.2002 tarihleri arasında kurumlar vergisinden müstesna tutulmaktadır.²⁹¹ Yapılan bu düzenleme ile tam mükellef kurumların bağlı değerlerinin

²⁸⁸ 4108 Sayılı Kanun 02.06.1995 tarih ve 22301 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. Bu kanunla Kurumlar Vergisi Kanununa geçici 23’ncü madde eklenmiştir. Bu maddenin (a) fıkrası iştirak hisselerinin ve gayrimenkullerinin satışından elde edilen kazançlara ait vergi istisnaları ile ilgilidir.

²⁸⁹ Panel, “4503 Sayılı Kanunla Yapılan Düzenlemelerin Ele Alındığı Maliye Hesap Uzmanları Derneği Paneli”, *Vergi Dünyası*, (Sayı 223, Mart 2000), s.5

²⁹⁰ 4444 Sayılı Kanun 14.08. 1999 tarih ve 23786 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. Bu kanunla Kurumlar Vergisi Kanununa geçici 28’nci madde eklenmiştir.

²⁹¹ Bu istisna ilk olarak 2970 Sayılı Kanunla eklenen geçici 10’ncü maddeyle getirilmiş, 3239 Sayılı Kanunla yeniden düzenlenmiş, 3332 Sayılı Kanunla süresi 1989’a kadar uzatılmış ve nihayet 3824 Sayılı Kanunla istisna kalıcı kılınarak 8’nci maddeye taşınmıştır. Ancak bu istisna, istisnaların azaltılması sonucu 3946 Sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmışsa da 4108 Sayılı Kanunla geçici 23’ncü madde olarak yeniden düzenlenmiştir. İstisnanın süresi dolunca ekonomik kriz nedeniyle tekrar getirilmesi gerekli görülerek 4444 Sayılı Kanuna geçici 28’nci madde olarak eklenmiştir. Kurumlar Vergisi Kanunu’nun geçici 28’nci maddesinde 4444 Sayılı Kanunla öngörülen 31.12.2002 tarihinde dolacak olan istisnanın uygulama süresi 4783 Sayılı Kanunla 31.12.2003’e kadar uzatılmıştır. Daha sonra, 5035 Sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanunu’nun geçici 28’nci maddesinde yer alan kurumların iştirak hisseleri ve gayrimenkullerinin satışından elde edilen istisnanın 31.12.2003’de dolan uygulanma süresi, 31.12.2004’e uzatılmıştır. En son olarak da, firmaların mali yapılarının güçlendirilmesi amacıyla 5281 Sayılı Kanunun 31’nci maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 8’nci maddesine 12 numaralı bent

ekonomik faaliyetlerinde daha etkin bir şekilde kullanılması amaçlanmıştır. İlk olarak 2970 sayılı kanunla kurumların o günün koşullarında finansman yapılarını güçlendirmelerini ve daha sağlıklı bir yapıya kavuşmalarını sağlama amacı ile getirilen²⁹² ve olumlu sonuçlar vermiş olan bu istisnanın uygulama süresi 2002 yılı sonuna kadar uzatılmış olmaktadır. Ekonomik durgunluk zamanlarında, işletmelerin bir çoğu için mali kaynak sağlamanın en iyi yolu, sahip olunan sabit kıymetlerin likit kaynaklar haline dönüştürülmesi ve bu kaynakların işletmede kullanılmasıdır. Uygun olmayan ekonomik koşullarda sabit varlıkların elden çıkartılması, diğer koşullara göre daha zor olmakta, ortaya çıkan kazancın vergisi ise buradan elde edilecek kaynakları eritmektedir. Bu koşullarda işletmelere sağlanabilecek en önemli destek, satıştan doğan kazancın vergilendirilmemesi, ayrıca satış nedeniyle yapılan işlemlerden kaynaklanan vergilerin alınmamasıdır. Yasayla işletmelere bu destek verilmekte kurumlar vergisi istisnasının süresi 2002 yılı sonuna kadar uzatılmaktadır. 4444 Sayılı Kanunla, ülkemiz ekonomisinin içinde bulunduğu sıkıntılar karşısında piyasanın taleplerine cevap verecek şekilde yeniden düzenlenen istisna hükmündeki bu değişiklik Kanunun en yerinde düzenlemelerinden biri olmuştur.²⁹³

3.1.2.1.8. 4503 Sayılı Kanun

4503 Sayılı Kanuna²⁹⁴ içinde bulunulan ekonomik koşullarda işletmelerin mali bünyelerinin güçlendirilmesi amacıyla; kurumların gayrimenkul ve iştirak satışlarından doğan kazançların sermayeye ilavesi nedeniyle ortaklarca elde edilen menkul sermaye iradı için beyanname verilmemesi ve başka gelirler nedeniyle verilen beyannamelere bu gelirlerin dahil edilmemesi, ayrıca, istisna kazançların stopaj oranını %10'a kadar indirmeye Bakanlar Kurulu'na yetki verilmesi ile ilgili hüküm ilave edilmiştir.

eklenmek suretiyle kalıcı olarak düzenlenmiş ve 01.01.2005 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere uygulamaya konan istisnanın kapsamı tam ve dar mükellefleri içine alacak şekilde genişletilmiştir. (5281 Sayılı Kanunla ilgili olarak ayrıntılı bilgi için bkz. Mürsel Ali Kaplan, "5281 Sayılı Kanunla Gelir, Kurumlar ve Katma Değer Vergisi Kanunlarında Yapılan Değişiklikler", *Vergi Dünyası*, (Sayı 282, Şubat 2005), s.61-63)

²⁹²A.Bumin Doğrusöz, "Kurumlarda Gayrimenkul / İştirak Hissesi Satış Kazancı İstisnası Komedi", www.dunyagazetesi.com.tr (27.07.2004)

²⁹³Erdal Sönmez ve Garip Ayaz, "4444 Sayılı Kanun'la Kurumlar Vergisi Kanunu'na Eklenen Geçici 28. Maddenin Uygulaması", *Vergi Dünyası*, (Sayı 217, Eylül 1999), s.108

²⁹⁴4503 Sayılı Kanun 29.01.2000 tarih ve 23948 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Bu kanunla Kurumlar Vergisi Kanununa 11.08.1999 tarih ve 4444 sayılı kanunla eklenen geçici 28'nci maddenin (a) bendinde değişiklik yapılmıştır.

3.1.2.1.9. 4684 Sayılı Kanun

4684 Sayılı Kanunla²⁹⁵ stopaj oranını %10'a kadar indirme hususunda Bakanlar Kurulu'na yetki veren düzenleme değiştirilerek, bu yetkinin gerektiğinde işlem türleri de dikkate alınarak kullanılabilmesine imkan sağlanmakta ve ekonominin seyrine göre Bakanlar Kurulu'na bu oranı %0'a kadar indirme veya kanuni orana kadar artırma yetkisi verilmektedir.

3.1.2.2. Diğer İstisnalarda Yapılan Değişiklikler

Bu başlık altında incelenen istisnalar "Banka Devirlerine İlişkin İstisna" ve Olağanüstü Hal Bölgesi Kapsamında Sayılan İllerde Yeni İşe Başlama İstisnası" dır.

Banka Devirlerine İlişkin İstisna, finans sektöründeki gelişmelere paralel olarak bankaların devir ve birleşme yoluyla mali bünyelerinin güçlendirilmesi, uluslar arası rekabete hazır hale getirilmeleri amacıyla; Türkiye'de faaliyette bulunan bir bankanın bir veya birkaç banka ile birleşmesi veya tüzel kişiliği ortadan kalkmak şartıyla bilanço değerlerini kısmen veya tamamen diğer bir veya birkaç bankaya devretmesi halinde devir veya birleşme işlemleri sonucunda ortaya çıkacak kazançların gelir ve kurumlar vergilerinden istisna edilmesi amacıyla getirilmiştir.²⁹⁶

²⁹⁵ 4684 Sayılı Kanun 03.07.2001 tarih ve 24451 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Bu kanunla Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 28'nci maddesinin (a) bendinin 3'ncü paragrafında değişiklik yapılmıştır.

²⁹⁶ Bu istisna düzenlemesi Kurumlar Vergisi Kanununa 4605 Sayılı Kanunla geçici 29'ncü madde olarak 31.12.2003 tarihine kadar uygulanmak üzere getirilmiştir (4605 Sayılı Kanun 30.12.2000 tarih ve 24246 (M) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır). Daha sonra 4684 Sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 29'ncü maddesi değiştirilmiştir. Bu kanuna göre istisnanın uygulanabilmesi için aktif kıymetlerin şirket kayıtlarında belirli bir süre kalmış olma şartı aranmayacaktır. Maddede belirtilen aktif kıymetlerin satışında satışın yapıldığı yılda elde edilen kazancın banka sermayesine ilave edilmesi gerekmektedir. Vadeli satış halinde satışın yapıldığı hesap dönemini takip eden ikinci hesap döneminin sonuna kadar tahsil edilerek sermayeye eklenen kazanç tutarları da istisnadan yararlanacaktır. Belirtilen süre içerisinde sermayeye eklenmeyen kazançlar daha sonra tahsil edilip sermayeye eklenmiş olsa dahi bu kazanç kısmı için istisna uygulanmayacaktır. Geçici 29'ncü madde hükmü 31.12.2003 tarihine kadar uygulanacak geçici bir düzenleme olduğundan, bu tarihten sonra sermayeye eklenen tutarlar için istisna uygulanmayacaktır. Bu nedenle istisnadan yararlanmak için gerekli olan sermaye artırım işlemlerinin 31.12.2003 tarihine kadar gerçekleştirilmesi gerekmektedir (4684 Sayılı Kanun 03.07.2001 tarih ve 24451 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır). En son olarak 5035 Sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi'nin Geçici 29'ncü maddesinde yer alan, banka devir ve birleşmelerinden doğan kazançlara ilişkin istisnanın uygulama süresi bir yıl daha uzatılarak, 2004 yılı için de bu türden elde edilen gelirler kurumlar vergisinden istisna edilmiştir (5035 Sayılı Kanun 02.01.2004 tarih ve 25334 (M) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır).

Kalkınmada öncelikli yörelerde yeni yatırım sahalarının açılması, burada yaşayanların iş ve istihdam imkanlarının artırılması, gelir dağılımının iyileştirilmesi ve diğer bölgelere olan göçün önlenmesi büyük önem taşımaktadır. Getirilen teşviklerin uygulanması ve diğer destekleyici tedbirlerin alınması, olağanüstü hal bölgesi kapsamında sayılan illerin ve kalkınmada öncelikli yörelerin ekonomik ve sosyal açıdan gelişmesine önemli katkı sağlayacaktır. Kanun tasarısının amacı; olağanüstü hal bölgesinde ve kalkınmada öncelikli yörelerde vergi teşvikleri uygulamak, yatırımlara bedelsiz kamu arsa ve arazisi temin etmek, işverenlere sosyal sigortalar prim desteği sağlamak suretiyle yatırımları ve dolayısıyla da istihdamı artırmaktır.²⁹⁷ Bu amaçla 4325 Sayılı Kanunla²⁹⁸ gelir ve kurumlar vergisi istisnası, çalışanlardan kesilen vergilerin ertelenmesi, sigorta primi işveren payları adı altında gerekli maddeler eklenmiştir. Ayrıca, gerek olağanüstü hal bölgesine dahil illerde, gerekse mücavir illerde gelir ve kurumlar vergisine tabi işyerlerinde işgücü maliyetini azaltmak ve istihdam artışını teşvik etmek amacıyla ilk defa işe girecekler hakkında tasarrufu teşvik kesintisi uygulanmamasını sağlamaya yönelik bir madde eklenmiştir.²⁹⁹

3.2. Kurumlar Vergisi Kanunu'na Göre İndirilecek Giderlerde Yapılan Değişiklikler

Kurum kazancının tespitinde, belli bir hesap döneminin safi kazancı, o dönemde kurum faaliyetleri sonucunda elde edilen gayrisafi hasılatın, sözkonusu kazancın elde edilmesi ve devam ettirilmesi için yapılan tüm giderlerin indirilmesi sonucu bulunmaktadır.³⁰⁰ Kurumlar vergisi matrahının hesaplanmasında farklı indirim

²⁹⁷ Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, a.g.e., (2002), s.305-306

²⁹⁸ 4325 Sayılı Kanun 23.01.1998 tarih ve 23239 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²⁹⁹ Daha sonra, 4325 Sayılı Kanunla yatırım ve istihdamın artırılmasını yönelik olarak yapılan vergisel teşviklere benzer bir düzenleme 5084 Sayılı Kanun ile yapılmıştır. 5084 sayılı Kanunun amacı; bazı illerde vergi ve sigorta primi teşvikleri uygulamak, enerji desteği sağlamak ve yatırımlara bedelsiz arsa ve arazi temin etmek suretiyle yatırımları ve istihdam imkanlarını artırmaktır. Bu amaçla, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine gelir vergisi stopajı teşviki, sigorta primi işveren paylarından teşvik öngörülmesi ayrıca serbest bölgelerde faaliyette bulunurlarsa da bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançlar gelir ve kurumlar vergisinden müstesna tutulmuşlardır (5084 Sayılı Kanun 06.02.2004 tarih ve 25365 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır).

