

KURUM KAZANÇLARINDA VERGİ YÜKÜNÜ BELİRLEYEN FAKTÖRLER VE KURUMLAR VERGİSİNİN TÜRLERİ

Prof. Dr. S. Yenal ÖNCEL*

SEVİM HOCAMA SEVGİ VE SAYGILARIMLA

Bu yazımızla gerek Üniversitemizin İktisat ve Siyasal Bilgiler Fakültelerinde gerekse yurt dışında eserleriyle, çalışma ve araştırmalarıyla, dersleriyle başarı dolu kırk yıllık akademik yaşantısının erdem ve yüceliğini hocamız Prof. Dr. Sevim GÖRGÜN'ün şahsında saygıyla selamlıyoruz. Daha uzun yıllar giderek artan bir şekilde bilim hayatına ve bizlere ışık tutacağına inanıyoruz.

GİRİŞ

Kurum kazançlarında vergi yükünü belirleyen faktörler çok çeşitlidir. Vergi yükü salt olarak kurumlar açısından ele alınabileceği gibi kurum kazançlarının sonuçta hissedarlara ait olduğu gerçeği dikkate alınarak kurumlardan gelir elde eden kişiler bakımından da konu edilebilir. Burada esas itibarıyla kurum kazançlarındaki vergi yükü hissedarlar açısından değerlemeye alınacaktır. Belirtilen çerçevede, kurum kazançlarında vergi yükünü belirleyen **ilk faktör**, kurumlar vergisinin gelir vergisiyle birleştirilme şekillerinden kaynaklanan türleridir. **İkincisi** gelir vergisinden ayrı olarak uygulanan kurumlar vergisinin yükünü belirleyen faktörler ile söz konusu verginin etkilerini ekonomik sınırlar

içinde yönlendiren yansıma faktörüdür¹. Kurum kazançlarında vergi yükünü belirleyen **üçüncü faktör** ise, söz konusu kazançların gerçek kişi ortaklara intikalinden sonra gelir vergisi alanında uygulanan vergi rejimidir.

Yazıda, ayrı bir inceleme konusu yapılabilecek yansıma konusu dışında, diğer faktörlerin kurum kazançlarında vergi yükünü nasıl ve hangi yönde etkileyebileceği konu edilecektir. Konu üç kısımda ele alınmaktadır. Her kısım önce birbirinden bağımsız olarak (diğerleri veri olarak) incelenecek ve Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi sisteminden örnekler verilecektir. Yazının sonunda ise her üç faktör birlikte değerlemeye alınacaktır.

I- KURUMLAR VERGİSİNİN TÜRLERİ

Kurumlar vergisi çeşitli ülkelerde farklı şekillerde uygulanmaktadır. Burada farklı zamanlarda değişik ülkelerde uygulanmış veya uygulamakta olan kurumlar vergisi türlerine yer verilecektir. Söz konusu ayrımlarda ayrı bir kurumlar vergisinin varlığı, gelir vergisi ile birleştirme yöntemleri gibi yaklaşımlar esas alınmıştır. Buna göre, başlıca kurumlar vergisi türleri şunlardır:

I.1. Ortaklık yaklaşımını² esas alan kurumlar vergisi türü

Kurumlar vergisinin bu türünde kurumlardan elde olunan kar paylarının iki kere vergilendirilmesine başlangıçta engel olunmak istenmektedir. Karların vergilendirilmesi açısından kurumlar bir ortaklık gibi düşünülmektedir. Dağıtılın veya dağıtılmasın kurum karlarından ortaklarına isabet eden kar payları, onların gelir vergisi matrahına esas olarak alınmakta ve bir şekilde söz konusu payların gelir vergisi, paydaşlarca bildirim konu olmakta ve vergilendirilmektedir. Kurumlardan elde olunan kazançların vergilendirilmesinin bu türü bir süre İngiltere ve Avusturya'da uygulanmıştır. Ayrıca belirtilen kazançlar için Osmanlı Devletinde 1914 de uygulanan Temettü vergisi ve Cumhuriyetten sonra 1926 da yürürlüğe giren kazanç vergisi, bu türün değişik bir uygulama şekli olarak gösterilebilir.

