

## KURUMLAR VERGİSİNİN BÜTÇE GELİRLERİ İÇİNDEKİ YERİ

Araş. Gör. Ayşegül YAKAR\*

Kurumlar vergisi, iktisadi faaliyetleri sonucu kar elde eden kurumlaşmış işletmelerin toplam net kazançları üzerinden alınan ve şahsi gelir vergisini tamamlayıcı nitelikte, dolaysız bir genel vergidir.<sup>1</sup>

Kurumlar vergisi, 19. yüzyılın sonlarında ve ilk olarak gelişmiş ülkelerde uygulanmaya başlamış olmasına rağmen, kurumlaşma sürecine girmiş gelişmekte olan ülkelerin de vergi sistemlerine girerek, çok hızlı bir gelişme göstermiştir. Bu çalışma, yaygın bir kullanıma sahip olan kurumlar vergisinin bütçe gelirleri içindeki payını karşılaştırmalı olarak ele almayı amaçlamaktadır. Ülkeler arası karşılaştırma, vergi gelirlerinin düzeyini belirlemede kullanılan en sağlıklı yöntemlerden biridir. Kurumlar vergisinin bütçe gelirleri içindeki payı da, kendi içlerinde türdeş bir yapıya sahip olmamakla birlikte ortak özelliklere sahip, gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler arasında yapılacak bir karşılaştırmayla saptanmaya çalışılacaktır. Çalışmada kullanılan ülkelerin 55'ini kişi başına gelir düzeyi 650-7800 dolar arasında değişen gelişmekte olan ülkeler, 21'ini ise kişi başına gelir düzeyi 7800-34000 dolar arasında değişen gelişmiş ülkeler oluşturmaktadır.<sup>2</sup>

Vergi gelirlerinin GSYH'ya oranı, diğer bir deyişle vergi yükü gelişmiş ülkelerde gelişmekte olan ülkelere daha yüksektir. Gelişmekte olan ülkelere vergi gelirlerinin GSYH'ya oranı ortalama %18, gelişmiş ülkelere ise ortalama %31'dir. Ancak bu oran bazı gelişmiş ülkeler için %40'a kadar çıkabilmektedir. Gelişmiş ülkelerin vergi gelirlerinde birinci sırayı dolaysız vergiler, özellikle de gelir üzerinden alınan vergiler oluşturmaktadır. Bu vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı yaklaşık olarak %36'dır. Gelir üzerinden alınan vergilerden şahsi gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payı ortalama olarak %28 ve kurumlar vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payı da ortalama olarak %8'dir. Bu ülkelerde gelir üzerinden alınan vergilerin GSYH'ya oranı ise yaklaşık olarak %11'dir. Bu vergilerden şahsi gelir vergisi gelirlerinin GSYH'ya oranı yaklaşık olarak %8.5 ve kurumlar vergisi gelirlerinin GSYH'ya oranı yaklaşık olarak %2.5'tur. Gelişmiş ülkelerde ikinci önemli gelir kaynağını tüketime dayalı vergiler oluşturur. Tüketim üzerinden alınan vergiler toplam vergi gelirlerinin ortalama olarak %29'u ve GSYH'nın da %9'u kadardır. Son olarak, üçüncü önemli gelir kaynağı sosyal güvenlik vergileridir. Bu vergiden sağlanan gelirler toplam vergi gelirlerinin %28'i ve GSYH'nın da %9'u kadardır. Gelişmekte olan ülkelere ise, vergi gelirlerinde birinci sırayı tüketime dayalı vergiler, diğer bir deyişle dolaylı vergiler oluşturur. Tüketim üzerinden alınan vergiler toplam vergi gelirlerinin ortalama olarak %30'unu ve GSYH'nın da %5'ini oluşturur. İkinci sırada ise, ortalama olarak %29'luk bir payla, yine dolaylı vergi türlerinden, ithalat ve ihracat üzerinden alınan vergiler gelir. Bu vergilerin de GSYH'ya oranı %5 kadardır. Gelişmekte olan ülkelerin üçüncü sıradaki gelir kaynağını ise, gelir üzerinden alınan vergiler oluşturur. Bu vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı, ortalama olarak %29 ve GSYH'ya oranı da %5.5 kadardır. Tablo-1'den de görüldüğü gibi, gelir üzerinden alınan vergiler içinde kurumlar vergisi şahsi gelir vergisinden, çoğunlukla, daha büyük bir paya sahiptir. Bu pay, kurumlar vergisi için ortalama olarak %18 ve şahsi gelir vergisi için de ortalama olarak %11'dir. Kurumlar vergisi gelirlerinin GSYH'ya oranı ortalama olarak %3.3'ken, şahsi gelir vergisi gelirlerinin GSYH'ya oranı ortalama olarak %2'dir.<sup>3</sup>

\* I.Ü. S.B.F. Maliye Bölümü Mali İktisat Anabilim Dalı

<sup>1</sup>Salih Turban, *Vergi Teorisi ve Politikası*, 5. B., İstanbul, Filiz Kitabevi, 1993, s. 133.

