

**T.C.
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ
KURUMLAR VERGİSİNE BAKIŞI: BURSA İLİ ÖRNEĞİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Zeynep Bakır

**Enstitü Anabilim Dalı : Maliye
Enstitü Bilim Dalı : Mali Hukuk**

Tez Danışmanı: Dr.Öğr. Üyesi Hakan YAVUZ

EYLÜL – 2019

T.C.
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ




MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ KURUMLAR
VERGİSİNE BAKIŞI: BURSA İLİ ÖRNEĞİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Zeynep BAKIR

Enstitü Anabilim Dalı : Maliye
Enstitü Bilim Dalı : Mali Hukuk

“Bu tez/..../201.. tarihinde aşağıdaki jüri tarafından Oybirliği / Oyçokluğu ile kabul edilmiştir.”

JÜRİ ÜYESİ	KANAATI	İMZA
Prof. Dr. Nemel GÜRDAL	Başarılı	
Prof. Dr. Nank YURAK	Başarılı	
Dr. Öğr. Üyesi Hakan YANUZ	Başarılı	



SAKARYA
ÜNİVERSİTESİ

T.C.
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
TEZ SAVUNULABİLİRLİK VE ORJİNALLİK BEYAN FORMU

Sayfa : 1/1

Öğrencinin

Adı Soyadı	:	Zeynep BAKIR
Öğrenci Numarası	:	Y156072011
Enstitü Anabilim Dalı	:	Maliye
Enstitü Bilim Dalı	:	Mali Hukuk
Programı	:	<input checked="" type="checkbox"/> YÜKSEK LİSANS <input type="checkbox"/> DOKTORA
Tezin Başlığı	:	Muhasebe Meslek Mensuplarının Kurumlar Vergisine Bakışı: Bursa ili Örneği
Benzerlik Oranı	:	% 19

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE,

Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Enstitüsü Lisansüstü Tez Çalışması Benzerlik Raporu Uygulama Esaslarını inceledim. Enstitünüz tarafından Uygulama Esasları çerçevesinde alınan Benzerlik Raporuna göre yukarıda bilgileri verilen tez çalışmasının benzerlik oranının herhangi bir intihal içermediğini; aksinin tespit edileceği muhtemel durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi beyan ederim.

03/10/2019
Öğrenci İmza

Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Lisansüstü Tez Çalışması Benzerlik Raporu Uygulama Esaslarını inceledim. Enstitünüz tarafından Uygulama Esasları çerçevesinde alınan Benzerlik Raporuna göre yukarıda bilgileri verilen öğrenciye ait tez çalışması ile ilgili gerekli düzenleme tarafımda yapılmış olup, yeniden değerlendirilmek üzere@sakarya.edu.tr adresine yüklenmiştir.

Bilgilerinize arz ederim.

03/10/2019
Öğrenci İmza

Uygundur

Danışman
Unvanı / Adı-Soyadı: Dr.Öğr. Üyesi Hakan YAVUZ

Tarih: 03.10.2019

İmza:

KABUL EDİLMİŞTİR

REDDEDİLMİŞTİR

EYK Tarih ve No:

Enstitü Birim Sorumlusu Onayı

ÖNSÖZ

Tez çalışmamın her aşamasında değerli vaktini ayırıp, engin bilgilerini ve desteğini hiç esirgemeyen çok değerli danışmanım Dr.Öğr.Üyesi Hakan YAVUZ hocama teşekkürlerimi sunmayı bir borç bilirim. Tez jürimde yer alıp değerli yorumlarda bulunan Prof.Dr.Tarık VURAL ve Prof.Dr.Temel GÜRDAL'a çok teşekkür ederim. Lisans ve yüksek lisans eğitimim boyunca bilgilerini ve tecrübelerini paylaşan desteğini esirgemeyen Arş.Gör.Tunç İNCE, Arş.Gör. Kadriye İZGİ ŞAHPAZ ve bölümdeki diğer öğretim üyesi hocalarıma teşekkür ederim.

Bu çalışma süresince desteklerini esirgemeyen dostlarım Neslihan ÇALIŞKAN ve Gülşah SIZMAZ'a çok teşekkür ederim. Eğitim hayatım boyunca bana her zaman inanan, yanımda olan, varlıklarından güç aldığım annem Necla BAKIR, babam Oktay BAKIR ve abim Kazım Erdiñ BAKIR'a fedakarlıkları ve destekleri için çok teşekkür ederim.

Zeynep BAKIR

05.09.2019

İÇİNDEKİLER

KISALTMALAR LİSTESİ.....	iii
TABLO LİSTESİ	iv
ÖZET.....	vi
ABSTRACT.....	vii
GİRİŞ	1
BÖLÜM 1: KURUMLAR VERGİSİ İLE İLGİLİ TEORİK AÇIKLAMALAR	4
1.1. Kurumlar Vergisinin Tanımı,Gerekçesi ve Gerekliliği.....	4
1.2. Kurumlar Vergisinin Tarihi ve Gelişimi	5
1.3. Kurumlar Vergisi ile İlgili Bazı Görüşler	7
1.3.1. Gelir Vergisini Tamamlama Aracı Olarak Kurumlar Vergisi	7
1.3.2. Kurumlar Vergisinin Çifte Vergilemeye Yol Açtığı Görüşü.....	8
1.3.3. Ayırma Teorisine Göre Kurumlar Vergisi.....	11
1.3.4. Uygun Gelir Kaynağı Olma Teorisine Göre Kurumlar Vergisi	11
1.4. Kurumlar Vergisinin Konusu.....	12
1.5. Kurumlar Vergisinin de Mükellefiyet Türleri.....	12
1.5.1. Tam Mükellefiyet	13
1.5.2. Dar Mükellefiyet.....	13
1.6. Kurumlar Vergisinin Mükellefi.....	14
1.6.2. Kooperatifler.....	15
1.6.3. İktisadi Kamu Kuruluşları	16
1.6.4. Dernek ve Vakıflara Ait İktisadi İşletmeler.....	16
1.6.5. İş Ortaklıkları.....	17
1.7. Kurumlar Vergisinde Muafiyet ve İstisna.....	17
1.8. Türkiye’de Kurumlar Vergisi Oranındaki Tarihsel Değişim	19
1.9. Bazı Seçilmiş Dünya Ülkelerinde Günümüze Kadar Kurumlar Vergisi Oranındaki Değişim	21
BÖLÜM 2: KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMASINA GÖRE ÜLKE ÖRNEKLERİ VE KURUMLAR VERGİSİNE YÖNELİK TARTIŞMALAR	23
2.1. Bazı Gelişmiş Ülkelerde Kurumlar Vergisi Uygulaması.....	23
2.1.1. ABD’de Kurumlar Vergisi Uygulaması	23
2.1.2. İngiltere’de Kurumlar Vergisi Uygulaması	24
2.1.3. Almanya’da Kurumlar Vergisi Uygulaması.....	25
2.1.4. Fransa’da Kurumlar Vergisi Uygulaması	26

2.2. Bazı AB Ülkelerinde Kurumlar Vergisi Uygulaması	26
2.2.1. Bulgaristan’da Kurumlar Vergisi Uygulaması	26
2.2.2. Macaristan’da Kurumlar Vergisi Uygulaması.....	27
2.2.3. Romanya’da Kurumlar Vergisi Uygulaması	28
2.3. Kurumlar Vergisine Yönelik Tartışmalar	28
2.3.1. Vergilemede Adalet Açısından Kurumlar Vergisi	28
2.3.2. Vergilemede Etkinlik Açısından Kurumlar Vergisi	30
2.3.3. Kurumlar Vergisine İlişkin Güncel Tartışmalar	31
2.5. Türkiye’de Kurumlar Vergisine Yönelik Bazı Gerçekleşmeler.....	33
2.5.1. Kurumlar Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı.....	33
2.5.2. Kurumlar Vergisi Mükellef Sayısının Yıllar İtibariyle Gelişimi.....	34
2.6. Literatür İncelemesi	35
BÖLÜM 3: KURUMLAR VERGİSİNİN ETKİNLİĞİNİ ARTIRMAYA YÖNELİK MUHASEBE MESLEK MENSUPLARINA YAPILAN ANKET ÇALIŞMASI VE DEĞERLENDİRMESİ	38
3.1. Verilerin Analizi.....	38
3.2. Bulgular.....	38
3.3 Güvenilirlik Analizi	47
3.4 Ölçek Sonuçlarına Göre Bulgular	48
SONUÇ.....	51
KAYNAKÇA	55
ÖZGEÇMİŞ.....	60