¹ Sevim GÖRGÜN, Maliye Politikası, Çağlayan Basımevi, İstanbul, 1972, s.91.

² Arif NEMLİ, Kamu Maliyesine Giriş, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1990, s.186-187.

* I.Ü. İktisat Fakültesi Maliye Bölümü öğretim üyesi

I.2. Ayrı (Saf) Kurumlar Vergisi Türü

Günümüzde kurumlar vergisi gelir vergisi ile birleştirilme yöntemlerine göre şekillenmektedir. Ayrı kurumlar vergisi türünde gelir vergisi ile çifte vergilendirmeyi önleme amacıyla herhangi bir önlem söz konusu olmamaktadır. Kurumlar vergisine tabi tutulan karlar, ortaklara dağıtıldıktan sonra söz konusu paylardan ayrıca gelir vergisi alınmaktadır. Bu paylar, varsa ortakların diğer gelirleriyle birleştirilerek beyan edilmekte ve gelir vergisi ödenmektedir. Kurum bazında ödenmiş bulunan kurumlar vergisi için hiçbir indirim veya hafifletme yapılmadan uygulanan bu sisteme Avustralya, Lüksemburg, Hollanda, Yeni Zelanda ve İsviçre vergi sistemlerinde yer verilmiştir³. Ayrıca Türkiye'de de 1950 yılından itibaren uzun yıllar benzer uygulamaya rastlanmaktadır.

Ayrı kurumlar vergisi türü uygulamada farklı şekilde görülmektedir. Bir kısım ülkelerde ödenmiş bulunan kurumlar vergisi nedeniyle, ortaklar veya kurum düzeyinde bazı hafifletmeler veya indirimler yapılabilmektedir. Ayrıca bazı uygulamalarda dağıtılan veya dağıtılmayan kurum karlarına farklı oranlar uygulanmakta ve işlemler yapılabilmektedir. Bu cümleden olmak üzere, kurumların yatırıma ayırabilecekleri fonlar için kurumlar vergisi hafifletilerek uygulanabildiği gibi kar dağıtılmasını desteklemek amacıyla dağıtılan karlara isabet eden kurumlar vergisi indirilebilmektedir. (hafifletilebilmektedir.)

I.3. Gelir Vergisi ile Kısmen Bütünleştirilen Kurumlar Vergisi Türü

Kurumlardan elde olunan kar paylarının çifte vergilendirilmesini önlemek ve vergi politikasının etkin bir aracı olarak kullanmak amacıyla, Kurumlar vergisiyle gelir vergisi değişik şekilde ve kademelerde bütünleştirilebilmektedir. Bu süreçte her iki vergi ya kurum bazında ya da gelir vergisi aşamasında birlikte ele alınmakta ve kısmen bütünleşmeleri sağlanmaktadır. OECD ülkeleri arasında çok sayıda ülkede uygulanan bu sistem, Türkiye'de de 1980 li yılların başında kısa bir süre uygulanmış ve daha sonra 1995

yılından itibaren tekrar yürürlüğe konulmuştur. Kısmi bütünleşme sisteminde farklı teknikler uygulanmaktadır. Bütünleşme kurum bazında (kurumlar vergisi alanında) gerçekleştirilebildiği gibi ortaklar bazında da (gelir vergisi alanında) sağlanabilmektedir. Bu birleştirme de gerçek tutarlar kullanılabildiği gibi tahmini veya ödendiği varsayılan vergi miktarları da esas alınabilmektedir.