<sup>2</sup>Bu veriler The World Bank, World Development Report, 1993, s. 238-239'dan alınmıştır.

<sup>3</sup>IMF Government Finance Statistics Yearbook 1989, IMF Bureau of Statistics Data aktaran Robin Burgess ve Nicholas Stern, "Taxation and Development," *Journal of Economic Literature*, Vol. 31, (1993), s. 770-76.

**TABLO -1:**  
**Gelişmekte Olan Ülkelerde Şahsi Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisinin Toplam Bütçe Gelirleri İçindeki Payı (%)**

<b>AFRİKA</b>	<b>Yıllar</b>	<b>Toplam Gelir Vergisi Gelirleri</b>	<b>Şahsi Gelir Vergisi Gelirleri</b>	<b>Kurumlar Vergisi Gelirleri</b>
Botswana	1991	30.01	3.14	23.96
Kamerun	1991	16.16	5.78	10.38
Etiyopya	1989	26.19	6.96	17.62
Gabon	1991	27.55	5.05	21.31
Gambia	1990	12.84	5.35	7.13
Gana	1988	28.70	9.27	19.44
Liberya	1988	33.88	25.05	8.18
Malawi	1988	38.87	12.49	26.08
Mali	1988	10.76	2.80	7.61
Mauritius	1993	13.27	4.72	8.55
Morokko	1990	23.47	9.67	9.60
Namibiya	1991	23.33	14.57	8.76
Ruanda	1992	15.62	6.19	5.25
Seyşel	1989	15.07	1.07	14.00
Tunus	1991	14.43	6.04	5.81
Zaire	1991	29.84	25.43	4.41
Zambiya	1988	38.07	7.78	27.84
Zimbabve	1991	44.35	26.91	16.10
<b>ASYA</b>				
Bhutan	1991	7.49	2.10	5.39
Hindistan	1992	16.39	7.68	7.93
İndonezya	1991	58.04	6.08	50.27
Kore	1992	33.16	19.30	13.40
Malaysia	1992	34.13	8.16	25.95
Nepal	1990	10.75	8.12	2.49
Filipinler	1992	29.09	9.60	12.74
Sri Lanka	1992	11.18	4.29	6.88
Tayland	1992	27.00	9.90	16.55
<b>AVRUPA</b>				
Bulgaristan	1990	31.74	5.96	25.78
Çekoslovakya	1991	38.27	11.65	26.62
Estonya	1991	20.78	-	20.78
Litvanya	1991	20.19	5.98	14.21
Malta	1991	20.84	9.54	10.82
Polonya	1988	30.35	-	30.35
Romanya	1991	33.67	20.92	12.75
Türkiye	1992	39.77	34.05	5.71
<b>ORTA DOĞU</b>				
Bahreyn	1992	4.88	-	4.88
Mısır	1989	15.02	1.70	10.86
İran	1993	7.67	1.89	5.77
İsrail	1992	34.29	25.86	5.18
Ürdün	1991	12.18	3.38	8.43
Yemen	1991	21.49	5.78	15.66
<b>AMERİKA</b>				
Arjantin	1989	5.48	1.97	0.03
Barbados	1989	21.63	9.90	10.84
Brezilya	1991	13.82	0.56	2.72
Dominik	1990	21.19	8.72	12.31
Ekvador	1990	56.91	-	50.74
El Salvador	1992	20.37	7.65	12.72
Guatemala	1989	18.12	3.19	14.84

Meksika	1989	29.39	13.72	15.67
Panama	1990	15.61	0.96	4.16
Paraguay	1988	12.88	-	12.88
Peru	1992	12.83	3.65	9.10
Trinidad ve Tobago	1989	53.06	15.30	31.93
Uruguay	1991	5.84	2.36	3.17
Venezuela	1993	50.26	-	38.30

**Kaynak:** IMF Government Finance Statistics Yearbook (1993), IMF Bureau of Statistics Data, s. 42-43.

Tablo 1'de görüldüğü gibi, kurumlar vergisi geliştirmekte olan ülkelerin tümünde gelir vergileri içinde önemli bir paya sahiptir. Üstelik ülkelerin çoğunda kurumlar vergisi gelirleri şahsi gelir vergisinden sağlanan gelirlerden daha büyük oranlardadır.