KISALTMALAR LİSTESİ

ABD	:	Amerika Birleşik Devletleri
AB	:	Avrupa Birliği
AR-GE	:	Araştırma- Geliştirme
A.Ş	:	Anonim Şirket
GİB	:	Gelir İdaresi Başkanlığı
GSYİH	:	Gayrisafi Yurtiçi Hasıla
GVK	:	Gelir Vergisi Kanunu
KV	:	Kurumlar Vergisi
KVK	:	Kurumlar Vergisi Kanunu
LTD	:	Limited Şirket
MB	:	Maliye Bakanlığı
OECD	:	Ekonomik Kalkınma Ve İşbirliği Örgütü

TABLO LİSTESİ

Tablo 1	: Yürürlükte Bulunan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları (02.01.2019 tarihi itibarıyla)	10
Tablo 2	: Kurumlar Vergisi Mükellefiyet Şekilleri	12
Tablo 3	: Kurumlar Vergisi Oranlarının Yıllara Göre Gelişimi (%)	20
Tablo 4	: Bazı Seçilmiş Dünya ülkelerinde Günümüze Kadar Kurumlar Vergisi Oranındaki Değişim	22
Tablo 5	: Dünyadaki İlk Yirmi En Yüksek Kurumlar Vergisi Oranı	23
Tablo 6	: ABD’de Günümüze Kadar Kurumlar Vergisi Oranındaki Değişim	25
Tablo 7	: ABD’de de Bazı Eyaletler de Birleşik Devlet Federal ve Eyalet Kurumları Vergisi Oranları	25
Tablo 8	: İngiltere’de Yıllar İtibariyle Kurumlar Vergisi Oranındaki Değişim	26
Tablo 9	: Almanya’da Yıllar İtibariyle Kurumlar Vergisi Oranında ki Değişim	27
Tablo 10	: Fransa’da Yıllar İtibariyle Kurumlar Vergisi Oranında ki Değişim..	28
Tablo 11	: Bulgaristan’da Yıllar İtibariyle Kurumlar Vergisi Oranındaki Değişim	29
Tablo 12	: Macaristan’da Yıllar İtibariyle Kurumlar Vergisi Oranındaki Değişim	29
Tablo 13	: Romanya’da Yıllar İtibariyle Kurumlar Vergisi Oranında ki Değişim	30
Tablo 14	: Kurumlar Vergisi Tahsilatının Yıllar İtibariyle Gelişimi ve Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (1999-2018) (Bin TL)	36
Tablo 15	: Kurumlar Vergisi Mükellef Sayısındaki Gelişim(2001-2018)	37
Tablo 16	: Anket Katılımcılarının Demografik Bilgileri	41
Tablo 17	: Vergi Algısı Puanının Cinsiyet Durumuna Göre Analizi	43
Tablo 18	: Vergi Oranı ile İlgili Düşüncelerin Cinsiyet Durumuna Göre Analizi	44
Tablo 19	: Vergi Kültürü Puanının Cinsiyet Durumuna Göre Analizi	44
Tablo 20	: Vergi Algısı Puanının Eğitim Durumuna Göre Analizi	45
Tablo 21	: Vergiye Bakış Puanının Eğitim Durumuna Göre Analizi	45
Tablo 22	: Vergi Oranı ile İlgili Düşüncelerin Puanının Eğitim Durumuna Göre Analizi	46
Tablo 23	: Vergi Bilinci Puanının Eğitim Durumuna Göre Analizi.	47
Tablo 24	: Vergi Algısı Puanının Yaş Durumuna Göre Analizi	47

Tablo 25	: Vergi Oranıyla İlgili Düşüncelerin Puanının Yaş Durumuna Göre Analizi	48
Tablo 26	: Vergi Kültürü Puanının Yaş Durumuna Göre Analizi	48
Tablo 27	: Vergi Oranıyla İlgili Düşüncelerin Çalışma Süresine Göre Analizi	49
Tablo 28	: Vergi Etkinlik Puanının Çalışma Süresine Göre Analizi	50
Tablo 29	: Vergi Algısı Puanının Departman Durumuna Göre Analizi	50
Tablo 30	: Vergi Oranıyla İlgili Düşüncelerin Puanının Departman Durumuna Göre Analizi	51
Tablo 31	: Vergi Kültür Puanının Departman Durumuna Göre Analizi	51
Tablo 32	: Kurumlar Vergisi Güvenilirliği Ölçeğinin Etkinliği	52
Tablo 33	: Vergi Oranının Kamu Gelirleri, Yatırım ve Kayıtdışı Ekonomi Üzerine Muhtemel Etkileri	54
Tablo 34	: Vergi Bilincinin ve Vergi Mevzuatının Anlaşılabilirliğinin Muhtemel Ekonomik, Mali Etkileri	55

Sakarya Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Özeti

Yüksek Lisans <input type="checkbox"/>	Doktora <input type="checkbox"/>
Tezin Başlığı: Muhasebe Meslek Mensuplarının Kurumlar Vergisine Bakışı: Bursa İli Örneği	
Tezin Yazarı: Zeynep BAKIR	Danışman: Dr.Öğr.Üyesi Hakan YAVUZ
Kabul Tarihi: 05.09.2019	Sayfa Sayısı: ix (ön kısım) + (tez) 60
Anabilim Dalı: Maliye	Bilim Dalı: Mali Hukuk
<p>Kurumlar vergisi OECD ülkelerinde genellikle düz oranlı olarak uygulanmaktadır. Kurumlar vergisi oranı gelişmiş ülkelerde diğere ülkelere göre daha yüksektir. Ancak küresel sermayenin ülkeler arasında geçişinin hız kazanması, ülkelerin yabancı sermayeyi kendilerine çekme arzusu ve yerli yatırımın yurtdışına kaçış riskini azaltma isteği bunları doğrudan etkileyen durumlardan biri olan kurumlar vergisi oranlarında önemini artırmaktadır.</p> <p>Son yıllarda birçok ülkede kurumlar vergisi oranının düşüş seyrinde olduğu görülmektedir. Bizim ülkemizde 1950 yılında uygulanmaya koyulan kurumlar vergisi kanununun da yapılan değişikliklerle beraber bu seyre ayak uydurduğu görülmektedir. Maliye bakanlığının kurumlar vergisi oranının düşürüleceği yönündeki açıklamaları sık sık kamu oyunda duyurulurken % 20 oranında uygulanan kurumlar vergisi oranının 2018 yılı ile birlikte % 22 oranına çıkarılmıştır.</p> <p>Bu çalışma da ülkemiz de sabit oranlı uygulanan Kurumlar Vergisinin etkinliğini artırmaya yönelik muhasebe meslek mensuplarına anket soruları hazırlanarak alınan yanıtlar doğrultusunda vergi gelirlerinin, vergi uyumunun, kayıt dışı ekonominin, vergi adaletinin, doğrudan yabancı yatırımların hangi yönde etkilediği tartışılmıştır.</p> <p>Bu çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Birinci kısımda Kurumlar Vergisine ilişkin teorik açıklamalara (amacı, kapsamı, oranı, tarihi gelişimi, etkileri, mükellefleri, vb) yer verilmiştir. İkinci bölümde Kurumlar Vergisi uygulama şekillerine göre ülke örneklerine yer verilmiş, bu verginin artan oranlı uygulanabilirliği ve söz konusu vergiyle ilgili verilere dayalı olarak tarihsel gelişim süreci ele alınmıştır. Üçüncü ve son bölümde ise kurumların vergi matrahlarının hazırlanmasında görevli olan muhasebe meslek mensuplarına(muhasebeci, mali müşavir, yeminli malimüşavir) birebir anket yapılmış çeşitli sorulara alınan cevaplar doğrultusunda, söz konusu verginin etkinliğini artırmak için ne gibi değişiklikler yapılabileceği tartışılmış ve ortaya çıkabilecek muhtemel ekonomik, mali, sosyal ve idari sonuçların kurumları nasıl etkilediği analiz edilmiştir.</p> <p>Yapılan çalışma sonucunda muhasebe meslek mensuplarının kurumlar vergisini adaletli bulmadığı, vergi oranınının düşürülmesi gerektiği, mevzuatın anlaşılabilirliğinin yeterli olmadığı ve kurumlar vergisine yönelik ödeme kolaylıklarının artırılmasının vergi hasılatını artıracacağı düşüncesi hakimdir.</p>	
Anahtar Kelimeler: Kurumlar Vergisi, Vergi Bilinci, Vergi Algısı, Muhasebe Meslek Mensupları	