Kurum bazında birleştirmede ortakların söz konusu kurumlardan alacakları kar paylarından ödeyecekleri gelir vergisi dikkate alınarak, kurumların dağıtılan karlarına dağıtılmayanlara oranla daha düşük bir kurumlar vergisi uygulanabilir. Böylece paydaşların kurum karlarından alacakları payların vergi yükü, kurum bazındaki bu kısmi bütünleşme ile hafifletilebilir. Bu sistemin daha önce de belirtildiği gibi kurumları kar dağıtmaya teşvik eden bir yönü de bulunmaktadır.

Ortaklar bazında (gelir vergisi alanında) kısmi bütünleşme ise iki şekilde yapılabilmektedir. Ödenmiş bulunan kurumlar vergisinin bir kısmı, paydaşların kurumlarından elde ettikleri kar payları nedeniyle ödeyecekleri gelir vergisinden (veya matrahtan) indirilebilir. Burada ödenmiş bulunan gerçek kurumlar vergisi hesaplamada esas alınmaktadır.

Ortaklar bazında ikinci bütünleşme şekli ise kar paylarından yapılan indirimde ödendiği varsayılan kurumlar vergisinin bir kısmı indirime konu edilmektedir. Burada kurumlar vergisinin varsayılan bir kısmı paydaşların kar payları nedeniyle ödeyecekleri gelir vergisinden mahsup edilmektedir. Burada kuramsal olarak kurum bazında ödenmiş bulunan kurumlar vergisinin, ortaklarının kar payına isabet ettiği varsayılan bir kısmının indirilmesi imkanının verilmesi söz konusudur.

Kurumlar vergisinin paydaşlarının elde ettikleri kar payının vergisinden kısmen mahsup edilmesi sistemi ülkelere göre farklı şekillerde uygulanmaktadır. Bir uygulama şekli gerçek anlamda indirimin uygulanmasıdır. Diğer bir uygulama şekli ise gerçekte kurumlar vergisi payının gelir vergisi alanında artan oranlı tarife ile vergilendirilerek mahsup edilmesidir. Konuyu 1980'li yılların başlarında uygulanan ve 1.1.1995 yılından itibaren tekrar uygulamaya konan "vergi alacağı" kurumunu açıklayarak örneklendirelim. Gelir Vergisi

³ Ömer Faruk BATIREL, "Gelişmiş Ülkelerde Gelir ve Kurumlar Vergilemesindeki Yeni Yaklaşımlar", Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, İstanbul, 1990, s.27.

yasasının mükerrer 75. maddesine göre "tam mükellefiyete tabi kurumlarca ...gerçek kişilere dağıtılan kar paylarının ... 1/3 'ü bunların vergi alacağını teşkil eder denilmektedir. Aynı yasanın 75.maddesinde.de de söz konusu vergi alacağı menkul sermaye iratları arasında sayılmaktadır. Diğer bir deyişle kurumlar vergisi matrahının bir kısmı ortaklara dağıtılan kar payının belirli bir kısmı olarak kabul edilmekte ve bu kısım önce gelir vergisi matrahına dahil edilerek artan oranlı tarifeye göre vergi borcu hesaplanmakta ve daha sonra bu hesaplanan vergi borcundan vergi alacağı mahsup edilmektedir. Bu konu bir örnek üzerinde gösterilecek olursa:

Kurum Kazancı	100
Kurumlar Vergisi (%40)	- 40
Fark (dağıtılan kar payı)	60
Kar payı + vergi alacağı (Kurumlar vergisinin yarısı veya kar payının 1/3'ü)	80
60+20 =80	
Bu toplam üzerinden hesaplanan gelir vergisi (%40 olduğu varsayımı ile) (80x0.40)	32
Vergi alacağının mahsubu	20
Fark (32-20) Ödenecek	
Gelir Vergisi	12

Yukarıda da değinildiği gibi bu sistemin ülkelere göre uygulaması farklı olmaktadır. Türkiye 'de uygulanması öngörülen sistemde vergi alacağı menkul sermaye iratları arasında sayılıp önce vergi matrahına dahil olmakta ve daha sonra vergi alacağı, hesaplanan vergi matrahının gelir vergisinden mahsup edilmektedir. Örneğin özel hesap dönemi 1994 yılında tamamlanan mükellefler açısından 300 Milyon TL. Kar payı elde edenlerin (başkaca da geliri olmadığı varsayılanların) ödeyecekleri gelir vergisi şöyle hesaplanacaktır:

Kar payı	300 Milyon TL.
Vergi alacağı	100 Milyon TL.
	+ —————
	400 Milyon TL.