Gelişmiş ülkelerin bütçe gelirlerinde birinci sırayı gelir vergilerinin aldığı daha önce belirtilmişti. Tablo-2, gelişmiş ülkelerde, şahsi gelir ve kurumlar vergisi gelirlerinin bütçe gelirlerindeki payını göstermektedir.

**TABLO-2:**  
**Gelişmiş Ülkelerde Şahsi Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisinin Toplam Bütçe Gelirleri İçindeki Payı(%)**

Gelişmiş Ülkeler	Yıllar	Toplam Gelir Vergisi Gelirleri	Şahsi Gelir Vergisi Gelirleri	Kurumlar Vergisi Gelirleri
A.B.D.	1992	50.09	41.37	8.72
Kanada	1989	52.44	41.61	9.80
Avustralya	1991	64.66	48.75	14.84
Japonya	1990	68.97	39.29	29.68
Avusturya	1991	19.60	15.95	2.94
Belçika	1991	33.83	28.16	5.47
Danimarka	1991	37.32	30.75	3.44
Finlandiya	1991	28.22	25.90	2.33
Fransa	1992	17.05	13.33	3.67
Almanya	1989	18.16	14.18	3.98
Yunanistan	1990	21.47	14.09	5.79
İrlanda	1990	36.27	31.08	5.20
İtalya	1992	35.34	30.31	4.99
Lüksemburg	1987	36.24	23.85	11.41
Hollanda	1992	29.74	23.52	6.22
Norveç	1990	16.49	9.19	7.30
Portekiz	1990	23.46	14.90	7.80
İspanya	1990	32.04	22.58	9.35
İsveç	1992	6.75	2.74	3.60
İsviçre	1984	15.38	12.64	2.74
İngiltere	1991	36.29	27.67	8.62

**Kaynak:** IMF Government Finance Statistics Yearbook (1993), IMF Bureau of Statistics Data, s. 42.

Tablo-2'den de görüldüğü gibi, gelişmiş ülkelerde bütçenin en önemli gelir kaynağı, dolaysız vergilerden şahsi gelir vergisidir. Kurumlar vergisi ise, gelir vergisi ile karşılaştırıldığında, çok önemli bir gelir kaynağı değildir. Gelişmekte olan ülkelerde ise, en önemli gelir kaynağının dolaylı vergiler

şahsi gelir vergisinden çok daha önemli bir gelir kaynağı olması şaşırtıcı bir sonuçtur. Tablo-1 ve 2'den de görüldüğü gibi, dolaysız vergilerden kurumlar vergisi gelişmiş ülkelerden çok, geliştirmekte olan ülkeler için önemli bir gelir kaynağıdır. Kurumlaşma süreci gelişme sürecine bağlı olduğundan ve geliştirmekte olan ülkeler de bu süreci henüz tamamlamadığından, kurumlar vergisi gelirlerinin şahsi gelir vergisi gelirlerini aşması şaşırtıcı görünür. Oysa, bu ülkelerin iktisadi ve sosyal yapıları incelendiğinde, bu sonucun doğal olduğu görülür. Çünkü,

olduğu unutulmazsınız, ikinci derecede önemli olan dolaysız vergilerden kurumlar vergisinin,

gelişmekte olan ülkelerde, kurumlar vergisini toplamak şahsi gelir vergisini toplamaktan çok daha kolay olmaktadır.

Gelişmekte olan ülkelerde tarım sektörü ve küçük ölçekli girişimler, genellikle, ekonomide büyük bir paya sahiptir. Üstelik, küçük ölçekli girişimler, genellikle, kayıt dışı ekonomi kapsamındadır. Dolayısıyla bunları izlemek ve gelirlerini vergilendirmek çok zordur. Kurumlar hesaplarını düzenli bir şekilde tuttuklarından, daha iyi izlenebilmekte ve bu nedenle vergi yükümlülüklerinden kaçmaları daha zor olmaktadır. Ayrıca şahıslara kıyasla kurumların hareketliliği çok daha sınırlıdır. Kurumlar kuruluş yerlerini değiştirmek yoluyla vergileme alanının dışına kolay kolay çıkamazlar. Tüm bunların yanı sıra bu ülkelerdeki vergi dairelerinin idari ve teknik yetersizlikleri, sağlıklı ve güvenilir bir muhasebe sisteminin olmaması ve okumayazma oranının düşük olması şahsi gelir vergisinin etkin olarak toplanmasını engeller ve şahsi gelir vergisinden kaçınmayı kolaylaştırır. Gelişmekte olan ülkelerde şahsi gelir vergisi hasılatının önemli bir bölümü bir iş yerine bağlı olarak çalışan ücretlilerden toplanır. Ücretli çalışanların vergiden kaçınma olanakları stopaj yönteminden dolayı söz konusu değildir. Ancak gelişmekte olan ülkelerde çalışanlar arasında ücretli kesimin payı düşüktür. Bu durum, ücretli olarak çalışanların sayıca az olmalarından ve/veya ücretlerin düşük olmasından kaynaklanabilir. Dolayısıyla ücretli kesimden toplanan şahsi gelir vergisi de sınırlı miktardadır. Oysa gelişmiş ülkelerde, çalışanların büyük bir kısmı ücretliler sınıfına dahildir.<sup>4</sup> Vergi idaresinin etkinliği de gözönüne alındığında, gelişmiş ülkelerde şahsi gelir vergisinin neden toplam vergi gelirleri içinde önemli bir paya sahip olduğu daha kolay anlaşılır.