Sakarya University

Institute of Social Sciences Abstract of Thesis

Master Degree		Ph.D.	
Title of Thesis: The Overview Of Corporate Tax Of Accounting Professionals: The Case Of Bursa			
Author of Thesis: Zeynep BAKIR Supervisor: Assist. Prof.Hakan YAVUZ			
Accepted Date: 05.09.2019		Number of Pages: ix (pre text) + (main body) 60	
Department: Public Finance		Subfield: Financial Law	
<p>Corporate tax is generally applied as a flat-rate tax in OECD countries. It is seen that the corporate tax rate in developed countries is higher than in developing countries. However, the acceleration of the transition of global capital among countries, the intent of countries to attract foreign capital and to reduce the risk of flight of domestic investment to abroad increase the importance of corporate tax rates, which is one of the conditions that directly affect them.</p> <p>It is seen in recent years that the corporate tax rate is in downtrend in many countries, and our country has followed this trend with the amendments made in the corporate tax law, which was put into effect in 1950. While the Ministry of Finance frequently announces that the corporate tax rate will be reduced, the rate was increased from 20% to %22 in 2018.</p> <p>In this study, it will be discussed in accordance with the answers received from the questionnaire with the accounting personnel that how the tax revenues, tax compliance, informal economy, tax justice and foreign direct investment will be affected</p> <p>This study consists of three parts. The first part includes the theoretical explanations of the corporate tax such as purpose, scope, ratio, historical development, effects, taxpayers, etc. In the second part, the examples of countries according to the application of corporate tax are given and the progressive applicability of this tax and the historical development process based on the data of relevant tax are discussed. In the third and the last part, one-on-one questionnaires with the accounting personnel (accountant, financial consultant, certified public accountant) who were responsible for the preparation of the corporate tax base were conducted, the possible changes that can be applied to increase the effectiveness of the relevant tax are discussed in accordance with the answers to various questions, how the possible economic, financial, social and administrative results will affect institutions, taxpayers public revenues were analyzed, and this part is finalized with the specific comments by evaluating these data.</p> <p>As a result of the study, it is dominant that the professional accountants do not find the corporate tax fair, the tax rate should be lowered, the comprehensibility of the legislation is insufficient and increasing the ease of payment for corporate tax will increase the tax revenue.</p>			
Keywords: Comparation income tax, Tax awareness, Tax perception, Accounting staff			

GİRİŞ

Kurumlar vergisi birçok ülkede Birinci Dünya Savaş'ından sonra gelir vergisinden bağımsız olarak uygulamaya konulmuştur. Kurumlar Vergisi Türkiye'de 1949 yılında kabul edilmiş olan 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile yürürlüğe girmiş 1950 yılında ise uygulanmaya başlanmıştır. 5422 Sayılı Kanun 2006 yılında yerini 5520 Sayılı Kanuna bırakmıştır.

Kurumlar Vergisi, vergi sistemimiz içerisinde geliri vergilendiren ikinci vergidir. Kurumlar Vergisi ülkemizde dolaysız, sabit (düz) oranlı bir şekilde uygulanmaktadır. Kurumlar Vergisinin konusu Gelir Vergisi ile aynı olmakla birlikte kazancın neye göre vergilendirileceğini belirleyen kazancı elde eden vergi yükümlüsünün hukuki statüsüdür. Kurumlar Vergisi kanununun birinci maddesinde kurumlar vergisi yükümlüleri beş grup halinde yer almaktadır: Sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıklarıdır.

Kurumlar vergisinin gerekliliği bu zamana kadar tartışma konusu olmakla birlikte son yıllarda kurumlar vergisinin ülkeler arasında sermaye hareketliliğinin belirleyici unsurlarından biri olmasıyla kurumlar vergisinin gerekliliğiyle ilgili tartışmalar yerini vergi oranı üzerindeki tartışmalara bırakmıştır.

Sanayileşmiş ülkeler arasında kurumlar vergisi oranı 1980'lerin ortalarından itibaren düzenli bir şekilde azalma seyri göstermektedir. Bunun sebebi olarak da küreselleşme teorileri, sermaye hareketliliği ve vergi rekabeti gösterilmektedir (Brill ve diğ., 2007: 3).

Vergi konusu özellikle çok uluslu şirketlerin faaliyetlerini doğrudan etkilemektedir (Hines, 2001:2). Küresel sermaye hareketliliğinin daha sık görülmesiyle ülkeler yabancı sermayeyi kendilerine çekebilmek için rekabete girmişlerdir. Kurumlar Vergisinin bu rekabeti doğrudan etkilediği söylenebilmektedir. Çok uluslu şirketlerin sermayelerini vergi cenneti dediğimiz yabancı sermayeyi hiç vergilendirmeyen yada çok düşük vergilendiren ülkelere götürdüğü görülmektedir.

Vergi cenneti olarak tabir ettiğimiz ülkelerin daha çok ekonomisi küçük, gelişmekte olan ülkeler olduğu dikkat çekmektedir. Ekonomisi güçlü, gelişmiş ülkelerde Kurumlar Vergisi oranı gelişmekte olan ülkelere nazaran daha yüksek uygulanmaktadır. Ancak bununla birlikte kurumlar vergisinin ekonomi üzerindeki etkilerinden dolayı birçok AB

ve OECD ülkeleri Kurumlar Vergisi oranlarını son yıllarda düşürme yoluna gitmişlerdir. Kurumlar Vergisinin uygulanmaya başlandığı 1950 yılından günümüze kadar bizim ülkemizde de bu oran birçok ülkede olduğu gibi düşme eğiliminde olduğu görülmektedir. Bu oranın uygulamaya başlandığı yıllarda %50 civarındayken günümüzde %22 olarak uygulanmaktadır.

Bu çalışmada kurumlar vergisinin tarife yapısı, vergi oranı, uygulanan indirim ve istisnaların yeterliliği çalışma boyunca tartışılmış ve aynı zamanda muhasebe meslek mensuplarının kurumlar vergisi mevzuatı konusunda yeterli bilgiye sahip olup mükellefleri etkin bir şekilde yönlendirip yönlendirmediği araştırılmıştır . Bu araştırma yapılırken kurumlar vergisinin ekonomik ve mali etkinliğini ölçmek için Bursa ilinde 287 muhasebe meslek mensuplarına bir anket çalışması yapılmıştır.