400 Milyon TL.nin gelir vergisi tarifesine göre hesaplanan vergisi 133.750.000.- TL ise bundan 100 Milyon

TL.vergi alacağı indirilerek 33.750.000 TL.gelir vergisi ödenecektir. Burada vergi alacağı müessesesi gelir vergisinin artan oranlılığı alanına girerek vergi yükünü kurumlardan sağlanan kar payları için artırmaktadır.

Söz konusu sistemin esasında,mali anlamda çifte vergilendirmenin bir ölçüde hafifletilebilmesi için kurum bazında ödenmiş bulunan verginin paydaşlarının ödeyecekleri gelir vergisinden kısmen indirilmesi söz konusudur.Ancak uygulama ülkelere göre çok farklı gelişmektedir.

I.4.Kurumlar vergisinin gelir vergisiyle tam olarak bütünleştiği sistem

Kurumlar vergisinin bu türünde gelir vergisiyle kurumlar vergisi tam olarak bütünleşmektedir. Bu bütünleşme uygulamada kurum düzeyinde sağlanabildiği gibi paydaşlar düzeyinde de gerçekleştirilmektedir⁴.

Kurum bazında bütünleştirmede ortakların kar dağıtımı halinde elde edecekleri gelirlere (kar paylarına) isabet edeceği varsayılan bir oran kurumlar vergisi oranının hesabında dikkate alınarak kurum düzeyinde vergilendirme yapılmaktadır. Diğer bir deyişle saptanacak kurumlar vergisi oranı gelir vergisi yükünü de içerecek şekilde oluşturulmaktadır. Kurum tarafından dağıtılan kar payları nedeniyle ortaklar ayrıca gelir vergisi ödememektedirler.Türkiyede 1986 ve 1994 yılları arasında bu sistem uygulanmıştır.1986 yılından itibaren kurumlar vergisi oranı %46 olarak uygulanmıştır.

Daha önce kurumlar vergisi oranı %25 idi. Ancak kurum düzeyinde dağıtılın dağıtılmasın geri kalan dağıtılabılır karlardan ayrıca %20 stopaj yapılyordu. Böylece filli oran %40 a yükseliyordu.Mevduat faizleri tahvil faizleri vb.menkul sermaye iratlarına uygulanan %10 gelir vergisi stopajı dikkate alınarak ortaklara kurumlardan dağıtılacak kar paylarını da aynı vergi yükü taşıyacağı varsayılarak gelir vergisi payı olarak 6 puanlık bir kısım, söz konusu %40 oranına eklenerek %46 oranı bulunmuştur. Aşağıdaki bu hesaplama rakkamsal olarak gösterilmektedir.

⁴ Ömer Faruk BATIREL, a.g.m., s.27.

1.Kurum Kazancı	100
2.Kurumlar Vergisi %25	25
3.Fark (1-2)	75
4.G.V Stopajı (3x%20)(75x0.20=15)	15
5.Dağıtilabilir Kar (3-4)	60
6.Gelir Vergisi Payı (60x0.10=6)	6
7.Kurumlar Vergisi Oranı (2+4+6)(25+15+6=46)	46

Kurumlar vergisi ile gelir vergisinin tam bütünleşmesi ikinci bir yöntem olarak paydaşlar düzeyinde (gelir vergisi alanında) yapılabilmektedir. Almanyada uygulanmış olan bu sisteme göre, paydaşların ödeyecekleri gelir vergisinden kurumlar vergisi fiilen indirilmektedir.