Gelişmiş ülkelerde, gelir üzerinden alınan vergiler içinde kurumlar vergisinin, şahsi gelir vergisine oranla, oldukça az bir paya sahip olmasında, kurumlar vergisinin, bu ülkelerde, zaman içinde izlediği trend de açıklayıcı olabilir. OECD ülkelerinin 1965 ve 1986 yıllarındaki vergi gelirlerinin bileşimi karşılaştırıldığında, kurumlar vergisi gelirlerinin 1965'te %9.2'lik bir paya sahipken, 1986'da bu payın %7.9'a gerilediğini görüyoruz. Şahsi gelir vergisinin ise, 1965'teki payı %26.3'ken, 1986'da bu pay %31.5'e yükselmiş. Sosyal güvenlik vergilerinin payı

da %18.2'den %24.2'ye yükselmiş.<sup>5</sup> Benzer bir değişim A.B.D. için de söz konusudur. 1950'li ve 1960'lı yıllar boyunca, kurumlar vergisinin toplam federal gelirler içindeki payı sürekli %20'nin üzerinde iken, son yıllarda bu pay %10'un da altına düşmüştür. Bu gerilemede, özellikle 1970'li yıllarda gözlenen, kurum karlarındaki azalmanın da payı olduğu ileri sürülmektedir. Bir diğer neden de, hızlandırılmış amortisman ve yatırım indirimleri olarak görülmektedir. Hızlandırılmış amortisman ve yatırım indirimlerinin her ikisinin de efektif kurumlar vergisi oranını düşürerek, vergi gelirin payının azalmasına neden olduğu ileri sürülmektedir.<sup>6</sup>

Ayrıca, gelişmekte olan ülkelerde kurumları vergilendirmenin politik bakımdan da tercih edilen bir durum olduğu ileri sürülmektedir. Bu görüşe göre, oy hakkı olan, oy kullanan kurumlar değil, şahıslardır. Dolayısıyla, kurumların vergilendirilmesi daha az direnç ve tepkiyle karşılanır. Üstelik, kurumlar vergisinin yansıtılmasına ilişkin var olan belirsizlik, diğer bir deyişle vergiyi ödeyenin çok net olmaması da vergiye karşı tepki ve direnci azaltmaktadır. Bu nedenle, gelişmekte olan ülkeler şahsi gelir vergisi alanında başarısız olsalar da, kendileri için uygun bir gelir kaynağı olan kurumlar vergisini gelişmiş ülkelerdeki kapsam ve oranlarda uygulamaktan geri kalmazlar.<sup>7</sup>

Sonuç olarak, dolaysız vergi türlerinden biri olan kurumlar vergisinin gelişmekte olan ülkelerin bütçe gelirleri içinde önemli bir paya sahip olduğu, gelişmiş ülkelerde ise, bütçe gelirleri içindeki payının çok önemli olmadığı ve zaman içinde de azalış trendinde olduğu söylenebilir.

<sup>5</sup> OECD Revenue Statistics, 1988 aktaran J. A. Kay, "Tax Policy: A Survey", Surveys in Economics, der. Andrew J. Oswald, Vol.1, I.B., Oxford UK and Cambridge USA, 1991, s. 189.

<sup>6</sup> Alan J. Auerbach, "The Corporation Income Tax," The Promise of Tax Reform, der. Joseph A. Pechman, American Assembly, Columbia University Series, 1985, s. 59-62.

<sup>7</sup> Joseph E. Stiglitz, Kamu Kesimi Ekonomisi, çev. Ömer Faruk Batırel, 2.B., İstanbul, Marmara Üniversitesi, 1994, s. 724 ve Prest, s. 48.

<sup>4</sup> A.Prest, Public Finance in Developing Countries, 3.B., London, Redwood Burn Lim., 1975, s. 48 ve Burgess ve Stern, s. 776-777.