Çalışmanın Amacı

Gelir üzerinden alınan vergilerden biri olan kurumlar vergisinin dünyadaki ve ülkemizdeki önemini vurgulamak; yatırımlara, tasarruflara ve sermayeye nasıl daha olumlu bir etki yaratacağını araştırmak; tarife yapısı ve oranı incelenerek vergi gelirlerine nasıl daha fazla katkı sağlayacağını araştırmak; bunun yanı sıra muhasebe meslek mensuplarının bu konudaki bilinci ölçülerek vergiye katılımın nasıl daha etkin bir hale getirileceği üzerine bir araştırma yapmak amaçlanmaktadır.

Bu araştırma yapılırken kurumlar vergisinin uygulamaya konulma amacından, tarihi gelişiminden, ülkemizdeki ve bazı gelişmiş ülkelerdeki uygulama şekillerinden ve bu uygulama şekillerinin mükellefleri ne yönde etkilediğinden sıkça söz edilmiş ve bunun yanı sıra muhasebe meslek mensuplarının kurumlar vergisi konusundaki farkındalığını ölçmek amacıyla Bursa ilinde muhasebe meslek mensuplarına bir anket çalışması yürütülmüştür.

Çalışmanın Önemi

Kurumlar Vergisi oranının sıkça tartışıldığı günümüzde kurumlar vergisi oranının %20'den %22'ye çıkarılmasının yatırımları, tasarrufları, kayıt dışı ekonomiyi ne yönde etkilediğini ortaya koyması, kurumlar vergisinin tarife yapısı, uygulanan indirim istisna ve muafiyetlerin yeterliliği ve bu konudaki bilincin tespit edilmesi amacıyla yapılan geniş bir çalışmanın Türkçe literatüre katkı sağlayacağı düşünülmüştür.

Bu çalışmayı diğer çalışmalardan ayıran Kurumlar Vergisinin toplanması ve mükelleflerinin bilinçlenmesi konusunda köprü vazifesi gören muhasebe meslek mensuplarına yönelik gerçekleşmiş olmasıdır.

Çalışmanın Sınırlılıkları

Çalışmada ilk olarak Kurumlar vergisinin Dünyadaki ve Türkiye'deki tarihi gelişiminden bahsedilmiştir. Daha sonra ayrıntıya girilmeden teorik açıklamalarda bulunulmuş son olarak pek çok açıdan incelenebilecek Kurumlar vergisi oranı, ekonomik, mali etkileri ve muhasebe meslek mensuplarının kurumlar vergisi mevzuatı konusundaki farkındalıkları açısından ele alınarak bu amaçla Bursa ilini kapsayan bir anket çalışması yürütülmüştür.

Çalışmanın Yöntemi

Bu çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Birinci kısımda kurumlar vergisine ilişkin teorik açıklamalara (amacı, kapsamı, oranı, tarihi gelişimi, etkileri, mükellefleri vb.) yer verilmiştir.

İkinci bölümde kurumlar vergisi uygulamasına göre bazı gelişmiş ve az gelişmiş ülke örneklerine, kurumlar vergisine yönelik güncel tartışmalara ve kurumlar vergisi ile ilgili gelişmelere yer verilmiştir.

Üçüncü ve son bölümde ise kurumların vergi matrahlarının hazırlanmasında görevli olan muhasebe meslek mensubu olan kişilerle (muhasebeci, mali müşavir, yeminli mali müşavir) ile birebir anket yapılmış çeşitli sorulara alınan cevaplar doğrultusunda, söz konusu verginin etkinliğini artırmak, ortaya çıkabilecek muhtemel ekonomik, mali, sosyal ve idari etkilerinin kurumlar üzerindeki etkileri analiz edilmiş ve bu veriler değerlendirilerek özgün yorumlara yer verilmiştir.

BÖLÜM 1: KURUMLAR VERGİSİ İLE İLGİLİ TEORİK AÇIKLAMALAR

1.1. Kurumlar Vergisinin Tanımı,Gerekçesi ve Gerekliliği

Kurumlar vergisinin konusu ile gelir vergisinin konusu aynıdır. Bu iki verginin sadece mükellefleri farklıdır. Gelir vergisinin mükellefleri gerçek kişilerdir. Buna karşılık kurumlar vergisinin mükellefleri bazı tüzel kişilerle tüzel kişiliği olmayan bir kısım kuruluşlardır (Pehlivan, 2011: 125).

Bir kurum eğer gelir vergisi kanununda sayılan yedi gelir unsurlarından herhangi birinden, birkaçından veya tamamından gelir elde etmiş olursa bu gelir kurum kazancı olarak adlandırılır. Bir başka açıklaması ise kurumlar tarafından elde edilen kazanç ve iratların tamamı kurum kazancıdır şeklinde olabilir (Şenyüz ve diğ., 2019: 159).

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 (Yavuz, 2010: 6).

Vergi sistemimizde gelir vergisinden ayrı olarak kurumlar vergisi kabul edilmesinin temel gerekçesi, 'kurum' statüsünün ayrıcalıklarından yararlanan, ortaklarının sorumlulukları sınırlı olan sermaye şirketlerini ortaklarından bağımsız ve daha etkili vergilendirmek düşüncesidir (Öncel ve diğ., 2015: 329).

Bunun yanı sıra Kurumlar Vergisi mükelleflerinin gelir vergisi mükelleflerinden ayıran hukuki kişiliğe sahip olmaları ödeme güçlerinin varlığı da sayılabilmektedir (Bilici, 2016: 95). Bu düşünce, sermaye gelirlerinin emek gelirlerine göre daha ağır vergilendirilmesi gerektiği yaklaşımına (ayırma ilkesi) da uygun düşmektedir (Öncel ve diğ., 2015: 329).

Kurumlar vergisinin haklılığı ve gerekliliği ile ilgili birçok görüş öne sürülmektedir bunlar özetleyecek olduğumuzda (Edizdoğan ve diğ., 2015: 285):

- Gayrişahsi Ödeme Gücü Teorisi: Kurumların devletin çıkarmış olduğu kanunlarla tüzel kişiliğinin bulunması ve bu tüzel kişiliğin sonucu olarak ayrı bir ödeme günün var olması ayrıca vergilendirilmesini gerektirir.
- Fayda ya da İmtiyaz Bedeli Teorisi: Kurumlara kanun gereği başka teşebbüslerin yararlanamadığı ayrıcalıklar tanınmıştır. Ortakların sorumluluğunun ortaklığa koydukları sermaye payıyla sınırlı olması gibi bu ayrıcalıkların doğal sonucu olarak vergilendirme de rekabet tarafsızlığı ilkesinin de göz önünde bulundurulduğu varsayıldığında kurumlar vergisi gerekli görülmektedir.
- Ayırma Teorisi: Emek gelirlerinin düşük, sermaye gelirlerinin ise yüksek vergilendirilmesi gerektiğini savunmaktadır. Bunun sonucunda da kurumlar vergisinin varlığı toplumda vergi adaletini sağladığı düşünüldüğü için de savunulmaktadır.
- Gelir Vergisini Tamamlama Aracı: Bir başka gerekçeye göre ise; kurum kazancının bir kısmının dağıtılmaması kurum içerisinde tutulması gelir vergisine göre vergilendirilmesini zorlaştırır.
- İktisadi ve Sosyal Denetleme Aracı Teorisi: Devleti kurumlar vergisi aracılığıyla kurumlar karşısında etkin kılmak içinde gerekliliği savunulmaktadır.
- Hizmet ve Sosyal Maliyetler Bedeli Teorisi: Kurumların üretim faaliyetleri esnasında çevreye vermiş oldukları negatif dışsallığın bir maliyeti olarakta görülmektedir.
- Devlet İçin Uygun Gelir Kaynağı Olma Teorisi : Kurumlar vergisinin önemli bir gelir yaratma potansiyelinin varlığı en önemli gerekçelerinden birini oluşturmaktadır.