Tam bütünleşme sisteminin kuşkusuz idari kolaylığı vardır. Ancak sistemin eleştirilen yönü kurum bazında alınan gelir vergisi payının gerek yansımaları gerekse ekonomik etkileri kurumlar vergisinden çok farklıdır. Bu farklılık gelir ve kaynak dağılımını olumsuz etkilemektedir. Özellikle kurum bazında muafiyet ve istisnalar ile diğer indirimler nedeniyle efektif kurumlar vergisi oranı kanuni oranın çok altına indirilebiliyorsa ve kurumlar vergisinin ileriye yansımaları sonucu söz konusu vergi payı da alıcıya yansıtılabiliyorsa gelir vergisi açısından bu sistem kar paylarının vergisini de minimuma indirir. Bu durum ise üretim faktörlerinin vergi yükleri bakımından adaletsizliğe yol açar.

II- KURUM KAZANÇLARINDA VERGİ MATRAHININ BELİRLENMESİ VE ORAN YAPISI

Gelir vergisinden ayrı olarak uygulanan kurumlar vergisinde, vergi yükünü belirleyen temel iki faktör, vergi matrahının belirlenmesindeki yasal düzenlemeler ile söz konusu verginin oran yapısıdır.

II.1. Vergi Matrahının Belirlenmesi

Kurum kazançlarında vergi yükünü belirleyen faktörlerden biri vergi matrahının saptanmasındaki yasal düzenlemelerdir. Vergi matrahının belirlenmesinde uygulanan çeşitli indirim ve istisnalar ile ilaveler veya sınırlandırmalar, kanuni vergi oranını efektif olarak geriletebilmekte veya arttırabilmektedir.

II. 1.1. Muafiyet ve İstisnalar

Kuşkusuz kurumlar vergisinin oranı ne olursa olsun, vergi matrahının belirlenmesinde uygulanan muafiyet ve istisnalar genişledikçe fiili vergi oranı ve dolayısıyla kurum bazında vergi yükü azalır. Özellikle kurumlar vergisinin mali amaçlarına oranla, özel tasarrufları teşvik etme veya döviz kazandırıcı faaliyetleri özendirme gibi ekonomik amaçlarına ağırlık verildiği dönemlerde uygulanan muafiyet ve istisnalar artırılmaktadır. Nitekim 1980'li yıllarda Kurumlar vergisinde muafiyet ve istisnalar hızla artırılmıştır. Bu gelişme ise yasal vergi oranının uygulandığı vergi matrahını daraltarak fiili vergi oranını ve dolayısıyla kurum bazında vergi yükünü önemli ölçüde düşürmüştür. Yapılan bir heslamaya göre 1986 yılında uygulanan indirim ve istisnaların kurum kazançları içindeki payı %27.9 iken bu oran 1991 yılında %56.1 e yükselmiştir. Bunun doğal bir sonucu olarakta yasal kurumlar vergisi oranının uygulandığı vergi matrahı %72 den % 44 lere gerilemiştir⁵.

II.1.2. İndirim veya Eklmeler

Kurum kazançlarını belirlenmesinde gerek giderlerin gerekse diğer bazı indirimlerin boyutları da vergi yükünü etkiler. Ayrıca, kurum dışı gelirlerin bir kısmının vergi matrahına dahil edilip, edilmemesi de fiili vergi yükü üzerinde etken olmaktadır. Türkiye de 1994 yılına kadar uygulanan Hazine bonusu ve Devlet tahvili gibi bir kısım menkul sermaye iradı niteliğinde olan gelirlerin kurum kazançlarına dahil edilmemesi (indirilecek gelirler olarak kabul edilmesi) bunun örneğini teşkil eder. Benzer şekilde kurumların iştirak kazançlarına uygulanan (bütünüyle indirilmesi veya indirilmemesi ile kısmen bazı şartlarda indirilmesi gibi) sistemlerde vergi yükünün artması veya azalmasında etkili olur.