³⁰⁰ Kurumlar vergisine tabi safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanunu'nun 40 ve 41'nci maddeleri ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14 ve 15'nci maddeleri gözönünde bulundurulur.

uygulamaları kurumların ödeyecekleri vergiyi değiştireceğinden kurumlar vergisi yüküne etkide bulunacaktır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "indirilecek giderler" başlıklı 14'ncü maddesinde günümüze kadar birçok değişiklik yapılmıştır.³⁰¹ Çalışmamızda kurumlar vergisi yüküne etkide bulunan bu değişikliklerin nasıl bir gelişim gösterdiği incelenecektir.³⁰²

3.2.1. 199 Sayılı Kanun

199 Sayılı Kanunla³⁰³ gider olarak indirilebilmeleri sağlanan bağış ve yardımların kapsamı genişletilmiş ayrıca zarar mahsup süresi 5 yıla çıkartılmıştır.

Yürürlükte bulunan hüküm ile kamu menfaatlerine yararlı derneklere makbuz karşılığında yapılmış olan ve kurum kazancının "%1'ini ve her halde 5000 lirayı geçmeyen" bağış ve yardımların gider olarak indirilebilmeleri sağlanmıştır.³⁰⁴ 199 Sayılı Kanun ile bunlara ilaveten, genel bütçeye dahil dairelere, katma bütçeli idarelere, il özel idareleri ile belediyelere ve köylere yapılan bu tür bağış ve yardımların da gider olarak indirilmelerine imkan verilmek istenmiş ve 5.000 lirayı aşmamak üzere kazancın %1'i olarak tespit edilen yıllık genel bağış ve yardım tutarı da "%2 ve 20.000 lira" olarak değiştirilmiştir.³⁰⁵

³⁰¹ 1)23 Şubat 1963 tarih ve 11342 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 18.02.1963 tarih ve 199 sayılı Kanun, 2)24 Temmuz 1967 tarih ve 12655 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 13.07.1967 tarih ve 903 sayılı Kanun, 3)27 Aralık 1980 tarih ve 17203 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 24.12.1980 tarih ve 2362 sayılı Kanun, 4)05 Ocak 1982 tarih ve 17565 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 31.12.1981 tarih ve 2573 sayılı Kanun, 5)11 Aralık 1985 tarih ve 18955 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 11.12.1985 tarih ve 3239 sayılı Kanun, 6)24 Haziran 1987 tarih ve 19497 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 12.06.1987 tarih ve 3380 sayılı Kanun, 7)02 Haziran1995 tarih ve 22301 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 25.05.1995 tarih ve 4108 sayılı Kanun, 8)29 Temmuz 1998 tarih ve 23417 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 22.07.1998 tarih ve 4369 (M) sayılı Kanun, 9)03 Temmuz 2001 tarih ve 24451 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 26.06.2001 tarih ve 4684 sayılı Kanun, 10)24 Mayıs 2003 tarih ve 25088 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 24.04.2003 tarih ve 4842 sayılı Kanun, 11)07 Ağustos 2003 tarih ve 25192 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 30.07.2003 tarih ve 4962 sayılı Kanun, 12)02 Ocak 2004 tarih ve 25334 (M) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 25.12.2003 tarih ve 5035 sayılı Kanun, 13)31 Temmuz 2004 tarih ve 25539 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 16.07.2004 tarih ve 5228 sayılı Kanun.

³⁰² Bu değişiklikler en çok 6, 7 ve 8 numaralı bentlerde yapıldığından bu bentlerde yapılan değişiklikler incelenmiştir.

³⁰³ 199 Sayılı Kanun 23.02.1963 tarih ve 11342 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Bu kanunla 14'ncü maddenin 6 ve 7 numaralı bentleri değiştirilmiştir.

³⁰⁴ 5422 Sayılı Kanun 10.06.1949 tarih ve 7229 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. 5422 Sayılı Kanunla indirilecek giderlere eklenen 6 numaralı bent hükmüdür.

³⁰⁵ Diğer taraftan nakden yapılmayan bağış ve yardımların gider yazılacak değerlerinin tespiti konusunda da gerekli hüküm ilave edilmiş ve bunların muhasebe kayıtlarında mevcut yazılı değerlerinin veya böyle bir değer yoksa, takdir komisyonlarınca tespit edilecek değerlerinin indirimine esas alınacağı belirtilmiştir.

Yürürlükte bulunan hüküm, iki yıldan fazla nakledilmemek şartıyla geçmiş yılların mali bilançolarına göre gerçekleşen zararların gider olarak indirilebilmelerine izin vermektedir.³⁰⁶ Halbuki Gelir Vergisi Kanunu'nun zararların karlara takas ve mahsubu ile ilgili son düzeltme tasarısı ile yapılan bir değişiklikle, zarar mahsubu süresi 5 yıla çıkarılmış olduğundan farklı bir durum meydana getirmemek amacıyla, kurumlar vergisi mükelleflerine de aynı sürenin uygulanması zorunlu görülmüştür.³⁰⁷

3.2.2. 903 Sayılı Kanun

903 Sayılı Kanunla³⁰⁸ bağış ve yardımların kapsamı daha da genişletilerek Türk Medeni Kanunu'na göre kurulan vakıflara da bağış ve yardım yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Ayrıca Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara 20.000 liralık sınıra bakılmaksızın o yıla ait kurum kazancının %5'ine kadar bağış ve yardım yapılabileceği belirtilmiştir. Bu değişiklikle vergi muafiyeti kazanan vakıfların muafiyetlerinin vergi kanunları bakımından sınır ve kapsamı tayin ve tespit edilmiştir.

3.2.3. 2362 Sayılı Kanun

2362 Sayılı Kanunla³⁰⁹ 5 yıllık zarar mahsup süresi 3 yıla indirilmiştir. Ayrıca yeni eklenen hükümle, kurumların faizsiz olarak kredi veren kuruluşlardan sağladıkları krediler için bu kurumlar adına tahakkuk ettirdikleri kar paylarını vergi matrahından gider olarak indirmeleri öngörülmektedir. Faizsiz kredi mekanizması ile sağlanan kar paylarının böylece vergilendirilmesi ve diğer taraftan ilgili kuruluşlarca gider yazılması sağlanmış olmaktadır.³¹⁰

Aynen yapılan bağış veya yardım kurumunun alım, satım konusu olan bir malla ilgiliyse, bunun gider olarak indirilecek değerinin defterde gelir olarak gösterilmesi gerekmektedir.

³⁰⁶ 5422 Sayılı Kanunla indirilecek giderlere eklenen 7 numaralı bent hükmüdür.

³⁰⁷ Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, a.g.e., s.73

³⁰⁸ 903 Sayılı Kanun 24.07.1967 tarih ve 12655 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Bu kanunla 14'ncü maddenin 6 numaralı bendi değiştirilmiştir.

³⁰⁹ 2362 Sayılı Kanun 27.12.1980 tarih ve 17203 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Bu kanunla 7'nci bent yeniden düzenlenmiştir. Yine bu kanunla 8 numaralı bent eklenmiştir.

³¹⁰ Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, a.g.e., s.200

3.2.4. 2573 Sayılı Kanun

2573 Sayılı Kanunla³¹¹ geçmiş yılların mali bilançolarına göre meydana gelen zararların, bilançolarda her yılın zararının ayrı ayrı gösterilmesi kaydıyla, kurum kazancının tespitinde hasılatтан indirebilecekleri süre 3 yıldan 5 yıla çıkarılmaktadır.³¹² Bu durumda, kurumlar eskiden beri uyguladıkları 5 yıllık zarar mahsubu hakkını yeniden elde etmişlerdir.³¹³ Gelir Vergisi Kanunu'nda değişiklik yapan 2574 Sayılı Kanun³¹⁴ gerekçesinde, “uygulamada yatırım aşamasını yeni tamamlamış olan kuruluşların kara geçmelerinin uzun zaman aldığı ve bu süre içinde meydana gelen zararlarının mahsubunda üç yıllık sürenin yeterli olmadığı gözlemlendiğinden, zarar mahsup süresinin yeniden beş yıla çıkarıldığı” ifade edilmiştir.³¹⁵

3.2.5. 3239 Sayılı Kanun

3239 Sayılı Kanunla³¹⁶ “Faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kar payları ile özel finans kurumlarınca kar ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kar payları” kurum kazancından indirilecek giderler arasında dahil edilmiştir. Ayrıca gider yazılabilecek bağış ve yardımların kapsamı 01.01.1986 tarihinden geçerli olmak üzere genişletilmiş, okul, kreş, yurt, spor ve eğitim tesisleri ile bilimsel araştırma faaliyetlerinde bulunan kuruluşlara yapılan bağışların gider yazılması imkanı tanınmıştır.

Kanun gerekçesinde; “bu hükümlerle okul, kreş, spor, yurt ve sağlık tesislerinin yapımı teşvik edilmektedir” ifadesi yer almaktadır.³¹⁷

Bu hükme göre bağışın gider yazılabilmesi için³¹⁸;

³¹¹ 2573 Sayılı Kanun 05.01.1982 tarih ve 17565 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. Bu kanunla 7 numaralı bent değiştirilmiştir.

³¹² İlk önce, 18.02.1963 kabul tarihli 199 Sayılı Kanunla, zarar mahsubu süresi 2 yıldan 5 yıla çıkarılmıştır. 5 yıllık zarar mahsubu süresi daha sonra yapılan bir değişiklikle 3 yıla indirilmiştir. Son olarak, 31.12.1981 kabul tarihli 2573 Sayılı Kanunla bu süre tekrar 3 yıldan 5 yıla çıkarılmıştır.

³¹³ Korkmaz, a.g.e., s.76

³¹⁴ 2574 Sayılı Kanun 05.01.1982 tarih ve 17565 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

³¹⁵ Paklar, a.g.e., (1982), s.232

³¹⁶ 3239 Sayılı Kanun 11.12.1985 tarih ve 18955 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. Bu kanunla 6 ve 8 numaralı bent hükümlerinde değişiklik yapılmıştır

³¹⁷ Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, a.g.e., s.270

³¹⁸ Paklar, a.g.e., (1987), s.378

- Bağışın, genel bütçeye dahil dairelere, katma bütçeli dairelere, il özel idarelerine, belediyelere veya köylere yapılmış olması,
- Bağışın inşa edilmiş okul, kreş ve spor tesisi ile 50 yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde 35 yatak) kapasitesini aşan yurt ve sağlık tesisleri (huzurevleri dahil) türünden bulunması,
- Veya bu tesislerin inşası için, ilgili kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar şeklinde gerçekleşmesi,
- Veya mevcut bu tür tesislerin faaliyetlerinin devam ettirilmesi için nakdi veya aynı bağış olması gerekmektedir.

Ayrıca paragraf metninde, bilimsel araştırma ve geliştirmeyi teşvik etmek için de bu tür faaliyetlerde bulunan kurum ve kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımların da gider yazılması kabul edilmiştir.³¹⁹

İlave edilen bu hüküm kapsamına giren bağış ve yardımların tamamı vergi matrahının tespitinde gider olarak indirilecektir.

Mükelleflerin yıl içinde yaptıkları bilimsel araştırma ve geliştirme harcamaları tutarını geçmemek üzere ilgili dönemde ödenmesi gereken yıllık kurumlar vergisinin %20'sinin kanuni süresinde tahsilinden vazgeçilerek bu orana isabet eden vergi üç yıl süre ile faizsiz olarak ertelenebilecektir.