1.2. Kurumlar Vergisinin Tarihi ve Gelişimi

Kurumlar vergisi esas itibarıyla 20. yüzyılın ilk yıllarında uygulanmaya başlanmıştır. Almanya ve Amerika Birleşik Devletleri'nde başlangıçta eyalet vergisi adıyla 1910'lu yıllarda uygulanılmaya başlanan kurumlar vergisi, Dünya savaşı esnasında merkezi idare vergisi adıyla uygulanarak giderek yaygınlaşmıştır. Günümüzde neredeyse tüm ülkelerin vergilendirme sisteminde, kurumlar vergisinin hem GSMH hem de vergi gelirleri arasındaki payı itibarıyla çok önemli bir yer tutmaktadır (Öncel, 2005: 2).

Gelir Vergisinden ayrı olarak Kurumlar Vergisine geçilmesinin en temel sebepleri arasında Birinci Dünya savaşından sonra ortaya çıkan savaş finansmanını karşılama isteği gösterilse de yüksek olduğu düşünülen kurumlar vergisi oranında gerileme görülmüştür.

Ülkemizde kurumlardan ayrı bir yasayla vergi alınması, 1940'lı yılların sonunda Almanya Kurumlar Vergisi Kanunu'ndan faydalanılarak düzenlenen 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile başlamıştır. Söz konusu kanunun 60 yıla yakın bir süre yürürlükte olmasının ardından 21.6.2006 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanan 5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ile mülga edilmiştir. Yeniden yürürlüğe giren kanun ise 1 Ocak 2007'den itibaren uygulanmaya başlamıştır (Bilici, 2016: 95).

Kurumlar vergisinin ortaya çıkması ve gelişimi ülkeler arasında değişiklikler göstermektedir. Dünya genelinde kurumlar vergisinin gelişimini aşağıdaki gibi özetleyebiliriz (Yavuz, 2008: 8-9):

- İlk olarak 19. yy ortalarında Prusya ve Federe devletleri vergilendirmek amacıyla ABD'de kurumlar vergisi uygulaması görülmüştür.
- İngiltere'de 1937 yılında sermaye şirketleri ve gerçek kişileri vergilendirmek amacıyla çıkarılan Milli Savunma vergisi 1947 yılında sadece sermaye şirketlerini vergilendirerek kurumlar vergisi haline dönüşmüştür. Ancak gerçek anlamda kurumlar vergisine geçiş ise 1965 yılında gerçekleşmiştir.
- Almanya'da 1890'lı yılların başında konu olsa da Birinci Dünya Savaşından sonra 1920-21 yıllarına denk gelmektedir.
- Japonya'da 1894-95 gündeme gelmiş olup 1940 yılında ise gerçek kişiler gelir vergisi mükellefiyetine tabi olurken şirketlerse kurumlar vergisine tabi tutulmuştur.
- Fransa'da ise 1940'lı yılların sonunda yürürlüğe konulmuştur.

Görüldüğü üzere kurumlar vergisi uygulamasına geçilmesinde savaş finansmanını sağlamak amacı büyük ağırlık göstermektedir. Ülkemizde kurum kazançlarının ayrı bir kanunla düzenlenerek vergilendirilmesi 1949 yılında hazırlanan 1950 yılında uygulanan 5422 Sayılı Kanuna dayanmaktadır. Batılı ülkelerle kıyasladığımızda kurum kazançlarının vergilendirilmesi ülkemizde daha sonra gerçekleşmiştir.

1.3. Kurumlar Vergisi ile İlgili Bazı Görüşler

1.3.1. Gelir Vergisini Tamamlama Aracı Olarak Kurumlar Vergisi

Modern devletin değişen yapısıyla birlikte vergilendirmenin yapısında da değişikler söz konusu olmuştur. Vergilendirmenin, kamu giderlerini karşılamak olan geleneksel mali fonksiyonunun yanı sıra ekonomik ve sosyal etkilerinin de önemi ve ağırlığı artmıştır. Demokratik rejimin en iyi şekilde işleyebilmesi için gerekli koşullardan biri de kamu hizmetlerinin yerine getirilmedir. Bu koşulun sağlanabilmesi için düzenli bir vergi sisteminin kurulması önem arz etmektedir (Çağan, 1980: 129).

Değişen koşullarla birlikte kurum olmanın avantajlarından yararlanan mükelleflerin kazançlarını vergilendirmek amacıyla kurumlar vergisi uygulamaya konulmuştur. Kurumsallaşmayı artırmasının yanı sıra uluslararası rekabet gücünde önemli rol oynayan, gelir yaratma potansiyeli çok yüksek olan bir vergi olduğu da düşünülmektedir (Dökmen, 2018: 80).

Ülkemizde günümüz itibarıyla gelir üzerinden alınan vergiler gelir ve kurumlar vergisi adıyla yürürlüktedir. Esasa bakacak olduğunda kurumlar vergisi mükellefleri de kişilerdir. Kurum kazançları kişilerin kazançlarına dahil olmakta ve kişiler paylarıyla orantılı olarak gelir vergisi ödemektedir. Kurum vergisinin ayrıca alınıp alınmaması konusunda birçok farklı görüş olup özüne bakıldığında kurum olmanın sağladığı hukuki kişilik ve avantajlardan dolayı bu gelirlerin ayrıca vergilendirilmesi gerektiği düşünülmektedir (Polat ve diğ. 2019: 427).

Dünya ülkelerinde gelir üzerinden vergilendirmeyi amaçlayan vergiler kişiler gelir vergisi kurumlardan ise kurumlar vergisi olarak ikili bir ayrıma sahiptir. Esas olarak şirketler gerçek kişilerden oluşur ve bu kişiler de gelir elde etmek için şirket tüzel kişiliğini meydana getirirler. Dolayısıyla kurumların kazançları netice itibarıyla bireylerin kazançlarına dahil olur ve gelir elde eden bireylerde paylarına düşen kazançlar üzerinden gelir vergisi öder. Bu açıdan bakıldığında kurum kazançlarının ayrıca vergilendirilmesinin gerekli olmadığı sonucu ortaya çıkabilir. Fakat kurum hüviyetine sahip olmanın gerçek kişilere göre kazandırdığı avantajlarda bulunmaktadır. Bu nedenle literatürde yer alan kaynaklarda şirketlerin ayrıca vergilendirilmesinin gerektiği hususu sıklıkla savunulmuş ve dünyadaki uygulamalarda bu şekilde gelişmiştir (Ozansoy, 2010: 133).

Genel olarak bakıldığında görüşün temellerin de kurumların ortaklarına dağıtmadıkları karlar yer almaktadır. Gelir vergisinde bulunduğu şekilde bütün kazançlar kurumlar vergisinde de vergilendirilseydi bu görüşe ihtiyaç kalmayacaktı. Bununla birlikte kurumlar vergisinin mükelleflerinin kurum kazançlarını dağıtmayarak diğer bir ifadeyle şirket içerisinde tutarak bu kazançları vergiden muaf edebilme gibi bir olanakları yer almaktadır. Bu sebeple gelir vergisinden ayrı bir kurumlar vergisine ihtiyaç duyulmuştur. Eğer kurum, karlarını ortaklarına dağıtmazsa bu durumda gelir vergisi de söz konusu olmayacaktır. Sebebi ise eline gelir geçmeyen bir ortaktan vergi alınması vergileme ilkesine ters düşmektedir. Diğer yandan şirket hissedarları şirketten kar elde etmek yerine, kar payını şirkete bırakarak ellerinde bulunan hisse senetlerinin değerini ve bu sayede sermaye kazançlarını artırmak isteyebilirler (Edizdoğan, 2007: 280; Erdem ve diğ., 2006: 164; Aktaran; Yavuz, 2008: 17).