II.1.3. Kurum kazançlarının saptanmasında esas alınan gelir yaklaşımı

Bilindiği gibi gelir üzerinden alınan vergilerde çeşitli gelir yaklaşımları vardır. Konumuz açısından kurumlar vergisinin matrahının Henry Simons'un tanımladığı üretim faktörlerinin gelirlerini mi yoksa I.Fisher çerçevesini çizdiği tüketimi mi veya

⁵ Ercan TÜRKAN, 'Türkiye'de Gelir ve Kurumlar Vergisi' Yapısının Değerlemesi, DPT Yayını, Ağustos 1994, s.21.

Kaldor'un tanımladığı harcama iktidarını mı esas alacağı konusu teorik olarak tartışılmaktadır⁶. Kurumlar vergisindeki gelir, bu yaklaşımlardaki tanımlamalara tam olarak uymamaktadır. Belirtilen yaklaşımlar daha çok kişisel gelir vergisindeki gelirin teorik olarak tanımlanmasına uymaktadır.

Ancak ikili bir ayrıma göre geliri, üretim faktörlerinin gelirlerini esas alan kaynak yaklaşımı ile kişilerin dönem içindeki tüketimine varlıklarındaki değer değişmelerini ekleyen (veya çıkaran) gerçekleşen gelir yaklaşımı açısından tanımlayacak olursak, kurumlar vergisinde gelirin (matrahın) bunlardan hangisine yaklaştığını belirlemek, kurumlar vergisinin yükünün saptanması açısından daha anlamlı olur.

Kurumlar vergisinde kaynak yaklaşımı esas alınmıyorsa, vergi matrahı gerçekleşen gelir yaklaşımına oranla daha dar olur. Kurumun üretim faktörleri dışındaki gelirleri vergi matrahına dahil edilmez. Özellikle kurumların sermaye kazançları (kapital kazançları) kaynak yaklaşımında dikkate alınmaz. Böylece kuruma ait taşınmaz malların veya sahibi olduğu hisse senedi ve tahvil gibi menkul değerlerin satışından sağlanan kazançlar, bu yaklaşım çerçevesinde matraha girmez. Buna kurumların kendi hisse senetlerinin nominal değerlerinin üzerinde satışından sağlanan kapital kazançları dahildir. (matraha girmez). Hisse senetlerinin değeri ile kurum karları arasında tam bir bağıntı söz konusu ise belirtilen kazançların vergi matrahına dahil edilmemesi kurumlar vergisini etkisiz hale getirir.

Ayrıca üretim faktörleri gelirlerinin bir kısmının vergi kapsamı dışında bırakılması da kaynak yaklaşımı içinde vergi matrahını daraltır. Yukarıda değinildiği gibi bir kısım menkul sermaye iradı gelirlerinin matraha dahil edilmemesi ile ilgili uygulama bunun örneğini teşkil eder.

Türkiye'de daraltılmış kaynak yaklaşımı esas alınmakla beraber realize edilmiş (paraya çevrilmiş) sermaye kazançları dönem sonu özsermayeyi artıran bir unsur sayılarak matraha kural olarak dahil edilmektedir. Ancak söz konusu taşınır ve taşınmaz malara ilişkin sermaye kazançları için kurumlar vergisi yasasında devamlı veya geçici nitelikte istisnalar uygulanmaktadır. Emisyon primi istisnası ile zaman zaman uygulanan kurumların bir kısım taşınmaz mallarının satışı halinde oluşan kapital kazançlarının

sermayeye eklenmesi şartı ile vergi matrahına dahil edilmemesine ilişkin istisna bunun örneğini teşkil eder.