Öte yandan anılan bağış ve yardımları öncelikle gereksinim duyulan yerlere yöneltmek amacıyla Bakanlar Kurulu'na, bağış ve yardımların miktarını, yapılacağı yerleri ve tahsis edileceği kuruluşları yönetmelikle belirleme yetkisi verilmiştir.³²⁰

3.2.6. 3380 Sayılı Kanun

3380 Sayılı Kanunla³²¹ tam mükelleflerin yurt dışı faaliyetlerinden doğan zararlarının, Türkiye'deki gelirlerinden mahsubu veya indirimi belli esaslara

³¹⁹ Ancak, kanun metninde bu tür kuruluşların hukuki yapıları belirtilmemişse de, 17.09.1986 tarih ve 10942 sayılı resmi gazetede yayımlanan yönetmeliğin 3'ncü maddesinde, bunların Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti tanınan bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar olduğu açıklanmış; aynı maddede, yapılan bağışların bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetleri dışında başka bir amaçla kullanılmayacağı, aksi durumun tespiti halinde Maliye Bakanlığı'nın bu kuruluşlara tanınmış bulunan muafiyetin kaldırılmasını Bakanlar Kurulu'ndan talep edeceği ifade edilmiştir.

³²⁰ Yetki kullanılmış; yönetmelik 17.09.1986 tarih ve 10942 sayılı Resmi Gazete'de 01.01.1986 tarihinden geçerli olmak üzere yayımlanmıştır.

³²¹ 3380 Sayılı Kanun 24.06.1987 tarih ve 19497 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Bu kanunla 14'ncü maddenin 7 numaralı bendine hüküm eklenmiştir.

bağlanmaktadır. Madde gerekçesinde “Türkiye’nin son yıllarda dışa açılması sonucu Türk teşebbüslerinin yurt dışı faaliyetleri artmış bulunmaktadır. Yurt dışında faaliyet gösteren ve tam mükellefiyet esasında vergilendirilen kurumların yurtdışı faaliyet sonuçlarının beyannamelerine gerçek tutarları üzerinden intikal ettirilip, ettirilmediğinin kontrolü amacıyla mükelleflerden faaliyet sonuçları ile ilgili olarak bazı belgelerin ibrazı istenilmektedir” ifadesi yer almakta ve devamında ülke dışı faaliyet zararlarının indirimiyle ilgili esaslara yer verilmektedir.

Ülke dışı faaliyet zararlarının kurumlar vergisi matrahından gider olarak indirilmesinin kabulü, ancak teşvik hükmü olarak görülebilir. Çünkü ülke dışı faaliyet zararlarının, Türkiye’de vergiye tabi tutulacak kurum kazancından indirilmesi vergileme ilkeleri açısından mümkün değildir.³²² Ayrıca aynı maddenin devamında kurumlarca gider yazılacak zararlara ilişkin usul ve esaslarının belirlenmesi konusunda Maliye ve Gümrük Bakanlığına yetki verilmektedir.

3.2.7. 4108 Sayılı Kanun

3239 Sayılı Kanunla getirilen gider yazılabilecek bağış ve yardımlara 4108 Sayılı Kanunla³²³ “kütüphane, müze, sanat galerisi, kültür merkezi ve sinema, tiyatro, opera, bale ve konser gibi kültürel ve sanatsal etkinliklerin sergilendiği tesisler” ifadesi eklenerek bağış ve yardımların kapsamı genişletilmiştir.³²⁴

3.2.8. 4369 Sayılı Kanun

4369 Sayılı Kanundan önceki düzenleme uygulama açısından bağış ve yardımları bir anlamda işlemez hale getiren ve günün koşulları karşısında aşınmış olması nedeniyle düzenlemenin amacı ile çelişki arz eden bir sınırlama içermektedir. Bu sınırlama kurumların bir takvim yılı içinde yaptıkları bağış ve yardımlar toplamının o yıla ait kurum kazancının %2’sini ve her durumda 20.000 lirayı aşan kısmının hasılatından indirilemeyeceği şeklindeki düzenlemeden kaynaklanmaktadır. 199 Sayılı Kanunla

³²² Daha geniş bilgi için Bkz. Özbacı, a.g.e., (2002), s.404

³²³ 4108 Sayılı Kanun 02.07.1995 tarih ve 22301 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. Bu kanunla 14’ncü maddenin 6 numaralı bendi değiştirilmiştir.

³²⁴ Ayrıca 4108 Sayılı Kanunla eklenen geçici 25’nci madde hükmünde cami bağışları da 01.01.1995-31.12.2000 yılları arasında uygulanmak üzere gider olarak hasılatından indirileceği hüküm altına alınmıştır.

yapılan değişiklik sonucunda belirlenmiş olan bu rakamlar 1967 yılından 1999 yılında uygulamaya konulan 4369 Sayılı Kanuna kadar güncelleştirilmeden uygulanmıştır. Bu durum ise, bu yasal düzenlemenin uygulama açısından işlerlik göstermemesine neden olmaktadır.³²⁵ Yukarıda sözünü ettiğimiz genel kuralın iki tane istisnası mevcuttur. Birisi 86/10942 Sayılı Yönetmelik çerçevesinde yapılan bağış ve yardımlar, diğeri ise Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti tanınan vakıflara yapılan bağış ve yardımlardır.³²⁶ Sözkonusu sınırlama bu iki istisna ile yumuşatılmıştır.

4369 Sayılı Kanunla³²⁷ okul, kreş ve spor tesisleri, kütüphane, müze, sanat galerisi, kültür merkezi ve sinema, tiyatro, opera, bale ve konser gibi kültürel ve sanatsal etkinliklerin sergilendiği tesisler ile bazı yurt ve sağlık tesislerinin yapımı ve faaliyetlerinin devamı için yapılan ve 17.09.1986 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 86/10942 Sayılı Yönetmelik hükümleri çerçevesinde uygulanan sınırsız bağış ve yardım indirimine son verilmiştir. Dolayısıyla yukarıda belirtilen tesisler ile bu tesislerin inşası ve mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirmeleri için yapılan bağış ve yardımlar indirim konusu yapılamayacaktır. Bu düzenlemeyle bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluřlara³²⁸ yapılan bağış ve yardımlarda indirim uygulamasının devam etmesine imkan tanınmıştır.³²⁹

Genel bütçeye dahil dairelere, katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyelere, köylere, kamuya yararlı derneklere ve Bakanlar Kurulu'nca vergiden muaf sayılmış vakıflara yapılan bağışların kurum kazancının %5'ini geçmemek üzere indirimi öngörölmüştür. Daha önce Bakanlar Kurulu'nca vergiden muaf sayılmış vakıflar dışındaki kurum ve kuruluşlara yapılan bağışlarla ilgili var olan %2 indirim sınırı böylece %5'e çıkarılmış, 20.000 liralık sınır ise kaldırılmıştır. Dolayısıyla Kanunda belirtilen kurum ve kuruluşlara yapılacak bağışın niteliği (amacı) ne olursa olsun bir takvim yılı içinde indirim konusu yapılabilecek tutar o yıla ilişkin kurum kazancının %5'ini aşamayacaktır.

³²⁵ Şükrü Kızılot, **Kurumlar Vergisi Kanunu ve Uygulamaları**, (Cilt-II, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2000), s. 1365

³²⁶ Seyit Ahmet Baş, "Gelir ve Kurumlar Vergisi Açısından Bağış ve Yardım İndirimi Uygulaması", **Vergi Dünyası**, (Sayı 213, Mayıs 1999), s.54

³²⁷ 4369 (M) Sayılı Kanun 29.07.1998 tarih ve 23417 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Bu kanunla 14'ncü maddenin 6 numaralı bendinde önemli değişiklikler yapılmıştır.

³²⁸ Bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlar da yönetmelik çerçevesinde, yapılacak bağış ve yardımlardan yararlanacak kuruluşlar arasında yer almakla birlikte değişiklik sırasında bu kurum ve kuruluşlar 6 nolu bendin ilk paragrafına dahil edilmiştir.

³²⁹ Baş, a.g.e., (1999), s.56-57

Bu durumda genel anlamda getirilmiş sınırlama önemli ölçüde genişletilirken, belirli nitelikteki bağış ve yardımların sınırsız bir şekilde indirim konusu yapılması uygulamasına da son verilmiş olmaktadır. Temelde yapılan değişikliğin amacı, tanınan indirim imkanının vergi tabanını aşındırıcı etkisine bir sınırlama getirmektir. Diğer yandan vergi uygulamalarının ekonomik birimlerin verecekleri kararlara etki yapmaması da hedeflenmektedir.³³⁰

4369 Sayılı Kanunla değişmeden önceki hükme göre, Türk Kanunu Medenisine göre kurulan vakıflar arasında ayırım yapılmaksızın tamamına yapılan bağış ve yardımlar indirim kapsamında değerlendirilmekteydi. Değişiklik sonrasında vakıflara yapılan bağış ve yardımların kapsamı, bağış ve yardımdan yararlananlar açısından daraltılmıştır. Değişiklik hükmüne göre yalnızca Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti tanınan vakıflara yapılan bağışlar indirim konusu edilebilecektir.³³¹

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici 25'nci maddesinde yer alan ve bazı kurum ve kuruluşlara bağışlanan camilerin yapımı veya mevcut camilerin sürdürülmesi için yapılan bağışların sınırsız indirimini öngören düzenleme yürürlükten kaldırılmıştır.

3.2.9. 4684 Sayılı Kanun

4684 Sayılı Kanunla³³², devir alınan kurumların devir tarihi itibarıyla aktif toplamını geçmeyen zararlarının indirimi kabul edilmiştir. Zarar mahsubundaki genel esaslar bu halde de geçerlidir. İlave şartlar³³³;

- Devir alınan kurumun aynı sektörde faaliyet göstermiş olması,
- Son beş yıla ait kurumlar vergisi beyannamelerini kanuni süresinde vermiş olmasıdır. Böylece, beyannamelerini kanuni sürede veren ve vergi ödemelerini aksatmayan mükelleflerin korunması amaçlanmaktadır. Aynı şartlar içerisinde, bölünme suretiyle dağılan, başka bir ifadeyle birden fazla kurum tarafından devir alınan kurumlara ait zararların da mahsubu yapılabilecektir.

³³⁰ Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, a.g.e., (2002), s.395-396

³³¹ Baş, a.g.e., (1999), s.56

³³² 4684 Sayılı Kanun 03.07.2001 tarih ve 24451 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Bu kanunla 14'ncü maddenin 7 numaralı bendinde değişiklik yapılmıştır.

³³³ Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, a.g.e., (2002), s.733

- Mükelleflerin hiçbir faaliyeti olmayan, tamamen zararlı kurumları devralarak vergiden kaçınma yoluna gitmelerini önlemek ve zarar mahsup imkanının amacına uygun kullanımını sağlamak üzere, mahsup edilecek zarar tutarının, zarar dışındaki aktif toplamıyla sınırlandırılması öngörülmüştür.

3.2.10. 4842 Sayılı Kanun

4842 Sayılı Kanunla³³⁴ bağış ve yardımların kapsamı genişletilmiştir. Gelir Vergisi Kanunu'nda yapılan değişikliğe paralel olarak yapılan değişiklik ile kamu idare ve müesseselerine bağışlanan okul ve 100 yataklıdan az olmamak üzere (kalkınmada öncelikli yörelerde 50 yatak) öğrenci yurdu inşası dolayısıyla yapılan harcamalar, yukarıda bahsi geçen okul ve öğrenci yurtlarının inşası için yapılan her türlü yardımlar, mevcut tesislerin faaliyetlerini idamesi için yapılan her türlü ayni ve nakdi bağışlar kurumlar vergisine tabi kazançların tespitinde gider kabul edilecektir. Bu suretle kamuya ait olan yatırımları yapan veya bu yöndeki yatırımlara kaynak aktaranların vergi yüklerinin bu yolla azaltılması sağlanmıştır.³³⁵

3.2.11. 5035 Sayılı Kanun

5035 Sayılı Kanunla³³⁶ yapılan düzenlemeye göre Vakıflar Genel Müdürlüğü'nün idare ve denetiminde bulunan vakıflar ile belediyeler dahil diğer kamu kurum ve kuruluşları adına kayıtlı olan Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kurulu üzerinde eski eser olarak kayıtlı tarihi eserlerin; bakımı, onarımı, restore edilmesi ve yaşatılması amacıyla, tarihi eserlerin kayıtlı olduğu kurum ve kuruluşlara yapılan bağış ve yardımların tamamı gider olarak kaydedilebilecektir. Söz konusu bağış ve yardımların tamamının gider kaydı öngörüldüğünden, gider yazmada tutar olarak

³³⁴ 4842 Sayılı Kanun 24.05.2003 tarih ve 25088 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Bu kanunla 14'ncü maddenin 6 numaralı bendinde değişiklik yapılmıştır.