1.3.2. Kurumlar Vergisinin Çifte Vergilemeye Yol Açtığı Görüşü

John Stuart Mill tarafından ortaya koyulan çifte vergileme, hem gelir hem de kurumlar vergisinin kaynağını gelirden alması nedeniyle aynı gelirin mükerrer vergilendirilmesi olarak açıklanabilir (Budak, 2006: 1, Aktaran; Polat ve Kekeç, 2019: 429).

Kurumlar vergisinin yükümlüleri kurumlar olmakla birlikte vergiyi ödeyenler ise kurum ortaklarıdır; yani kurumlar vergisi kuruma ortak olan hissedarlar tarafından ödenir. Kurum ortaklarından kurumun kazancı olan sermaye iratlarından kurumlar vergisi kesilmesi ayrıca kurum ortaklarına söz konusu iratlardan menkul sermaye iradı olarak gelir vergisi kesintisi yapılması aynı konunun iki kez vergilendirildiği sonucunu ortaya çıkarmaktadır. Bu düşünceye göre gelir vergisinden ayrı bir kurumlar vergisine ihtiyaç olmadığı çifte vergilendirmeye neden olması sebebiyle vergi politikasına ters düştüğü görüşü savunulmaktadır (Edizdoğan ve diğ., 2015: 285).

Çifte vergilendirme genel olarak bakıldığında aynı matrah üzerinden aynı yıl içinde ve aynı nitelikli mükerrer vergi alınmasına denilmektedir. Böylece iki kez vergilendirmek vergi adaleti ve vergi eşitliğine ters düşmekte ve modern vergilendirme ilkelerine de uygun düşmemektedir. Günümüzde çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları kapsamında gelirin, ikamet veya kaynak ülkelerinden yalnızca birinde vergilendirilmesi gerektiği veya vergilendirme hakkının her iki ülke arasında bölüşülmesi anlamında düzenlemeler yapılmakta ve bu yöntemle her iki ülkede yani mükerrer vergilendirilmenin önüne geçilmesi amaçlanmaktadır (Berkay ve diğ., 2011: 88).

Kurumlar vergisinin ülkelerin birçoğunda uygulanmasına rağmen ülkeler bu verginin gerekliliğini incelemekte ve tartışmaktadır. Bu nedenle 1966 senesinde Kanada’da Carter Komisyonu ve çeşitli akademisyenler yaptıkları çalışmalar neticesinde kurumlar vergisine ilişkin üç değişik yöntem önermiştir. Bunlardan ilki; kurumlar vergisinin gelir vergisine tamamiyle entegre olmasıdır. Bu durumdan kurumlar vergisini ödeyen şirketlerin daha basit bir şekilde mevcut seviyesine (sermaye, kar oranı, çalıştığı işçi sayısı, vb) gelmesi düşünülmektedir. Yöntemlerden bir diğeri 1960’larda gerek İngiliz gerekse ABD hükümetleri Kurumlar Vergisi ile Katma Değer Vergisinin yer değiştirmesi olasılığını araştırmışlardır. En son yöntem ise 1970’li yıllardan beri Kurumlar Vergisi bünyesinde meydana gelen nakit para akışını dikkate alarak kurumlar vergisinin değiştirilmesi araştırılmıştır. Çünkü ülkelerin çoğunda kurumlar vergisi gelirinin GSYİH’ya oranı %2-4 arasında gerçekleşmiş olduğu görülmektedir. Ancak bu araştırmadan kurumların sahip oldukları avantajları dolayısıyla gelir vergisine nazaran daha farklı şekilde vergilendirilmesinin adaletli olacağı sonucuna varılmıştır (Messere ve diğ., 2003: 112).

Türkiye de çifte vergilendirme konusunda çözüm arayışlarına konusunda Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarını uygun yol olarak görülmektedir. Türkiye’de Gelir Vergisi Kanunu yurt dışında ödenen vergilerin mahsup edilebilmesine olanak tanımaktadır. Böylece Türkiye’de yaşayan kişiler açısından çifte vergilendirme sorunuyla karşılaşılmamaktadır. Fakat Türkiye’de faaliyet gösteren ve ikametgahı başka ülkeler de bulunanlar kimselere gelirlerinin Türkiye’de ve karşı ülkede vergilendirilmesi sorunuyla karşılaşmaktadır. Bu yönden bakıldığında birçok ülke ile çifte vergilendirmenin önüne geçilebilmesi için ikili anlaşmalar imzalanmıştır (Berkay ve diğ., 2011: 94).

Tablo 1:
Yürürlükte Bulunan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları (02.01.2019 tarihi itibarıyla)

Taraf Devlet	Yürürlük Tarihi	Taraf Devlet	Yürürlük Tarihi
Avusturya	24.09.1973	Lüksemburg	18.01.2005
Norveç	30.01.1976	Estonya	21.02.2005
Güney Kore	25.03.1986	İran	27.02.2005
Ürdün	03.12.1986	Fas	18.07.2006
Tunus	28.12.1987	Lübnan	21.08.2006
Romanya	15.09.1988	Güney Afrika Cum.	06.12.2006
Hollanda	30.09.1988	Portekiz	18.12.2006
Pakistan	08.08.1988	Srbistan-Karadağ	10.08.2007
İngiltere	26.10.1988	Etiyopya	14.08.2007
Finlandiya	30.12.1988	Bahreyn	02.09.2007
K.K.T.C.	30.12.1988	Katar	11.02.2008
Fransa	01.07.1989	Bosna- Hersek	18.09.2008
Almanya	30.12.1989	Suudi Arabistan	01.04.2009
İsveç	18.11.1990	Gürcistan	15.02.2010
Belçika	08.10.1991	Umman	15.03.2010
Danimarka	20.06.1993	Yemen	16.03.2010
İtalya	01.12.1993	İrlanda	18.08.2010
Japonya	28.12.1994	Yeni Zelanda	28.07.2011
B.A.E	26.12.1994	Kanada	04.05.2011
Macaristan	09.11.1995	İsviçre	08.02.2012
Kazakistan	18.11.1996	Brezilya	09.10.2012
Makedonya	28.11.1996	Avustralya	05.06.2013
Arnavutluk	26.12.1996	Malta	13.06.2013
Cezayir	30.12.1996	Meksika	23.07.2015
Moğolistan	30.12.1996	Kosova	15.10.2015
Hindistan	30.12.1996	Filipinler	11.01.2016
Malezya	31.12.1996	Vietnam	09.06.2017
Mısır	31.12.1996	Gambiya	26.01.2018
Çin	20.01.1997	Kuveyt	13.12.1999
Polonya	01.04.1997	Rusya	31.12.1999
Türkmenistan	24.06.1997	Endonezya	06.03.2000
Azerbaycan	01.09.1997	Litvanya	17.05.2000
Bulgaristan	17.09.1997	Hırvatistan	18.05.2000
Özbekistan	30.09.1997	Moldova	28.07.2000
A.B.D	19.12.1997	Singapur	27.08.2001
Beyaz Rusya	29.04.1998	Kırgızistan	20.12.2001
Ukrayna	29.04.1998	Tacikistan	26.12.2001
İsrail	27.05.1998	Çek Cumhuriyeti	16.12.2003
Slovakya	02.12.1999	İspanya	18.12.2003
Slovenya	23.12.2003	Bangladeş	23.12.2003
Yunanistan	05.03.2004	Letonya	23.12.2003

Kaynak : <http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararası>

1.3.3. Ayırma Teorisine Göre Kurumlar Vergisi

Ayırma ilkesi, gelirin sadece tutarına göre değil, ayrıca elde edildiği kaynak açısından da farklı ödeme gücünü temsil ettiği düşünülerek, çalışma karşılığı olarak elde edilen emek gelirin, bir birikimden kaynaklanan servet ve sermaye gelirine göre daha düşük oranlarda vergilendirilmesi ya da vergilemede emek gelirine ayrıcalıklar tanınması yoluyla korunması olarak açıklayabiliriz (Saraçoğlu, 2016: 43).