II.1.4 Kurumlar vergisinde vergi matrahının dağıtılan veya dağıtılmayan kazançlara göre belirlenmesi

Genel olarak kurumlar vergisi matrahı olarak indirimler uygulandıktan sonra kalan kazanç esas alınır. Ancak bir kısım ülkelerde söz konusu matrahı sadece dağıtılan veya dağıtılmayan karlardan oluşabilir. Kuşkusuz böyle bir uygulama kurumlar vergisi yükünü hafifleten bir sonuç verir.

II.1.5. Kurumlar vergisi matrahının veya ödenecek verginin belirli bir en az limite sınırlandırılması

Vergi yasalarıyla kurum kazançlarına uygulanacak istisna ve indirimleri sınırlandırarak veya ödenecek vergiyi matrahın belirli bir oranıyla belirleyerek, vergi yükü en az sınırı itibarıyla yasayla saptanabilir. Örneğin Türkiye'de hesaplanan kurumlar vergisi, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancının %20'nden az olamaz. Böyle bir uygulama da vergi yükünü belirleyen ve sınırlandıran önemli bir faktördür.

II.2 Kurumlarda vergi yükünü belirleyen oran yapısı

Genellikle ülkeler arasında vergi yükü bakımından kurum kazançları değerlendirilirken oran yapıları karşılaştırılır. Ancak kurum bazında vergi yükünü belirleyen, oranı dışında (ve belkide ondan daha önemli olarak) yukarıda değindiğimiz kurumlar vergisinin yasalarla belirlenen matrahıdır.

Kuşkusuz oran yapısı da vergi yükünü belirleyen temel faktörlerden biridir. Zaman zaman bir kısım ülkelerde kurumlar vergisi artan oranlı olarak uygulanmıştır. 1990 lı yıllara kadar A.B.D. de %15 den başlayan ve %46 ya yükselen beş dilimli artan oranlı tarife uygulanmış ancak daha sonra tek oranlı (%34) tarifeye geçilmiştir. Benzer şekilde Avustralya ve İrlanda gibi OECD ülkelerinde de aynı dönemde artan oranlı tarifeye rastlanmaktadır. Artan oranlı tarife küçük ve orta ölçekli işletmeler lehine vergi yükünü düşürmektedir.

OECD ülkelerinin çoğunda kurumlar

⁶ J. Richard ARONSON, Public Finance, McGraw-Hill Book Co., New York, 1985, s.428.

vergisi tek oranlı olarak uygulanmakla beraber bazı ülkelerde belirli bir gelir sınırının aşılmasıyla söz konusu orana ilave yapılmaktadır. Bazı ülkelerde vergi oranı çeşitli özellikler dikkate alınarak şirket türlerine göre farklılaştırılabilmektedir. Örneğin Türkiyede kurumlar vergisi oranı 1995 yılına kadar %46 olarak uygulanmıştır. Ancak halka açık şirketler bakımından söz konusu oran %30'a kadar indirilmiştir. 1995 sonrasında ise kurumlar vergisi oranı %25'e indirilmekle beraber kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısımdan da Gelir Vergisi yasasının 94/6. bendi uyarınca %20 vergi stopajı yapılarak kurum bazında vergi yükü fiilen %40'a çıkarılmaktadır. Ancak halka açık şirketlerde söz konusu stopaj %10'a indirilerek belirtilen şirketler açısından fiili vergi yükü %32.5'e düşürülebilmektedir.

Bazı ülkelerde vergi oranı dağıtılan ve dağıtılmayan kurum kazançları için farklılaştırılabilmektedir. Türkiye'de halen böyle bir ayırım uygulanmamakla beraber, bazı gelirlerin kurum kazançları içindeki paylarına göre vergi yükünü etkileyen oranlarda değişiklik yapılmıştır.

Buna göre, kurum kazançları içindeki paylarına göre oran farklılaştırılması yapılan gelirler şunlardır: Devlet tahvili ve hazine bonusu faizi kamu ortaklığınca çıkarılan menkul kıymetlerin gelirleri, bu menkul kıymetlerin repo yoluyla sağlanan gelirleri vb. Örneğin söz konusu gelirlerin kurum kazancı içerisindeki payı %5'i aşıyorsa, halka açık şirketlerde yukarıda belirtilen %10'luk stopaj %8.25'e diğer kurumlar a %20'lik stopaj %18.25'e indirilir. Aynı şekilde söz konusu gelirlerin kurum kazancı içindeki payı %37.5'u aşıyorsa her iki kurum açısından da tevkifat oranı %0'a indirilebilmektedir. Bu sonuncu durumda, kurumlar vergisi oranı fiilen %25'e inmiş olmaktadır⁷.

III- GELİR VERGİSİ ALANINDA KURUMLARDAN ELDE OLUNAN GELİRLERİN VERGİLENDİRİLME KOŞULLARI

Kurumsal kazançlarda vergi yükünü belirleyen bir diğer faktör de kurumlardan kar payı elde eden ortakların söz konusu menkul sermaye iratları için gelir vergisi alanında yapılan uygulamadır.

Gelir vergisinin kurumlar vergisiyle kurum bazında tam birleştirilmesi metodunda, gerçek kişilerin kar payları ayrıca gelir

vergisine tabi tutulmayabilir. Bu durumda kurum bazındaki ortaya çıkan vergi yükü, ortaklar açısından nihai vergi yükü olarak belirleyici olacaktır. Türkiye'de 1986-94 yılları arasında böyle bir uygulamaya yer verilmiştir.%46 olarak uygulanan kurumlar vergisinden sonra kar payı elde eden ortaklar ayrıca bu iratları nedeniyle gelir vergisi ödemiyorlardı.

Kurumlar vergisinden ayrı olarak uygulanan gelir vergisi sisteminde ise kişisel gelirler açısından vergi yükünü artırıcı bir etki meydana gelir. Kuşkusuz söz konusu gelirlere (iratlara) sağlanan istisna ve indirimler ile beyan edilmeleri için konan alt sınırlar, yukarıda belirtilen vergi yükünü bir ölçüde azaltacaktır.

SONUÇ

Kurum kazançlarında vergi yükünü belirleyici olarak yukarıda değinilen üç konuya ilişkin ortak bir değerlendirme yapılacak olursa, Türk vergi sistemi açısından şu sonuçlara ulaşılabilir:

Kurum kazançlarındaki vergi yükü, söz konusu gelirlerin vergilendirilmesindeki mali ve ekonomik (yönlendirme) amaçlarından hangisinin ön planda tutulduğuna göre farklı sonuçlar vermektedir. Özellikle Türkiyede 1980 li yıllardan sonra giderek verginin ekonomik fonksiyonlarına ağırlık verildiğinden, kurumsal kazançlarda kurum dışı olanlara oranla vergi yükü ortalama olarak düşürülmüştür. Kurumlar vergisinin gelir vergisiyle kurum bazında birleştirilmesi, muafiyet istisna ve indirimlerin geniş ölçekte uygulanması ve nihayet kurumsal kazançların gelir vergisi alanında vergi dışı bırakılması, vergi yükünün önemli ölçüde düşmesine yol açmıştır. Ancak 1994 yılından itibaren özellikle vergi alacağı müessesesi ile gelir ve kurumlar vergisinin birleştirilme şeklinin değiştirilmesi (ve bu birleştirilmenin gelir vergisi alanına aktarılması), kurumsal kazançlarda matrahın belirlenmesinde alt limit saptanması, söz konusu gelirlerin gelir vergisi alanında ayrıca vergilendirilmesi muafiyet ve istisnaların daraltılması, kurumsal kazançlarda vergi yükünü önceki döneme oranla artırıcı bir etki yapacaktır.

⁷ 16.2.1994 tarih ve 94/5307 sayılı karar.