³³⁵ 4842 Sayılı Kanun Gerekçesi, <http://www.maliyesigortayor.com.tr/393/Kararlar-Tebgler1.htm>, (25.05.2004)

³³⁶ 5035 Sayılı Kanun 02.01.2004 tarih ve 25334 (M) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Bu kanunla 14'ncü maddenin 6 numaralı bendinde değişiklik yapılmıştır.

herhangi bir sınırlama bulunmamaktadır.³³⁷ Görüldüğü gibi 5035 Sayılı Kanunla bağış ve yardımların kapsamı genişletilmiştir.

3.2.12. 5228 Sayılı Kanun

5228 Sayılı Kanunla³³⁸ yapılan düzenleme ile; araştırma ve geliştirme faaliyetlerine ilişkin harcamalara, vergi ertelemesi şeklinde uygulanmakta olan vergisel teşvik³³⁹, indirim konusu yapılmış bulunan Ar-Ge harcamalarının %40'ının yıllık beyanname üzerinden tekrar indirilmesi şekline dönüştürülerek Ar-Ge harcamaları daha cazip hale getirilmektedir.³⁴⁰

Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer alan bağış ve yardımlara ilişkin indirimler ile zarar mahsubuna ilişkin hükümler mükerrer 14'ncü madde olarak yeniden düzenlenmiştir. Yapılan düzenleme kanunun sistematığı açısından bir düzeltmeyi ifade etmektedir. Düzenleme bağış ve yardımların beyanname üzerinden gösterilmesini gerektirmesi dışında bir yenilik getirmemektedir.³⁴¹ Düzenleme ile Gelir Vergisi Kanunu'nda geçerli olan sistematik Kurumlar Vergisi Kanunu'na taşınmıştır.³⁴²

³³⁷ Mehmet Tahir Ufuk, "Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5035 Sayılı Kanunla Değiştirilen Hükümleri", **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, (Sayı 195, Temmuz 2004), s.6

³³⁸ 5228 Sayılı Kanun 31.07.2004 tarih ve 25539 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Daha önce kurumlarca yapılacak bağışların matrahtan indirilmesine ilişkin ayrıntıların yer aldığı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14'ncü maddesinin birinci fıkrasının 6 numaralı bendi yalnızca "Ar-Ge İndirimi" ni düzenleyecek şekilde değiştirilmiştir. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14'ncü maddesinin geçmiş yıl zararlarının indirimini düzenleyen 7'nci bent hükmü yürürlükten kaldırılmıştır. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14'ncü maddesinin değişmeden önceki 6 ve 7 numaralı bentlerinde yer alan bağış ve yardımlara ilişkin indirimler ile zarar mahsubuna ilişkin hükümler mükerrer 14'ncü madde olarak yeniden düzenlenmiştir.

³³⁹ 5228 Sayılı Kanunun geçici 5'nci maddesinde 31.07.2004 tarihinden önce yapılan araştırma geliştirme harcamaları ile ilgili olarak vergi erteleme imkanından yararlanılabileceği hüküm altına alınmıştır.

³⁴⁰ Baş, a.g.e., (2004), s.73

³⁴¹ Gelir vergisi mükellefleri yaptıkları bağış ve yardımları ilgili yılın beyannamesinde göstermek suretiyle indirim konusu yaparken, kurumlar vergisi mükellefleri ise bu tür harcamalarını kanunla belirtilen şartlara uymak kaydıyla direkt olarak kurum kazancının tespitinde dikkate alıyorlardı.

³⁴² Beytullah Yurttutan, "5228 Sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Yapılan Değişiklikler-2", **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, (Sayı 198, Ekim 2004), s.47

3.3. Kurumlar Vergisinde Vergi Matrahının Hesaplanmasına Yönelik Olarak Yapılan Diğer Vergi Düzenlemeleri

3.3.1. Finansman Fonu Uygulaması

3.3.1.1. Finansman Fonu Uygulamasının Getirilmesi

2362 Sayılı Kanunla³⁴³ yatırım indiriminde öz sermaye kavramı kaldırılarak, harcama esası getirilmiş ve kurumlar açısından en büyük problem olan finansman sorununa çözüm getirmek için, yatırım indiriminden faydalanacak yatırımlarını önceden vergi ödenmeksizin oluşturacakları fonlarla finanse etmeleri konusunda “Finansman Fonu” kurulmuştur. Bu suretle yatırımcılara önemli bir finansman rahatlığı getirilmiştir.³⁴⁴ Ayrılacak “Finansman Fonu” kurumlar vergisi matrahının %25’ini ve yapılacak yatırım tutarını aşmayacaktır. Böylece kurumların yapacakları yatırım miktarını aşan miktarda gereksiz fon ayırmaları önlenmiş olmaktadır. Bir önceki yıl safi kurum kazancından “Finansman Fonu” olarak ayrılan meblağlar hesap dönemi sonunda kurumun safi kazancına eklenecektir.³⁴⁵

Görüldüğü gibi finansman fonu, sermaye şirketleri ve kooperatiflerin, safi kurum kazancından ayırabilecekleri bir kaynaktır. Fon ayırmanın maksadı, Devlet alacağının ertelenmesi yoluyla, belirli yatırımların finansmanına katkıda bulunmaktır. Başka bir deyişle, devlet bazı şartların yerine getirilmesi kaydıyla, bir süre için mükellef kurumlar lehine vergi alacağını tecil etmektedir.³⁴⁶

Finansman fonu müessesesi daha ziyade, kurulmuş ve faaliyetine devam eden karlı kurumların uygulayabilecekleri bir müessesedir. Bunun yanında kuruluşunu takiben kara geçebilen kurumlar için de uygulanabilir nitelikte olan finansman fonu müessesesi, yeni kurulan kurumların yatırımlarında genellikle uygulama olanağı bulamayacaktır. Çünkü yeni kurulan kurumlar genellikle yatırım dönemlerini zararlar kapayacaklarından finansman fonuna temel olan safi kurum kazancı ve kurumlar vergisi matrahı oluşmayacaktır. Finansman fonu, daha önce kurulmuş ve karlı durumdaki

³⁴³ 2362 Sayılı Kanun 27.12.1980 tarih ve 17203 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

³⁴⁴ Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, a.g.e., s.194

³⁴⁵ Aynı,s.200

³⁴⁶ Ahmet Ata, “Finansman Fonu”, *Vergi Dünyası*, (Sayı 25, Eylül 1983), s.15

kurumları yeni yatırımlar yapmaya yönlendiren ve teşvik eden bir müessese olarak asıl teşvik unsuru olan yatırım indirimi uygulamasını destekleyecek ve tamamlayacaktır.³⁴⁷

3.3.1.2. Finansman Fonu Uygulamasının Yürürlükten Kaldırılması

4369 Sayılı Kanunla³⁴⁸ yapılan değişiklikle, yapılacak yatırımların finansmanını desteklemek üzere kurumlar vergisi mükelleflerinin yararlanabileceği finansman fonu uygulaması, çok dar bir mükellef grubu tarafından kullanılması ve uygulamada işlerliğinin olmaması nedeniyle kaldırılmıştır. Yatırım indirimine esas tutarın tespitinde bir sonraki yıl harcamalarının da dikkate alınması yöntemi ile yatırımcılara bir finansman imkanı getirilmektedir. Bu düzenleme ile finansman fonu uygulamasının aksine, sadece belirli bir grup mükellefin değil teşvik belgeli yatırımları yapan tüm mükelleflerin finansman imkanından yararlanması sağlanmıştır.³⁴⁹

3.3.2. İndirim Ve İstisnaların Sınırı

Burada açıklayacağımız 4008 Sayılı Kanunla getirilen kanun hükmü tam olarak kurumlar vergisinde vergi matrahının hesaplanmasına yönelik olarak getirilen bir vergi düzenlemesi olmamakla birlikte özel kanunlarla getirilen indirim ve istisnaları önlemesi açısından kurumlar vergisi yükünü dolaylı olarak etkilemektedir.

4008 Sayılı Kanunun³⁵⁰ mükerrer 45'nci madde gerekçesinde "kurumlar vergisine ilişkin muafiyet ve istisnalar ile kurum kazancından yapılacak indirimler konusunda getirilecek yeni düzenlemelerin, Kurumlar Vergisi Kanunu; Gelir Vergisi

³⁴⁷ Mehmet Efli, "Finansman Fonu Müessesesi ve Uygulaması", *Vergi Dünyası*, (Sayı 7, Mart 1982), s.14

³⁴⁸ 4369 (M) Sayılı Kanun 29.07.1998 tarih ve 23417 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Bu kanunla Kurumlar Vergisi Kanunu'nun mükerrer 8'nci maddesi kaldırılmıştır.

³⁴⁹ Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, *a.g.e.*, (2002), s.371

³⁵⁰ 4008 Sayılı Kanun 06.07.1994 tarih ve 21982 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Bu kanunun 28'nci maddesiyle getirilen ve Kurumlar Vergisi Kanunu'na mükerrer 45'nci madde olarak eklenen hüküm ilgi çekicidir:

"İndirim Ve İstisnaların Sınırı;

1) Kurumlar Vergisine ilişkin istisna, muafiyet ve kurum kazancının tespitinde indirimleri düzenleyen hükümler ancak bu Kanun, Gelir Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanunu'na hüküm eklenmek veya bu kanunlarda değişiklik yapılmak suretiyle düzenlenir.

2) Uluslararası anlaşma hükümleri saklıdır."

Kanunu ve Vergi Usul Kanunu'na hüküm eklenmek veya bu kanunlarda değişiklik yapılmak suretiyle gerçekleştirileceği öngörülmektedir. Buna göre, bu maddenin yürürlük tarihinden sonra özel kanunlarda yer alacak kurumlar vergisine ilişkin hükümler geçersiz sayılacaktır.” denilmektedir. Madde gerekçesinde belirtilen son cümle dikkatle okunduğunda, gerekçe metninden iki anlam çıkmaktadır:³⁵¹

1) Bu maddenin yürürlük tarihinin sonrasında yapılacak veya öncesinde yapılmış olan değişikliklerle, diğer kanunlarda yer alacak veya yer almakta olan; istisna, muafiyet ve indirimleri ilgilendiren hükümler; Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi veya Vergi Usul Kanunlarında yer almadıkça geçerli olamayacaktır.

2) Bu maddenin yürürlük tarihinden sonra diğer kanunlara konulacak ve Kurumlar Vergisi açısından istisna; muafiyet ve indirimleri ilgilendiren hükümler; Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi veya Vergi Usul Kanunlarında yer almadıkça geçerli olamayacaktır.

Kanun koyucunun böyle bir maddeyi koyduktan sonra, diğer kanunlara bu maddeyi ihlal edebilecek bir hükmü, normal olarak koymaması bekleneceğine göre, ilk etapta, söz konusu gerekçe metninden ikinci ifadenin anlaşılması gerektiği ve birinci ifadeden de sadece daha önceki tarihlerde diğer kanunlara konulan ve halen geçerliliğini koruyan kurumlar vergisine ilişkin istisna, muafiyet ve indirilebilecek giderlere yönelik hükümlerin geçersiz olacağı anlamının kastedildiği söylenebilir.³⁵² Kanunun bu maddesinin ilgi çekici olan yönü; Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanunu dışındaki kanunlarda, kurumlar vergisini ilgilendiren istisna, muafiyet ve indirilebilecek giderlere ilişkin 06.07.1994 tarihinden sonra yürürlüğe girecek şekilde yer alacak hükümlerin daha çıkmadan geçersiz olacaklarıdır. Fakat böyle bir anlayış, kanun yapma tekniği açısından eleştirebilir. Gerçekten sonradan çıkan özel hüküm önceki genel hükmün kendisiyle ilgili hükümlerini ortadan kaldırmasının yanında sonradan çıkan genel hüküm dahi önceki genel hükmün yine kendisiyle ilgili hükümlerini de ortadan kaldırır. Bu, kanun koyucunun, tarih itibarıyla daha yeni olan iradesinin eski olanına göre değiştiği varsayımına dayanan bir mantığın ürünüdür.

³⁵¹ Harun Kaynak, “Kurumlar Vergisi Kanuna Getirilen İstisna, Muafiyet ve İndirilecek Giderlere İlişkin Sınırlamanın İrdelenmesi”, *Vergi Dünyası*, (Sayı 164, Nisan 1995), s.96

³⁵² Oysa yine 4008 Sayılı Kanunun 29'ncü maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 22'nci madde ile; eklenen mükerrer 45'nci madde hükmünün yürürlüğünden önce Kurumlar Vergisine ilişkin olarak başka kanunlarda yer alan istisna, muafiyet ve indirilebilecek giderlere ilişkin hükümlerin uygulanmasına devam olunacağı belirtilmiştir.

Herşeye rağmen ana vergi kanunlarımızın dışındaki diğer kanunlarda, doğrudan ana vergi kanunlarımızı ilgilendiren hususlara yer verilmemesi uygun bir davranış olur. Bu açıdan bakıldığında istisna, muafiyet ve indirilecek giderler gibi, vergilendirilecek kazançları doğrudan etkileyebilecek hususların diğer kanunlarda yer almamasını sağlamaya çalışmak olumlu bir yaklaşımdır.³⁵³ Zaten 4008 Sayılı Kanun ile Kurumlar Vergisi Kanununa eklenen mükerrer 45'nci madde gerekçesinde muhtelif kuruluşların özel kanunlarına konulan hükümlerle bu kurumlara vergi muafiyeti tanınmasının, bunların elde ettikleri kurum kazançlarının kurumlar vergisinden müstesna kılınmasının, vergi matrahından özel indirimler temin edilmesinin; hem olayın izlenmesini güçleştirdiği hem de kurumlar arasında eşitsizliğe yol açtığı şeklinde bir açıklama vardır.³⁵⁴ Fakat bunun diğer kanunlarda yer alacak bu düzenlemelerin önünün kesilmesiyle değil, ana vergi kanunlarına toplanmaları yoluyla yapılması gerekir.³⁵⁵

4. VERGİLEME SİSTEMİNDE YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

Kurum üzerindeki verginin ölçülmesinde kurumlar vergisiyle beraber kurum gelir vergisi tevkifatı da dikkate alınmaktadır. Özellikle kurumlar vergisi oranında değişiklik yapılırken kurum gelir vergisi tevkifatı da gözönünde bulundurulmakta ve kurumun toplam vergi yükü buna göre değerlendirilmektedir. 5422 Sayılı Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten günümüze kadar vergi kanunlarında yapılan değişikliklerin bir sonucu olarak kurum kazançlarının vergilendirilmesinde farklı sistemler ve değişik oranlar kullanılmıştır. Bu nedenle çalışmamızda kurumlar vergisi yüküne etki etmemekle beraber kurumun toplam vergi yükünü etkilemesi dolayısıyla kısaca vergileme sistemlerinde yapılan değişikliklere değinilecektir.

4.1. 1950-1980 Dönemi

1950-1980 döneminde, kurum kazançlarında iki aşamada vergileme sistemi uygulanmıştır. Ancak, bu uygulamada vergi alacağı müessesesi bulunmamaktadır.

³⁵³ Kaynak, a.g.e., s.97-98

³⁵⁴ A. Şahin Savcı, "24 Haziran 1994 Tarih ve 4008 Sayılı Kanun'un Yürürlüğe Girmesinden Önce Özel Kanunlarla Kurumlar Vergisine Yönelik Olarak Getirilen Muafiyet ve İstisnalar ile Bunların Vergileme Rejimi", *Vergi Dünyası*, (Sayı 177, Mayıs 1996), s.71

³⁵⁵ Kaynak, a.g.e., s.99

Kurum kazançlarının vergilendirilmesinin birinci aşamasında kurumlar vergisi oranı 1950-1959 yılları için %10, 1960-1967 yılları için %20 ve 1968-1979 yılları için de %25 olarak uygulanmıştır. Bu yıllarda kurum kazançlarına uygulanan gelir vergisi kesintisi oranı ise %20'dir.³⁵⁶ Vergi Kesintisi, kurumlar vergisine tabi olsun olmasın, genelde kurum kazancının tümü üzerinden yapılmıştır. Buna göre, kurum kazancı üzerinden ilk planda kurumlar vergisi ödenmekte, bundan sonra kurum kazançlarının vergilendirilmesinin ikinci aşaması olarak kalan kazanç stopaja tabi tutulmaktadır. Varsa, kurumlar vergisinden müstesna kazançlar da stopaj matrahına eklenmektedir. Bu dönemdeki kesinti, bir yönü ile kurum ortaklarının kendilerine dağıtılacak kar payı üzerinden ödeyecekleri gelir vergisine mahsuben peşinen yapılan tahsilat niteliğindedir (Kurum statüsündeki ortak paylarından tevkifat bu dönemde esas itibariyle yoktur). Kesilen vergilerin, gerçek kişi ortaklar bünyesinde beyan esasında yapılacak vergilemede mahsup imkanı vardır. Ancak, kurum bünyesindeki vergi kesintisi kar dağıtım şartına bağlı değildir. Kazanç bütünüyle kurum bünyesinde kalacak olsa bile, vergi kesintisi yapılmak durumundadır. Bu yönü ile, 1981 öncesi dönemlerdeki vergi kesintisi, aynı zamanda kurumlar vergisini tamamlayıcı bir vergileme niteliği de taşımaktadır.³⁵⁷

4.2. 1981-1984 Dönemi

1981-1984 döneminde, kurumlar vergisinin oranı %40'dır (1981'de 1980 kazançlarına uygulanan oran %50'dir). Aynı dönemde vergi alacağı müessesesi de uygulamaya konulmuştur. Uygulamada 1980-1984 yılları arasında gelir vergisi kesintisi yoktur. Gelir vergisi kesintisi bir bakıma %50 ve %40 olan yüksek kurumlar vergisi oranlarının içinde saklıdır.³⁵⁸ Ancak bunun yarısı kurum ortaklarının vergi alacağını oluşturmaktadır. Kurumlar vergisinin yarısı oranındaki vergi alacağı, ortaklara dağıtılan kar payı itibariyle alındığında, bu kar payının üçte birine denk gelmektedir. Kurumdan kar payı alan gerçek kişi ortak, bir taraftan elde ettiği net kar payına üçte bir oranındaki vergi alacağını ilave ederek beyanda bulunmakta, ancak bu suretle bulunan matrah üzerinden hesaplanan gelir vergisinden, vergi alacağına denk gelen tutar mahsup

³⁵⁶ Örmeci, a.g.e., (1994), s.29

³⁵⁷ Özbalcı, a.g.e., (2002), s.642

³⁵⁸ Kızılot, a.g.e., (Cilt-II), s. 1998

edilmektedir. Bu düzenleme, kurumlarca dağıtılacak karın, istisnasız tümünün vergi alacağı içermesini, bu nedenle kurumlar vergisinden müstesna kazançlarda da vergi alacağına denk gelen bir verginin alınmasını gerektirmektedir. Aksi takdirde, kurum ortağı, kurumlar vergisi istisnasından yararlanan kazanç kısmından kaynaklanan kar payı itibariyle ya vergi alacağı kullanamaz duruma girer yahut ödenmemiş bir vergiye bağlı vergi alacağı elde etmiş olur. Dolayısı ile vergi alacağı müessesesinin işlerliği, kurumlar vergisinden müstesna kazançların da, vergi alacağına denk gelen bir vergilemeye tabi tutulmasını gerektirir. İşte, 1981-1984 döneminde kurumların sadece, kurumlar vergisinden müstesna kazançları için yapılacağı öngörülmüş bulunan vergi kesintisi de bu neden ve gerçeklere dayanır.³⁵⁹

4.3. 1985-1993 Dönemi

1985-1993 döneminde, 01.01.1986 tarihinde yürürlüğe giren 3239 sayılı Kanunla 1985 takvim yılı kurum kazançlarına da uygulanmak üzere yeni bir düzenleme getirilmiştir. Buna göre bu dönemde kurum kazançları %46 oranında ve tek aşamada vergilendirilmiştir. Vergi alacağı müessesesi bu dönemde yoktur Kurumdan kar payı alan ortaklar bünyesinde ayrıca vergileme yapılmamaktadır. Dolayısıyla 1981 öncesinde olduğu gibi, kurum ortaklarının gelir vergisine mahsuben kesinti yapılması da gündem dışıdır. Kurumlar vergisini tamamlayıcı nitelikte kesintiden söz etmek de mümkün değildir. Zira, kurumlar vergisine tabi tutulmuş kazanç üzerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır. Öte yandan vergi alacağı müessesesi de kaldırılmış olduğundan, bu müessesenin işleyişinin gereklerine bağlı olarak vergi kesintisi yapılması durumu da bulunmamaktadır. Buna rağmen, 3239 Sayılı Kanunla yapılmış düzenlemenin geçerli olduğu 1985-1993 döneminde de, kurumlar vergisi istisnasından yararlanan kazançlar üzerinden stopaj yapılması sürdürülmüştür.³⁶⁰

³⁵⁹ Özbacı, a.g.e., (2002), s.642

³⁶⁰ Öztürk ve Özer, a.g.e., (2002), s.206

4.4. 1994-1998 Dönemi

1994-1998 döneminde, 3946 Sayılı Kanunla getirilen ve 1994 takvim yılı başından itibaren yürürlüğe giren düzenlemede, yeni bir vergi alacağı³⁶¹ sistemine geçilmiştir. Kurum kazancı üzerinden ilk planda % 25 kurumlar vergisi alınması, bundan sonra kalan kısma ise, varsa, kurumlar vergisi istisnasından yararlanan kazanç unsurları da eklenmek suretiyle bulunacak tutar üzerinden vergi stopajı yapılması öngörülmüştür. Stopaj oranı Bakanlar Kurulu yetkisi dahilinde yapılan tespitle genelde % 20, halka açık anonim şirketlerde ise % 10 olarak belirlenmiştir. Böylece kurumlarda genel rejime tabi kazanç unsurları bakımından vergi yükü geneli ile (halka açık anonim şirketler dışında) % 40'a ulaşmıştır.

1985-1993 uygulamasından farklı olarak, kurumlarca dağıtılan kâr payları gerçek kişi ortaklar bünyesinde (kurumlar dışındaki ticari işletmeler bünyesinde elde edilenler dahil) gelir vergisine tabi tutulmuştur. Düzenlemeye göre, gerçek kişi ortak bünyesinde vergilemede, kurumdan elde edilen net kâr payının 1/3'ü oranında vergi alacağına sahip olduğu kabul edilmek ve net kâr payına 1/3 oranındaki vergi alacağı da ilave edilmek suretiyle beyanda bulunulmakta fakat bu vergi alacağı bu suretle hesaplanan matraha isabet eden gelir vergisinden mahsup edilmektedir. Ortak

³⁶¹ 1981-1984 döneminde vergi alacağı ile, vergi alacağı oluşturulması için alınmış olan vergi aynıdır. Bu denge, kurumlar vergisi istisnasından yararlanan kazançlar için de sağlanmış, stopaj oranı %25 olarak tespit edilmiştir. Kurumlar vergisi istisnasından yararlanan 100 liralık kazançtan kaynaklanan ortak kâr payında, %25 oranı ile yapılacak stopajla, stopajdan sonraki 75 liralık net tutarın üçte biri oranında vergi alacağı oluşturulmaktadır. 3946 sayılı Kanun düzenlemesinde ise, bu denge göz önünde tutulmamıştır. Genel rejime tabi kazanç unsurlarındaki 100 üzerinden 40 liralık verginin, 25 lirası kurumlar vergisi olarak, 15 lirası stopaj yolu ile alınmaktadır. Buna göre, 40 liralık vergiden sonraki 60 liralık net kâr payının taşıyacağı 20 lira vergi alacağının stopaj suretiyle alınan 15 lirası dışındaki, 5 lirasının kurumlar vergisine denk geldiğinin kabulü gerekmektedir. Kurumlar vergisinden müstesna kazançlarda stopaj yolu ile en fazla % 20 oranında vergi alındığına göre, net kâr payının üçte biri oranındaki vergi alacağına denk gelen bir vergi daha önce alınmış bir verginin karşılığını oluşturmamaktadır. Anlatım kolaylığı bakımından gene 100 birimlik kazanç unsuruna göre belirtmek gerekirse, kurumlar vergisinden müstesna 100 lira üzerinden alınan 20 lira stopaj vergisinden sonraki net tutar 80 liradır. 80 lira kâr payını elde eden ortağın $80/3=26,666$ lira vergi alacağına sahip olduğu kabul edilmektedir. Kurum bünyesinde alınmış olan vergi ise, 20 liradan ibarettir. Yine 3946 Sayılı Kanunun bir diğer düzenlemesi ise daha da özeldir. Halka açık anonim şirketlerde vergi kesintisi %10 oranı ile uygulanmaktadır. Kurumlar vergisinden müstesna kazançlar 100 lira üzerinden 10 liralık stopaj vergisinden sonra 90 liralık olarak ortağa intikal edecek olmakla beraber, 30 liralık bir vergi alacağı taşıdığı esasında işlem yapılmaktadır. Bunun gibi yatırım indirimine denk gelen kazanç dilimindeki stopaj oranı, Bakanlar Kurulu yetkisi dahilindeki düzenlemeye göre en fazla %15 tir. 100 lira üzerinden 15 birim stopaj vergisi alındıktan sonra ortağa intikal edecek 85 liranın üçte bir oranında 28.33 lira vergi alacağı taşıdığı kabul edilmektedir. Kurumların, Devlet iç borçlanma senetlerinden sağlanan kazanç unsurları, (A) tipi yatırım fonları katılma belgeleri kâr paylarında da benzer durum vardır. Öte yandan, 1994 öncesi kârlarının dağıtımı halinde de, daha önce yapılmış olan vergilemedeki oran dikkate alınmadan, elde edilen kâr payının üçte biri oranında vergi alacağının varlığı esas alınmaktadır. (Yılmaz Özbalcı, a.g.e., (2002), s.645-646)

bünyesindeki vergileme bir tarafa bırakılacak olursa, kurumca ödenecek vergi, genel uygulanış açısından kurumlar vergisi ve stopaj toplamı itibariyle, yukarıda değinildiği gibi %40'dır. Kurumdan alınan net kâr payının üçte biri oranındaki vergi alacağı %40'lık verginin yarısına denk gelmektedir. Buna göre, vergi alacağı müessesesinin işleyiş ve mantığı, kurumlar vergisinden müstesna kurum kazançları üzerinden de en az vergi alacağına denk gelecek oranda bir stopajın yapılmasını gerektirmektedir.³⁶²

4.5. 1999-2002 Dönemi

1999-2002 döneminde, 1999 yılı kurum kazançlarından başlamak üzere 2002 yılı sonuna kadar geçerlilik taşımış olan 4369 Sayılı Kanun değişikliklerinde de belli farklılıklar vardır. Kurumlar vergisinin oranı %30'dur. Vergi alacağı sistemi korunmuştur. Ancak oranında farklılaşma yapılmış, alınan net kar payının 1/5'i olarak tespit edilmiştir. 60 birim net kar payının 12 birim vergi alacağı taşıdığı kabul edilmiştir. Kar payı muhatabındaki vergileme bakımından değişiklik öncesindeki esaslar geneli ile geçerlidir.

Kurum kazancı üzerinden yapılacak stopaj ise üçlü bir ayırım içinde düzenlenmiştir. Birinci ayırım tam mükellefiyette genel rejime tabi kazançlarla ilgilidir. Stopaj dağıtım şartına bağlanmıştır. Kazancın sermayeye eklenmesi kar dağıtım sayılmamıştır. İkinci ayırımı da gene kurumlar vergisi istisnasından yararlanan kazançlar yer almaktadır. Dağıtım şartına bağlı olmaksızın stopaj öngörülmüştür. Tam ve dar mükellefiyete tabi olan kurumların tümünü kapsamaktadır. Üçüncü bir ayırımı da ise dar mükellefiyete tabi kurumlardaki stopaj düzenlemesi yapılmıştır. Bunlarda, tam mükellefiyette olduğu gibi, stopaj yapılacak istisna kazançlar yanında genel rejime tabi kazançları da gene dağıtım şartına bağlı olmadan stopaja tabi tutulmuştur.³⁶³

³⁶² Öztürk ve Özer, a.g.e., (2002), s.206-207

³⁶³ Yılmaz Özbacı, Kurumlar Vergisi Kanunu (Yorum ve Açıklamaları), (Ankara: Oluş Yayıncılık A.Ş., Ağustos 2003), s.611

4.6. 2002 Sonrası Yapılan Değişiklikler

2002 Sonrası dönemde de kurum kazançlarının stopaja tabi tutulması öngörülmüştür.³⁶⁴ Kurumlarda istisna kazanç-normal kazanç ayırımına son verilmiş ve istisna olsun olmasın kar dağıtımı aşamasında tevkifat uygulamasına geçilmiştir. Halka açık anonim şirketlerle diğer kurumlar arasındaki farklı oranda uygulanan stopaj oranı tüm kurumlar için %10 olarak belirlenmiştir. Gelir ve Kurumlar vergisi üzerinden fon payı uygulamasına son verilmiştir.³⁶⁵ Ancak 5035 Sayılı Kanunla 2004 kazançlarına uygulanmak üzere kurumlar vergisi oranının %33 olması gerektiği ifade edilmiş bu şekilde fon payının kaldırılmasıyla uğranılacak vergi kaybı telafi edilmek istenmiştir.

³⁶⁴ Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'ncü maddesinde 4842 Sayılı Kanunla yapılan ve 24.04.2003 tarihi itibarıyla yürürlük tanınan değişiklikte de kurum kazançlarının stopaja tabi tutulması öngörülmüştür. Ancak önemli değişiklikler yapılmıştır: (Özbalcı, a.g.e., (2003), s.611)

-Stopaj tam mükellefiyette kar dağıtımına, dar mükellefiyete tabi kurumlarda ise 75'nci maddenin ikinci fıkra 4 numaralı bendi uyarınca tespit edilecek kazançtan ana merkeze yapılacak aktarmaya bağlanmaktadır. Kurumlar vergisine tabi kazançlarla birlikte, istisnadan yararlanan kazançlar da dağıtılmadığı veya dar mükellefiyette merkeze aktarılmadığı sürece stopaja tabi tutulmayacaktır. Serbest bölge kazançları gibi kurumlar vergisi istisnasından kendi özel mevzuatı uyarınca yararlanan kazançlarda da durum böyledir. Kazancın sermayeye ilavesi kar dağıtımı sayılmamıştır. Sermaye payı olarak verilen kar paylarının gerçek kişi bünyesindeki vergileme durumu hakkında belirleme yapma gereği görülmemiştir.

Kar dağıtımına bağlı düzenlemenin istisnası 94'üncü maddenin 6/a bendi kapsamındaki kurum kazançlarıdır. Bunlarda, 4842 sayılı Kanun öncesinde olduğu gibi stopaj, kazanç dağıtımı yapıp yapılmadığına bakılmaksızın yapılacaktır.

-Vergi alacağı sistemi kaldırılmıştır.

-Tam mükellefiyete tabi kurumlara ödenen kar payları stopaj kapsamı dışında bırakılmıştır. Dar mükellefiyete tabi kurumların kar payını Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığı ile elde ettiği haller de bu kapsamdadır. Her iki halde de iştirak kazançları istisnası uygulanacak, stopaj, kar payının ikinci kurumca dağıtımı veya dar mükellefiyette merkeze aktarılması aşamasında yapılacaktır.

-Gerçek kişilerce elde edilen kar payları 86'ncı madde hükmü dahilinde yıllık beyan esasında vergilendirildiğinde kesilen vergiler beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilecektir.

-94 üncü maddede; tam mükellefiyette, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve bu vergilerden muaf olanlara dağıtılan kar payları ile "gelir ve kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan" kar paylarından stopaj yapılacağı ifadesi de yer almaktadır.

³⁶⁵ 3824 Sayılı Kanunla, gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri ile sorumlularının, hesaplanan gelir ve kurumlar vergileri üzerinden ayrıca üç değişik fon için ödeme yapmaları, uygulamada hem mükellefler hem de vergi idaresi açısından bazı güçlükler yarattığından bu konuda basitlik sağlamak amacıyla üç fon (Savunma Sanayii Destekleme Fonu; Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Fonu; Çıraklık, Mesleki ve Teknik Eğitimi Geliştirme ve Yaygınlaştırma Fonu) tek fon altında birleştirilmiştir. Bu suretle birleştirilen ve oranı %10 olarak belirlenen fon hasılatından, her yıl Bütçe Kanunu ile belirlenen oranlarda pay verilmesini öngörmekte ayrıca, Bakanlar Kurulu'na fonun %10'luk oranını sifira kadar indirme konusunda yetki verilmiştir. (Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, a.g.e., s.62-63)

SONUÇ

Birinci Dünya Savaşı'ndan sonra sanayi devrimi ile, büyük sermaye şirketleri kurulmaya başlanmıştır. Sermaye şirketlerinin ortaya çıkması ile birlikte bunların kazançlarının da vergilendirilmesi gündeme gelmiştir.

Ülkelerin gelişimine paralel olarak artan kamu harcamalarını karşılamak ve sosyo-ekonomik dengeleri korumak için kuruluşların kazançları kurumlar vergisi adı altında ayrı bir vergiye tabi tutulmuştur.

Ülkemizde de ilk olarak 1950 yılında kurumlar vergisi uygulamaya konulmuştur. Daha sonra ekonomik ve toplumsal yaşama uyum sağlamak için Kurumlar Vergisi Mevzuatı'na ilişkin olarak çok sayıda değişiklik yapılmıştır. Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yapılan değişiklikler kurumlar vergisi yükü üzerinde önemli rol oynamaktadır. Bu nedenle çalışmamızda Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yapılan değişikliklerin kurumlar vergisi yüküne etkisi incelenmiştir.

Kurumlar vergisi yükü, kurumların ödedikleri kurumlar vergisinin, elde etmiş oldukları gelire oranlanması ile bulunmaktadır.

Kurumlar vergisi yükü ülkenin ekonomik gelişmişlik düzeyine göre değişmekte ise de ülkemiz gibi gelişmekte olan ülkelerde uygulanan siyasi ve ekonomik politikalar gözönüne alındığında, yatırımların teşvik edilmesi, kurumsallaşmanın artırılması, sermaye şirketlerinin çoğalması ve gelişmesi, işsizliğin önlenmesi ve kırsal kesimden büyük şehirlere göçün önüne geçilmek istenmesi gibi nedenlerle kurumlar vergisi yükü düşük tutulmaktadır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer alan indirilecek giderler, istisna ve muafiyetler, finansman fonu gibi vergi düzenlemelerinden yararlanılması dönem kazancını ve bu yolla ödenecek kurumlar vergisini yasal yoldan aşağı çekerek kurumlar vergisi yükünün azalmasına neden olmaktadır.

Ayrıca getiriliş nedenlerini gerekçeleriyle birlikte incelediğimiz kurumlar vergisi oranında yapılan kanun değişiklikleri de kurumlar vergisi yüküne etkide bulunmaktadır. 5422 Sayılı Kanunla sermaye şirketlerinin gelişmesini ve çoğaltılmasını sağlamak amacıyla sermaye şirketleri ve kooperatiflerde kurumlar vergisi oranı %10 olarak belirlenmiştir. Bu kanundan sonra çıkartılan 192, 1137 ve 2362 Sayılı Kanunlarla sermaye şirketleri ve kooperatiflerde uygulanan kurumlar vergisi oranı sırasıyla %20, %25 ve %50'ye çıkartılmıştır. Kurumlar vergisi oranında yapılan bu artışlarla kurumlar vergisi yükü artırılmıştır. Ancak 2573 Sayılı Kanunla bütün kurumlar vergisi mükellefleri için tek bir oran belirlenmiş ve kurumlaşmanın teşviki için kurumlar vergisi oranı %50'den %40'a indirilmiştir. 3239 Sayılı Kanunla bu oran %46'ya çıkartılmış, 3332 Sayılı Kanunla da aile şirketlerinin halka açılmaları cazip hale getirilerek sermayenin tabana yayılması amaçlandığından anonim şirket şeklinde kurulmuş kurumlarda indirimli kurumlar vergisi uygulamasına geçilmiştir. 3946 Sayılı Kanunla kurumlar vergisi oranı %46'dan %25'e düşürülmüştür. Böylece kurumlar vergisi yükü azaltılmıştır. Ancak yine bu kanunla hesaplanan kurumlar vergisinin iştirak kazançları ile yatırım fonu ve ortaklıklarına ait istisnalar hariç olmak üzere, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancının %20'sinden az olamayacağı esası getirilmiştir. Bu da ödeyeceği kurumlar vergisi, getirilen sınırlamanın altında olan kurumların kurumlar vergisi yükünü artırıcı nitelik taşımaktadır. 4369 ve 4842 Sayılı Kanunlarla kurumlar vergisi oranı %30 olarak uygulanmıştır. En son olarak da 2004 yılı kazançlarına uygulanmak üzere kurumlar vergisi oranı %33 olarak belirlenmiştir. Kurumlar vergisi oranında yapılan azalışlar kurumlar vergisi yükünü azaltırken, yapılan artışlar kurumlar vergisi yükünü artırmaktadır. Ancak kurumlar vergisi oranlarında yapılan değişiklikler ele alınırken vergileme sistemlerinde yapılan değişikliklerin etkisi gözardı edilmemelidir. Çünkü, kurumların üzerindeki verginin ölçülmesinde, kurumlar vergisi ile birlikte gelir vergisi tevkifatının da ele alınması gerekmektedir. 4369 Sayılı Kanunla kurumlar vergisi yükü artırılmış ancak stopaj gelir vergisi yükü daha fazla oranda azaltılarak kurumların toplam vergi yükü azaltılmıştır. Yine 4842 Sayılı Kanunla %65'e ulaşan toplam vergi yükü %45 düzeyine indirilmiştir. Çalışmamızda kurumlar vergisi ve gelir vergisi tevkifatının oluşturduğu toplam vergi yükünün hep azaltılmaya çalışıldığı görülmektedir. Çünkü vergi yükünün ağır olması tasarruf ve yatırımları

düşürdüğü gibi mükelleflerin vergi yüklerini de azaltma eğilimine girmelerine neden olmaktadır.

Ülkemizde 1980 yılı sonrasında uygulanan kalkınma ve büyüme yönelik serbest piyasa ekonomisi ile kurumlaşma teşvik edilerek kurumların ülke ekonomisinin gelişmesinde kalkınmanın lokomotifi olmaları hedeflenmiştir. Kurumlar bu hedefe ulaşmada yatırım indirimi, istisna ve muafiyetler, finansman fonu gibi düzenlemelerle teşvik edilmiş ayrıca vergi kanunlarında yapılan düzenlemelerle ihracata yönlendirilmeye çalışılmıştır. Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yapılan bu düzenlemelerle; yatırımları ve dolayısıyla üretimi artırmak suretiyle bir yandan istihdamı artırmak diğer yandan enflasyonu kontrol altına alarak ekonominin istikrara kavuşmasına kurumlar vergisi ile katkıda bulunulmak amaçlanmıştır.

Konunun incelenmesinde ülkenin gelişimine paralel olarak ortaya çıkan bir hususta kurumlaşmanın ve bununla ilgili düzenlemelerin 1950-1980 ve 1980 sonrası şeklinde değerlendirilmesi gereğidir. Kurumların vergilendirilmesinin ilk uygulamaya başlandığı 1950 yılında çıkan 5422 Sayılı Kanun 10 yıl süre ile hiç değiştirilmeden uygulanmıştır. 1980'e kadar yapılan düzenlemeler genellikle kurumlar vergisi oranı ve dar mükellef kurumlarda tevkifat uygulaması ile ilgilidir. Kurumlar vergisinde tevkifat uygulaması, dar mükellefiyete tabi kurumların bazı kazanç ve iratlarından kurumlar vergisinin stopaj yoluyla alınmasını sağlamak amacıyla getirilmiştir. Bu uygulama vergi güvenliğini sağlamaya yönelik olup hasılat üzerinden yapılmaktadır. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 24'ncü madde kapsamına giren kazanç ve iratlar, hasılatın belli yüzdeleri şeklinde kurumlar vergisi stopajına tabi tutulmaktadırlar. Bu nedenle de dar mükellefiyete tabi kurumlarda tevkifat uygulaması yük yaratmaktadır. Ancak dar mükellef kurumların vergi yükünü artırmamak için genelde belirlenen oranlar düşük tutulmaya çalışılmıştır.

1980'den sonra ise yatırım indirimi, iştirak kazançları gibi istisna ve muafiyetler kurumlaşmayı teşvik edici, tasarrufları yatırımlara yönlendiren, istihdamı artırıcı ve ihracatın artırılmasına yönelik olmuş ve bunda da başarı sağlanmıştır. Ayrıca kurumların içine düştükleri dar boğazdan kendi olanaklarıyla kurtulmalarına imkan sağlayan geçici süreli istisna hükümlerine yer verilmiştir. Kurumların iştirak hisselerinin veya gayrimenkullerinin satışından elde edilen kazançlara uygulanan bu istisna hükmü 3824 ve 5281 Sayılı Kanunlarla kalıcı istisnalar arasına da girmiştir.

KAYNAKÇA

- 4842 Sayılı Kanun Gerekçesi, <http://www.maliyesigortayor.com.tr/393/Kararlar-Teblgler1.htm>, (25.05.2004)
- Abaç, Selçuk. **Kurumlar Vergisi Üzerine Bir İnceleme**, Türk Sanayicileri ve İş Adamları Derneği, 1974.
- Ak, Ahmet. “Vergi Yasalarının Hazırlanmasında Temel Gerekçeler ve Madde Gerekçelerinin Hukuki Açından Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı 272, Nisan 2004.
- Akarca, Akif. “Geçici Vergi”, **Vergi Dünyası**, Sayı 90, Şubat 1989.
- Akdoğan, Abdurrahman. **Kamu Maliyesi**, Genişletilmiş Dördüncü Baskı, Ankara: Gazi Büro Kitabevi, Ekim 1993.
- Aksoy, Şerafettin. **Kamu Maliyesi**, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1991.
- Aktürk, Nurcihan. “Kurumlar Vergisinin Teorik Esasları”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1998.
- Anıl, Halûk. **Türkiye’de Vergi Yüğü 1950-1970 (Gayrisafi Toplumsal Vergi Yüğü Hesabı Üzerine Bir Deneme)**, Ankara: Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları:56, Maliye ve Vergi Hukuku Enstitüsü Yayınları:4, Emel Matbaacılık, 1973.
- Ansiklopedik Ekonomi Sözlüğü**, İstanbul: Dünya Yayıncılık A.Ş.,Genişletilmiş Dördüncü Baskı, 1995.
- Aral, Uluer. “ Menkul Kıymetler Yatırım Ortaklıkları ve Menkul Kıymetler Yatırım Fonları ile İlgili Olarak Vergi Yasalarında Yapılan Düzenlemeler”, **Vergi Dünyası**, Sayı 7, Mart 1982.
- Arsan, H. Üren. **Vergi Yüğü Üzerinde Bir İnceleme (Teori, Metodoloji ve Türkiye’ye Ait Bazı Hesaplar)**, II.Baskı, Ankara: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No: 264, Ankara Üniversitesi Basımevi, 1975.

- Arslan, Mehmet. "Vergi Yüğü ve Türkiye'deki Durumu", **Vergi Dünyası**, Sayı 135, Kasım 1992.
- Ata, Ahmet. "Finansman Fonu", **Vergi Dünyası**, Sayı 25, Eylül 1983.
- Ataman, Sevgi. "Türkiye'de Vergi Yüğü-1974", **Maliye Dergisi**, Sayı 17, Eylül-Ekim 1975.
- Baskın, Yaşar. "Değişen Sadece Vergi Oranları Mı?", **Vergi Dünyası**, Sayı 57, Mayıs 1986.
- Baş, Seyit Ahmet. "5228 Sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanununda Yapılan Değişiklikler", **Vergi Dünyası**, Sayı 276, Ağustos 2004.
- Baş, Seyit Ahmet, "Gelir ve Kurumlar Vergisi Açısından Bağış ve Yardım İndirimi Uygulaması", **Vergi Dünyası**, Sayı 213, Mayıs 1999.
- Berberoğlu, Necat. **Makro Ekonomik Analiz**, Eskişehir: Detaş Dersaneleri Basımevi, 1987.
- Bıyık, Recep. "Kurumlar Vergisi Kanununda 4369 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler", **Vergi Dünyası**, Sayı 204, Ağustos 1998.
- Bıçer, Hüsamettin. "Kurumlar Vergisi Mükellefi Olmak Suç mudur", **Vergi Dünyası**, Sayı 218, Ekim 1999.
- Bildirici, Ziyaettin. "Ülkemizde ve Avrupa Topluluğuna Üye Ülkelerde Gelir ve Kurumlar Vergisi Mükelleflerinin Vergi Yüğüne Etkileyen Çeşitli Faktörlerin Karşılaştırılması", **Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt VI, Sayı 2, Kasım 1988.
- Budak, Yılmaz. "KVK.'nın Geçici 10. Maddesine Göre Elden Çıkarılan İştirak Hisselerinin ve Gayrimenkullerin Satışından Doğan Kazanç İstisnası", **Vergi Dünyası**, Sayı 88, Aralık 1988.
- Bulutoğlu, Kenan. **Vergi Politikası**, İstanbul: İstanbul Üniversitesi Yayınlarından No:956, İktisat Fakültesi No:130, Maliye Enstitüsü Yayınları No:11, Sermet Matbaası, 1962.
- Büyükişık, A. Pınar. "Ana Vergi Kanunlarında Yapılan Değişiklikler (2)", **Vergi Dünyası**, Sayı 151, Mart 1994.

Çırak, Mesut. “Kurumlar Vergisi Kanunu’nda Geçici 10. Maddeye Göre Sermaye Artırımı”, **Vergi Dünyası**, Sayı 61, Eylül 1986.

Direk, Kemal. “Kurumlar Vergisinde Dahili Tevkifat”, **Vergi Dünyası**, Sayı 58, Haziran 1986.

Doğrusöz, A. Bumin. “Kurumlarda Gayrimenkul/İştirak Hissesi Satış Kazancı İstisnası Komedi”, www.dunyagazetesi.com.tr (27.07.2004)

Doğrusöz, Bumin. **Kurumlar Vergisi (Kurum Kazancının Saptanması ve Vergilendirilmesi)**, Vergi Sorunları Dergisi Eki, Nisan-2000.

Efli, Mehmet. “Finansman Fonu Müessesesi ve Uygulaması”, **Vergi Dünyası**, Sayı 7, Mart 1982.

Erdikler, Şaban. “Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8'nci Maddesinin 18'nci Bendi Üzerine Bir Değerlendirme”, **Vergi Dünyası**, Sayı 147, Kasım 1993.

Ergülen, Güneri. “Kurumlarda Gelir Vergisi Tevkifatının Yanlılığı”, **Vergi Dünyası**, Sayı 114, Şubat 1991.

Eyimaya, Üzeyir, “5228 Sayılı Kanunla Kurumlar Vergisinden İstisna Edilen Kazançlar”, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, Sayı 197, Eylül 2004.

Gümüştöre, Hatice. “Vergi Yüğü”, **Maliye Dergisi**, Sayı 48, Kasım-Aralık 1980.

Han, Ergül. **İktisada Giriş II**, İkinci Baskı, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Basımevi, 1995.

Herekman, Aykut. **Kamu Maliyesi (Genel Vergi Kuramı)**, Cilt II, Tıpkı İkinci Bası, Ankara: Sevinç Matbaası, 1989.

<http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf>

Kaplan, Mürsel Ali, “5281 Sayılı Kanunla Gelir, Kurumlar ve Katma Değer Vergisi Kanunlarında Yapılan Değişiklikler”, **Vergi Dünyası**, Sayı 282, Şubat 2005.

Kaynak, Harun. “Kurumlar Vergisi Kanuna Getirilen İstisna, Muafiyet ve İndirilecek Giderlere İlişkin Sınırlamanın İrdelenmesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı 164, Nisan 1995.

- Kılıç, Coşkun, “K.V.K.'nda Yatırım Fonu ve Yatırım Ortaklıklarının Portföy İşletmeciliği Kazançları İle Bu Fon ve Ortaklıklardan Elde Edilen Kar Payları İstisnası Uygulamasında Ortaya Çıkabilecek Sorunlar”, **Vergi Dünyası**, Sayı 176, Nisan 1996.
- Kılıçdaroğlu, Kemal. Gelir ve Kurumlar Vergisi Yasalarında Yapılan Son Değişiklikler”, **Vergi Dünyası**, Sayı 30, Şubat 1984.
- Kızılot, Şükrü. **Kurumlar Vergisi Kanunu ve Uygulamaları**, Cilt-I, Ankara:Yaklaşım Yayınları, 2000.
- Kızılot, Şükrü. **Kurumlar Vergisi Kanunu ve Uygulamaları**, Cilt-II, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2000.
- Kitiş, Nahit. “Kurumlar Vergisi Oranında İndirim”, **Vergi Dünyası**, Sayı 75, Kasım 1987.
- Kitiş, Nahit. “Kurumlarda Gelir ve Kurumlar Vergisi Stopajı”, **Vergi Dünyası**, Sayı 33, Mayıs 1984.
- Korkmaz, Özcal. “Kurumlar Vergisi Yasasında Yapılan Son Değişiklikler”, **Vergi Dünyası**, Sayı 6, Şubat 1982.
- Küçük, Sema ve Küçük, Muzaffer. “Kurumlar Vergisi Uygulamasında İstisnalar ve Vergi Yüğü”, **Yaklaşım Dergisi**, Özel Ek, Yaklaşım Yayınları, Yıl 9, Sayı 100, Nisan-2001.
- Küçük, Sema ve Küçük, Muzaffer. **Kurum Kazancının Tespiti, Beyanı ve Vergilendirilmesi**, Ankara: Yaklaşım Yayınları, Nisan 2002.
- Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, **Bir Reformun Anatomisi**, Ankara, 1998.
- Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, **Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri**, Ankara: Başbakanlık Basımevi, Aralık 2002.
- Maliye Müfettişleri Derneği, **Türkiye’de Vergi Yüğü**, Ankara: Maliye Müfettişleri Derneği Yayınları No:1, Sevinç Matbaası, 1977.
- Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, **Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri**, Cilt II, 1988.

Methibay, Yaşar. **Avrupa Topluluğu'nda Vergi Uyumlaştırması ve Türk Kurumlar Vergisi (Avrupa Topluluğu ve Türkiye Açısından Bir Değerlendirme)**, Ankara: Turhan Kitabevi Yayınları, Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar:4, 1996.

Neumark, Fritz. **Maliye İlmine Dair Ekonomik ve Sosyolojik Tetkikler**, Çeviren: Sabri F. Ülgener, İstanbul: İstanbul Üniversitesi Yayınlarından No:118, İktisat Fakültesi Neşriyatı No: 9, Güven Basımevi, 1940.

Orhaner, Emine. **Kamu Maliyesi**, Üçüncü Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, 2000.

Öncel, Muallâ, Kumrulu, Ahmet ve Çağan, Nami. **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş Yedinci Bası, Ankara: Turhan Kitabevi, Ekim 1999.

Öner, Erdoğan. **Kamu Maliyesi I (Kamu Harcamaları ve Kamu Gelirleri)**, Ankara: Araştırma Planlama ve Koordinasyon Kurulu Yayın No:1986/282.

Örmeci, Musa. "Asgari Kurumlar Vergisi", **Vergi Dünyası**, Sayı 134, Ekim 1992.

Örmeci, Musa. "Kurumlarda Yeni Vergileme Sistemi", **Vergi Dünyası**, Sayı 159, Kasım 1994.

Özbalcı, Yılmaz. **Kurumlar Vergisi Kanunu (Yorum ve Açıklamaları)**, Ankara: Oluş Yayıncılık A.Ş., Ağustos 2003.

Özbalcı, Yılmaz. **Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara: Oluş Yayıncılık, Ocak 2002.

Özbalcı, Yılmaz. **Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara: Vergi Hukuku Külliyyatı Serisi Yorum ve Açıklamalar II, Olgaç Matbaası, 1982.

Özbalcı, Yılmaz. **Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara: Seçkin Yayınevi, 1997.

Özer, İlhan. "Vergi Yüğü Araştırmaları", **İstanbul Sanayi Odası Dergisi**, Sayı: 20, Haziran 1976.

Özkanlı, M.Sedat. "Yapılan Son Değişikliklere Göre Zirai Kazançlarda Vergileme", **Vergi Dünyası**, Sayı 1, Eylül 1981.

Öztürk, Bünyamin ve Özer, Mustafa. **Kurum Kazancının Tespiti, Vergilendirilmesi ve Kâr Dağıtımı**, Ankara : Maliye ve Hukuk Yayınları Yayın No:11, Özkan Matbaacılık, Nisan 2001.

Öztürk, Bünyamin ve Özer, Mustafa. **Kurumlar Vergisi Rehberi**, Genişletilmiş ve Güncelleştirilmiş İkinci Baskı, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, Nisan 2002.

Özyürek, Mustafa. "Halka Açık Şirketler Cezalandırılıyor Mu?", **Milliyet** 5 Mart 1998.

Paklar, Selahaddin. "İştirak Kazançları İstisnasına ve Gelirleri Vergiden Müstesna Menkul Kıymet İratları İstisnasına İlişkin Olarak 3239 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler", **Vergi Dünyası**, Sayı: 56, Nisan 1986.

Paklar, Selahaddin, **Kurumlar Vergisi Yorum ve Uygulaması 1987**, İkinci Baskı, İstanbul: İstanbul Matbaası, 1987.

Paklar, Selahaddin. **Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Uygulaması 1982**, İstanbul: Ufuk Matbaası, 1982.

Panel, "4503 Sayılı Kanunla Yapılan Düzenlemelerin Ele Alındığı Maliye Hesap Uzmanları Derneği Paneli", **Vergi Dünyası**, Sayı 223, Mart 2000.

Sağlam, Metin. "Vergi Teorisi Açısından Kurum Kavramı ve Kurum'un Unsurları", **Vergi Dünyası**, Sayı 271, Mart 2004.

Savcı, A. Şahin. "24 Haziran 1994 Tarih ve 4008 Sayılı Kanun'un Yürürlüğe Girmesinden Önce Özel Kanunlarla Kurumlar Vergisine Yönelik Olarak Getirilen Muafiyet ve İstisnalar ile Bunların Vergileme Rejimi", **Vergi Dünyası**, Sayı 177, Mayıs 1996.

Saygılıoğlu, Nevzat. "Kurumlar Vergisi Kanununun Geçici 10. Maddesinin Uygulanması İle İlgili Olarak Özellik Arzeden Hususlar", **Vergi Dünyası**, Sayı 91, Mart 1989.

Semercigil, Murat. "Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkındaki 3824 Sayılı Kanuna İlişkin Açıklamalar", **Vergi Dünyası**, Sayı 132, Ağustos 1992.

Sezer, Ekrem. "Kurum Kazançlarında Vergi Yüğü ve Mükerrer Vergileme", **Vergi Dünyası**, Sayı 164, Nisan 1995.

Sönmez, Erdal ve Ayaz, Garip. "4444 Sayılı Kanun'la Kurumlar Vergisi Kanunu'na Eklenen Geçici 28. Maddenin Uygulaması", **Vergi Dünyası**, Sayı 217, Eylül 1999.

Şanver, Salih. **Türkiye'de Vergi Yüğü Meseleleri**, İstanbul: İktisadi Araştırmalar V, 1966.

Şenyüz, Doğan. **Türk Vergi Sistemi (Gelir, Kurumlar ve Katma Değer Vergisi)**, Genişletilmiş ve Gözden Geçirilmiş Üçüncü Baskı, Bursa : Ezgi Kitabevi Yayınları, 1997.

Tarakçı, Hızır. "Dahili Tevkifat Uygulamasında Ortaya Çıkan Bazı Ters Durumlar ve Bunların Giderilmesine İlişkin Öneriler", **Vergi Dünyası**, Sayı 84, Ağustos 1988.

Tokat, Rifat. "Kurumların İştirak Hisselerinin ve Gayrimenkullerinin Satışından Elde Edilen Kazançlarda Vergi İstisnası", **Vergi Dünyası**, Sayı 34, Haziran 1984.

Toprak, Türkân. "Ücretli Kesimde Vergi Yüğü", **Maliye Dergisi**, Sayı 37, Ocak-Şubat 1979.

Tuncer, Selâhattin. **Kamu Maliyesi**, Gözden Geçirilmiş Dördüncü Baskı, İstanbul: Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları No:41, Yalkın Ofset Matbaası, 1975.

Turgay, Recep. **Kurumlar Vergisi Kanunu ve Tatbikatı**, İstanbul: Kutulmuş Matbaası, 1955.

Turhan, Salih. **Vergi Teorisi ve Politikası**, (Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş Beşinci Baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi Yayınları, 1993.

Türk Harb-İş Sendikası, **Türkiye'de Ücretliler Üzerindeki Vergi Yüğü**, Ankara: Net Ofset, Ağustos 1997.

Türk, İsmail. **Kamu Maliyesi**, Ankara: Turhan Kitabevi, 1992.

- Ufuk, Mehmet Tahir, "Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5035 Sayılı Kanunla Değiştirilen Hükümleri", **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, Sayı 195, Temmuz 2004.
- Uluatam, Özhan. **Kamu Maliyesi**, Ankara: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No: 413, Ankara Üniversitesi Basımevi, 1978.
- Urgancı, Hikmet. "Vergi Yüğü Sorunları Türkiye'de Vergi Yüğü", **Adana İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Dergisi**, Sayı 4, Mart 1975.
- Uysal, Mustafa Saim. "Vergi Yüğü Kavramı ve Ülkemizdeki Toplam Vergi Yüğü", **Vergi Dünyası**, Sayı 22, Haziran 1983.
- Vural, Mahmut. "Türkiye'de Peşin Vergi Uygulamaları", **Vergi Dünyası**, Sayı 94, Haziran 1989.
- Yakar, Fikret. "K.V.K. Geçici 10. Madde İle İlgili Sorunlar", **Vergi Dünyası**, Sayı 37, Eylül 1984.
- Yalçın, Hasan. **Gelir ve Kurumlar Vergisi Uygulamasında Muafiyet ve İstisnalar**, İstanbul: Kılavuz Yayınları, Kasım 1997.
- Yaşar, Memduh. **Vergi Yüğü (Vergi Yüğü Hesaplama Usulleri ve Mukayeseleri)**, İstanbul: Sermet Matbaası, 1962.
- Yelmenoğlu, İbrahim. "Geçici Vergi Esasında Yapılan Değişiklikler", **Vergi Dünyası**, Sayı 204, Ağustos 1998.
- Yıldırım, Kemal ve Karaman, Doğan. **Makroekonomi**, Eskişehir: Eğitim Sağlık ve Bilimsel Araştırma Çalışmaları Vakfı Yayın No:145, 1999.
- Yıldız, A. Murat ve Tekin, Cem. **Kurumlar Vergisi Rehberi**, Vergi Sorunları Dergisi Eki, Sayı 187, Nisan 2004.
- Yılmaz, Celali. "Kurumlar Vergisinde Emisyon Primi İstisnası", **Vergi Dünyası**, Sayı 161, Ocak 1995.
- Yılmaz, Sami ve Şükürer, Sıtkı. "İştirak Kazançları İstisnası", **Vergi Dünyası**, Sayı 51, Kasım 1985.
- Yurttutan, Beytullah, "5228 Sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Yapılan Değişiklikler-2", **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, Sayı 198, Ekim 2004.

Yüksel, Volkan. "Kurum Kazancının Tespiti, Beyanı ve Vergilendirilmesi", **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, Sayı 180, Nisan 2003.