Sermayeden elde edilen gelirin, emekten elde edilen gelire göre vergi ödeme gücü bakımından daha üstün olduğu düşüncesi, bu teorinin temellerini oluşturmaktadır. Ayırma ilkesi, sermayeden elde edilen geliri, emekten elde edilen gelirden daha ağır vergilendirme düşüncesine dayanmaktadır. Kurumlardan elde edilen gelirlerin toplumun değer yargılarınca daha az hakedilmiş olduğu düşüncesi iddia edilerek, kurumlar vergisinin varlık sebebine bu şekilde dayanak oluşturulmak istenmiştir. Ancak bir gelirin hak edilme derecesi ve sosyal faydası hakkında verilen toplumun yargıları sadece bu gelirin menşeiyle değil, gelirin kullanılış şekli ve sahibinin kişisel durumuyla da doğrudan ilgilidir (Büyükçulcu, 2006: 28).

Her ne kadar ayırma teorisinin uygulanması vergileme alanında adaleti sağlasa da sermayenin cezalandırılması, vergi de eşitlik ilkesine ters düşmesi gibi nedenlerle de bu alan da ki adaletsizliği ortaya koymaktadır (Yavuz, 2007: 211).

1.3.4. Uygun Gelir Kaynağı Olma Teorisine Göre Kurumlar Vergisi

Çağdaş maliye anlayışı içerisinde devletler kamu harcamalarının finansmanı başta olmak üzere giderlerini karşılamak için en az tepki ile karşılaşacak en verimli kaynakları seçmelidir. Bu açıdan bakıldığında uygun olabileceği düşünülen kamu gelirlerinden biri de kurumlar vergisidir. Sebebi ise kurumlar vergisi diğer vergiler ile kıyaslandığında tahsilinin daha kolay olması ve tahsil aşamasında daha az tepkiyle karşılaşıyor olmasıdır (Abaç, 1974: 9).

Kurumlar vergisi lehine ileri sürülen iki önemli gerekçe bulunmaktadır. Bunlardan ilki kurumlar vergisinin kurumlardan sermaye geliri alanlar üzerinden bir kesinti gibi düşünülebilir(ücret geliri elde eden gelir sahiplerine yapılan kesintiler gibi). Böyle bir vergi olmadığı varsayımı altında çoğu varlıklı bireylerin vergiden kaçabileceğinden endişelenilmektedir. Vergi lehine ileri sürülen bir diğer gerekçe ise siyasidir. Birçok kurumlar vergisi mükellefi ödedikleri vergiyle gelirlerinde ne kadarlık bir azalma

meydana geldiğini hesaplamazlar. Vergi yükünün kimin üzerinde kaldığının tam olarak bilinmemesi, bu vergiye karşı siyasi tepkiyi azaltır. Bu açıdan bakıldığında kurumlar vergisinin devletler için uygun bir gelir kaynağı olduğunu söylemek yanlış olmaz (Batirel, 1994: 724-725).

Kurumlar vergisi mükelleflerinin daha az direnç gösterdiği için bu verginin uygulanması zaman zaman eleştirilmiştir. Bunun nedeni ise hiç bir verginin uygulamasının gerekçesinin daha az tepki gösterilmesi olmaması düşüncesidir. Dolayısıyla bazı iktisatçılara göre kurumlar vergisi alınmamalı veya verginin gerekçesi başka nedenlere dayandırılmalıdır (Yavuz, 2008: 21).

1.4. Kurumlar Vergisinin Konusu

Kurum kazancı gelir vergisinin konusuna giren, gelir unsurlarından oluşur (K.V.K mad.1). Görüldüğü gibi gelir vergisi ve kurumlar vergisi konu bakımından aynı olup verginin türünü belirleyen kazancın niteliği değildir; gelir elde eden yükümlünün hukuki statüsü ve sıfatı gelire uygulanacak verginin gelir vergisi mi, kurumlar vergisi mi olacağını belirler (Öncel ve diğ. 2015: 331).

1.5. Kurumlar Vergisinin de Mükellefiyet Türleri

Kurumlar vergisinde de gelir vergisinde olduğu gibi tam ve dar mükellefiyet kavramları yer almaktadır. Gelir vergisinde verginin yükümlülerinin özelliği göz önüne alınarak “yerleşme” kavramı söz konusuysa kurumlar vergisinde ise “kurum merkezi” kavramı ve bu merkezin yasal merkez mi iş merkezimi olduğuna dikkat edilmiştir (Öncel ve diğ., 2015: 335).

Tablo 2:
Kurumlar Vergisi Mükellefiyet Şekilleri

Tam Mükellefiyet	Dar Mükellefiyet
Kanuni Merkezi veya iş merkezi Türkiye’de bulunanlar.	Kanuni merkezi ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye dışında bulunanlar.
Gerek Türkiye’de gerekse yabancı ülkelerde elde ettikleri kazançlar üzerinden vergilendirilir.	Sadece Türkiye’de elde ettikleri kazançlar üzerinden vergilendirilir.

1.5.1. Tam Mükellefiyet

Tam Mükellefiyet: Kanunun 1. Maddesinde sayılı kurumlardan Kanuni veya iş merkezi Türkiye’de bulunanlar gerek Türkiye’de gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirilirler (K.V.K m. 3).

Kanuni merkez : Vergiye tabi kurumların kuruluş kanunlarında, Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinde, tüzüklerinde, ana statülerinde veya sözleşmelerinde gösterilen merkezdir.

İş merkezi: İş bakımından işlemlerin fiilen toplandığı ve yönetildiği merkezdir (K.V.K m. 3).

Çok uluslu şirketler genellikle yasal merkezlerini kurumlar vergisi oranının düşük olduğu veya hiç alınmadığı vergi limanı denilen ülkeleri belirlemektedirler (Öncel ve diğ., 2015: 336).

Kurumlar Vergisi Kanununun 33 mad. Tam yükümlülükte çifte vergilendirmenin önlenmesi nedeniyle yurtdışın da ödenen verginin mahsubunu hükme bağlamış ve Gelir Vergisi Kanununda (m. 121) olduğu gibi sınırlı mahsup yöntemi kullanılmaktadır (Öncel ve diğ. , 2015: 336).

1.5.2. Dar Mükellefiyet

Dar mükellefiyet: Kanunun 1. Maddesinde sayılı kurumlardan kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye’de bulunmayanlar, sadece Türkiye’de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilirler (K.V.K mad 3,2).

Dar mükellefiyette kurum kazancı aşağıdaki kazanç ve iratlardan oluşur:

- 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun Türkiye’de iş yeri olan veya daimi temsilci bulunduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden elde edilen kazançlar (Bu şartları taşısa bile kurumların ihraç edilmek üzere Türkiye’de satın aldıkları malları Türkiye’de satmaksızın yabancı ülkelere göndermelerinden doğan kazançlar, Türkiye’de elde edilmiş sayılmaz. Türkiye’de satmaktan maksat, alıcı veya satıcının ya da her ikisinin Türkiye’de olması veya satış sözleşmesinin Türkiye’de yapılmasıdır).
- Türkiye’de bulunan zirai işletmeden elde edilen kazançlar.

- Türkiye’de elde edilen serbest meslek kazançları.
- Taşınır ve taşınmazlar ile hakların Türkiye’de kiralanmasından elde edilen iratlar.
- Türkiye’de elde edilen menkul sermaye iratları.
- Türkiye’de elde edilen diğer kazanç ve iratlar (K.V.K m. 3/3).

Örneğin bir işletme ana şirketi yabancı bir ülkede bir holdingin yavru şirketi ise ana şirket Türkiye’deki faaliyetlerinden dolayı dar yükümlü statüsünde olacak ve sadece Türkiye’de elde edilen kazançlarından dolayı vergilendirilecektir (Öncel ve diğ. , 2015: 337).

1.6. Kurumlar Vergisinin Mükellefi

Kurumlar vergisinin mükellefleri 5520 sayılı K.V.K da yer alan bazı tüzel kişileri ifade etmektedir. K.V.K yer alan ve bir hesap dönemi içerisinde elde etmiş olduğu kazançları kurumlar vergisine tabi olan mükellefler; sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıkları yer almaktadır.

Görüldüğü gibi kanun; adi komandit şirket ve kollektif şirket gibi iktisadi, ticari faaliyette bulunan bazı tüzel kişileri (şahıs şirketleri) kurumlar vergisinin yükümlüleri olarak belirtmemiş buna karşın dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri ve iş ortaklıkları gibi tüzel kişiliği olmayan iktisadi oluşumları verginin mükellefleri olarak saymıştır. Yani kurumlar vergisinin sadece ‘tüzel kişilerin gelirini vergilendirir’ şeklinde açıklanması yeterince doğru bir ifade olarak düşünülmemektedir (Öncel ve diğ., 2015: 331).

Sermaye şirketleri: 29/6/1956 tarihli ve 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulmuş olan anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ile benzer nitelikteki yabancı kurumlar sermaye şirkettir. Bu Kanunun uygulanmasında, Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi fonlar ile bu sonlara benzer yabancı fonlar sermaye şirketi sayılır (KVK., m.1).

Kurumlar vergisi kanununda da belirtildiği gibi sermaye şirketleri;

- Anonim Şirket
- Limited Şirket
- Paylı komandit şirket ve aynı mahiyetteki yabancı kurumlardır.

Anonim Şirket: TTK'ye göre bir gerçek yada tüzel kişiyle kurulan ve sermayesi belirli ve paylara bölünmüş olan, borçlarından dolayı yalnız mal varlığıyla sorumlu olan şirkettir. Anonim şirket ortakları yani pay sahipleri sadece getirmeyi taahhüt ettikleri sermaye payları ile yalnızca şirkete karşı sorumlu olup pay sahiplerinin şirket alacaklılarına karşı bir sorumluluğu bulunmamaktadır. Ortaklarından birinin ölümü durumu şirketi kendiliğinden sona erdirmez (Nohutçu ve diğ., 2018: 131).

Limited Şirket: bir veya daha çok gerçek yada tüzel kişi tarafından bir ticaret ünvanı altın da kanunen yasak olmayan her türlü ekonomik amaç için kurulabilir. Esas sermayesi belli olup sermaye söz konusu esas sermaye sayılan payların toplamıdır.

Anonim şirkette olduğu gibi ortaklar şirket borçlarından alacaklılara karşı sorumlu olmayıp yalnızca taahhüt ettikleri esas sermaye paylarını ödemekle ve şirket ön sözleşmesinde görülen ek ödeme ve yan edim yükümlülüklerini yerine getirmekle sorumludur.

Ortak sayısı 50 yi aşamaz esas sözleşmenin noter tarafından onaylanmasından itibaren 30 gün içerisinde tescil edilir ve tescil edildiği anda tüzel kişilik kazanır.

Limited şirket sermaye şirketi olup ortaklar sadece şirkete karşı getirmeyi taahhüt ettikleri sermaye payı oranında sorumludur.Limited şirketin alacaklıları ortaklara yönelemeyeceği gibi ortaların şahsi alacaklıları da şirkete yönelemez (Nohutçu ve diğ., 2018: 156).

Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket: Bir ticari işletmeyi ticaret ünvanı altında işletmek amacıyla kurulan şirket alacaklılarına karşı ortaklardan bir veya birkaçının sorumluluğu sınırlandırılmamış ve diğer ortak yada ortakların sorumluluğu belli bir sermaye ile sınırlandırılmış olan şirketlere komandit şirket denilir.

Sorumluluğu sınırlı olmayan ortaklar komandite olup sorumluluğu sınırlı olanlar ise kmanditer ortaktır.Komandite ortakların gerçek kişi olmaları gerekirken tüzel kişiler yalnızca komanditer ortak olabilir.

1.6.2. Kooperatifler

24/4/1969 tarihli, ve 1163 sayılı Kooperatifler Kanununa veya özel kanunlara göre kurulan kooperatifler ile benzer nitelikteki yabancı kooperatifleri ifade eder (K.V.K m. 2).

Kooperatifler Kanuna yada özel kanunlara göre kurulan üretim, tüketim, kredi, satış yapı kooperatifleri ile diğer kooperatifler, aynı mahiyetteki yabancı kooperatifler kurumlar vergisinin ikinci grup yükümlüleridir (KVK. m. 2, f.2).

Kooperatifler, ortaklarının belli ekonomik çıkarlarını karşılıklı özveri içinde sağlayıp korumak nedeniyle kurulurlar. Kooperatifler kar amacı gütmeyen ortaklarından başka kişilerle ilişkiye girdikleri ve sağladıkları kardan pay dağıttıkları ölçüde kurumlar vergisinin yükümlülüğünü taşırlar (Öncel ve diğ., 2015: 332).

1.6.3. İktisadi Kamu Kuruluşları

İktisadi kamu kuruluşları : Devlete, il özel idarelerine, belediyelere , diğer kamu idarelerine ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup, faaliyetleri devamlı bulunan ve ikinci fıkralar dışında kalan ticari sınai ve zirai işletmeler iktisadi kamu kuruluşudur (KVK m.2, f.3).

Yabancı devletlere, yabancı kamu idare ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup, bu maddenin birinci ve ikinci fıkraları dışında kalan ticari, sınai ve zirai işletmeler, iktisadi kamu kuruluşları gibi değerlendirilir (KVK m.2, f.4).

Kurumlar vergisinde iktisadi kamu kuruluşlarının yer almasının nedeni olarak rekabet eşitliğinin sağlanması amacı görülmektedir . İktisadi kamu kuruluşlarının bağlılığı devlet, özel idare , belediye, farklı kamu idareleri müesseselerine olabileceği gibi iktisadi kamu kurumlarının kurumlar vergisi kapsamında yer alacağı konusu Kurumlar Vergisi Kanununun içeriğinde yer alan bir madde de hükme bağlandığı bilinmektedir (Kurbetçi, 2010: 8).

1.6.4. Dernek ve Vakıflara Ait İktisadi İşletmeler

Dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler: Dernek veya vakıflara ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan ve bu maddenin birinci ve ikinci fıkraları dışında kalan ticari, sınai ve zirai işletmeler ile benzeri nitelikteki yabancı işletmeler, dernek veya vakıfların iktisadi işletmeleridir. Bu kanunun uygulanmasında sendikalar dernek; cemaatler ise vakıf sayılır (KVK m.2., f.5).

Dernek ; kazanç paylaşımı dışında belirli ve ortak amaçları gerçekleştirmek üzere en az yedi gerçek kişinin bilgi ve çalışmalarını sürekli olarak birleştirmeleri ile oluşturulan kuruluşlardır (DK. m.2).

Dernek ve Vakıflar kurumlar vergisi mükellefi olmamakla birlikte onlara ait iktisadi kamu işletmeleri Kurumlar Vergisi mükellefidir. Örneğin Kızılay bir dernek olarak Kurumlar Vergisine tabi değildir. Ancak Kızılay'a bağlı olarak işletilen Afyonkarahisar Maden Suyu İşletmesi bu vergiye tabidir (Tosuner ve Arıkan, 2007: 214).

1.6.5. İş Ortaklıkları

Kurumlar vergisi kanununda şu şekilde tanımlanmaktadır; