

T.C.  
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
MALİYE ANABİLİM DALI  
MALİ HUKUK PROGRAMI  
YÜKSEK LİSANS TEZİ

**TÜRKİYE'DE SERMAYE ŞİRKETLERİ ÜZERİNDEKİ  
KURUMLAR VERGİSİ YÜKÜ  
VE  
OECD ÜLKELERİ İLE KARŞILAŞTIRILMASI**

Habil İŞLER

Danışman  
Prof. Dr. Zeynep ARIKAN

2010

## YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “Türkiye’de Sermaye Şirketleri Üzerindeki Kurumlar Vergisi Yüğü ve OECD Ülkeleri İle Karşılaştırılması” adlı çalışmanın, tarafımdan, bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

.../.../2010

Habil İŞLER

## YÜKSEK LİSANS TEZ SINAV TUTANAĞI

### Öğrencinin

**Adı ve Soyadı** : Habil İŞLER  
**Anabilim Dalı** : Maliye Anabilim Dalı  
**Programı** : Mali Hukuk Programı  
**Tez Konusu** : Türkiye’de Sermaye Şirketleri Üzerindeki Kurumlar Vergisi Yükü ve OECD Ülkeleri İle Karşılaştırılması  
**Sınav Tarihi ve Saati** :

Yukarıda kimlik bilgileri belirtilen öğrenci Sosyal Bilimler Enstitüsü’nün ..... tarih ve ..... sayılı toplantısında oluşturulan jürimiz tarafından Lisansüstü Yönetmeliği’nin 18. maddesi gereğince yüksek lisans tez sınavına alınmıştır.

Adayın kişisel çalışmaya dayanan tezini ..... dakikalık süre içinde savunmasından sonra jüri üyelerince gerek tez konusu gerekse tezin dayanağı olan Anabilim dallarından sorulan sorulara verdiği cevaplar değerlendirilerek tezin,

BAŞARILI OLDUĞUNA  O OY BİRLİĞİ  O  
DÜZELTİLMESİNE  O\* OY ÇOKLUĞU  O  
REDDİNE  O\*\*

ile karar verilmiştir.

Jüri teşkil edilmediği için sınav yapılamamıştır.  O\*\*\*  
Öğrenci sınava gelmemiştir.  O\*\*

\* Bu halde adaya 3 ay süre verilir.  
\*\* Bu halde adayın kaydı silinir.  
\*\*\* Bu halde sınav için yeni bir tarih belirlenir.

Tez burs, ödül veya teşvik programlarına (Tüba, Fulbright vb.) aday olabilir.  Evet  
Tez mevcut hali ile basılabilir.  O  
Tez gözden geçirildikten sonra basılabilir.  O  
Tezin basımı gerekliliği yoktur.  O

### JÜRİ ÜYELERİ

İMZA

.....  Başarılı  Düzeltme  Red .....

.....  Başarılı  Düzeltme  Red .....

.....  Başarılı  Düzeltme  Red .....

## ÖZET

Yüksek Lisans Tezi

Türkiye’de Sermaye Şirketleri Üzerindeki Kurumlar Vergisi Yüğü ve OECD  
Ülkeleri İle Karşılaştırılması  
Habil İŞLER

Dokuz Eylül Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü

Maliye Anabilim Dalı

Mali Hukuk Programı

Ekonomik, sosyal, siyasal ve bilimsel alandaki gelişmeler nedeniyle kamu harcamaları sürekli artış eğilimi içindedir. Artan bu kamusal ihtiyaçların karşılanmasında vergiler, devletin başvurduğu kaynaklardan en sağlıklısını oluşturmaktadır.

Bu bakımdan vergi gelirleri devletin en önemli finansman kaynaklarından birini teşkil etmektedir.

Ayrıca vergi, işletmeler için bir maliyet unsurudur. İşletmeler de bu maliyeti minimuma indirebilmek için bir takım yollara başvururlar. Bunlar, vergi yasalarındaki haklardan faydalanmak şeklinde olabileceği gibi vergiyi yansıtmak şeklinde de olabilir.

Çalışmamızda kurumların üzerindeki kurumlar vergisi vergi yükü incelenerek vergi yükünün işletmeler üzerindeki etkileri ortaya konulmuştur. Kurumlar Vergisinin işletmelerin kuruluş yeri seçiminden, hukuki şekillerine; yatırım kararlarından, finansmanlarına ve tasarruflarından, kar dağıtım politikalarına kadar geniş bir yelpazede seyreden etkileri bulunmaktadır.

**Anahtar Kelimeler:** Vergi ve Vergi Yüğü, Kurumlar Vergisi, Sermaye Şirketleri

## **ABSTRACT**

**Master Thesis**

**Corporate Income Tax Burden on Capital Companies in Turkey and  
Comparison with Member of OECD Countries**

**Habil İŞLER**

**Dokuz Eylül University**

**Institute of Social Sciences**

**Department of Finance**

**Financial Law Program**

**Public expenditures tend to increase because of the developments at economic, social and scientific fields. Taxes are the most robust one among the resources that the state apply for in order to meet increasing public needs. Besides, they are principal public finance tools which lead domestic economies.**

**In this respect, tax revenues are one of the most important financial resources of the government.**

**Besides, tax is a cost component for enterprises. They try various ways to minimize this cost. These can be in the form of benefiting from the rights in the tax law or shifting the tax.**

**In this study, the effects of corporate income tax burden on the enterprises are introduced by analyzing tax burden on corporations. Corporate Tax has effects in a broad range from building place, legal form, investment decisions, financing, saving to distribution of profit policies.**

**Key Words: Tax and Tax Burden, Corporation Income Tax, Capital Companies**

**TÜRKİYE'DE SERMAYE ŞİRKETLERİ ÜZERİNDEKİ KURUMLAR VERGİSİ  
YÜKÜ VE OECD ÜLKELERİ İLE KARŞILAŞTIRILMASI**

**İÇİNDEKİLER**

YEMİN METNİ .....	II
YÜKSEK LİSANS TEZ SINAV TUTANAĞI .....	III
ÖZET .....	IV
ABSTRACT .....	V
İÇİNDEKİLER .....	VI
KISALTMALAR .....	XIII
TABLolar LİSTESİ .....	XIV
GRAFİKLER LİSTESİ .....	XV
GİRİŞ .....	1

**BİRİNCİ BÖLÜM**

**VERGİLENDİRME VE SERMAYE ŞİRKETLERİ HAKKINDA GENEL BİLGİ**

1.1. VERGİ İLE İLGİLİ GENEL KAVRAMLAR .....	3
1.1.1. Vergi ve Vergi Politikaları .....	3
1.1.1.1. Vergi Kavramının Tanımı .....	3
1.1.1.2. Verginin Konusu .....	5
1.1.1.3. Vergi Borçlusu (Mükellef) .....	5
1.1.1.4. Vergilemenin Teorik Gelişimi .....	6
1.1.1.4.1. Fayda Teorisi .....	7
1.1.1.4.2. Ödeme Gücü Teorisi .....	7
1.1.1.5. Verginin Fonksiyonları .....	9
1.1.1.5.1. Mali Fonksiyon .....	9
1.1.1.5.2. Ekonomik Fonksiyon .....	9
1.1.1.5.3. Sosyal Fonksiyon .....	10
1.1.1.6. Vergileme İlkeleri .....	11
1.1.1.6.1. Adam Smith'in Vergileme İlkeleri .....	11
1.1.1.6.2. Adolph Wagner'in Vergileme İlkeleri .....	12
1.1.1.7. Vergilerin Sınıflandırılması .....	12

1.1.1.7.1. Nakti (Parasal) ve Ayni (Nesnel) Vergiler.....	13
1.1.1.7.2. Dolaysız ve Dolaylı Vergiler.....	13
1.1.1.7.3. Objektif ve Subjektif Vergiler.....	17
1.1.1.7.4. Gelir, Servet ve Gider Üzerinden Alınan Vergiler.....	18
1.1.1.7.4.1. Gelir Üzerinden Alınan Vergiler.....	18
1.1.1.7.4.1.1. Şahsi Gelir Vergisi.....	18
1.1.1.7.4.1.1.1. Gelir Kavramı.....	19
1.1.1.7.4.1.1.1.1. Kaynak Teorisi (Dar Anlamda Gelir).....	19
1.1.1.7.4.1.1.1.2. Safi Artış Teorisi (Geniş Anlamda Gelir).....	20
1.1.1.7.4.1.1.2. Kurumlar Vergisi.....	24
1.1.1.7.4.2. Servet Üzerinden Alınan Vergiler.....	25
1.1.1.7.4.3. Gider Üzerinden Alınan Vergiler.....	26
1.1.1.8. Vergi Politikaları.....	26
1.1.1.8.1. Vergi Politikaları ve Gelir Dağılımı.....	27
1.1.1.8.2. Vergi Politikaları ve Kalkınma.....	28
1.2. TTK'DA SERMAYE ŞİRKETLERİ.....	28
1.2.1. Şirket.....	29
1.2.2. Şirketlerin Tasnifi.....	30
1.2.3. Sermaye Şirketleri.....	31
1.2.3.1. Anonim Şirketler.....	32
1.2.3.1.1. Anonim Şirketin Unsurları.....	32
1.2.3.1.1.1. Unvan.....	33
1.2.3.1.1.2. Amaç ve Konu.....	33
1.2.3.1.1.3. Sermaye ve Paylar.....	33
1.2.3.1.1.4. Şirketin Bütün Malvarlığı ile Sorumlu Olması.....	34
1.2.3.1.1.5. Ortakların Sınırlı Sorumlu Olması.....	35
1.2.3.1.1.6. Tüzel Kişilik.....	35
1.2.3.1.1.7. Ortak Olarak Yabancı Uyraklı Özel ve Tüzel Kişilerin Durumu.....	35
1.2.3.1.1.8. Süre.....	35
1.2.3.1.2. Anonim Şirket Türleri.....	36
1.2.3.1.2.1. Halka Açık Olmayan Anonim Şirketler.....	36
1.2.3.1.2.2. Halka Açık Anonim Şirketler.....	36
1.2.3.1.3. Anonim Şirketlerin Kuruluşu.....	37
1.2.3.1.3.1. Ani Kuruluş.....	38

1.2.3.1.3.2. Tedrici Kuruluş.....	38
1.2.3.1.4. Anonim Şirket Organları .....	39
1.2.3.1.4.1. Genel Kurul, Yetki ve Sorumlulukları.....	40
1.2.3.1.4.2. Yönetim Kurulu, Yetki ve Sorumlulukları .....	42
1.2.3.1.4.3. Denetçiler, Yetki ve Sorumlulukları .....	46
1.2.3.1.4.4. Müdürler, Yetki ve Sorumlulukları .....	47
1.2.3.2. Limited Şirketler.....	47
1.2.3.2.1. Limited Şirketin Unsurları.....	48
1.2.3.2.1.1. Unvan .....	48
1.2.3.2.1.2. Amaç ve Konu .....	49
1.2.3.2.1.3. Sermaye .....	49
1.2.3.2.1.4. Ortaklar.....	50
1.2.3.2.2. Limited Şirketin Kuruluşu .....	50
1.2.3.2.3. Limited Şirket Organları .....	51
1.2.3.2.3.1. Genel Kurul.....	51
1.2.3.2.3.2. Müdürler .....	53
1.2.3.2.3.3. Denetçiler .....	54
1.2.3.3. Eshamlı Komandit Şirket .....	54
1.2.3.3.1. Unsurları.....	54
1.2.3.3.1.1. Ticaret Ünvanı .....	54
1.2.3.3.1.2. İktisadi Konu .....	55
1.2.3.3.1.3. Sermayenin Paylara Bölünmüş Olması .....	55
1.2.3.3.1.4. Komandite ve Komanditer Ortaklar .....	55
1.2.3.3.1.5. Tüzel Kişilik.....	55
1.2.3.3.2. Eshamlı Komandit Şirketin Kuruluşu.....	55

## İKİNCİ BÖLÜM

### TÜRKİYE'DE SERMAYE ŞİRKETLERİNİN ÜZERLERİNDEKİ KURUMLAR VERGİSİ YÜKÜ

2.1. TÜRK VERGİ SİSTEMİ İÇERİSİNDE KURUMLAR VERGİSİ.....	57
2.1.1. Kurumlar Vergisi Kavramı ve Tarihi Gelişimi .....	57
2.1.1.1. Kurumlar Vergisi Kavramı.....	57
2.1.1.2. Kurumlar Vergisinin Dünyadaki Gelişimi.....	58
2.1.1.3. Kurumlar Vergisinin Tarihi Gelişimi.....	59



2.1.1.4. Kurumlar Vergisinin Konusu .....	61
2.1.1.5. Kurumlar Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay .....	62
2.1.2. Kurumlar Vergisinde Mükellefiyet ve Mükellef Kavramları .....	62
2.1.2.1. Kurumlar Vergisinde Mükellefiyet .....	63
2.1.2.1.1. Tam Mükellefiyet .....	63
2.1.2.1.2. Dar Mükellefiyet.....	63
2.1.2.2. Kurumlar Vergisinin Mükellefleri .....	64
2.1.2.2.1. Sermaye Şirketleri .....	64
2.1.2.2.2. Kooperatifler .....	66
2.1.2.2.3. İktisadi Kamu Kuruluşları .....	66
2.1.2.2.4. Dernek ve Vakıflara Ait İktisadi İşletmeler.....	67
2.1.2.2.5. İş Ortaklıkları .....	67
2.1.3. Kurumlar Vergisinde Matrah.....	68
2.1.4. Kurumlar Vergisinin Beyanı .....	69
2.1.4.1. Kurumlar Vergisinde Beyanname Türleri .....	69
2.1.4.1.1. Yıllık Beyanname.....	69
2.1.4.1.2. Muhtasar Beyanname.....	70
2.1.4.1.3. Özel Beyanname .....	70
2.1.4.2. Kurumlar Vergisi Beyannamesinin Verilme Zamanı, Tarihi ve Ödenmesi .....	71
2.1.5. Kurumlar Vergisi ile İlgili Teorik Görüşler.....	73
2.1.5.1. Kurumlar Vergisini Haklı Gösteren Teoriler.....	73
2.1.5.1.1. Fayda ve İmtiyaz Bedeli Teorisine Göre Kurumlar Vergisi .....	73
2.1.5.1.2. Gayri Şahsi Ödeme Gücüne Göre Kurumlar Vergisi .....	74
2.1.5.1.3. Sosyal ve Ekonomik Denetleme Aracı Olarak Kurumlar Vergisi..	75
2.1.5.1.4. Hizmet ve Sosyal Maliyetler Yaklaşımına Göre Kurumlar Vergisi	77
2.1.5.1.5. Gelir Vergisini Tamamlama Aracı Olarak Kurumlar Vergisi .....	77
2.1.5.1.6. Ayırma Teorisine Göre Kurumlar Vergisi.....	78
2.1.5.1.7. Uygun Gelir Kaynağı Olma Teorisine Göre Kurumlar Vergisi.....	79
2.1.5.1.8. Bağımsız Kimlik Görüşü .....	80
2.1.5.2. Kurumlar Vergisinin Çifte Vergilemeye Yol Açtığı Görüşü.....	80
2.2. VERGİ YÜKÜ KAVRAMI.....	82
2.2.1. Vergi Yükü Tanımlamaları .....	83
2.2.1.1. Toplam Vergi Yükü .....	84
2.2.1.2. Toplumsal Vergi Yükü .....	85

2.2.1.3. Kişi Başına Düşen Vergi Yükü.....	85
2.2.1.3.1. Objektif Vergi Yükü.....	85
2.2.1.3.2. Subjektif Vergi Yükü .....	85
2.2.1.4. Sektörel ve Bölgesel Vergi Yükü .....	86
2.2.1.5. Net Vergi Yükü .....	86
2.2.1.6. Gerçek Vergi Yükü .....	86
2.2.2. Vergi Yükü Kavramının Önemi .....	87
2.2.3. Vergi Yüküne Tesir Eden Faktörler.....	88
2.2.3.1. Vergi Baskısı (Vergi Tazyiki).....	88
2.2.3.2. Vergiden Kaçınma.....	88
2.2.3.3. Vergi Kaçakçılığı .....	89
2.2.3.4. Verginin Giderilmesi .....	89
2.2.4. Vergi Yükünün Hesaplanması .....	90
2.2.5. Vergi Yükü Analizinde Dikkate Alınması Gereken Faktörler .....	91
2.2.5.1. Kayıtdışı Ekonominin Büyüklüğü .....	91
2.2.5.2. Kamu Finansman Maliyetleri Açısından.....	91
2.2.5.3. Reel Faiz Oranları .....	92
2.2.5.4. Özel Sektörün Faaliyet Dışı Gelirleri.....	92
2.3. TÜRKİYE'DE SERMAYE ŞİRKETLERİ ÜZERİNDEKİ KURUMLAR VERGİSİ YÜKÜ .....	93
2.3.1. Kurumlar Vergisi Oranı.....	93
2.3.2. Kâr Dağıtımındaki Gelir Vergisi Stopajı .....	96
2.3.2.1. Genel Vergilendirme Rejimi.....	96
2.3.2.2. Kâr Paylarında Genel Vergilendirme Rejiminin İstisnaları.....	97
2.3.2.3. Eshamlı Komandit Şirket Ortağının Vergilendirilmesi.....	98
2.3.2.4. Kârın Sermayeye İlavesi Durumu .....	99
2.3.3. 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda Yer Alan İstisna ve Muafiyetler. 99	
2.3.3.1. 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda Yer Alan İstisnalar.....	101
2.3.3.1.1. İştirak Kazançları İstisnası .....	101
2.3.3.1.2. Yurt Dışı İştirak Kazançları İstisnası .....	102
2.3.3.1.3. Tam Mükellef Anonim Şirketlerin Yurt Dışı İştirak Hisselerini Elden Çıkarmalarına İlişkin İstisna.....	104
2.3.3.1.4. Emisyon Primi İstisnası.....	104
2.3.3.1.5. Türkiye'de Kurulu Fonlar ile Yatırım Ortaklıklarının Kazançlarına İlişkin İstisna.....	106

2.3.3.1.6. Taşınmaz ve İştirak Hisseleri ile Kurucu Senetleri, İntifa Senetleri ve Rüçhan Hakları Satış Kazancı İstisnası .....	106
2.3.3.1.6.1. Kurumlar Vergisi Kanununun Yayım Tarihinden Önce Gerçekleşen Satış İşlemlerinde İstisna Uygulaması .....	106
2.3.3.1.6.2. Kurumlar Vergisi Kanununun Yayım Tarihinden Sonra Gerçekleşen Satış İşlemlerinde İstisna Uygulaması .....	108
2.3.3.1.7. Bankalara veya Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna TMSF Borçlu Durumda Olan Kurumlar ile Bankalara Tanınan İstisna .....	109
2.3.3.1.7.1. Bankalara Borçları Nedeniyle Kanuni Takibe Alınmış veya TMSF'ye Borçlu Durumda Olan Kurumlar İle Bunların Kefillerine ve İpotek Verencilere Tanınan İstisna .....	109
2.3.3.1.7.2. Bankalara Tanınan İstisna Uygulaması.....	111
2.3.3.1.8. Yurt Dışı Şube Kazançlarına İlişkin İstisna.....	111
2.3.3.1.9. Yurt Dışı İnşaat Onarma, Montaj ve Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazançlar İstisnası .....	112
2.3.3.1.10. Eğitim, Öğretim Faaliyetleri İle İlgili Kazanç İstisnası .....	114
2.3.3.1.11. Kooperatiflerin Risturn Kazançları İstisnası.....	116
2.3.3.1.12. Serbest Bölgelerde Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna .....	116
2.3.3.1.13. Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Yapılan Faaliyetler Sonucu Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna .....	118
2.3.3.4. 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda Yer Alan Muafiyetler .....	118
2.3.3.5. İstisnalar ve Muafiyetlerin Azaltılması .....	121
2.3.3.6. Muafiyet-İstisnalar ve Vergi Erozyonu .....	122

### **BÖLÜM III**

## **TÜRKİYE VE OECD ÜLKELERİ AÇISINDAN KURUMLAR VERGİSİ YÜKÜ KİYASLAMALARI**

3.1. VERGİ YÜKÜ VE EKONOMİK REKABET İLİŞKİSİ.....	123
3.2. OECD ÜYESİ ÜLKELERİNİN TEMEL VERGİ KATEGORİLERİ.....	124
3.3. OECD ÜYESİ ÜLKELERDE KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMASI.....	125
3.4. OECD ÜYESİ ÜLKELERDE KURUMLAR VERGİSİ ORAN KİYASLAMALARI .....	131
3.5. OECD ÜYESİ ÜLKELERDE KURUMLAR VERGİSİNİN VERGİ GELİRLERİ İÇİNDEKİ PAYI.....	138

3.6. OECD ÜYESİ ÜLKELERDE KURUMLAR VERGİSİNİN GSYH'DAKİ PAYININ KİYASLAMASI.....	141
3.7. KÜRESELLEŞMENİN VERGİ YÜKÜ İLE İLGİLİ YOL AÇTIĞI UYGULAMALAR .....	145
3.7.1. Vergi Rekabeti .....	145
3.7.1.1. Vergi Rekabeti Kavramı.....	146
3.7.1.2. Vergi Rekabetinin Vergi Oranları Üzerine Etkisi.....	148
3.7.1.3. Vergi Rekabetinin Vergi Yükünün Dağılımı Üzerine Etkisi .....	149
3.7.2. Vergi Cennetleri .....	149
SONUÇ.....	154
KAYNAKÇA.....	157

## KISALTMALAR

a.g.e.	: Adı Geçen Eser
a.g.m.	: Adı Geçen Makale
A.Ş.	: Anonim Şirket
AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AR-GE	: Araştırma Geliştirme
BK	: Borçlar Kanunu
DVK	: Damga Vergisi Kanunu
EVK	: Emlak Vergisi Kanunu
GSMH	: Gayri Safi Mili Hasıla
GSYİH	: Gayri Safi Yurt İçi Hasıla
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
HAAŞ	: Halka Açık Anonim Şirket
HAOAŞ	: Halka Açık Olmayan Anonim Şirket
KDV	: Katma Değer Vergisi
KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
md.	: Madde
MTV	: Motorlu Taşıtlar Vergisi
MTVK	: Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu
OECD	: Organisation for Economic Co-Operation and Development (Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı)
s	: Sayfa
S	: Sayı
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
SPKn	: Sermaye Piyasası Kanunu
TCMB	: Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası
TL	: Türk Lirası
TMSF	: Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
v.b.	: Ve Benzeri
VİVK	: Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu
VUK	: Vergi Usul Kanunu

## TABLolar LİSTESİ

Tablo 1: Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilatının Yüzde Dağılımı .....	16
Tablo 2: Onbeş Avrupa Birliği Ülkesinin Gelir Vergisi Sistemlerinde Benimsediği Yaklaşımlar .....	22
Tablo 3: Bazı Ülkelerdeki Çeşitli Vergisel İstatistikler .....	23
Tablo 4: Türkiye’de Yıllar İtibariyle Kurumlar Vergisi Oranları .....	94
Tablo 5: OECD Ülkelerinin Temel Vergi Kategorileri Değişimi 1965-2006.....	125
Tablo 6: 1965-2006 Dönemi Türkiye’de ve OECD Ülkelerinde Kurumlar Vergisinin Vergi Gelirleri İçindeki Payı .....	132
Tablo 7: Bazı OECD Üyesi Ülkelerde Kurumlar Vergisi Oranları (2005-2009).....	134
Tablo 8: 1980-2007 Dönemi Türkiye’de ve OECD Üyesi Ülkelerde Kurumlar vergisinin Vergi Gelirleri İçindeki Payı .....	139
Tablo 9: Türkiye’de ve OECD Ülkelerinde Kurumlar Vergisi Yükünün Gelişimi (Kurumlar Vergisi/GSYH) .....	143

## GRAFİKLER LİSTESİ

Grafik 1: Türkiye’de ve Gelişmiş Ülkelerde Kurumlar Vergisinin Vergi Gelirleri İçindeki Payının Gelişimi .....	140
Grafik 2: OECD, G7, AB Ülkeleri ve Türkiye’de Kurumlar Vergisi Gelirlerinin Vergi Gelirleri İçindeki Payı.....	140

## GİRİŞ

Ekonomik, sosyal ve teknolojik alanlarda meydana gelen değişimler vergi sistemlerinin gelişimini etkilemektedir. Ekonomik gelişmişlik düzeyi bir taraftan vergileme kapasitesini etkilerken, diğer taraftan vergi sisteminin içeriğini de önemli ölçüde belirlemektedir.

Günümüz çağdaş devletlerinin kamu giderlerini karşılamakta başvurduğu vazgeçilmez kaynaklarından biri olan vergiler devletler için en önemli gelir olduğu bilinmektedir. Dolayısıyla gelir üzerinden alınan vergiler, her zaman vergi gelirleri içinde önemli bir paya sahiptir.

Her ülkenin kendi sosyal, ekonomik ve siyasal yapısının özelliklerini ve düzeyini yansıtan ayrı bir vergi sistemi vardır. Bununla birlikte, bu durum her ülkenin sahip olduğu vergi sisteminin tamamen kendine has özelliklere sahip olduğu anlamına gelmez. Çünkü evrensel bir nitelik taşıyan vergileme olgusu temelde aynı veya benzer ilmi esaslara dayanmaktadır.

Vergi politikasının tayin ve tespitinde en önemli vergilerden birini oluşturan vergi yükü, kamu maliyesinin ekonomi içindeki rolünün hızla arttığı zamanımızda, güncelliğini korumaya devam etmektedir. Vergi yükü, hem vergilerin ekonomiye etkileri hem de vergilemede eşitlik açısından önem taşır. Bununla birlikte verginin ulusal ekonomi açısından bir yük olduğunu söylemek mümkün değildir. Alınan vergiler tekrar ekonomiye katılırlar.

Tez konusu olarak “Türkiye’de Sermaye Şirketleri Üzerindeki Kurumlar Vergisi Yükü ve Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD) Ülkeleriyle Karşılaştırılması” konusunun alınmasının başlıca nedeni olarak Türkiye’de sermaye şirketleri üzerindeki kurumlar vergisinin OECD üyesi ülkelere nazaran çok düşük olduğu, giderek kurum kazançları açısından vergi cenneti haline geldiğimiz ortaya çıkarılması olarak açıklayabiliriz.

Bu bağlamda değerlendirildiğinde, çalışma aşağıdaki bölüm ve alt bölümler altında açıklamak mümkündür.

Birinci Bölümde, Vergi ile ilgili genel kavramlar çerçevesinde tanımlar ve açıklamalara yer verilmiştir. Ayrıca vergilerin sınıflandırılması ve mevcut vergi politikalarına da değinilmiştir. Bununla birlikte Türk Ticaret Kanunu’nda (TTK) yer alan sermaye şirketlerinin kurum bazında açıklamalarına yer verilerek, genel hatlar itibarıyla açıklamalarda bulunulmuştur.

İkinci Bölümde, yürürlükte bulunan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK) hakkında ayrıntılı olarak açıklamalarda bulunulmuş, kavramı ve tarihi gelişimi



sonrasında mükellefiyet ve mükellefle kavramları ile kurumlar vergisi ile ilgili teorik bilgilere yer verilmiştir. Akabinde Vergi yükü ile ilgili kavramlar sırasıyla açıklanmış, önemi ve vergi yüküne tesir eden faktörler kısaca açıklanmaya çalışılmıştır. İkinci bölümün son başlığında ise Türkiye’de mevcut sermaye şirketleri üzerindeki kurumlar vergisine değinilmiştir. Bu bağlamda Türkiye’de halen yürürlükte bulunan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda yer alan kurumlar vergisi oranı ile kâr dağıtımındaki gelir vergisi stopajı hakkında bilgiler verilmektedir. Bununla oranın tek başına sağlıklı bir sonuç vermeyeceğinden hareketle kanunda yer alan muafiyet ve istisnalar ayrıntılı bir şekilde ele alınmıştır.

Üçüncü Bölümde ise, Türkiye ile OECD üyesi ülkelerin mevcut kurumlar vergisi yapısı, vergilendirme rejimleri ve sermaye şirketleri üzerindeki kurumlar vergisi yükü kıyaslamalarına ayrıca küreselleşme sürecinde ortaya çıkan vergi rekabeti ve vergi cennetleriyle ilgili ayrıntılı olarak yer verilmiştir.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### VERGİLENDİRME VE SERMAYE ŞİRKETLERİ HAKKINDA GENEL BİLGİ

#### 1.1. VERGİ İLE İLGİLİ GENEL KAVRAMLAR

Vergi ile ilgi genel kavramları inceleyecek olursak aşağıda tanımlamaları yapmak mümkündür.

##### 1.1.1. Vergi ve Vergi Politikaları

Toplum halinde yaşayan insanların ortak ihtiyaçlarını karşılamak için meydana gelmiş ve devlet olarak adlandırılan organizasyonların temel fonksiyonlarını yerine getirmek için finansal kaynaklara ihtiyaç duymaları vergi toplama gerekliliğini doğurmuştur. Tarihsel süreç içinde teknik ve ekonomik gelişmelere paralel olarak devletin üstlendiği görevler, nitelik ve nicelik olarak değişmiştir. Vergileme, zaman içerisinde tasarrufu ve ekonomik büyümeyi teşvik, gelir dağılımını düzeltme şeklinde sosyal ve ekonomik amaçlar için de kullanılmaya başlanmıştır. Devletin yükümlülüklerindeki sürekli artış kaçınılmaz olarak daha fazla vergi gelirini gerekli kılmış ve karşı karşıya kalınan durum maliye teorisyenleri ve uygulamacılarını hem vergi gelirlerini artırmak, hem de yüksek vergi oranlarına karşı mükelleflerin tepkilerini engellemek için sürekli yeni arayışlara yöneltmiştir<sup>1</sup>.

Devletin vergi alacak hakkının doğması için kanunun aradığı şartların gerçekleşmesi gerekir. Yani vergi mükellefleri ile iktisadi değerler arasında kanuni ilişkinin doğması lazımdır<sup>2</sup>.

##### 1.1.1.1. Vergi Kavramının Tanımı

Vergi basit bir kavram olmayıp, kompleks bir kavramdır. Ve devletin kendi üzerine aldığı görevleri yapabilmesi için gelire ihtiyacı vardır<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> Mustafa BULUT, Nüket KIRCI ÇEVİK, Ayça ARAT, "Türkiye'nin Kurumlar Vergisi Haldun-Laffer Eğrisi Tahmini", **Vergi Dünyası Dergisi**, S:325, Eylül 2008, s. 40.

<sup>2</sup> Şerafettin AKSOY, **Kamu Maliyesi**, 3. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1998, s. 194.

<sup>3</sup> Arif NEMLİ, **Kamu Maliyesine Giriş**, Günay Matbaası, İstanbul, 1979, s. 107.

Tarihsel olarak, devletler kamusal amaçlarını finanse etmek için vergi salarlar. Tarihteki prensliklerden yola çıkarsak prensler ülkeleri kontrol eden kamu girişimcileridir. Prenslikler de kamu finansmanı için vergi salarlar. Devlet bu girişimlerden oluşur. Dolayısıyla vergi, devleti meydana getiren unsurlardan biridir. Ayrıca vergiyle finanse edilen devlet ekonomik sistemi destekler ve ekonomik büyüme sağlar<sup>4</sup>.

Tarih boyunca birçok değişikliğe uğramasına karşın, verginin değişmeyen özelliği kamu harcamalarını karşılamak amacıyla toplanmasıdır. Vergi kavramında meydana gelen en önemli değişiklik, mübadele ekonomilerinin ortaya çıkmasıyla, "aynı bir değer olarak ödenen vergi"den "parasal veya nakdi bir değer olarak ödenen vergi"ye doğru görülen gelişmedir. Bunun yanında, toplumsal örgütlenme biçimlerine ve yönetim şekillerine göre de vergiler, kabile reisi, derebeyi, imparator veya kralın harcamalarını karşılayacak bir ödeme olmaktan çıkmıştır. Bunun yerine, kamusal ihtiyaç ve hizmetlerin maliyetini karşılamak amacıyla toplum tarafından yapılan bir ödeme haline gelmiştir<sup>5</sup>.

Bütün bu açıklamalardan sonra vergi; kamu giderlerini karşılamak amacıyla, devletin tek taraflı bir yetki ile kişilerden aldığı ekonomik değerlerdir. Günümüzde vergilerin, kamu giderlerini karşılamak yanında sosyal ve ekonomik fonksiyonları da olabilmektedir. Devlet, kişiler arasında gelir dağılımı ve fırsat eşitliği sağlamak için, gerekirse vergi politikalarını bir araç olarak kullanabilmektedir. Vergilerin sosyal devlet ilkesi çerçevesinde harcanması da, vergi adaletinin ve gelir dağılımının gerçekleşmesi bakımından son derece önemlidir<sup>6</sup>.

Bununla birlikte vergi mevzuları, kanun koyucular tarafından saptanır. Kanunda gösterilmiş olmadıkça hiçbir şeyden vergi alınmaz. Bir vergi mevzuuna benzeyen başka bir mevzu, kıyas yoluyla vergilendirilemez<sup>7</sup>.

Bu tariflerden de anlaşılacağı kısaca denilebilir ki, vergi alma yetkisi sadece devlete aittir. Ancak alt kademede yer alan kamu idare üniteleri de (belediye, il özel idareleri ve benzeri (vb)) devletin devrettiği yetkiye dayanarak vergi tahsil edebilirler. Vergi kamu harcamalarını finanse etmek için alınır. Ancak bazen de hükümetler sadece ekonomik istikrarı sağlamak amacıyla da vergi koymak veya mevcut vergilerin oranlarını yükseltmek yönünde çaba harcayabilmektedirler. Vergiyi fertler

<sup>4</sup> Burhan GÜNDOĞDU, "Schumpeter'in Maliyeye Katkıları", **Vergi Dünyası Dergisi**, S: 334, Haziran 2009, s. 73.

<sup>5</sup> Asuman ALTAY, "Kamu Malları ve Vergileme", İçinde: **İktisada Giriş**, Editör: Ömer Faruk ÇOLAK, Gazi Kitabevi, Ankara, 2007, s. 255.

<sup>6</sup> Mehmet DEMİROĞLU, "Türk Vergi Sistemi Üzerine Bir Değerlendirme", **Vergi Dünyası Dergisi**, S:229, Eylül 2000, s. 62.

<sup>7</sup> Akif ERGİNAY, **Kamu Maliyesi**, 13. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara, 1990, s. 40.

ve işletmeler hukuki cebir altında öderler ve bu ödeme karşılığında devletten herhangi bir hak iddia edemezler<sup>8</sup>.

### 1.1.1.2. Verginin Konusu

Verginin konusu, verginin üzerinden alındığı fiili veya hukuki durumlardır. Vergi hangi fiili veya hukuki durum üzerine konuluyorsa genellikle o adla anılır. Örneğin, gelir üzerinden alınan vergiye gelir, emlak üzerinden alınan vergiye emlak vergisi adı verilmiştir.

Verginin her fiil veya hukuki durum üzerine konulması mümkün olmakla beraber, anayasamız vergi konularının ekonomik yapıyı esas alan mali güce uyumlu olmasını istemiştir.

Verginin konusuna girmekle birlikte vergi konusunun bir kısmı ekonomik, sosyal, siyasal veya teknik nedenlerle vergi dışına çıkartılabilir. Verginin konusuna getirilen bu ayrıcalığa “istisna” adı verilir. İstisna, geçici veya sürekli veyahut kısmi veya tam olabilir<sup>9</sup>.

### 1.1.1.3. Vergi Borçlusu (Mükellef)

Vergi Usul Kanunu (VUK)'nda Vergi borçlusu (veya vergi mükellefi) “vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettübeden gerçek veya tüzel kişi” şeklinde tanımlanmıştır (VUK md. 8/1).

Çeşitli vergi kanunları açısından verginin mükellefi aşağıda açıklanmıştır<sup>10</sup>.

- Gelir Vergisi Kanununa (GVK) göre gerçek kişiler (GVK md.3)
- KVK göre sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler ve isteğe bağlı olarak iş ortaklıkları (KVK md.1)
- Emlak Vergisi Kanununa (EVK) göre, bina ve arazinin maliki, varsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa binaya malik gibi tasarruf edenler (EVK, md.3, 13)

<sup>8</sup> NEMLİ, a.g.e., s. 108.

<sup>9</sup> Şükrü KIZILOĞLU, Doğan ŞENYÜZ, Metin TAŞ, Recai DÖNMEZ, **Vergi Hukuku**, 2. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2007, ss. 73, 74.

<sup>10</sup> Nurettin BİLİCİ, **Vergi Hukuku**, 13. Baskı, Seçkin Kibatevi, Ankara, 2006, ss. 51-52.

- Damga Vergisi Kanununa (DVK) göre, kâğıtları imza edenler (DVK, md.3)
- Veraset ve İntikal Vergisi Kanununa (VİVK) göre, veraset yoluyla yada karşılıksız bir şekilde mal iktisap edenler (VİVK, md.5)
- Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanununa (MTVK) göre, trafik, liman, sivil hava vasıtaları... sicilinde adlarına motorlu taşıt kayıt ve tescil edilmiş olan gerçek ve tüzel kişiler (MTVK, md.3)
- Katma Değer Vergisi Kanununa (KDVK) göre, mal teslim eden, hizmet ifa eden ve ithalatta bulunan kişiler (KDVK, md.8)

Bu açıklamalardan da anlaşılacağı üzere verginin mükellefi:

- Gerçek kişiler olabilir. Örneğin gelir vergisi mükellefleri,
- Tüzel kişiler olabilir. Örneğin kurumlar vergisi mükellefi olarak öngörülen sermaye şirketleri,
- Tüzel kişiliği olmayan bazı kuruluşlar olabilir. Örneğin kurumlar vergisi mükellefi olabilen iş ortaklıkları.

#### **1.1.1.4. Vergilemenin Teorik Gelişimi**

Vergi sistemleri, ülkelerin ekonomik ve sosyal politikalarındaki tercihlere göre değişkenlik gösterebilmekle birlikte, küreselleşme süreci, vergi politikalarını önemli ölçüde etkilemekte ve değiştirmektedir. Şöyle ki, kapalı ekonomi sistemlerinin yıkılması ve dışa açılma süreci ile beraber, başta sermaye olmak üzere, mal ve hizmetler hatta emek daha mobil hale gelmekte, bu ise dünyada vergi rekabetini arttırmaktadır. Bunun sonucu olarak üretim faktörleri, daha uygun vergi ortamlarına kaymakta, vergi sadece ulusal boyutta kalmamakta, ülkeler uluslararası vergi tabanından daha çok pay alma mücadelesi içinde, vergi ortamlarını daha yaşanabilir konuma getirmektedirler<sup>11</sup>.

Vergilemenin teorik gelişimini izleyebilmek için özellikle fayda teorisi ve ödeme gücü teorisine bakmak gerekmektedir.

---

<sup>11</sup> Mustafa UYSAL, "Dünyadaki Eğilimler Işığında Vergi Politikalarımız", **Vergi Dünyası Dergisi**, S:286, Haziran 2005, s. 52.

#### 1.1.1.4.1. Fayda Teorisi

Vergilemede fayda teorisi, kişilerin kamusal mal ve hizmetlerden elde ettikleri faydaya eşit vergi ödemeleri olarak tanımlanabilir. Bu ilkeye göre, kamu hizmetlerinden yararlanma derecesine bağlı olarak, kişilerin vergi ödemeleri gerekir. Örneğin kamusal mal ve hizmetlerden az yarar elde edenler az vergi öderlerken; daha çok fayda sağlayanlar daha çok vergi ödemek durumundadırlar. Bu durumda kamusal mal ve hizmetlerden herhangi bir yarar sağlamayanların vergi ödemeleri söz konusu olmayacaktır. Fayda teorisinin en güçlü tarafı; piyasa ekonomisi ile uyumu yanında, kamu hizmetlerinde sıfır fiyatla arzın ve bedavacılığın, yani ödeme gücü ilkesinin yarattığı israfa da engel olmasıdır<sup>12</sup>. Bu teori daha çok geçen yüzyılda, Kara Avrupa'sı ülkelerinde uygulanmıştır. Bu düşünce hiçbir hizmet götürmeksizin halktan ağır vergiler alan iktidarlara karşı öne sürülmüştür. Siyasi bilinçlenme açısından teori, Ortaçağ ve sonrasında da despot devletin vatandaşı ezmesini önleyici bir görüş olarak savunulmuştur<sup>13</sup>. Ancak, fayda ilkesi kamusal mal ve hizmetlerin dışlama ilkesine tabi olan türleri için geçerli olmaktadır. Buna karşın, birlikte tüketim ve dışlamama ilkesine tabi olan çok sayıdaki kamusal mal ve hizmet için fayda ilkesini uygulama imkanı yoktur. Bu nedenle fayda ilkesinin uygulandığı vergilerin toplam kamu gelirleri içindeki payı oldukça küçüktür<sup>14</sup>.

#### 1.1.1.4.2. Ödeme Gücü Teorisi

Eşitlik teorisinden hareketle herkesin ödeme gücüne göre vergilendirilmesi bu teoride ileri sürülmektedir. Ödeme gücü ilkesi benzer gelir düzeyine sahip kişileri eşit oranda vergileyerek onlar arasında "yatay eşitlik" sağlarken, farklı gelir düzeyleri arasındaki kişiler de farklı vergilendirilerek "dikey eşitliği" sağlamayı kapsamaktadır. Bu yaklaşımda diğerlerinden farklı olarak, kamusal hizmetlerin maliyeti ile vergileme arasında bir ilişki kurulmayıp, yalnızca vergi ödeme gücü dikkate alınmaktadır. Bu ise devlet ve vatandaş arasında bir ödev paylaşımını ortaya çıkarmakta ve böylece devlet açısından "vergi almak ödevi", vatandaş açısından ise "vergiyi ödemek ödevi" oluşmaktadır<sup>15</sup>.

<sup>12</sup> Güneri AKALIN, **Türkiye'de Ekonomi – Politik Kriz ve Piyasa Ekonomisine Geçiş**, Akçağ Yayınları, Ankara, 2002, s. 215.

<sup>13</sup> Kenan BULUTOĞLU, **Kamu Ekonomisine Giriş**, Yapı Kredi Yayınları, İstanbul, 2003, s. 342.

<sup>14</sup> Orhan ŞENER, **Kamu Ekonomisi**, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2006, s. 212.

<sup>15</sup> ALTAY, a.g.e, s. 256.

Çağdaş toplumlarda ödeme gücü saptanırken; gelir, tüketim ve servet düzeyi kapsamlı bir biçimde vergi matrahına dahil edilmektedir. Bu amaçla gelişmiş ülkelerde vergi sistemlerinin temelini kişisel gelir vergisi, kişisel servet vergisi ve kişisel harcama vergilerinin oluşturması için etkin düzenlemelere gidilmektedir. Her üç gelir matrahı da kişisel istisna ve muafiyetler indirildikten sonra vergilendirilmektedir. Bu vergilerin dışında kalan kişisel olmayan kurumlar vergisi ise, şirketlerin ödeme gücünü belirleyen kazançlar üzerinden alınmaktadır<sup>16</sup>.

Günümüzde genel görüş birliği olan verginin nitelikleri sözü edilen temel dayanaklardan hareketle şu şekilde açıklanabilir<sup>17</sup>.

- **Verginin vergilendirme yetkisine sahip kuruluşlarca alınması:** kural olarak vergilendirme yetkisi, egemenlik gücüne sahip olan devlete aittir. Devlet bu yetkiyi isterse mahalli idare birimlerine devredip bu yetkinin onlar tarafından kullanılmasına izin verebilir.
- **Mali, sosyal ve ekonomik amaçlarla alınması:** klasik liberal iktisadi görüşün tarafsız vergi anlayışı, ekonomik ve sosyal yapı üzerinde çeşitli etkilere yol açmak amacıyla vergilerin taraflı kullanılması anlayışıyla yer değiştirmiştir.
- **Karşılıksız olması:** verginin ödenmesi karşılığında mükellefler daha önceden belirlenmiş kamusal mal ve hizmeti satın almazlar yani vergiler ile kamu hizmetleri arasında birebir ilişki yoktur.
- **Cebri olması:** Vergi mükellefleri kendi adlarına vergi yasaları uyarınca tahakkuk eden vergileri ödemek zorundadırlar. Bu konuda bir ihtiyarilik bulunmamaktadır.
- **Gerçek veya tüzel kişilerden alınması:** vergi gerçek kişilerin elde ettiği gelir üzerinden alındığı gibi, tüzel kişiliği olan kuruluşlardan da alınır. Çünkü bir toplumda kamu hizmetleri sunumu gerçek ve tüzel kişi ayrımı yapılmaksızın gerçekleşir.
- **Nakdi bir ödeme olması:** verginin günümüzdeki en önemli anlamı onun nakdi olmasıdır. Nakdi vergiler yerine uzun yıllar aynı vergiler alınmış, ancak modern vergi sistemlerinin oluşturulmasından sonra ödemeler tamamen nakdi hale gelmiştir.

---

<sup>16</sup> ŞENER, a.g.e., s. 219.

<sup>17</sup> ALTAY, a.g.e., s. 257.

### 1.1.1.5. Verginin Fonksiyonları

Verginin asıl işlevi kuşkusuz kamu giderlerini karşılamaktır. Ancak, 19'uncu yüzyılın ikinci yarısından bu yana -özellikle 1930'lardan itibaren- vergi sadece kamu harcamalarını karşılayan bir gelir türü olmaktan çıkmış, devletin elinde iktisadi ve sosyal yaşama müdahalenin, etkin bir aracı haline gelmiştir<sup>18</sup>.

#### 1.1.1.5.1. Mali Fonksiyon

Mali fonksiyon verginin geleneksel fonksiyonudur. Buna göre vergiler kamu harcamalarını karşılamak için alınır. Fakat bu mali amaç vergi sisteminin yeni durumuna kolaylıkla uyum sağlayabilecek esnek bir yapıya sahip olmalıdır. Yani birden bire ortaya çıkan normalin üzerindeki artışlara rahatlıkla uyum sağlamalıdır. İkinci olarak verginin tarh ve tahsiline ilişkin direkt masrafların mümkün olduğu kadar az olmasını sağlamalı, son olarak da piyasa mekanizmasının işleyişini azaltmamalıdır. Fiskal amaç vergilemenin temel ilkelerinden biri olan iktidar prensibine uymak ve vergilemeyi rekabet açısından mümkün olduğu mertebe tarafsız kılmaktadır<sup>19</sup>.

#### 1.1.1.5.2. Ekonomik Fonksiyon

Vergi, devlet anlayışında meydana gelen gelişmeler sonucunda, tarafsız devletin yerine müdahaleci devlet anlayışı gelişmiştir, bunun sonucunda tarafsız olarak alınan vergi de müdahaleci olarak alınan vergiye dönüşmüştür. Devletin giderek müdahalecilik kazanması sonucu vergi yeni fonksiyonlar kazanmıştır. Ekonomik fonksiyonda bunlardan biridir.

Vergi, verginin ekonomik sonuç yaratmasından yararlanarak korunması ve geliştirilmesi öngörülen alanlar için vergi teşviki olarak, engellenmesi öngörülen alanlar için ise vergileri ağırlaştırmak sureti ile ekonomi politikası aracı olarak kullanılabilir. Bu konuda yatırımları teşvik etmek, üretim ve tüketimi teşvik etmek yâda kısıtlamak, tasarrufu teşvik etmek gibi yollara başvurulabilir. Vergiler yolu ile

<sup>18</sup> Şükrü KIZILOĞLU, Mustafa DURMUŞ, "Kriz Döneminde Vergi Politikası Nasıl Olmalı?", **Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, S:2, 2001, s. 161.

<sup>19</sup> Salih TURHAN, **Vergi Teorisi ve Politikası**, 6. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1996, s. 34.



lkeler, yatırım yapılacak alanlarda yatırımcılara bazı avantajlar getirerek ilgili alanlarda yatırımların maliyetini ucuzlatarak üretimi arttırmaya çalışırlar. Vergilerle ihracatı ve döviz kazandırıcı işlemleri ve yabancı sermayenin girişini teşvik, ithalatı ve döviz kaybettirici diğer işlemleri kısıtlayıcı yönde düzenlemeler yapılmaktadır.

### 1.1.1.5.3. Sosyal Fonksiyon

Günümüzde vergi, ekonomik ve mali fonksiyonu yanında önemli bir sosyal fonksiyon da görmektedir. Esasen, sosyal kalkınma ve sosyal refah fonksiyonunun ağdaş izahı içinde, mal ve hizmetlerin mübadelesini sağlayan rekabet esasına dayalı piyasa işleyişi de yeni bir nitelik ve mahiyet kazanmıştır. Öyle ki, bugün artık hem özel ihtiyaç hem de kamusal ihtiyaç karakterli mal ve hizmetlerin ekonomik mübadele hareketinde belirleyici faktör, sosyal fayda-sosyal maliyet ilişkisi olmaktadır. Günümüzde serbest piyasa ekonomisinin sağladığı avantaj; kalkınma, istikrar, gelir dağılımı ve kaynak kullanımı gibi hedeflerin kamu yararı ile bağdaştırılması avantajı ile uyumlaştırılarak, bir arada ele alınmaya ve gerçekleştirilmeye çalışılmaktadır. Ekonomik ve sosyal refah hedefi gözeten bu yaklaşım "sosyal piyasa ekonomisi" işleyişini ifade etmektedir. Bu açıdan bakıldığında, bütün faaliyet ve hareketlerin sosyalleştirilmesi gibi bir durum ortaya çıkmaktadır. Bu amaç için vergi de kullanılacağına göre, verginin sosyal fonksiyonu geniş kapsamı içinde bütün bu amaçları gözeten bir nitelik kazanmaktadır.

Nitekim verginin bilinen sosyal fonksiyonu, gelir ve servet eşiitsizliklerinin giderilmesini sağlamaktadır<sup>20</sup>.

Sosyal amacın gerçekleştirilmesinde başvurulan yollardan bazıları şu şekildedir:

- Artan oranlı gelir vergileri, belli sınırın üzerinde bulunan gelirden alınan ek vergiler, gider vergilerinde vergiye tabi mal ve hizmetten alınan vergilerin bu mal ve hizmetlerin lüks olup olmamalarına göre farklılaştırılması, toplumda ki gelir farklılıklarını kısmen olsun kaldırmak amaçlıdır.
- Servet vergileri türleri ile birlikte diğer amaçlar yanında servet farklılıklarını ortadan kaldırmak amacını güden vergilerdir.

<sup>20</sup> Fevzi DEVRİM, **Kamu Maliyesine Giriş**, 4. Baskı, İlkem Ofset, İzmir, 2002, ss. 198-199.

- Yaşlılara, iktisaden korunmaya muhtaç olanlara ait gelirlerin vergi dışı bırakılmasıdır.
- Nüfus politikasına ilişkin amaçlar izlenebilmektedir. Evlilik müessesesini teşvik için evli yükümlülere vergi indrimi yapılması gibi, 1920'de Fransa'da kabul edilen bekarlık vergisi ile 1943'te Almanya da uygulanan evlilik yardımı buna örnek gösterilebilir.

Vergilemenin sosyal fonksiyonu ile negatif dışsallığın azaldığını da söyleyebiliriz. Çevre kirliliği negatif bir dışsallık iken işletmelerden alınan bu tür vergiler ile negatif dışsallıklar asgari seviyeye indirilebilir<sup>21</sup>.

#### 1.1.1.6. Vergileme İlkeleri

Vergileme ilkeleri, vergileme prensipleri veya vergileme kuralları başlığı altında mali literatürde adından sıkça söz edilen bir konudur.

##### 1.1.1.6.1. Adam Smith'in Vergileme İlkeleri

Smith devletin üç önemli görevi olduğunu kabul ediyordu. Bu görevler savunma, adalet ve bazı kamusal malların üretilmesiydi. Bu kamusal mallar özel sektörün üretmek istemediği mallar olacaktı. Bu da devlet harcama yapacak demkti. Vergiler genel olarak toprak rantını düşürüyor ve özellikle dolaylı vergiler fiyatların görelî yapısını etkiliyordu. Sadece lüks mallara üzerinden alınacak vergileri kullanışlı buluyordu. Vergileme ilkelerini ilk kez Smith'in kavram olarak kullandığını görüyoruz<sup>22</sup>.

Adam Smith'e göre ideal bir vergi sisteminin temel özellikleri şunlar olmalıdır:

- **Adalet:** Herkes kendi gelirin e orantılı olarak kamu harcamalarına katılmalıdır,
- **Kesinlik:** Ödeme şekli ve zamanı önceden belli olmalıdır,
- **Uygunluk:** Mükellefe en az rahatsızlık verecek şekilde olmak,
- **İktisadilik:** Vergi uyum maliyeti düşük olmalıdır.

<sup>21</sup> Nihat EZİDOĞAN, **Kamu Maliyesi**, Ekin Kitabevi, Bursa, 1998, s. 62.

<sup>22</sup> Burhan GÜNDOĞDU, "Modern Dünyayı Etkileyen Belli Başlı Mali Akımlar", **Vergi Dünyası Dergisi**, S:324, Ağustos 2008, s. 65.

### 1.1.1.6.2. Adolph Wagner'in Vergileme İlkeleri

Adam Smith'in ileri sürdüğü ilkelerden kısmen yararlanan Alman maliyeci Wagner, bu ilkeleri tamamlamaya ve sistematik şekilde derlemeye çalışmıştır. Wagner vergileme ilkelerini dört grupta toplamaktadır. Bunlar sırasıyla şunlardır: Mali ilkeler (Yeterlilik ilkesi ve Esneklik ilkesi), iktisadi ilkeler (iktisaden uygun vergi kaynaklarını seçme ilkesi, Mili ekonominin üretim ve dağılım koşulları ile çeşitli yükümlü zümreleri üzerinde yapacakları etkiler bakımından uygun vergi çeşitlerini seçme ilkesi), Ahlaki İlkeler (Genellik ilkesi, Eşitlik ilkesi) ve Teknik ve idari ilkeler (Belirlilik ilkesi, Uygunluk ilkesi, İktisadilik İlkesi). Vergileme ilkelerini bu şekilde ayırımı kuşkusuz gerek kapsam, gerekse sistemli bir düzenleme biçimi yönünden Smith'in ilkelerine göre önemli bir gelişme sayılabilir<sup>23</sup>.

### 1.1.1.7. Vergilerin Sınıflandırılması

Modern demokrasilerde devletin en önemli kalemini vergi oluşturur. Vergi, devletin kamu gücüne dayanarak özel kesimden kamu kesimine aktardığı fonlardır. Vergiler değişik açılardan sınıflandırılabilirler. Verginin kaynağı açısından gelir-harcama-servet vergileri olarak genel bir sınıflandırmanın yanında, ekonomik faaliyetlerle ilişkilerine göre dolaylı-dolaysız vergi şeklinde sınıflandırma da yapılabilmektedir<sup>24</sup>.

Verginin alınması sırasında yükümlünün kişisel durumunun göz önünde tutulup tutulmamasına göre subjektif ve objektif vergiler ayırımı söz konusu olur. Vergiyi ödeyen ile vergi yükünü fiilen taşıyan kişinin aynı olup olmamasına göre yapılan ayırimda ise dolaysız ve dolaylı vergiler kategorileri karşımıza çıkar. Verginin kapsamına göre yapılan bölümlenme sonucu genel vergi ve özel vergi ayırımı gerçekleştirilir.

Bir vergi sisteminde yer alan vergileri, bunların vergilendirdiği ekonomik kaynağa göre bölümlenme, geniş kapsamlı çalışmalar bakımından en uygun inceleme sistematüğini sağlar. Böylelikle vergi türleri, vergilendirilen konu unsuruna göre kategorileştirilmiş olmaktadır. Başka bir anlatımla, bu bölümlenme çerçevesinde değişik vergiler, kavradıkları ekonomik unsura, yükümlendirdikleri ekonomik

<sup>23</sup> Abdullah SAVAŞ, "İktisadi, Sosyal ve İdari Açıldan Vergileme İlkeleri", **Vergi Dünyası Dergisi**, S:335, Temmuz 2009, ss. 180-181.

<sup>24</sup> Emine ORHANER, **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2000, s. 178.

kavrama göre gruplandırılmış olmaktadır<sup>25</sup>. Genel hatları ile baktığımızda vergileri şu bölümlere ayırabiliriz.

#### 1.1.1.7.1. Nakti (Parasal) ve Ayni (Nesnel) Vergiler

Aynî ve nakdi vergi ayrımı ödemede kullanılan araçlara göre yapılan bir sınıflandırmadır. Aynî vergiler daha çok para ekonomisinin gelişmemiş olduğu dönemlerde görülmüştür. Örneğin, Türkiye’de 1925 yılında kaldırılan aşar bu verginin tipik bir örneğidir. Aşar’da devlet üretilen ürünün bir kısmını vergi olarak almaktadır. Aynî vergilerde, vergi karşılığı alınan malların depolama ve hareket zorluğunun yarattığı sakıncalar verginin uygulanmasını güçleştiren en önemli unsurlar olmaktadır<sup>26</sup>.

Vergiler günümüzde genellikle doğrudan para ile ödenmektedir. Bununla birlikte vergilerin çek, havale vb. şekillerde ödenmesi de söz konusudur.

#### 1.1.1.7.2. Dolaysız ve Dolaylı Vergiler

Dolaylı ve dolaysız vergilere ait kesin ve net bir tanım mevcut değildir. Ancak maliyeciler arasında genel kabul gören bir tanıma göre, gelir ve servet unsurları üzerinden alınan ve mükellefi tarafından yansıtılmayan vergiler dolaysız, mal ve hizmetler üzerinden alınan ve mükellefi tarafından yansıtılabilen vergiler dolaylı vergiler olarak tanımlanmaktadır<sup>27</sup>.

Potansiyel bir vergi kaynağına ulaşmak, iki türlü vergileme ile mümkündür; ya vergiye konu olacak kaynakları doğrudan tayin etmek yolu aranacak ki, bu durumda vergi herhangi bir gelir veya servet üzerine doğrudan konulacaktır, yani dolaysız vergileme suretiyle, ya da vergiye konu olacak kaynağı dolaylı ya da dıştan bir yolla ulaşılabilecektir ki bu durumda da dolaylı vergileme söz konusudur<sup>28</sup>.

Dolaylı ve dolaysız vergiler vergi adaleti ve verimlilik açısından karşılaştırılabilir. Dolaylı vergiler, fiyat içine saklı olduğundan vergi yükü hissedilmez.

<sup>25</sup> Mualla ÖNCEL, Ahmet KUMRULU, Nami ÇAĞAN, **Vergi Hukuku**, 9. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 2001, s. 226.

<sup>26</sup> Metin ERDEM, Doğan ŞENYÜZ, İsmail TATLIOĞLU, **Kamu Maliyesi**, Ekin Kitabevi, Bursa, 1998, s. 99.

<sup>27</sup> Burhan GÜNDOĞDU, “Joseph Modeli Çerçevesinde Dolaysız Vergilerin Üstünlüğü”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S:260, Nisan 2003, s. 107.

<sup>28</sup> Esfender KORKMAZ, **Vergi Yapısı ve Gelişimi**, Gür-ay Matbaası, İstanbul, 1982, ss. 23-24.

Vergiye karşı tepki daha az olur. Vergiyi yaygınlaştırma ve oranlarını arttırma imkânları artar. Dolayısıyla hazine için daha yüksek gelir sağlamak mümkün olur. Bununla birlikte dolaylı vergiler adil değildir. Çünkü vergide adaleti sağlayacak, artan oranlılık, en az geçim indirimi vb. unsurları uygulamak imkânı azdır. Bu vergilerde vergi adaletini sağlamada, tüketimin farklı oranda vergilendirilmesi, lüks mallara yüksek oranda vergi uygulamak veya zorunlu tüketim mallarını vergi dışı bırakmak gibi çok sınırlı imkanlardan ancak yararlanılmaktadır<sup>29</sup>.

Dolaylı-dolayız vergi ayırımına baktığımızda;

- 1) **Fiyat düzeyi ve fiyat yapısını değiştirme kriteri:** Fiyat düzeyi ve fiyat yapısını değiştirmeleri bakımından vergiler dolaylı dolaysız vergi ayırımına tabi tutulabilir. Buna göre; dolaylı vergiler genel fiyat düzeyini etkilerken, dolaysız vergiler genel fiyat düzeyi üzerinde herhangi bir etkide bulunmazlar. Yine dolaylı vergiler piyasadaki ürün ve hizmetlerin fiyatlarını görece olarak etkilerler. Dolaysız vergilerin ise piyasadaki görece fiyat yapısı üzerinde herhangi bir etkileri yoktur. Bu durumu bir örnek yardımıyla açıklayacak olursak. Bir ülkede KDV genel oranının %10'dan %15'e, sigara üzerinden alınan KDV oranının ise %10'dan %20'ye yükseltildiğini varsayalım. Bu durumun piyasadaki ürünlerin fiyatlarını artırması gayet doğaldır. Fiyat artışları da ülkedeki genel fiyat düzeyini yükseltecektir. Ancak sigaradan alınan KDV'nin iki katına çıkarılması nedeniyle sigaranın fiyatı diğer ürünlere nazaran daha fazla artacaktır. Dolayısıyla dolaylı vergiler hem fiyatlar genel düzeyini hem de görece fiyat yapısını (fiyatlar arasındaki oranı) etkilemeye daha uygundur.
- 2) **Yansıma kriteri:** Vergilerin dolaylı ve dolaysız olarak ayırımında öteden beri ileri sürülen yansıma kriterine göre vergiyi ödeyen kanuni yükümlü (mükellef) verginin yükünü de fiilen taşıyor yani, onu yansıma olayından yararlanarak başkalarına devredemiyorsa o vergi dolaysız bir vergidir. Buna karşılık vergiyi ödeyen yansıma yolu ile onu başkalarına devredebiliyorsa bu vergi dolaylı bir vergidir. Gerçekten, bazı vergiler -örneğin gümrük vergisi- çok kolayca devredilebilir. veraset ve intikal vergisi gibi bazı vergiler ise çok zor devredilebilir, hatta çoğu kez hiç devredilemezler.

Ancak, günümüzde artık her verginin az çok yansıtılabileceği kabul edilmektedir. Yansıma olayı verginin mahiyetine ve piyasa koşullarına göre her vergi

---

<sup>29</sup> KORKMAZ, a.g.e., ss. 25-26.

için kısmen veya tamamen gerçekleşebileceği gibi, hiç gerçekleşmemesi ve vergi yükünün tamamının vergiyi ödeyen üzerinde kalması da mümkündür. Ancak yansıma kriterlerinin taraftarları, fiili yansıma ile kanuni yansımanın birbirine karıştırılmamasını ve şayet vergi, kanun koyucunun öngördüğü kimseden alınıyorsa dolaysız, bunun dışındakilerden alınıyorsa dolaylı addedilmesi gerekeceğini ileri sürmektedirler<sup>30</sup>.

Ancak yansıma kriterine göre yansıtılabildiği varsayılan dolaylı bir vergi ekonomik nedenlerle yansıtılmadığı durumda dolaysız bir vergi durumuna gelecektir. Bu nedenle vergileri dolaylı ve dolaysız vergiler olarak ayırma tabi tutmakta yansıma kriteri sağlıklı bir ölçü olamamaktadır.

- 3) **Vergi konusunun sürekliliği ve vergiyi doğuran olay kriteri:** İsme yazılı cetveller ile de bağlantısı bulunan bu kritere göre, bazı vergiler genellikle yıllık olmak üzere periyodik şekilde ve devamlılık arzeden mal, gelir veya gelir getiren faaliyetler üzerinden alınır. Konusu sürekli, yükümlüsü önceden belli ve devamlı matrahlara dayandığı için yükümlülerin isimlerinin önceden cetvellere yazıldığı bu vergilere dolaysız vergiler denir. Örneğin, bina ve arazi vergilerinin konuları devamlı ve yükümlüleri de önceden bellidir. Bunların isimleri ile ödeyecekleri vergileri belli eden cetveller önceden hazırlanır ve vergiler bu cetvellerdeki esaslara göre tarh ve tahsil olunurlar. Ücretliler ile ticari, sınai ve zirai faaliyetlerden doğan kazançlar da devamlı bir karaktere sahiptirler. Ayrıca, bu sonuncuların yükümlüleri de önceden bilindiği için bu tür kazançlar üzerinden alınan gelir vergisi ile sermaye şirketlerinin kazançları üzerinden alınan kurumlar vergisi her yıl önceden bilinen zamanlarda muntazaman tarh ve tahsil edilirler. Konusu sürekli ve yükümlüsü önceden belli bu tür vergiler dolaysız vergilerdir. Türkiye'deki vergilerden Gelir ve Kurumlar Vergileri ile Motorlu Taşıtlar Vergisi ve Emlak Vergisi bu kritere göre dolaysız vergiler kategorisinde yer almaktadır. Buna karşılık bazı vergilerin konusu devamlı değildir. Dolaylılar kategorisine giren bu tür vergiler bir olayın meydana gelmesi, mülkiyetin el değiştirmesi, üretilen bir malın mübadeleye konu teşkil etmesi gibi vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi anında alınırlar. Ancak, bu olayın ne zaman meydana geleceği önceden belli değildir. Örneğin, bir malın ne zaman ve kim tarafından ithal edileceği, bir kimsenin ne

---

<sup>30</sup> GÜNDOĞDU, a.g.m., Nisan 2003, s. 108.

zaman tüketimde bulunacağı önceden bilinemez. Konusu devamlı ve yükümlüsü önceden belli olmadığı için dolaylı vergiler kategorisine dahil bulunan bu vergilere örnek olarak gümrük vergisi ile Katma Değer Vergisini gösterebiliriz.

**Tablo 1: Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilatının Yüzde Dağılımı**

YILLAR	VERGİ GELİRLERİ (1000 TL)	DOLAYSIZ VERGİLER (1000 TL)	%	DOLAYLI VERGİLER (1000 TL)	%
1980	749.849.431	470.770.957	63	279.078.474	37
1982	1.304.865.756	777.105.470	60	527.760.286	40
1983	1.934.491.872	1.107.961.517	57	826.530.355	43
1984	2.372.211.072	1.356.231.375	57	1.015.979.697	43
1985	3.829.116.958	1.795.733.830	47	2.033.383.128	53
1986	5.972.033.930	3.106.014.912	52	2.866.019.018	48
1987	9.051.003.125	4.492.169.973	50	4.558.833.152	50
1988	14.231.761.223	7.065.885.861	50	7.165.875.362	50
1989	25.550.319.857	13.644.960.836	53	11.905.359.021	47
1990	45.399.534.298	23.656.790.314	52	21.742.743.984	48
1991	78.642.770.254	41.093.677.371	52	37.549.092.883	48
1992	141.602.093.850	71.392.139.056	50	70.209.954.794	50
1993	264.272.936.382	128.324.179.797	49	135.948.756.585	51
1994	587.760.247.715	283.733.274.009	48	304.026.973.706	52
1995	1.084.350.504.039	441.787.096.000	41	642.563.408.039	59
1996	2.244.093.829.920	884.067.428.115	39	1.360.026.401.805	61
1997	4.745.484.020.950	1.931.968.730.255	41	2.813.515.290.695	59
1998	9.228.596.187.270	4.302.829.162.253	47	4.925.767.025.017	53
1999	14.802.279.916.274	6.715.637.982.320	45	8.086.641.933.954	55
2000	26.503.698.413.260	10.849.961.708.330	41	15.653.736.704.930	59
2001	39.735.928.149.700	16.058.048.860.090	40	23.677.879.289.610	60
2002	59.631.867.852.060	20.060.524.607.610	34	39.571.343.244.450	66
2003	84.316.168.755.700	27.780.137.575.950	33	56.536.031.179.750	67
2004	101.038.904.000	31.147.157.000	31	69.891.747.000	69
2005	131.948.778.000	43.081.460.000	33	88.867.318.000	67
2006	151.271.701.000	47.334.572.000	31	103.937.129.000	69
2007	171.098.466.000	57.473.256.000	34	113.625.210.000	66
2008	189.966.082.000	67.239.305.000	35	122.726.777.000	65

Kaynak: <http://www.gib.gov.tr> (12.10.2009)

Bu ölçüye göre vergi, konuları düzenli ve sürekli olan, kesintisiz bir şekilde ortaya çıkan olaylardan; mükellefi adına tarh, tahakkuk ve doğrudan doğruya tahsil olunuyor ise; dolaysız vergi sayılacak, aksi takdirde dolaylı vergiler içerisinde düşünülecektir. Başka bir deyişle vergi, önceden belirlenebilecek nitelikteki vergi konularından alınıyorsa, belirli zamanlarda ada bağlı olarak tarh ve tahsil olunuyorsa dolaysız yapıdadır. Tersine, önceden belirlenmesi olanağı bulunmayan işlemler vergilendiriliyorsa ve belirli olmayan zamanlarda ve ada bağlı olmaksızın tarh, tahakkuk ve tahsil ediliyorsa dolaylı yapıdadır.

Yukarıdaki kriter tahakkuk ve tahsil şeklini temel alarak vergileri birbirinden ayırmaktadır. Ancak vergilerin tahakkuk ve tahsil şekilleri kanunla belirlendiğinden, dolaylı veya dolaysız bir verginin tahsil ve tahakkuk biçimi her an değiştirilebilir. Bu nedenle bu kriter de vergileri ayırmada çok sağlıklı değildir.

Ülkemizde 1980 yılı itibariyle dolaylı ve dolaysız vergi gelirlerinin bütçe içerisindeki dağılımına Tablo 1'den baktığımızda 1992 yılından itibaren ağırlığın dolaylı vergilere kaydığını görmekteyiz.

#### **1.1.1.7.3. Objektif ve Subjektif Vergiler**

Objektif ve subjektif vergiler, vergi yükümlüsünün kişisel ve ailevi durumunun dikkate alınıp alınmamasına göre yapılan bir ayırmadır. Vergi yükümlüsünün kişisel ve ailevi durumları göz önüne alınmaksızın bir iktisadi unsurdan (örneğin, üretim, ithalat, tüketim) alınan vergiler objektiftir. Bu vergiler malı hedefler. Örneğin tüketim vergileri objektif karakterli olup, vergilemede malı tüketen yükümlünün ödeme gücünü ve sosyal durumunu hiç dikkate almaz. Yani vergi tüm kişilere aynı şekilde uygulanır ve kişiler arasındaki çocuk sayısı, meslek, sıfat vb. farklılıkları gözetilmez.

Subjektif vergiler ise kişilerin çeşitli durumlarına uyumlaştırılabilen yani kişiselleştirilebilen vergilerdir. Böyle bir durumda, yükümlünün kişisel ve ailevi özellikleri dikkate alınmaktadır. Zamanımızda gelişen ve yaygınlaşan sosyal adalet düşünceleri vergilerin kişiselleştirilmesi konusunu güncelleştirmiş bulunmaktadır. Örneğin gelir vergisi yükümlünün kişisel durumu göz önüne alındığı için subjektif bir vergi olmaktadır<sup>31</sup>.

---

<sup>31</sup> Aytaç EKER, **Kamu Maliyesi**, Kanyılmaz Matbaası, Mart 2004, İzmir, s. 198.



#### **1.1.1.7.4. Gelir, Servet ve Gider Üzerinden Alınan Vergiler**

Türk Vergi Sisteminde vergiler esas itibariyle gelir, servet ve gider üzerinden alınmaktadır.

##### **1.1.1.7.4.1. Gelir Üzerinden Alınan Vergiler**

Türk Vergi Sistemi'nde kanunla alınmasına izin verilen ve dolaysız vergiler sınıflandırmasında yer alan gelir üzerinden alınan vergiler, Gelir ve Kurumlar vergileridir. Gelir Vergisi; mükellef olan bireylerin ticari, zirai, mesleki kazançlar, ücretler, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları ve diğer kazanç ve iratları üzerinden alınan üniter karakterli vergidir. Kurumlar Vergisi ise, istisnaları olmakla birlikte kurum tüzel kişilikleri tarafından elde edilen kurum kazancı üzerinden alınan üniter karakterli bir vergidir<sup>32</sup>.

Gelir vergisi “gelir”i vergilendiren, kurumlar vergisi de “kazancı” vergilendiren vergi yöntemleri olmakla birlikte bu iki ayrı vergileme yöntemi karşımıza biri “gelir” biri “kazanç” olmak üzere iki ayrı kavram çıkarmaktadır<sup>33</sup>.

##### **1.1.1.7.4.1.1. Şahsi Gelir Vergisi**

Türk vergi hukukunda sadece gelir vergisi şeklinde ifade edilen şahsi gelir vergisinin vergi sistemi içinde önemli bir yeri vardır. Gerçekten gelir vergisinin kişiselleştirilebilmesi, yükümlünün ailevi durumuna uyumlaştırılabilmesi ve artan oranlı tarifeye göre alınabilmesi nedeniyle adaletli bir yapıya sahip olduğu söylenebilir. Gelir vergisinin adaletli olması yanında, devletin vergi gelirleri içinde büyük bir paya sahip olması diğer üstün bir noktasını oluşturmaktadır.

---

<sup>32</sup> Ersan ÖZ, **Vergilemede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi**, Gazi Kitabevi, Ankara, Aralık 2004, s.150.

<sup>33</sup> Salih ÖZEL, “Gelir ve Kurumlar Vergilerinin Farkları”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S:53, Mayıs 2008, s. 8.

#### 1.1.1.7.4.1.1.1. Gelir Kavramı

Vergi teorisinde hakim olan görüş, vergilerin kaynağının “gelir” olduğudur. Vergi türleri dikkate alındığında, gelirin elde edilmesi, harcanması, servete dönüşmesi ya da servetin mülkiyet değiştirmesi verginin konusunu oluşturmaktadır.

Buna göre; gelir ile vergi arasında pozitif yönlü bir ilişki söz konusudur. Ekonomik faaliyetlerin yoğun olduğu ve fazla katma değer yaratılan ülkelerde, gelirden sağlanan artış nedeniyle vergi gelirlerinin olumlu yönde etkileneceği açıktır<sup>34</sup>.

Gelir kavramı asıl olarak ekonomik bir kavram niteliği taşımaktadır. Buna rağmen, ekonomi biliminde bilimsel kriterlere göre yapılmış olan gelir tanımlarının uygulamadaki bazı güçlükler nedeniyle vergilemede aynen geçerli kabul edilmesi mümkün olmadığından, vergi hukuku ve vergi tekniği açısından ayrıca tanımlanmasına gereksinim duyulmuştur.

Bu çerçevede, gelirin vergi hukuku yönünden tanımlanması amacıyla başlıca iki teori geliştirilmiştir. Bu kuramlar, kaynak teorisi ve safi artış teorisidir<sup>35</sup>.

#### 1.1.1.7.4.1.1.1.1. Kaynak Teorisi (Dar Anlamda Gelir)

Kaynak teorisi, Alman iktisatçılardan Von Hermann tarafından ileri sürülmüştür. Bu teori, daha sonraları Alman vergi hukukçusu Fuisting ve bazı eleştirileri olmakla beraber Adolph Wagner tarafından da desteklenmiştir<sup>36</sup>.

Kaynak teorisi belli bir üretim faaliyetine katılma sonucu elde edilen ekonomik değerleri gelir olarak kabul eder. Başka bir anlatımla, üretim faktörlerinden emek, sermaye, doğa unsuru ve girişimin üretime katılmalarına karşılık faktör sahiplerinin (ücret, faiz, rant ve kâr gibi) elde ettikleri ekonomik değerler akımına gelir denilmektedir. Örneğin kişinin üretime emeği ile katılması, toprağın kiralanması, biriktirilmiş paranın başkasının kullanımına bırakılması ya da kişinin kendi teşebbüsünde kullanılması sonucunda sırasıyla ücret, rant, faiz ve kâr gibi gelir türleri doğar ve bunlar bölüşülür<sup>37</sup>.

<sup>34</sup> Seyhun DOĞAN, “Vergi Yükü-Kişi Başına Gelir ilişkisi ve Türkiye Ekonomisi İçin Bir Uygulama (1985-2000)”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S:249, Mayıs 2002, s. 90.

<sup>35</sup> İlhami ÖZTÜRK, Ahmet OZANSOY, “Avrupa Birliği Ülkelerinde ve Türkiye’de Vergi Mevzuatı Açısından Gelirin Tanımı”, **Mali Pusula Dergisi**, Yıl:5, S:57, Eylül 2009, s. 67.

<sup>36</sup> Fevzi Rifat ORTAÇ, “Vergilendirilebilir Gelir Kavramı, Geliri Belirleyen Teoriler ve Türk Gelir Vergisinde Yer Alan Gelir Tanımlaması”, **Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, S:2, 1999, s. 107.

<sup>37</sup> Metin ERDEM, Doğan ŞENYÜZ, İsmail TATLIOĞLU, **Kamu Maliyesi**, Ekin Kitabevi, Bursa, 1998, s. 163.

Bir değerin kaynak teorisine göre gelir sayılabilmesi için, iki unsurun birlikte var olması gerekir. Bu unsurlardan birisi, gelirin üretim faktörlerinin bir veya birkaçının etkisi sonucu ortaya çıkmasıdır. Diğeri de, elde edilen gelirin sürekli olmasıdır. Bu nedenle bağış, milli piyango ikramiyesi veya esas işi gayrimenkul alım satımı olmayan bir kişinin gayrimenkulünün satılması gibi yollardan elde edilen değerler, kaynak teorisi taraftarlarınca gelir olarak kabul edilmemektedir. Çünkü verilen örneklerdeki, bağış, miras ve piyango ikramiyesinde ekonomik faktörlerin herhangi bir etkisi olmadığı gibi, bunlarda süreklilik de bulunmamaktadır<sup>38</sup>.

Kaynak teorisinde gelir kaynaklarının yıpranması dikkate alınmaktadır. Bu teoride üretime arz edilen faktörlerin değerlerinde meydana gelen yıpranma payının, gayri safi hasıladan indirilmesi gerekmektedir. Ancak uygulamada tüm üretim faktörlerinin üretime katılmaları sonucu ne kadar yıprandığını hesaplayarak, gelir akımından düşmek mümkün değildir.

Bu teori taraftarlarına göre, öz tüketim gelir olarak kabul edilmektedir. Yani bir kimsenin kendi üretimi üzerinden yaptığı tüketimler, gelir olarak kabul edilir. Ancak z tüketimin hesaplanarak gelir akımına dahil edilmesi vergilendirmede çeşitli sorunlar doğurmaktadır. Bu bakımdan öz tüketim gelir vergisi kanunlarında gelir olarak kabul edilmemektedir<sup>39</sup>.

Kaynakta vergilendirme yönteminin vergi sorumlusuna dayalı bir beyan yöntemi olduğunun göz önünde tutulması suretiyle, esas itibariyle kaynakta vergilendirme yöntemine dayalı bir vergilendirme politikasının benimsenmesi vergi uygulaması bakımından büyük yarar sağlayabilecektir. Beyana dayanan tarh usulü, ağdaş bir nitelik taşımaktadır ve vergi sistemimiz de bu usule dayalı olarak yapılandırılmıştır<sup>40</sup>.

#### **1.1.1.7.4.1.1.1.2. Safi Artış Teorisi (Geniş Anlamda Gelir)**

İlk defa 1981 yılında George Von Schanz tarafından ifade edilen safi artış teorisi, geliri belli bir dönemde mükellefin servetinde meydana gelen artış olarak ifade etmektedir. Mükellefin vergilendirme dönemi başındaki servet değeri ile vergilendirme dönemi sonundaki servet değeri arasındaki olumlu farkı gelir olarak

<sup>38</sup> Kâmil MUTLUER, Erdoğan NER, Ahmet KESİK, **Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2007, s. 283.

<sup>39</sup> Mehmet TOSUNER, Zeynep ARIKAN, **Türk Vergi Sistemi**, 12. Bası, İlkem Ofset, İzmir 2007, s. 11.

<sup>40</sup> Abdurrahman AKDOğAN, "Vergilendirme Politikası, Gelir ve İkame Etkileri Açısından İzlenebilecek Gelir Vergisi Politikasının Değerlendirilmesi", **Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, S:2, 1999, s. 102.

kabul edilmekte, vergilendirme dönemi içerisinde mükellef tarafından yapılan harcamalar bu gelire eklenmekte, dönem içerisinde servete yapılan ilaveler ise dönem sonundaki değerden indirilmektedir<sup>41</sup>.

Safi artış teorisi, geliri geniş biçimde kavrar. Bu teori taraftarlarına göre gelir, kişilerin sahip olduğu değerlerde her türlü artış yaratan fazlalıklardır, şeklinde tanımlanır. Diğer bir ifadeyle net artış teorisine göre gelir, bir kimsenin belirli bir dönem içinde yaptığı tüketim ile o dönem içinde varlığında meydana gelen artış ve azalışlar arasındaki müspet farktır<sup>42</sup>.

Bu teori taraftarlarına göre miras, bağış ve benzeri yollardan elde edilen değerler süreklilik niteliği olmayan ücret, irat ve diğer varlıklarda –herhangi bir üretim söz konusu olmaksızın- kendiliğinden meydana gelen değer artışları gelir sayılmaktadır. Safi artış teorisinde haksız kazançlar, karşılıksız zenginleşmeler, üretime faktör arz edilmeksizin elde edilen değerler (transferler) gelir sayılmaktadır. Bu teoride sermayenin kendi değerinde meydana gelen artışlar gelir kavramına dahil edilmektedir<sup>43</sup>.

Bu iki önemli anlayıştan geniş kapsamlı gelir kavramının kamuoyunda daha fazla sempati ile karşılandığı, iktisat teorisi açısından da daha doğru sayıldığını söylemek yanlış olmamaktadır. Gerek kamuoyunda gerek profesyonel iktisatçılardan gelen bu iki önemli destek iki temel nedene bağlanabilir<sup>44</sup>.

- Böyle bir gelir kavramı toplumsal adalet anlayışına genel olarak daha uygun düşmektedir. Kişilerin ödeme güçlerinin, her tür zenginleşmeyi kapsayan bir gelir kavramıyla daha iyi yakalanabileceği pek çok kişi tarafından kabul edilmektedir.
- Geniş biçimde anlaşılan gelir kavramına dayalı bir gelir vergisinin çeşitli iktisadi faaliyetler arasında, bazılarını vergi dışı tutmak gibi bir ayırım yapmayacağı, dolayısıyla iktisadi kararları fazla değiştirmeyeceği tahmin edilmektedir. Böyle bir tarafsızlık beklentisi, özellikle profesyonel iktisatçıların bu kavrama karşı sempatisini açıklayan önemli bir unsurdur.

GVK'da gelirin tanımından ve vergi unsurlarının düzenlenmesinden, ilk altı gelir unsurunun kaynak teorisine, yedinci gelir unsurunun ise safi artış teorisine uygun olduğu görülmektedir. Ancak yedinci gelir unsuru olan diğer kazanç ve iratlarda gelirdeki bütün artışların değil, sadece diğer kazanç ve iratlar kapsamında

<sup>41</sup> ORTAÇ, a.g.m., s. 108.

<sup>42</sup> ERDEM, ŞENYÜZ, TATLIOĞLU, a.g.e., s. 164.

<sup>43</sup> TOSUNER, ARIKAN, a.g.e., s. 11.

<sup>44</sup> Özhan ULUATAM, **Kamu Maliyesi**, İmaj Yayınevi, 9. Baskı, Ankara, 2003, s. 322.

sayılan bazı safi artışların vergilendirilmesi sebebiyle safi artış teorisinin tam olarak uygulandığı söylenemez. GVK, büyük ölçüde kaynak teorisini kabul etmiştir. Zira emek faktöründen elde edilen gelir ücret; emek ve girişim yeteneği gibi üretim faktörleri karışımını içine alan gelir kazanç; emek katılmaksızın sadece sermaye faktörünün karşılığı olan gelir ise irat olarak belirtildikten sonra gelirden meydana gelen ve sürekli olmayan bazı artışlarında vergiye tabi olacağı kabul edilmiştir<sup>45</sup>.

Vergilenen gelirin tanımında Avrupa Birliği (AB) ülkelerine baktığımızda hiçbir ülkenin ne pür olarak kaynak teorisini ne de safi artış teorisini uyguladığını görmekteyiz.

**Tablo 2:** Onbeş Avrupa Birliği Ülkesinin Gelir Vergisi Sistemlerinde Benimsediği Yaklaşımlar

Ülkeler	Kaynak Teorisi	Kaynak Teorisi Baskın	Safi Artış Teorisi Baskın	Safi Artış Teorisi
Almanya	-		X	-
Avusturya	-	X		-
Belçika	-	X		-
Danimarka	-		X	-
Finlandiya	-		X	-
Fransa	-		X	-
Hollanda	-	X		-
İngiltere	-		X	-
İrlanda	-		X	-
İspanya	-	X		-
İsveç	-		X	-
İtalya	-	X		-
Lüksemburg	-		X	-
Portekiz	-	X		-
Yunanistan	-		X	-

**Kaynak:** Emrah FERHATOĞLU, “Gelir Teorileri Bağlamında Avrupa Birliği ve Türkiye’deki Gelir Tanımlaması ve Sonuçları: Karşılaştırmalı Bir Analiz”, <http://www.e-akademi.org/makaleler/eferhatoglu-1.htm> (15.09.2009).

Söz konusu ülkelerin gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payının dağılımının yer aldığı Tablo 2’de göz önüne alındığında, en yüksek değer %53,1 ile net artış teorisinin ağırlıklı olduğu bir yaklaşımı benimsemiş olan Danimarka’ya aittir.

<sup>45</sup> TOSUNER, ARIKAN, a.g.e., s. 12.

Ülkelerin gelir vergilerinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı dikkate alındığında, Danimarka'yı %35.3 ile İsveç, %35 ile Finlandiya, %31,3 ile İrlanda izlemektedir. Bu ülkeler de Danimarka gibi net artış teorisinin ağırlıklı olduğu bir yaklaşım ile geliri tanımlamıştır.

Kaynak teorisinin ağırlıklı olduğu bir yaklaşımla geliri tanımlayan Slovakya, Kore, Portekiz ve Hollanda'da ise gelir vergisinin toplam vergi gelirlerinden almış olduğu pay %10,8 ile %17,9 arasında değişmektedir<sup>46</sup>.

Tablo 3'te OECD ülkelerinde gelir üzerinden alınan vergilerden kişisel gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı ve mükellef sayısı itibariyle gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin karşılaştırması yer almaktadır

**Tablo 3:** Bazı Ülkelerdeki Çeşitli Vergisel İstatistikler

ÜLKELER	VERGİ GELİRİ (Milyon \$)	VERGİ GELİRLERİNİN GSYİH İÇİNDEKİ PAYI (%)	GELİR VERGİSİNİN TOPLAM VERGİ GELİRLERİ İÇİNDEKİ PAYI (%)	NÜFUS (BİN)	MÜKELLEF SAYISI		TOPLAM MÜKELLEF SAYISI (BİN)
					GV (BİN)	KV (BİN)	
A.B.D.	2.758.142	25,6	35,3	285.500	130.900	7.900	138.800
ALMANYA	714.934	35,5	23,9	81.400	28.500	4.900	33.400
AVUSTURYA	129.023	43,1	23,1	8.100	3.300	140	3.440
BELÇİKA	113.421	45,4	31,4	10.200	6.300	430	6.730
DANİMARKA	84.270	48,3	53,1	5.400	4.100	600	4.700
FİNLANDIYA	60.408	44,8	31	5.200	4.600	540	5.140
FRANSA	632.620	43,4	17,5	59.200	33.400	3.500	36.900
HOLLANDA	164.179	38,8	17,9	16.000	7.000	2.000	9.000
İNGİLTERE	559.141	35,6	28,7	59.800	29.000	500	29.500
İRLANDA	34.541	29,7	26,5	4.000	1.860	121	1.981
İSPANYA	233.238	34,9	18,6	40.300	14.000	1.400	15.400
İSVEÇ	121.113	50,6	31,3	8.900	7.000	1.000	8.000
İTALYA	507.784	43,1	25,1	57.300	37.000	2.000	39.000
KORE	133.444	25,3	12,7	47.300	4.430	470	4.900
LUKSEMBURG	8.854	41,3	17,1	400	125	74	199
POLONYA	62.348	34,2	12,8	38.600	23.770	1.300	25.070
PORTEKİZ	41.363	37,1	15,8	10.300	3.800	280	4.080
SLOVAKYA	8.004	31,1	10,8	5.400	3.000	160	3.160
TÜRKİYE	57.244	32,8	15,7	68.600	2.100	630	2.730
YUNANİSTAN	47.772	35,7	13,7	10.600	3.500	1.000	4.500

**Kaynak:** N. Semih ÖZ, "Karşılaştırmalı Vergi İstatistikleri ve Uluslararası Vergilendirmede Geleceğe Yönelik Eğilimler", **Vergi Sorunları Dergisi**, S:196, Ocak 2005, s. 16.

<sup>46</sup> Mustafa BULUT, Mefkür Seda ÇALIŞKAN, "Gelir Vergisinin Tanımlanmasında Teori Tercihi: Kaynak Teorisine Karşı Net Artış Teorisi", **Yaklaşım Dergisi**, S: 186, Haziran 2008, s. 99.

#### 1.1.1.7.4.1.1.2. Kurumlar Vergisi

Kurumlar Vergisi, “Gerçek kişiler gibi iktisadi faaliyetleri sonucunda kâr elde eden kurumların toplam safi kazançları üzerinden alınan genel nitelikte dolaysız bir vergidir”<sup>47</sup>.

Tanımdan da anlaşılacağı gibi kurumlar vergisi kurumların gelirleri üzerinden alınmaktadır. Yani kurumlar vergisinin söz konusu olabilmesi için bir gelirin elde edilmesi gerekmektedir. Gelir üzerinden alınan diğer vergi olan gelir vergisi, gerçek kişilerin gelirlerini vergilendirirken, kurumlar vergisi ise ilgili yasa dâhilindeki kurumların kazançlarını vergilendirmeyi amaçlamaktadır.

Kurumlar vergisi mükellefleri, kazançları üzerinden sabit (düz) bir oranla vergilendirilmektedir. Bu da kurumlar vergisinin objektif nitelikli bir vergi olduğunu göstermektedir. Bu özelliği ile kurumlar vergisi gelir vergisinden ayrılrsa da kurumların kazançları arttıkça ödeyeceği vergi miktarı da artacağından gelir vergisi ile benzerlik göstermektedir. Zaten bu durum verginin gizli artan özelliğinden kaynaklanmaktadır. Kurumlar vergisi kavramı literatürde farklı adlarla anılmaktadır. Bu kavramlardan bir tanesi; “Sermaye Şirketi Vergisi” kavramıdır. Bu kavramdaki eksiklik, bütün sermaye şirketlerinin kurumlar vergisi mükellefi olmamasında yatmaktadır. Fakat kurumlar vergisi mükellefi olan şirketlere baktığımızda bunların büyük bir çoğunluğunu sermaye şirketleri oluşturmaktadır. Kurumlar vergisi literatürde “Kurumların Gelir Vergisi”, “Gerçek Olmayan Kişilerden Alınan Gelir Vergisi” ya da “Gerçek Kişiler Dışında Kalan Bazı Kişilerin Safi Kazançları Üzerinden Alınan Vergi”, “Geliri İkinci Kez Vergilendiren Vergi” ya da “Çifte Vergilendirmeye Yol Açan Vergi”, “Safi Kârlar ile Sermaye Üzerindeki Vergi”, “Ortaklıklar Üzerinden Alınan Vergi”, “Kurumsal Gelir Vergisi” gibi adlarla anılmaktadır.

Kurumlar vergisinin ilgili yasa dâhilindeki kurumların kazançlarını hedeflemesi bizi vergi ödeme gücü araçlarından biri olan “Ayırma ilkesi”ne götürmektedir. Çünkü gelir vergisi gerçek kişilerin gelirini vergilendirmeyi amaçlarken, kurumlar vergisi kurumların kazançlarının vergilendirilmesini hedeflemektedir. Servet ve sermayeden doğan gelirlere kıyasla, emek gelirlerinin daha düşük oranlarda vergilendirilmesini ifade eden ayırma ilkesi bu yapısı itibariyle gelirin kaynağına göre farklı işlem yapılmasını öngörmektedir<sup>48</sup>.

<sup>47</sup> Salih TURHAN, **Vergi Teorisi ve Politikası**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1998, s. 133.

<sup>48</sup> Abdurrahman AKDOĞAN, **Kamu Maliyesi**, 6. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2006, s. 128.

#### 1.1.1.7.4.2. Servet Üzerinden Alınan Vergiler

Vergi politikalarında esas olarak yüksek bir vergi hâsılatının sağlanması ya da sosyo-ekonomik politikaların gerçekleştirilmesi amaçlanmıştır. Ülkemizde bu amaca dayanan bir vergi sisteminin benimsenmiş olmasının bir uzantısı olarak servetin, vergi ödeme gücünün önemli bir göstergesi olduğu kabul edilmiştir. Bu kabulün bir sonucu olarak, servetin vergilendirilmesi yoluna gidilmektedir. Gelir kadar servet de ödeme gücünün göstergesidir. Gelir vergisinde olduğu gibi, ferdin belli bir devrede elde ettiği mal ve hizmet akımı değil, fakat belirli bir anda sahip olduğu iktisadi mal varlığı vergilendirilmiş olmaktadır. Servet vergileri; bireyin sahip olduğu servet ya da sahip olduğu servetin el değişimi dolayısıyla alınan bir grup vergiden oluşmaktadır.

Ülkemizde alınan servet vergileri emlak vergisi (bina-arazi), MTV, veraset ve intikal vergisidir. Bunlardan ilki olan emlak vergisi, en önemli servet unsurları arasında yer alan bina, arazi ve arsaları vergilendirmeye yönelik olup, servet unsurlarının değeri üzerinden vergilendirme olanağı veren bir vergidir.

Servet unsuru sayılan motorlu taşıtlar üzerinden alınan MTV, ülkelerin gelişmişlik düzeylerine, vergi konularının seçimindeki politikalara ve devletin fon ihtiyacına bağlı olarak izlenen strateji ve yoğunluk açısından ülkeden ülkeye farklılık göstermektedir. Motorlu taşıtların değerleri ya da ağırlık, güç, yaş ve nitelikleri dikkate alınmak suretiyle tarifeleri düzenlenen bu vergilerde; aracın yaşı arttıkça vergi azalmakta, ağırlık veya güç arttıkça vergi yükselmektedir. MTV, otokontrollü bir mekanizma içerisinde uygulanmak istendiğinden, taşıt kimin adına tescilli ise o kişiden alınmaktadır.

Veraset ve intikal vergisi ise, ölüme bağlı (miras, vasiyet) ve hayattaki (bağış) karşılıksız tasarrufları vergilendiren bir vergidir. Verginin bu iki durumda birlikte uygulanması zorunludur. Zira yalnızca biri uygulanacak olursa, ölüme bağlı tasarruflar hayatta iken ya da hayatta iken yapılan tasarruflar ölüm halinde yapılır. Veraset ve intikal vergisi, tasarrufları azaltıcı yönde etki yaparak fertlerin tüketim ve tasarruf arasındaki tercihlerini etkiler. Fertler arttırdıklarının ölüm halinde vergileneceğini düşünürlerse geride bir şey bırakmamayı ve tüketimi arttırmayı düşünebilirler<sup>49</sup>.

<sup>49</sup> Burhan GÜNDOĞDU, Zeliha BEKTAŞ, "Türkiye'de 1980 Sonrası Uygulanan Vergi Politikaları ve Gelir Dağılımı Üzerindeki Etkisi – II", **Vergi Dünyası Dergisi**, S:295, Mart 2006, s. 132.



#### 1.1.1.7.4.3. Gider Üzerinden Alınan Vergiler

Vergi ödeme gücüne ulaşmanın yanında kamu hizmetlerinin gerçekleştirilebilmesi için gerekli finansmanı sağlayabilmek bakımından günümüzde harcamalarında vergilendirilmesi yoluna gidilmektedir. Gider vergileri; üretilen, satılan ya da tüketilen mal ve hizmetler üzerine konulan vergilerdir. Burada gelir veya servetin elde edildikleri zaman değil, harcadıkları aşamada, mal ve hizmetlerin fiyatları içerisinde gizlenmiş olarak vergilendirilmesi söz konusudur. Vergi ödeme gücüne ulaşılabilmesi için en iyi gösterge gelir olmakla birlikte, gerek vergi ödeme gücünün niteliklerinden doğan ve gerekse verginin uygulanması bakımından içerisinde bulunan idari, mali, siyasi ve ekonomik koşullar, yalnız başına gelirin esas alınmasını yetersiz kılmaktadır. Bu anlamda gelir üzerinden alınan vergiler yanında, bir taraftan da servet ve servet transferi üzerinden vergiler uygulanması, diğer taraftan da giderlerin vergilendirilmesi zorunlu ve gerekli olmaktadır<sup>50</sup>.

Ülkelerin mali gelişmişlik düzeylerine göre farklı ağırlıklarda olmak üzere gider üzerinden alınan vergiler önemli bir fonksiyona sahiptirler. Türk Vergi Sistemi içerisinde; KDV, özel tüketim vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi, özel iletişim vergisi, şans oyunları vergisi ve damga vergisi tüketim üzerinde alınan vergilerdir.

#### 1.1.1.8. Vergi Politikaları

24 Ocak 1980 yılında alınan kararlar ile Türkiye'nin iktisadi yapısında çok ciddi dönüşümler yaşanmıştır. İktisadi anlamda yaşanan bu dönüşüm, maliye politikasını da etkilemiş ve maliye politikası araçları da bu değişim doğrultusunda arz yönlü iktisadın anlayışı çerçevesinde kullanılmıştır<sup>51</sup>.

<sup>50</sup> Abdurrahman AKDOĞAN, **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2006, s. 266.

<sup>51</sup> Haydan Lütfü EJDER, "Türkiye'de Vergi Politikaları", **Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, S:4, 2000, s. 130.

### 1.1.1.8.1. Vergi Politikaları ve Gelir Dağılımı

Maliye politikasının en önemli amaçlarından birisi, kişisel gelir dağılımında eşitliği gerçekleştirmektir. Kamu maliyesinin, kişisel gelir dağılımı üzerinde yaptığı etkinin belirlenmesi bakımından bütçenin her iki tarafında yer alan kalemlerin, yani gerek gelirlerin, gerekse giderlerin dikkate alınması daha anlamlı olurdu. Fakat gelir dağılımını eşitlemeğe yönelik bir maliye politikası için önemli olan bilgiler, sadece bütçe yansımından değil, aynı zamanda tekil gelir ve giderlerin oluşturmuş olduğu etkilerden de elde edilebilir.

Maliye ve vergi politikalarının öncelikli amacı adil bir vergileme sistemi yaratarak gelir dağılımının Lorenz Eğrisi üzerindeki ideal seviyeye yaklaşmasını sağlamaktır. Bu nedenle gelir üzerinden alınan gelir vergisinin etkin ve verimli bir uygulamaya kavuşturulması için bazı şartların varlığı gereklidir. Bunlar;

- Ülkede geçimlik kesimin ağırlık ve önemini kaybedip, yerini yaygın bir şekilde piyasa ekonomisinin ilke ve koşullarının egemen olduğu bir ortama bırakılmış olması,
- Yükümlüler arasında okuma-yazma oranlarının yükseltilmesi,
- Sağlıklı ve güvenilir bir muhasebe sisteminin yaygın bir uygulamaya kavuşturulmuş bulunması,
- Dürüst ve etkin çalışan bir vergi idaresi,
- Yükümlülerin vergilemeye karşı uyum ve anlayış içinde olmaları,
- Yüksek gelir tabakasındaki fertlerin siyasi organ üzerine ağırlık ve etkilerini koyarak vergi düzenlemeleri ve güvenlik önlemlerine karşı çıkmaları gerekir.

Yukarıda belirtilen ilkeler doğrultusunda yapılan vergilendirmenin ülke şartları dikkate alınarak yapılması önemlidir. Gelişmekte olan ülkelerde söz konusu ortam ve koşulların ne ölçüde mevcut olabileceği düşünüldüğünde, gelir vergisinin etkin olarak uygulanmasında ne büyük güçlüklerle karşılaşılacağı kendiliğinden ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle, vergisel kolaylıklar sağlamak yoluyla ekonomik büyümeye olumlu katkıda bulunmaya çalışmak daha fazla kabul gören bir yöntem olmaktadır<sup>52</sup>.

<sup>52</sup> Uğur BÜYÜKÇULCU, **Kurumlar Vergisi Şirketlerindeki Vergi Yükü Üzerine Bir Değerlendirme Isparta Örneği**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta, 2006, ss. 16-17.

### 1.1.1.8.2. Vergi Politikaları ve Kalkınma

Mal ve hizmetler üzerine konulan vergilerin dahil edilmesi ile elde edilen genişletilmiş standart toplam büyüme modeli, ekonomik etkinlik düzeyinin vergilerden ötürü belli ölçüde düştüğünü kabul etmektedir. Ancak bu basit analiz birçok değişkeni ihmal etmektedir. En önemlisi elde edilen vergi gelirlerinin altyapı, eğitim ve sağlık gibi pozitif dışsallıklar yaratan sosyal yatırımların finansmanında kullanılmasının ekonomik açıdan beraberinde getireceği olumlu sonuçlar dikkate alınmamaktadır. Ayrıca gelirin marjinal faydası yüksek olan kesimden (zengin) düşük olan kesime vergi hasılatının aktarımı ile edinilecek bir diğer kazanım da değerlendirilmemektedir. Dolayısıyla vergilemenin net etkisini belirleyebilmek ve bu nedenle vergilerin ekonominin geneli açısından yararlı olup olmadığını söyleyebilmek oldukça güçtür<sup>53</sup>.

### 1.2. TTK'DA SERMAYE ŞİRKETLERİ

Ticaret şirketleri TTK'da düzenlenmiş olan şirketlerdir. Genel olarak bunları şahıs şirketleri ve sermaye şirketleri olarak tasnif etmek mümkündür.

Eğer ticari faaliyette bulunacak şahıslar birbirlerini yakından tanıyan, birbirlerine güvenen şahıslar iseler bir şahıs şirketi kurmayı tercih ederler. Kolektif şirket bir şahıs şirkettir. Bu şirkette işler karşılıklı güven üzerine genellikle bizzat ortaklar tarafından yürütülür. Karşılıklı güven esas olduğundan ortakların sayısı sınırlıdır. Ortaklar üçüncü kişilere karşı bütün malları ile sorumlu olurlar. Bundan dolayı da ortaklığın devri güçlendirilmiştir. Ortaklardan birinin şirketten ayrılması şirketin varlığını önemli bir surette etkiler.

Büyük sermaye isteyen bir teşebbüse girişecek şahıslar sorumluluklarını paraca sınırlandırmak ve ufak sermaye sahiplerinin de bir aya gelmesi suretiyle büyük sermaye toplamak istiyorlarsa bir sermaye şirketi kurmak yoluna gideceklerdir. Bu şirketlerde şirketi meydana getiren ortaklar kişi olarak ikinci plandadırlar. Esas olan, ortakların getirmiş oldukları sermayelerdir. Ortakların değişmesi kolaylaştırılmıştır. Yani bir ortak, payını başkasına devredip yatırdığı parasını geri alabilir. Ortakların sorumluluğu şirkete getirdikleri sermaye ile

<sup>53</sup> Mehmet MUCUK, Volkan ALPTEKİN, "Türkiye'de Vergi ve Ekonomik Büyüme İlişkisi: VAR Analizi (1975-2006)", **Maliye Dergisi**, S:155, Temmuz-Aralık 2008, s. 160.

sınırlandırılmıştır. Bundan dolayı ortakların değişmesi şirket alacaklıları bakımından çok önemli değildir. Ortakların bizzat ticaret yapmak arzuları veya yetenekleri de yoktur; bu yüzden şirket işlerinin yönetimi ehil şahıslara bırakılmış, sermaye ve idare birbirinden ayrılmıştır<sup>54</sup>.

### 1.2.1. Şirket

Şirket Arapça kökenli bir kelime olmakla birlikte Türkçe karşılığı ortaklıktır. İnsanların doğası gereği bir takım ihtiyaçları mevcuttur. Bu ihtiyaçların kimisi doğada serbestçe mevcut olan serbest mallardan kimisi ise kıt olan iktisadi mallardan sağlanır. İnsanların iktisadi mallara olan ihtiyacını karşılamak bunu yaparken de kâr sağlamak için çeşitli büyüklüklerde ortaklıklar kurmuşlardır. Ortaklıkların farklı ölçülerde kurulması bunlar için farklı düzenlemelere gidilmesine ihtiyaç doğurmuştur.

Bu düzenlemeler kendilerine farklı mevzuatlarda yer bulmuştur. Bunlar TTK, Borçlar Kanunu (BK) ve Sermaye Piyasası Kanunu (SPKn)'dir.

Şirket kavramı çeşitli şekillerle tanımlanabilmekte olup Türk hukuku açısından da en geniş tanımlama BK'nın 520'nci maddesinde yapılmıştır, "Şirket bir akiddir ki, onunla iki veya daha ziyade kimseler saylerini ve mallarını müşterek bir gayeye erişmek için birleştirmeyi iltizam ederler."

Şirket iki veya daha fazla gerçek veya tüzel kişinin ortak bir amaca ulaşmak gayesi ile emek ve sermayelerini birleştirme iradelerini karşılıklı olarak açıklayarak oluşturdukları bir iktisadi birlikteliktir. Dar bir tanımlamayla şirket; kâr paylaşımı amacıyla bir araya gelen gerçek veya tüzel kişi birlikleridir.

Kâr elde etmek amacıyla kurulmamış olan sosyal ve kültürel gaye etrafında teşekkül eden birliktelikler şirket değil ancak dernek veya vakıf gibi kuruluşları oluşturur.

Şirketlerin belli başlı temel özellikleri olmakla birlikte birçok şirket türü bulunmaktadır. Bu şirket türleri kuruluş amaçları ve düzenlendikleri mevzuata göre çeşitli farklılıklar sergilemekle birlikte temelde beş ortak unsur etrafında toplanabilirler.

---

<sup>54</sup> Tuğrul ANSAY, **Anonim Şirketler Hukuku**, 6. Baskı, Olgaç Matbaası, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Ankara, 1982, s. 1.

Bunlar<sup>55</sup>;

- **Şahıs Unsuru:** Gerçek veya tüzel kişi olabilir
- **Sermaye Unsuru:** Nakdi sermaye her türlü şirkete konabilirken aynı sermaye ve emek unsurunun da şirket türüne göre sermaye olarak konulması muteberdir.
- **Sözleşme Unsuru:** Şirketin kendisi bizatihi bir sözleşmedir. Ancak istisnası Borçlar kanununda düzenlenmiş olan Adi Şirkettir. Adi Şirketin kurulmasın da şekil serbestsi asıldır.
- **Amaç Unsuru:** Şirketlerin kurulmasındaki en büyük etken bir amacın varlığıdır. Bu amaç iktisadi olmalı ve kâr elde etmeye güdülenmeli ve elbette bu amaç ortakların ortak amacı olmalıdır.
- **Aktif Katılım Unsuru:** Şirket ortakları amaçlarını gerçekleştirmek noktasında karşılıklı irade beyanında bulunmuş olmakla birlikte bu amacın gerçekleşmesi için faal olarak çalışma yükümlülüğü altına girilmiştir. Bu yükümlülük rekabet yasağının temeldir. Görüldüğü üzere bu unsur hem bir hak hem de sorumluluktur.

### 1.2.2. Şirketlerin Tasnifi

Şirketler türlerine göre çeşitli tasniflere tabi tutulabilirler.

- **Tüzel kişiliği olup olmamasına göre:** TTK'ya göre kurulmuş olan ticaret şirketlerinin tüzel kişiliği vardır.
- **Şahıs Şirketi Sermaye Şirketi Ayrımına Göre:** Bu ayırım yasal temeli olan bir ayırım olmamasına rağmen yaygın şekilde kullanılmaktadır. Bu ayırımın temelinde ise ortakların mı yoksa ortaklar tarafından ortaklığa getirilen sermayenin mi ön planda olacağı konusu yatmaktadır. Anonim, Limited ve Paylı Komandit şirketler sermaye şirketi niteliğindedir, Kolektif Şirket, Komandit şirket ve BK'ya göre kurulan Adi şirket ise şahıs şirketini oluşturmaktadır.
- **Sermaye Yapılarına Göre Şirketler:**
  - **Esas (Sabit) Sermayeli Şirketler:** TTK'da düzenleniş olan Anonim, Limited ve Paylı Komandit şirketler
  - **Değişir Sermayeli Şirketler:** TTK'da düzenlenmiş olan Kolektif Şirket ve Komandit şirketler

<sup>55</sup> Ali Abdullah DOĞAN, **Sermaye Şirketleri Rehberi**, 4. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2007, s. 25.

- **Kayıtlı Sermayeli Şirketler:** SPKn tanımını bulan bazı halka açık anonim şirketler
- **Yasal Dayanaklarına Göre Şirketler:** Yasal dayanaklarına göre şirketleri ayırabiliriz<sup>56</sup>.

#### **1. Borçlar Kanununa Göre Kurulan Şirketler:**

- Adi şirketler BK'nın 520-541'inci maddeleri arasında düzenlen hükümlere tabidir.

#### **2. TTK'ya Göre Kurulan Şirketler:**

- Kolektif Şirketler
- Adi Komandit şirket
- Anonim Şirketler
- Sermayesi paylara Bölünmüş Komandit şirket
- Limited Şirketler
- Donatma İştirakleri
- Umumi Mağazalar

#### **3. Özel Statülü Kurumlar:**

- Bankalar (5411 sayılı Bankacılık Kanunu)
- Sermaye Piyasası Kurumları (2499 sayılı SPKn)
- İkrazaat, finans ve faktöring Kurumları (90 sayılı (Kanun Hükmünde Kararname (KHK))
- Sigorta Şirketleri (7379 sayılı Sigorta Murakabe Kanunu ve TTK)
- Kooperatif Şirketler (1163 sayılı Kooperatifler Kanunu)
- Finansal Kiralama Şirketleri (3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu)
- Yabancı Sermayeli Şirketler (30 Kasım 1930 tarihli Ecnebi Anonim Sermayesi Eshama Münkasem Şirketler Kanunu)

### **1.2.3. Sermaye Şirketleri**

Büyük sermaye gerektiren bir ticari ve sınai girişim söz konusu olduğunda, bu girişime ortak olan kişilerin sorumluluklarının parasal olarak sınırlandırılarak ve sermaye sahibi diğer kişilerin de bu girişime katkı yapmalarını sağlayarak sermaye

---

<sup>56</sup> DOĞAN, a.g.e., s. 27.

birikimi gerçekleştirmek istenildiğinde sermaye şirketleri kurulması yoluna gidilmektedir<sup>57</sup>.

TTK uyarınca sermaye şirketleri; anonim, sermayesi paylara bölünmüş komandit ve limited şirketler olarak sayılmıştır.

KVK'nın 1'inci maddesinde sermaye şirketleri kurumlar vergisi mükellefleri arasında sayılmış, 2'nci maddesinde de sermaye şirketlerinin kapsamı düzenlenmiştir.

KVK'nın 2'nci maddesinde; anonim, eshamlı komandit ve limited şirketler ile aynı mahiyetteki yabancı kurumların sermaye şirketi olduğu belirtildikten sonra, SPK'ya göre kurulan yatırım fonlarının KVK ve GVK uygulanmasında sermaye şirketi addolunacağı hüküm altına alınmıştır.

### 1.2.3.1. Anonim Şirketler

“Anonim” sözcüğünün aslı, “anonyme” olup, dilimize Fransızca'dan girmiştir.

“Anonim” sözcüğü, “ adı sanı bilinmeyen”, “yaratıcısının adı bilinmeyen” anlamlarına gelmektedir<sup>58</sup>.

Anonim Şirket (A.Ş.) TTK'nın 269'uncu maddesinde;

“Anonim şirket, bir unvana sahip, esas sermayesi muayyen ve paylara bölünmüş olan ve borçlarından dolayı yalnız mamelekiyle mesul bulunan şirkettir.

Ortakların mesuliyeti, taahhüt etmiş oldukları sermaye payları ile mahduttur.” diyerek anonim şirketin tanımını yapmıştır.

Bu tanımdan, anonim şirketin bir unvan altında konmuş sermayesinin paylara ayrıldığı ve şirket sorumluluğunun malvarlığı ile sınırlı olduğu şirket türü olduğunu görüyoruz.

#### 1.2.3.1.1. Anonim Şirketin Unsurları

A.Ş.'ye ilişkin olarak TTK'da yapılan tanımdan, A.Ş.'nin belirleyici unsurlarını çıkarmak mümkündür. Bunlar, unvan, amaç ve konu, sermaye ve paylar, şirketin bütün malvarlığı ile sorumlu olması ve tüzel kişilik unsurlarıdır.

<sup>57</sup> Sabri BEKTÖRE, Yılmaz BENLİGİRAY ve Davut AYDIN, **Şirket Muhasebesi**, 1.b., Eskişehir: Birlik Ofset, 2002, s. 113.

<sup>58</sup> Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumu, **Türkçe Sözlük**, 1, A-J, Türk Dil Kurumu Yayınları:549, Türk Tarih Kurumu Basımevi, Ankara, 1988, s. 73.

#### 1.2.3.1.1.1. Unvan

TTK'nın 269'uncu maddesinin ilk fıkrasında yer alan anonim şirket tanımında, "...bir unvana sahip..." ifadesi yer aldığından, unvan, anonim şirketin bir unsuru konumundadır. A.Ş.'nin unvanı, adıdır. A.Ş.'nin unvanı, adı olması vesilesiyle A.Ş.'nin sonuçta bir ada sahip olacağı ve bu adla anılacağı muhakkaktır.

#### 1.2.3.1.1.2. Amaç ve Konu

TTK'nın 271'inci maddesinde;

"Şirket mukavelesinde, şirket mevzuunun sınırları açıkça gösterilmesi şartıyla kanunen yasak olmayan her türlü iktisadi amaç ve konular için anonim şirket kurulabilir."

Bu hükme dayanarak söyleyebiliriz ki, TTK'ya göre bir A.Ş., kural olarak her türlü amaç ve konuyu seçmekte serbesttir. İstisnası ise kanunlar tarafından yasaklanmış olan konu ve amaçlar oluşturmaktadır. Belirtmek gerekir ki, vergi hukuku açısından amaç ve konu unsurları bakımından vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunması mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu kaldırmaz. (VUK md. 9/2).

Ayrıca, şirketin konusunun ana sözleşmede açıkça belirtilmesi zorunludur.

#### 1.2.3.1.1.3. Sermaye ve Paylar

TTK'nın 269'uncu maddesinin ilk fıkrasında yer alan anonim şirket tanımında, "...esas sermayesi muayyen ve paylara bölünmüş olan..."ifadesi yer aldığından, şirket sermayesinin belirli ve paylara bölünmüş olması gerekmektedir. Ve bu payların ortaklarca taahhüt edilmiş olması gerekir. Tam da bu noktada payın tanımını yapmak ta fayda olacaktır<sup>59</sup>.

Ortaklar (pay sahipleri); esas mukaveleyi tanzim ve imza eden ve sermaye olarak esas mukavelede muayyen parayı veyahut paradan başka bir şeyi koymayı taahhüt eden pay sahipleri kurucu sayılırlar. (TTK md. 278/1)

Tedrici kuruluşta, esas mukaveleyi tanzim ve imza etmeksizin paradan başka

<sup>59</sup> Reha POROY, Ünal TEKİNALP, Ersin ÇAMAOĞLU, **Ortaklıklar ve Kooperatifler Hukuku**, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul, 1995, s. 387



bir şeyi sermaye olarak koyan pay sahipleri de kurucu sayılırlar. (TTK md. 278/2)

TTK'nın 385'inci maddesinin 2'inci fıkrasına göre pay sahiplerinin hakları aşağıdaki gibidir;

- Yönetim kuruluna üyelik hakkı,
- Oy kullanma hakkı,
- İptal davası açma hakkı,
- Tasfiye sonuçlarına katılma hakkı,
- Kâr payı alma hakkı.

Ayrıca TTK'nın 272'inci maddesinde; "Özel kanunlarda aksine hüküm olmadıkça esas sermaye miktarı ellimilyar (2009 için ellibin) Türk lirasından aşağı olamaz. Bu miktar, Bakanlar Kurulunca on katına kadar artırılabilir." denerek sermayenin asgari sınırı belirlenmiştir.

A.Ş.'de sermaye artırımına gidilmesi mümkündür; ancak bunun için ana sözleşmenin ilgili maddesinde değişiklik yapılması gereklidir. 1982 yılından itibaren SPK, "Kayıtlı Sermaye Sistemi" ile ana sözleşmede değişiklik yapmanın zorluklarını ortadan kaldırmak için sözleşme değişikliği yapmaksızın esas sermayenin artırılmasına imkân tanımıştır. Pay senetlerini halka sunmak üzere kurulan ve hisse senetlerini sermaye artırmak yoluyla halka arz edecek olan, ortak sayısı 100'den fazla olan anonim şirketler, SPK'nın izin almak kaydıyla kayıtlı sermaye sistemine geçebilirler. (SPK md. 12)

Anonim şirketin kurulabilmesi için şirkette pay sahibi en az beş kurucunun bulunması gerekmektedir. (TTK md. 277)

#### **1.2.3.1.1.4. Şirketin Bütün Malvarlığı ile Sorumlu Olması**

TTK'nın 269'uncu maddesinin ilk fıkrasında yer alan anonim şirket tanımında, "...borçlarından dolayı yalnız mamelekiyle mesul bulunan..." ifadesi yer aldığından, anonim şirketin borçlarından dolayı sorumluluğunun sınırını mameleki (malvarlığı) oluşturmaktadır.

Şirket malvarlığı değer itibarıyla sermayeyi aşıyorsa, alacaklılar sermayeyi aşan kısımlara da başvurabilir; az ise açıkta kalan kısım için ortaklara başvurulmaz. Sorumluluğun sermaye ile değil, malvarlığıyla sınırlı olması bu noktada önem teşkil eder<sup>60</sup>.

<sup>60</sup> Eda ÖZDİLER **Sermaye Şirketlerinde Kanuni Temsilcinin Vergisel Sorumluluğu**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi) Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2005, s. 74.

#### **1.2.3.1.1.5. Ortakların Sınırlı Sorumlu Olması**

TTK'nın 388'inci maddesi uyarınca, anonim şirkette ortakların sorumluluğu taahhüt edilen sermaye payının şirkete ödenmesi veya konmasıyla kesin olarak son bulur. Başka bir deyişle, A.Ş. ortağı sınırlı bir sorumluluğa sahiptir ve bu sınır da taahhüt ettiği sermaye payıdır. Oybirliği ile karar alınmadıkça bu sorumluluk artırılmaz.

Şirketin tabiiyetini değiştirmek veya pay sahiplerinin taahhütlerini artırmak hususundaki kararlar için, bütün pay sahiplerinin ittifakı şarttır.

Ancak bazı hallerde, sözleşmede hüküm bulunması kaydıyla ortaklara dönemsel nitelikte, tali yükümlülükler yüklenebilir. Belirtmek gerekir ki, ödenmeyen sermaye taahhüdünden dolayı ortak, şirket alacaklılarına değil, şirkete karşı sorumludur.

#### **1.2.3.1.1.6. Tüzel Kişilik**

A.Ş., bir ticaret ortaklığı olması nedeniyle tüzel kişiliğe sahiptir. Medeni haklardan yararlanma (hak) ehliyetinin sınırı, dolayısıyla tüzel kişi olarak hukuksal varlığının sınırı ana sözleşmesinde yazılı işletme konusudur. Şirket ticaret siciline tescil ile hükmi şahsiyet kazanır.

#### **1.2.3.1.1.7. Ortak Olarak Yabancı Uyruklu Özel ve Tüzel Kişilerin Durumu**

Türkiye'de kurulacak olan şirketlere yabancı kişiler çeşitli durumlarına göre ortak olabilirler.

#### **1.2.3.1.1.8. Süre**

A.Ş. bir müddet ile tahdit edilmiş ise bu süre yazılmalıdır. Şirketler süresiz olarak ta kurulabilir. Şirketin süresi kısa tutulursa şirket bu süre sonunda infisah etmiş olur. Süre uzatımı istendiği takdirde ana sözleşme değişikliğine gitmek gerekmektedir<sup>61</sup>.

<sup>61</sup> Ruknetin KUMKALE, **Şirketlerin Kuruluş ve İşleyiş Rehberi**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2008, s.61.

### 1.2.3.1.2. Anonim Şirket Türleri

A.Ş.'de kâr payı dağıtımında anonim şirketlerin türüne göre farklı kanunların hükümleri dikkate alınmaktadır. Bu yüzden anonim şirketlerin hangi türlerde kurulabileceğine değinmekte fayda vardır.

Toplumun sosyal ve iktisadi yaşamında önemli işlevleri olan anonim şirketler;

- Halka açık olmayan anonim şirketler (HAOAŞ)
- Halka açık anonim şirketler (HAAŞ)

şeklinde ayrıma tabi tutulmaktadır.

#### 1.2.3.1.2.1. Halka Açık Olmayan Anonim Şirketler

Anonim şirketler ilerleyen sayfalarda daha detaylı değinileceği gibi ani ve tedrici şekilde kurulmaktadır. Ani şekilde kurulan anonim şirketler halka açık olmayan anonim şirketlerdir ve bunlar kâr dağıtımında TTK hükümlerine tabidir.

HAOAŞ'de şirket paylarının tamamı kurucular tarafından taahhüt edilir. Halka açık olmayan anonim şirketler bu şekilde kurulurlar.

HAOAŞ SPKn'larına tabi değildirlir. Bu şirketler kâr dağıtımında TTK ve diğer vergi kanunlarına tabidirlir.

TTK'nın 303'üncü maddesinin 1 no.lu fıkrasında, "Muayyen şahıslar bütün payları aralarında taksim etmek suretiyle bir anonim şirket kurabilirler." denilerek, Halka açık olmayan anonim şirketinin ani şekilde kuruluşu açıklanmıştır<sup>62</sup>.

#### 1.2.3.1.2.2. Halka Açık Anonim Şirketler

HAOŞ hisse senetleri halka arz edildiğinden dolayı SPKn hükümlerine tabidir. Buna göre halka açık anonim şirketler kâr dağıtımında TTK ve vergi kanunlarının yanında SPKn da tabidirlir.

KVK'nın 2'inci maddesine göre, SPKn halka açık olduğu kabul edilen anonim şirketler, KVK ve GVK uygulaması bakımından da halka açık anonim şirket sayılır. Buna göre SPKn'nın halka açık olarak kabul ettiği anonim şirketler halka açık anonim şirkettir<sup>63</sup>.

<sup>62</sup> Yeşim ENGIN, **Anonim Şirketlerde Kâr Payı Dağıtımı**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2006, s. 18.

<sup>63</sup> İbrahim TÜRKİŞ, **Sermaye Şirketlerinde Kâr Dağıtımı ve Vergilendirilmesi**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2002, s. 11.

SPKn'nın değişik 3/g maddesinde halka açık anonim şirketin tanımı şu şekilde yapılmıştır; "Bu kanun uygulanmasında halka açık anonim ortaklık, hisse senetleri halka arz edilmiş olan veya halka arz edilmiş sayılan anonim ortaklıklardır." SPK'da bu konuda gerekli düzenlemeleri yaparak yürürlüğe koymuş bulunmaktadır<sup>64</sup>.

SPKn'da halka açık anonim şirket ikiye ayrılmıştır.

Bunlardan biri hisse senetleri halka arz edilen anonim şirketler diğeri ise hisse senetleri halka arz edilmiş sayılan anonim şirketlerdir. Hisse senetleri halka arz edilmiş sayılan anonim şirketler SPK'nın 11'inci maddesine göre pay sahibi sayısı 250'yi aşan anonim şirketlerdir. Bu durumda pay sahibi sayısı 250'den fazla olan anonim şirketler hisse senetlerinin halka arz etmemiş olsalar bile, halka açık anonim şirket hükümlerine tabi olacaklardır.

SPKn hükümlerine göre halka açık anonim şirketler şu şekilde sıralanabilir<sup>65</sup>;

- Hisse senetleri halka arz edilerek tedrici şekilde kurulan anonim şirketler,
- Hisse senetleri halka arz edilmeden kurulan ve ortak sayısı 250'den fazla olan anonim şirketler,
- Hisse senetlerini halka arz etmeden kurulan ancak, sermaye arttırmak amacıyla hisse senetlerinin halka arz eden anonim şirketler,
- Kurulduktan sonra hisse senetlerini halka arz eden anonim şirketler.

Bundan başka halka açık anonim şirketlerin kuruluşuyla ilgili olarak hem tedrici hem de ani kuruluş sistemine göre kurulabilir. Ani kuruluş sonrasında tescil ve ilandan sonra halka açılabilinmektedir<sup>66</sup>.

### 1.2.3.1.3. Anonim Şirketlerin Kuruluşu

A.Ş.'lerin kurulması sırasında ön hazırlık çalışması büyük önem arz eder. En az beş kurucu ortak bir araya gelerek anonim şirket kurma konusunda iradelerini ortaya koyacaklardır. Şirketin unvanını, amaç ve konusunu, merkezini, süresini, sermayesini, temsil durumunu kararlaştıracaklardır. Bu çalışma sırasında Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'nca belirlenen ana sözleşme örneklerinden faydalanarak ana sözleşmeye yazılması zorunlu maddeler ile diğer maddeleri oluşturacaklardır<sup>67</sup>.

<sup>64</sup> DOĞAN, a.g.e., s. 164.

<sup>65</sup> TÜRKİŞ, a.g.e., ss. 68-69.

<sup>66</sup> DOĞAN, a.g.e., s. 165.

<sup>67</sup> DOĞAN, a.g.e., s. 165.

TTK hükümlerine göre anonim şirketlerin aşağıda belirtilen iki yöntemden biri ile kurulması mümkündür.

Bunlar:

a- Ani Kuruluş

b- Tedrici Kuruluş

#### **1.2.3.1.3.1. Ani Kuruluş**

Ani kuruluş, şirket paylarının kurucular tarafından tamamen taahhüt edilmesiyle olur. (TTK md. 276/2)

Kurucu ortaklar tarafından hazırlanan ve imzalanan şirket sözleşmesi notere onaylatılarak sermaye temin olunur. Sermayenin en az 1/4'ünün bankaya bloke ettirilmesi gerekirken 27.06.1995 tarih ve 559 sayılı KHK ile yapılan değişiklikle TTK'nın 285'inci maddesi 1 no.lu fıkrasında yer alan taahhüt edilmiş sermayenin 1/4'ünün ödenmiş olma şartıyla birlikte bu hüküm kaldırılmıştır. Ancak Bakanlık 1995/1 sayılı tebliğ ile sermayenin 1/4'ünün 3 ay ve tamamının da 3 yıl içerisinde ödenmesi zorunluluğunu getirmiştir. Bu hususun ana sözleşmede yer alması bakanlığın izin vermesi açısından zorunlu duruma gelmiştir<sup>68</sup>. Şirket kurulduğunda gerekli olan belgelerle birlikte Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'na başvurulmak suretiyle izin alınır. Mahkemeden şirket kuruluşunun tasdiki istendikten sonra, ticaret siciline tescil ve ilan yükümlülükleri yerine getirilir.

#### **1.2.3.1.3.2. Tedrici Kuruluş**

Tedrici kuruluş, bir kısım payların kurucular tarafından taahhüt olunması ve geri kalan kısmı için de halka müracaat edilmesi suretiyle olur. (TTK md. 276/3)

Tedrici Kuruluş ana sözleşme ile tespit olunan sermayenin %10'unun kurucular tarafından ödenmesi gerekmektedir.(TTK md. 280/1) Bu miktarında blokajı veya banka teminat mektubuyla temini gereklidir. Daha sonra TTK'da belirtilen sair şartların yerine getirilerek halka başvurulması suretiyle olur.

SPKn'nın 3'üncü maddesinin c no.lu fıkrası hükmü uyarınca halkı bir anonim şirkete katılmaya veya kurucu olmaya davet etmek, menkul kıymetlerin halka arzı sayılacağından, tedrici kuruluşta SPKn hükümlerinin de dikkate alınması gerekmektedir.

<sup>68</sup> Yunus KİSHALI, **Şirketler Muhasebesi**, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul 2008, s. 92.

#### 1.2.3.1.4. Anonim Şirket Organları

Medeni Kanun'un 49'uncu maddesine göre, "tüzel kişiler, kanuna ve kuruluş belgelerine göre gerekli organlara sahip olmakla, fiil ehliyetini kazanırlar." Anonim şirket tüzel kişiliği de organları yoluyla eylemler ve işlemler gerçekleştirir, fiil ehliyetini kullanır. Ancak, kanunlar, organ kavramının tanımını yapmamışlardır. Bununla birlikte, doktrin ve mahkeme kararlarında tüzel kişinin iradesinin oluşması ve ifade edilmesinde kesin rol oynayan herkes organ olarak nitelenmektedir<sup>69</sup>.

Anonim şirketler, genellikle birbirini tanımayan çok sayıda pay sahibinden oluşmaktadır. Bu şirketlerde, ortakların şahsından ve birbirine güveninden daha çok paylar önemlidir. Bu nedenle, anonim şirketin temsili, yönetim ve denetimi, tüm ortaklar tarafından değil, şirketin organları vasıtasıyla gerçekleştirilmektedir<sup>70</sup>.

TTK'nın 312'nci maddesi, TTK'nın 360'ıncı maddesi ve TTK'nın 347'nci maddesine göre anonim şirketlerde bulunması gereken yasal ve zorunlu yönetim organları şunlardır;

- İdare Meclisi (Yönetim Kurulu),
- Umumi Heyet (Genel Kurul),
- Murakıplar (Denetçiler),
- Müdürler

TTK'nın 435'inci maddesi 1 no.lu fıkrasına göre; "Şirketin tescilinden sonra hakiki pay sahibi sayısı beşten aşağıya düşer veya şirketin kanunen zorunlu organlarından biri mevcut olmaz. Yahut umumi heyet toplanamazsa, pay sahiplerinden veya şirket alacaklılarından birinin yahut Ticaret Vekâletinin talebi üzerine, mahkeme şirketin durumunu kanuna uygun hale ifrağ için münasip bir müddet tayin eder ve buna rağmen durum düzeltilmezse şirketin feshine karar verir." Bu madde hükmünce anonim şirketlerde bulunması zorunlu olan organlardan birinin olmaması, şirketin fesih sebebini teşkil eder.

A.Ş.'de genel kurul, yönetim kurulu ve denetçiler, başlı başına birer varlık olarak bulunurlar ve kanunen görev alanlarına giren işlerde yetkilerini kullanırlar. Anonim şirketin organları, esas olarak genel kurul, yönetim kurulu ve denetim kurulu

<sup>69</sup> Şükrü YILDIZ, **Anonim Ortaklıkta Yönetim Kurulu Üyelerinin Kamu Borçlarından Sorumluluğu**, Prof. Dr. Erdoğan Moroğlu'na 65. Yaş Günü Armağanı, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Yayın No: 718, İstanbul, 1999, s. 771.

<sup>70</sup> Hanifi AYBOĞA, "Anonim Şirket Organlarının Muhasebeye Yönelik Görevleri ve Sorumlulukları", **Mali Çözüm Dergisi**, Ocak-Şubat-Mart 2002, S: 58, s. 53.

iken bunun dışında, şirket sözleşmesindeki bir hükme dayanarak oluşturulan murahhas üyelik veya genel müdürlük de bir organ olarak düşünülebilir<sup>71</sup>. Ancak müdürler, TTK'da bir organ olarak tanımlanmamıştır. Faaliyetlerinin çok çeşitli ve yoğun olması nedeniyle yönetim kurulunun şirket idaresinde yetersiz kalması durumunda yönetim kuruluna ait bir takım görev ve yetkiler müdürlere devredilebilir.

#### **1.2.3.1.4.1. Genel Kurul, Yetki ve Sorumlulukları**

Genel Kurul, anonim şirketin en üst karar organıdır. Kanun ve esas mukavele hükümlerine göre toplanan pay sahiplerinin bir araya gelmesi ile oluşur. Genel kurul pay sahiplerinden oluşmaktadır.

Pay sahiplerinin tamamının katılmasının mümkün olduğu genel kurullar olağan ve olağanüstü genel kurullardır.

TTK'nın 364'üncü maddesinin 1 no.lu fıkrasına göre Olağan genel kurul, her hesap döneminin sonundan itibaren 3 ay içinde ve yılda en az 1 defa yapılmalıdır. Aynı maddeye göre olağan genel kurulda TTK'nın 369'uncu maddesi gereğince toplantı gündemine konulması gereken hususlar müzakere olunur.

Diğer taraftan yılda bir kaç kez kazanç dağıtan anonim şirketlerde her bir dağıtım için genel kurul toplantısı yapılması zorunluluğu olduğundan bazı anonim şirketlerde yıl içinde birden fazla genel kurul toplantısı yapılması gereği doğabilecektir. Bu hususta yine TTK'nın 364'üncü maddesi 2 no.lu fıkrasında yer almıştır.

Sadece yönetim kurulu ve denetçiler olağan genel kurul için çağrıda bulunabilir. Yönetim kurulu ya da denetçiler olağanüstü olarak genel kurulu toplantıya davet edebilirler.

TTK'nın 355, 365, 366, 366, 367 ve müteakip maddelerde;

Genel kurulu toplantıya çağırma yetkisi yönetim kuruluna, denetçilere, tasfiye memuruna, esas sermayenin 1/10'unu veya ana sözleşmede belirtilmişse daha az bir miktarını temsil eden ortaklara, şirkette yönetsel organ boşluğu doğmuşsa kayyım ve pay sahiplerinin tümünün imzaları noterce onaylanmış bir yazı ile Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'na başvurmaları durumunda ortaklara aittir.

---

<sup>71</sup> ÖZDİLER ,a.g.e.,s. 74.

Sadece yönetim kurulu ve denetçiler olağan genel kurul için çağrıda bulunabilirken, yukarıda sayılan kişilerin tamamıyla birlikte yönetim kurulu ve denetçiler olağanüstü genel kurul toplantısına çağrıda bulunabilirler.

Genel kurulun toplantıya çağrılması hem ana sözleşmede belirtilen şekilde hem de Ticaret Sicili Gazetesi'nde ilanla gerçekleştirilir. İlan, toplantı günleri hariç olmak üzere en az 15 gün önce yapılır.

Ayrıca TTK'nın 362'nci maddesinde; Pay sahiplerine yapılacak bu çağrının yanı sıra bilanço, kâr zarar hesabı, yıllık rapor, kârın dağıtılması teklifi ve denetçi raporlarının da ilan ve toplantı günü hariç en az 15 gün önceden şirketin merkez ve şubelerinde pay sahiplerinin incelemesine amade tutulacağı ve aynı bilgi ve belgelerin adresi bilinen pay sahiplerine tebliğ edilmesi gerektiği belirtilmektedir.

Genel kurulun TTK'nın ilgili maddelerine göre başlıca görev ve yetkileri aşağıdaki gibidir<sup>72</sup>;

- Yönetim kurulu üyelerini, denetçileri ve tasfiye memurlarını seçmek,
- Yönetim kurulu üyelerini, denetçileri ve tasfiye memurlarını gerektiğinde görevinden almak,
- Bilanço ve kâr zarar hesabının tasdiki, kazancın dağıtılması teklifinin kabulü veya reddi konusu gibi önemli konularda karar almak
- Esas sermayenin azaltılması kararını almak
- Tasfiyenin başlangıcında envanter defteriyle bilançonun tasdiki
- Tasfiye halinde şirket mevcutlarının toptan satılması
- Tasfiye memurlarının tayin ve azli
- Şirketin feshi
- Ana sözleşmenin değiştirilmesi
- Pay senedi ve tahvil çıkarılması

Genel kurulun sahibi bulunduğu yetkiler genel olarak TTK'da düzenlenmiş olup bu yetkileri devredilebilecek yetkiler ve devredilemeyecekler yetkiler olarak ikiye ayırmak mümkündür.

Devredilemeyecek Yetkiler; şirket sözleşmesinin değiştirilmesi, sermayenin artırılıp azaltılması, şirket tarafından intifa senedi, imtiyazlı hisse senedi, tahvil vb. gibi menkul kıymetlerin çıkarılması, şirket organlarının seçimi ve azledilmesi, şirket organlarının ibrası, bilanço ile kâr ve zarar hesabının tasdiki, kârın dağıtılmasına

<sup>72</sup> Yeşim ENGIN, **Anonim Şirketlerde Kâr Payı Dağıtımı**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2006, s. 21.



ilişkin tekliflerin karara ballanması, şirketin feshine karar verilmesi, şirket işlemlerinin denetçiler vasıtasıyla denetlenmesi.

Devredilebilecek Yetkiler; genel kurulun devredemeyeceği yetkiler dışında kalan diğer yetkilerin esas mukavelede belirtilmek suretiyle ya da genel kurulda karar almak suretiyle devredilebilen yetkiler.

Ana sözleşme ile de genel kurula bir takım yetkiler verilebilir. Fakat şirketin temsil ve yönetimi, özellikle yönetim kuruluna ait olup, sözleşme ile dahi olsa, bu yetkiler genel kurula devredilemez<sup>73</sup>.

Genel kurul, kâr dağıtımıyla ilgili olarak yönetim kurulunun sunmuş olduğu kâr dağıtım hesaplaması ve önerisini inceleyerek kâr dağıtımının dağıtılıp dağıtılmaması yönünde karar alır.

#### 1.2.3.1.4.2. Yönetim Kurulu, Yetki ve Sorumlulukları

Yönetim kurulu, anonim ortaklığın temsil ve yürütme organıdır. Bu durum TTK'nın 317'nci maddesinde belirtilmiştir; "Anonim şirket idare meclisi tarafından idare ve temsil olunur."

Üyeleri gerçek kişilerden oluşur ve bu kişilere yönetim kurulu üyesi denir. Yönetim kurulu üyelerinin mutlaka pay sahibi olmaları gerekir.

Yukarda söz edilen nedenlerden dolayı yönetim kurulu üyeleri, şirket tüzel kişiliğinin kanuni temsilcileridir. Yönetim kurulu üyeleri tüzel kişinin kanuni temsilcisi olduğundan, görevde oldukları dönemle ilgili olarak kamu borçlarına karşı sınırsız sorumludurlar. Ayrıca vergi zıyana sebebiyet verecek durumlardan dolayı cezai müeyyideyle karşı karşıya kalmaktadırlar<sup>74</sup>.

Şirketin yönetim kurulu üyelerinin görev paylaşımı sonucunda, yetkiden yoksun yönetim kurulu üyeleri var ise, bu sorumluluğun kapsamı dışındadır<sup>75</sup>.

TTK'nın 312'nci maddesinin 1 no.lu fıkrasına göre; "Anonim şirketlerin esas mukavelesiyle tayin veya umumi heyetçe intihap edilmiş en az üç kişiden ibaret idari meclis bulunur."

Buna göre anonim şirketlerde en az üç kişiden oluşan bir yönetim kurulu bulunmak zorundadır. Yönetim kurulunun bulunmaması veya uygun sürede

<sup>73</sup> AYBOĞA, a.g.m., s. 54.

<sup>74</sup> Murat ÇELİK, "Anonim Şirketlerde Yöneticilik Yapmaya Karar Vermeden Önce Bir Kez Daha Düşünün", **Mali Pusula Dergisi**, Yıl:4, S:46, Ekim 2008, s. 86.

<sup>75</sup> İlhan GÜVEN, "Anonim Şirketlerde Yönetim kurulu Üyeleri ve Hukuki Sorumluluğu", **Mali Çözüm Dergisi**, Ekim-Kasım-Aralık 2003, S: 65, s. 35.

seçilmemesi durumunda şirket ortaklarının, şirket alacaklarının ya da Sanayi ve Ticaret Bakanlığının talebi ile şirket feshedilebilir.

TTK'nın 312'nci maddesinin 2 no.lu fıkrasına göre; "İdare meclisi pay sahibi aza ortaklardan teşekkül eder. Ancak pay sahibi olmayan kimseler aza seçildikleri takdirde bunlar pay sahibi sıfatını kazandıktan sonra işe başlayabilirler. Pay sahibi olan hükmi bir şahıs idare meclisi azası olamaz. Fakat hükmi şahsın temsilcisi olan hakiki şahıslar idare meclisine aza seçilebilirler."

Buna göre yönetim kurulu üyelerinin pay sahibi ortak olması gerekir.

TTK'nın 314'üncü maddesinin 1 no.lu fıkrasına göre; "İdare meclisi azaları en çok üç yıl müddetle seçilirler. Esas mukavelede aksine hüküm yoksa tekrar seçilmeleri caizdir."

Buna göre şirket ana sözleşmesinde aksine hüküm yoksa yönetim kurulu üyelerinin tekrar seçilmeleri uygundur.

TTK'nın 335'inci maddesinin 1 no.lu fıkrasına göre; "İdare meclisi azalarından biri umumi heyetin müsaadesini almaksızın şirketin konusuna giren ticari muamele nevinden bir muameleyi kendi veya başkası hesabına yapamayacağı gibi, aynı nevi ticari muamelelerle meşgul bir şirkete mesuliyeti tahdit edilmemiş olan ortak sıfatıyla da giremez. Bu hükme aykırı harekette bulunan idare meclisi azasından şirket tazminat istemekte veya tazminat yerine yapılan muameleleri şirket namına yapılmış addetmek ve üçüncü şahıslar hesabına akdolunan mukavelelerden doğan menfaatlerin şirkete aidiyetini talep etmekte, serbesttir."

TTK'nın 336'ncı maddesinin 1 no.lu fıkrasına göre; "İdare meclisi azaları şirket namına yapmış oldukları mukavele ve muamelelerden dolayı şahsen mesul olamazlar. Ancak aşağıda yazılı hallerde gerek şirkete, gerek münferit pay sahiplerine ve şirket alacaklılarına karşı müteselsilen mesuldürler.

1. Hisse senetleri bedellerine mahsuben pay sahipleri tarafından vuku bulan ödemelerin doğru olmaması;
2. Dağıtılan ve ödenen kâr paylarının hakiki olmaması;
3. Kanunen tutulması gereken defterlerin mevcut olmaması veya bunların intizamsız bir surette tutulması;
4. Umumi heyetten çıkan kararların sebepsiz olarak yerine getirilmemesi;
5. Gerek kanunun gerek esas mukavelelerinin kendilerine yüklediği sair vazifelerin kasten veya ihmal neticesi olarak yapılmaması."

Yönetim kurulu pay dağıtımıyla ilgili olarak tahakkuk eden kâr paylarının doğru olarak hesaplanmasında gerekli özen ve dikkati göstermekle mükelleftir.

Ayrıca yönetim kurulunun kâr dağıtımıyla ilgili olarak yetki ve sorumluluğu kâr dağıtımı ve yedek akçeyi oluşturacak miktarların hesaplanmasına ilişkin genel kurula öneri hazırlamak ve sunmaktır. Yönetim kurulunun kâr dağıtım kararını vermesi mümkün değildir. Yönetim kurulu kâr dağıtımıyla ilgili hesaplamaları yaparak kâr dağıtım önerisini genel kurula sunar<sup>76</sup>.

Genel kurulun kâr dağıtımına karar vermesi yada kâr dağıtmama yönünde karar alması halinde yönetim kurulunun görevi, genel kurul kararını tescil ve ilan etmektir.

Yönetim kurulu üyelerinin TTK'nın ilgili maddelerine göre başlıca görevleri aşağıdaki gibidir:

- Şirketi yönetmek ve temsil etmek
- Şirketin mali durumunun bozulması halinde tedbir almak
- Lüzumlu defterleri tutma ve belirli süre içerisinde geçen iş yılına ait bilançoyu hazırlayıp genel kurul toplantısından on beş gün önce pay sahiplerine sunmak
- Her iş yılı sonunda faaliyet raporunu, kâr-zarar tablolarını hazırlamak
- Kâr dağıtımı ve yedek akçeyi oluşturacak tutarın hesaplanmasına ilişkin genel kurula öneri hazırlamak ve sunmak
- Genel kurul kararlarını tescil ve ilan etmek
- Anonim şirketlerin genel kurulunda alınan karar, TTK, ana sözleşmeye veya iyi niyet kurallarına aykırı ise, yönetim kurulunun bu kararlar aleyhine iptal davası açmak
- Sermayenin artırılması ve azaltılması ile ilgili öneri ve işlemlerin yerine getirilmesi
- Sermaye artırımında sermaye olarak paradan başka değer konulması durumunda bilirkişi raporu hazırlamak
- Denetçilerin tayin ve azillerinin ticaret siciline tescil ettirmek
- Genel kurulun toplantıya çağırılması
- Ana sözleşme ile veya genel kurul kararı ile tasfiye memuru seçilmemiş ise, tasfiye işlemlerinin yürütülmesini sağlamak

Yönetim kurulunun yukarıda sayılan görevlerini ayrıca yönetim kurulunun toplu olarak yerine getireceği görevler ve münferiden gerçekleştirilebilecek görevler olarak ayrıma tabi tutmak mümkündür.

---

<sup>76</sup> ENGIN, a.g.t., s. 23.

Yönetim kurulu üyelerinin birlikte yapmaları gereken görevler şunlardır<sup>77</sup>;

- Şirketin mali durumunun bozulması halinde tedbir almak
- Şirket için lüzumlu defterleri tutmak
- Bilanço ile kâr ve zarar cetvellerini düzenlemek
- İş yılı sonunda şirketin ticari, mali ve ekonomik durumu ile ileride yapılması planlanan işler hakkında görüşler içeren yıllık rapor düzenlemek
- Kâr dağıtımı ve yedek akçeyi oluşturacak tutarın tespitine dair genel kurula teklif hazırlamak
- Şirket idarecilerinin tayini ve azli (ana sözleşmede herhangi bir hüküm yoksa)
- Yönetim kurulu üyeliklerinde bir boşalma meydana gelirse, yapılacak ilk toplantıda yönetim kurulu üyesi seçmek ve bunu genel kurulun onayına sunmak
- TTK'nın tescil ve ilan ile ilgili işlemlerini şirket adına yerine getirmek
- Genel kurul toplantısının hazırlığına ilişkin görevler ile genel kurul kararlarının uygulanmasına ilişkin görevleri yerine getirmek
- Tasfiye işlerinin sonuçlandırılmasına ilişkin görevleri yerine getirmek
- Şirket sermayesinin artırılmasına veya azaltılmasına ilişkin olarak TTK'da belirtilen görevleri yerine getirmek
- Şirketin nama yazılı hisse senetlerinin devrine muvafakat verip vermemek
- Ana sözleşme ile idare meclisinin yetkili kılındığı haller
- Diğer yasalar tarafından yüklenilen görevler

TTK hükümlerine göre yönetim kurulu üyelerinin münferiden yapmaları gereken görevler ise şunlardır<sup>78</sup>;

- İlk yönetim kurulu üyelerini, şirketin kuruluş işlemlerini ve bu işlemlerde yolsuzluk bulunup bulunmadığını araştırma görevi
- Kendilerinden önce yönetimde olan üyelerin yaptıkları işlemlerde yolsuzluk olup olmadığını araştırma görevi
- TTK'da açıklanan durumlarda genel kurul kararları hakkında iptal davası açılması görevleridir.

<sup>77</sup> Fatih ACAR, **Anonim Şirketlerinde Kâr Dağıtımı ve Vergilendirilmesi**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi) Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa, 2005, s. 6.

<sup>78</sup> ACAR, a.g.t., s. 6.

Diğer taraftan kayıtlı sermaye sistemini kabul eden anonim şirketlerde SPKn'nun 12'nci maddesinde öngörüldüğü üzere yönetim kuruluna bu yetkilerin yanı sıra sermaye artırım yetkisi verilebilir. Sözleşmeye konulacak hükümlerle genel kurulun tahvil çıkarma yetkisi de yönetim kuruluna devredilebildiği gibi imtiyazlı hisse senedi veya itibari değerinin üzerinde hisse senedi çıkarma, pay sahiplerinin rüçhan haklarını kısıtlama yetkileri de tanınabilir.

#### **1.2.3.1.4.3. Denetçiler, Yetki ve Sorumlulukları**

TTK'nın 347'nci maddesinin 1 no.lu fıkrasında anonim şirketlerin yasal olarak zorunlu organlarından bir diğeri de denetçilerdir. Denetçi zorunlu organ olup denetçilerin olmaması şirketin fesih sebebidir.

Bu organ en az 1 en çok 5 kişiden oluşur. Bu husus TTK'nın 347'nci maddesinin 1 no.lu fıkrasına göre; "Anonim şirketlerde, beşten fazla olmamak üzere bir veya daha çok murakıp bulunur. Birden çok olan murakıplar bir heyet teşkil ederler."

TTK'nın 347'nci maddesinin 2 no.lu fıkrasına göre; "Murakıplar, pay sahibi olan ve olmayanlar arasından ilk defa bir yıl için kuruluş umumi heyeti ve sonradan en çok üç yıl için umumi heyet tarafından seçilirler."

TTK'nın 347'nci maddesinin 3 no.lu fıkrasına göre; "Murakıp bir ise, onun, birden çok ise, yarısından bir fazlasının Türkiye vatandaşı olması lazımdır."

TTK'nın 347'nci maddesinin 4 no.lu fıkrasına göre; "Müddetleri biten murakıpların tekrar seçilmeleri caizdir. Murakıplar aynı zamanda idare meclisi azalıklarına seçilemeyecekleri gibi şirketin memuru dahi olamazlar. Vazifeleri biten idare meclisi azaları, umumi heyetçe ibra edilmedikçe murakıplığa seçilemezler."

Denetçilerin TTK'nın 353 ve 354'üncü maddelerine göre başlıca görevleri aşağıdaki gibidir:

- Şirketin iş ve işlemlerini denetlemek
- En az altı ayda bir şirketin defterlerini incelemek
- Üç aydan fazla ara verilmeden sık sık ve ansızın şirket veznesini denetlemek
- Tasfiye halinde tasfiye işlemlerini denetlemek
- Bütçe ve bilançoyu denetlemek
- Genel kurul toplantılarına katılmak

- Yönetim kurulu üyelerinin yaptıkları işlerde kanun ve ana sözleşme hükümlerine uygunluğunu denetlemek
- Her yılsonunda şirketin hal ve durumuna ilişkin genel kurula rapor sunmak

TTK'nın 359'uncu maddesine göre; "Murakıplar, kanun veya esas mukavele ile kendilerine yükletilen vazifelerini hiç veya gereği gibi yapmamalarından doğan zararlardan dolayı kusursuz olduklarını ispat etmedikçe müteselsilen mesuldürler. Bu mesuliyet hakkında TTK'nın 309 ve 341 inci maddeler hükümleri tatbik olunur."

Denetçiler genel anlamda şirketin yapılan iş ve işlemlerinin denetlenmesinden sorumludurlar. Yönetim kurulu üyelerine TTK ve ana sözleşme hükümlerine uygun davranmaları hususunda nezaret ederler. Yönetim kurulunun ihmali durumunda genel kurulu olağan ve olağanüstü toplantıya çağırarak vb. idari görevleri de bulunmaktadır. Yönetim kurulunun kâr dağıtımıyla ilgili olarak yaptığı hesaplamaların denetlenmesinde de denetçiler sorumludur.

#### **1.2.3.1.4.4. Müdürler, Yetki ve Sorumlulukları**

Müdürler, TTK'da bir organ olarak tanımlanmamıştır. Yönetim kurulunun şirket idaresinde yetersiz kalması durumunda yönetim kuruluna ait bir takım görev ve yetkiler müdürlere devredilebilir.

TTK'ya göre anonim şirketlerde iki tür müdür vardır.

- Yönetim kurulunun sahip olduğu yetkilerin hepsine ya da bir kısmına sahip olan ve kural olarak yönetim kurulu üyeleri arasından seçilen murahhas müdürler
- TTK'nın hissedarlar ve üçüncü kişilerin menfaatleri bakımından, yönetim kurulunun yetkisi dışında bıraktığı şirkete ait işlemleri yönetim kurulunun emir ve talimatı altında yürüten Müdür veya İdari Müdürler.

#### **1.2.3.2. Limited Şirketler**

Limited şirketi tanımlarken öncelikle terminolojik olarak "limited" sözcüğünün ne anlama geldiğini belirtmek gerekir. "Limited" sözcüğü, İngilizce "sınırlı" anlamına gelmektedir.

Limited şirkette “limited” sözcüğü ile ifade edilen sınırlılık, hukukumuzda sorumluluğa ilişkin olarak kullanılmaktadır<sup>79</sup>.

TTK'nın 503'üncü maddesinde limited şirketleri;

“İki veya daha fazla hakiki veya hükmi şahıs tarafından bir ticaret unvanı altında kurulup, ortaklarının mesuliyeti koymayı taahhüt ettikleri sermaye ile mahdut ve esas sermayesi muayyen olan şirkete Limited şirket denir” biçiminde tanımlamaktadır.

Bu hükümde açıkça ifade edildiği üzere, limited şirkete adını veren özellik, ortakların sorumluluğunun koymayı taahhüt ettikleri sermaye ile sınırlı olmasıdır. Başka bir deyişle, sınırlı sorumluluk esasıdır.

Limited şirketler özü itibariyle bir sermaye şirkettir. İki ile elli arasında kurulabilirler. Ortaklarının koyacakları sermayenin üst sınırı belirlenmemiş olan bir ortaklık tipi olarak karşımıza çıkan limited ortaklıklar ilk defa 1892 yılında Alman hukukuna göre oluşturulmuştur ancak 1926 yılında yürürlüğe giren TTK'da yer alan limited şirketler, Fransız Limited Şirketler Kanunu'ndan alınmıştır<sup>80</sup>.

#### **1.2.3.2.1. Limited Şirketin Unsurları**

TTK'nın 503'üncü maddesinde yer alan limited şirket tanımından limited şirket unsurlarına ulaşmak mümkündür.

##### **1.2.3.2.1.1. Unvan**

TTK'nın 503'üncü maddesinde limited şirketlerini tanımlarken; “.....bir ticaret unvanı altında kurulup....” demek suretiyle ilgili şirketinde anonim şirketlerde olduğu gibi unvana sahip olması gerektiği vurgusunu yapmıştır. Limited şirketin unvanı da işletme adı olacaktır.

Bir gerçek kişi adı unvanda yer almışsa, limited şirket ibaresinin kısaltılmadan yazılması şarttır. Limited şirket tarafından tanzim edilecek mektup, evrak ve vesikalarda; şirketin unvanı ile birlikte esas sermaye miktarının gösterilmesi şarttır<sup>81</sup>.

<sup>79</sup> ÖZDİLER, a.g.e., s. 74.

<sup>80</sup> Faruk GÜÇLÜ, H. Ali YILDIRIM, Çiğdem YILDIRIM ÖZKAYA, **Şirketler Muhasebesi**, Detay Yayıncılık, Ankara, 2008, s. 135.

<sup>81</sup> Nermin BAŞGÜL, **Şirketler Muhasebesi**, (Ed. Şefika DEMİRKAN), Lisans Yayıncılık, İstanbul, Ağustos 2008, s. 152.

### 1.2.3.2.1.2. Amaç ve Konu

TTK'nın 503'üncü maddesinin 3 no.lu bendinde TTK'nın 271'inci maddesine atıfla bulunarak limited şirketlerin kanunla yasaklanmamış her türlü faaliyette bulunabileceği ifade edildikten sonra Sigortacılık faaliyetleri istisnasını TTK'nın 503'üncü maddesinin 3 no.lu fıkrasında getirmiştir. Ayrıca limited şirketler sigortacılığın yanında bankacılık yapamazlar, yetkili müessese (döviz büfesi) işletemezler.

### 1.2.3.2.1.3. Sermaye

TTK'nın 507'nci maddesinde;

“Limited şirketin esas sermayesinin en az beş milyar (2009 için beşbin) Türk lirası olması şarttır.

Devir için bölme ve mirasın taksimi hali hariç olmak üzere ortağın sermayesi bölünmez bir bütündür.

Bu maddede yazılı miktarlar, Bakanlar Kurulunca on katına kadar artırılabilir”

Bu madde uyarınca sermayenin alt limitinin belli olduğu ancak üst sınırdaki herhangi bir düzenlemenin ayrıca yapılmadığı görülmektedir<sup>82</sup>. Ve yine bu maddeden sermaye bölünmezliğinin esas alındığı anlaşılmaktadır ancak bunun da devir ve miras paylaşımı olmak üzere iki istisnasına aynı madde de yer verilmiştir.

Sermayenin ayın olarak taahhüt edilmesi de mümkündür. Bu durumda TTK'nın 508'inci maddesinde hüküm bulmuştur;

“Ortaklardan biri, sermayeyi ayın olarak koymayı taahhüt etmişse mukavelede; ayının neden ibaret olacağı, değerinin nasıl biçileceği ve taahhüt ettiği sermayeye ne miktarda mahsup edileceği ve bunun karşılığı olarak esas sermayeden kendine ne miktarda bir iştirak payı düşeceği hususlarının açıkça yazılı olması şarttır.”

---

<sup>82</sup> GÜÇLÜ, YILDIRIM, YILDIRIM, a.g.e., s. 135.



#### 1.2.3.2.1.4. Ortaklar

TTK'nın 504'üncü maddesinde;

“Ortakların sayısı ikiden az ve elliden çok olamaz.

Ortakların sayısı sonradan bire iner veya şirketin zaruri organlarından biri mevcut olmazsa münasip bir müddet içinde bu eksiklikler tamamlanmadığı takdirde ortaklardan birinin veya şirket alacaklısının talebi üzerine mahkeme şirketin feshine karar verir. Mahkeme, taraflardan birinin talebi üzerine gerekli ihtiyati tedbirleri alabilir.”

İlgili madde gereğince ortak sayısının birden fazla olması mecburdur. Ve eğer bu zaruret sekteye uğrarsa belli bir süre içinde de tekrar birden azla ortak sayısına ulaşamaz veya zorunlu organlardan biri kurulamaz ise fesih sebebini oluşturur.

TTK'nın 503'üncü maddesinde “...gerçek veya hükmi şahıs... ortaklarının mesuliyeti koymayı taahhüt ettikleri sermaye ile mahdut...” demek suretiyle limited ortaklığa tüzel kişilerinde ortak olabileceği hüküm altına alınmış ve maddenin ilerleyen kısımlarında ortakların sorumluluğunun koymayı taahhüt ettikleri sermaye ile mahdut yani sınırlı olacağı belirtilmiştir.

#### 1.2.3.2.2. Limited Şirketin Kuruluşu

Limited şirketin kuruluşu TTK'nın 509 ve müteakip maddelerinde düzenlenmiştir. Limited şirket kuruluşu ve anonim şirket kuruluşu bir birleri ile çok benzediği için tekrara düşmemek için ayrıntıya girmeden anlatılacaktır.

İki ile elli arasında oluşacak kurucu ortaklar heyetince şirket esas sözleşmesi hazırlanır. Bu sözleşmede aşağıda yer alan hususların bulunması şarttır (TTK md. 506);

- Şirketin ticaret unvanıyla merkezi;
- İşletmenin konusu;
- Esas sermaye ile her ortağın koymayı taahhüt ettiği sermaye miktarları;
- Şirketin yapacağı ilanların şekli;
- Şirketin müddeti.

Kurucu ortaklarca hazırlanan bu mukavele noterce onaylandıktan sonra esas sermayenin Sanayi ve Ticaret Bakanlığınca belirlenen bir oranının ödenmiş

olduğuna dair bir belgenin Bakanlıktan alınmasının ardından, ticaret siciline tescil ve ilan için TTK'nın 510'uncu maddesi gereğince; Müdürler, 31'inci madde hükümlerine uygun olarak şirket merkezinin bulunduğu yer ticaret siciline kaydedilmesini talep ederler<sup>83</sup>.

Bu hususlar göz önünde bulundurularak yapılacak tescil başvurusu sonucunda yapılacak inceleme sonrası kanunen bir engel bulunmayan başvurular tescil ve ilan edilir.

Tescil ve ilan ile limited şirket tüzel kişiliği kazanmış olur. Limited şirket içinde medeni haklardan yararlanma ehliyeti şirket konusu ile sınırlıdır.

Tescilde önce şirket adına yapıldığı açıkça belirtilmiş taahhütler tescilden itibaren üç ay içerisinde şirketçe kabul edilemez veya şirket adına yapıldığı açıkça belirtilmiş olmaz ise ya da şirket kurulmazsa, bu işlemleri yapanlar şahsen ve müteselsilen sorumlu olurlar<sup>84</sup>.

#### **1.2.3.2.3. Limited Şirket Organları**

Limited şirket organları, TTK'da Şirketin Teşkilat'ı başlıklı üçüncü kısımda yer bulmuştur. TTK'nın 536'ncı ve izleyen maddelerde limited şirket organları;

- Umumi Heyet (Genel Kurul),
- Müdürler
- Murakıplar (Denetçiler, ortak sayısı 20 den fazla olan limited şirketlerde bulunur).

##### **1.2.3.2.3.1. Genel Kurul**

En yüksek idare ve karar organıdır. Ortak sayısı 20 den fazla olan limited ortaklıklarda, anonim şirket genel kuruluna ilişkin hükümler uygulanır. Ortak sayısı en fazla 20 ise genel kurul kararları, ortakların yazılı oyları ile alınabilir. (TTK md. 536/1,2)

Alınan kararın geçerli olması için; ödenmiş esas sermayenin yarısından fazlasını temsil eden ortakların kararla ilgi olumlu oy vermiş olması aranır. Aksi durumda alınan kararlar hükümsüz olacaktır.

---

<sup>83</sup> DOĞAN, a.g.e., s. 184.

<sup>84</sup> DOĞAN, a.g.e., s. 185.

Genel kurul, yürütme yetkisi bulunmadığından kural olarak sorumlu değildir. Sorumluluk kuralı uygulayanlara aittir. Bunların sorumluluktan kurtulabilmeleri için kararın iptalini usulüne uygun olarak istemeleri gerekir.

Toplantıya çağırma konusu TTK'nın 538'inci maddesinde yer almaktadır. Bu husus ilgili madde de kısaca şöyle hüküm bulmuştur;

Ortak sayısı 20 den fazla ise, müdürler tarafından iş yılını izleyen 3 ay içinde yılda en az bir kez toplantıya çağırılabilmesi gibi olağan üstüde toplanabilir. Ayrıca ortaklık sermayesinin 10'da 1'ini temsil eden ortaklar, genel kurulun toplantıya çağırılmasını müdürlerden isteyebilirler.

Genel kurulda her ortağın oyu vardır ve bu oy hakkı her ortağın koyduğu sermaye miktarına göre belirlenir. Ancak bir ortak, bütün ortakların sahip olduğu oy sayısının 1/3'ünden fazlasına sahip olamaz.

Oy hakkından mahrum bırakma yönünde her türlü karar geçersizdir. Bunun istisnası; hakkında ibra kararı alınacak ortağın bu karar için yapılan oylamada oy kullanamamasıdır.

Genel Kurul aşağıdaki yetkilere sahip olup bunları başka bir organa devredemez; (TTK md.539)

- Şirket mukavelesini değiştirmek;
- Müdürleri tayin ve azletmek;
- Müdür olmayan ortaklara bahşedilen kontrol hakları mahfuz kalmak şartıyla murakıpları tayin ve azletmek;
- Kâr ve zarar hesabını ve bilançoğu tasdik ve safi kârın kullanma şeklini tayin etmek;
- Müdürleri ibra etmek;
- Payların bölünmesi hakkında karar vermek;
- Kuruluş veya idare işlerinden dolayı şirketin kendi organlarına veya münferit ortaklara karşı haiz olduğu tazminat taleplerini düzenlemek.

Şirket esas sözleşmesinde aksine hüküm olmadıkça genel kurul, ortakların koymayı taahhüt ettikleri sermayeye mahsuben ödeyecekleri paraların ödeme gününü tespit ve ticari mümessillerle, bütün ticari işletmeyi idare hakkı verilen ticari vekilleri tayine yetkilidirler.

Kanuna, sözleşmeye, objektif iyi niyet kurallarına aykırı kararlar için ortaklar ve kararın uygulanması kişisel sorumluluk gerektiriyorsa müdürler ve varsa denetçiler iptal davası açabilirler.

### 1.2.3.2.3.2. Müdürler

TTK'nın 542'nci maddesinde "Müdürlerin haiz oldukları temsil salahiyetinin şümul ve tahdidi hakkında, anonim şirketin idare meclisine dair olan 321'inci madde hükmü tatbik olunur."

Bu hüküm gereği anonim şirket organlarından olan yönetim kurulu görevleri limited şirketler için müdürler vasıtasıyla yerine getirilir<sup>85</sup>.

Limited şirketler müdürler tarafından yönetilir ve temsil edilir. Aksi kararlaştırılmış olmadıkça, ortaklar hep birlikte müdür sıfatıyla şirket işlerini idareye ve şirketi temsile mezun ve mecburdurlar. (TTK md. 540/1) Şirket ana sözleşmesi veya genel kurul kararıyla ortaklardan biri veya bir kaçını şirketin idare ve temsili ile görevlendirilebilir. Şirkete sonradan giren ortaklar genel kurul kararı olmadıkça şirket yönetiminden sorumlu olamazlar. (TTK md. 540/2,3)

Ortaklık sözleşmesi veya genel kurul kararıyla ortak olmayanlarda müdür olarak atanabilirler.

Şirket temsilcileri arasında bir tüzel kişinin yer alması durumu ise TTK'nın 540'ıncı maddesinin 4 no.lu fıkrasında düzenlenmiştir: "Limited şirket temsilcileri arasında bir hükmi şahıs bulunduğu takdirde, ancak o hükmi şahıs adına limited şirketin temsil ve idaresini üzerine almış bulunan hakiki şahıs limited şirketin temsilcisi olarak tescil ve ilan edilir".

Buna göre, kanuni temsilci bir tüzel kişi olamayacaktır ve genel kurulun aksi yöndeki bir kararı bu emredici nitelikteki kuralı değiştiremeyecektir. Şirket temsilcileri arasında bir tüzel kişi bulunması durumunda, o tüzel kişinin temsilcisi olan gerçek kişi limited şirkette müdür sıfatını kazanabilecek ve kanuni temsilci sayılabilecektir<sup>86</sup>.

Ortaklık adına yapılacak beyanlarda, şirket unvanı altında ortakların imzasının bulunması şarttır. Müdürler sözleşmede aksine hüküm yoksa şirket adına ticari mümessil veya tüm işletmeyi yönetme yetkilerine sahip ticari vekil atayamazlar aksi halde sorumlu olurlar. Fakat genel kurul tarafından atanmış dahi olsalar ticari vekil ve mümessilleri azledebilirler<sup>87</sup>.

Müdür olan bir ortak diğer ortakların oluru olmadan şirketin uğraştığı ticaret dalında kendisi veya başkası hesabına iş göremez. Bu yasak sözleşmeye konacak bir hüküm ile sadece müdür ortak için değil tüm ortaklar için hüküm doğurabilir.

<sup>85</sup> Rıza AYHAN, **Limited Şirketlerde Ortakların Sorumluluğu**, Kazancı Hukuk Yayınları No:117, İstanbul, 1992, s. 89.

<sup>86</sup> ÖZDİLER, a.g.e., s. 109.

<sup>87</sup> KUMKALE, a.g.e. s. 142.

### **1.2.3.2.3.3. Denetçiler**

Çok ortaklı (20 ve üstü) limited şirketlerde bir veya birden daha fazla denetçi genel kurul tarafından seçilirler.

Ortak sayısı yirmi ve yirmiden daha az olan limited şirketlerde ise her ortak şirketi denetleme yetkisine sahiptir.

### **1.2.3.3. Eshamlı Komandit Şirket**

Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket, TTK'nın 475'inci maddesinde tanımlanmıştır;

“Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket, sermayesi paylara bölünen ve ortaklarından bir veya bir kaç şirket alacaklılarına karşı bir kolektif şirket, diğerleri bir anonim şirket ortağı gibi mesul olan şirkettir”.

Sermayesi paylara bölünen ve ortaklarından bir veya birkaç şirket alacaklılarına karşı bir kolektif şirket, diğerleri bir anonim şirket ortağı gibi sorumlu olan şirkettir.

- Sınırsız sorumlu olan ortağa komandite,
- Sınırlı sorumlu olan ortağa komanditer ortak, denir.

### **1.2.3.3.1. Unsurları**

Eshamlı komandit şirkette diğer sermaye şirketlerinde olduğu gibi TTK'da düzenlenmiştir.

#### **1.2.3.3.1.1. Ticaret Ünvanı**

TTK'nın 136'ncı maddesinde sayılan ticaret şirketleri arasında yer alan sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin de, diğerleri gibi bir ticaret unvanına sahip olması gerekir.

#### **1.2.3.3.1.2. İktisadi Konu**

TTK'nın 476'ncı maddesinin 2 no.lu fıkrasında; "... aksine hüküm olmadıkça, anonim şirket hükümleri tatbik olunur."den anlaşıldığı üzere, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler de anonim şirketler gibi kanunen yasak edilmemiş her türlü iktisadi maksat ve mevzular için kurulabilir.

#### **1.2.3.3.1.3. Sermayenin Paylara Bölünmüş Olması**

Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketten bahsedebilmek için, adından da anlaşılacağı üzere sermayesinin paylara bölünmüş olması gerekmektedir.

Sermayesi açıkça paylara bölünmemiş şirket, unvanında "hisseli" olduğu belirtilmiş olsa bile, adi komandit şirket sayılır (TTK md. 475).

#### **1.2.3.3.1.4. Komandite ve Komanditer Ortaklar**

Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirkette, şirket borçlarından dolayı sorumluluk bakımından iki tür ortak bulunur. Adi komandit şirketlerde olduğu gibi burada da komandite ortaklar şirket borçlarından sınırsız bir şekilde, komanditer ortaklar ise sermaye iştirakleri oranında sorumludurlar<sup>88</sup>.

#### **1.2.3.3.1.5. Tüzel Kişilik**

TTK'nın 136'ncı maddesi uyarınca sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler de tüzel kişiliğe sahiptir.

#### **1.2.3.3.2. Eshamlı Komandit Şirketin Kuruluşu**

Sermayesi paylara bölünmüş şirketin kuruluşu için en az beş kurucu ortak gereklidir. Kuruculardan birisinin komandite ortak olması şarttır. Ana sözleşmenin

---

<sup>88</sup> GÜÇLÜ, YILDIRIM, YILDIRIM, a.g.e., s. 161.

düzenlenmesine katılanlar ile şirkete paradan başka sermaye koyanların hepsi kurucu ortak sayılır.

Kurucu ortaklar ana sözleşmeyi yazılı olarak hazırlarlar ve komandite ortaklarla birlikte imzalanır. Ana sözleşmede<sup>89</sup>;

Esas mukaveleye aşağıdaki hususlar yazılır:

- Şirketin ticaret unvanıyla merkezinin bulunacağı yer;
- Şirketin maksadıyla mevzuunu teşkil eden muamelelerin nev'i ve mahiyeti;
- Şirketin esas sermayesinin miktarı ile her payın itibari kıymeti, ödeme suret ve şartları;
- Paradan başka sermaye olarak konan haklar ve mallarla bunlara mukabil verilecek hisse senetlerinin miktarı ve mevcut bir işletmenin veya bazı ayınların devir alınması bahis mevzuu olduğu takdirde onun bedeli ve kurucular tarafından şirketin kurulması için şirket hesabına satın alınan diğer şeylerin bedelleriyle şirketin kurulması hususunda hizmetleri görülenlere verilmesi gereken ücret veya tahsisat yahut mükâfatın miktarı;
- Kurucularla idare meclisi azalarına ve diğer kimselere şirket kazancından sağlanacak hususi menfaatler;
- Şirket işlerini idare ve murakabe ile mükellef olanların ne suretle seçecekleri ve bunların hak ve vazifeleri ve imza koymaya yetkili olanlar;
- Umumi heyetlerin ne suretle davet edileceği; toplantıların vakti ve rey verme ile müzakere icrası ve karar verilmesi hususlarının tabi olduğu kayıt ve şartlar;
- Şirkete ait ilanların ne suretle yapılacağı;
- Ani Kuruluş halinde, her ortağın taahhüt ettiği sermayenin nev'i ve pay miktarı
- Komanditer ortak olanlardan kurucu ortak olanların sahip oldukları pay tutarı

11'inci madde dışındakiler aynı zamanda Anonim şirket ana sözleşmesinde yer alması zorunlu olan unsurlardır. Ticaret siciline tescil ve ilan ile şirketin kuruluşu tamamlanır.

---

<sup>89</sup> Abdulkadir BİLEN, **Şirketler Muhasebesi**, (Ed. Şefika DEMİRKAN), Lisans Yayıncılık, İstanbul, Ağustos 2008, ss. 137-138.

## İKİNCİ BÖLÜM

### TÜRKİYE'DE SERMAYE ŞİRKETLERİNİN ÜZERLERİNDEKİ KURUMLAR VERGİSİ YÜKÜ

#### 2.1. TÜRK VERGİ SİSTEMİ İÇERİSİNDE KURUMLAR VERGİSİ

Kurum kazançları üzerinden alınan kurumlar vergisi Türk Vergi Sistemi içinde kurumlar vergisi önemli bir yere sahiptir.

##### 2.1.1. Kurumlar Vergisi Kavramı ve Tarihi Gelişimi

Kurumlar vergisini daha iyi anlayabilmek için kavramları açıklamak ve tarihi gelişimine bakmak gerekmektedir.

##### 2.1.1.1. Kurumlar Vergisi Kavramı

Gelir vergi sistemini kabul etmiş ülkelerde, sistemi tamamlamak üzere, gelir vergisi yanında bir de kurumlar vergisine yer verilmiştir. Gelir vergisi gerçek kişileri mükellef tutan subjektif karakterli, kişisel ve artan oranlı modern bir vergi türüdür. Buna karşılık kurumlar vergisi “kurum” olarak ifade edilen sermaye şirketleri ile kamu iktisadi kuruluşlarının kazançlarını vergileyen düz oranlı, objektif karakterde bir randıman vergisidir<sup>90</sup>.

Tanımdan da anlaşılacağı gibi kurumlar vergisi kurumların gelirleri üzerinden alınmaktadır. Yani kurumlar vergisinin söz konusu olabilmesi için bir gelirin elde edilmesi gerekmektedir. Gelir üzerinden alınan diğer vergi olan gelir vergisi, gerçek kişilerin gelirlerini vergilendirirken, kurumlar vergisi ise ilgili yasa dâhilindeki kurumların kazançlarını vergilendirmeyi amaçlamaktadır.

Mükellefler kazançları üzerinden sabit (düz) bir oranla vergilendirilmektedir. Bu da kurumlar vergisinin objektif nitelikli bir vergi olduğunu göstermektedir. Bu özelliği ile kurumlar vergisi gelir vergisinden ayrılrsa da kurumların kazançları arttıkça

---

<sup>90</sup> Selahattin TUNCER, “Yeni 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu”, **Yaklaşım Dergisi**, S:164, Ağustos 2006, s. 10.



ödeyeceği vergi miktarı da artacağından gelir vergisi ile benzerlik göstermektedir. Zaten bu durum verginin gizli artan özelliğinden kaynaklanmaktadır.

Kurumlar vergisinin ilgili yasa dâhilindeki kurumların kazançlarını hedeflemesi bizi vergi ödeme gücü araçlarından biri olan “Ayırma ilkesi” ne götürmektedir. Çünkü gelir vergisi gerçek kişilerin gelirini vergilendirmeyi amaçlarken, kurumlar vergisi kurumların kazançlarının vergilendirilmesini hedeflemektedir. Servet ve sermayeden doğan gelirlere kıyasla, emek gelirlerinin daha düşük oranlarda vergilendirilmesini ifade eden ayırma ilkesi bu yapısı itibariyle gelirin kaynağına göre farklı işlem yapılmasını öngörmektedir.

Gelir vergisi varken uygulama da kurumlar vergisine ihtiyaç duyulmasının en temel nedeni; kurumlar vergisi mükellefi olmanın bazı avantajlarından kaynaklanmaktadır. Bu avantajlardan en önemlisi kurumlar vergisindeki “sınırlı sorumluluk” uygulamasıdır. Bu konuya bir sonraki kısımda ayrıntılı bir şekilde yer verilecektir<sup>91</sup>.

### 2.1.1.2. Kurumlar Vergisinin Dünyadaki Gelişimi

XIX. yüzyılın sonlarından itibaren sanayi ülkelerinde anonim ve limited gibi sermaye şirketleri ile komandit gibi karma nitelikteki şirketlerin önemi giderek artmaya başlamıştır. Tüzel kişiliği olan söz konusu kurumlarda görülen bu hızlı gelişme eğilimi neticede, gerçek kişileri yükümlü kılan gelir vergisine “tamamlayıcı bir vergi” olan kurumlar vergisinin konmasına yol açmıştır. Ne var ki, kurumlar vergisinin Batıda doğuşu her ülkede aynı şekilde olmamıştır.

Amerika Birleşik Devletleri’nde (ABD) kurumlar vergisi, ilkin XIX. yüzyılın ortalarında genel servet vergisinin başarısızlığa uğraması üzerine federe devletlerde ortaya çıkmıştır. Nitekim, Pennsylvania Eyaletinde 1824 yılında bankaların temettüleri üzerine bir vergi konmuş ve bu vergi demir-çelik şirketlerine de uygulanarak yaygınlaştırılmıştır<sup>92</sup>.

Almanya’da sermaye şirketlerinin 1891 tarihli Prusya gelir vergisi kapsamına alınmasıyla kurumların vergilendirilmesine başlanmıştır. Prusya’daki bu vergileme şeklini diğer Alman devletleri de benimsediler. Bu sistemi değiştirme ve sermaye şirketleri ile diğer tüzel kişileri kendilerine özgü ayrı bir vergi ile yükümlü kılma

<sup>91</sup> TOSUNER, ARIKAN, a.g.e., ss. 202-203.

<sup>92</sup> Yaşar METHİBAY, **Avrupa Topluluğu’nda Vergi Uyumlaştırması ve Türk Kurumlar Vergisi**, Turhan Kitabevi, Ankara, 1996, s. 68.

yönündeki girişimlerde bulunulmuşsa da bunlar başlangıçta sonuçsuz kalmıştır. Devamında ilk olarak 1921 yılında tüzel kişileri kapsayan “Köpperschaftsteuer” adıyla ayrı bir vergi uygulamaya başlanmıştır. Daha sonra bu kanun 1925 yılında kurumlar vergisi kanunu haline dönüştürülmüş ve 1934 ve 1954 tarihinde önemli değişiklikler yapılmıştır.

İngiltere, kısa süren bir ara deneme ile bir yana bırakılırsa, 1937 yılına kadar gelir vergisinden ayrı bir kurumlar vergisi uygulamamıştır. O tarihe kadar kurumlar, öteden beri toplam net kazançları üzerinden normal gelir vergisinin yanında dağıttıkları kazançlar üzerinden ayrıca bir vergi (surtax) ödemektedirler. 1937 yılında “Milli Savunma Vergisi”, ile kurumların ayrı bir vergiyle vergilendirilmesi gerçekleştirilmiştir. Ancak bu vergi de sermaye şirketlerinin yanı sıra gerçek kişilerin gelirlerini de kapsamına aldığı için gerçek anlamda bir kurumlar vergisi değildir.

Fransa’da kurumların vergilendirilmesi başlangıçta gelir vergisi kapsamında yapılmaktaydı. 1917 tarihli Fransız Gelir Vergisi Kanununda sermaye şirketlerinin gerek dağıtılan ve gerekse dağıtılmayan kazançları vergilendirilmekteydi. Fakat, gerçek anlamda bir kurumlar vergisinin kabulü 1948 yılında gerçekleşmiştir<sup>93</sup>.

### 2.1.1.3. Kurumlar Vergisinin Tarihi Gelişimi

Kurum kazançlarının iki aşamada vergilendirilmesi sistemi 1980 öncesi 30 yıllık (1950-1959) dönemde uygulanmıştır. Ancak, bu uygulamada "vergi alacağı" müessesesi yoktur.

Kurum kazançlarının vergilendirilmesinin birinci aşamasında kurumlar vergisi oranı 1950-1979 yılları için %10, 1960-1967 yılları için %20 ve 1968-1979 yılları için de %25 olarak uygulanmıştır. Bu yıllarda uygulanan gelir vergisi kesinti oranı ise %20'dir.

1950-1979 yılları arasında kurum kazançlarının vergilendirilmesinin ikinci aşaması olarak, kurumlardan elde edilen kâr payları üniter sistem içinde gelir vergisine tabi tutulmuştur. Vergi alacağı müessesenin mevcut olmadığı bu dönemde, hesaplanan gelir vergisinden, daha önce kurumlar tarafından yapılan %20'lik gelir vergisi kesintileri tevsik edilmek koşuluyla mahsup edilmiştir.

1980-1981 yılları % 50, 1982-1984 yılları %40 kurumlar vergisi oranları ve vergi alacağı sistemi ile birlikte vergilendirilmiştir. 1980-1984 yılları arasında gelir

<sup>93</sup> Özkan ATİLA, *Avrupa Birliğinde Kurumların Vergilendirilmesi ve Türkiye*, Vergi Dünyası Eki, Ağustos 2009, ss. 11-13.

vergisi kesintisi mevcut değildir. Gelir vergisi kesintisi bir bakıma %50 ve %40'lık yüksek kurumlar vergisi oranlarının içinde saklıdır.

1980-1981 ve 1982-1984 yıllarında uygulanan vergi alacağı, bu yıllarda ödenen kurumlar vergisinin yarısı olarak kabul edilmiştir.

1980-1984 yıllarında kurum kazançlarının vergilendirilmesinin ikinci aşaması, kurumlardan elde edilen kâr paylarının üniter sistem içinde vergi alacağı ile birlikte gelir vergisine tabi tutulmak suretiyle uygulama alanı bulmuştur.

1986 yılından yeni vergileme sisteminin uygulamaya geçtiği 1994 yılına kadar geçen dönemde kurum kazançları %46 oranında ve tek aşamada vergilendirilmiş; kurumlardan elde edilen kâr payları da gelir vergisi yönünden beyan dışı bırakılmıştır. Kuşkusuz bu dönemde vergi alacağı müessesesi de mevcut değildir. Böylece, %46 oranında kurumlar vergisine (ve hesaplanan kurumlar vergisi üzerinden %7 oranında fon payına) tabi tutulan kurum kazançları, hem kurumlar ve hem de gelir vergisi yönünden nihai bir vergileme sonucunu doğurmuştur. Kurum kazançları ne zaman dağıtılsa dağıtılsın, gelir vergisiyle bir ilişkisi kalmamıştır.

Kurum kazançlarının vergilendirilmesi için getirilen yeni sistem, 1980 öncesi 30 yıllık (1950-1979) dönemde uygulanan iki aşamalı sisteme "vergi alacağı" müessesenin eklenmesiyle oluşturulmuştur.

Böylece, kurumlardan elde edilen kâr paylarının (menkul sermaye iratlarının) gelir vergisi kapsamında vergilendirilmesi uygulama yönünden kolaylaştırılmış; vergi tekniği yönünden ise çağdaş bir nitelik kazanmıştır. Bu kolaylık ve çağdaşlığı sağlayan "vergi alacağı" müessesesidir. Herhangi bir kanıt ya da belgeye gerek olmadan, sadece bir hesaplama tekniği ile belirlenen (elde edilen kâr payının 1/3'ü) vergi alacağı, hem gelir vergisi matrahı içinde yer alacak toplam menkul sermaye iradını, hem de hesaplanan gelir vergisinden düşülmek suretiyle ödenecek gelir vergisini tayin ve tespit edebilmektedir.

1950-1979 vergileme dönemlerinde uygulanan sistemde kurumlardan elde edilen kâr payları brüt tutarları üzerinden gelir vergisi matrahına dahil edilmekte, gelir vergisi bu tutarlar üzerinden hesaplanmakta ve hesaplanan gelir vergisinden, daha önce yapılan gelir vergisi kesintisi mahsup edilmekteydi. Ne var ki, kurumların yaptıkları gelir vergisi kesintisinin, ilgili kurumdan alınacak bir belge ile tevsik edilme zorunluluğu vardı. Aksı taktirde, yapılan kesintinin, hesaplanan gelir vergisinden düşülmesi mümkün değildi.<sup>94</sup>

<sup>94</sup> Musa ÖRMECİ, "Kurumlarda Yeni Vergileme Sistemi", **Vergi Dünyası Dergisi**, S:159, Kasım 1994, s. 31.

Türkiye’de 1981 yılına kadar sadece ortaklara dağıtılan ve dağıtılmayan kurum kazançları arasında vergi yükü farklılaştırılması yapılırken bu tarihten sonra ekonomik anlamda çifte vergilendirmeyi hafifleten “vergi alacağı sistemi” kabul edilmiş ve 1986 yılı başından 1994 yılına kadar geçen süre içinde ise sistemdeki gelir vergisi ile kurumlar vergisi arasındaki bağlantı kaldırılarak ekonomik çifte vergilendirme tamamen giderilmiştir. Kurumlaşmayı ve holdingleşmeyi özendirerek diğer düzenlemelerle birlikte kurumlar vergisi, kabul edilmiş gerekçesinden çok farklı yönde gelişme göstermiştir<sup>95</sup>.

#### 2.1.1.4. Kurumlar Vergisinin Konusu

Kurumlar vergisinin konusu kurum kazançlarıdır (KVK. mad/1). Kurum kazancı KVK’nın 2’nci maddesinde yer alan gelir unsurlarından meydana gelmektedir. Gelir vergisinde gelir unsurları ise:

- Ticari kazanç
- Zirai kazanç
- Serbest meslek kazançları
- Ücretler
- Gayrimenkul sermaye iratları
- Menkul sermaye iratları
- Diğer kazanç ve iratlar

Olmak üzere yedi tanedir.

Bir kurum yukarıda sayılan yedi gelir unsurlarından hangisini elde etmiş olursa olsun elde edilen gelir, kurum kazancı olarak adlandırılır. Bir başka deyişle kurumlar tarafından gelir unsurlarının bir veya bir kaçının elde edilen kazanç ve iratlarının toplamına bir bütün olarak kurum kazancı denir. Gelir Vergisinde gelir ne ifade ediyor ise Kurumlar Vergisinde de onu ifade etmektedir. Bu nedenle kurum kazancı Gelir Vergisindeki gelirin yıllık, gerçek, safi genel ve elde edilmiş olma özelliklerini taşır. Gelir vergisinin konusuna girmeyen unsurlar, kurumlar vergisinin de konusuna girmez<sup>96</sup>.

<sup>95</sup> ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, a.g.e., s. 332.

<sup>96</sup> TOSUNER, ARIKAN, a.g.e., s. 209.

### 2.1.1.5. Kurumlar Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay

Kurumlar Vergisinde vergiyi doğuran olay gelirin elde edilmesi yani kurum kazancının elde edilmesidir. Elde etme; bir gelirin kurumun mal varlığına dâhil edilmesidir. Kurum kazançlarındaki elde etmede Gelir Vergisi hükümlerine tabi olmalıdır. Bu noktada elde etme tam ve dar mükellefler için ayrı ayrı ele alınmalıdır.

Gelirin hepsi elde etme açısından ticari kazanç hükümlerine tabidir. Tam mükellefler için tahsil ve tahakkuk esasından geçerlidir.

**Tahsil Esası;** Gelirin nakden veya hesaben gerçekleşmesidir. Nakden tahsil bir kurumun sattığı mal üzerine bedeli peşin almasıdır. Hesaben tahsil ise; kazancın nakit olarak yükümlünün adına bankaya yatırılmış olmasıdır.

**Tahakkuk Esası;** Kurumun bir gelir elde etmesi üzerine bir alacağın kesinleşmesi, fakat bu alacağın henüz kendisine ödenmemiş ya da havale edilmemesidir. Burada söz konusu olay, alacağın ortaya çıkmasıdır.

Dar Mükellefiyet içinde tahsil ve tahakkuk esası geçerlidir;

Ticari veya zirai faaliyette bulunulması hali; sadece ticari veya zirai faaliyette bulunan ya da en az bunlardan birisiyle birlikte diğer gelir unsurlarından gelir sağlayan kurumlar için elde, etme, tüm gelirler itibari ile tahsil veya tahakkuk esasına bağlamıştır.

Ticari veya zirai faaliyette bulunulması hali; diğer gelir unsurlarından (ücret, serbest meslek kazancı, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı, diğer kazanç ve iratlar) gelir sağlaması halinde elde etme Gelir Vergisi Kanun'unda her bir gelir unsuru için öngörülen esasa göre belirlenecektir. Gelir vergisi açısından ücretler, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları ile diğer kazanç ve iratlarda elde etme genel olarak tahsil esasına bağlanmıştır<sup>97</sup>.

### 2.1.2. Kurumlar Vergisinde Mükellefiyet ve Mükellef Kavramları

Kurumlar vergisinde yer alan mükellefiyet türleri ve mükellef kavramlarını aşağıdaki şekilde açıklamamız mümkündür.

<sup>97</sup> Doğan ŞENYÜZ, **Açıklamalı ve Yorumlu 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2007, ss. 18-19.

### 2.1.2.1. Kurumlar Vergisinde Mükellefiyet

Kurumlar vergisinde de, Gelir Vergisinde olduğu gibi iki tür mükellefiyet bulunmaktadır. Gelir Vergisinde gerçek kişiler için düzenlenmiş olan mükellefiyet şekilleri, Kurumlar Vergisinde kurumların özellikleri dikkate alınarak düzenlenmiştir.

Ayrıca yine dar mükellefiyete ait bazı hususlarda da Gelir Vergisi Kanunu'na atıfta bulunulur<sup>98</sup>.

#### 2.1.2.1.1. Tam Mükellefiyet

Kurumlar vergisi mükelleflerinden tüzel kişiliğe sahip olanların kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunanlar tam mükellef olarak kabul edilir. Tanımdan da kolayca anlaşılacağı gibi bir kurumun tam mükellef olarak vergilendirilebilmesi için kanuni veya iş merkezinden en az birinin Türkiye'de bulunuyor olması yeterli olacaktır<sup>99</sup>.

Tam mükellef kavramının daha iyi anlaşılması için;

**Kanuni merkez;** vergiye tabi kurumların kuruluş kanunlarında, tüzüklerinde, ana statülerinde veya sözleşmelerinde gösterilen yerdir.

**İş merkezi;** işlemlerin fiilen toplandığı ve yönetildiği merkezdir<sup>100</sup>.

Kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunan kurum hem Türkiye içinde hem de Türkiye dışında elde ettiği kazançlarının toplamı üzerinden vergilendirilir<sup>101</sup>.

#### 2.1.2.1.2. Dar Mükellefiyet

KVK'nın 1'inci maddesinde sayılı kurumlardan kanuni ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye'de bulunmayanlar, dar mükellef olarak adlandırılır. Kurum ortaklarının Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde olup olmadıkları ve kurum ortaklarının

<sup>98</sup> Bünyamin ÖZTÜRK, **Sermaye Şirketlerinde Kurumlar Vergisi ve Kar Dağıtımı**, Maliye Hukuk Yayınları, Nisan 2007, s. 11.

<sup>99</sup> Alptekin YÜCEBAŞ, "Gelir ve Kurumlar Vergisinde Mükellef ve Mükellefiyet Şekilleri", **Mali Pusula Dergisi**, Yıl:5, S:52, Nisan 2009, s. 32.

<sup>100</sup> Zeynep ARIKAN, **Türk Vergi Hukukunda Mali İkametgah**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Mayıs, 2007, s. 211.

<sup>101</sup> Levent BAŞAK, "Türkiye'de İş Ortaklığı ve Konsorsiyum Şeklinde Örgütlenen Ortak Yatırım Şirketlerinin Ortakları Arasında Yabancı Kurum ve Kuruluşların Vergilendirilmesi Esasları ve Özellikli Bazı Hususların Analizi", **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi**, S:216, Nisan 2006, s. 98.

ikametgâhlarına bakılmaz. Bu durum KVK'da kişiselilik ilkesi olmadığını da ortaya koymaktadır<sup>102</sup>.

Buna göre dar mükellefler yalnızca Türkiye'de elde ettikleri kazançlar üzerinden vergilendirilmektedir. Türkiye dışında kazanç elde etmeleri halinde Türkiye'de bildirmelerine gerek yoktur. Böyle bir uygulamanın amacı vergide mükerrerliği önlemektir. Eğer Türkiye'de şube veya temsilcisi var ise, verginin ödenmesinden bunlar sorumludur.

### **2.1.2.2. Kurumlar Vergisinin Mükellefleri**

Kurumlar Vergisinin mükellefleri KVK'nın 1'inci Maddesinde belirtilmiştir. Bu mükellefler:

- Sermaye şirketleri,
- Kooperatifler
- İktisadi kamu kuruluşları
- Dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler
- İş ortaklıklarıdır.

#### **2.1.2.2.1. Sermaye Şirketleri**

KVK'nın 2'nci maddesinde sermaye şirketleri şu şekilde tanımlanmıştır. "Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulmuş olan anonim, limited ve sermayesi paylar bölünmüş komandit şirketler ile benzer nitelikteki yabancı kurum sermaye şirketleri ile benzer nitelikteki yabancı kurum sermaye şirkettir. Bu kanunun uygulanmasında, Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi fonlar ile aynı nitelikteki yabancı fonlar sermaye şirketi sayılır."

##### **a) Anonim Şirket**

Anonim şirket, bu unvana sahip, esas sermayesi belli paylara bölünmüş olan ve borçlarına karşı mameleki yani mal varlığı ile sorumlu bulunan şirkettir. (TTK md 269) Ortaklar, şirket borçlarından dolayı koymayı üstlendikleri sermaye miktarı ile sorumludurlar. Ortakların şirket karından aldıkları paylara "kâr payı (temettü)" adı verilir. Ortaklarca elde edilen bu kâr payları, gelir vergisi açısından menkul sermaye

<sup>102</sup> Selçuk YÜCEL, Hayrettin TURAN, **Dar Mükellef Kurumlar**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Yıldız Ofset, İstanbul, 1999, s. 5.

iradı sayılmaktadır. Anonim şirketlerde sermaye belli paylara bölünmüş olup, bu paylar hisse senetleri ile temsil edilir. Hisse senetleri kıymetli evrak hükmüne tabidir.

#### **b) Limited Şirket**

Limited şirket; iki veya daha fazla gerçek veya tüzel kişi tarafından bir ticaret unvanı altında kurulup, ortaklarının sorumlulukları, koymayı üstlendikleri sermaye ile sınırlı ve esas sermayesi muayyen yani belirli olan şirketlerdir. (TTK md. 503) Limited şirketler en az iki, en çok elli kişi tarafından kurulan ve bankacılıkla sigortacılık dışında her türlü iktisadi faaliyette uğraşabilen, tüzel kişiliğe sahip şirketlerdir. Şirket borçlarından dolayı mal varlığı ile ortaklarda, koydukları sermaye ile sınırlı olarak sorumludur.

#### **c) Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirket**

Sermayesi paylara bölünmüş komandit, şirket, sermayesi paylara bölünen ve ortaklarından bir veya bir kaç şirket alacaklarına kolektif şirket (sınırsız sorumlu), diğerleri bir anonim şirket ortağı gibi sorumlu olan şirkettir. (TTK md 475) Şirketin sorumlulukları sınırsız olan ortaklarına “komandite”, diğerlerine de “komanditer” denir.

Diğer sermaye şirketleri safi kurum kazançları üzerinden vergilendirildikleri halde, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirkette kurumlar vergisi, komanditer ortaklara düşen kâr payı üzerinden alınır. Çünkü komandite ortakların şirket kazancından aldıkları paylar bunların şahsi ticari kazancı sayılır ve doğrudan gelir vergisine tabi tutulur.

#### **d) Yatırım Fonları**

Menkul kıymetler yatırım fonları, sermaye şirketi statüsünde olmadıkları halde Kurumlar Vergisi bakımından aynı kategoride işlem görmektedir. Bunlar bankalarca veya SPKn’da belirtilmiş bazı kurumlarla, menkul kıymet, gayrimenkul, altın ve diğer kıymetli madenler portföyü oluşturmak için kurulurlar (SPK md. 35) kurucular, bu fonlar karşılığında fona para karşılığında katılanlara “katılma belgeleri” verirler. Menkul kıymet niteliğindeki katılma belgeleri, sahibinin fona kaç hisse ile katıldığını, gösterir ve fonun kurucularına karşı taşıdığı hakları temsil eder<sup>103</sup>.

<sup>103</sup> Şenol CUDIN, “Yatırım Fonları”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S:71, 1994, s. 24.



#### 2.1.2.2.2. Kooperatifler

Kooperatifler; Kooperatifler Kanunu ve özel kanunlara göre kurulmuş kooperatifler ile benzer nitelikteki yabancı kooperatifleri ifade etmektedir. (KVK md.2) fakat en çok karşılaşılan grup kooperatifler kanuna göre kurulan kooperatiflerdir. Buna göre kooperatif; tüzel kişiliği haiz olmak üzere ortaklarının belirli faaliyetlerini ve özellikle meslek ve geçimlerine ait ihtiyaçlarını karşılıklı yardım, dayanışma ve kefalet sureti ile sağlayıp korumak amacı ile gerçek ve kamu tüzel kişileri ile özel idareler, belediyeler, köyler, cemiyetler ve dernekler tarafından kurulan değişir ortaklı ve değişir sermayeli kuruluşlardır.

Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere kooperatifte ağırlıklı vasıf ortakların ekonomik menfaatlerini sağlamaktır. Şirketlerde sermaye unsuru hâkim iken kooperatiflerde kişi unsuru hâkimdir<sup>104</sup>.

#### 2.1.2.2.3. İktisadi Kamu Kuruluşları

İktisadi kamu müesseseleri genel olarak iktisadi alanda faaliyette bulunan bazı kamu tüzel kişilerini ifade eder. Bu tür kişiler için hukuken statüleri farklı olmakla birlikte iktisadi devlet teşekkülü, kamu iktisadi kuruluşları, kamu iktisadi teşebbüsleri vb. kavramlar birbiri yerine kullanılmaktadır.

İktisadi kamu kuruluşlarının vergilendirilmesi bir bakıma devletin kendi kendisini vergilendirmesi gibi düşünülebilirse de iktisadi kamu kuruluşlarına vergi ayrıcalığının tanınması serbest piyasa ekonomisi içindeki rekabet eşitliğini özel sektör aleyhine bozan bir durum yaratacaktır. Rekabetin korunması açısından iktisadi kamu kuruluşlarını vergileme zorunluluğu doğmuştur.

- İktisadi kamu müesseselerinin vergilendirilebilmesi için bazı şartların aranması gerekir bunlar; İktisadi kamu müessesesi devlete, mahalli idarelere ve diğer kamu idare ve müesseselerine ait veya tabi olmalıdır.
- Müesseselerin faaliyetlerinin devamlı olması gerekir.
- İktisadi kamu müesseseleri ticari, sınaî veya zirai işletmeler mahiyetinde olmalıdır.
- Bu müesseselerin sermaye şirketleri veya kooperatif şirketi şeklinde kurulmasıdır.

<sup>104</sup> İrfan VURAL, "Kooperatiflerin Üst Kuruluşlara Ortak Olmalarının Vergi Muafiyetlerine Etkisi", *Yaklaşım Dergisi*, Yıl:14, S:160, Nisan 2006, s. 117.

Yukarıda sayılan dört şartı bir arada sağlayan iktisadi kamu müesseselerinin kazanç gayeleri gütmeleri, tüzel kişiliklerinin olmaması, bağımsız muhasebelerinin bulunmaması, kendilerine tahsis edilmiş sermayelerinin olmaması gibi hallerin Kurumlar Vergisi Mükellefiyetini ortadan kaldırmaz<sup>105</sup>.

#### 2.1.2.2.4. Dernek ve Vakıflara Ait İktisadi İşletmeler

**Dernek;** kazanç paylaşımı dışında belirli ve ortak amaçları gerçekleştirmek üzere en az yedi gerçek kişinin bilgi ve çalışmalarını sürekli olarak birleştirmeleri ile oluşturulan kuruluştur. (DK md.1)

**Vakıf ise;** bir malın hayır için belli bir amaca sürekli olarak tahsisini ifade eder. Vakıflar üç gruba ayrılır: Mazbut Vakıflar, Vakıflar Genel Müdürlüğünce temsil ve idare edilen vakıflardır. Mülhak Vakıflar; mütevellileri (kendi yönetim organları) tarafından yürütülen ve Vakıflar Genel Müdürlüğünce denetlenen vakıflardır. Cemaat ve esnafa ait vakıflar ise bu kişiler tarafından seçilen kişi ve kuruluşlarca yönetilir ve denetimi yine Vakıflar Genel Müdürlüğüne aittir<sup>106</sup>.

Dernek ve Vakıflar Kurumlar Vergisi mükellefi değildir. Fakat bunlara ait iktisadi işletmeleri Kurumlar Vergisi mükellefidir. Örneğin Kızılay bir dernek olarak Kurumlar Vergisine tabi değildir. Fakat ona bağlı olarak işletilen Afyonkarahisar Maden Suyu İşletmesi bu vergiye tabidir<sup>107</sup>.

KVK'nın 2'nci maddesinde sendikalar dernek, cemaatler ise vakıf olarak yer almaktadır.

#### 2.1.2.2.5. İş Ortaklıkları

İş ortaklıkları: Sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu müesseseleri ve dernek ve vakıflara ait olan iktisadi işletmelerin kendi aralarında şahıs ortaklıkları veya gerçek kişilerle belli bir işin birlikte yapılmasını ortaklaşa taahhüt etmek ve kazancı paylaşma amacı güden ortaklıklardır.

<sup>105</sup> ŞENYÜZ, a.g.e., s. 23.

<sup>106</sup> Altar Ömer ARPACI; "Kurumlar Vergisi Açısından Dernek veya Vakıflara Ait İktisadi İşletmeler, Bakanlar Kurulunca Muaf Tutulan Vakıflar ve Kamuya Yararlı Dernekler", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S:47, Kasım 2007, s. 70.

<sup>107</sup> TOSUNER, ARIKAN, a.g.e., s. 214.

İş ortaklıklarının taşınması gereken unsurlar;

- Ortaklardan en az birinin Kurumlar Vergisi mükellefi olması,
- Ortaklığın belli bir işi sonuçlandırmak üzere yazılı bir sözleşme ile kurulması,
- Ortaklık konusunun belli bir iş olması,
- Birlikte yapılacak işin belli bir süre içinde gerçekleştirilmesinin öngörülmesi,
- İşin birden fazla yıla yaygın inşaat, onarma, montaj ve teknik hizmetlerden olması,
- İş ortaklığı ile işveren arasında bir taahhüt sözleşmesinin olması,
- İş bitiminde kazancın paylaşılması,
- Tarafların birlikte taahhüt edilen işin tamamından işverene karşı sorumlu olmalarıdır.

İş ortaklıkları mükellefiyet bakımından isteğe bağlıdır. İş ortaklığı tanımına girenler isterlerse Kurumlar Vergisi mükellefi isterlerse de adi ortaklık hükümlerine tabi olurlar<sup>108</sup>.

### 2.1.3. Kurumlar Vergisinde Matrah

Verginin konusu ile verginin matrahını birbirleriyle karıştırmamak gerekir. Vergi ne üzerinden alınıyorsa, o şey verginin konusunu oluşturmaktadır<sup>109</sup>.

Vergi mükellefi ile vergi konusunun varlığı ve vergi doğuran olayın ortaya çıkması ile birlikte vergi borcu doğar. Ancak verginin alınabilmesi için bu yeterli değildir. Kişilerin ödeyeceği vergi miktarının somut olarak ortaya çıkması gerekmektedir. Bu nedenle vergi kanunlarında belirtilen vergi oranlarının uygulanacağı bir miktar yada değer varlığının bilinmesi gerekmektedir<sup>110</sup>. Verginin matrahı; verginin üzerinden hesaplandığı değer veya miktar olarak tanımlanabilir. Vergi konusunu verginin alınmasına esas olacak değer ve de miktarının ne olduğunun, nasıl hesaplanacağını ve işleme tabi tutulacağını yasalarla

<sup>108</sup> Hakkı YILDIRIM, "İş Ortaklıkları (Joint Venture)", **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Yıl:21, S:497, Ekim 2007, s. 71.

<sup>109</sup> M. Kamil MUTLUER, **Vergi Genel Hukuku**, 1. Baskı, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2006, s. 128.

<sup>110</sup> Emine ERDOĞAN, **Kamu Maliyesi**, 13. Baskı, Ankara, 2000, s. 137.

belirlenmesi gerekir. Her verginin bir matrahı vardır ve bu matrahı üzerine bir vergi tarifesi uygulanır<sup>111</sup>.

#### **2.1.4. Kurumlar Vergisinin Beyanı**

Kurumlar Vergisinde kural olarak takvim yılı ve beyan esası geçerlidir.

Kurumlar vergisi, mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunur.

Beyannamede ilgili bulunduğu hesap döneminin sonuçlarını içerir.

##### **2.1.4.1. Kurumlar Vergisinde Beyanname Türleri**

Kurumlar vergisi kapsamında beyanname türlerini aşağıdaki başlıklar halinde inceleyebiliriz.

###### **2.1.4.1.1. Yıllık Beyanname**

Yıllık beyanname yıllık kurum kazancına ilişkin vergi borcunun vergi idaresine bildirilip ödenmesinde kullanılan beyanname türüdür.

Her mükellef vergiye tabi kazancının tümü için bir beyanname verir. Ancak tüzel kişiliği bulunmayan iktisadi kamu kuruluşları ile dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerden her biri için, bunların bağlı olduğu kamu tüzel kişileri ile dernek ve vakıflar tarafından ayrı beyanname verilir. Ayrıca mükelleflerin şubeleri, ajanlıkları, alım – satım büroları ve mağazaları, imalathaneleri veya kendilerine bağlı diğer iş yerleri için bağımsız muhasebeleri ve ayrı sermayeleri olsa bile ayrı beyanname verilmez. Yine kooperatiflerin gelirlerinin vergi kesintisine tabi tutulan taşınmaz kira gelirinden ibaret olması durumunda yine beyanname verilmez.

Kurumlar Vergisi mükelleflerinin bağlı olduğu vergi dairesi; kurumun kanuni veya iş merkezinin bulunduğu yerin vergi dairesidir. Maliye bakanlığı mükelleflerin bağlı oldukları vergi dairelerini kendileri belirleyebilir.

---

<sup>111</sup> Kadir IŞIK ve Diğerleri, **Kamu Maliyesi**, Ekin Kitabevi, Bursa, 2005, s. 117.

Beyannamenin şekli içeriği ve ekleri Maliye Bakanlığınca belirlenir. Mükellefler beyanlarını bu beyanname ile yapmak veya bu beyannamelerde yazılı bilgilere uygun olarak bildirmek zorundadırlar<sup>112</sup>.

Yıllık Beyanname hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci günündün yirmi beşinci akşamına kadar mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine verilir.

Dar mükellefiyete tabi kurullarda, tarhiyatın muhatabı Türkiye'yi terk etmesi halinde ise ülkeyi terkten önceki on beş gün içinde beyanını verilir (KVK md 25/5)

#### **2.1.4.1.2. Muhtasar Beyanname**

Dar mükellef kurumların ticari, zirai ve diğer kazanç ve iratları dışında kalan kazanç ve iratları kurumlar vergisi tevkifatına tabidir. Kaynakta vergileme, dar mükellef kurumlar açısından yoğun bir uygulama alanı bulmaktadır. KVK'nın 30'uncu maddesi, dar mükellef kurumların kazançları üzerinden yapılacak stopajları belirlemektedir. Dar mükellef kurum kazançlarının tam mükellef kurullara nazaran daha yoğun şekilde stopaja tabi tutulması, kanuni ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye'de olmayan bu kurumların gelirlerinin vergilenmesinin güvenceye alınmak istenmesinden kaynaklanmaktadır<sup>113</sup>.

Dar mükellef kurullara 30'uncu maddede sayılan ödemeleri yapan tam mükellef kurum veya kişiler burada belirtilen tevkifatı yapmak zorundadırlar.

Bu kazanç ve iratları dar mükellef kuruma ödeyen kurum veya kişiler söz konusu tevkifatı yaparka, takip eden ayın yirmiüçüncü günü akşamına kadar verecekleri muhtasar beyanname ile bildirecekler ve vergiyi de aynı ayın yirmialtınıcı günü mesai saati bitimine kadar ödeyeceklerdir<sup>114</sup>.

#### **2.1.4.1.3. Özel Beyanname**

Özel beyanname, dar mükellefiyete tabi olan ve kazançlarını yıllık beyanname ile bildirmek zorunda olmayan mükelleflerin Türkiye'de elde ettikleri kurum kazançlarını bildirmek için kullanılan beyanname'dir.

<sup>112</sup> BİLİCİ, **Vergi Hukuku**, a.g.e., ss. 232-233.

<sup>113</sup> Hesap Uzmanları Derneği, **Denetim İlke ve Esasları 2. Cilt**, 3. Baskı, Yıldız Ofset, İstanbul, Temmuz 2004, s. 761.

<sup>114</sup> BİLİCİ, **Vergi Hukuku**, a.g.e., s. 239.

Dar mükellefiyete tabi olan yabancı kurumların vergiye tabi kazancının GVK'da yazılı diğer kazanç ve iratlardan (Telif imtiyaz, ihtira, işletme ticaret unvanı, marka ve benzeri gayri maddi hakların satışı devir ve temlik karşılığında alınan bedeller hariç) ibaret bulunması halinde yabancı kurum veya Türkiye'de adına hareket eden kimse, bu kazançları elde edilme tarihinden itibaren 15 gün içinde vergi dairesine beyanname ile bildirmek zorundadır.

Diğer kazanç ve iratlara ilişkin olarak Türkiye'de bizzat getirilen nakdi veya aynı sermaye karşılığında elde edilen menkul kıymetler ile iştirak hisselerinin elden çıkarılması sırasında oluşan kur farkı kazancına dair hükümler hariç olmak üzere, GVK'da yer alan vergilendirmeme hususundaki istisna, kayıt, şart ve sürelerle ait sınırlamalar dikkate alınmaz.

Özel beyan zamanı tayin olunan gelirlerle ilgili Kurumlar Vergisi Beynamesi, Taşıtların elden çıkarılmasından doğan diğer kazanç ve iratlarda taşınmazın bulunduğu, Taşınırın ve hakların elden çıkarılmasında doğan diğer kazanç ve iratlarda mal ve hakların Türkiye'de elden çıkarıldığı, Ticari veya zirai bir işletmenin faaliyetinin durdurulması veya terk edilmesi karşılığında elde edilen diğer kazanç ve iratlarda işletmenin bulunduğu, Arızı olarak ticari işlemlerin yapılmasından veya bu nitelikteki işlemlere aracılıktan elde edilen kazanç ile arızı olarak yapılan serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla elde edilen kazançlarda faaliyetin yapıldığı, Arızı olarak Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık faaliyetlerinden elde edilen kazançlarda yolcu veya yükün taşıta alındığı. Zarar yazılan değersiz alacaklarla karşılıklı ayrılan şüpheli alacakların tahsili dâhil olmak üzere terk edilen işlemlerle ilgili olarak sonradan elde edilen diğer kazanç ve iratlar ile ticari, zirai veya mesleki bir faaliyete hiç girişilmemesi veya ihale, arttırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen diğer kazanç ve iratlarda ödemenin Türkiye'de yapıldığı yere verilir. Diğer hallerde ise Maliye Bakanlığınca belirlenen, yerin vergi dairesine verilir<sup>115</sup>.

#### **2.1.4.2. Kurumlar Vergisi Beynamesinin Verilme Zamanı, Tarihi ve Ödenmesi**

Kurumlar Vergisi beynamesini verileceği süre hesap dönemiyle ilişkilendirilmiştir. Bir mükellefe özel hesap dönemi tayin edilmemişse onun vergilendirme dönemi normal hesap dönemi olmaktadır.

<sup>115</sup> TOSUNER, ARIKAN, a.g.e., ss. 260-262.

Normal hesap dönemi; kurumlar vergisi beyannamesi hesap döneminin kapandığı ayı takip eden dördüncü ayın 1'inci gününden 25'inci günü akşamına kadar mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine verilir. Hesap döneminin takvim yılına (1 Ocak-31 Aralık) uygun olması halinde beyanname normal hesap dönemini takip eden dördüncü ay olan Nisan ayının 25'ine kadar verilecektir.

Özel hesap dönemi; 12 aydan oluşan fakat bir takvim yılını (1 Ocak – 31 Aralık) içermeyen bir hesap dönemidir. Bu nedenle beyanname verme itibariyle normal hesap dönemindeki beyan süresi esası aynen burada da geçerli olup beyanname hesap döneminin kapandığı ayı takip eden dördüncü ayın 1'inci gününden 25'inci günü akşamına kadar verilecektir. O halde, özel hesap döneminin kapandığı ayın farklı olmasına göre beyannamenin verileceği ay farklılık gösterecektir.

Ülkeyi terk halinde; Dar mükelleflerde muhatabın Türkiye'yi terk etmesi halinde ülkeyi terk etmesinden önceki onbeş gün içinde verilir.

Kurumlar Vergisi, beyannamenin verildiği vergi dairesince tarh olunur. Mükellef olanların tüzel kişiliği adına; iktisadi kamu kuruluşları ile derneklere ve vakıflara ait iktisadi işletmelerden tüzel kişiliği haiz olmayanlar için bağlı oldukları kamu tüzel kişileri ya da dernek veya vakıf adına, fonlarda, fonun kurucu adına; iş ortaklıklarında ise verginin ödenmesinden müteselsilen sorumlu olmak üzere yönetici ortak veya ortaklardan herhangi birisi adına tarh olunur.

Kurumlar Vergisi bağlı olunan vergi dairesine beyannamenin verildiği veya elektronik ortamda gönderildiği günde, beyanname posta ile gönderilmişse vergiyi tarh edecek daireye geldiği tarihi izleyen 3 gün içinde tarh edilir.

Kurumlar vergisi, beyannamenin verildiği ayın sonuna kadar ödenir. normal hesap dönemini takip eden kurumlarda hesap döneminin kapandığı ayı takip eden dördüncü ay içinde beyannamenin verildiği düşüldüğünde ödeme süresinin Nisan ayının son günü (30 Nisan) olduğu anlaşılmaktadır. Verginin ödenmesinde taksit yoktur. Mevcut şartlarda ödenecek verginin tamamı, kazancın beyan edildiği vergi dairesine beyanname verildiği Nisan ayının sonuna kadar ödenir<sup>116</sup>.

---

<sup>116</sup> ŞENYÜZ, a.g.e., ss. 86, 94.

### 2.1.5. Kurumlar Vergisi ile İlgili Teorik Görüşler

Kurum kazancının vergilendirilmesinde genel olarak iki temel yaklaşımdan söz etmek mümkündür:

1. Klasik yaklaşım,
2. Çağdaş teorik yaklaşım.

**Klasik yaklaşıma göre**, kurumlar vergisi ve gelir vergisi birbirinden bağımsız olarak düşünülmekte, kurum kazancı kurumlar vergisine tabi tutulmakta ortakların elde ettikleri kâr payları ise gelir vergisine tabi tutulmaktadır.

**Çağdaş teorik yaklaşıma göre ise**, kurum ayrı bir ekonomik birim olmayıp ortaklardan oluşan bir bütündür. Kurum kazançlarının vergilendirilmesinde, kurum ve ortakları birbirinden bağımsız düşünülmeyp, sistem bütün olarak ele alınmakta, vergi sistemi ve vergi yükü topluca değerlendirilmektedir<sup>117</sup>.

Aşağıda kurumlar vergisinin lehinde ve aleyhinde olan görüşlere ayrı ayrı değinilerek neden gelir vergisinden ayrı bir kurumlar vergisinin uygulamada olduğu incelenmiştir.

#### 2.1.5.1. Kurumlar Vergisini Haklı Gösteren Teoriler

Kurumlar vergisi uygulamasını haklı gösteren teoriler mevcuttur. Bunları aşağıdaki şekilde açıklamak mümkündür.

##### 2.1.5.1.1. Fayda ve İmtiyaz Bedeli Teorisine Göre Kurumlar Vergisi

Fayda ve imtiyaz teorisine göre, kurumlar vergisi kurum hukuki statüsünde iş yapmanın imtiyazı veya sağladığı özel faydalar karşılığı alınan bir bedeldir. Çünkü bir ortaklığın kurum hukuki statüsüne bürünmesi, kanunların tanıdığı ve koruduğu bazı imtiyazlardan faydalanmaya hak kazanması demektir. Bir başka ifadeyle, sermaye şirketlerine, kanunlar, başka teşebbüslerin genellikle sahip olmadıkları iki önemli ayrıcalıktan yararlanma imkânı tanımıştır. Birincisi, piyasadan tahvil ve hisse senedi karşılığı para toplayabilmeleri, diğeri ise ortakların yalnızca şirkete koydukları sermaye miktarıyla sınırlı sorumluluk taşıyabilmeleridir<sup>118</sup>.

<sup>117</sup> Nazmi KARYAĞDI, **Tüm Yönleriyle Kar Dağıtımı**, Oluş Yayıncılık, Kasım 2008, s. 397.

<sup>118</sup> Özhan ULUATAM, Yaşar METHİBAY, **Vergi Hukuku**, İmaj Yayıncılık, Ankara, 1999, s. 308.



Gerçekten de kurumlar, bireylerin, sahip oldukları ekonomik güçleri, kazanç sağlamak gayesiyle bir araya getirerek oluşturdukları ortaklıklar olup bu da onları ortaklarının bireysel güçlerine kıyasla ekonomik bakımdan daha güçlü bir konuma getirmektedir. Bu durum, ortakların sorumluluğunun işe koyduğu sermaye ile sınırlı olması, girişimcilerin –ortaklıklara koydukları sermaye dışındaki– servetlerini tehlikeye sokmaksızın rizikosu yüksek yatırım ve faaliyetlere cesaret etmelerini sağlamaktadır.

Teori, fayda ve imtiyaz açısından gerçek kişilerden ayrıcalıklı bulunan kurumların ayrıca vergilenmesi gerektiğini ileri sürmektedir. Teoriye yönelik getirilen eleştiriler, kurumlaşmanın ekonomik anlamda bir yarar veya ayrıcalık yaratmadığı, yeni kurumların başlangıçta ayrıcalığa sahip olmayacakları ve bu ayrıcalıktan yararlanma derecelerinin farklı olabileceği yönünde yapılmaktadır<sup>119</sup>.

#### **2.1.5.1.2. Gayri Şahsi Ödeme Gücüne Göre Kurumlar Vergisi**

Bu görüşe göre kurumlar kendilerini oluşturan ortaklarından ayrı ve onlardan daha büyük bir ekonomik güce sahiptir. Diğer bir ifadeyle kurumlar vergisi mükelleflerinin tüzel kişilik olarak ortaklarından ayrı bir ödeme gücü bulunmaktadır. Ayrıca bu tüzel kişilikler borçlanma, nakit darlığı çekildiğinde veya yatırımlara ihtiyaç olduğunda daha rahat ortak veya sermaye bulabilme ve herhangi bir riske katlanma açısından gelir vergisi mükelleflerine göre daha güçlüdürler. Kurumlar vergisi mükelleflerinin bu avantajlarından dolayı vergide ödeme gücü gündeme gelmektedir.

Herhangi bir faaliyeti sonucu kâr elde eden şirketlerin kârı, ister dağıtılsın isterse dağıtılmasın bu durum ayrı bir kurumlar vergisi uygulamasının önüne geçemez.

Genelde de kurum kârlarının dağıtılmasına herhangi bir ortak değil şirketlerin yönetim kurulları karar vermektedir. Eğer yönetim kurulundan çıkan karar şirket kârlarının ortaklara dağıtılmayarak bir kısmının firmada tutulması şeklinde olursa otomatik olarak vergilendirme olanağı ortadan kalkacaktır. Çünkü kurumlar vergisinde devlet dağıtılmayan kazançları vergilendirememektedir veya devletin bu hakkı vergi kanunu ile elinden alınmıştır. Bu durum da kurumlar vergisi mükelleflerinin daha kolay sermaye birikimine imkân tanıdığı için kurumlar vergisi mükelleflerini piyasada gelir vergisi mükelleflerine göre daha avantajlı konuma

<sup>119</sup> Selçuk TEKİN, “Kurumlar Vergisinin Teorik Esasları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S:248, Mayıs 2009, s. 84.

sokmaktadır. Sonuçta dağıtılmayarak ihtiyatlar şeklinde ayrılan kazançlar ayrı bir kurumlar vergisinin varlığını ön plana çıkarmaktadır.

Kurumlar vergisi mükellefi olan şirketlerin hukuki varlıklarının yanı sıra ekonomik ve sosyal kararların oluşmasında da önemli bir etkisi bulunmaktadır. Şirketler profesyonel yöneticileri tarafından yönetildikleri için şirket ortakları almış olduğu kararlarla tek başına herhangi bir yatırıma karar veremez. Şirket ortaklarının hisse senedi satın alması da onlar için sadece yeni bir yatırım anlamına gelmektedir. Şirket yönetimi ise genellikle güçlü birkaç yöneticinin etkisindedir. Bu güçlü ortakların yönetimindeki şirket bağımsız girişimlerde bulunabilmekte ve diğer şirketlerin hisse senetlerini satın alabilmektedir. Bu özellikler şirketin ortaklarından bağımsız hareket edebilme olanağının mümkün olduğunu göstermektedir. Bütün bunlarda şirketlerin onları oluşturan kişilerden ekonomik olarak daha üstün ve bağımsız bir güce sahip olduklarını gösterir.

Gayri şahsi ödeme gücünü savunanlar, her ne kadar kurumlar vergisinin çeşitli nedenlerden dolayı gelir vergisinden ayrı bir vergi türü olarak var olmasını savunsa da bu görüşte zamanla çeşitli eksikliklerinden dolayı eleştiriye uğramıştır. Yapılan eleştirilerin bir boyutunu kurumlaşmanın ekonomik olarak bir fayda veya çıkar yaratmadığı, yeni kurumların başlangıçta herhangi bir çıkara sahip olamayacağı ve bazı imtiyazlardan istifade etme imkânlarının sınırlı kalacağı oluştururken, diğer boyutunu da vergi ödeme gücünün reel bir şekilde ölçülememesi ve vergilendirmeye giderken kurumların iktisadi güçlerinin dikkate alınmaması oluşturmaktadır<sup>120</sup>.

### **2.1.5.1.3. Sosyal ve Ekonomik Denetleme Aracı Olarak Kurumlar Vergisi**

Günümüzde şirketlerin çoğu büyük finansman olanaklarına sahiptirler. Şirketlerin, ekonomik olarak güçlü olduğu için sınırsız büyüme ve kolaylıkla güç toplayabilme imkânları da bulunmaktadır. Bunun yanında siyasi iktidarı elinde bulduran güçlerin çoğu yatırımları teşvik etmek ve istihdam sorununa çözüm bulmak amacıyla büyük vergi teşvikleri sağlamaktadır. Ancak şirketlerin kolaylıkla büyük güç oluşturabilmesi zaman içinde toplum için zararlı olabileceği görüşünü gündeme getirmiştir. Şirketlerin aşırı sermaye birikimini engellemek amacıyla kurumlar vergisi bir araç olarak kullanılmaktadır. Kurumlar vergisi yoluyla büyük

<sup>120</sup> Şükrü KIZILOĞLU, **Kurumlar Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2000, s.16.

şirketleri kontrol altında tutmak, bu şirketlerin toplum aleyhine bir faaliyette bulunmalarını engellemek ve yine bu şirketlerin piyasada kurumlar vergisi mükellefi olmayan tüzel kişiliğe sahip gelir vergisi mükellefleriyle arasında rekabet eşitliğini sağlamak amacıyla kurumlar vergisi bir sosyal ve ekonomik denetleme aracı olarak kullanılmaktadır.

Günümüzde gelişen uluslararası ilişkilerle birlikte büyük sermayeli yabancı kuruluşların ülkelerin çoğunda çeşitli alanlarda faaliyet gösterdiği bilinmektedir. Dolayısıyla bu gibi şirketlerin ülkelerin ekonomik ve sosyal politikaları üzerinde bir takım etkileri bulunmaktadır. Büyük sermayeli kuruluşlar olan çok uluslu şirketlerin genellikle monopolcü ve oligopolcü yapıları bu şirketlerin iktisadi ve siyasi güçlerini daha da arttırmaktadır. Çok uluslu şirketler bunların yanında şirket birleşmeleriyle de bir ülkede faaliyet gösterebilmektedir. Şirketlerin birleşmesi sayesinde teknolojik ve yönetim deneyimleri ile sermaye kaynaklarından yararlanarak rekabetçi güçlerini daha da arttırmaktadırlar. Son yıllarda sanayi, bankacılık ve ticaret başta olmak üzere birçok Türk şirketinin de yabancı şirketler tarafından satın alındığı veya yabancı şirketlerin Türk şirketlerin ortağı olduğu bilinmektedir. İşte tam bu noktada kurumlar vergisi bir denetleme aracı olarak devreye girip bu şirketlerin kontrol altında tutulmalarını sağlamaktadır.

Her ne kadar bu görüş kurumlar vergisinin kurumların kontrol edilmesi açısından varlığını savunsa da tam olarak kurumlar vergisinin haklılık sebebini açıklayamamaktadır. Çünkü kurumlar vergisi sadece, toplumun geneline zarar verebilecek kurumlardan değil mükellefi olduğu bütün kurumların kazançları üzerinden alınmaktadır. Yani kurumlar vergisinin kapsamına sadece çok uluslu şirketler veya ülkede faaliyet gösteren büyük sermayeli kuruluşlar girmemektedir. Bunun yanında ülkelerin ekonomik, mali ve sosyal politikasına yön verecek veya etkileyebilecek gücü olmayan birçok firma da kazançları üzerinden kurumlar vergisi ödemektedir. Dahası kurumlar vergisinin, vergileme alanında adaleti sağlama açısından artan oranlı bir tarifeye göre alınmasının büyük kurumlarla mücadele de etkili olacağı bilindiği halde siyasal güçlerin çoğu, çok uluslu şirketler veya büyük sermayeli diğer kuruluşların yatırımlarını azaltacağı kaygısıyla bu uygulamaya gidememektedir<sup>121</sup>.

---

<sup>121</sup> TEKİN, a.g.m., ss. 85-86.

#### **2.1.5.1.4. Hizmet ve Sosyal Maliyetler Yaklaşımına Göre Kurumlar Vergisi**

Devlet kamu harcamaları yoluyla çeşitli hizmetlerini yerine getirmektedir. Bu hizmetlerden gerçek kişiler gibi tüzel kişilerde yararlanmaktadır. Bu görüş devletin yapmış olduğu kamu hizmetlerinden yararlanmanın bir bedeli olarak kurumların bir vergi ödemesini gerekli görmektedir. Bu vergi de kurumlar vergisidir.

Tüzel kişiliklerin kamu hizmetlerinden yararlanmasının yanı sıra faaliyetleri esnasında çevreye olumlu ya da olumsuz etkisi olmaktadır. Ancak çevreye verdiği olumsuz etkiler diğer bir ifadeyle dışsal zararların bir karşılığının devlet tarafından alınması gerekmektedir. Bu dışsal zararlara örnek olarak; çevre kirlenmesi, iş kazaları, gürültü kirliliği, manzaranın bozulması verilebilir. Bu yaklaşımın özünde de bu kurumların çevreye verdiği ekonomik ve sosyal zararı telafi etmek, diğer bir deyişle çevreye verdiği toplumsal zararları ödettirme amacı vardır.

Hizmet ve sosyal maliyetler yaklaşımına göre çeşitli tüzel kişilerden kurumlar vergisi alınmasının haklı gerekçesi fayda yaklaşımına göre açıklanmaktadır. Bu görüşe göre devletin sunmuş olduğu hizmetler şirketlerin üretimlerinde etkili olmaktadır. Diğer bir deyişle bu hizmetler üretim faktörü niteliğindedir. Kurumlar devletin sunmuş olduğu yol, baraj, köprü gibi temel hizmetlerden yararlanarak kendi üretim maliyetlerini azaltmaktadırlar. Bu sayede pazar payları genişlemekte ve finansal işleri kolaylaştırıcı birçok işlev devreye girmektedir. Bu nedenle devlet ilgili tüzel kişiliklerden sunmuş olduğu hizmetlerin bir karşılığı olarak kurumlar vergisi adı altında bir vergi toplamalıdır.

Ancak zaman içinde bu yaklaşımda yoğun eleştiriler yüzünden önemini kaybetmiştir. Bu eleştirilerin odak noktasını; devletin yaptığı hizmetin bedeli ile kurumların yarattığı olumsuz dışsallıkların sosyal maliyetlere dahil edilmesi halinde dolaylı vergilerin alınması konusu üzerindedir<sup>122</sup>.

#### **2.1.5.1.5. Gelir Vergisini Tamamlama Aracı Olarak Kurumlar Vergisi**

Bu görüşün dayandığı temel dayanak kurumların ortaklarına dağıtmadıkları karlardan oluşmaktadır. Gelir vergisinde olduğu gibi tüm kazançlar kurumlar vergisinde de vergilendirilseydi bu görüşe gerek kalmayacaktı. Ancak kurumlar

---

<sup>122</sup> Nihat EDİZDOĞAN, *Kamu Maliyesi 2*, 5. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 2000, s. 202.

vergisi mükelleflerinin kurum kazançlarını dağıtmayarak diğer bir deyişle şirket içinde tutarak bu kazançları vergiden muaf edebilme olanakları bulunmaktadır. Bu da kurumların gerçek kişi mükelleflerine göre daha rahat yatırım yapmasına yani daha rahat büyümelerine imkân tanımaktadır. İşte bu nedenle gelir vergisinden ayrı bir kurumlar vergisi gündeme gelmiştir. Eğer kurum, kârlarını ortaklarına dağıtmazsa bu halde gelir vergisi de gündeme gelmeyecektir. Çünkü eline kazanç geçmeyen bir ortaktan vergi istemek vergileme ilkelerine uygun düşmeyecektir. Öte yandan kurum hissedarları kurumdan kâr almak yerine, kâr payını kuruma bırakarak sahip oldukları hisse senetlerinin değerini ve bu sayede sermaye kazançlarını yükseltmek isteyebilirler.

Kurumlar vergisi mükellefi olan şirketlerin ortaklarının, şirketin belli bir dönemdeki faaliyeti sonucu kendi payına düşen kârını almayarak mevcut hisse senetlerinin değerini yükseltme imkânı, gelir vergisi mükelleflerine göre haksız rekabetin önemli nedenlerinden birini oluşturmaktadır. Zaten bu durumda özü itibarıyla vergide eşitlik ve adalet ilkesine aykırı gözükmektedir.

Bu alanda kurumlar vergisinde dikkat edilmesi gereken en önemli hususlardan biri de dağıtılmayan kârlardan alınan vergilerin kârların dağıtılması halinde alınan vergilerle dengelenmesi gerekliliğidir. Bu yapılmadığı takdirde kâr dağıtmama ve kurumlaşma, kurumlar vergisine rağmen tercih edilebilir bir durum ortaya çıkarmaktadır.

Bütün bu özelliklerine rağmen dağıtılmayan kârlara ayrı bir kurumlar vergisi uygulaması zaman içinde eleştiriye uğramıştır. Eleştiriler ise, dağıtılmayan kazançlara kurumlar vergisi uygulamadan, sermaye artışları paraya çevrilme aşamasına geldiğinde ayrı bir vergilendirme ile vergilendirilmesi gerektiği noktasında yoğunlaşmaktadır<sup>123</sup>.

#### **2.1.5.1.6. Ayırma Teorisine Göre Kurumlar Vergisi**

Bu görüşün esasını sermaye kazançlarının emek gelirlerine göre vergi ödeme gücü bakımından daha üstün olduğu düşüncesi oluşturmaktadır<sup>124</sup>.

Ayırma kuramı, vergilemede adalet ilkesinin gereği olarak mükellefin vergi ödeme gücü ile orantılı vergilendirilmesini sağlamak amacıyla, uygulanan en az geçim indirimi ve artan oranlı vergi tarifesi yanında diğer bir tekniktir. Bu anlayışın bir

---

<sup>123</sup> KIZILOT, a.g.e., s. 20.

<sup>124</sup> TEKİN, a.g.m., s. 86.

sonucu olarak kurumlar vergisi, sermaye gelirlerini emek gelirinden daha ağır vergileme imkanı verdiğiinden toplumların günümüzdeki sosyal adalet anlayışına daha uygun düşmektedir.

Çünkü gelir vergisi mükellefi olan emek sahibi gerçek kişiler, gelirlerinin bir kısmını bir takım fiziksel ve sosyal gereksinimlerini karşılamak için kullanmak zorundadır. Bu nedenle gelir vergisinde asgari geçim indirimi, artan oranlı vergileme gibi düzenlemelerin yer alması gereklidir. Ancak ortaklarının koyduğu sermayeyi temsil eden kurumların vergilendirilmesinde, bu tür düzenlemelere gerek olmadığından, ayırma teorisi gereği kurumların ortaklarından ayrı vergilendirilmesi gereklidir.

#### **2.1.5.1.7. Uygun Gelir Kaynağı Olma Teorisine Göre Kurumlar Vergisi**

1980'li yıllardan sonra özellikle Avrupa'da ve daha sonra tüm dünyada devlet anlayışında önemli değişiklikler olmuş "sosyal devlet" görüşü ön plana çıkmıştır. Tabii ki buna bağlı olarak sosyal refah, toplumsal fayda, maksimum fayda gibi kavramların da önemi artmıştır.

Bir toplumda devletin sosyal refahı sağlaması için daha fazla kamu harcaması yapması gerekmektedir. Buna bağlı olarak gelirleri de artış sağlamalıdır.

Çağdaş maliye anlayışı içinde devlet kendisine gelir sağlamak için mükellefler tarafından en az tepkiyle karşılanacak verimli kaynakları tercih etmelidir. Bu amaçla sosyal, ekonomik, mali ve siyasi açıdan en uygun vergileri uygulayıp kamu harcamalarına finansman sağlamaya çalışmalıdır. Buna göre en uygun vergi sermaye şirketlerinin kazançlarından alınan kurumlar vergisidir. Çünkü kurumlar vergisi, diğer vergilerin çoğundan daha kolay tahsil edilmekte ve daha az dirençle karşılanmaktadır. Kurumlar vergisindeki direncin az olmasının nedeni yükümlülerinin gerçek kişi olmaması, bunun da vergiye karşı psikolojik tepkiyi ortadan kaldırmasıdır. Ayrıca kurumlar vergisi mükellef sayısının gelir vergisi mükellef sayısına göre genelde daha az olması, düzenli muhasebe kayıtlarının bulunması ve elde ettikleri gelirin daha fazla olması nedeniyle daha kolay vergilendirilmelerini sağlamaktadır.

Mükellefler tarafından daha az dirençle karşılanması gerekçesiyle ayrı bir kurumlar vergisine gidilmesi zaman içinde eleştiriye uğramıştır. Çünkü herhangi bir verginin gerekçesi vergi mükellefinin ona diğer vergilere göre daha az tepki

göstermemesi olmamalıdır. Dolayısıyla bu nedenle kurumlar vergisi alınmamalı ve bu verginin gerekçesi farklı nedenlere dayandırılmalıdır<sup>125</sup>.

#### **2.1.5.1.8. Bağımsız Kimlik Görüşü**

Günümüzdeki vergi sistemlerine bakıldığında kurumlar vergisi ile gelir vergisi birbirinden tamamen ayrılmış durumdadır. Şirket ortakları ve şirketin iki ayrı hukuki sıfatının olması ikisinin de ayrı şekilde vergilendirilmesini gerektirmektedir.

Kurumlar vergisi mükellefi olan şirketlerde yönetim, çoğu defa profesyonel yöneticilerin elindedir. Eğer şirketin hisse senetleri varsa bu senetler sık sık piyasada satılmaktadır. Dolayısıyla bu durum şirketi meydana getiren ortaklıkların paylarının sürekli olarak değiştiğini veya farklı ortakların şirkette söz sahibi olmaya başladığını göstermektedir. Bu konuda şöyle bir benzetme yapılabilir: Nasıl ki nehir aynı nehir olmasına rağmen aynı nehrin sularından iki kere su içilmiyorsa kurumlar içinde aynı şey söylenebilir. Tabii ki bu durum gelir vergisine tabi olan aile şirketlerinden çok kurumlar vergisine tabi olan ve hisselerinin çok sayıda ortaklar arasında bölüdüğü kurumlar için söylenebilir. Bu durum kurumun ortaklarından ayrı, bağımsız bir kimliğe sahip olduğunu gösterir.

#### **2.1.5.2. Kurumlar Vergisinin Çifte Vergilemeye Yol Açtığı Görüşü**

Çifte vergilemeyi; belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınması şeklinde tanımlamak mümkündür.

Gelir vergisinden ayrı bağımsız bir kurumlar vergisi, çifte vergi uygulamasını gündeme getirmektedir. Bu görüşü savunanlara göre kurumlar vergisi uygulamasına gerek yoktur.

Çünkü gelir vergisi yanında kurumlar vergisi uygulaması bir çifte vergilemedir. Aynı vergi konusu üzerinden birden fazla vergi alınması veya aynı vergi konusu üzerinde birden fazla vergilendirme yetkisinin çatışması olarak ifade edilen çifte vergileme, yasa koyucunun bilerek ve isteyerek yer verdiği bir uygulama olabileceği gibi, arzulanmayan ancak uygulamadan kaynaklanan bir durum olarak da ortaya çıkabilmektedir.

---

<sup>125</sup> Şerafettin AKSOY, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1999, s. 280.

Çifte vergilemenin vergi adaletine ters düşmesi, yani dağıtılmayan kazançları gelir vergisine kıyasla farklı bir oranda yükümlü kılan ve dağıtılan kazançları önce kurum düzeyinde kurumlar vergisi ve sonra ortak düzeyinde temettü olarak gelir vergisi aracılığıyla iki kez vergilendiren bugünkü düzenlemeyi tatminkâr bulmayan bu görüşün savunucuları ayrı bir kurumlar vergisinin mevcut olmadığı, aksine kurumlardan elde edilen bütün kazançların tıpkı diğer gelir türleri gibi kavrandığı bir sistem önermektedirler.

Her ne kadar bu görüş kurumlar vergisinin çifte vergilemeye neden olduğunu savunsa da zaman içinde uygulamada böyle olmadığı belirtilerek eleştiriye uğramıştır. Kurumlar vergisi kurumsal faaliyet sonucu kurum tüzel kişiliğinde toplanması nedeniyle alınan bir vergi olduğu; bu gelirin kurumun ortaklarına dağıtılması, diğer bir ifadeyle el değiştirmesi nedeniyle kişisel gelir niteliğine büründüğünden gelir vergisine tabi tutulduğu, bu nedenle de iki verginin farklı nedenlere dayandığı kabul edilirse çifte vergileme olmadığı öne sürülebilir. Bu yüzden kurumlar vergisi mükellefleri, kurumsal faaliyetleri sonucunda gelir elde ettiği için, gelir vergisi mükellefleri ise kurum ortağı olması sonucunda faaliyette bulunduğu için vergilendirilmiş olmaktadır. Dolayısıyla da aynı gelir farklı aşamada ve farklı nedenlerle vergilendirilmiş sayılmaktadır.

Kurumların kazançlarını vergilendirme çifte vergilendirme olarak görülse de çifte vergilendirmenin, vergilendirmede denge görevi üstlendiği de savunulmaktadır. Ayrıca kurumlar vergisi mükellefi olmayan bir adi şirketin yatırımdan elde etmiş olduğu gelirleri, kurumlar vergisi mükellefi olan bir şirketle karşılaştırma açısından da çifte vergilendirmenin önemli bir işlevi vardır. Bunun yanında kurumlar vergisi mükelleflerinin çalışan sayısının fazla olması ve başka bir şirketle birleşme olanağının olması çifte vergilendirmeyi haklı kılmaktadır.

Kurumlar vergisinin ülkelerin çoğunda uygulanmasına rağmen ülkelerin çoğu çeşitli araştırmalarla bu verginin gerekliliğini incelemektedir. Bu amaçla 1966 yılında Kanada'da Carter Komisyonu ve çeşitli akademisyenler yaptıkları incelemeler sonucunda kurumlar vergisine alternatif üç yöntem önermişlerdir. Bu yöntemlerden ilki; kurumlar vergisinin gelir vergisine tamamen entegre olmasıyla ilgilidir. Bu durumdan kurumlar vergisini ödeyen şirketlerin daha basit bir şekilde mevcut seviyesine (sermaye, kâr oranı, çalıştırdığı işçi sayısı, vb) göre vergilendirilmesi kastedilmektedir.

Yöntemlerden ikincisine gelindiğinde; 1960'larda gerek İngiliz gerekse ABD hükümeti kurumlar vergisi ile KDV'nin yer değiştirme ihtimalini incelemişlerdir.



Son olarak da 1970'den beri kurumlar vergisi alanında gerçekleşen nakit akışını göz önüne alarak kurumlar vergisinin değiştirilmesi incelenmiştir. Çünkü ülkelerin çoğunda kurumlar vergisi gelirlerinin GSYİH'ya oranı %2–4 arasında gerçekleşmektedir. Ancak bu incelemelerden kurumların çeşitli avantajlarından dolayı gelir vergisinden ayrı bir şekilde vergilendirilmesinin daha adil ve verimli olacağı yönünde bir sonuca ulaşılmıştır.

## 2.2. VERGİ YÜKÜ KAVRAMI

Vergi yükü kavramı, bir ülke kamu maliyesinin değerlendirilmesinde göz önünde tutulan en önemli göstergelerden bir tanesidir. Bu gösterge ile ülke ekonomisindeki kaynakların ne kadarlık kısmının, devlet veya diğer kamu kuruluşları tarafından vergi veya diğer isimler altında alındığı ifade edilir<sup>126</sup>.

Vergi yükü, mükelleflerin belirli bir dönemde devlete ve diğer kamu tüzel kişilerine yaptıkları ödemeler ile aynı dönemde elde ettikleri gelirler arasındaki niceliksel ilişkidir. Diğer bir ifade ile vergi yükü, belirli bir dönemde ödenen vergiler ile aynı dönemde elde edilen gelir arasındaki oransal ilişkidir. Vergi yükü, ödenen vergi ile verginin ödendiği kaynak arasındaki illiyettir<sup>127</sup>.

Öte yandan, yükümlüler ödedikleri vergiyi çoğu zaman fırsatını buldukça başkalarına devrederler, yani yansıtırlar. Bu durumda yansıtılan vergi miktarı ödenen vergi miktarından düşüldüğünde, karşımıza gerçek vergi yükü çıkmaktadır<sup>128</sup>.

Verginin ödenmesi kişinin gelirinde bir azalma meydana getirir. Bu nedenle bir yük gibi düşünülmektedir. Vergi ödeyenlerin toplam refah kaybı, devlet harcamalarından yararlanan kişilerdeki refah artışının gerisinde kalıyorsa vergi yükünün yararlı olduğu söylenebilir. Vergi devlet harcamalarının finansmanını karşıladığı gibi, enflasyonun önlenmesi, gelir ve servet farklılıklarının azaltılması belli bölgelerdeki ve alanlardaki faaliyetlerin kısılması vs. gibi konularda ülke kalkınmasında önemli rol oynamaktadır<sup>129</sup>.

<sup>126</sup> Nurettin BİLİCİ, "Vergi Yükü Sorunu ve Ekonomik Rekabet", **Vergi Dünyası Dergisi**, S:263, Temmuz 2003, s. 155.

<sup>127</sup> Ömer ERDAL, "Kurumlar Vergisi Kanunu Uygulamasında Vergi Yükünün Hesaplanması", **Vergi Sorunları Dergisi**, S:238, Temmuz 2008, s. 143.

<sup>128</sup> Bülent ŞİŞMAN, **İşletmelerde Vergi Planlaması Yöntemleri**, Yaklaşım Yayınları, Nisan 2003, s.26.

<sup>129</sup> Mehmet ARSLAN, "Vergi Yükü ve Türkiye'deki Durumu", **Vergi Dünyası Dergisi**, S:135, Kasım 1992, s. 56.

Yapılan vergi yükü tanımları doğrultusunda, vergi yükü kavramı ile ilgili olarak aşağıdaki tespitlerin yapılması mümkündür<sup>130</sup>:

1. Subjektif vergi yükü kişilerin gelirleri yanında; özel durumlarına, zevklerine, alışkanlıklarına ve yaradılışlarına göre değişiklik gösteren bir kavramdır. Objektif yük ise kişi tarafından ödenen verginin; onun geliri, geçim şartları daha geniş bir ifade ile kişinin ekonomik şartlarına göre gelirinin azalmasından dolayı ortaya çıkan bir ekonomik kayıp olarak tanımlanır. Bu nedenle objektif yük aynı olduğu halde kişisel bir takım farklılar nedeni ile farklı bir subjektif yük söz konusu olabilir.
2. Yalnızca vergi yükü hesabı, vergi ödemelerinin kişisel ekonomik davranışlar veya toplum ekonomisi üzerinde yaptığı değişimleri tespit edemez. Başka bir deyişle, vergi ödemelerinden doğan kısmi ve genel etkilerin, bu ödemeler dolayısıyla zaman ve mekan yönünden ortaya çıkan değişimlerin incelenmesi aslında vergi yükü hesabının sınırlarını aşmaktadır. Bununla birlikte genel olarak verginin etkileri arasında düşünülen bir diğer kavram olan yansıma olayının, yukarıda söz konusu edilen etkilerden ayrı tutulması gerekmektedir.
3. Yalnızca vergi ve gelir ilişkisinin kurulması konunun tek yönlü olarak ele alınması sonucunu doğurmaktadır. Vergi yükü çift yönlü olarak ele alındığı takdirde ortaya farklı bir tablo çıkmaktadır. Bilindiği üzere, gelirden vergi olarak alınan paylar, yapılacak kamu hizmetlerinin giderlerini karşılamaktadır. Bu harcamaların, çoğu kez bir fayda yaratmak amacı bulunduğundan, ilk planda yalnızca bir yük olarak beliren vergi, yine toplumun yararına bazı hizmetlerin yapılmasında kullanılmaktadır.

### 2.2.1. Vergi Yükü Tanımlamaları

Günümüzde vergi yükü ekonomik gelişme, istikrar ve gelir dağılımı gibi konularda vergi politikasının belirlenmesi ve yönlendirilmesi için bilinmesi gereken bir yapı haline gelmiştir. Bu nedenle dayanan ölçülere kullanılan verilere ve

<sup>130</sup> Fazıl AYDIN, "Vergi Yükü ve Türkiye Açısından İncelenmesi-I", *Yaklaşım Dergisi*, S: 116, Ağustos 2002, s. 69.

hesaplama yöntemlerine göre çeşitli vergi yükü kavramları tanımlanarak hesaplanmaktadır<sup>131</sup>.

Vergi mükelleflerinin ödedikleri vergilerin gelirlerine oranını ifade eden vergi yükü, kamunun ekonomiden çektiği payı göstermesinin yanında, bu yükün hangi kesim ve bölgeler üzerinde yoğunlaştığını da ifade etmektedir. Bu açıdan vergi yükü bir yandan mikro; diğer yandan da makro perspektiften değerlendirilmektedir. Vergi yüküne ilişkin olarak yapılacak bu mikro ve makro perspektifteki yorumlar, kavramın çeşitli türlerinin analizini gerektirmektedir<sup>132</sup>.

Mikro açıdan kişilerin ödedikleri vergilerin gelirlerine oranı, makro açıdan ise toplam ödenen vergilerin ülke Gayri Safi Milli Hasıla (GSMH)'sına oranı olarak<sup>133</sup> ifade edebileceğimiz vergi yükü, mükelleflerin belirli bir dönemde devlete ve diğer kamu tüzel kişilerine yaptıkları ödemeler ile aynı dönemde elde ettikleri gelirler arasındaki ölçülebilir orandır. Vergi yükü, belirli bir dönemde ödenen vergiler ile aynı dönemde elde edilen gelir arasındaki oransal ilişkidir.

Vergi yükü, ödenen vergi ile doğru, ödeme gücü ile ise ters orantılıdır<sup>134</sup>. Diğer bir ifade ile vergi yükü ödenen vergi miktarı arttıkça artmakta buna karşılık bireylerin gelir ve servetleri arttıkça azalmaktadır<sup>135</sup>.

### 2.2.1.1. Toplam Vergi Yükü

Makroekonomik bir kavram olan toplam vergi yükü, toplanan bütün vergilerin ekonomi üzerindeki yüküdür. Başka bir ifade ile herhangi bir ülkede belirli bir dönemde ödenen tüm vergilerin, o dönemdeki GSMH'ye oranı toplam vergi yükünü oluşturur<sup>136</sup>. Toplam vergi yükü, herhangi bir toplumun belirli bir dönemde (genellikle 1 yıl) vergi ödeme kapasitesini gösterdiği için yararlı bir kavramdır.

<sup>131</sup> Mahmut İNAN, "Seçilen Bazı İllerin Vergi Yapısı ve KDV Açısından Vergi Yükünün İncelenmesi", **Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt:8, S:1, 2006, s. 212.

<sup>132</sup> Abdullah TEKBAŞ, Gökhan DÖKMEN, "Türkiye'de Vergi Yükünün Bölgesel Dağılımı", **Maliye Dergisi**, S:153, Temmuz-Aralık 2007, s. 198.

<sup>133</sup> Engin ÖNER, "Türkiye'de Maaş ve Ücretli Kesimin Gelir Vergisi Yükü (1980-2005)", **Vergi Dünyası Dergisi**, S:304, Aralık 2006, s. 176.

<sup>134</sup> Musa Kazım ÜNVER, "Vergi Yükü Kavramı ve Ülkemizdeki Durumu", **E-Yaklaşım Dergisi**, S:16, Kasım 2004.

<sup>135</sup> Şerafettin AKSOY, **Kamu Maliyesi**, İstanbul 1998, s. 182.

<sup>136</sup> Seyhun DOĞAN, "Türkiye'de Vergi Yükünün Gelişimi (1980'lerden 2000'e)", **Vergi Dünyası Dergisi**, S:246, Şubat 2002, s. 152.

Vergilerin toplam arz ve talebe olan etkileri ile birlikte dikkate alınarak yorumlanması gereken toplam vergi yükü şöyle saptanabilir;

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

Buradaki ödenen vergilerin kapsamına her türlü vergi, resim ve harçlarla, parafiskal gelirler alınmaktadır<sup>137</sup>.

### **2.2.1.2. Toplumsal Vergi Yüğü**

Bu tür vergi yükünde, vergi ve milli gelir değerleri yanında nüfus unsuru da yer alır. Dolayısıyla toplam vergi yükü ile birlikte nüfus değişkenini de içine alan geniş kapsamlı hesaplamalarla ulaşılan bir rakamdır<sup>138</sup>.

### **2.2.1.3. Kişi Başına Düşen Vergi Yüğü**

Kişi başına düşen vergi yükünü Objektif ve Subjektif vergi yükü olarak ikiye ayırmak mümkündür.

#### **2.2.1.3.1. Objektif Vergi Yüğü**

Ölçülebilir vergi yükü ise objektif vergi yükü olarak tanımlanır.

#### **2.2.1.3.2. Subjektif Vergi Yüğü**

Kişinin iktisadi gücünde azalmaya neden olan vergi, şüphesiz bir yüküdür. Yükümlü bu eksilmeden dolayı, verginin ağırlığını hissetmekte ve bu durum mükelleften mükellefe değişmektedir. Bu durum vergi tazyiki olarak da adlandırılan subjektif vergi yüküdür<sup>139</sup>.

<sup>137</sup> Günseli KURT, "Vergi Yüğü ve Ülkemizdeki Durum", **Yaklaşım Dergisi**, S:46, Ekim 1996, s. 113.

<sup>138</sup> DEVRİM, a.g.e., s. 230.

<sup>139</sup> Halil NADAROĞLU, **Kamu Maliyesi Teorisi**, 2. Baskı, Beta Yayınevi, s. 262.

#### 2.2.1.4. Sektörel ve Bölgesel Vergi Yükü

Sektörel ve bölgesel vergi yükü; sektörel veya bölgesel bazda ödenen vergilerin sektörel veya bölgesel bazda elde edilen gelire oranıdır.

Sektörel veya bölgesel bazda vergi yükünü ortaya koymaktan maksat, vergi yükünün sadece toplam olarak bilinmesinin sektörel veya bölgesel politikaların tespitinde yeterli olmamasıdır. Sektörler veya bölgeler arası vergi yükü karşılaştırılmalarının yapılabilmesi için sektörel veya bölgesel bazda vergi yükünün hesaplanması gerekir. Çünkü sektörel veya bölgesel bazda yapılacak vergi yükü hesaplamaları, bir sektörün veya bölgenin ne ölçüde vergi yükü altında kaldığını ortaya koyacaktır<sup>140</sup>.

#### 2.2.1.5. Net Vergi Yükü

Bir ekonomide toplanan tüm vergilerden mali yardımlar ve transferler çıkarıldıktan sonra kalan kısmın milli gelire oranıdır. Bir başka ifadeyle, net vergi yükünü hesaplayabilmek için, devletin vergilerle yerine getirdiği hizmetlerden sağlanan faydaların çıkartılması gerekir<sup>141</sup>.

Buna göre net vergi yükü şöyle hesaplanabilir.

Net Vergi Yükü = (Ödenen Vergiler-Kamu Hizmetlerinden Sağ. Fayda) / Gelir

#### 2.2.1.6. Gerçek Vergi Yükü

Gerçek vergi yükü, verginin kişi veya ekonomi üzerindeki kayıp ve kazançları toplu olarak değerlendirilmesidir. Kişi için verginin, kişisel gelir veya refahı üzerindeki etkisi; ekonomi içinse vergi artırımının, milli gelir ve toplum refahına getirdiği katkı olarak nitelendirilebilir<sup>142</sup>.

Gerçek Vergi Yükü = [(Ödenen Vergiler + Yansıyan Vergiler) - (Kamu Hizmetlerinden Sağ. Fayda + Yansıtılan Vergiler)] / Gelir

---

<sup>140</sup> ÜNVER, a.g.m.

<sup>141</sup> EKER, a.g.e., s. 179.

<sup>142</sup> DEVRİM, a.g.e., s. 232.

## 2.2.2. Vergi Yüğü Kavramının Önemi

Vergi yüğü kavramının önemini aşığıdaki şekilde belirtmek mümkün bulunmaktadır<sup>143</sup>:

1. Vergi yüğü vergi politikası ile ilgili düzenlemelerin savunulmasında kullanılmaktadır. Vergi yüğü 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. Vergi yükümlüleri de yeni vergilere karşı çıkmak isterlerken aynı yöntemle yeni vergi politikası düzenlemelerine karşı koymaktadırlar.
2. Vergi politikasıyla ekonomik ve sosyal amaçlara ulaşmak mümkündür. Vergi tanımı gereğı yükümlülerden karşılıksız olarak alındığından ekonomik ve sosyal hayatta etkiler meydana getirir.
3. Bu etkileri olumlu alanlara yönltebilmek, vergi yoluyla sektörler ve kişiler arasında gelir dağılımını daha eşit hale getirmek, ekonomide tam çalışmayı sağlayabilmek için, ister istemez vergi yüğü sorunları ve konuları üzerine eğilmek zorunluluğı doğmaktadır.
4. Uluslararası iktisadi ve mali konuların açıklanması vergi yüğü ile mümkün olmaktadır. Uluslararası iktisadi konuların tartışılması, örneğın uluslararası adil rekabet şartlarının gerçekleştirilmesi, vergi yükünün çeşitli ekonomilerde net olarak bilinmesini gerektirmektedir.
5. Ekonomik ve politik bütünleşmeler, vergi yüğü sorunlarını ortaya çıkarmaktadır. Dünya; gün geçtikçe küçülmekte, politik ve ekonomik alanda önemli politik birleşmeler ve ekonomik bütünleşmeler meydana gelmektedir.
6. Bu politik birleşmelerin ve ekonomik bütünleşmelerin amacı, politik ve ekonomik etkinliğı artırmaktır.
7. Politik birleşmeler ve ekonomik bütünleşmelerden doğan mali sorunların çözümü, ülkelerin vergi ödeme güçlerine ve halen ödemekte oldukları ve ödeyebilecekleri vergilere göre tespit edilmek istenmektedir.

---

<sup>143</sup> İsmail TÜRK, **Kamu Maliyesi**, Turhan Kitabevi, Ankara, 1999, s. 197.

### 2.2.3. Vergi Yüküne Tesir Eden Faktörler

Mükelleflerin vergiler karşısındaki tutum ve davranışlarını olumlu yönde teşvik etmek amacıyla birçok düzenlemeler yapılmaya çalışılmıştır. Örneğin, vergi afları ve vergi kaçırancının ifşa edilmesi gibi çeşitli yasal düzenlemeler ile vergiler karşısında olumsuz tutum ve davranış sergileyen mükellefler sistem içine çekilmeye veya olumsuz tutumları kırılmaya çalışılmıştır<sup>144</sup>.

Vergi gelirlerinin arttırılmaya çalışılırken öncelikle, vergi kayıp ve kaçakları engellenerek vergi tabanının genişletilmesi gerekmektedir<sup>145</sup>.

#### 2.2.3.1. Vergi Baskısı (Vergi Tazyiki)

Vergi tazyiki, bir kişinin vergi ödemesi nedeniyle ekonomik gücünde ortaya çıkan azalmadan dolayı duyduğu baskı hissidir. Bu baskı hissinde, vergi sisteminin yapısı kadar milli anlayış ve duygular, ülkenin siyasi ve ekonomik sistemi de önem taşımaktadır.

Vergi tazyikinin kişiler üzerinde meydana getireceği etki; vergilerin yapısına, oranlarına, dolayısıyla vergi sistemine ve mükelleflerin anlayışına bağlı olarak değişik olabilir. Vergi tazyiki, subjektif bir kavram olması yüzünden oransal olarak ölçülememekle beraber vergi yükü aynı kalsa bile kişilerin ve sosyal grupların vergi tazyikini değişik şekillerde hissettikleri doğrudur<sup>146</sup>.

#### 2.2.3.2. Vergiden Kaçınma

Vergiden kaçınma, kanunlara aykırı hareket etmeksizin vergiyi doğuran olaya neden olunmaması suretiyle vergi yükünün dışında kalma çabalarını ifade eder. Vergiden kaçınma, bilinçli bir eyleme dayanır. Yani kişinin bilmeden üzerinde vergi olmayan bir malı alması vergiden kaçınmaya girmez.

Vergiden kaçınma veya vergi kaçırma şeklinde gerçekleşen vergi kaybı, subjektif vergi yükü olarak adlandırılan vergi baskısı ile de ilgilidir. Diğer bir ifadeyle

<sup>144</sup> Mehmet TOSUNER, İhsan Cemil DEMİR, "Toplumsal Bir Olgu Olarak Vergi Ahlâkı", **Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt:9, S:3, 2007, s. 9.

<sup>145</sup> Zeliha GÖKER, "Mali Göstergeler ve Maliye Politikalarının Sürdürülebilirliği", **Vergi Dünyası Dergisi**, S: 298, Haziran 2006, s. 166.

<sup>146</sup> EKER, a.g.e., ss. 174-175.

vergi baskısını daha çok hisseden kesimde kaçınma ve özellikle de kaçırma eğilimi artmaktadır. Vergiden kaçınma olayında verginin ödenmemesi söz konusudur. Ancak burada vergiye karşı gösterilen tepki yasadışı ve toplumsal değildir. Bu nedenledir ki, vergiden kaçınma olayı için kanunlarda bir ceza öngörülmemiştir<sup>147</sup>.

### 2.2.3.3. Vergi Kaçakçılığı

Vergi kaçakçılığı, vergi baskısına karşı yasa dışı bir tepkidir. Ödenmesi gereken vergiyi, yasalara aykırı bir surette hiç ödememek veya eksik ödemek vergi kaçakçılığı olarak nitelendirilir. Böyle bir davranış, vergiden kaçınmanın aksine suçtur<sup>148</sup>.

Vergi kaçırma<sup>149</sup>;

- Bilinçli olarak ödenmesi gerekenden daha az vergi ödemek,
- Gizleme, yanlış beyanda bulunma gibi yolları kullanarak,
- Vergi kanunlarında genellikle bir suç olarak tanımlanmıştır.

### 2.2.3.4. Verginin Giderilmesi

Vergi yükünü azaltmak veya bu yükten tamamen kurtulmak için mükelleflerin, vergi karşısında aldığı ekonomik önlemleri verginin giderilmesi olarak tanımlayabiliriz.

Vergi nedeniyle gelirleri azalan kişiler, gelirlerindeki bu azalmayı ek işler bularak veya kendi işlerinde daha çok çalışarak telafi etme yolunu seçebilirler. Buna vergilerin gelir etkisi denilmektedir. Artan vergi yükü, kişiler üzerinde daha çok çalışma sonucunu doğurur.

Artan vergi yükü, elde edilen gelir üzerinde önemli ölçüde etkili olursa, kişiler boş zaman taleplerini artıracaklardır. Kişi, gelir vergisine bağlı olarak artan vergi yükünde, çalışmasını azaltır, gelir yerine boş zamanı tercih eder. Gider vergilerinden dolayı artan vergi yükünde ise vergili malların tüketimi yerine vergisiz malların tüketimini tercih eder veya tüketim harcamalarını azaltarak, tasarrufunu artırılır.

<sup>147</sup> Yusuf KILDİŞ, "Türk Vergi Sisteminde Vergiden Kaçınma", **Vergi Dünyası Dergisi**, S:309, Mayıs 2007, s. 123.

<sup>148</sup> ŞİŞMAN, a.g.e., s. 27.

<sup>149</sup> Özge GÜNAY, "OECD Yaklaşımı Çerçevesinde Vergi Kaçırma ve Vergiden Kaçınma", **Vergi Dünyası Dergisi**, S: 312, Ağustos 2007, s. 86.



Vergi genel olmadığı zaman iş gücü, vergili sahadan vergisiz sahaya kayabilir veya vergili mal yerine vergisiz mal tüketilebilir. Buna vergilerin ikame etkisi denilmektedir.

Verginin ikame etkisi ile kişi vergi ödemedi kurtulur ve vergi yükü de ortadan kalkar. Fakat iş gücü azaltmaktan veya vergili malı tüketmekten vazgeçmesi durumunda kişi refah kaybına uğrar ise, vergi bu şekilde de bir yüke dönüşmüş olur.

Vergi kişilerin satın alma gücünü etkilediği gibi, kişilerin tüketim, tasarruf ve yatırım kararları ve tercihleri üzerinde de etkili olur. Buna vergilerin karar etkisi denilmektedir. Artan vergiler nedeniyle kişiler gelirlerinin tüketim ile tasarruf arasındaki dağılımında ve tasarruflarını kullanacakları yatırım tercihlerinde değişikliğe giderler.

Görülüyor ki; artan vergi yükü kişiler üzerinde, gelir etkisi, ikame etkisi ve karar etkisi gibi sonuçlar doğurur. Bu etkilerin büyüklüğü, verginin alınış tarzına, ödeyicinin vergi hakkında ve vergi yükünün dağılımı hakkında sahip olduğu bilgi derecesine, artan vergi yükünün oranına bağlı olarak değişir<sup>150</sup>.

#### 2.2.4. Vergi Yükünün Hesaplanması

Vergi yükü hesapları vergi politikası açısından olduğu kadar, vergilerin ekonomik etkilerine ulaşmak bakımından da önemlidir. Bir ekonomide sadece vergi kanunlarının yapısını ve ödeyicilerini bilmek yetmez bunun yanında, farklı tip vergilerin farklı olan nihaî yüklerini, yansıma olanaklarını da bilmek gerekir. Bu nedenle, bir ekonomide vergi sisteminin gerçek yapısını kavrayabilmek için, iyi yapılmış vergi yükü hesaplarına gereksinim vardır.

Her ekonomide, önce içinde bulunulan koşullar iyi saptanmalı, amaçlar ise bu koşullara göre belirlenmelidir. Bu belirlemeler yapıldıktan sonra, bu amaç ve koşullara uyumlu vergi politikası uygulanmalıdır. Vergi politikasına göre yapılacak vergi değişikliklerinden önce, sistemin vergi yükü dağılımını ve bu yükün getireceği sonuçları iyi bilmek gereklidir. Vergi değişiklikleri, mevcut vergi sisteminin yükü ve bu yükün ortaya koyacağı sonuçlar iyi hesaplanmadan ve incelenmeden yapıldığı takdirde, yetersiz kalacak ve ihtiyaçlara tatmin edici cevaplar vermeyecektir<sup>151</sup>.

---

<sup>150</sup> ÜNVER, a.g.m.

<sup>151</sup> Mustafa Saim UYSAL, "Vergi Yükü Kavramı ve Türkiye'deki Toplam Vergi Yükü", **Vergi Dünyası Dergisi**, S:22, Haziran 1983, s. 60.

### 2.2.5. Vergi Yüğü Analizinde Dikkate Alınması Gereken Faktörler

Vergi yüğü analizinde dikkate alınması gereken faktörler dikkate alınarak yapılan hesaplamaların daha doğru sonuç getirdiğı bilinmektedir. Bu faktörlere aşağıda sırasıyla değinilmiştir.

#### 2.2.5.1. Kayıtdışı Ekonominin Büyüklüğü

Kayıtdışı ekonominin büyüklüğü, vergi yükünü etkileyen en önemli faktörlerden biridir. AB üyesi ülkelerde kayıtdışı ekonominin büyüklüğü ortalama %10 iken Türkiye’de %35’e ulaşmış bulunmaktadır. Kayıtdışı ekonominin varlığı nedeniyle, ekonomideki vergi yükünün görüldüğünden çok daha büyük olduğuna ilişkin Türkiye’ye ilişkin değerlendirmelere sıkça rastlanmaktadır<sup>152</sup>.

Kayıtdışı ekonominin kayıtlı mükelleflerin vergi yükünü artırması, ancak toplam vergi hasılatının ihale yada iltizam gibi vergi tahsil yöntemlerinin uygulanması halinde söz konusu olabilecektir. Yürütölen istikrar programlarının tekil olarak odaklandığı değışkenin faiz dışı fazla hedefi olduğu düşünöürse, teorik olarak bir vergi yüğü artışı söz konusu olabilmektedir. Ancak, bu noktada bir yandan kamu finansman maliyetleri diğer yandan da bugünkü borç stokunun, gelecekte elinde hazine kâğıtları bulunduranlara yönelik vergilerle karşılanma olasılığı etken faktör haline gelmektedir<sup>153</sup>.

Ayrıca, Kayıtdışı ekonominin yaygınlaşmasının yanında, ulusal paranın aşırı değeri lenmesi sonucunda vergi gelirleri hedeflerine ulaşmada güçlükler ortaya çıkabilmektedir<sup>154</sup>.

#### 2.2.5.2. Kamu Finansman Maliyetleri Açısından

Kamu finansman maliyetleri, ülkemizdeki vergi yüğü tartışmalarına önemli özlüde referans yapacak bir değışkendir. Kamu finansman maliyetleri açısından hem nominal faiz oranlarının hem de enflasyon oranlarının dikkate alınması

<sup>152</sup> Kamil GÜNGÖR, “Ağır Vergi Yükünün Kayıt Dışı Ekonomi Üzerine Etkisi ve Türkiye”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S:172, Ocak 2003, s. 114.

<sup>153</sup> İsmail ENGİN, **Vergi Rekabeti**, SPK Yayın No:198, Ankara, 2006, ss. 107, 108.

<sup>154</sup> Necati PERÇİN, “Vergi Sistemi-Vergi Yüğü ve Kayıt Dışılık”, **Mali Çözüm Dergisi**, S:70, Ocak-Şubat-Mart 2005, s. 45.

gerekmektedir. AB üyesi ülkelerde, 1998-2002 yılları baz alınırca, kısa dönem faiz oranları ortalaması %3,5; uzun dönem faiz oranları ise %5'tir<sup>155</sup>.

### 2.2.5.3. Reel Faiz Oranları

Faiz giderlerinin, dolayısıyla bütçe açıklarının hızla yükselmesi ve bu hızla yükselen faiz giderleri ile bütçe açıklarının finansmanın çözümü olarak da yeni vergilerin ihdas edilmesi veya var olan vergilerin oranlarının artırılması yoluna gidilmesi, son on yılda vergi yükünü yaklaşık iki katına çıkarmıştır.

Artan vergi yüküne rağmen kamunun borçlanma gereğinin ve bütçe açıklarının azalmamasının nedeni artan faiz yüküdür. Artan faiz yükü artan vergi yükünü doğurmuştur. Kamunun toplam borç stokunun hızla artması, kamunun üzerinde her geçen gün artmakta olan yoğun bir faiz yüküne neden olmuştur. Artan faiz yükünü finanse etmek için yeni vergiler ihdas ederek veya varolan vergilerin oranını artırarak vergi yükünü artırmak yerine var olan faiz yükünden kurtulmak dolayısıyla da kamunun borçlanma gereğini ve var olan borç stokunu azaltmak temel zorunluluktur. Çünkü, artan bütçe açıkları borç stokunu artırmış, artan borç stoku da faiz yükünü artırmıştır. Artan faiz yükü de artan vergi yüküne dönüşmüştür. Sonuçta, "artan faiz yükü-artan vergi yükü" kısır döngüsünü doğurmuştur<sup>156</sup>.

### 2.2.5.4. Özel Sektörün Faaliyet Dışı Gelirleri

Özel sektör firmaları, fon kaynaklarını esas faaliyet alanında kullanabileceği gibi, faaliyet dışında da değerlendirebilmektedir. Özel sektörün fon kullanım alanları ve bunların getirisi bir anlamda kamuya aktarılan net kaynağın göstergesi niteliğindedir<sup>157</sup>.

---

<sup>155</sup> ENGIN, a.g.e., s. 108.

<sup>156</sup> ÜNVER, a.g.m.

<sup>157</sup> ENGIN, a.g.e., s. 109.

## 2.3. TÜRKİYE'DE SERMAYE ŞİRKETLERİ ÜZERİNDEKİ KURUMLAR VERGİSİ YÜKÜ

Ülkelerin vergi yapılan birbirinden farklı olmakla birlikte, ortak çarpıcı özellik, İkinci Dünya Savaşı'nı takiben milli gelir içinde vergilerin ve kamu harcamalarının aşırı büyümesi olmuştur.

20. yüzyılın büyük bölümünde, vergilendirmenin milli gelirin artan bir oranı olduğu varsayılırken, 1970'lerin sonunda bu devamlı artış, vergi isyanı denilen durumu ortaya çıkarmış, vergilendirme oranları ve yapısı hakkındaki tatminsizlik artan bir hızla yayılmaya başlamıştır. 1980'lerde görülmemiş bir hızda vergi reformu uygulamalarına şahit olunmuştur. Vergi reformu, hemen her yerde siyasetin gündeminde yer almıştır. Bu gelişmelerde bir takım ortak unsurların varlığı aşikâr olup; bunlar genel iktisat politikasının devlet müdahalesinden çok, piyasa güçlerine daha fazla dayandırılması ile ilişkili olmuştur<sup>158</sup>.

Yukarıdaki bölümlerde de bahsedildiği gibi, kurumların elde ettiği kazançlar üç aşamalı vergilendirmeye tabi tutulduğu söylenebilir<sup>159</sup>:

1. KVK'da belirlenen oranda vergiye tabi olması,
2. Kârların dağıtılması durumunda vergi kesintisi uygulanması
3. Ortaklar yönünden elde edilen kâr paylarının vergilendirilmesi

İşte kurumların vergi yükü bu iki vergileme aşamasından sonra ortaya çıkmaktadır. Kurumlar vergisi ve gelir vergisi stopaj oranlarındaki değişmelere göre, kurumların toplam vergi yükü de değişikliğe uğramaktadır<sup>160</sup>.

### 2.3.1. Kurumlar Vergisi Oranı

Kurumlar vergisi tek oranlı tarife şeklinde tanımlanabilir. Tek oranlı tarife, eş oranlı, mütenasip oranlı, değişmez oranlı, düz oranlı tarife olarak da adlandırılmaktadır.

Tek oranlı tarifenin uygulandığı vergilerde matrahın büyüklüğü ne olursa olsun matraha tek bir oran uygulanmakta ve bu oran değişmemektedir. Burada

<sup>158</sup> DOĞAN, a.g.m., s.185.

<sup>159</sup> Hasan ALTUNCU, "Kurum Kazançlarının Vergilendirilmesi Toplam Vergi Yükü ve 243 Seri Nolu GVK Genel Tebliğinin Ortadan Kaldırdığı Avantaj", **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi**, S:168, Nisan 2002, s. 32.

<sup>160</sup> Selehattin TUNCER, "Kurumlarda Toplam Vergi Yükü", **Mükellefin Dergisi**, S:83, Kasım 1999, s.52.

önemli olan oranın matraha göre değişmemesidir. Gayet doğaldır ki, alınacak vergi matrahındaki değişikliğe göre artacak yada azalacaktır<sup>161</sup>.

Çok uluslu şirketler kurumlar vergisinin oranının yüksekliği durumunda kârlarını vergi oranlarının daha düşük olduğu ülkelere aktarma yoluna gitmekte, böylece global anlamda vergi yükünü azaltmaktadırlar. Gelişmekte olan bazı ülkeler ise vergi oranlarını düşük tutmak suretiyle yabancı sermaye yatırımlarını kendi ülkelerine çekmeyi amaçlamaktadır<sup>162</sup>.

Kurumlar vergisi, kurum kazancı üzerinden %20 üzerinden alınır. Kurumlar Vergisi Mükelleflerince, (dar mükellefiyete tabi kurumlarda ticari ve zirai kazançlarla sınırlı olarak) cari vergilendirme döneminin Kurumlar Vergisine mahsup edilmek üzere Gelir Vergisi Kanunda belirtilen esaslara göre ve cari dönemin Kurumlar Vergisi oranı da Geçici Vergi ödenir. Tam mükellef kurumlar için geçerli olan esaslar, dar mükellef kurumlarda aynen uygulanır.

Ancak KVK geçici madde 1 ile yapılan düzenleme ile özel hesap dönemleri için ayrı bir düzenleme yapılmıştır. 2005 yılında başlayan 2006 yılında biten özel hesap dönemlerinde aritmetik ortalama dikkat alınır bu hesaplamada; 01/01/2006 tarihinden önceki aylara %30 Sonraki aylara ise % 20 oranının aritmetik ortalaması dikkate alınır. Bu hesaplamada oran kesirleri dikkate alınmaz.

01.01.2006 tarihinden itibaren Kurumlar Vergisi oranı % 20 oranında uygulanacak yalnız bu tarihten önceki dönemlere ilişkin olarak bundan sonra yapılacak re'sen veya ikmalen tarhiyatlarda % 30 oranı uygulanacaktır.

**Tablo 4:** Türkiye'de Yıllar İtibariyle Kurumlar Vergisi Oranları

Yıllar	Oran (%)
2009	20
2008	20
2007	20
2006	20
2005	30
2004	33
2003	30

**Kaynak:** <http://www.gib.gov.tr>

<sup>161</sup> Sadık KIRBAŞ, **Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar**, 14. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, Kasım 2002, s. 114.

<sup>162</sup> Musa YILDIRIM, Fatih BALCI, Abdullah KİRAZ, **Transfer Fiyatlandırması Uygulaması**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, Ocak 2008, s. 1.

07.08.2006 tarihinde yayınlanan sirküler ile 2006, 2007 ve 2008 yılları için yatırım indirimi uygulayan Kurumlar Vergisi mükellefleri Kurumlar Vergisi oranını %30 olarak uygulamak durumundadır. Bu oran özel hesap dönemi kullanan mükellefler içinde geçerlidir.

Vergi mükelleflerinin vergi oranlarında yapılacak olan değişmelere çekimser yaklaşması ve gerektiğinde tepki göstermesi ile belirginleşir. Tepkiler ise az çalışmak, daha az tasarrufta veya yatırımda bulunmak olabileceği gibi, yasa dışı davranışlara başvurmak, yani vergi kaçakçılığı yapmak şeklinde de kendini gösterebilir.

Vergi mükelleflerinin vergi oranlarında yapılacak olan değişmelere çekimser yaklaşması ve gerektiğinde tepki göstermesi ihtimali, vergi koyanları koydukları veya uyguladıkları vergiye ilişkin oranları belirlerken, bu oranın mükellefe en az rahatsızlık verecek bir seviyede belirlenmesi sorunu ile karşı karşıya getirir<sup>163</sup>.

Mevcut kurumlar vergisi oranının yanında yatırımcılara özel olarak düzenlenen yatırımlardan kaynaklanan indirimli oran uygulamasına yönelik düzenlemeler yapılarak uygulamaya konulmuştur<sup>164</sup>.

KVK'nın 32/A maddesinde yer alan yeni düzenleme ise, kazançtan bir indirim değil orandan bir indirim olduğu için yatırımlardan elde edilecek kazancı esas almaktadır. Uygulama yatırımlardan elde edilen kazançların, diğer kazançlardan ayrı tutulup normal oranda değil, düşük (indirimli) oranda vergilenmesidir.

Ancak, yine de hedeflenen yatırım maliyetlerinin bir kısmının devletçe karşılanması olduğundan, yatırımların maliyeti, devletin "*yatırıma katkı(sının) tutarı*" belirlenirken hesaba katılmaktadır. Maddede, yatırımın devletçe karşılanacak kısmı yatırıma katkı tutarı olarak ifade edilmektedir ve yatırıma katkı tutarı da, indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle tahsilinden vazgeçilen vergi yoluyla yatırımların Devletçe karşılanacak tutarı olarak tanımlanmaktadır. Bu tutar ise maddenin ikinci fıkrasına göre Bakanlar Kurulunca kararlaştırılacak olan "*yatırıma katkı oranı*" tarafından belirlenir ve toplam yatırımın yatırıma katkı oranı ile çarpımıyla hesaplanır.

İndirimli oran, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren başlanarak yatırımın devletçe karşılanacak tutarına erişinceye dek uygulanır. Dolayısıyla, indirimli oranın ne kadar süre uygulanacağını yatırıma

<sup>163</sup> Muhlis BAĞDİKEN, Tamer BUDAK, "Dolaysız Vergiler Gelir ve Kurumlar Vergisi İçin Laffer Eğrilerinin Analizi, 1970-2002", **Yaklaşım Dergisi**, S:130, Ekim 2003.

<sup>164</sup> Ramazan YAKIŞIKLI, "Yatırımlardan Kaynaklanan İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması", **Vergi Dünyası Dergisi**, S:339, Kasım 2009, s. 31.

katkı tutarı ile yatırımdan elde edilecek kazanç arasındaki matematiksel ilişki belirler<sup>165</sup>.

### **2.3.2. Kâr Dağıtımındaki Gelir Vergisi Stopajı**

Sermaye şirketlerinin kâr dağıtımı gelir vergisine stopajına tabidir. Kâr dağıtımı ile ilgili vergilendirme rejimine ve mevcut mevzuatı aşağıda inceleyeceğiz.

#### **2.3.2.1. Genel Vergilendirme Rejimi**

Bilindiği üzere, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesinin birinci fıkrasında menkul sermaye iradı, sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkül sermaye dolayısıyla elde edilen kâr payı, faiz, kira ve benzeri iratlar şeklinde tanımlanmıştır.

Aynı maddenin ikinci fıkrasında ise kaynağı ne olursa olsun aşağıda yazılı iratlar menkul sermaye iradıdır hükmüne yer verilmiş ve bu fıkranın işaretli bendinde her nevi hisse senetlerinden elde edilen kâr payları (temettü gelirleri) ile iştirak hisselerinden elde edilen kâr payları menkul sermaye iradı sayılmıştır.

Öte yandan, vergi sistemimizde gelir üzerinden alınan vergiler, kurumlar vergisi ile gelir vergisi, arasında entegrasyon bulunmaktadır. Yani, kurum bünyesinde elde edilen kazançlar üzerinden kurumlar vergisi ödendikten sonra, bu vergi sonrası ticari kârın dağıtılması halinde, tevkif yoluyla vergilendirme ve müteakiben beyan esası ile entegrasyon tamamlanmakta ve bu yolla kurum bünyesinde elde edilen kazanç vergileme sürecini tamamlayarak gerçek kişilere mal olmaktadır.

Ancak, kârın sermayeye ilavesi kâr dağıtımı sayılmadığından, kârın sermayeye ilavesi halinde tevkifat yapılmaz (GVK md. 96/6-b-ii, parantez içi hüküm). Bu durumda, süreç kârın sermayeye ilavesi ile kesilmiş olmaktadır.

Kurumların, kurumlar vergisi sonrası ticari bilanço kârının dağıtılması (TTK hükümleri ihmal edilmiştir) halinde, dağıtılan kâr üzerinden %15 gelir vergisi stopajı yapılır (GVK, md. 94/6-b); tam mükellefiyet esasına tabi kurumlardan elde edilen kâr paylarının yarısı gelir vergisinden müstesna tutulur (GVK md. 22/2); vergiye tabi kısmın gelir vergisi tarifesinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşması halinde,

<sup>165</sup> Derviş ALTINOK, "Vergi Oranında Yatırım İndirimi", **Vergi Dünyası Dergisi**, S:335, Temmuz 2009, s. 137.

yıllık gelir vergisi beyannamesi verilir (GVK md. 86/1-c, 103); beyan edilen tutar üzerinden hesaplanan gelir vergisinden dağıtım aşamasında yapılan tevkifatın tamamı mahsup edilir (GVK md. 22/2) ve mahsup fazlası tutar genel hükümler çerçevesinde red ve iade edilir (GVK md. 121). Bu süreç sonunda oluşacak vergi yükü özet olarak aşağıdaki gibi olmaktadır<sup>166</sup>.

1- Kurum kazancı	100,00 TL
2- Kurumlar vergisi (1 x %20)	20,00 TL
3- Dağıtılabılır kâr (1-2)	80,00 TL
4- Stopaj (3 x %15)	12,00 TL
5- Gelir vergisine tabi kâr payı (3/2)	40,00 TL
6- Hesaplanan gelir vergisi (5 x %35)	14,00 TL
7- Ödenecek gelir vergisi (6-4)	2,00 TL
<b>8- Vergi yükü (2+4+7)/1</b>	<b>% 34,00</b>

### 2.3.2.2. Kâr Paylarında Genel Vergilendirme Rejiminin İstisnaları

Bilindiği üzere, 09.04.2003 tarih 4842 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un(1) 17. maddesiyle Gelir Vergisi Kanunu'na geçici 61 ve 62. maddeler eklenmiş ve aynı Kanun'un 2. maddesiyle de 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 22. maddesi değiştirilmiştir.

Geçici madde hükümleri ile kurumlar vergisi mükelleflerinin;

a- 31.12.1998 veya daha önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde elde ettikleri kazançlarının,

b- (a) şıkkı kapsamı dışında kalan ve 31.12.2002 veya daha önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde elde edilen, kurumlar vergisinden istisna edilmiş kazançlarının,

c- Geçici 61. madde kapsamında tevkifata tâbi tutulmuş kazançlarının dağıtımı halinde 94. madde uyarınca tevkifat yapılmayacağı kurala bağlanmıştır.

Ayrıca, kurumların 31.12.1998 veya daha önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde elde ettikleri kazançlarının gerçek kişilere dağıtılması halinde, gerçek kişilerce elde edilen kâr payları gelir vergisinden müstesnadır.

Gerçek kişilerce, yukarıda açıklanan (b) ve (c) şıkları kapsamında elde edilen kâr paylarının net tutarına elde edilen kâr payının 1/9'u eklendikten sonra, bulunan tutarın yarısı vergiye tâbi gelir olarak dikkate alınır. Bu gelirler ile ilgili olarak yıllık

<sup>166</sup> Ramazan YAKIŞIKLI, "Kâr Dağıtımına Bağlı Tevkifatı Uygulaması Kâr Paylarının Beyanı ve Özellik Arz Eden Durumlar", **Vergi Dünyası Dergisi**, S: 329, Ocak 2009, s. 158.



beyanname verilmesi halinde, beyannameye intikal ettirilen tutarın 1/5'i beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilir.

Öte yandan, kurumlar vergisi mükelleflerinin doğrudan veya iştirakleri aracılığıyla, elde ettikleri yukarıdaki kâr paylarının dağıtımı ve kâr payı elde eden gerçek kişilerce bu kâr paylarının beyanı ile ilgili olarak yukarıdaki kurallar aynen uygulanır.

Ancak, bu madde kapsamındaki kâr payları için 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu hükümlerinin uygulanmayacağı kurala bağlanarak, ikinci kez elde edilen kâr payının yarısının vergiden müstesna tutulmasının önüne geçilmiştir.

Yukarıda özetlenen ve tekniği itibarıyla oldukça karmaşık görünen düzenlemelerin amacı, 4842 sayılı Kanun'un genel ve madde gerekçelerinde aşağıdaki gibi açıklanmıştır.

"... 2, 7, 12 ve 33. maddelerinde yapılan düzenlemelerle, kurum kazançları üzerindeki % 65'e ulaşan toplam vergi yükü % 45 düzeyine indirilmekte, kurum kazançlarının ve kâr paylarının vergilemesi son derece basit hale getirilmektedir.

... (2. maddenin) 3 numaralı fıkrasında yapılan düzenleme ile gerçek kişilerce elde edilen kâr paylarının yarısı gelir vergisinden istisna edilmektedir. Halen uygulanmakta olan vergilendirme sisteminde kurum kazançları üzerindeki vergi yükü % 65'e yaklaşmaktadır. Bu tasarı ile vergi yükünün gelir vergisi tarifesinde yer alan en yüksek orana yaklaştırılması amaçlanmıştır. Bu amaçla yapılan düzenlemede, kâr paylarının yarısı vergiden istisna edilirken, elde edilen gelirin beyan edilmesi halinde bu kâr payları üzerinden yapılan vergi tevkifatının tamamının yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsubu öngörülmektedir. ..."

Dolayısıyla, yürürlükte bulunan sistemde, kâr payları üzerindeki vergi yükünün kurumlar vergisi ile gelir vergisi entegrasyonu sonucu gelir vergisi tarifesinin son gelir dilimine uygulanan orana (% 35) yaklaşması yasa koyucunun amacıdır<sup>167</sup>.

### **2.3.2.3. Eshamlı Komandit Şirket Ortağının Vergilendirilmesi**

5520 sayılı KVK'nın 8'inci maddesinin 1 no.lu fıkrasının ç bendinde şirketlerde, komandite ortağın kâr payının gider olarak kaydedilip kurum kazancından indirileceğini öngörüyor.

<sup>167</sup> Garip AYZ, "Ticari Kazanç Sayılan Kâr Payının Vergi Yükü Yüzde 48", **Yaklaşım Dergisi**, S:199, Temmuz 2009, s. 100.

Komandite ortağın kâr payı, Eshamlı Komandit Şirket'in kurum kazancından ayrılıp, GVK'nın 37'nci maddesine göre şahsi ticari kazanç olarak Gelir Vergisine tâbi tutulacaktır. Gider yazılacak kâr payı, mali bilanço'ya göre belirlenen kâr payıdır. Komandite ortağın kâr payı ödendiğinde ise, ticari bilanço kârı esas alınacaktır. Kurum kazancından indirilecek olan istisna ve indirimlerin bir kısmı gelir vergisini ilgilendirmemektedir, bu nedenle, ticari kazanç olarak vergilendirilecek komandite ortağın kâr payı tespit edilirken bu durumun göz önüne alınması gerekir.

Komanditer ortakların kâr payları ise, GVK'nın 75/2 ve 22/2 maddeleri esaslarına göre vergilendirilir.

Yukarıya yazdıklarımız özetlersek:

- Komandite ortağın kâr payı, kurum kârından indirilir, komanditer ortaklara isabet eden bölüm, kurum kazancı olarak beyan edilir.
- Komandite ortağın kâr payı, mali kâra göre hesaplanacak, kendisine ödeme yapıldığında ise, ticari bilanço kârı esas alınacaktır. Bu kâr payı, GVK açısından ticari kazanç hükmündedir, beyanı da ona göre yapılır.
- Gelir Vergisini ilgilendirmeyen istisna ve indirimler, komandite ortağın kâr payından indirilmeyecek, indirilmişse eklenecektir.

#### **2.3.2.4. Kârın Sermayeye İlavesi Durumu**

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<sup>168</sup>.

#### **2.3.3. 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda Yer alan İstisna ve Muafiyetler**

İstisna ve muafiyet kavramları, vergilendirilebilir gelir veya kişinin, kısmen ya da tamamen, süreli ya da süresiz olarak vergiye tabi gelir kapsamı dışında

<sup>168</sup> Hüsamettin BİÇER, "Kurumlar Vergisi Mükellefi Olmak Suç Mudur?", **Vergi Dünyası Dergisi**, S:218, Ekim 1999, s. 15.

tutulmasıdır. Muafiyet, vergi kanunlarına göre vergi ödemekle yükümlü kişilerin vergi kapsamı dışında bırakılmasıdır. İstisna ise, vergiye tabi olan bir gelirin konusu itibarı ile vergi kapsamı dışına çıkarılmasıdır.

Devlet çeşitli ekonomik, siyasi ve sosyal amaçları doğrultusunda mükelleflere bir takım istisna ve muafiyet hakları tanımıştır. Ancak vergiye tabi gelirlerinin istisna ve muafiyetler olmadan vergilendirmesi en adilane yaklaşımdır. Çünkü bu vergisel teşvikler yüksek gelir gruplarının gelirleri ile orantılı olarak daha fazla vergiyi ödemekten kurtulmalarına neden olmaktadır<sup>169</sup>. Ayrıca istisna, muafiyet ve indirimler nedeniyle vergi gelirlerindeki azalma, diğer vergi çeşitleri üzerindeki vergi oranlarının olması gerekenden daha yüksek ayarlanması ile telafi edilmeye çalışılmaktadır. Bu da vergi istisna, muafiyet ve indirimlerinden kapsam dışı kalarak faydalanamayan mükellef üzerindeki vergi oranlarının artmasına, vergide eşitlik ve adalet ilkesinden daha fazla uzaklaşılmasına neden olmaktadır.

İstisna ve muafiyet kapsamındaki mükellef, vergilemede kullandığı avantajlı durumun bitmesi halinde, vergi yönetimine karşı tepki verecek, uyum zorluğu çekecektir. Oysaki ödemesi gereken vergiyi, devletin çeşitli ekonomik, siyasi ve sosyal amaçları doğrultusunda desteklenen sektörlerde faaliyet göstermesi nedeniyle bu süreç zarfında ödemişdir. İstisna ve muafiyet kapsamı dışına çıkan mükellef kendisine verilen bu imtiyazın devamlı olması gerektiği gibi haksız bir düşünceye sahiptir. Bu süre dolduğunda mükellef normal şartlar altında ödemesi gereken vergi miktarına tepki gösterir.

Diğer taraftan serbest piyasa koşullarındaki rekabet savaşı, firmaların ölçeklerine oranla istisna, muafiyet ve indirimlerden daha fazla faydalanmasına, küçük işletmelerin büyük işletmeler, holdingler ve grup şirketleri karşısında rekabet gücünün iyice zayıflaması ve zorunlu olarak piyasadan çekilmelerine neden olmaktadır.

Devlet vergiden uyumsuzluğu yüksek olan mükelleflere legal olarak yasal boşluklar, sığınaklar ve istisna ve muafiyetler gibi bir takım alanlar yaratmaktadır. Bu nedenle, istisna ve muafiyetler vergi tabanını genişletecek ve istismarı önleyecek şekilde gözden geçirilmelidir.

---

<sup>169</sup> Douglas DUNN, **Flat Tax Fiasco**, Erişim: <http://www.wordwiz72.com/econ.html>, (09.08.2009).

### 2.3.3.1. 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda Yer Alan İstisnalar

Objektif vergi yükümlülüğünü kaldırıcı hükümlere istisna denilir. İstisnalar vergi konusunu sınırlamaktadır. Bu şekilde vergi konusuna giren mal, hizmet yada işlemlerden bazıları, çeşitli nedenlerle vergi dışı bırakılırlar<sup>170</sup>.

#### 2.3.3.1.1. İştirak Kazançları İstisnası

KVK'nın 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde, iştirak kazançları istisnası düzenlenmiştir.

Buna göre kurumların;

1) Tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılmaları nedeniyle elde ettikleri kazançlar (Fonların katılma belgeleri ile yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kâr payları hariç),

2) Tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun kârına katılma imkânı veren kurucu senetleri ile diğer intifa senetlerinden elde ettikleri kâr payları kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Bu maddedeki düzenleme, yalnızca tam mükellefiyete tabi kurumların sermayelerine iştirak edilmesi suretiyle kurumlarca elde edilen kâr paylarını kapsamaktadır. Kâr payını alan kurumun tam veya dar mükellefiyete tabi olmasının istisnanın uygulanmasında bir önemi bulunmamaktadır.

Dar mükellef bir kurumdan, bir başka ifadeyle kanuni ve iş merkezi Türkiye dışında bulunan bir kurumdan kâr payı alan kurumlar ise bu bent ile düzenlenen iştirak kazançları istisnasından yararlanamayacaktır.

Bu istisna ile mükerrer vergilemenin önlenmesi amaçlanmaktadır. İstisnaya konu kazanç, esas itibarıyla kazancın elde edildiği ilk kurumda kurumlar vergisine tabi tutulduğundan, kazancın kâr dağıtımı yoluyla intikali sağlanan diğer kurumlarda da kurumlar vergisine tabi tutulmasının önüne geçilmek istenmiştir.

Tam mükellef bir kurumdan elde edilen iştirak kazancının, bu kurumda genel vergi rejimi uyarınca vergilenmiş veya kurumlar vergisinden istisna edilmiş kazançlardan oluşması veya kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisinin kapsamı dışında

<sup>170</sup> Şehnaz GEREK, "Anayasa Yargısında Vergi Muafiyeti, İstisna ve İndirimlere Yeni Bir Bakış", **Mali Pusula Dergisi**, Yıl: 4, S: 40, Nisan 2008, s. 12.

bırakılmış veya düşük oranda vergi kesintisi yapılmış olması, istisna uygulamasına engel teşkil etmeyecektir.

Kurucu senetleri ile diğer intifa senetlerinden elde edilen kâr payları da kazancın elde edildiği ilk kurumda vergilendirilmektedir. Bu şekilde kâr payı elde eden kurumlarda da mükerrer vergilemenin önüne geçmek için öteden beri uygulandığı üzere kurucu senetleri ile diğer intifa senetlerinden elde edilen kâr payları Kanunda iştirak kazançları arasında sayılmıştır. Aksi uygulama, aynı kazanç üzerinden mükerrer vergi alınma olasılığı ortaya çıkartır ki bu istisnaya Kurumlar Vergisi Kanununun lafzında da yer verilmek suretiyle konuya açıklık kazandırılmış olmaktadır.

Aynı şekilde, GVK'nın 75'inci maddesinin 2'nci fıkrasının (3) numaralı bendinde, idare meclisi başkan ve üyelerine verilen kâr payları menkul sermaye iradı sayılmıştır. Dolayısıyla, kurumların başka bir kuruma iştirak etmeleri nedeniyle bu kurumun yönetim kurulunda bulunan temsilcileri vasıtasıyla elde etmiş oldukları kâr payları da iştirak kazancı istisnasından yararlanabilecektir.

İştirak kazançları istisnası uygulaması açısından, kurumlar vergisi mükelleflerinin iştirak ettikleri tam mükellef kuruma hangi oranda iştirak ettiklerinin bir önemi bulunmamaktadır. İştirak oranına bakılmaksızın tam mükellef kurumlardan elde edilen kâr paylarının tamamı kurumlar vergisinden istisna edilecektir. Ayrıca, kâr payını elde eden kurumun tam mükellef kuruma belli bir süre iştirak etme şartı da aranılmamaktadır.

Öte yandan anılan bentte fonların katılma belgeleri ile yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kâr paylarının iştirak kazançları istisnası kapsamında olmadığı belirtilmiştir. Buna göre, fonlar ile yatırım ortaklıklarının türü ve niteliğine bakılmaksızın, katılma belgeleri ile hisse senetlerinden elde edilen kâr payları iştirak kazancı istisnasından yararlanamayacaktır.

### **2.3.3.1.2. Yurt Dışı İştirak Kazançları İstisnası**

Giderek küreselleşen ve birbirine entegre olan dünya ekonomilerinde belki de küresel piyasalarla en çok entegre olmuş ekonomilerden biri de Türkiye Ekonomisi'dir<sup>171</sup>. Dolayısıyla 5520 sayılı Yeni KVK ile yurt dışından iştirak kazancı

<sup>171</sup> Cenk ORHAN, "Yurt Dışı İştirak Kazançları İstisnası", **E-Yaklaşım Dergisi**, S: 52, Kasım 2007.

elde eden kurumların elde ettikleri iştirak kazançlarına tanınan istisna kapsamı genişletilmiştir<sup>172</sup>.

KVK'nın 5'inci maddesinin 1'inci fıkrasının (b) bendinde, kurumların yurt dışından elde ettikleri iştirak kazançları, belli koşullar altında kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

İstisnadan yararlanabilmek için;

- İştirak edilen kurumun anonim veya limited şirket niteliğinde bir kurum olması,
- İştirak edilen kurumun kanuni ve iş merkezinin Türkiye'de bulunmaması,
- İştirak payını elinde tutan kurumun, yurt dışı iştirakin ödenmiş sermayesinin en az %10'una sahip olması,
- İştirak kazancının elde edildiği tarih itibarıyla, iştirak payının kesintisiz olarak en az bir yıl süre ile elde tutulması,
- İştirak kazancının (kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler de dahil olmak üzere) iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az %15 oranında; iştirak edilen yabancı kurumun esas faaliyet konusunun finansman temini veya sigorta hizmetlerinin sunulması ya da menkul kıymet yatırımı olması durumunda, iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranında, gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması,
- İştirak kazancının, elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi

gerekmektedir.

Yurt dışı iştirak kazançları istisnasından yararlanılabilmesi için yukarıda yer alan şartların topluca yerine getirilmesi şarttır. İştirak oranı %10'dan fazla olsa dahi süre şartının gerçekleşmemesi halinde veya bütün şartlar gerçekleşmekle birlikte vergi yükü şartının gerçekleşmediği durumlarda istisnadan yararlanılabilmesi mümkün değildir.

---

<sup>172</sup> İlhan ÇETİN, "5520 Sayılı Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu İle Yeniden Düzenlenen Yurt Dışı İştirak Kazancı İstisnası", **Yaklaşım Dergisi**, S: 165, Eylül 2006, s. 217.

### 2.3.3.1.3. Tam Mükellef Anonim Şirketlerin Yurt Dışı İştirak Hisselerini Elden Çıkarmalarına İlişkin İstisna

5520 sayılı yeni KVK'nın istisnaları düzenleyen 5'inci maddesinin 1 no.lu fıkrasının c bendinde tam mükellef statüsündeki anonim şirketlerin, kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan anonim ve limited şirketlere ait hisseleri elden çıkarmalarından doğan kazançları, kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Tam mükellef anonim şirketlerin bu istisnadan yararlanabilmeleri için bazı ilave şartların da birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir. Bu şartlar şunlardır<sup>173</sup>:

- Yurt dışı iştiraklerinin anonim veya limited şirket niteliğinde olması ve bu iştiraklerin Türkiye'de tam mükellef olmaması
- Yurt dışı iştirak kazancının elde edildiği tarih itibariyle, aralıksız olarak en az bir yıl süreyle nakit varlıklar dışında kalan aktif toplamının %75 veya daha fazlasının yurt dışı iştirak hisselerinden oluşması
- Yurt dışı iştiraklerinin her birinin sermayesine en az %10 oranında iştirak edilmiş olması
- Satışa konu olan iştirak hisselerinin, elden çıkarma tarihi itibariyle en az iki tam yıl (730 gün) süreyle aktifte tutulmuş olması.

Elden çıkarılan iştirak hisselerinin, tam mükellef kurumun aktifinde "iki tam yıl süreyle" yer almış olması gerekmektedir. İstisnayı düzenleyen bent metninde bir yerde "bir yıl süre" ibaresinin, diğer bir yerde "iki tam yıl" ibaresinin kullanılmış olması, kanun koyucunun yıllık süre hesabını bu konuda farklı değerlendirdiğini göstermektedir. Tam yıl, 1 Ocak ila 31 Aralık tarihleri arasında geçen süredir<sup>174</sup>.

### 2.3.3.1.4. Emisyon Primi İstisnası

Hisse senetleri satış bedelinin, itibari değer üzerinde olması, çeşitli faktörlere bağlıdır. Şirketlerin özsermayesi, faaliyet gösterdikleri sektör, bu sektörün ülke ve dünya ekonomisindeki konumu, kullanılan teknoloji gibi unsurlar hisse senetlerinin primli satılmasında etken olmaktadır. Olaya bu açıdan bakıldığında, emisyon primlerinin şirketin özsermaye ve nominal sermayesi arasındaki fark ile şirketin gelecek vaat etmesinden kaynaklanan primlerin toplamından oluştuğu

<sup>173</sup> Mehmet ÇAVUŞ, "Tam Mükellef A.Ş.'lerin Yurt Dışı İştirak Hisselerinden Elde Etmiş Oldukları Değer Artış Kazançlarının Vergilendirilmesi", **E-Yaklaşım Dergisi**, S:192, Aralık 2008.

<sup>174</sup> A.Bumin DOĞRUSÖZ, "Anonim Şirketlerin Yurt Dışı İştirak Hisselerinin Elden Çıkarılmasından Sağlanan Kazanç İstisnası", **Yaklaşım Dergisi**, S:169, Ocak 2007, s. 21.

söylenbilir<sup>175</sup>.

Emisyon priminin bir kazanç mı, yoksa pay sahiplerinin şirkete yatırdıkları bir para mı olduğu tartışılmalıdır. Batı ülkelerinin uygulamalarında çoğunlukla kabul edilen görüş, emisyon priminin kâr olmaktan çok, ortaklarca şirkete konmuş sermaye olduğu görüşüdür. Bununla beraber, emisyon primleri şirket tarafından elde edilmiş kâr sayan tezler bulunduğu gibi, bu primin gerçek anlamda bir kâr olmadığını kabul etmekle birlikte dağıtılması halinde kâr sayılması gerektiğini savunanlar da vardır<sup>176</sup>.

Emisyon primi anonim şirket ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin<sup>177</sup> kuruluş ve sermaye artırımı sırasında ihraç ettikleri hisse senetlerini nominal bedellerinin üstünde satın almaları durumunda işletmeye giren paraları ifade eder<sup>178</sup>. Hisse senetlerinin primli satılması kuruluşta olabileceği gibi, kuruluştan sonra sermaye artırımı sırasında da olabilir<sup>179</sup>. Anonim şirketler gerek kuruluşları sırasında ve gerekse daha sonradan yaptıkları sermaye artırımları sırasında çıkarttıkları hisse senetlerini nominal değerlerinin üstünde bir bedelle satabilirler. Böyle durumlarda hisse senetlerinin nominal değeri ile ihraç değeri arasındaki olumlu fark emisyon primi veya agio olarak adlandırılır.

Emisyon primi sadece hisse senetlerinin ihraç edilmesinde oluşur. Ortakların ellerinde; buldukları hisse senetlerini veya kurumların iştiraklerine ait hisse senetlerini, maliyet bedellerinin veya nominal değerlerinin üzerinde bir bedelle satmaları durumunda oluşan olumlu fark emisyon primi olarak kabul edilemez<sup>180</sup>.

Emisyon primleri kurumlar vergisinden herhangi bir şarta bağlı olmaksızın istisna edilmiş olup<sup>181</sup>, kurumlar vergisinden istisna edilmek suretiyle, (KVK'nın 5'inci maddesinin 1 no.lu fıkrasının ç bendinde) bu primlerin prensip olarak kurumlar vergisinin konusuna girdiği (fakat bu vergiden istisna edildiği) hükme bağlanmıştır.

<sup>175</sup> M. Tahir UFUK, "Emisyon Primleri ve Rüçhan Hakkı Kupon Satış Kazançları İstisnası", **Yaklaşım Dergisi**, S: 124, Nisan 2003, s. 98.

<sup>176</sup> M. Rüştü ERİMEZ, "Emisyon Primi", **Vergi Dünyası Dergisi**, S:182, Ekim 1996, s. 3.

<sup>177</sup> Hüseyin AKSAN, Ümit PEÇEN, "Emisyon Primlerinin BSMV Karşısındaki Durumu", **Vergi Dünyası Dergisi**, S: 216, Ağustos 1999, s. 88.

<sup>178</sup> Mehmet MAÇ, "Emisyon Primleri (Emisyon Primlerinin Stopaja Tabi Hale Gelmesi Önlenmelidir)", **Vergi Dünyası Dergisi**, S:252, Ağustos 2002, s. 5.

<sup>179</sup> Mahmut SEKİDUR, "Emisyon Primi ve Rüçhan Haklarının Satışından Doğan Kazançların Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu", **Yaklaşım Dergisi**, S: 109, Ocak 2002, s. 130.

<sup>180</sup> M. Vefa TOROSLU, "Emisyon Primleri", **Mali Çözüm Dergisi**, S:37.

<sup>181</sup> Mehmet Emin AKYOL, "Emisyon Primleri", **Yaklaşım Dergisi**, S: 114, Haziran 2002, s. 45.



### **2.3.3.1.5. Türkiye’de Kurulu Fonlar ile Yatırım Ortaklıklarının Kazançlarına İlişkin İstisna**

KVK’nın 5’inci maddesinin 1’inci fıkrasının (d) bendinde;

- Menkul kıymetler yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,
- Portföyü Türkiye’de kurulu borsalarda işlem gören altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,
- Girişim sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,
- Gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,
- Emeklilik yatırım fonlarının kazançları,
- Konut finansmanı fonları ile varlık finansmanı fonlarının kazançları

anılan fon veya ortaklıkların Türkiye’de kurulmuş olmaları şartıyla kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Bu istisna, anılan fon ve ortaklıkların söz konusu kazançları üzerinden kesinti yoluyla vergi alınmasına engel teşkil etmemektedir.

### **2.3.3.1.6. Taşınmaz ve İştirak Hisseleri ile Kurucu Senetleri, İntifa Senetleri ve Rüçhan Hakları Satış Kazancı İstisnası**

Kurumlar vergisi kanunda yer alan istisna uygulamalarından biri olan taşınmaz ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan hakları satış kazancı istisnası kurumlar vergisinde önemli bir yer teşkil etmektedir.

#### **2.3.3.1.6.1. Kurumlar Vergisi Kanununun Yayım Tarihinden Önce Gerçekleşen Satış İşlemlerinde İstisna Uygulaması**

KVK’nın 5’inci maddesinin 1 no.lu fıkrasının (e) bendinde, taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançlara ilişkin istisna düzenlenmektedir. İstisnanın amacı, kurumların bağlı değerlerinin ekonomik faaliyetlerde daha etkin bir şekilde kullanılmasına olanak sağlanması ve kurumların mali bünyelerinin güçlendirilmesidir. Bu bentte

belirtilen koşulların sağlanması halinde, kurumların en az iki tam yıl<sup>182</sup> süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların %75'lik kısmı kurumlar vergisinden istisna edilmektedir.

5520 sayılı KVK'nın 37'nci maddesinde, Kanunun 5'inci maddesinin 1 no.lu fıkrasının (e) bendinin yürürlük tarihi, Kanunun yayım tarihi olan 21/6/2006 tarihi olarak belirlenmiş ve bu tarih itibarıyla da mülga 5422 sayılı Kanunun 8 inci maddesinin (5) ve (12) numaralı bentleri yürürlükten kalkmış bulunmaktadır.

Dolayısıyla, taşınmazlar ve iştirak hisseleri (kurucu senetleri ve intifa senetleri dahil) ile rüçhan haklarının 21/6/2006 tarihinden önce satışından elde edilen kazançlar için 5520 sayılı Kanunun geçici 1 inci maddesinin onuncu fıkrası uyarınca, mülga 5422 sayılı Kanunun 8 inci maddesinin (5) ve (12) numaralı bentlerinde yer alan hükümler uygulanacaktır.

Her ne kadar, 5520 sayılı Kanunun 36'ncı maddesiyle, mülga 5422 sayılı KVK ile ek ve değişiklikleri yürürlükten kaldırılmış olsa da 5520 sayılı Kanunun geçici 1'inci maddesinin onuncu fıkrasında, "Bu Kanunun yürürlüğünden önceki dönemler itibarıyla 5422 sayılı Kanun hükümlerinin uygulanmasına devam olunur." hükmü yer almaktadır.

Bu itibarla, söz konusu istisna hükmünün yürürlüğünün Kanunun yayım tarihi olarak belirlenmiş olması, 1/1/2006 tarihi ile 21/6/2006 tarihleri arasında mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesinin (5) ve (12) numaralı bentlerinin uygulanmasına engel teşkil etmeyecektir.

5520 sayılı Kanunun 37'nci maddesi ile Kanunun diğer bazı maddelerinin de yürürlük tarihleri farklı belirlenmiştir. Örneğin, 13 ve 35 inci maddelerin yürürlük tarihi 1/1/2007 olarak öngörülmüştür. Dolayısıyla Kanunun bütün maddeleri 1/1/2006 tarihinde yürürlüğe girmediğinden, maddelerin yürürlük tarihine göre, mülga 5422 sayılı Kanun hükümlerinin uygulanacağı dönemlerin belirlenmesi gerekmektedir. Yani;

- Taşınmazların ve iştirak hisseleri (kurucu senetleri ve intifa senetleri dahil) ile rüçhan haklarının satış kazancı istisnasında, 21/6/2006 tarihine kadar, mülga 5422 sayılı Kanunun 8 inci maddesinin (5) ve (12) numaralı bentleri,

<sup>182</sup> Şenol KOCAER, "Gayrimenkul ve İştirak Hissesi Satış Kazancı İstisnasının Tarihsel Gelişimi ve Öneriler", **Vergi Dünyası Dergisi**, S: 338, Ekim 2009, s. 62.

- “Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı” başlıklı 13 üncü maddenin uygulanmasında, 1/1/2007 tarihine kadar, mülga 5422 sayılı Kanununun 17 nci maddesi,
- “Muafiyet, istisna ve indirimlerin sınırı” başlıklı 35 inci maddenin uygulanmasında, 1/1/2007 tarihine kadar, mülga 5422 sayılı Kanunun mükerrer 45 inci maddesi

uygulanacaktır.

Öte yandan, 21/6/2006 tarihinden önce gerçekleşen taşınmazlar ve iştirak hisseleri satışında, mülga 5422 sayılı Kanununun 8’inci maddesinin (12) numaralı bendi uygulanacağından, satıştan elde edilen kazancın tamamı, anılan maddede yer alan şartlar dahilinde istisnadan yararlanacaktır. Dolayısıyla, istisnanın uygulanabilmesi için kazancın sermayeye ilave edilmesine karar verilmesi, sermayeye ilave edilme işleminin satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar gerçekleştirilmesi ve diğer şartların yerine getirilmesi gerekmektedir. Söz konusu tarihten önce gerçekleşen rüçhan haklarının satışında da mülga 5422 sayılı Kanununun 8 inci maddesinin (5) numaralı bendinin uygulanacağı tabiidir.

#### **2.3.3.1.6.2. Kurumlar Vergisi Kanununun Yayım Tarihinden Sonra Gerçekleşen Satış İşlemlerinde İstisna Uygulaması**

KVK’nın yayım tarihi olan 21/6/2006 tarihinden sonra gerçekleşecek taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri ve intifa senetlerinin satışlarında doğan kazançlara anılan Kanununun 5’inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde yer alan hükümler uygulanacaktır. Buna göre, bentte yer alan şartlar dahilinde elde edilen kazançların %75’i istisna kazanç olarak dikkate alınacak olup kalan kısım ise vergilendirilecektir.

Taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışında kazanç, satış işlemi ile birlikte doğacağından, satış işlemi ister peşin isterse vadeli olarak yapılmış olsun istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanacaktır.

İstisna uygulamasında, satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulması gereken kazançların, beş yıl içinde fon hesabından başka bir hesaba (sermayeye ilave hariç) nakledilmesi, işletmeden çekilmesi, dar mükellef kurumlar tarafından yurt dışına transfer edilmesi veya bu süre içinde işletmenin tasfiyeye girmesi halinde, bu işlemlere tabi tutulan kazanç

kısmı için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, Vergi Usul Kanunu uyarınca vergi ziyaı cezası ve gecikme faizi ile birlikte alınacaktır<sup>183</sup>.

Fon hesabında tutulması gereken süreden, satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar olan sürenin anlaşılması gerekmektedir. Kazancın sermayeye ilave edilmesi durumunda da aynı süre geçerli olacaktır.

Bu istisnanın amacı kurumların sermaye yapılarının güçlendirilmesi, finansman sıkıntılarının giderilmesi ve bağlı değerlerinin ekonomik faaliyetlerinde daha etkin bir şekilde kullanılmasına imkan sağlamak ve işletmelerin finansal bünyelerini güçlendirmektir. Tasfiyeye giren şirketlerde ise böyle bir amacın olamayacağı açıktır. Bu nedenle, istisna uygulamasında satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar tasfiyeye girilmiş olması halinde, fon hesabında tutulması gereken kazancın işletmeden çekildiği kabul edilecektir.

#### **2.3.3.1.7. Bankalara veya Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna TMSF Borçlu Durumda Olan Kurumlar ile Bankalara Tanınan İstisna**

İstisna kapsamında aşağıdaki açıklamaları yapmak mümkündür.

##### **2.3.3.1.7.1. Bankalara Borçları Nedeniyle Kanuni Takibe Alınmış veya TMSF'ye Borçlu Durumda Olan Kurumlar İle Bunların Kefillerine ve İpotek Verenlere Tanınan İstisna**

KVK'nın 5'inci maddesinin 1 no.lu fıkrasının (f) bendi ile bankalara borçları nedeniyle kanuni takibe alınmış veya Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna borçlu durumda olan kurumlar ile bunların kefillerinin ve ipotek verenlerin sahip oldukları taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının, bu borçlara karşılık bankalara veya bu Fona devrinden sağlanan hasılatın bu borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden kazançların tamamı kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Bu istisnadan yararlanacak olan kurumların, bankalara borçları nedeniyle 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu hükümleri uyarınca kanuni takibe alınmış olması

<sup>183</sup> M. Emin AKYOL, "Taşınmaz ve İştirak Hisseleri Satış Kazancı İstisnasına İlişkin Bazı Hususlar", **Vergi Dünyası Dergisi**, S: 308, Nisan 2007, s. 16.

veya Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu (TMSF)'ye borçlu durumda olmaları gerekmektedir.

İstisnadan, banka borçları nedeniyle kanuni takibe alınmış veya TMSF'ye borçlu durumda olan kurumlar ile bu kurumların, kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan kefilleri veya bu kurumlar adına ipotek veren kurumlar vergisi mükellefleri yararlanabileceklerdir.

İstisnaya konu olan kıymetler ise taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarıdır.

Öte yandan, istisnadan yararlanabilecek kazanç, söz konusu kıymetlerin borçlara karşılık olmak üzere, bankalara veya TMSF'ye satışından veya diğer şekilde devrinden sağlanan hasılatın, bu borçların tasfiyesinde kullanılan kısma isabet eden tutarla sınırlı olacaktır.

Örneğin; (A) A.Ş., (B) Bankasından 100.000.- TL tutarında kredi kullanmış olup bu krediye karşılık iştiraki olan (C) Ltd. Şti.'nin bir yıl süre ile aktifinde kayıtlı bulunan 200.000.- TL maliyet bedelli taşınmazı ipotek olarak göstermiştir. Kredi vadesinde ödenmediğinden söz konusu borç, (B) Bankası tarafından kanuni takibe alınarak ipotek konusu taşınmaz 300.000.- TL'ye icra yoluyla satılmış ve faiz dahil 150.000.- TL kredi alacağı tahsil edilmiş bulunmaktadır. Görüleceği üzere, (C) Ltd. Şti.'nin işlemde elde ettiği kazanç tutarı 100.000.- TL olmakla beraber, banka borcunun tasfiyesinde kullanılan kısım satış hasılatının %50'sidir. Dolayısıyla, taşınmaza ilişkin satış kazancının sadece 50.000.- TL'si (C) Ltd.Şti. tarafından istisna kazanç olarak gösterilebilecektir.

İstisna uygulamasında, bankalara veya TMSF'ye borçlu durumda olan kurumlar ile bunların kefillerinin ve ipotek verenlerin, bu borçlara karşılık bankalara veya bu Fona devrettikleri söz konusu aktif kıymetlerin en az iki yıl elde bulundurma şartı olmadığı gibi kazancın belli bir süreyle özel bir fon hesabında tutulma şartı da bulunmamaktadır.

Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) ve (f) bentlerinde yer alan istisnalardan birlikte yararlanılabilmesi mümkün bulunmamaktadır. Kurumlar, söz konusu istisna hükümlerindeki şartları taşınmaları kaydıyla tercihlerini serbestçe belirleyebileceklerdir.

### 2.3.3.1.7.2. Bankalara Tanınan İstisna Uygulaması

Bentte yer alan “banka” kavramından, 5411 sayılı Bankacılık Kanununa tabi bankaların anlaşılması gerekmektedir.

Bankaların, kanuni takibe alınmış alacakları nedeniyle iktisap ettikleri taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının satışından doğan kazançların ise %75’lik kısmı kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Bankaların bu şekilde iktisap ettikleri söz konusu kıymetlerin satışında da iki tam yıl süreyle aktifte bulundurma şartı olmadığı gibi kazancın belli bir süreyle özel bir fon hesabında tutulma şartı da bulunmamaktadır.

Bu tür iktisaplar dışında kalan ve çeşitli nedenlerle iktisap edilmiş olan bu tür kıymetlerin satışından doğan kazançların istisnadan yararlanıp yararlanmayacağı hususunda ise KVK’nın 5’inci maddesinin 1 no.lu fıkrasının (e) bendi uyarınca yapılan açıklamaların dikkate alınması gerekmektedir.

### 2.3.3.1.8. Yurt Dışı Şube Kazançlarına İlişkin İstisna

Şube, bir kuruluşun merkezi dışında faaliyette bulunan bölümleridir. Hukuki, idari ve ekonomik olarak merkeze bağlı olsa da üçüncü şahıslara karşı ayrı bir yerde faaliyette bulunur<sup>184</sup>.

5520 sayılı KVK’nın 5’inci maddesinin 1 no.lu fıkrasının (g) bendi ile kurumların yurt dışında bulunan işyerleri veya daimi temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri kurum kazançları, belli şartlar altında kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Yurt dışında bulunan işyerleri veya daimi temsilciler aracılığıyla elde edilen kurum kazançlarının<sup>185</sup>;

- Doğduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az %15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması,

<sup>184</sup> Cemalettin UÇAK, “Yurt Dışı Şube Kazançlarının Vergilendirilmesi-I”, **Yaklaşım Dergisi**, S:204, Aralık 2009, s. 160, s. 157.

<sup>185</sup> İlhan ÇETİN, “5520 Sayılı Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu İle Yeniden Düzenlenen Yurt Dışı Şube Kazancı İstisnası”, **Yaklaşım Dergisi**, S:164, Ağustos 2006, s. 217.

- Elde edildiği hesap dönemine ilişkin yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olması,
- İştirak edilen şirketin ana faaliyet konusunun, finansal kiralama dahil finansman temini, sigorta hizmetlerinin sunulması veya menkul kıymet yatırımı olması durumunda, bu kazançların doğduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranında (%20) gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması<sup>186</sup> gerekmektedir.

Anılan maddedeki istisna şartları, kurumların yurt dışındaki şubeleri tarafından ya da daimi temsilcileri aracılığıyla elde edilen kazançlara istisna uygulanmasını gerektirmektedir. Kurumların başka kurumlara iştiraki sonucu elde edecekleri kâr payları bu kapsama girmeyecektir. Bu istisna kurumların yurt dışında elde ettiği kazançların yurda getirilmesinin teşviki açısından anlamlıdır.

#### **2.3.3.1.9. Yurt Dışı İnşaat Onarma, Montaj ve Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazançlar İstisnası**

Tam mükellefiyet kuralına dayanılarak Türkiye'de vergilendirilmesi sürekli gündemde tutulan yurtdışı inşaat ve onarım kazançlarının vergileme yöntem ve esaslarını belirleyebilmek için öncelikle yurtdışı faaliyeti gerçekleştiren organizasyonun niteliği belirlenmeli, kesinleştirilmelidir<sup>187</sup>.

KVK'nın 5'inci maddesinin 1 no.lu fıkrasının (h) bendi ile yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye'de genel sonuç hesaplarına aktarılan kazançlar, herhangi bir koşula bağlanmaksızın kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

KVK'nın 5'inci maddesinin 1 no.lu fıkrasının (g) bendinde, kurumların yurt dışında bulunan işyerleri veya daimi temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri kazançlar, maddede belirtilen tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olmak ve en az %15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergi yükü taşımak koşuluyla vergiden istisna edilmiştir.

<sup>186</sup> Birol ACAR, "Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'na Göre Yurt İçi Yurt Dışı İştirak Kazançları İle Yurt Dışı Şube Kazançları İstisnası", **Vergi Dünyası Dergisi**, S:302, Ekim 2006, s. 31.

<sup>187</sup> Şefik ÇAKMAK, "Yurt Dışı İnşaat ve Onarım Kazançlarının Vergilendirilmesi", **Vergi Dünyası Dergisi**, S: 227, Temmuz 2000, s. 5.

Benzer şekilde, anılan fıkranın (h) bendi ile de yurt dışında bulunan işyerleri veya daimi temsilcileri aracılığıyla yapılan ve yurt dışında vergilendirilen inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançların (vergi yükü oranına bakılmaksızın), ayrıca yurt içinde de vergilendirilmesinin önüne geçilmesi amacıyla bu kazançlar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir<sup>188</sup>.

Teknik hizmetlerden elde edilen kazançların da anılan istisnadan yararlanabilmesi için bu işlerin yurt dışında bulunan işyerleri veya daimi temsilciler aracılığıyla yapılması; yurt dışında ayrıca bir işyeri veya daimi temsilci olmadan yapılan teknik hizmetlerin, hizmet ihracatı olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Ayrıca, teknik hizmetlerin yurt dışındaki inşaat, onarım ve montaj işlerine bağlı olarak yapılma şartı bulunmamaktadır.

İnşaat, onarım ve montaj işlerinin yurt dışında gerçekleştirilmesi için bir işyeri bulunması gerekirken, bu işlere bağlı teknik hizmetlerin yurt dışında herhangi bir işyeri olmaksızın Türkiye'den gerçekleştirilebilmesi de mümkün olabilmektedir. Proje hazırlanması gibi teknik hizmetler, inşaat ve onarma işinin tamamlayıcı bir unsuru olmasına karşın; kurumların yurt dışında devam eden bir inşaat ve onarma işi olmadığı ya da ayrıca bir işyeri veya daimi temsilci bulundurulmadığı durumlarda, bu faaliyetin ihracat olarak değerlendirilmesi gerekmekte olup yurt dışındaki inşaat işine bağlı olarak Türkiye'de yapılan teknik hizmetlerden sağlanan kazançların bu istisnadan yararlandırılması mümkün bulunmamaktadır. Dolayısıyla, kurumların yurt dışında bir inşaat ve onarım işi varsa, buna bağlı teknik hizmetler ister Türkiye'de isterse yurt dışında yapılsın, elde edilen kazançlar istisnadan yararlanabilecektir. Kurumların yurt dışında yaptıkları bir inşaat ve onarım işinin bulunmaması halinde ise ancak yurt dışında bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla yaptıkları teknik hizmetlerden elde edilen kazançlar istisnadan yararlanılabilecektir.

Bu istisnanın uygulanması açısından, yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançların Türkiye'ye getirilmesi zorunluluğu bulunmamaktadır. Söz konusu kazançların Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmesi istisnadan yararlanılması için yeterlidir.

Öte yandan, yurt dışındaki şubelerden elde edilen kazançların genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmesinde, faaliyette bulunan yabancı ülkenin mevzuatına göre hesap döneminin kapandığı tarih itibarıyla ilgili ülke mevzuatına göre tespit edilen faaliyet sonucu, Türkiye'de de aynı tarih itibarıyla genel sonuç hesaplarına

---

<sup>188</sup> Adem KEFELİOĞLU, "Yurt Dışında Yapılan İnşaat, Onarım, Montaj İşleri ve Teknik Hizmetlerle İlgili İstisna Uygulaması", **E-Yaklaşım Dergisi**, S: 52, Kasım 2007.



kaydedilecektir. Bu hususun Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmesinde, kazancın kambiyo mevzuatına göre fiilen Türkiye’ye getirilmesinin herhangi bir etkisi olmayacaktır. Faaliyette bulunulan yabancı ülkede kazançta tasarruf edilebilmesi yeterlidir.

Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazanç, hesaplara intikal ettirilmesi gereken tarihte Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankasının o gün için tespit ve ilan ettiği döviz alış kurlarıyla değerlendirilecektir. TCMB’nin tespit ve ilan olunmayan yabancı paralarda ise Maliye Bakanlığının VUK hükümlerine göre tespit ve ilan ettiği kurlar dikkate alınacaktır.

Yurt dışı faaliyet sonucunda elde edilen kazançlar elde edildiği dönem itibarıyla, Türkiye’de ilgili olduğu geçici vergi matrahının tespitinde de dikkate alınacaktır.

#### **2.3.3.1.10. Eğitim, Öğretim Faaliyetleri İle İlgili Kazanç İstisnası**

Eğitim ve öğretim işletmelerine tanınan kazanç istisnası, ticari kazanç mükellefleri ile kurumlar vergisi mükellefleri tarafından 625 sayılı Kanun kapsamında işletilen okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okullarından elde edilen kazançlara uygulanacaktır.

Ayrıca, kurumlar vergisi mükellefleri için Bakanlar Kurulu’nca vergi muafiyeti tanınan vakıflar veya kamu yararına çalışan derneklere bağlı rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlara da istisna uygulanacaktır.

5228 sayılı Kanun gerekçesinde istisna kapsamında yer alan<sup>189</sup>;

- Okul Öncesi Eğitim Okulu, 1739 sayılı Milli Eğitim Temel Kanunu’nun 19, 20 ve 21. maddelerine göre kurulan ve mecburi ilköğretim çağına gelmemiş çocukların eğitimini sağlayan okulları,
- İlköğretim Okulu, 1739 sayılı Kanun’un 22-25. maddelerinde belirtilen ve 6-14 yaşlarındaki çocukların eğitim ve öğretimini sağlayan okulları,
- Orta Öğretim Okulları, 1739 sayılı Kanun’un 26-30. maddelerinde belirtilen ilköğretime dayalı, en az üç yıllık öğrenim veren genel, mesleki ve teknik öğretim okullarını,
- Özel Eğitim Okulları, engelliler için açılan okul öncesi, ilköğretim ve ortaöğretim okullarını,

<sup>189</sup> Fethi AYGÜN, “Eğitim-Öğretim İşletmelerinde ve Rehabilitasyon Merkezlerinde Sürekli Kazanç İstisnası”, **Yaklaşım Dergisi**, S:145, Ocak 2005, ss. 73-74.

- Rehabilitasyon Merkezleri ise; 24.05.1983 tarih ve 2828 sayılı Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Kanunu ve ilgili mevzuat çerçevesinde kurularak faaliyet gösteren ve bedensel, zihinsel ve ruhsal özürleri nedeniyle normal yaşamın gereklerine uymama durumunda olan kişilerin, fonksiyon kayıplarını gidermek ve toplum içinde kendi kendilerine yeterli olmasını sağlayan beceriler kazandırmak veya bu becerileri kazanamayanlara devamlı bakmak üzere kurulan sosyal hizmet kuruluşlarını

ifade ettiği belirtilmektedir.

Yine Kanun gerekçesine göre istisna, okulların eğitim-öğretim, merkezlerin ise rehabilitasyon faaliyetlerinden elde edilen kazançlara uygulanacaktır. Dolayısıyla, eğitim tesisleri ile rehabilitasyon merkezlerinde yer alan kantin, büfe, kafeterya, kitap satış yeri gibi tesislerin gerek bizzat işletilmesinden gerekse kiraya verilmesinden elde edilen kazançlara istisna uygulanması söz konusu değildir. Ancak, yemek ve konaklama hizmetlerinin de okul bünyesinde verildiği ve yemek ve yatma bedelinin okul ücretine dahil olduğu durumlarda, herhangi bir ayrıma tabi tutulmaksızın elde edilen kazanç istisna uygulanacaktır.

Yukarıda belirtilenlerin dışında kalan öğrencileri istedikleri derslere yetiştirmek, bilgi düzeylerini yükseltmek amacıyla faaliyet gösteren dershaneler ile kişilerin sosyal, kültürel ve mesleki alanlarda bilgi, beceri, yetenek ve deneyimlerini geliştirmek veya serbest zamanlarını değerlendirmek üzere faaliyet gösteren özel öğretim kurumları (üniversiteye veya Anadolu liselerine hazırlık, bilgisayar, sürücü, dans, bale, mankenlik ve spor kursları gibi) ile öğrenci etüt eğitim merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlar hakkında istisna uygulanmayacaktır.

Aynı şekilde rehabilitasyon merkezi dışındaki sağlık tesislerinin işletilmesinden elde edilen kazançlara istisna uygulanması da söz konusu değildir.

Diğer taraftan, 01.01.2004 tarihinden önce faaliyete geçmiş bulunan okulların işletilmesinden elde edilen kazançlar ile bu okulları 01.01.2004 tarihinden sonra devralanlar tarafından işletilmesinden elde edilen kazançlar istisna uygulaması dışında bulunmaktadır.

İstisnadan yararlanmak isteyen mükelleflerin faaliyete geçmelerini müteakiben Maliye Bakanlığı'na yazılı olarak başvurmaları gerekmektedir. İstisna uygulaması ile ilgili olarak Milli Eğitim Bakanlığı'nın görüşü alınmak suretiyle, mükelleflere duyurulmak üzere ilgili defterdarlığa bilgi verilecektir.

Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında yapılan düzenleme 01.01.2004 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiş bulunmaktadır. Bu kapsamda, 01.01.2004 tarihinden itibaren faaliyete geçen okul ve rehabilitasyon merkezlerinin kazançları, faaliyete geçilen dönemden itibaren 5 vergilendirme döneminde gelir ve kurumlar vergisinden istisna olacaktır. Kurum açma izin belgesinin daha önceki bir tarihi taşıması, istisna uygulamasının süresini değiştirmez<sup>190</sup>.

İstisna, 5228 sayılı Kanun gerekçesinde sayılan işletmelere tanınmış bulunmaktadır (Bu işletmeler yukarıda sayılmıştır.). Bu nedenle, eğitim ve öğretim istisnasından yararlanan mükelleflerin bu işletmeleri başka bir kişi/kuruma devretmeleri halinde, devralan kişi/kurum, istisnadan 5 vergilendirme dönemi değil, faydalanılmayan dönem kadar yararlanacaktır<sup>191</sup>.

#### **2.3.3.1.11. Kooperatiflerin Risturn Kazançları İstisnası**

KVK'nın 5'inci maddesinin 1 no.lu fıkrasının (i) bendinde, kooperatiflerde risturn istisnası düzenlenmiş olup tüketim, üretim ve kredi kooperatiflerinin ortakları için hesapladıkları risturnlar (ilgili alt bentlerde belirtilen bazı koşullar altında) kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Kooperatiflerde, ortakların yönetim gideri karşılığı olarak ödedikleri tutarlardan harcanmayarak iade edilen kısımlar da kooperatifin türüne bakılmaksızın istisnadan yararlanacaktır<sup>192</sup>.

#### **2.3.3.1.12. Serbest Bölgelerde Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna**

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun 5084 sayılı Kanunun 8'inci maddesiyle değişik 6'ncı maddesi ve 9'uncu maddesiyle eklenen geçici 3'üncü maddesi aşağıdaki gibidir:

“Madde 6 - Serbest bölgeler gümrük bölgesi dışında sayılır.

Bu bölgelerde gümrük ve kambiyo mükellefiyetine dair mevzuat hükümleri uygulanmaz.

<sup>190</sup> Fatih GÜNDÜZ, “Eğitim Tesisleri ve Rehabilitasyon Merkezlerine İlişkin Kurumlar Vergisi İstisnası”, **Mali Çözüm Dergisi**, S:82, Temmuz-Ağustos 2007, s. 174.

<sup>191</sup> AYGÜN, a.g.m., s. 75.

<sup>192</sup> Rıfat ENGİN, “Kooperatiflerde Gelir-Gider Farkının Kurumlar Vergisinden İstisna Kısmı: Risturn”, **E-Yaklaşım Dergisi**, S: 27, Ekim 2005.

Kullanıcıların tutmak zorunda oldukları defterler ile düzenleyecekleri belgelere ilişkin olarak, 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun hükümlerine bağımlı olmaksızın düzenleme yapmaya Maliye Bakanlığı yetkilidir.

İşleticiler ve kullanıcılar yatırım ve üretim safhalarında Bakanlar Kurulunca belirlenecek vergi dışı teşviklerden yararlandırılabilir.”

“Geçici Madde 3- Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla bu Kanuna göre kurulan serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış mükelleflerin;

a) Bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazançları, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır. Bu istisnanın 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi kapsamında yapılacak tevkifata etkisi yoktur.

b) Bu bölgelerde istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler 31/12/2008 tarihine kadar gelir vergisinden müstesnadır. Ancak, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla ruhsatlarında belirtilen süre 31/12/2008 tarihinden daha önceki bir tarihte sona eriyorsa, istisna uygulamasında ruhsatta yer alan sürenin bitiş tarihi dikkate alınır.

c) Bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri ile ilgili olarak yaptıkları işlemler 31/12/2008 tarihine kadar her türlü vergi, resim ve harçtan müstesnadır.

Serbest bölgelerde faaliyette bulunan gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları, AB'ye tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yıllık vergileme döneminin sonuna kadar gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır. Bu istisnanın Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi kapsamında yapılacak tevkifata etkisi yoktur.”

5084 sayılı Kanunla Serbest Bölgeler Kanununda yapılan söz konusu değişiklikler 6/2/2004 tarih ve 25365 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak, yayımlandığı tarih itibarıyla yürürlüğe girmiş bulunmaktadır.

3218 sayılı Kanunda 5084 sayılı Kanunla yapılan düzenleme ile bölgelerde vergi mevzuatına ilişkin hükümlerin uygulanmasına başlanılmış, tam ve dar mükelleflerin bölgedeki gelir ve kurumlar vergisi muafiyeti sona ermiştir. 3218 sayılı Kanuna 5084 sayılı Kanunun 9 uncu maddesiyle eklenen geçici 3’üncü madde ile de geçiş dönemine ilişkin istisna uygulaması düzenlenmiştir.

### **2.3.3.1.13. Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Yapılan Faaliyetler Sonucu Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna**

4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun vergilemeye yönelik hükümler içeren 8'inci maddesinin üçüncü, dördüncü ve beşinci fıkraları, 5035 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılarak, bu hükümler 4691 sayılı Kanuna eklenen geçici 2'nci maddede yeniden düzenlenmiştir. 5281 sayılı Kanunun 41'inci maddesiyle de anılan geçici 2 nci maddeye üçüncü fıkra eklenmiş olup madde aşağıdaki gibidir:

“Geçici Madde 2 – Yönetici şirketlerin bu Kanun uygulaması kapsamında elde ettikleri kazançlar ile bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, münhasıran bu bölgedeki yazılım ve Araştırma-Geliştirme (Ar-Ge) faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları 31/12/2013 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır.

Bölgede çalışan araştırmacı, yazılımcı ve Ar-Ge personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri 31/12/2013 tarihine kadar her türlü vergiden müstesnadır. Yönetici şirket, ücreti gelir vergisi istisnasından yararlanan kişilerin bölgede fiilen çalışıp çalışmadığını denetler. Bölgede fiilen çalışmayanlara istisna uygulandığının tespit edilmesi halinde, ziyaa uğratılan vergi ve buna ilişkin cezalardan yönetici şirket de ayrıca sorumludur.

Bu madde hükümleri TÜBİTAK-Marmara Araştırma Merkezi Teknoloji Serbest Bölgesi yönetici şirketi, bu bölgede faaliyet gösteren Gelir ve Kurumlar Vergisi mükellefleri ile bölgede çalışan araştırmacı, yazılımcı ve Ar-Ge personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri bakımından da uygulanır.”

### **2.3.3.4. 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda Yer Alan Muafiyetler**

Muafiyet, vergiye tâbi olan gerçek veya tüzel kişilerin, kanunla vergi dışı kalmasını ifade eder. Muafiyet geçici veya devamlı olabilir. Vergiden muaf kurumlar, muafiyetleri sırasında mükellefiyet tesis ettirmez ve beyanname vermezler.

Bir kurumun kurumlar vergisinden muaf olması bildirim, defter tasdiki, defter tutma ve benzeri diğer ödev ve yükümlülüklerine tesir etmez.

Kurumlar vergisi ile ilgili muafiyetler KVK'nın 7'nci maddesinde sayılmıştır. Bu muafılıkların bir kısmı koşulsuz tanınırken bir kısmı bazı şartlara bağlanmıştır.

Aşağıda yazılı kurumlar, kurumlar vergisinden muaftır<sup>193</sup>:

- Darphane ve Damga Matbaası, Milli Piyango İdaresi ve Askeri Fabrika ve atelyeler (Bunlar kuruluşlarındaki maksadın dışında kalan işleri dolayısıyla vergiye tâbidirler),
- Kamu idare ve müesseseleri tarafından ilim, fen ve güzel sanatlar ile tarım ve hayvancılığı öğretmek, yaymak, ıslah ve teşvik etmek maksadıyla işletilen müesseseler (Okullar, okul atelyeleri, konservatuarlar, genel kütüphaneler, tiyatrolar, müzeler, sergiler, numune fidanlıkları, tohum ve hayvan ıslah ve üretme istasyonları, yarış yerleri, kitap, gazete ve mecmua yayınevleri ve emsali müesseseler ),
- Kamu idare ve müesseseleri tarafından genel insan ve hayvan sağlığını korumak ve tedavi maksadıyla işletilen müesseseler (Hastane, nekahathane, klinik, dispanser, prevantoryum, sanatoryum, çocuk bakımevleri, hayvan hastaneleri ve dispanserleri, hayvan bakımevleri, veteriner, bakteriyoloji, seroloji ve distofajin gibi müesseseler),
- Kamu idare ve müesseseleri tarafından içtimai maksatlarla işletilen müesseseler (Şefkat, rehin ve yardım sandıkları, fakara aşhaneleri, ceza ve ıslahevleri atelyeleri, içtimai sigorta kurumları, öğrenci yurtları ve pansiyonları gibi müesseseler ),
- Kamu idare ve müesseseleri tarafından Hükümetin veya yetkili idare mercilerinin müsaadesi ile açılan mahalli, milli veya milletlerarası mahiyetteki sergiler, fuarlar, panayırar,
- Beden Terbiyesi Teşkilatına dahil derneklere veya kamu idare ve müesseselerine ait idman ve spor müesseseleri ile sadece idman ve spor faaliyetlerinde bulunan anonim şirketler,
- T.C. Emekli Sandığı, Sosyal Sigortalar Kurumu, Bağ- Kur, Ordu Yardımlaşma Kurumu gibi kanunla kurulan emekli ve yardım sandıkları ile Sosyal Sigorta Kurumları,
- Yaptıkları iş veya hizmet mukabilinde resim ve harç alan kamu müesseseleri,
- İl özel idareleri, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birlikler veya bunlara bağlı müesseseler tarafından işletilen:
- Su, elektrik, havagazı ve soğuk hava deposu işletmeleri,

<sup>193</sup> Erkan GÜRBOĞA, Tuncel ATABEY, **Vergi Kılavuzu**, Yorum Matbaası, İzmir SMMM Odası Yayını, İzmir, Kasım 2008, s. 299.

- Belediye sınırları içindeki yolcu taşıma işletmeleri,
- Mezbahalar (Kesim, taşıma ve muhafaza işlerine münhasır olmak şartıyla),
- Köylere, köy birliklerine ve köy belediyelerine ait tarım işletmeleri ile bunlar tarafından köylünün umumi ve müşterek ihtiyaçlarını karşılamak maksadıyla işletilen hamam, çamaşırhane ve değirmenler ile bunların bağlı oldukları il sınırı içindeki yolcu taşıma işletmeleri,
- Genel ve katma bütçeli dairelere ait olup sadece kamu mensuplarına hizmet veren, kâr amacı gütmeyen ve üçüncü kişilere kiralanmayan kreş, konukevleri ve bunların kantinleri,
- Münhasıran verem tedavi eden sanatoryum ve prevantoryumlar ile münhasıran kanser, cüzzam ve trahom tedavi eden hastaneler,
- Kurulduktan sonra Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar (Bu muafık, vakıfların iktisadi işletmelerini kapsamaz) ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlar,
- Esas mukavelelerinde sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması, idare meclisi başkan ve üyelerine kazanç üzerinden hisse verilmemesi, ihtiyat akçelerinin ortaklara dağıtılmaması ve münhasıran ortaklar ile iş yapılmasına dair hükümler bulunması şartı ile kooperatifler (Esas mukavelelerinde bu şartlar mevcut olsa da fiilen bu kayıt ve şartlara uymayan ve faaliyete geçen üst kuruluşlara girmeyen kooperatifler muafiyetten faydalanamaz),
- Özel kanunlarla veya Devletin kanunların verdiği yetkiye dayanarak akdettiği mukavelelerle kurumlar vergisinden veya her türlü vergi ve resimden muaf tutulan kurumlar,
- 2918 sayılı Karayolları Trafik Kanununun 131 inci maddesinde yer alan basılı kağıt ve plakaların satışı faaliyetinde bulunan müesseseler,
- Toplu Konut ve Kamu Ortaklığı İdaresi Başkanlığı ile Toplu Konut Fonu ve Kamu Ortaklığı Fonu,
- Menkul Kıymetler Tanzim Fonu,
- Diğer günlük gazetelerin yayınlanmadığı dini bayramlarda münhasıran günlük gazete yayım ve satış faaliyetlerinde bulunan gazeteciler cemiyetlerine ait bu müesseseler
- Özelleştirme İdaresi Başkanlığı ve Özelleştirme Fonu,

- Yabancı ülkeler veya uluslararası finans kuruluşları ile yapılan mali ve teknik işbirliği anlaşmaları çerçevesinde münhasıran küçük ve orta ölçekli işletmelere kredi teminatı sağlamak üzere kurulan ve bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları teminat sorumluluk fonlarına ekleyen ve sahip oldukları bu fonları ortaklarına dağıtmayarak küçük ve orta ölçekli işletmelere kredi sağlayan banka ve kuruluşlara yatıran kurumlar,
- Organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin alt yapılarını hazırlamak ve buralarda faaliyette bulunanların arsa, elektrik, gaz, buhar ve su gibi ortak ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla kamu kurumları ve kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişilerce birlikte oluşturulan ve kazancının tamamını bu yerlerin ortak ihtiyaçlarının karşılanmasında kullanan iktisadi işletmeler.

#### **2.3.3.5. İstisnalar ve Muafiyetlerin Azaltılması**

Vergi Hukuku, kanunlarla bazı kişi (muafiyet) ve konulara (istisna) imtiyaz hakkı tanımıştır. İmtiyaz hakkı tanıyan bu kanunların gerekçesi mükellefin gerçek ödeme gücüne ulaşabilmesi veya ekonomide gelişmesi gereken sektörlerle devlet verdiği bir tür destektir. Ancak, kanunların genelliği ilkesi bu istisna ve muafiyet uygulamaları ile sarsılmaktadır.

1982 Anayasası'na göre Türkiye Cumhuriyeti "demokratik, laik ve sosyal bir hukuk devletidir". Hukukun genel ilkesi uyarınca yasalar, genel, nesnel ve soyut olmak zorundadırlar. Yasaların genelliği ilkesi, özel, gündelik ve geçici bir durumu gözetmeden, belli kişi ya da grubu hedef almadan, kamu yararına olarak geleceği düzenleyen, soyut ve nesnel hukuk kurallarının getirilmesini zorunlu kılmaktadır.

Kişilerin hukuksal statüsünün güvencesi olarak öngörülen genellik ögesi, bu özelliğiyle "hukuk güvenliği" kapsamında hukuk devletinin temelini oluşturmaktadır. Bu kapsamda hukuk devletini zedeleyen bir uygulama olarak istisna ve muafiyetlerin bu kadar fazla olmasının Anayasa'ya aykırı olduğu öne sürülebilir.

Genellik ilkesi uyarınca, vergi hak ve ödevlerinin "herkese" aittir. Verginin herkesten, eşit olarak alınması hukuksal adaletin korunması için önemlidir<sup>194</sup>.

---

<sup>194</sup> Selim KANETİ, **Vergi Hukuku**, 2. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1989, s. 31.



Genellik ilkesi:

- Yalnız belirli kişi veya grubu kapsayacak şekilde vergi konamaz,
- Vergi yükü, toplumun belirli kesimleri üzerinde yoğunlaştırılmaz,
- Vergi istisna ve muafiyetlerinin, verginin yapısına ve Anayasal ilkelere uygun olarak ve nesnel gerekçelere dayanması gerekir,
- Vergileme oranlarının mükelleflerin bir bölümünün vergi yükü dışında kalacak şekilde belirlenmemesi gerekir.

Vergilendirmede eşitlik ilkesi mükelleflerin vergi ödeme gücü dikkate alınarak vergilendirilmesini öngörür. Mükelleflerin kişisel ve ekonomik durumlarına göre vergi yükünün eşit olarak dağıtmasını gerektirir. Vergide eşitlik ilkesinin, genellik ilkesi ve Anayasanın 10'uncu maddesinde belirtilen yasa önünde eşitlik kavramı ile çakışmaktadır.

Vergi imtiyazları nedeniyle devlet için oluşan "vergi kaybı" vergi dışı piyasa ekonomisinin bir yönünü oluşturmaktadır. Vergi dışı piyasa ekonomisinin ortadan kaldırılması için *genellik* ve *yasa önünde eşitlik* ilkesine uygun olmayan vergi imtiyazlarının tamamen kaldırılması gereklidir.

Türk vergi sisteminde uygulanan muafiyet ve istisnaların oldukça fazla olması vergi tabanının genişletilmesini engellemekte dolayısıyla kayıt dışı ekonomiyi genişletmektedir. Vergi mükelleflerinin, bu muafiyet ve istisna sınırlarını aşmamak için kazançlarının bir kısmını gizleyerek beyan etmeme yoluna gitmeleri kayıt dışı ekonominin daha da büyümesine neden olmaktadır.

### 2.3.3.6. Muafiyet-İstisnalar ve Vergi Erozyonu

Mükellefler, kanunlarda yer alan muafiyet ve istisnalardan yararlanarak dönem kazançlarını ve bu yolla ödeyecekleri vergileri yasal yollardan aşağı çekebilmektedirler. Vergi sisteminde yer alan istisna ve muafiyet uygulamaları vergi matrahını etkilemekte ve vergi erozyonuna yol açarak, bunun sonucunda da vergi kaybına neden olabilmektedirler. Ülkemizde dernek ve vakıf biçiminde örgütlenerek eğitim, sağlık ve kültür hizmetleri veren kamu işletmeleri kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur.

Vergi kaybının boyutlarını ise, siyasi iktidarların ekonomik, sosyal yada idari gerekçelerle aldıkları kararlar belirlemektedir. Kurumlar vergisi mükellefleri, siyasi iktidarlar üzerinde en fazla etkili olan baskı gruplarındandır. Dolayısıyla istediklerini kolaylıkla alabilmekte, kurumlar vergisinde yer alan muafiyet ve istisnalar nedeniyle kurumlar vergisi hasılatı beklenen düzeye ulaşmamaktadır<sup>195</sup>.

<sup>195</sup> Fatih SARAÇOĞLU, "Kurumlar Vergisi Hasılatı Üzerine Bir Değerlendirme", **Mali Pusula Dergisi**, Yıl:1, S:4, Nisan 2005, s. 49.

## BÖLÜM III

# TÜRKİYE VE OECD ÜLKELERİ AÇISINDAN KURUMLAR VERGİSİ YÜKÜ KIYASLAMALARI

### 3.1. VERGİ YÜKÜ VE EKONOMİK REKABET İLİŞKİSİ

Ülkelerin vergi yükleri arasındaki farklılıklar, serbest ticareti etkileyen bir faktör olarak karşımıza çıkmaktadır. Gerçekten uluslar arası ticarete, dolaysız vergileri düşük olan ülkelerin işletmeleri, daha avantajlı konumdadır. Dolaysız vergi bir maliyet unsurudur ve fiyatı doğrudan etkiler. Dolaysız vergileri düşük olan ülkeler, yüzen yatırımları çekme bakımından daha şanslıdır. Uluslar arası sermaye, geliri daha düşük oranlarda vergileyen veya daha çok avantaj tanıyan ülkelere kayabilir.

Dolaylı vergilerin düşük olmasının ise, uluslararası ticarete, bu vergilerin ihraç anında iade edilmesinden dolayı, önemli etkisi olmaz. Dolaylı vergileri düşük olan ülkeler ancak; ülkeye gelen yolcuların veya sınıra yakın oturanların alışverişlerinde üstünlük sağlayabilirler. Sınıra yakın oturanlar, komşu devletlerde verginin düşük olmasından dolayı fiyat ucuz ise, bu ürünü komşu ülkeden satın almayı tercih edebilir. Örneğin dolaylı vergi oranlarının düşük olduğu Lüksemburg'da; benzin, tütün, alkollü içecekler komşu ülkelere göre daha cazip fiyatlarda satılmaktadır. Bu nedenle, Belçika, Almanya, Fransa gibi komşu ülkelerde oturanlar, alışverişlerini sıklıkla Lüksemburg tarafında yapmayı tercih edebilmektedirler.

OECD'ye üye ülkelerin Kurumlar Vergisi uygulamasındaki farklılıklar rekabet şartlarının bozulmasına yol açmaktadır. Gerçekten, şirketlerin maruz kaldığı vergi yüklerinin bir ülkeden diğerine farklı olması, vergi yükünün düşük olduğu ülke şirketleri lehine rekabet avantajı sağlayabilir. Kurumlar Vergisi uyumlaştırması ile yatırımcıların sırf vergiye göre ülke seçmeyip, ekonomik değerlendirmelere göre karar vermeleri amaçlanır. Bu şekilde üretim faktörlerinin ve mali kaynakların daha verimli kullanılacağı düşünülmektedir<sup>196</sup>.

Bununla birlikte iyi bir vergi sisteminin içermesi gereken özellikler arasında tarafsızlık ve ekonomik gelişme yer alır. Vergi tarafsızlığı ile anlatılmak istenen vergi uygulamalarında kişiler ve işler arasında ayırım yapılmamasıdır. Ancak vergi tarafsızlığı ve ekonomik gelişme amaç olarak birbirleri ile çelişmektedirler. Ekonomik

<sup>196</sup> Nurettin BİLİCİ, **Türkiye- Avrupa Birliği İlişkileri**, 2. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2005, s.268.

gelişmenin amaçlandığı yada istihdamı artıran bazı sektörler vergi açısından teşvik edilebilir. Bu sektörler farklı vergi uygulamaları ile vergi yüklerinin azaltılması amaçlanabilir. Bu durumda iyi bir vergi yapısında olması gereken iki faktör olan ekonomik gelişme ve verginin tarafsızlığı arasında tercih yapılmalıdır<sup>197</sup>.

### 3.2. OECD ÜYESİ ÜLKELERİNİN TEMEL VERGİ KATEGORİLERİ

Tablo 5, OECD ülkelerinin ana vergi kategorilerinin 1965'ten 2006'ya kadar nasıl bir değişim geçirdiğinin ağırlıksız ortalamasını göstermektedir. Tablodan da görüleceği üzere, mal ve hizmetlerden elde edilen vergi gelirleri payı, dolaylı ve dolaysız vergi vergileme arasındaki dengenin anlaşılması için iyi bir işaret olmaktadır. Tablo 5, mal ve hizmetlerden alınan vergi paylarının toplamının 1965'te %39 civarındayken 2006'da %33 civarına düştüğünü ve bu düşüşün en çok da 1965 ve 1975 arasındaki dönemde yaşandığını göstermektedir. Kişisel gelir vergisi payının 1965 ile 1975 yılları arasında yükselmesi ve sonradan düşmesine rağmen gelir vergileri (hem gelir ve hem kurumlar vergileri) bütün olarak bakıldığında dönemin üzerinde (1965-2006) önemli miktarda artış ya da azalış eğilimi göstermemektedir. Sosyal güvenlik katkı paylarında ise önemli miktarlarda artışlar görülmektedir. Buna karşılık, emlak vergilerinin payı önemsiz bir oranda gerilemiştir.

Tablo 5'e göre, OECD ülkeleri arasındaki vergileme, dolaylı vergilerden çok dolaysız vergilere yönelmektedir. Bununla birlikte, vergilemenin dolaylı vergilere yöneldiği şeklindeki çıkarımlarda da az da olsa doğruluk payı vardır. 1985 ile 1995 yılları arasında kişisel gelir vergisinin payı düşerken kurumlar vergisinin payı bu dönemde kendini korumuştur. 1995 ile 2006 yılları arasında ise kişisel gelir vergisinin payı hafifçe düşmeye devam etmiş kurumlar vergisinin payı aynı oranda yükselmiştir. Mal ve hizmetlerden alınan vergilerin payı ise 1995 ile 2006 yılları arasında kendini korumuştur.

<sup>197</sup> Hakkı M. AY, Esra TALAŞLI, "Ülkelerin Ekonomik Gelişmişlik Seviyeleri ve Vergi Yapıları Arasındaki İlişki", *Maliye Dergisi*, S: 154, Ocak-Haziran 2008, s. 141.

**Tablo 5: OECD Ülkelerinin Temel Vergi Kategorileri Değişimi 1965-2006**

	1965	1975	1985	1995	2006
Gelir Vergisi	26	30	30	27	25
Kurumlar Vergisi	9	8	8	8	11
Sosyal Güvenlik Kurumları	18	23	22	25	25
(İşveren)	( 6)	( 7)	( 7)	( 8)	( 9)
(İşçi)	( 10)	( 14)	( 13)	( 14)	( 15)
Ücret Vergileri	1	1	1	1	1
Emlak Vergileri	8	6	5	5	6
Mal ve Hizmetler Üzerinden Alınan Vergiler*	39	32	34	34	33
Diğer Vergiler	1	0	1	3	3
<b>Toplam</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>

**Kaynak:** OECD Revenue Statistics 1965-2007 Erişim: <http://www.oecd.org> (01.08.2009).

Diğer taraftan OECD hesaplamalarına göre, sosyal güvenlik kurumlarının tahsil ettiği işçi ve işveren kesintileri, vergi resim ve harçlara ait gecikme faizleri ve zamları, dolaysız vergi gelirleri içinde toplam vergi gelirlerine dâhil edilmektedir. Aynı şekilde damga vergisi gelirleri de OECD hesaplamalarına göre dolaysız vergi gelirleri arasında yer almaktadır. Diğer taraftan, harçlardan sadece tapu ve noter harçları dolaysız vergi gelirlerine dahil edilmekte, trafik harçları ise dolaylı vergiler arasında yer almaktadır. Bu üç harç geliri dışında kalan diğer harç gelirleri ise ne dolaysız ne de dolaylı vergi gelirleri arasına dahil edilmektedir. Aynı şekilde özel tüketim vergilerinden elde edilen vergi gelirleri de mal ve hizmetlerden alınan vergiler kapsamında dolaylı vergi gelirleri grubuna dahil edilmektedir.

### 3.3. OECD ÜYESİ ÜLKELERDE KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMASI

Vergilendirme yetkisi ulusal egemenliğin merkezinde yer alır. Bunun nedeni hiçbir ulusal hükümet gelir kaynakları üstünde hâkimiyeti olmadan bağımsız politikalar geliştiremez ve uygulayamaz. Vergi, genel tüketim düzeyini etkilemede,

\* Mal ve hizmetlerden alınan (KDV) vergi oranları OECD ülkelerinde ortalama yüzde 17,7 civarındadır. Latin Amerika'da bu oran yüzde 14,2 ve Asya Pasifik'te yüzde 10,8 olmasına karşın, Avrupa ülkelerindeki ortalama oran yüzde 19,5 seviyelerindedir.

tasarrufların teşvikinde veya firmaların organizasyon biçimlerini şekillendirmede kullanılabilir çok yönlü bir düzenleme aracıdır<sup>198</sup>. Dolayısıyla, vergi politikasının tüm OECD üyesi devletler için önemi aşikârdır.

OECD teşkilatı, ekonomik kalkınma ve işbirliğine yönelik, dünyanın değişik bölgelerinde bulunan gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin oluşturduğu bir organizasyondur. OECD teşkilatında değişik çalışma komiteleri bulunmakta ve bu komiteler aracılığıyla üye ülkelerin ekonomik performans ve analizi ile vergi politika ve uygulamalarına ilişkin analizler ve raporlamalar yapılmakta, üye ülkeler arasında daha açık ve yararlanılabilir bilgi akışı sağlanmaktadır. Ayrıca teşkilat komiteler aracılığı ile gelişmekte olan ülkelerin vergi uygulamalarına ilişkin aydınlatıcı ve yol gösterici çalışmalarda yapmaktadır<sup>199</sup>.

OECD üyesi ülkeleri üç gruba ayırırsak Amerika Kıtası, Pasifik Bölgesi ve Avrupa Kıtasından olmak üzere toplam 30 üyesi bulunmaktadır. Türkiye'yi kalkınmakta olan bir ülke olarak ele aldığımızda dünyanın değişik bölgelerinden olan teşkilat üyesi ülkelerle ilgili yapılacak olan vergi uygulamalarına ilişkin istatistikî karşılaştırmalar Türkiye'nin hangi durumda olduğuna ilişkin bize bilgiler verecektir.

**İngiltere'de**, kurumlar vergisi, İngiltere'de yerleşik firmalar ile onlara bağlı kuruluşların karları üzerinden alınmak için salınan bir vergidir. İngiltere'de Kurumlar Vergisi mükellefleri; genel olarak şirketler, özel üyeli kulüpler, ticaret birlikleri dahil şirketleşmemiş birlikler, sendikalar ve tüzel kişiliğe sahip diğer kuruluşlardan oluşmaktadır.

İngiltere'de faaliyet gösteren şirketler elde ettikleri kurum kazançlarından vergi yasalarında belirtilen faiz giderleri ve diğer indirimler düşüldükten sonra kurumlar vergisi ödemektedirler<sup>200</sup>. Bu durum şirketlerin ekonomik güçleri ile ödeme güçleri arasında bir bağ kurulduğunu göstermektedir<sup>201</sup>.

Şirketlerin vergiye tabi kurum kazançları asıl olarak beş kaynaktan oluşur. Bunlar; ticari kazançlar, kira gelirleri, yurtdışı yatırım gelirleri, faiz gelirleri ve sermaye kazançlarıdır.

Kanuni merkezleri veya iş merkezleri İngiltere'de olan şirketler tam mükelleftir.

<sup>198</sup> Batuhan Levent BOZKURT, "Avrupa Birliği'nde Kurumlar Vergisi", **Maliye Dergisi**, S:150, Ocak-Haziran 2006, s. 91.

<sup>199</sup> Lokman FIDAN, Şevket ÖZ, "Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Vergi Gelirleri İçindeki Payının Türkiye ve OECD Ülkeleri Açısından Analizi ve Vergide Adalet Kavramı Açısından Değerlendirilmesi-2", **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, S:455-456, 1-15 Ocak 2006, s. 86.

<sup>200</sup> Şükrü KIZILOĞLU, Cem KILIÇ, Okan MÜDERRİSOĞLU, **AB Yolunda Mali Dünyamız**, 2. Baskı, TISK Yayın No:273, Ankara, Temmuz 2006, s. 54.

<sup>201</sup> Ahmet Naci ARIKAN, "OECD Ülkeleri Çerçevesinde Türkiye'deki Vergi Yükünün Analizi (III)", **Vergi Dünyası Dergisi**, S: 332, Nisan 2009, s. 70.

Burada belirleyici faktör, yönetim kurulunun toplantı yaptığı yer veya şirketin politika kararlarının alındığı yerdir. Eğer şirket, yerel kanunlar çerçevesinde İngiltere’de ise; fakat vergi anlaşmaları çerçevesinde başka bir ülkede yerleşik ise İngiltere’de ikamet ediyor sayılmaz. Tam mükellefler, dünyanın her yerinde kazandıkları tül gelirlerinden dolayı vergiye konu olurken, mukim olmayan dar mükellefler ise, yalnızca İngiltere’de kazandığı gelirinden sorumludur. İngiliz Kurumlar Vergisinde şahıs şirketleri mükellefiyete tabi değildir<sup>202</sup>.

Dini kurumlar, hayır dernekleri, eğitim kurumları, bilimsel araştırma kurumları, işçi ve işveren sendikaları, kâr amacı gütmeyen örgütler Kurumlar Vergisi kapsamı dışındadır. Ancak bu kurumlar da ticaret yaparlarsa ve yapılan ticaret yardım kuruluşunun amacı dışındaysa Kurumlar Vergisi ödemekle yükümlü olurlar.

Ticari hesaplarda yıllık kârlar ile zararlar arasındaki fark Kurumlar Vergisi matrahını oluşturur. Ticari zararlar, aynı işlemde kaynaklanabilecek gelecekteki kazançlardan veya farklı işlemlerden kaynaklanan aynı dönemdeki veya geçmiş dönemdeki kârlardan indirilebilir. Ticari zararlar ayrıca, ticari işlem o dönemde yapılmak kaydıyla geçmiş dönemin kârları karşısına yazılabilir.

İngiltere’de kurum kazançları kademeli bir şekilde vergilendirilmektedir. İngiliz şirketlerinin kurumlar vergisi sonrası dağıttıkları kâr payları ayrıca vergilendirilmemektedir, ancak yabancı şirketlerden elde edilen kâr payları, yabancı stopaj vergisi kadar bir iadeyi kapsamak üzere vergiye tabi tutulmaktadır.

**Fransa’da**, kurumlar vergisinin konusu, Fransa’da faaliyet gösteren şirketlerin kârlarıdır. Zararlar, beş yıl ötesine taşınabilmektedir. Bunun istisnası zarar döneminde ayrılamayan amortismandır. Amortisman, herhangi bir zaman sınırlaması olmaksızın ileri doğru taşınabilmektedir. Tercih edilen, belli koşullarda olmak üzere, zararların üç yıl geriye taşınmasıdır.

Mükellefleri ise, sermayesi paylara bölünmüş şirketler ile aynı statüye sahip şirketler, sınai ve ticari faaliyette bulunan bazı kamu teşebbüsleri ve kamu kurumları ile vergi muafiyeti tanınmayan birlik ve cemiyetlerdir. Bu mükellefler ilke olarak, faaliyet konuları ne olursa olsun hukuki şekilleri dolayısıyla vergiye tabidirler. Bununla birlikte, istisnaların ve düşük vergi oranlarının uygulanmasında yaptıkları işlemlerin konusuna bakılır. Sonra hukuki şekilleri dolayısıyla vergi dışı bırakılmış olan şahıs şirketlerine, sermaye şirketlerinin vergi rejimini seçmek suretiyle Kurumlar Vergisi mükellefi olma hakkı tanınır<sup>203</sup>.

<sup>202</sup> Yaşar METHİBAY, **Avrupa Topluluğunda Vergi Uyumlaştırması ve Türk Kurumlar Vergisi**, Turhan Kitabevi, Ankara, 1996, s.186.

<sup>203</sup> Onur KIZILOTT, “Fransız Vergi Sistemi”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl:11, S:125, Mayıs 2003, s. 290.

1980 yılı Bütçe Kanunu ile getirilen CGI Madde 209 B hükmüyle, Fransa'da mukim şirketlerin Fransa dışındaki bir ülkedeki iştiraklerinin kazançlarının dağıtılıp dağıtılmadığına bakılmaksızın Kurumlar Vergisine tabi tutulması öngörülmüştür<sup>204</sup>.

Fransa dışındaki, ayrıcalıklı vergi rejimi ülkelerinde mukim veya faaliyet gösteren bir kişiye yapılan ödemelerde, şirketler arasında ilişki veya kontrol unsuru olup olmadığına bakılmaksızın transfer fiyatlandırma hükümleri çerçevesinde matrah tespit yöntemi uygulanır<sup>205</sup>.

**Almanya'da**, kurumların vergilendirilmesi sorunu, 1891 yılında hazırlanan Miquel Vergi Reformu ile gündeme gelmiştir. Aynı yıl yayımlanan Prusya Gelir Vergisi Kanunu ile gerçek kişiler yanında anonim şirketler, komandit şirketler, madencilik şirketleri, tescil edilmiş kooperatif şirketlerde vergi kapsamına alınmıştır.

Bu başlangıç bir yana bırakılacak olursa, kurumların gerçek anlamda vergilendirilmesi Birinci Dünya Savaşından sonra Weimar Anayasası'nın kabulünü izleyen 1920-21 yıllarında Maliye Bakanlığı yapan Erzberg'in gerçekleştirdiği Vergi Reformu ile mümkün olabilmiştir. Bu şekilde 1920 yılında önce Reich'in Gelir Vergisi Kanunu ve sonra da Kurumlar Vergisi Kanunu (das erste Körperschaftsteuer-Gesetz vom 30.3.1920) kabul edilerek 1920 yılı başından geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiştir.

Her ülkede olduğu gibi, Alman Kurumlar Vergisi Kanunu seksen küsur yıllık uygulamasında büyük değişikliklere uğramıştır.

**ABD'de**, kurumlar vergisi, tüzel kişiliğe haiz kurumların elde ettikleri kârlar üzerinden hesaplanan bir vergi olarak tanımlanmaktadır<sup>206</sup>.

Bütün kurumlar, yurt içinde ya da dışında elde ettikleri vergilendirilebilir kazançları nedeniyle kurumlar vergisine tabiidirler. Vergi kanununun "S" alt bölümünde tanımlanan ve belirli şartları taşıyan küçük ticari kurumlara, S kurumu statüsünü seçme hakkı verilmekte ve bu tür kurumlar, kurumlar vergisi yerine gelir vergisine tabi olabilmektedirler. Bu statünün dışındaki bütün kurumların kazançları kurumlar vergisi kanununa göre vergilendirilmektedir.

Vergilendirilebilir gelir, brüt gelirlere indirilebilir giderler düşülmek suretiyle bulunmaktadır. Brüt gelirlere, mal ve hizmet satışlarından elde edilen brüt kâr, kiralar, eyalet ve mahalli idarelerin bonolarından elde edilenler hariç olmak üzere faiz gelirleri, temettüleri, aktif satışlarından elde edilen sermaye kazançları, telif gelirleri

<sup>204</sup> S. Saygın EYÜPGİLLER, "Fransız Vergi Hukukunda Vergi Cennetlerine Karşı Yasal Düzenlemeler ve Türkiye İçin Öneriler", **Vergi Dünyası Dergisi**, S:306, Şubat 2007, s. 126.

<sup>205</sup> EYÜPGİLLER, a.g.e., Şubat 2007, s. 126.

<sup>206</sup> Selda AYDIN, "ABD Kurumlar Vergisi Uygulaması", **Vergi Sorunları Dergisi**, S:130, Temmuz 1999, s.10.

gibi her türlü kaynaktan elde edilen gelirlerden oluşmaktadır. İndirilebilir giderler ise çalışanlar için yapılan ücret, maaş ve emeklilik prim ödemeleri, tamirat giderleri, federal seviyede ödenenler hariç olmak üzere vergi giderleri, bazı kısıtlamalar dahilinde bağışlar, faiz giderleri, zararlar, reklam giderleri gibi olağan kurum giderlerini kapsamaktadır.

Kurumların diğer kurumlardan elde ettiği temettü gelirleri bazı şartlar altında tamamen ya da bir bölümü indirim konusu yapılabilmektedir. Bunun dışında ortaklara yapılan temettü ödemeleri, vergiden muaf gelirlerin elde edilmesine ilişkin olarak yapılan giderler, bazı eğlence giderleri, üst düzey yöneticilere yapılan ve yıllık 1 milyon doları aşan ücret benzeri ödemeler, rüşvet, ceza ve yasal olmayan ödemeler kanunen kabul edilmeyen giderler olarak belirlenmektedir.

Kurumların sermaye kazançları, gelir vergisinin aksine diğer gelirler ile bir ayırım gözetilmeksizin aynı oranda vergilendirilmektedir. Gerçek kişilerde cari yıl gelirlerinden negatif sermaye kazançları için 3000 dolarlık bir indirim yapılabilmekte ve indirim konusu yapılamayan kısım ileriye doğru limitsiz olarak taşınabilmekte iken, kurumların net sermaye zararları 5 yıl ileriye, 3 yıl geriye doğru taşınabilmektedir. Kurumlarda gerçek kişilerden farklı olarak ileriye ya da geriye doğru taşıma normal gelirlerden mahsup şeklinde değil, sermaye kazançlarından mahsuplaşma şeklinde olabilmektedir<sup>207</sup>.

**Japonya'da**, kurumlar vergisi, %100 oranında hisseleri bir gruba ait olan şirketlerin konsolide vergilemeye tabi tutulması kendi tercihlerine bırakılmıştır. Ancak, konsolide vergi beyanının tercih edilmesi halinde bir gruba dahil tüm şirketlerin konsolide edilmesi zorunludur. Konsolide vergilemeyi tercih eden kurumların bundan vazgeçebilmesi için grubun mülkiyetinin başka bir şahsa veya şahıslara geçmesi gibi önemli bir gerekçenin idarece kabul edilmesi gerekmektedir. Konsolidasyon sırasında, grup şirketler arasındaki işlemlerden doğan kârların eliminasyonu ilke olarak kabul edilmemektedir. Konsolide vergi hesaplandıktan sonra grup şirketlerine isabet eden vergiler orantı yoluyla hesaplanmakta, birbirlerine müteselsil sorumluluk çerçevesinde vergi yükümlülüğü doğmaktadır<sup>208</sup>.

<sup>207</sup> Ercan TÜRKAN, "Düz Oranlı ve Tüketim Tabanlı Vergi Sistemi Konusunda ABD'de Yapılan Çalışmalar ve Reform Önerileri", **Vergi Dünyası Dergisi**, S: 253, Eylül 2002, s. 78.

<sup>208</sup> S. Saygın EYÜPGİLLER, "Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu Tasarısı ve Yabancı Ülkeler Mevzuatı Işığında Kurumlar Topluluğu Vergilemesi", **Yaklaşım Dergisi**, S:157, Ocak 2006, s. 159.



Japonya'da uygulanan Kurumlar Vergisi Kanunu, şirketleri iki sınıfa ayırmaktadır.

1- Yerli Şirket: Merkezi veya idaresi Japonya'da bulunan şirketler. Bunlar Japon Kurumlar vergisi kanununda dört gruba ayrılmıştır.

- a) Normal Şirketler; Anonim Şirket, Limited Şirket ve diğer şirketler.
- b) Kamu Şirketleri; Yerel Yönetimlere ait Şirketler.
- c) Kamunun Payının Bulunduğu Şirketler.
- d) Kooperatifler.

2- Yabancı Şirket: Yerli olmayan, yani merkezi veya idaresi Japonya'da bulunmayan şirketleri ifade etmektedir.

Şirketleri yerli veya yabancı olarak sınıflandırmada esas olan şirket sözleşmesinde resmen belirtilen yerdir. Buna göre, bir yabancı şirketin şubesi bile olsa Japonya'da teşkilatlanmış bir şirket yerli şirket olarak kabul edilmektedir<sup>209</sup>.

**İrlanda'da**, kurumlar vergisi ülkedeki tüm şirket başkanları ve spesifik istisnaya konu olan acente veya ülkedeki bir branşa yönelik ticari kimlik taşıyan başkanı olmayan tüm şirketler kurumlar vergisi mükellefidir.

İrlanda'da ikametgahı olan şirketler veya oturumu olmayan fakat şube veya acente aracılığıyla İrlanda'da faaliyet gösteren şirketler de kurumlar vergisine tabirdirler.

Uluslararası hukuka paralel olarak şirketin yönetimi ve kontrolü İrlanda'dan yapılıyor ise, ikametgahı İrlanda'da sayılmaktadır. 11 Şubat 1999' dan itibaren İrlanda'da kurulan firmaların yönetimi ve kontrolü yurtdışında bulunsa bile bu şirket vergi kanunları doğrultusunda İrlanda'da ikametgah ediyor olarak sayılır ve kurumlar vergisine tabidir. Şirketlerin elde ettiği iradi değer artışı kazançları da, kurumlar vergisine tabidir.

İkametgahı İrlanda'da olmayan, fakat şube veya acente aracılığıyla, İrlanda'da faaliyet gösteren ve gelir elde eden şirketler ise, sadece İrlanda'da kazandıkları gelir üzerinden vergi verirler<sup>210</sup>.

**Hollanda'da**, bir ana şirket ve Hollanda da mukim iştirakleri, ana şirketin en az % 95 hisseye sahip olması şartıyla, bazı koşullar altında, tek ekonomik birim olarak vergi beyanında bulunmak zorundadır. Grup vergilemesi, gerek Hollanda

<sup>209</sup> Ersan ÖZ, Tarık VURAL, "Ekonomisi ve Vergi Sistemiyle Japonya", **Maliye Dergisi**, S:149, Mayıs-Aralık 2005, s. 116.

<sup>210</sup> Serkan ACİNÖROĞLU; "İrlanda Vergi Sistemi İçerisinde Kurumlar Vergisi", **Yaklaşım Dergisi**, S:190, Ekim 2008.

vergilemesi gerekse çifte vergileme anlaşmaları yönünden, fiili yönetim merkezi Hollanda'da olan şirketler için söz konusudur.

Grup içi borçlara satın almalarından doğan faiz, satın alan şirket hedef şirket ile "mali birleştirme" içine girdiği takdirde, sadece ana şirketin (eğer "mali birleştirme" olmasaydı birleşmeden itibaren sekiz yıl boyunca tahakkuk etmesi söz konusu olan) kârlarından indirilebilir<sup>211</sup>.

### 3.4. OECD ÜYESİ ÜLKELERDE KURUMLAR VERGİSİ ORAN KİYASLAMALARI

Ülkelerin içinde buldukları iktisadi, mali ve siyasi koşullar, kamusal boyutta ele alınması söz konusu hizmetlerin kapsamı ve nitelikleri konusundaki yaklaşımlarda değişim olmasına yol açmaktadır. Özellikle, ülke ekonomilerinin yapısı ve koşullardaki değişimlere dayanıklılığı, bu açıdan ortaya çıkabilecek etkileşim ve hassasiyet düzeyi üzerinde etkili olmaktadır. Küreselleşme eğilim ve çabalarının bir yansıması olarak, sözkonusu etkileşim ve hassasiyet, her ülke için geçerli olmak üzere, farklı boyutlarda sonuçlar yaratmaktadır. Bir taraftan ülkenin iktisadi, mali ve siyasi yapısının sağlamlığı ve dayanıklılığı, öteki taraftan ortaya çıkabilecek sorunlara çözüm arama ve bulma kapasitesi ve yetenekleri, bu bakımdan büyük önem ve değer taşımaktadır. Devletin yüklendiği kamusal hizmetlerin boyutlarındaki ve niteliklerindeki değişim de bu faktörlerden etkilenmekte, ayrıca bu yöndeki tercihler ve politikaların da büyük önemi bulunmaktadır<sup>212</sup>.

OECD yapısı içinde ülkemizin de dahil olduğu otuz üye ülke bulunmaktadır. Ayrıca; Avrupa Birliği de OECD üyesidir. OECD üyesi ülkelerinin gelişmişlik düzeyleri birbirinden farklılıklar taşımaktadır. Bu nedenle OECD üyesi ülkelerdeki vergi uygulamalarında da farklılıklar bulunmaktadır<sup>213</sup>.

Kurumlar vergisi alanında Lüksemburg, Hollanda, Portekiz ve İspanya mükerrer vergileme konusunda kayıtsız sisteme sahipken, Yunanistan mükerrer vergilendirmeyi önleyen, diğer ülkeler ise mükerrer vergilendirmeyi kısmen önleyen sisteme sahiptir. Amortisman ve yatırımların teşvik edilmesi uygulamalarında da üye

<sup>211</sup> EYÜPGİLLER, a.g.m., Ocak 2006, s. 157.

<sup>212</sup> Abdurrahman AKDOĞAN, "Topluma Sunulan Hizmetlerin Kapsamı ve Nitelikleri ile Finansman Yöntemlerindeki Değişim ve Etkinlik Açısından Değerlendirilmesi", **Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Yıl:2001, Cilt:3, S:3, ss. 208-209

<sup>213</sup> Fazıl AYDIN, "Vergi Yüğü ve Türkiye Açısından İncelenmesi-II", **Yaklaşım Dergisi**, S: 117, Eylül 2002, s. 55.

lkeler arasında farklılıklar bulunmaktadır. Aslına bakılırsa küreselleşmenin bir nedeni olarak kurumlar vergisi oranlarında aşağı yönlü bir eğilim olmuştur. Kurumlar vergisi oranlarındaki düşüşün nedeninin; küreselleşme ile birlikte ülkelerin daha fazla dışa açılmaları ve sermaye gelirin mobilitesinin artması olduğu da söylenbilir<sup>214</sup>.

Tablo 6'da da görülebileceği üzere, gelişmiş ülkelerde ve Türkiye'de kurumlar vergisi gelirlerinin, vergi gelirleri içindeki payı incelendiğinde, genel olarak (Almanya, Fransa, Belçika, İtalya, Avusturya hariç), kurumlar vergisinin vergi gelirleri içindeki payının, gelişmiş ülkelerde yüksek, Türkiye'de ise düşük olduğu görülmektedir<sup>215</sup>.

**Tablo 6:** 1965-2006 Dönemi Türkiye'de ve OECD lkelerinde Kurumlar Vergisinin Vergi Gelirleri İçindeki Payı

	1965	1970	1975	1980	1985	1990	1995	2000	2005	2006
Kanada	14,9	11,3	13,6	11,6	8,2	7,0	8,2	12,2	10,5	11,0
Meksika										
A.B.D.	16,4	13,2	11,4	10,8	7,5	8,9	10,3	8,7	11,1	11,8
Avustralya	16,3	17,0	12,4	12,2	9,4	14,1	14,8	20,2	19,4	21,7
Japonya	22,2	26,3	20,6	21,8	21,0	22,4	15,9	13,8	15,5	17,0
Kore			8,9	11,0	11,4	13,5	12,3	14,1	16,0	14,3
Yeni zellanda	20,7	17,8	11,8	7,8	8,3	6,5	11,9	12,4	16,8	15,8
Avusturya	5,4	4,4	4,3	3,5	3,5	3,6	3,3	4,6	5,2	5,2
Belçika	6,2	6,5	6,9	4,7	4,9	4,8	5,4	7,2	7,7	8,3
ek Cumhuriyeti							12,2	9,8	12,0	13,0
Danimarka	4,5	2,7	3,2	3,2	4,8	3,7	4,8	6,6	7,6	8,7
Finlandiya	8,1	5,3	4,7	3,4	3,4	4,5	5,0	12,5	7,6	7,7
Fransa	5,3	6,3	5,2	5,1	4,5	5,3	4,9	6,9	5,5	6,7
Almanya	7,8	5,7	4,4	5,5	6,1	4,8	2,8	4,8	4,9	5,9
Yunanistan	1,8	1,6	3,4	3,8	2,7	5,5	6,3	12,1	10,3	8,5
Macaristan							4,5	5,7	5,7	6,3

<sup>214</sup> İhsan GÜNAYDIN, Serkan BENK, "Globalleşmenin Vergi Sistemlerinde Meydana Getirdiği Değişiklikler", **Vergi Dünyası Dergisi**, S: 267, Kasım 2003, s. 161.

<sup>215</sup> Temel GÜRDAL, Hakan YAVUZ, "Türkiye'de Kurumlar Vergisindeki Gelişmeler ve OECD lkeleriyle Karşılaştırmalı Analizi (1980-2007 Dönemi)", **Maliye Dergisi**, S: 156, Ocak-Haziran 2009, s. 221.

İzlanda	1,8	2,0	2,6	2,5	3,1	2,8	3,0	3,3	4,9	5,8
İrlanda	9,1	8,8	4,8	4,5	3,2	5,0	8,5	11,7	11,2	12,0
İtalya	6,9	6,5	6,3	7,8	9,2	10,0	8,7	6,9	6,8	8,1
Lüksemburg	11,0	19,3	15,6	16,2	17,7	15,8	17,7	17,8	15,4	13,8
Hollanda	8,1	6,7	7,7	6,6	7,0	7,5	7,5	10,1	9,8	8,5
Norveç	3,8	3,3	2,9	13,3	17,2	9,0	9,2	20,9	27,0	29,4
Polonya							7,7	7,6	6,4	7,1
Portekiz						8,0	7,5	11,4	8,0	8,4
Slovak Cumhuriyeti								7,7	8,7	9,9
İspanya	9,2	8,2	6,9	5,1	5,1	8,8	5,4	9,1	10,9	11,5
İsveç	6,1	4,4	4,3	2,5	3,5	3,1	5,8	7,6	7,5	7,5
İsviçre	7,7	8,2	8,5	6,4	6,8	7,6	6,6	9,0	8,9	10,1
Türkiye	4,8	6,4	5,1	4,1	9,5	6,7	6,7	7,3	7,1	6,0
İngiltere	4,4	8,7	6,2	8,4	12,6	9,9	8,1	9,8	9,3	10,8
OECD Toplam	8,8	8,7	7,6	7,6	7,9	8,0	8,0	10,1	10,3	10,7
OECD Amerika Kitası	15,6	12,2	12,5	11,2	7,9	8,0	9,2	10,5	10,8	11,4
OECD Pasifik Bölgesi	19,7	20,4	13,4	13,2	12,5	14,1	13,7	15,1	16,9	17,2
OECD Avrupa	6,2	6,4	5,7	5,9	6,9	6,7	6,9	9,2	9,1	9,5
AB 19	6,7	6,8	6,0	5,7	6,3	6,7	7,0	8,9	8,5	8,8
AB 15	6,7	6,8	6,0	5,7	6,3	6,7	6,8	9,3	8,5	8,8

**Kaynak:** OECD, Revenue Statistics of OECD Member Countries, Paris, 2008

Tablo 7’de de görüleceği üzere kurumlar vergisinin en temel ölçüsü kanuni vergi oranıdır. Kanuni kurumlar vergisi oranları, politika yapımcılarının niyetinin basit, açık bir ölçüsü olarak geniş bir şekilde kullanılmaktadır. Bu oranların tespit edilmesi umulandan daha az basit olmasına rağmen, bu ölçü geniş bir şekilde kullanılmaktadır. Kurumlar vergisi bazı ülkelerde birden fazla hükümet düzeyinde uygulanmaktadır. Ayrıca, geçici veya sürekli tamamlayıcı vergiler olabilir<sup>216</sup>.

<sup>216</sup> İhsan GÜNAYDIN, “Kurumlar Vergisi Oranlarındaki Uluslar arası Gelişmeler ve Türkiye’nin Kurumlar Vergisi İçin Olası Etkiler”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S: 288, Ağustos 2005, s. 118.

**Tablo 7:** Bazı OECD Üyesi Ülkelerde Kurumlar Vergisi Oranları (2005-2009)

Üye Ülkeler	2005	2006	2007	2008	2009
Avustralya	30,0	30,0	30,0	30,0	30,0
Avusturya	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0
Belçika	33,99	33,99	33,99	33,99	33,99
Kanada	21,0	21,0	21,0	19,5	19,5
Çek Cumhuriyeti	26,0	24,0	24,0	21,0	20,0
Danimarka	28,0	28,0	25,0	25,0	25,0
Finlandiya	26,0	26,0	26,0	26,0	26,0
Fransa	33,33	33,33	33,33	33,33	33,33
Almanya	25,0	25,0	25,0	15,0	15,0
Yunanistan	32,0	29,0	25,0	25,0	25,0
Macaristan	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0
İzlanda	18,0	18,0	18,0	15,0	15,0
İrlanda	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5
İtalya	33,0	33,0	33,0	27,5	27,5
Japonya	30,0	30,0	30,0	30,0	30,0
Kore	25,0	25,0	25,0	25,0	22,0
Lüksemburg	22,0	22,0	22,0	22,0	22,0
Meksika	30,0	29,0	28,0	28,0	28,0
Hollanda	31,5	29,6	25,5	25,5	25,5
Yeni Zelanda	33,0	33,0	33,0	30,0	30,0
Norveç	23,75	28,0	28,0	28,0	28,0
Polonya	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0
Portekiz	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0
Slovakya	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0
İspanya	35,0	35,0	32,5	30,0	30,0
İsveç	28,0	28,0	28,0	28,0	26,3
İsviçre	8,5	8,5	8,5	8,5	8,5
Türkiye	30,0	20,0	20,0	20,0	20,0
İngiltere	30,0	30,0	30,0	28,0	28,0
ABD	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0

Kaynak: <http://www.oecd.org>

İngiltere’de, kurumlar vergisi oranı %28 olarak uygulanmaktadır. 1973 yılından beri Kurumlar Vergisinde “aksettirme” sistemi uygulanmaktadır. Bu sisteme göre, ödenen kâr payları Gelir Vergisi kesintisine tabi tutulmaz. Buna mukabil kâr payı ödeyen şirket geri alamayacağı Kurumlar Vergisi avansı öder. Bu ödeme daha sonra Kurumlar Vergisinden düşülür. Ayrıca Kurumlar Vergisi Avansının dörtte bir miktarı da kâr payı alanın Gelir Vergisi alacağını oluşturur.

Kurumlar Vergisi Avansı, kâr dağıtımının yapıldığı yıla ait Kurumlar Vergisinden düşülür. Kurumlar Vergisi Avansı, 31 Mart, 30 Haziran, 30 Eylül, 31

Aralık gibi dört taksitte tahsil olunur. Kurumlar Vergisi Avansı sonraki yıl kârından indirilebileceği gibi altı yıl geriye doğru da mahsup edilebilir<sup>217</sup>.

**Fransa'da**, kurumlar vergisi oranı %33,33'tür. Yerleşik kuruluş yada Fransa'da kurulmasa da Fransa'da faaliyet gösteren şirketler kurumlar vergisi açısından eşit muameleye tabi tutulmaktadır. İlave olarak, yabancı gelir ülkelerde kurulu şirketlerin Fransa'daki şubeleri "şube vergisi/branch tax" adı altında %25 oranında bir stopaja tabidirler. Bu stopaj kâr transfer edilsin yada edilmesin ödenmek zorundadır, ancak ikili anlaşmalar yada belirli özel koşulların yerine getirilmesiyle azaltılabilir yada ortadan kalkabilir.

Şirketlerin kâr dağıtımını sırasında elde edilen temettü geliri de kurumlar vergisine tabidir. Ancak mükellef Fransa'da yerleşik kişi yada kurum ise, sağlanan bir vergi iadesi sistemiyle ödenen vergi temettü dörtte birine düşmektedir. Fransa'da yerleşik olmayanlar da bazı vergi anlaşmalarıyla vergi iadesinden yararlanabilmektedirler<sup>218</sup>.

**Almanya'da**, 1976 yılında gerçekleşen Kurumlar Vergisi Reformu ile 1977'den itibaren iki aşamalı vergileme ile mahsup sistemine geçilmiş ve bu uygulama çeyrek yüzyıl devam etmiştir. Bu dönemde vergi yükünün ağırlaşması üzerine şikayetler artmış ve bu ülkede vergi oranlarının düşürülmesi yönünde bir eğilim başlamıştır. Bu amaçla 23.10.2000 tarihinde Vergi İndirim Yasası kabul edilmiş ve sistem bütünü ile değiştirilerek kâr paylarının vergilendirilmesinde yarım beyan yöntemine geçilmiştir.

Bu değişiklik sonunda kurumlar vergisi oranı % 15'e düşürülmüş ve kurumlarda % 65'lere ulaşan toplam vergi yükü % 45'ler düzeyine çekilmiş ve toplumda büyük bir ferahlama yaşanmıştır.

Alman Kurumlar Vergisinin konusu, tıpkı Gelir Vergisinde olduğu üzere, gelirdir. Vergileme açısından gelirin tanımlanması, genellikle Gelir Vergisi Kanunları içinde yapılır.

Tanımlanan bu gelir, bir gerçek kişi tarafından elde edilirse gelir vergisine tabidir. Eğer bu gelir, kurumlar vergisine tabi bir mükellef tarafından elde edilirse Kurumlar Vergisine tabi olacaktır. Bu açıdan bakıldığı takdirde, gelir vergisi ile kurumlar vergisi özdeştir. Bu yüzden Anglo-Sakson ülkelerinde kurumlar vergisine "Corporation income tax" kurumların gelir vergisi de denilmektedir<sup>219</sup>.

<sup>217</sup> Onur KIZILOT, "İngiltere'de 2004 yılı Vergileri", **Yaklaşım Dergisi**, Yıl:12, S:137, Mayıs 2004, s.274.

<sup>218</sup> KIZILOT, KILIÇ, MÜDERRİSOĞLU, a.g.e., s. 56.

<sup>219</sup> Selahattin TUNCER, Melis GÜNEY, "Alman Kurumlar Vergisi", **Vergi Dünyası Dergisi**, S: 267, Kasım 2003, s. 211.

**Kanada’da**, kurumlar vergisi federal hükümetçe ve işin yapıldığı eyaletlerde eyalet hükümetlerince tahsil edilmektedir. Belediyelerce ayrıca kurumlar vergisi almazlar, onların geliri daha ziyade emlak vergisinden oluşmaktadır.

Kurumlar vergisi a tipik bir uygulama olarak aylık olarak tahsil edilmektedir.

Temel federal kurumlar vergisi oranı %19,5’tur<sup>220</sup>.

**Japonya’da**, Kurumlar vergisinde vergiye tabi gelir bir hesap döneminde şirketin elde ettiği gelir veya tasfiye yada birleşme halinde hesaplanan gelirlere ibarettir. Kurumlar vergisinde de gelir vergisi gibi gayrisafi gelirden giderler düşülmekte geriye kalan safi kazanç vergilendirilmektedir. Tarh ve tahsilinde beyanname usulü geçerlidir. Japonya’da Kurumlar Vergisinin oranı %41’dir.

Japonya’da kurumlar vergisi oranları, şirketin sermaye miktarına ve gelirin göre belirlenmektedir<sup>221</sup>.

<b>Sermaye</b>	<b>Gelir</b>	<b>Vergi Oranı</b>
100 milyon Yen’in altı	8 milyon Yen’e kadar	%22
	8 milyon Yen’in üstü	%30
100 milyon Yen’in üstü	Tüm gelir	%30
<b>Vergi</b>	<b>Ne üzerinden hesaplandığı</b>	<b>Oran</b>
Vilayet yurttaş vergisi	Ödenen kurumlar vergisi	%5
Belediye yurttaş vergisi	Ödenen kurumlar vergisi	%12,3
İşletme vergisi	Gelir (4 milyon Yen’den az ise)	%5
	Gelir (4-8 milyon Yen arası)	%7,3
	Gelir (8 milyon Yen üzeri)	%9,6

Bunların dışında, Tokyo metropolitan yönetimine dahil belediyelerde kurulmuş bulunan, ofis ve işyeri olan şirketler, şirket sermayesi, iş hacimleri ve çalıştırdıkları insan sayısına göre ek bir vergi daha ödemekle yükümlüdürler.

Bahsi geçen tüm bu vergi oranlarının toplamında, efektif vergi oranı hesaplanırken, kurumlar vergisi için ödenen miktarın bir kısmı işletme vergisi matrahından düşülebilir. Sonuçta, %30’luk kurumlar vergisi ve %9,6’lık işletme vergisi dilimine giren bir şirket için, efektif vergi oranı yaklaşık %41 olarak ortaya çıkmaktadır. Bu oran, (Tokyo metropolitan bölgesi hariç) bir şirketin ödeyeceği merkezi ve yerel vergilerin hepsini içeren tavan vergi oranı olarak kabul edilebilir.

<sup>220</sup> KIZILOĞ, KILIÇ, MÜDERRİSOĞLU, a.g.e., s. 69

<sup>221</sup> Erişim: <http://www.worldwide-tax.com/> (11.09.2009).

**ABD’de**, kurumlar iki yönetim tarafından vergilendirilmektedir. Birincisi, eyalet ve mahalli yönetimlerce tahsil edilen kurumlar vergisi;

Çoğu eyalet, federal kurumlar vergisinden ayrı olarak, şirketlerin gelirleri üzerinden eyalet kurumlar vergisi alır. Halen 44 eyalette şirket gelir vergisi tahsil edilmektedir. Verginin oranı bazı eyaletlerde artan oranlı iken bazılarında sabit oranlıdır (Örneğin Virginia: %6, Maryland: %7, DC: %9,975)15.

Bazı eyaletler yatırımları kendi eyaletlerine çekmek için vergi oranlarını diğer eyaletlerden düşük tutmaktadırlar. Özellikle şirket gelir vergilerinde görülen bu olaya “vergilemede rekabet sistemi” denilmekte ve literatürde Tiebout Modeli olarak bilinmektedir. Sistem ABD’de uygulanmış ve bazı eyaletler bu durumdan önemli kazanımlar elde etmişlerdir<sup>222</sup>.

İkincisi, federal yönetim tarafından tahsil edilen kurumlar vergisi;

Kurumlar vergisi tarifesi %15 ile %39 arasında değişen oranlara sahip dilimli bir tarife olup, her dilime isabet eden tutar, karşısında yazılı oranla çarpılarak hesaplanmakta ve elde edilen tutarların toplanması suretiyle ödenecek vergi miktarına ulaşılmaktadır.

Vergiye Tabi Gelir	Vergi Oranı %
0 - 50.000 \$	15
50.000 \$ - 75.000 \$	25
75.000 \$ - 100.000 \$	34
100.000 \$ - 335.000 \$	39
335.000 \$ - 10.000.000 \$	34
10.000.000 \$ - 15.000.000 \$	35
15.000.000 \$ - 18.333.333 \$	38
18.333.333 \$ ve üstü	35

**Meksika’da**, federal düzeyde uygulanan bir kurumlar vergisi söz konusu olup, normal oran %28’dir.

Meksika’da ar-ge yatırımları, hava ve deniz taşımacılığı yatırımları, tarım ve hayvancılık sektörleri öncelikli sektörler arasında yer almakta olup, mali yatırım teşvikleriyle desteklenmektedir<sup>223</sup>.

<sup>222</sup> İhsan Cemil DEMİR, “ABD Vergi Sistemi ve Gelir İdaresi”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt:X, S:1, 2008, s. 282

<sup>223</sup> KIZILOĞLU, KILIÇ, MÜDERRİSOĞLU, a.g.e., s. 85.



**İrlanda'da**, Şirket başkanlarının, acentelerin ve Başkanı olmayan ticari şirketlerin vergilendirildiği İrlanda Cumhuriyeti'nde kurumlar vergisi mükellefleri 2 farklı orana tabi tutulurlar. Buna göre mükellefler;

-Ticari gelirler için % 12.5

-Ticari olmayan gelirler için % 25

### **3.5. OECD ÜYESİ ÜLKELERDE KURUMLAR VERGİSİNİN VERGİ GELİRLERİ İÇİNDEKİ PAYI**

1980-2007 döneminde gelişmiş ülkelerde ve Türkiye'de kurumlar vergisi gelirlerinin, vergi gelirleri içindeki payı incelendiğinde, genel olarak (Almanya, Fransa, Belçika, İtalya, Avusturya hariç), kurumlar vergisi vergi gelirleri içindeki payının, gelişmiş ülkelerde yüksek, Türkiye'de ise düşük olduğu görülmektedir.

Kurumlar vergisinin vergi gelirleri içindeki payına bakıldığında, 1980 yılı itibariyle en düşük orana sahip olan iki ülke Danimarka ve İsveç iken, 2006 yılında ise Almanya ve Avusturya olmuştur. Türkiye ise 1980 yılında en düşük orana sahip 5 ülkeden daha yüksek bir paya sahipken 2006 yılına gelindiğinde Türkiye'den daha düşük orana sahip iki ülke (Almanya ve Avusturya) bulunmaktadır.

1980-2007 döneminde Türkiye'de kurumlar vergisinin vergi gelirleri içindeki payına bakıldığında 1980 yılında %4,1 olan pay, 2007 yılında yaklaşık %75'8'lik bir artışla %7'ye yükselmiştir. İncelenen dönemde, Türkiye bakımından 1985 yılı %9,5 oranla kurumlar vergisinin vergi gelirleri içerisindeki payının en yüksek olduğu yıl olarak dikkat çekmektedir.

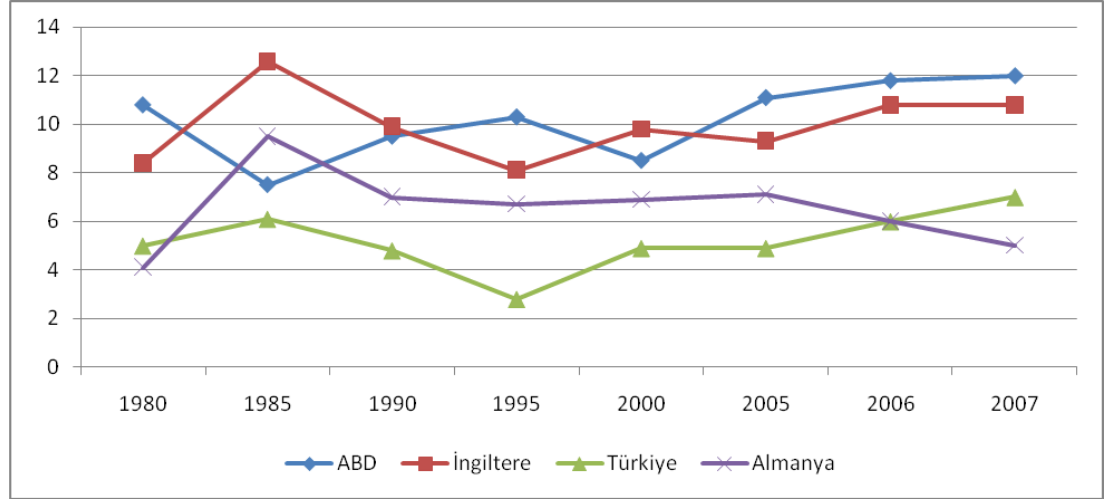
Tablo 8'den de görüldüğü gibi 1980-2007 döneminde kurumlar vergisi gelirlerinin vergi gelirleri içindeki payı Türkiye ve diğer OECD ülkelerinde dalgalı bir seyir izlemiştir. Bu durum, kurumlar vergisi oranının değişmesi, yeni bir verginin uygulamaya konması, kurumlar vergisinin kapsamının değişmesi gibi faktörlerden kaynaklanabilir. Ancak bazı ülkeler dışında OECD üyesi ülkelerdeki kurumlar vergisinin payında (bazı yıllar hariç tutulduğunda) genel olarak artış eğiliminden söz edilebilir. Kurumlar vergisinin vergi gelirleri içindeki payının bazı gelişmiş ülkelerdeki gelişimi aşağıdaki grafik yardımıyla daha açık bir şekilde görülmektedir.

**Tablo 8:** 1980-2007 Dönemi Türkiye’de ve OECD Üyesi Ülkelerde Kurumlar vergisinin Vergi Gelirleri İçindeki Payı

Ülkeler	1980	1985	1990	1995	2000	2005	2006	2007
ABD	10,8	7,5	8,9	10,3	8,7	11,1	11,8	12,1
İngiltere	8,4	12,6	9,9	8,1	9,8	9,3	10,8	10,1
Almanya	5,5	6,1	4,8	2,8	4,8	4,9	5,9	4,9
Japonya	21,8	21	22,4	15,9	13,8	15,5	17,0	15,9
Fransa	5,1	449,5	5,3	4,9	6,9	5,5	6,7	-
İtalya	7,8	92	10,0	8,7	6,9	6,8	8,1	-
Kanada	11,6	8,2	7,0	8,2	12,2	10,5	1,1	10,1
Avustralya	12,2	9,4	14,1	14,8	20,2	19,4	21,7	-
Kore	11	11,4	13,5	12,3	14,1	1,6	14,3	-
Avusturya	3,5	3,5	3,6	3,3	4,6	5,2	5,2	-
Belçika	4,7	4,9	4,8	5,4	7,2	7,3	8,3	-
Danimarka	3,2	4,8	3,2	4,8	6,6	7,6	8,7	-
Finlandiya	3,4	3,4	4,5	5,0	12,5	7,6	7,7	-
Yunanistan	3,8	2,7	5,5	6,3	12,1	10,3	8,5	-
İrlanda	4,5	3,2	5,0	8,5	11,7	11,2	1,2	-
Hollanda	6,6	7,0	7,5	7,5	10,1	9,8	8,5	-
Norveç	13,3	17,2	9,0	9,2	20,9	2,7	29,4	-
İspanya	5,1	5,1	8,8	5,4	9,1	10,9	11,5	-
İsveç	2,5	3,5	3,1	5,8	7,6	7,5	7,5	-
İsviçre	6,4	6,8	7,6	6,6	9,0	8,9	10,1	-
Türkiye	4,1	9,5	6,7	6,7	7,3	7,1	6,0	7,0
<b>OECD Ort.</b>	<b>7,6</b>	<b>7,9</b>	<b>8,0</b>	<b>8,0</b>	<b>10,1</b>	<b>10,3</b>	<b>10,7</b>	

**Kaynak:** GÜRDAL, YAVUZ, a.g.e. s. 222.

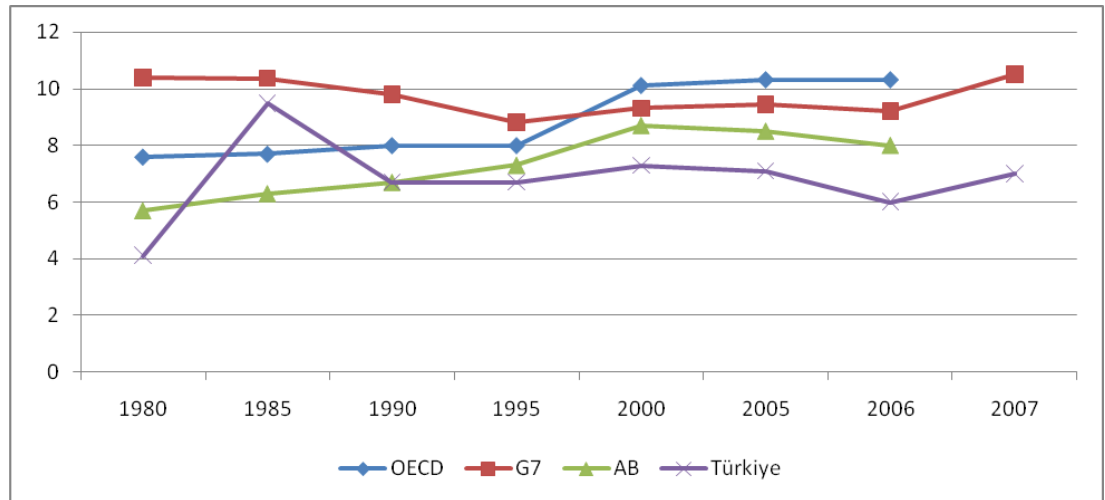
**Grafik 1:** Türkiye’de ve Gelişmiş Ülkelerde Kurumlar Vergisinin Vergi Gelirleri İçindeki Payının Gelişimi



**Kaynak:** GÜRDAL, YAVUZ, a.g.e. s. 223.

Tablo 8’de en fazla dikkat çeken hususlardan biri 1980’de en düşük oranlar İsveç ve Danimarka’da (%3,2) iken, 2006’da söz konusu oranlar %10,2 ve %8,9 olmuştur. 2007 (bazı ülkelerde 2006) yılında ise en düşük orana sahip olan ilk birkaç ülke sırasıyla Almanya (%4,9), Avusturya (%5,2), Fransa (%6,7) ve Türkiye (%7)’dir. Diğer bir husus, 1980-2007 döneminde Türkiye, Fransa, İsveç, Danimarka, Belçika, Avusturya ve Almanya’da kurumlar vergisinin vergi gelirleri içindeki payı hiçbir zaman %8,7’nin üzerine çıkmamıştır.

**Grafik 2:** OECD, G7, AB Ülkeleri ve Türkiye’de Kurumlar Vergisi Gelirlerinin Vergi Gelirleri İçindeki Payı



**Kaynak:** GÜRDAL, YAVUZ, a.g.e. s. 224.

Kurumlar vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payının OECD, AB, G7 ülkeleri ve Türkiye'deki dağılımının gösterildiği Grafik 2'de görüldüğü gibi Türkiye'de kurumlar vergisinin vergi gelirleri içindeki payı, 1990 yılından sonra gerek OECD, gerek G7 ve gerekse AB ülkelerinin ortalamasının altında kalmıştır. 1985 yılı hariç tutulduğunda Türkiye'de kurumlar vergisinin vergi gelirleri içindeki payı 2000 yılına kadar artış göstermiş 2005, 2006 ve 2007 oranları ise 2000 yılı seviyesini biraz altında gerçekleştirmiştir<sup>224</sup>.

Türkiye'de kurum kazancının önce kurum bünyesinde vergilendirilmesi, daha kâr dağıtımına bağlı olarak ortaklar bünyesinde vergilendirilmesi, kurumlar vergisi oranının düşük tutulmasına neden olmaktadır. Nitekim ülkemizde, birçok yabancı ülkede olduğu gibi, kurumlar vergisinin tek oranlı olarak uygulanmaktadır. Vergi, sermaye şirketlerinin çoğalması ve gelişmesi amacıyla %20 oranında uygulanmakta, bu durum ise kurumlar vergisi hasılatının düşük kalmasına neden olmaktadır.

### **3.6. OECD ÜYESİ ÜLKELERDE KURUMLAR VERGİSİNİN GSYH'DAKİ PAYININ KIYASLAMASI**

Kurumlar vergisindeki değişikliklerin kurumlar üzerindeki toplam vergi yükünü etkilemesi kurumların sağladığı kazanç üzerinden alınan vergi miktarının kurum kazançlarına oranındaki değişme ile ilgilidir. Kurumlar vergisinin yasal oranının düşürülmesi ve yatırım indiriminin kaldırılması bu oranın hem payı hem de paydasını etkilemiştir<sup>225</sup>.

Ekonomilerin küçülme dönemlerinde vergi matrahında meydana gelen daralma sebebiyle vergi oranları düşürülmesi dahi vergi hasılatında gerileme beklenir. Aynı şekilde küreselleşmenin beraberinde getirdiği vergi rekabeti ortamında, özellikle gelir üzerinden alınan vergi oranlarındaki gerilemelere dayalı olarak, vergi hasılatının gerilemesi beklenir. Dünya ekonomisinde de 1970'li yıllar ile görülmeye başlayan bir dizi sebep bu yönde bir gelişme olmuş olabileceği konusunda beklenti yaratmıştır.

<sup>224</sup> GÜRDAL, YAVUZ, a.g.e. s. 224.

<sup>225</sup> Ali R. ÖZDEMİR, "Kurumlar Vergisi Değişikliklerinin Toplam Vergi Yükü, Gelir Dağılımı ve Bütçe Dengesine Etkileri", **Vergi Dünyası Dergisi**, S:296, Nisan 2006, s. 185.

Dünya’da, 1965 yılından günümüze kadar olan süreçte, genel olarak vergi yükünün gerilemiş olacağı beklentisini yaratan gelişmeler arasında;

- Üretim faktörlerinin 1970’li yıllardan itibaren mobilite kazanmış olması,
- 1973 petrol şoku sonrası başlayan ve 1979 yılına kadar devam eden ekonomik daralma,
- 1980’li yılların ilk yarısında görülen durgunluk dönemi,
- Arz yanlı anlayışın etkisi ile vergi oranlarında meydana getirilen indirimler,
- 1990’lı yıllarla beraber finansal serbestliğe dayalı olarak vergi rekabetinin geliştirdiği vergi oranlarında indirim ortamı,
- Elektronik ticarete meydana gelen gelişmeler,
- Kıyı bankacılığı ve vergi cennetleri,
- Kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin hacmindeki artış sayılabilir.

Bahsedilen durumların gerçekleştiği dünya ekonomisinde, gerek Avrupa Birliği’ne üye ülkeler, gerekse OECD’ye üye olan tüm ülkelerdeki vergi yüklerinin ağırlıklı ortalaması, vergi yükünün genel olarak beklendiği gibi 1970’li yıllardan itibaren gerileme trendine girmemiş olduğunu göstermektedir.

1975-2006 periyodunda vergi yükü, söz konusu ülkelerde genel olarak, 1975 yılından 2000 yılına kadar olan dönemde artış trendi göstermiş olup, 2000 yılı sonrasında ise gerileme trendi içindedir. Nitekim Tablo 9’da yer alan ülkelere; Kanada, Amerika, Avustralya, Danimarka, Finlandiya, Fransa, Yunanistan, İtalya, Portekiz (2003 sonrası) ve İsviçre’de vergi yükü genel olarak 2000 yılına kadar yükselmiş, 2000 yılı sonrası gerileme göstermiştir. Kimi ülkelerde ise gerileme trendine daha farklı yıllarda girilmiştir. Örneğin, Hollanda’da 1990 yılından, Macaristan’da ise 1995 yılı sonrasında vergi yükü gerileme göstermiştir<sup>226</sup>.

1980 sonrası Türkiye’de ve OECD ülkelerinde kurumlar vergisi yüklerindeki (kurumlar vergisinin GSYH’daki payındaki) gelişmeler incelendiğinde en dikkat çeken hususlardan biri kurumlar vergisi yükünün yıllar itibarıyla dalgalı bir seyir izlemesidir<sup>227</sup>.

<sup>226</sup> Gülay Akgül YILMAZ, “Küreselleşme Sürecinde OECD, AB’ye Üye Ülkeler ve Türkiye’de Vergi Yapısının Gelişimi-I”, **Yaklaşım Dergisi**, S: 169, Ocak 2007, s. 200.

<sup>227</sup> Ahmet Naci ARIKAN, “OECD Ülkelerinde 1965-2007 Yılları Arasındaki Vergi Gelirleri Trendleri Analizi (II)”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S: 331, Mart 2009, s. 63.

Tablo 9'da da görüldüğü gibi 1980 yılında kurumlar vergisi yükünü en yüksek olduğu ülke %5,7 ile Norveç iken en düşük olduğu ülke (%0,8 ile Yunanistan'dan sonra) %0,6 ile Türkiye'dir. Aynı yıl OECD ortalaması ise %2,3'tür. 2006 yılında kurumlar vergisi yükü en yüksek olan ülke %12,9 ile yine Norveç iken en düşük olan ülke (%2,1 ile Almanya'dan sonra) %1,5 ile yine Türkiye'dir. Aynı yıl OECD ortalaması ise %3,9 olarak gerçekleşmiştir. Gerek 1980 ve gerekse 2006 yıllarında Türkiye'nin kurumlar vergisi yükü OECD ortalamasının çok altında seyir izlemiştir.

**Tablo 9:** Türkiye'de ve OECD Ülkelerinde Kurumlar Vergisi Yükünün Gelişimi (Kurumlar Vergisi/GSYH)

	1965	1970	1975	1980	1985	1990	1995	2000	2005	2006
Kanada	3,8	3,5	4,3	3,6	2,7	2,5	2,9	4,4	3,5	3,7
Meksika										
A.B.D.	4,0	3,6	2,9	2,8	1,9	2,4	2,9	2,6	3,0	3,3
Avustralya	3,4	3,6	3,2	3,2	2,6	4,0	4,2	6,3	6,0	6,6
Japonya	4,0	5,2	4,3	5,5	5,7	6,5	4,3	3,7	4,2	4,7
Kore			1,3	1,9	1,9	2,5	2,4	3,3	4,1	3,8
Yeni zellanda	5,0	4,6	3,4	2,4	2,6	2,4	4,4	4,2	6,3	5,8
Avusturya	1,8	1,5	1,6	1,4	1,4	1,4	1,4	2,0	2,2	2,2
Belçika	1,9	2,2	2,7	1,9	2,2	2,0	2,3	3,2	3,5	3,7
Çek Cumhuriyeti							4,6	3,5	4,5	4,8
Danimarka	1,4	1,0	1,2	1,4	2,2	1,7	2,3	3,3	3,9	4,3
Finlandiya	2,5	1,7	1,7	1,2	1,4	2,0	2,3	5,9	3,3	3,4
Fransa	1,8	2,1	1,8	2,1	1,9	2,2	2,1	3,1	2,4	3,0
Almanya	2,5	1,8	1,5	2,0	2,2	1,7	1,0	1,8	1,7	2,1
Yunanistan	0,3	0,3	0,7	0,8	0,7	1,4	1,8	4,1	3,2	2,7
Macaristan							1,8	2,2	2,1	2,3
İzlanda	0,5	0,6	0,8	0,7	0,9	0,9	0,9	1,2	2,0	2,4
İrlanda	2,3	2,5	1,4	1,4	1,1	1,6	2,7	3,7	3,4	3,8
İtalya	1,8	1,7	1,6	2,3	3,1	3,8	3,5	2,9	2,8	3,4
Lüksemburg	3,1	4,5	5,1	5,8	7,0	5,6	6,6	7,0	5,8	5,0
Hollanda	2,6	2,4	3,1	2,8	3,0	3,2	3,1	4,0	3,8	3,4
Norveç	1,1	1,1	1,1	5,7	7,3	3,7	3,8	8,9	11,8	12,9
Polonya							2,8	2,4	2,1	2,4

Portekiz						2,2	2,4	3,9	2,8	3,0
Slovak Cumhuriyeti								2,6	2,8	2,9
İspanya	1,4	1,3	1,3	1,1	1,4	2,9	1,7	3,1	3,9	4,2
İsveç	2,1	1,7	1,8	1,1	1,7	1,6	2,8	3,9	3,7	3,7
İsviçre	1,3	1,6	2,0	1,6	1,7	2,0	1,8	2,7	2,6	3,0
Türkiye	0,5	0,6	0,6	0,6	1,1	1,0	1,1	1,8	1,7	1,5
İngiltere	1,3	3,2	2,2	2,9	4,7	3,6	2,8	3,6	3,4	4,0
OECD Toplam	2,2	2,3	2,2	2,3	2,6	2,6	2,7	3,6	3,7	3,9
OECD Amerika Kıtası	3,9	3,5	3,6	3,2	2,3	2,5	2,9	3,5	3,3	3,5
OECD Pasifik Bölgesi	4,1	4,5	3,1	3,3	3,2	3,9	3,8	4,4	5,1	5,3
OECD Avrupa	1,7	1,8	1,8	2,0	2,5	2,3	2,5	3,5	3,5	3,7
AB 19	1,9	2,0	2,0	2,0	2,4	2,5	2,7	3,5	3,2	3,4
AB 15	1,9	2,0	2,0	2,0	2,4	2,5	2,6	3,7	3,3	3,4

**Kaynak:** OECD, Revenue Statistics of OECD Member Countries, Paris, 2008

Vergi yükü hesaplamalarının ortaya koyduğu en önemli husus, kişi başına düşen milli gelir yükseldikçe, vergi gelirlerinin GSYİH'ye oranı yükseldiğidir. Nitekim, yukarıdaki tablodan da görülebileceği gibi gelişmiş ülkelerde vergi yükü, gelişmekte olan ülkelerdeki vergi yükünün iki katı seviyesindedir. Bir diğer önemli nokta ise gelişmiş ülkeler içerisinde, bölgesel ayırım yapıldığında, Avrupa'nın diğer bölgelere nazaran 8 puan kadar daha yüksek bir vergi yüküne sahip olduğudur. Bu noktada, bir ülkede vergi yükünün ne olması gerektiği ya da vergi yükü açısından belirleyici olanın ne olduğu konusunda, kişi basma düşen milli gelirin taşıdığı önemin altını tekrar çizmekte fayda vardır. Bir diğer deyişle gerek teorik çalışmalar gerekse yukarıdaki tabloda yer alan türden istatistikler, ekonomik gelişme ile vergi yükü arasında pozitif bir korelasyon olduğuna işaret etmektedirler. Ekonomik gelişme hem daha fazla kamu harcaması için talep oluşturmakta hem de sözü edilen talebi karşılayabilecek daha fazla vergilendirilebilir kapasite yaratmaktadır. Vergi yükü ve ekonomik gelişme arasındaki ilişkinin en azından teoride ortaya koyduğu bir diğer husus ise; vergi yükü ve ekonomik gelişme arasındaki sebep-sonuç ilişkisine ilişkindir. Bu, ekonomik gelişmenin, vergi yükünde yukarıda bahsedilen türden bir artışa sebebiyet verdiği, tersinin ise doğru olmadığı şeklindedir. Yani ekonomik gelişme, vergi yükünde artışa yol açarken, vergi yükünün artırılması, ekonomik gelişmeye hizmet etmemektedir. Dolayısıyla, ekonomik gelişme ile vergi yükü arasındaki sebep

sonuç ilişkisi doğru anlaşıldığında, gelişmiş ülkelerde, OECD üyesi Avrupa ülkelerinde olduğu gibi, vergi yükünün yüksek olmasının bir çelişki değil, ekonomik gelişmenin doğal bir sonucu olduğu görülmektedir<sup>228</sup>.

Bahsedilen konularla birlikte vergi yükünün kapsamı her ülkede farklı unsurlardan oluşmaktadır. Mesela İngiltere’de sosyal güvenlik giderleri içinde yer almakta, Fransa’da ise bu giderler özerk kuruluşlarca karşılanmaktadır. Ülkeler arası karşılaştırmalarda vergi yükü hesabında vergi mükelleflerinin gelirlerinin ne kadarı üzerinde tasarruf yetkisine sahip olmadıklarının tespiti önemlidir. Mükelleflerin bu çeşit giderleri vergi yükü hesabında dikkate alınmalıdır. Farklı iki ülkede eşit olan vergi yükü oranının bu ülkelerin milli gelirlerinin farklı olması nedeniyle farklı anlamlar ifade edeceği de unutulmamalıdır.

Türkiye’de ise brüt vergi yükü hesabında vergi gelirlerine kamu hesapları bütleninden alınan fonlar ve mahalli idarelere katkı payları dahil edilirken bunun net vergi yükü hesabında, sayılan bu iki hesap çıkarılır<sup>229</sup>.

### **3.7. KÜRESELLEŞMENİN VERGİ YÜKÜ İLE İLGİLİ YOL AÇTIĞI UYGULAMALAR**

Küreselleşme sürecinde ortaya çıkan vergi rekabeti ve vergi cenneti kapsamında vergi yüküne etki eden birçok uygulama karşımıza çıkmaktadır.

#### **3.7.1. Vergi Rekabeti**

Vergi rekabeti ile ilgili literatürde birçok tanımlama yapılmıştır. Tanımlamaların bir kısmı, “vergi rekabeti”ni sadece vergi oranlarına dayandırmaktadır. Ancak vergi oranları dışında başka vergisel ayrıcalıkların da vergi rekabetinde etkili olabileceği gözden kaçırılmamalıdır<sup>230</sup>.

<sup>228</sup> Yüksel KARACA, “Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Politikaları: Vergi Yükü ve Vergi Gelirlerinin Kompozisyonu Açısından Türkiye Nerede?”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:93, Eylül 2000, s. 97.

<sup>229</sup> Başak İYİDOĞAN, “Vergi Yükü”, **E-Yaklaşım Dergisi**, S:17, Aralık 2004.

<sup>230</sup> Özge GÜNAY, “OECD ve Avrupa Birliği Bünyesinde Zararlı Vergi Rekabetini Önleme Konusunda Gerçekleştirilen Çalışmalar”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S: 308, Nisan 2007, s. 123.



### 3.7.1.1. Vergi Rekabeti Kavramı

Vergi rekabeti, bir bölge veya ülkedeki bireyler ve işletmelere teşvik sağlamak üzere, vergisel ayrıcalıklar kullanılarak farklı vergilendirme yetkisine sahip birimler arasında gerçekleştirilen rekabet olarak tanımlanabilir. Bu tanımı, her devletin yapmış olduğu uygulamaların diğer devletlerin vergi gelirlerini etkilemesi şeklinde de tanımlayabiliriz<sup>231</sup>. Vergi rekabeti, birey veya işletmelerin uluslararası rekabet gücünü artırarak yabancı yatırımları ülkeye çekmeye yönelik bir uygulamadır. Vergi rekabeti uluslararası rekabeti içermektedir. Yükümlüler yatırımcı, şirket veya çalışanlar kendileri için daha uygun bir vergi sistemine sahip ülkeye gitmek isteyebilirler. Uluslararası vergi rekabeti mobil üretim faktörlerini kendi ülkelerine çekebilmek için ülkelerin firmalara daha düşük vergileme ve vergilemede kolaylıklar sunması ile sonuçlanan bir yarışa neden olmaktadır. Ülkeler bu rekabet sonucunda vergi gelirleri azaldığı sürece sundukları mal ve hizmetleri nitelik ve nicelik yönünden azaltmak zorunda kalacaklar ve vergi rekabeti daha az vergi ve bunun sonucunda daha az ve kalitesiz kamusal mal ve hizmet sunumuna neden olabilecektir.

Vergi rekabeti bu tanımlardan da anlaşılacağı üzere, vergiyi bir rekabet aracı olarak kullanmada üzerinde en çok durulan konulardan birisi düşük vergi oranları uygulamasıdır. Düşük vergi oranları ile kastedilen ise, yabancı sermayeyi önemli ölçüde etkileyen kurumlar vergisi oranları üzerindeki indirimlerdir. Bu indirim uygulamalarının nedeni, özellikle sermaye birikimi yetersiz olan ülkeler başta olmak üzere birçok ülkenin yabancı sermayeyi kendi sınırları içerisine çekmek ve ülke ekonomisini canlandırmak istemesidir. Politika yapıcıları tarafından genel kabul görmüş görüşe göre, düşük vergi oranları yabancı sermayeyi çekebilmek ve böylece ekonomik büyümeyi sağlayabilmek açısından önemlidir. Sermayeyi ülkeye çekebilmek içinse ülkelerin ellerindeki en önemli kozlardan biri kurumlar vergisi oranlarıdır. Bu konuda yapılan çalışmalarda görüldüğü gibi yabancı sermayeye yönelik mali teşviklerin en önemlilerinden biri de kurumlar vergisi geliri üzerindeki indirilmiş vergi oranlarıdır<sup>232</sup>.

<sup>231</sup> John Douglas WILSON, David E. WILDASIN, "Tax Competition: Bane or Boon?", Erişim: <http://www.bus.umich.edu/otpr/WP2001-11paper.pdf> (12.08.2009)

<sup>232</sup> İhsan GÜNAYDIN, Levent Yahya ESER, "Uluslar arası Vergi Rekabetinin Vergi Oranları, Vergi Gelirleri ve Vergi Yükü Dağılımı Üzerine Etkisi", **Vergi Sorunları Dergisi**, S:202, Temmuz 2005, s.128.

Diğer taraftan bir vergi rejiminin zararlı olup olmadığının tespitinde ise aşağıda sayılan kriterler kullanılmaktadır<sup>233</sup>:

1. Vergi sisteminin yurt dışındaki vergi matrahlarını hedeflemesi durumunda, örneğin sadece ihracata yönelik ya da sadece off-shore işlemlere yönelik olarak düzenleme yapılmışsa,
2. Eğer bu vergi avantajları yurtiçi pazarını etkilemeyecek şekilde düzenlenmişse,
3. Söz konusu avantajlar, gerçek bir ekonomik faaliyetin varlığı gerekmeksizin, üretim merkezi, çalışanı bulunmayan paravan şirketlere de tanınıyor ise,
4. Kârın tanımlanmasına ilişkin kurallar, uluslar arası kabul görmüş ilkelerden (özellikle OECD) farklılık arz ediyorsa,
5. Tanınan vergi avantajları şeffaflık ilkesine uygun olarak tanınmamışsa, o ülkenin vergi rejimi zararlı olarak değerlendirilmektedir.

Zararlı vergi rekabetinin aksine yararlı vergi rekabeti sayesinde kaynakların daha etkin dağılımı ve kullanımı sağlanarak dünya genelinde refah ve yaşam standardı yükseltilebilir. Yararlı vergi rekabeti hükümetleri, kamu harcamalarını makul bir düzeyde olmak koşuluyla mümkün olduğunca düşük tutmaya yöneltecektir.

Uzun dönemde vergi rekabeti, sadece ulusal bütçede disiplin ve kontrol etkisine sahip olmayacak aynı zamanda, ulusal yasal düzenlemelerin yaklaşmasına da yol açabilecektir. Vergi rekabetiyle vergilerin, kamu hizmetleri ve vergi yükleri arasında dengeli bir ilişkiyi temsil eden bir düzeye inmesi sağlanacaktır.

Avrupa Birliği meydana gelen vergi rekabetini sınırlandırmak amacıyla farklı vergilerde asgari vergi oranlarını tespit etmekte ve vergi tabanında koordinasyona gitmektedir. Bazı ülkeler ise ikili ve çok taraflı anlaşmalarla çifte vergilendirmeyi önleme ve vergi kaybını önlemek için bir yandan vergi uyumlaştırmasına giderken öte yandan ulusal vergi uygulamalarının karşılıklı olarak tutarlı olmasını sağlamaya çalışmaktadırlar<sup>234</sup>.

Artan vergi rekabeti karşısında ülkeler servet vergilerini ve yabancıların faiz, kâr payı ve diğer yatırım kazançları üzerinden alınan vergileri önemli ölçüde azaltmakta veya ortadan kaldırmaktadırlar.

<sup>233</sup> N. Semih ÖZ, **Uluslar arası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, Mart 2005, s. 58.

<sup>234</sup> Ahmet Naci ARIKAN, "Vergi Baskısı Endeksi ve OECD'nin Zararlı Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri İle Mücadelesi", **Vergi Dünyası Dergisi**, S:339, Kasım 2009, s. 47.

Sermayenin mobilitesinin artması yeniden dağıtım işlevine sahip vergilerin tahsilini güçleştirmekte ve bu vergileri hiç almayan veya daha az alan ülkeler karşısında yüksek vergi yüküne sahip ülkelerin rekabet gücünü geriletmektedir. Bu nedenlerle 1990'lı yıllarda İskandinav ülkeleri servet üzerinden alınan vergileri azaltırken Hollanda, Avusturya ve Almanya bu tip vergilerin çoğunu uygulamadan kaldırmıştır. Yabancı sermaye yatırımlarından elde edilen kârların yurtdışına çıkarılması önünde önemli bir engel oluşturan yüksek vergilemenin dolaysız yabancı yatırımları caydırma gücüne sahip olduğu düşüncesiyle, son on yılda 19 büyük ekonomi yabancıların faiz gelirleri üzerinden alınan vergilerde yarı yarıya indirim gerçekleştirmiştir<sup>235</sup>.

### 3.7.1.2. Vergi Rekabetinin Vergi Oranları Üzerine Etkisi

Küreselleşme kapsamında sık sık ifade edilen korkulardan biri, çokuluslu şirketlerin mobilitesinin sermayenin yerleşim yeri cazibesini devam ettirmek amacıyla kurumlar vergisini azaltması için hükümetler üzerine baskı koyabileceğidir. En pesimistik görüşe göre bu durum, düşük veya muhtemelen sıfır kurumlar vergisi oranları ile dibe doğru yarışa neden olacağıdır.

Vergi rekabetinin incelenmesinde vergi oranlarının dikkate alınmasının üç nedeni vardır. Bunlardan birincisi, gerçek vergi rekabeti, diğer ülkelerin yabancı sermaye çekmek için indirimli oranlar uygulamalarına karşılık olarak ülkelerin vergi oranlarını indirmeleri şeklindedir. İkincisi, standart bir karşılaştırma sonucu doğan rekabettir. Burada da seçmenler kendi buldukları yerlerdeki oranları diğer benzer yerlerle karşılaştırmaktadırlar. Üçüncü olarak, genel kabul görmüş akla dayalı bir gelişim vardır ki ABD gibi bazı önemli ülkeler vergi politikalarında yenilik tarzında değişiklikler yaparlar. Bu değişiklikler diğer ülkelerdeki politika yapıcıları arasında ve medyada önemli etkiler yapar<sup>236</sup>.

Uluslar arası alanda vergi rekabetinin var olup olmadığının belirlenebilmesi açısından burada öncelikle kanuni kurumlar vergisi oranlarının zaman içerisindeki gelişimi incelenmektedir. Zira, kanuni kurumlar vergisi oranları bu konuda ulaşılması en kolay ölçü aracıdır ve ülkeler arasında karşılaştırma yapılması kolaydır. Bu

<sup>235</sup> Coşkun Can AKTAN, İstiklal Y. VURAL, "Vergi Rekabeti", **Erciyes Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, S:22, Ocak-Haziran 2004, ss. 4-6.

<sup>236</sup> Mike DEVEREUX, Ben LOCKWOOD, Michela REDOANO, "Is There a Race to the Bottom in Corporate Taxes?" An Overview of Recent Research", Erişim: [http://www2.warwick.ac.uk/fac/soc/csgr/research/keytopic/race/Lockwood\\_Overview\\_May03.pdf](http://www2.warwick.ac.uk/fac/soc/csgr/research/keytopic/race/Lockwood_Overview_May03.pdf) (02.10.2009).

nedenlerden dolayı bu oran ulusal vergi sistemlerindeki diğer farklılıklar dikkate alınmasa bile yatırım kararları üzerinde önemli etkiye sahiptir<sup>237</sup>.

### 3.7.1.3. Vergi Rekabetinin Vergi Yükünün Dağılımı Üzerine Etkisi

Vergi rekabeti nedeniyle uluslar arası alanda kurumlar vergisi oranlarında bir azalma meydana gelmesine rağmen, kurumlar vergisi gelirlerinde bir azalma söz konusu değildir. Burada akla gelen soru, kurumlar vergisi oranlarında azalma olmasına rağmen, kurumlar vergisi gelirlerinde buna paralel bir azalışın niçin olmadığıdır. Bu sorunun yanıtı vergi rekabetinin yaratmış olduğu olumsuzlukta gizlidir. Vergi rekabeti nedeniyle kurumlar vergisi oranlarında bir azalış söz konusudur fakat refah devleti anlayışının gereği olarak kamu hizmetlerini en üst seviyede sunmak isteyen ülkeler, hizmetlerini aksatmadan sürdürebilmek için vergi gelirlerini kamu harcamalarına paralel olarak yükseltmek veya aynı tutmak zorundadırlar. Aynı zamanda ülkeler, ekonomik büyümeyi sağlamak için ülkedeki yabancı sermaye miktarını da artırma çabası içinde olduklarından kurumlar vergisi gelirlerindeki azalmayı (sabit kalmayı) telafi etmek amacıyla diğer vergilere ağırlık vermektedirler. Böylece devletler vergi gelirlerini arttırmak için mobilitesi düşük olan ve bu nedenle vergilendirilmesi kolay olan işgücü ve tüketim gibi vergi matrahlarını tercih etmektedirler<sup>238</sup>.

### 3.7.2. Vergi Cennetleri

Vergi cenneti kavramı son yıllarda kullanılsa da vergi cennetlerinin ortaya çıkışı verginin ortaya çıkışı ile aynı döneme denk düşer. Antik Yunan'da tüccarlar ithal edilen ürünlerden alınan %2'lik vergiden kaçınmak için mallarını Atina'nın açığındaki adalarda depolarlardı. Orta Çağda Hanseatic League'e dahil kentlerin zenginliği bu lige dahil bölgede ticaretin elverişli vergisel uygulamalardan yararlanabilmesinde saklıdır. Modern vergi cennetlerinin en eskisi İsviçre olarak kabul edilir. Bu ülke diğer bölgelerden kaçan sermaye için güvenli ve maliyeti daha düşük bir sığınma yeri olagelmıştır. II. Dünya Savaşı sırasında güvenli ada olarak sermaye çeken İsviçre savaş sonrasında savaşan ülkelerin vergi oranlarını

<sup>237</sup> Bernd GENSER, "Corporate income Taxation In The European Union: Current State and Perspectives", Erişim: <http://ctsi.anu.edu.au/publications/WP/17.pdf> (02.10.2009).

<sup>238</sup> GÜNAYDIN, ESER, a.g.m., s.145.

artırmaları üzerine bu durumunu daha da pekiştirmiştir. 1930'lu yıllar modern vergi cennetlerinin ortaya çıktığı yıllardır. Kanada ve Amerikalıların Bahama Adaları'nı varlıklarını korumak için güvenli bir liman olarak kullanmaya başlamaları ile birlikte ABD mafyası da kara para aklamak için aynı adaları tercih etmiştir.

1970'lerden itibaren ABD bankaları Karayipler'de biriken euro-dolarlar için bu bölgede banka şubesi açmaya başlamış ve kıyı bankacılığı kara para aklamak ve vergiden kaçınmanın en güvenli ve en az maliyetli aracı olarak dünyada hızla yayılmıştır.

Vergi cennetleri bu güne kadar tam olarak tanımlanmamış olup; bazı işlemler için özel kurallar veya kapsamlı finansal ayrıcalıklar içermekte ve kendi bölgelerinde diğer yargı hakları ile ilgili hükümlerin uygulanmasını reddetmektedirler.

Vergi cenneti kavramı diğer ülke veya bölgelere kıyasla tüm veya bazı gelir unsurlarına düşük veya sıfır oranlı vergi uygulayan ve belirli ölçülerde banka veya ticari mahremiyet uygulayan idari birimler olarak tanımlanabilmektedir.

OECD raporlarında "vergi cenneti" kavramının tanımına rastlanılmamaktadır. Bunun nedeni bir cümle ya da bir paragraf olarak yapılacak tanımın ileride uygulamada problemler çıkarabileceğinin düşünülmesidir. Bu nedenle de OECD, tanım yapmak yerine kriterler belirlemiştir. Bu kriterlere baktığımızda<sup>239</sup>;

- Vergilendirmenin bulunmadığı veya sadece nominal vergilerin olduğu bir ortam,
- Efektif bilgi değişiminin olmaması,
- Şeffaflıktan yoksunluk,
- Esaslı bir reel iktisadi faaliyetin olmaması

OECD'nin vergi cennetleri üzerine yaptığı çalışmada, vergi cennetleri, kişi ya da firmaların kendisi dışındaki bölge veya alanlarda yürütülen faaliyetlerden elde ettikleri gelirler için vergiden kaçınma olanağı sağlayarak daha düşük bir biçimde vergilendirilmesine ya da tamamen vergi dışı bırakılmasına yol açan idari birimler olarak tanımlanır.

Vergi cennetleri, bir başka açıdan artan uluslar arası rekabet koşullarında firmaların yerleşik oldukları idari birimlerde yüksek düzeyde vergi ödemekten kaçınmak ve vergilemeden kaynaklanan mali yükü en aza indirmek için vergi planlaması sonucu tercih ettikleri yerler olarak tanımlanmaktadır. Bu tip yerler düşük vergilemenin sağlandığı ve mükelleflerin mümkün olan en az kontrole tabi tutulduğu

---

<sup>239</sup> Özgür SARAÇ, **Küresel Vergi Rekabeti ve Ulusal Vergi Politikaları**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006, s. 201.

yerler oldukları için, kayıt altında ve yasal bir biçimde faaliyet gösteren birey veya firmaların yanı sıra global ölçekte kayıt dışı iktisadi faaliyet sonucu elde edilen gelirlerin kayıt altındaki (yasal) ekonomiye aktarılmasını sağlayan alanlar da olabilmektedirler. Bu nedenle vergi cennetleri vergileme açısından olduğu kadar global düzeyde bir tür kayıt dışı ekonomik alan olarak da dikkate alınırlar.

Son yıllarda vergi cenneti olarak adlandırılabilen ülke veya bölgelerin ortaya çıkması mükelleflerin vergiden kaçınmayı ve vergi kaçırmalarını kolaylaştıran yeni bir olanağa kavuşmalarına ve dolayısıyla ulus devletlerin vergi kaybına uğramasına yol açmaktadır. Çok düşük vergi oranlarına sahip olan ve diğer ülkelerde elde edilen gelirleri vergiden kaçırmaya olanak sağlayacak şekilde sahte vergisel adresler temin eden vergi cennetleri, kendilerine yönelen finansal sermaye üzerinden aldıkları cüz'i vergi ve ücretlerden gelir elde etme imkanına kavuşurken sermaye sahipleri buralarda elde ettikleri gelirleri beyan etmediği için sermayenin kaynağı olan ülkeler vergi kaybına uğramaktadırlar.

Vergi cennetleri, vergi hukuku açısından vergiden kaçınmanın veya vergi kaçakçılığının bir aracı ya da yöntemi olmasına karşılık, esasen kişi veya firmaların vergilemeye yerel (coğrafi) anlamda uyum sağlamalarının bir aracı olarak ya da ulus devletlerin cebren vergi toplama yetkilerinde aşınmaya yol açan yasal düzenleme alanları olarak görülebilirler.

Başka bir ifadeyle, vergi cennetleri kıyı bankacılığı ve paravan şirketler aracılığı ile kara paranın aklandığı ve kayıt içi ekonomik alanlara sürüldüğü alanlardır. OECD'nin vergi cennetleri üzerine yaptığı çalışmada, vergi cennetleri, kişi ya da firmaların kendisi dışındaki bölge veya alanlarda yürütülen faaliyetlerden elde ettikleri gelirler için vergiden kaçınma olanağı sağlayarak daha düşük bir biçimde vergilendirilmesine ya da tamamen vergi dışı bırakılmasına yol açan idari birimler olarak tanımlanır.

Vergi rekabetinin olumsuz etkilerini azaltmak için global düzeyde vergi koordinasyonunu sağlamaya çalışan OECD "Zararlı Vergi Rekabeti" adlı çalışmasında vergi cennetlerinin temel özelliklerini şu şekilde sıralamaktadır<sup>240</sup>:

1. Herhangi bir idari birimin vergi cenneti olarak adlandırılabilmesinin olmazsa olmaz koşulu vergilendirilebilir gelirlerin hiçbir vergiye tabi tutulmaması, çok cüzi nominal vergiye tabi tutulması veya vergi mükellefleri görünürde vergiye tabi tutulsa da çeşitli yöntemlerle gerçekte yok denecek kadar az bir vergiye tabi tutulmasıdır. Ancak bazı

---

<sup>240</sup> AKTAN, VURAL, a.g.m., ss. 11-13.

ülkelerin bu tip yerlerden kaynaklanan gelirlerin vergilendirilmeksizin ülkeye sokulması için söz konusu ülkede vergiye tabi tutulmasını şart koşmalarından dolayı sıfır vergileme, mükelleflerin sıfır vergilemenin olduğu yerleri tercih etmemesine yol açabilmektedir.

2. Vergi cennetleri, buralarda faaliyette bulunan kişi ve firmalara ait her türlü bilgiyi çok sıkı gizlilik kuralları altında korur. İdari birimlerin çoğu bankacılık işlemleri ve finansal muameleler konusunda yabancı vergi idarelerine bilgi sağlamaz.
3. Vergi cennetlerinin hemen hemen tamamında finansal uygulamalar ve vergi mevzuatı şeffaflıktan yoksundur.
4. Birçok vergi cennetinde ikili bir döviz kontrol sistemi vardır veya kambiyo kontrolü hiç yoktur. Bu idarelerde yerleşik olanlar kambiyo kontrollerine tabi iken yerleşik olmayanlar sadece yerel para birimi ile alakalı kontrollere tabidirler.
5. Klasik vergi cennetlerinde bankacılık kesimi önemlidir ve bankalar yerleşik olanlarla olmayanlara vergileme konusunda farklı davranırlar. Başarılı bir vergi cenneti gelişmiş bir bankacılık sistemine ihtiyaç duyar ve bu nedenle bu ülkelerdeki bankacılık son derece gelişmiştir ve yerel nüfus ve iktisadi faaliyetlerin çok ötesinde büyüklüğe sahiptirler.
6. Benzer bir şekilde vergi cennetlerine fiziki açıdan ulaşım olanaklarının iyi olması gerekir. Keza bilgi alışverişi ve iletişim sistemlerinin gelişmiş olması zorunludur. Bu nedenlerle vergi cennetleri çok iyi bir bilgi ve iletişim altyapısına sahiptirler.
7. Bu merkezlerde belirli bir düzeyde iktisadi (reel) faaliyette bulunma gerekliliği yoktur. Bir çok şirketin merkezi bu ülkelerde olsa bile bu şirketler sadece kağıt üzerinde var olan “sanal” şirketlerdir. Teknoloji ve bilgi transferi gibi pozitif dışsallıkların oluşmasına yol açmasının yanı sıra yabancı portföy ve dolaysız yatırımlar için bir cazibe merkezi oluşturan vergi cennetleri, söz konusu ülkelerde iktisadi gelişme ve kalkınmayı hızlandırmakta ve yaşam kalitesini artırmaktadır. Ancak bu tür merkezlerin ortaya çıkması diğer ülkelerin olumsuz yönde etkilenmelerine de yol açmaktadır. Vergi rekabetinin ülkelere ve genel olarak global refaha zarar verecek düzeyde meydana gelmesine yol açma potansiyeli bu merkezlerin önemini daha da artırmaktadır. Dünya ticaretinin kağıt üstünde de olsa bu merkezlerde gerçekleşmesine

rağmen vergi cennetlerinin dünya gayrisafi yurtiçi hasılasına katkıları sadece yüzde 3 düzeyinde seyretmektedir . Bu anormalliğin sebebi çok uluslu şirketlerin birçoğunun vergiden kaçınmak veya çok düşük düzeyde vergi ödemek için iktisadi muamelelerinin çoğunu bu bölgelerde kayıtlı göstermelerine rağmen gerçekte reel ekonomik faaliyetlerinin çok cüzi bir kısmını vergi cennetlerinde gerçekleştirmeleridir.

Vergi cennetleri uluslararası sermaye pazarı verimliliğini artırarak en üretken yatırımlara sermayenin etkili bir biçimde harcanmasına ve böylece hayat standartlarının yükselmesine katkı sağlamaktadır.

"Vergi cennetleri" böylelikle tüm vatandaşlara ister doğrudan ister dolaylı olsun ekonomik refah sağlamaktadır. Vergi cennetleri yine bu görüşe göre sermayenin akışına hizmet ederek, bu sermayenin yüksek vergili ülkelerde daha fazla oranlarda vergilendirilmesini engelleyerek bu devletlerde refah seviyesinin daha çok artmasını sağlamaktadır. Olumlu görüşü savunanlar, teknoloji ve bilgi transferi gibi pozitif dışsallıkların oluşmasına yol açmasının yanı sıra yabancı portföy ve dolaysız yatırımlar için bir cazibe merkezi oluşturan vergi cennetlerinin, söz konusu ülkelerde iktisadi gelişme ve kalkınmayı hızlandırdığı ve yaşam kalitesini artırdığını ileri sürmektedirler. Ancak bu tür merkezlerin ortaya çıkması diğer ülkelerin olumsuz yönde etkilenmelerine de yol açmaktadır. Vergi rekabetinin ülkelere ve genel olarak global refaha zarar verecek düzeyde meydana gelmesine yol açma potansiyeli bu merkezlerin önemini daha da artırmaktadır. Dünya ticaretinin kağıt üstünde de olsa bu merkezlerde gerçekleşmesine rağmen vergi cennetlerinin dünya gayrisafi yurtiçi hasılasına katkıları %3 düzeyinde seyretmektedir. Bu durumun sebebi çok uluslu şirketlerin birçoğunun vergiden kaçınmak veya çok düşük düzeyde vergi ödemek için iktisadi muamelelerinin çoğunu bu bölgelerde kayıtlı göstermelerine rağmen gerçekte reel ekonomik faaliyetlerinin çok az bir kısmını vergi cennetlerinde gerçekleştirmeleridir. OECD ise dünya çapında şüpheli para hareketlerini yönlendiren "vergi cennetlerinin" tam listesini yayımlamıştır.

Örgütün, listede yer alan bölge ve ülke yönetimlerine mali yasalarını uluslararası normlara uydurmaları ve şüpheli sermaye hareketlerine merkezlik etmeye son vermeleri için onlara belirli bir süre tanımıştır. Bu süre sonunda gerekli yasal düzenlemeleri yapmayan merkezlerin uluslararası yaptırımlarla karşılaşacağı açıklanmıştır<sup>241</sup>.

<sup>241</sup> Ahmet Naci ARIKAN, a.g.m., Kasım 2009, s. 48-49.



## SONUÇ

En basit anlamıyla vergi yükü, verginin kaynağı ile vergi arasındaki ilişkiyi göstermektedir. Vergi yükü gelire bağlı olarak hesaplandığı için, vergi yükü kavramı, vergi ve gelir arasındaki fonksiyonel ilişki olarak karşımıza çıkmaktadır.

Bir ülkenin sosyal ve ekonomik gelişmişlik düzeyi ile toplam vergi yükü arasında yakın bir ilişki olduğu görülmektedir. Vergi gelirlerinin yüksekliği nedeniyle gelişmiş ülkeler sosyal ve ekonomik nitelikli alt yapılarını kolayca oluşturabilmişlerdir. Toplam vergi yükünün düşük olduğu ülkeler ise, sosyal ve ekonomik altyapı ve gelir dağılımı yönünden kötü durumdadırlar.

Vergi gelirlerinde çok az bir paya sahip olan kurumların, ortaklarından ayrı bir kişilik ve ayrı bir vergi ödeme gücü olması, kurumlar vergisinin ekonomik ve sosyal denetleme aracı olması, gelir vergisini tamamlama aracı olması, ayırma ilkesinin uygulama şekillerinden biri olması gibi nedenlere dayandırılarak kurumlar vergisi uygulanmaktadır.

Kurumlar vergisi ülkelerin dünya ile ekonomik ve mali entegrasyonunda en dinamik vergilerden birisi olarak karşımıza çıkmaktadır. Ülkeler, ekonomik büyüme ve kalkınma amacıyla özellikle yabancı sermaye ve çokuluslu şirketleri ilgilendiren kurumlar vergisinde gerek oran ve gerekse bir takım istisna ve muafiyetler açısından sık sık değişiklikler yapmaktadır.

Bugüne kadar yapılan uygulamada amaçlananın aksine kurum kazançları, gerçek kişi kazançlarından daha düşük bir oranda vergilendirilmiştir. Bunun doğal sonucu olarak, ülkemizde sermaye şirketine 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 ulaşılamamıştır.

Bu çalışmada 1980'lerden sonra genel olarak OECD ülkelerindeki ve özel olarak da Türkiye'deki kurumlar vergisi oranlarındaki gelişmeler analiz edilmiştir. Geçen 20 yılda dünya düzeyinde kanuni kurumlar vergisi oranları önemli ölçüde düşmüştür. Düşme oranı azalmasına ve oranlar arasında yakınlaşma olmasına rağmen en azından bunun kısa dönemde de devam etmesi muhtemeldir.

Birçok ülke kanuni kurumlar vergisi oranlarını düşürmüş, aynı zamanda temel olarak daha az indirimler yoluyla vergi matrahını genişletmiştir.

Ancak, bu düşüğe rağmen, kurumlar vergisi gelirlerinin gerek toplam vergi gelirleri gerekse de GSYİH içerisindeki paylarında değişme olmamıştır. Bunun bir nedeni de, kurumlar vergisi oranları düşerken muafiyet ve istisnaların kaldırılmasıdır.

Kamu hizmetlerini sağlamakla yükümlü olan hükümetler, bu hizmetleri çeşitli vergilerle finanse etmek zorundadırlar. Ancak uluslararası ticaret ve buna bağlı olarak kurulan uluslararası şirketler geliştikçe de ülkeler arasında bu ticaretten pay alma ve bu şirketleri kendi ülkelerine çekme yarışı hızlanmakta ve ülkelerin vergi gelirleri azalabilmektedir. Ayrıca bu yarışa bağlı olarak ülkeler vergi sistemlerini diğer ülkelerin aleyhine yol açacak şekilde düzenleyebilmektedirler.

Günümüzde birçok gelişmiş ülke, vergi oranlarını değişime zorlayan uluslararası vergi rekabetinin baskısı altındadır. Gelişmekte olan ülkeler, yurt dışı dolaysız yatırımların ülkelerine gelmesi ve sınırları içerisinde üretimin artması için vergi oranlarını düşürmektedir. Örneğin, AB'nin yeni üyelerinin son 20 yıldaki kurumlar vergisi oranları, ekonomileri daha güçlü olan eski üyelerden daha düşüktür. Elektronik ticaretin artmaya başlaması, yurt dışında faaliyette bulunan mükellef sayısını artırırken, vergi cennetlerinin çoğalmakta olması da çok uluslu şirketleri transfer fiyatlandırma, yurt dışındaki işletmelere patent ve logo ödemesi gibi yöntemlerle vergi matrahlarını bu yerlere taşımalarına olanak sağlamaktadır.

Zaten, uluslar arası vergi rekabetinin temelinde ülkelerin kurumlar vergisi oranlarında yapmış oldukları indirimler gelmektedir. Birçok ekonomist, vergi oranlarında aşağıya doğru bir yarış olduğu tezi üzerinde durmakta ve ülkeler arasında bir vergi rekabetinin olup olmadığının ortaya konulabilmesi açısından ülkelerin vergi oranlarındaki gelişiminin incelenmesi gerektiğine işaret etmektedir. Vergi rekabetinin incelenmesinde vergi oranlarındaki değişim kadar vergi gelirlerindeki değişimde önem arz etmektedir. Ancak vergi gelirlerindeki değişim incelendiğinde, vergi oranlarındaki düşüş eğiliminin vergi gelirlerinde ortaya çıkmadığı, bilakis artış eğiliminin olduğu görülmektedir.

Bu sebepten dolayı, bir yatırımdan elde edilen getiri üzerindeki vergi oranı ve vergi matrahının etkisini yakalayan efektif vergi oranları kanuni oranlar kadar olmamakla birlikte kârlı projeler için düşmüş, fakat düşük kâr eden veya başa baş düzeyinde bulunan projeler için tamamen istikrarlı kalmıştır. Bunların yanı sıra, kurumlar vergisinden elde edilen vergi gelirlerinin GSYİH içindeki payı uzun yıllar istikrarlı bir seyir izlemiş ve kurumlar vergisinden elde edilen vergi gelirlerinin toplam

gelirler içindeki payı ise düşmüştür. Kurumlar vergisi gelirlerinin GSYİH'ya oranı istikrarlı kalırken, kurumlar vergisi gelirlerinin toplam vergi gelirlerine oranının zamanla düşmesi, politika yapıcılarının uzun dönemde kurumlar vergisi gelirlerinde ortaya çıkacak muhtemel gelir dalgalanmasından endişelenmesine neden olmuştur.

Türkiye'de vergi yükünün artırılması bir çözüm olmaktan çıkmıştır. Çünkü gerçekte vergi yükü Türkiye'de yüksektir. Üstelik dünyada vergi yükünün arttırılması değil, azaltılması eğilimi ağırlık kazanmaktadır. Türkiye'de de vergi yükünün azaltılmasına ihtiyaç vardır. Ancak vergi yükünün azaltılması mevcut mükellefler açısından önemlidir.

Bir başka deyişle toplumda vergiyi adaletli toplayıp toplanan vergiyi tekrar kamu yararına harcamanın gerçekleştirilmesi için özellikle;

- Toplam vergi yükünün kayıtlı olan mükellefler yanında kayıt dışı ekonomiyi oluşturan birimlere yayılması yani kayıt dışı ekonominin kararlılıkla kayıt altına alınması,
- Vergi kanunlarında yer alan bazı kazançlara sağlanan istisnalar ile mükellef gruplarına getirilen muafiyetlerin yeniden gözden geçirilerek düzenlenmesi gerekmektedir.

Yapılan çalışmada kurumlar vergisi oranlarının sınırlar arası yatırımlar için önemli olduğunu göstermektedir. Ancak, kurumlar vergisinin yanı sıra sınırlar arası yatırımları etkileyen diğer faktörlerin de kurumlar vergisi kadar veya ondan daha önemli olduğu unutulmalıdır. Kanuni kurumlar vergisi oranlarında daha fazla indirimler yoluyla sermayeyi çekmek için ülkeler teşvik edilebilirken, özellikle düşük kurumlar vergisine sahip olan ülkelerin böyle bir stratejiyi daha geniş vergi politikası kapsamında düşüncülerinin yararlı olacağı söylenebilir.

Daha önce ifade edildiği gibi ülkeler, şirket kârları üzerindeki vergi oranları azaltmak suretiyle sermaye akımlarını çekmek için diğer ülkelerle rekabet etmektedir. Ancak, kanuni kurumlar vergisi oranının azaltılmasından yabancı yatırımın artmasının yararları konusunda bir karara varmak için bunun maliyetlerinin ve yerlileri vergilemenin sonuçlarının dikkatlice düşünülmesi gerekir.

## KAYNAKÇA

### KİTAPLAR

- AKALIN Güneri, **Türkiye’de Ekonomi – Politik Kriz ve Piyasa Ekonomisine Geçiş**, Akçağ Yayınları, Ankara, 2002.
- AKDOĞAN Abdurrahman, **Kamu Maliyesi**, 6. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2006.
- AKSOY Şerafettin, **Kamu Maliyesi**, 3. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1998.
- AKSOY Şerafettin, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1999.
- ALTAY Asuman, “Kamu Malları ve Vergileme”, İçinde: **İktisada Giriş**, Editör: Ömer Faruk ÇOLAK, Gazi Kitabevi, Ankara, 2007.
- ANSAY Tuğrul, **Anonim Şirketler Hukuku**, 6. Baskı, Olgaç Matbaası, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Ankara, 1982.
- ARIKAN Zeynep, **Türk Vergi Hukukunda Mali İkametgah**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Mayıs, 2007.
- Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumu, **Türkçe Sözlük**, 1, A-J, Türk Dil Kurumu Yayınları:549, Türk Tarih Kurumu Basımevi, Ankara, 1988.
- ATİLA Özkan, **Avrupa Birliğinde Kurumların Vergilendirilmesi ve Türkiye**, Vergi Dünyası Eki, Ağustos 2009.
- AYHAN Rıza, **Limited Şirketlerde Ortakların Sorumluluğu**, Kazancı Hukuk Yayınları No:117, İstanbul, 1992.
- BAŞGÜL Nermin, **Şirketler Muhasebesi**, (Ed. Şefika DEMİRKAN), Lisans Yayıncılık, İstanbul, Ağustos 2008.
- BEKTÖRE Sabri, BENLİGİRAY Yılmaz AYDIN ve Davut, **Şirket Muhasebesi**, 1. Baskı, Birlik Ofset, Eskişehir, 2002.
- BİLEN Abdulkadir, **Şirketler Muhasebesi**, (Ed. Şefika DEMİRKAN), Lisans Yayıncılık, İstanbul, Ağustos 2008.
- BİLİCİ Nurettin, **Türkiye- Avrupa Birliği İlişkileri**, 2. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2005.
- BİLİCİ Nurettin, **Vergi Hukuku**, 13. Baskı, Seçkin Kitabevi, Ankara, 2006.
- BULUTOĞLU Kenan, **Kamu Ekonomisine Giriş**, Yapı Kredi Yayınları, İstanbul, 2003.
- DEVİRİM Fevzi, **Kamu Maliyesine Giriş**, 4. Baskı, İlkem Ofset, İzmir, 2002.
- DOĞAN Ali Abdullah, **Sermaye Şirketleri Rehberi**, 4. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2007.

- EDİZDOĞAN Nihat, **Kamu Maliyesi 2**, 5. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 2000.
- EKER Aytaç, **Kamu Maliyesi**, Kanyılmaz Matbaası, İzmir, Mart 2004.
- ENGİN İsmail, **Vergi Rekabeti**, SPK Yayın No:198, Ankara, 2006.
- ERDEM Metin, ŞENYÜZ Doğan, TATLIOĞLU İsmail, **Kamu Maliyesi**, Ekin Kitabevi, Bursa, 1998.
- ERDOĞAN Emine, **Kamu Maliyesi**, 13. Baskı, Ankara, 2000.
- ERGİNAY Akif, **Kamu Maliyesi**, 13. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara, 1990.
- EZİDOĞAN Nihat, **Kamu Maliyesi**, Ekin Kitabevi, Bursa, 1998.
- GÜÇLÜ Faruk, YILDIRIM H. Ali, ÖZKAYA Çiğdem YILDIRIM, **Şirketler Muhasebesi**, Detay Yayıncılık, Ankara, 2008.
- GÜRBOĞA Erkan, ATABEY Tuncel, **Vergi Kılavuzu**, Yorum Matbaası, İzmir SMMM Odası Yayını, İzmir, Kasım 2008.
- Hesap Uzmanları Derneği, **Denetim İlke ve Esasları 2. Cilt**, 3. Baskı, Yıldız Ofset, İstanbul, Temmuz 2004.
- IŞIK Kadir ve Diğerleri, **Kamu Maliyesi**, Ekin Kitabevi, Bursa, 2005.
- KANETİ Selim, **Vergi Hukuku**, 2. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1989.
- KARYAĞDI Nazmi, **Tüm Yönleriyle Kar Dağıtım**, Oluş Yayıncılık, Kasım 2008.
- KIRBAŞ Sadık, **Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar**, 14. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, Kasım 2002.
- KIZILOT Şükrü, KILIÇ Cem, MÜDERRİSOĞLU Okan, **AB Yolunda Mali Dünyamız**, 2. Baskı, TİSK Yayın No:273, Ankara, Temmuz 2006.
- KIZILOT Şükrü, **Kurumlar Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2000.
- KIZILOT Şükrü, ŞENYÜZ Doğan, TAŞ Metin, DÖNMEZ Recai, **Vergi Hukuku**, 2. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2007.
- KİSHALI Yunus, **Şirketler Muhasebesi**, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul 2008.
- KORKMAZ Esfender, **Vergi Yapısı ve Gelişimi**, Gür-ay Matbaası, İstanbul, 1982.
- KUMKALE Ruknettin, **Şirketlerin Kuruluş ve İşleyiş Rehberi**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2008.
- METHİBAY Yaşar, **Avrupa Topluluğu'nda Vergi Uyumlaştırması ve Türk Kurumlar Vergisi**, Turhan Kitabevi, Ankara, 1996.
- MUTLUER Kâmil, ÖNER Erdoğan, KESİK Ahmet, **Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2007.

- MUTLUER M. Kamil, **Vergi Genel Hukuku**, 1. Baskı, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2006.
- NADAROĞLU Halil, **Kamu Maliyesi Teorisi**, 2. Baskı, Beta Yayınevi.
- NEMLİ Arif, **Kamu Maliyesine Giriş**, Günay Matbaası, İstanbul, 1979.
- ORHANER Emine, **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2000.
- ÖNCEL Mualla, KUMRULU Ahmet, ÇAĞAN Nami, **Vergi Hukuku**, 9. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2001.
- ÖZ Ersan, **Vergilemede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi**, Gazi Kitabevi, Ankara, Aralık 2004.
- ÖZ N. Semih, **Uluslar arası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, Mart 2005.
- ÖZTÜRK Bünyamin, **Sermaye Şirketlerinde Kurumlar Vergisi ve Kar Dağıtımı**, Maliye Hukuk Yayınları, Nisan 2007.
- POROY Reha, TEKİNALP Ünal, ÇAMAĞLU Ersin, **Ortaklıklar ve Kooperatifler Hukuku**, Beta Basım Yayıncılık A.Ş., İstanbul, 1995
- SARAÇ Özgür, **Küresel Vergi Rekabeti ve Ulusal Vergi Politikaları**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006.
- ŞENER Orhan, **Kamu Ekonomisi**, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2006.
- ŞENYÜZ Doğan, **Açıklamalı ve Yorumlu 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2007.
- ŞİŞMAN Bülent, **İşletmelerde Vergi Planlaması Yöntemleri**, Yaklaşım Yayınları, Nisan 2003.
- TOSUNER Mehmet, ARIKAN Zeynep, **Türk Vergi Sistemi**, 12. Bası, İlkem Ofset, İzmir 2007.
- TURHAN Salih, **Vergi Teorisi ve Politikası**, 6. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1996.
- TURHAN Salih, **Vergi Teorisi ve Politikası**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1998.
- TÜRK İsmail, **Kamu Maliyesi**, Turhan Kitabevi, Ankara, 1999.
- ULUATAM Özhan, **Kamu Maliyesi**, İmaj Yayınevi, 9. Baskı, Ankara, 2003.
- ULUATAM Özhan, METHİBAY Yaşar, **Vergi Hukuku**, İmaj Yayıncılık, Ankara, 1999
- YILDIRIM Musa, BALCI Fatih, KİRAZ Abdullah, **Transfer Fiyatlandırması Uygulaması**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, Ocak 2008.
- YILDIZ Şükrü, **Anonim Ortaklıkta Yönetim Kurulu Üyelerinin Kamu Borçlarından Sorumluluğu**, Prof. Dr. Erdoğan Moroğlu'na 65. Yaş Günü Armağanı, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Yayın No: 718, İstanbul, 1999.

YÜCEL Selçuk, TURAN Hayrettin, **Dar Mükellef Kurumlar**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Yıldız Ofset, İstanbul, 1999.

## MAKALELER

ACAR Birol, “Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu’na Göre Yurt İçi Yurt Dışı İştirak Kazançları İle Yurt Dışı Şube Kazançları İstisnası”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S:302, Ekim 2006.

ACİNÖROĞLU Serkan; “İrlanda Vergi Sistemi İçerisinde Kurumlar Vergisi”, **Yaklaşım Dergisi**, S:190, Ekim 2008.

AKDOĞAN Abdurrahman, “Topluma Sunulan Hizmetlerin Kapsamı ve Nitelikleri ile Finansman Yöntemlerindeki Değişim ve Etkinlik Açısından Değerlendirilmesi”, **Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Yıl:2001, Cilt:3, S:3.

AKDOĞAN Abdurrahman, “Vergilendirme Politikası, Gelir ve İkame Etkileri Açısından İzlenebilecek Gelir Vergisi Politikasının Değerlendirilmesi”, **Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, S:2, 1999.

AKSAN Hüseyin, PEÇEN Ümit, “Emisyon Primlerinin BSMV Karşısındaki Durumu”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S: 216, Ağustos 1999.

AKTAN Coşkun Can, VURAL İstiklal Y., “Vergi Rekabeti”, **Erciyes Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, S:22, Ocak-Haziran 2004.

AKYOL Mehmet Emin, “Emisyon Primleri”, **Yaklaşım Dergisi**, S: 114, Haziran 2002.

AKYOL Mehmet Emin, “Taşınmaz ve İştirak Hisseleri Satış Kazancı İstisnasına İlişkin Bazı Hususlar”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S: 308, Nisan 2007.

ALTINOK Derviş, “Vergi Oranında Yatırım İndirimi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S:335, Temmuz 2009, s. 137.

ALTUNCU Hasan, “Kurum Kazançlarının Vergilendirilmesi Toplam Vergi Yükü ve 243 Seri Nolu GVK Genel Tebliğinin Ortadan Kaldırdığı Avantaj”, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi**, S:168, Nisan 2002.

ARIKAN Ahmet Naci, “OECD Ülkeleri Çerçevesinde Türkiye’deki Vergi Yükünün Analizi (III)”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S: 332, Nisan 2009.

ARIKAN Ahmet Naci, “OECD Ülkelerinde 1965-2007 Yılları Arasındaki Vergi Gelirleri Trendleri Analizi (II)”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S: 331, Mart 2009.

ARIKAN Ahmet Naci, “Vergi Baskısı Endeksi ve OECD’nin Zararlı Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri İle Mücadelesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S:339, Kasım 2009.

- ARPACI Altar Ömer; “Kurumlar Vergisi Açısından Dernek veya Vakıflara Ait İktisadi İşletmeler, Bakanlar Kurulunca Muaf Tutulan Vakıflar ve Kamuya Yararlı Dernekler”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S:47, Kasım 2007.
- ARSLAN Mehmet, “Vergi Yüğü ve Türkiye’deki Durumu”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S:135, Kasım 1992.
- AY Hakkı M., TALAŞLI Esra, “Ülkelerin Ekonomik Gelişmişlik Seviyeleri ve Vergi Yapıları Arasındaki İlişki”, **Maliye Dergisi**, S: 154, Ocak-Haziran 2008.
- AYAZ Garip, “Ticari Kazanç Sayılan Kâr Payının Vergi Yüğü Yüzde 48”, **Yaklaşım Dergisi**, S:199, Temmuz 2009.
- AYBOĞA Hanifi, “Anonim Şirket Organlarının Muhasebeye Yönelik Görevleri ve Sorumlulukları”, **Mali Çözüm Dergisi**, Ocak-Şubat-Mart 2002, S: 58.
- AYDIN Fazıl, “Vergi Yüğü ve Türkiye Açısından İncelenmesi-I”, **Yaklaşım Dergisi**, S: 116, Ağustos 2002.
- AYDIN Fazıl, “Vergi Yüğü ve Türkiye Açısından İncelenmesi-II”, **Yaklaşım Dergisi**, S: 117, Eylül 2002.
- AYDIN Selda, “ABD Kurumlar Vergisi Uygulaması”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S:130, Temmuz 1999.
- AYDIN Selda, “Avrupa Birliği (AB) Üyesi Ülkelerde Toplumsal Vergi Yüğülerinin Gelir ve Kurumlar Vergisi Yönlerinden Gelişimlerinin Analiz ve Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S:238, Temmuz 2008.
- AYGÜN Fethi, “Eğitim-Öğretim İşletmelerinde ve Rehabilitasyon Merkezlerinde Sürekli Kazanç İstisnası”, **Yaklaşım Dergisi**, S:145, Ocak 2005.
- BAĞDİKEN Muhlis, BUDAK Tamer, “Dolaysız Vergiler Gelir ve Kurumlar Vergisi İçin Laffer Eğrilerinin Analizi, 1970-2002”, **Yaklaşım Dergisi**, S:130, Ekim 2003.
- BAŞAK Levent, “Türkiye’de İş Ortaklığı ve Konsorsiyum Şeklinde Örgütlenen Ortak Yatırım Şirketlerinin Ortakları Arasında Yabancı Kurum ve Kuruluşların Vergilendirilmesi Esasları ve Özellikli Bazı Hususların Analizi”, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi**, S:216, Nisan 2006.
- BİÇER Hüsamettin, “Kurumlar Vergisi Mükellefi Olmak Suç Mudur?”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S: 218, Ekim 1999.
- BİLİCİ Nurettin, “Vergi Yüğü Sorunu ve Ekonomik Rekabet”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S:263, Temmuz 2003.
- BOZKURT Batuhan Levent, “Avrupa Birliği’nde Kurumlar Vergisi”, **Maliye Dergisi**, S:150, Ocak-Haziran 2006.



- BULUT Mustafa, ÇALIŞKAN Mefküre Seda, "Gelir Vergisinin Tanımlanmasında Teori Tercihi: Kaynak Teorisine Karşı Net Artış Teorisi", **Yaklaşım Dergisi**, S: 186, Haziran 2008.
- BULUT Mustafa, ÇEVİK Nüket KIRCI, ARAT Ayça, "Türkiye'nin Kurumlar Vergisi Haldun-Laffer Eğrisi Tahmini", **Vergi Dünyası Dergisi**, S:325, Eylül 2008.
- CUDİN Şenol, "Yatırım Fonları", **Vergi Sorunları Dergisi**, S:71, 1994.
- ÇAKMAK Şefik, "Yurt Dışı İnşaat ve Onarım Kazançlarının Vergilendirilmesi", **Vergi Dünyası Dergisi**, S: 227, Temmuz 2000.
- ÇAVUŞ Mehmet, "Tam Mükellef A.Ş.'lerin Yurt Dışı İştirak Hisselerinden Elde Etmiş Oldukları Değer Artış Kazançlarının Vergilendirilmesi", **E-Yaklaşım Dergisi**, S:192, Aralık 2008.
- ÇELİK Murat, "Anonim Şirketlerde Yöneticilik Yapmaya Karar Vermeden Önce Bir Kez Daha Düşünün", **Mali Pusula Dergisi**, Yıl:4, S:46, Ekim 2008.
- ÇETİN İlhan, "5520 Sayılı Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu İle Yeniden Düzenlenen Yurt Dışı İştirak Kazancı İstisnası", **Yaklaşım Dergisi**, S: 165, Eylül 2006.
- ÇETİN İlhan, "5520 Sayılı Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu İle Yeniden Düzenlenen Yurt Dışı Şube Kazancı İstisnası", **Yaklaşım Dergisi**, S:164, Ağustos 2006.
- DEMİR İhsan Cemil, "ABD Vergi Sistemi ve Gelir İdaresi", **Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt:X, S:I, 2008.
- DEMİROĞLU Mehmet, "Türk Vergi Sistemi Üzerine Bir Değerlendirme", **Vergi Dünyası Dergisi**, S:229, Eylül 2000.
- DEVEREUX Mike, LOCKWOOD Ben, REDOANO Michela, "Is There a Race to the Bottom in Corporate Taxes?" An Overview of Recent Research", Erişim: [http://www2.warwick.ac.uk/fac/soc/csgr/research/keytopic/race/Lockwood\\_Overview\\_May03.pdf](http://www2.warwick.ac.uk/fac/soc/csgr/research/keytopic/race/Lockwood_Overview_May03.pdf) (02.10.2009).
- DOĞAN Seyhun, "Türkiye'de Vergi Yükünün Gelişimi (1980'lerden 2000'e)", **Vergi Dünyası Dergisi**, S:246, Şubat 2002.
- DOĞAN Seyhun, "Vergi Yüğü-Kişi Başına Gelir ilişkisi ve Türkiye Ekonomisi İçin Bir Uygulama (1985-2000)", **Vergi Dünyası Dergisi**, S:249, Mayıs 2002.
- DOĞRUSÖZ A.Bumin, "Anonim Şirketlerin Yurt Dışı İştirak Hisselerinin Elde Çıkarılmasından Sağlanan Kazanç İstisnası", **Yaklaşım Dergisi**, S:169, Ocak 2007.
- DUNN Douglas, Flat Tax Fiasco, Erişim: <http://www.wordwiz72.com/econ.html>, (09.08.2009).

- EJDER Haydan Lütfü, "Türkiye'de Vergi Politikaları", **Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, S:4, 2000.
- ENGİN Rifat, "Kooperatiflerde Gelir-Gider Farkının Kurumlar Vergisinden İstisna Kısmı: Risturn", **E-Yaklaşım Dergisi**, S: 27, Ekim 2005.
- ERDAL Ömer, "Kurumlar Vergisi Kanunu Uygulamasında Vergi Yükünün Hesaplanması", **Vergi Sorunları Dergisi**, S:238, Temmuz 2008.
- ERİMEZ M. Rüştü, "Emisyon Primi", **Vergi Dünyası Dergisi**, S:182, Ekim 1996.
- EYÜPGİLLER S. Saygın, "Fransız Vergi Hukukunda Vergi Cennetlerine Karşı Yasal Düzenlemeler ve Türkiye İçin Öneriler", **Vergi Dünyası Dergisi**, S:306, Şubat 2007.
- EYÜPGİLLER S. Saygın, "Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu Tasarısı ve Yabancı Ülkeler Mevzuatı Işığında Kurumlar Topluluğu Vergilemesi", **Yaklaşım Dergisi**, S:157, Ocak 2006.
- FERHATOĞLU Emrah, "Gelir Teorileri Bağlamında Avrupa Birliği ve Türkiye' deki Gelir Tanımlaması ve Sonuçları: Karşılaştırmalı Bir Analiz", <http://www.e-akademi.org/makaleler/eferhatoglu-1.htm> (15.09.2009).
- FİDAN Lokman, ÖZ Şevket, "Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Vergi Gelirleri İçindeki Payının Türkiye ve OECD Ülkeleri Açısından Analizi ve Vergide Adalet Kavramı Açısından Değerlendirilmesi-2", **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, S:455-456, 1-15 Ocak 2006.
- GENSER Bernd, "Corporate income Taxation In The European Union: Current State and Perspectives", Erişim: <http://ctsi.anu.edu.au/publications/WP/17.pdf> (02.10.2009).
- GEREK Şahnaz, "Anayasa Yargısında Vergi Muafiyeti, İstisna ve İndirimlere Yeni Bir Bakış", **Mali Pusula Dergisi**, Yıl: 4, S: 40, Nisan 2008.
- GÖKER Zeliha, "Mali Göstergeler ve Maliye Politikalarının Sürdürülebilirliği", **Vergi Dünyası Dergisi**, S: 298, Haziran 2006.
- GÜNAY Özge, "OECD ve Avrupa Birliği Bünyesinde Zararlı Vergi Rekabetini Önleme Konusunda Gerçekleştirilen Çalışmalar", **Vergi Dünyası Dergisi**, S:308, Nisan 2007.
- GÜNAY Özge, "OECD Yaklaşımı Çerçevesinde Vergi Kaçırma ve Vergiden Kaçınma", **Vergi Dünyası Dergisi**, S: 312, Ağustos 2007.
- GÜNAYDIN İhsan, "Kurumlar Vergisi Oranlarındaki Uluslar arası Gelişmeler ve Türkiye'nin Kurumlar Vergisi İçin Olası Etkiler", **Vergi Dünyası Dergisi**, S: 288, Ağustos 2005.

- GÜNAYDIN İhsan, BENK Serkan, "Globalleşmenin Vergi Sistemlerinde Meydana Getirdiği Değişiklikler", **Vergi Dünyası Dergisi**, S: 267, Kasım 2003.
- GÜNAYDIN İhsan, ESER Levent Yahya, "Uluslar arası Vergi Rekabetinin Vergi Oranları, Vergi Gelirleri ve Vergi Yükü Dağılımı Üzerine Etkisi", **Vergi Sorunları Dergisi**, S:202, Temmuz 2005.
- GÜNDOĞDU Burhan, "Joseph Modeli Çerçevesinde Dolaysız Vergilerin Üstünlüğü", **Vergi Dünyası Dergisi**, S:260, Nisan 2003.
- GÜNDOĞDU Burhan, "Modern Dünyayı Etkileyen Belli Başlı Mali Akımlar", **Vergi Dünyası Dergisi**, S:324, Ağustos 2008.
- GÜNDOĞDU Burhan, "Schumpeter'in Maliyeye Katkıları", **Vergi Dünyası Dergisi**, S: 334, Haziran 2009.
- GÜNDOĞDU Burhan, BEKTAŞ Zeliha, "Türkiye'de 1980 Sonrası Uygulanan Vergi Politikaları ve Gelir Dağılımı Üzerindeki Etkisi – II", **Vergi Dünyası Dergisi**, S:295, Mart 2006.
- GÜNDÜZ Fatih, "Eğitim Tesisleri ve Rehabilitasyon Merkezlerine İlişkin Kurumlar Vergisi İstisnası", **Mali Çözüm Dergisi**, S:82, Temmuz-Ağustos 2007.
- GÜNGÖR Kamil, "Ağır Vergi Yükünün Kayıt Dışı Ekonomi Üzerine Etkisi ve Türkiye", **Vergi Sorunları Dergisi**, S:172, Ocak 2003.
- GÜRDAL Temel, YAVUZ Hakan, "Türkiye'de Kurumlar Vergisindeki Gelişmeler ve OECD Ülkeleriyle Karşılaştırmalı Analizi (1980-2007) Dönemi", **Maliye Dergisi**, S: 156, Ocak-Haziran 2009.
- GÜVEN İlhan, "Anonim Şirketlerde Yönetim kurulu Üyeleri ve Hukuki Sorumluluğu", **Mali Çözüm Dergisi**, Ekim-Kasım-Aralık 2003, S: 65.
- İLHAN Gökalp, "Avrupa Birliği Kurumlar Vergisi Uyumlaştırması ve Türk Vergi Sisteminin Uyumunu", **Vergi Sorunları Dergisi**, S:236, Mayıs 2008.
- İNAN Mahmut, "Seçilen Bazı İllerin Vergi Yapısı ve KDV Açısından Vergi Yükünün İncelenmesi", **Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt:8, S:1, 2006.
- İYİDOĞAN Başak, "Vergi Yükü", **E-Yaklaşım Dergisi**, S:17, Aralık 2004.
- KARACA Yüksel, "Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Politikaları: Vergi Yükü ve Vergi Gelirlerinin Kompozisyonu Açısından Türkiye Nerede?", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:93, Eylül 2000.
- KEFELİOĞLU Adem, "Yurt Dışında Yapılan İnşaat, Onarım, Montaj İşleri ve Teknik Hizmetlerle İlgili İstisna Uygulaması", **E-Yaklaşım Dergisi**, S: 52, Kasım 2007.

- KILDİŞ Yusuf, "Türk Vergi Sisteminde Vergiden Kaçınma", **Vergi Dünyası Dergisi**, S:309, Mayıs 2007.
- KIZILOT Onur, "Fransız Vergi Sistemi", **Yaklaşım Dergisi**, Yıl:11, S:125, Mayıs 2003
- KIZILOT Onur, "İngiltere'de 2004 yılı Vergileri", **Yaklaşım Dergisi**, Yıl:12, S:137, Mayıs 2004.
- KIZILOT Şükrü, Mustafa DURMUŞ, "Kriz Döneminde Vergi Politikası Nasıl Olmalı?", **Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, S:2, 2001.
- KOCAER Şenol, "Gayrimenkul ve İştirak Hissesi Satış Kazancı İstisnasının Tarihsel Gelişimi ve Öneriler", **Vergi Dünyası Dergisi**, S: 338, Ekim 2009.
- KURT Günseli, "Vergi Yükü ve Ülkemizdeki Durum", **Yaklaşım Dergisi**, S:.
- MAÇ Mehmet, "Emisyon Primleri (Emisyon Primlerinin Stopaja Tabi Hale Gelmesi Önlenmelidir)", **Vergi Dünyası Dergisi**, S:252, Ağustos 2002.
- MUCUK Mehmet, ALPTEKİN Volkan, "Türkiye'de Vergi ve Ekonomik Büyüme İlişkisi: VAR Analizi (1975-2006)", **Maliye Dergisi**, S:155, Temmuz-Aralık 2008.
- ORHAN Cenk, "Yurt Dışı İştirak Kazançları İstisnası", **E-Yaklaşım Dergisi**, S: 52, Kasım 2007.
- ORTAÇ Fevzi Rifat, "Vergilendirilebilir Gelir Kavramı, Geliri Belirleyen Teoriler ve Türk Gelir Vergisinde Yer Alan Gelir Tanımlaması", **Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, S:2, 1999.
- ÖNER Engin, "Türkiye'de Maaş ve Ücretli Kesimin Gelir Vergisi Yükü (1980-2005)", **Vergi Dünyası Dergisi**, S:304, Aralık 2006.
- ÖRMECİ Musa, "Kurumlarda Yeni Vergileme Sistemi", **Vergi Dünyası Dergisi**, S:159, Kasım 1994.
- ÖZ Ersan, VURAL Tarık, "Ekonomisi ve Vergi Sistemiyle Japonya", **Maliye Dergisi**, S:149, Mayıs-Aralık 2005.
- ÖZ Semih, "Karşılaştırmalı Vergi İstatistikleri ve Uluslararası Vergilendirmede Geleceğe Yönelik Eğilimler", **Vergi Sorunları Dergisi**, S:196, Ocak 2005.
- ÖZDEMİR Ali R., "Kurumlar Vergisi Değişikliklerinin Toplam Vergi Yükü, Gelir Dağılımı ve Bütçe Dengesine Etkileri", **Vergi Dünyası Dergisi**, S:296, Nisan 2006.
- ÖZEL Salih, "Gelir ve Kurumlar Vergilerinin Farkları", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S:53, Mayıs 2008.

- ÖZTÜRK İlhami, OZANSOY Ahmet, "Avrupa Birliği Ülkelerinde ve Türkiye'de Vergi Mevzuatı Açısından Gelirin Tanımı", **Mali Pusula Dergisi**, Yıl:5, S:57, Eylül 2009.
- PERÇİN Necati, "Vergi Sistemi-Vergi Yüğü ve Kayıt Dışılık", **Mali Çözüm Dergisi**, S:70, Ocak-Şubat-Mart 2005
- SARAÇOĞLU Fatih, "Kurumlar Vergisi Hasılatı Üzerine Bir Değerlendirme", **Mali Pusula Dergisi**, Yıl:1, S:4, Nisan 2005.
- SAVAŞ Abdullah, "İktisadi, Sosyal ve İdari Açından Vergileme İlkeleri", **Vergi Dünyası Dergisi**, S:335, Temmuz 2009.
- SEKDUR Mahmut, "Emisyon Primi ve Rüçhan Haklarının Satışından Doğan Kazançların Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu", **Yaklaşım Dergisi**, S:109, Ocak 2002.
- TEKBAŞ Abdullah, DÖKMEN Gökhan, "Türkiye'de Vergi Yüğü'nün Bölgesel Dağılımı", **Maliye Dergisi**, S:153, Temmuz-Aralık 2007.
- TEKİN Ahmet, "OECD Ülkelerinde Vergi Reformu Çalışmaları", **Mali Pusula Dergisi**, Yıl:4, S:45, Eylül 2008.
- TEKİN Selçuk, "Kurumlar Vergisinin Teorik Esasları", **Vergi Sorunları Dergisi**, S:248, Mayıs 2009.
- TOROSLU M. Vefa, "Emisyon Primleri", **Mali Çözüm Dergisi**, S:37.
- TOSUNER Mehmet, DEMİR İhsan Cemil, "Toplumsal Bir Olgu Olarak Vergi Ahlakı", **Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt:9, S:3, 2007.
- TUNCER Selahattin, "Kurumlarda Toplam Vergi Yüğü", **Mükellefin Dergisi**, S:83, Kasım 1999.
- TUNCER Selahattin, "Yeni 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu", **Yaklaşım Dergisi**, S:164, Ağustos 2006.
- TUNCER Selahattin, Melis GÜNEY, "Alman Kurumlar Vergisi", **Vergi Dünyası Dergisi**, S: 267, Kasım 2003.
- TÜRKAN Ercan, "Düz Oranlı ve Tüketim Tabanlı Vergi Sistemi Konusunda ABD'de Yapılan Çalışmalar ve Reform Önerileri", **Vergi Dünyası Dergisi**, S: 253, Eylül 2002.
- UÇAK Cemalettin, "Yurt Dışı Şube Kazançlarının Vergilendirilmesi-I", **Yaklaşım Dergisi**, S:204, Aralık 2009.
- UFUK M. Tahir, "Emisyon Primleri ve Rüçhan Hakkı Kupon Satış Kazançları İstisnası", **Yaklaşım Dergisi**, S: 124, Nisan 2003.

- UYVAL Mustafa Saim, "Vergi Y¼k¼ Kavramı ve T¼rkiye'deki Toplam Vergi Y¼k¼", **Vergi D¼nyası Dergisi**, S:22, Haziran 1983.
- UYVAL Mustafa, "D¼nyadaki Eğilimler Işığında Vergi Politikalarımız", **Vergi D¼nyası Dergisi**, S:286, Haziran 2005.
- ¼NVER Musa Kazım, "Vergi Y¼k¼ Kavramı ve ¼lkemizdeki Durumu", **E-Yaklaşım Dergisi**, S:16, Kasım 2004.
- VURAL İrfan, "Kooperatiflerin ¼st Kuruluşlara Ortak Olmalarının Vergi Muafiyetlerine Etkisi", **Yaklaşım Dergisi**, Yıl:14, S:160, Nisan 2006.
- WILSON John Douglas, WILDASIN David E., "Tax Competition: Bane or Boon?", Erişim: <http://www.bus.umich.edu/otpr/WP2001-11paper.pdf> (12.08.2009).
- YAKIŞIKLI Ramazan, "Kâr Dağıtımına Bağlı Tevkifatı Uygulaması Kâr Paylarının Beyanı ve Özellik Arz Eden Durumlar", **Vergi D¼nyası Dergisi**, S: 329, Ocak 2009.
- YAKIŞIKLI Ramazan, "Yatırımlardan Kaynaklanan İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması", **Vergi D¼nyası Dergisi**, S:339, Kasım 2009, s. 31.
- YILDIRIM Hakkı, "İş Ortaklıkları (Joint Venture)", **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Yıl:21, S:497, Ekim 2007.
- YILMAZ G¼lay Akg¼l, "K¼reselleşme S¼recinde OECD, AB'ye Üye ¼lkeler ve T¼rkiye'de Vergi Yapısının Gelişimi-I", **Yaklaşım Dergisi**, S:169, Ocak 2007.
- Y¼CEBAŞ Alptekin, "Gelir ve Kurumlar Vergisinde M¼kellef ve M¼kellefiyet Şekilleri", **Mali Pusula Dergisi**, Yıl:5, S:52, Nisan 2009.

#### TEZLER

- ACAR Fatih, **Anonim Şirketlerinde Kâr Dağıtım ve Vergilendirilmesi**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi) Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstit¼s¼, Bursa, 2005.
- B¼Y¼KÇULCU Uğur, **Kurumlar Vergisi Şirketlerindeki Vergi Y¼k¼ ¼zerine Bir Değerlendirme Isparta ¼rneęi**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), S¼leyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstit¼s¼, Isparta 2006.
- ENGİN Yeşim, **Anonim Şirketlerde Kâr Payı Dağıtım**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstit¼s¼, İstanbul, 2006.
- ¼ZDİLER Eda **Sermaye Şirketlerinde Kanuni Temsilcinin Vergisel Sorumluluğu**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi) Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstit¼s¼, Ankara, 2005.

TÜRKİŞ İbrahim, **Sermaye Şirketlerinde Kâr Dağıtımı ve Vergilendirilmesi**,  
(Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler  
Enstitüsü İstanbul, 2002.

#### İNTERNET KAYNAKLARI

<http://www.gib.gov.tr>

<http://www.istanbulsmmmodasi.org.tr>

<http://www.oecd.org>

<http://www.vergidunyasi.com.tr>

<http://www.worldwide-tax.com>

<http://www.yaklasim.com>

<http://www.e-akademi.org>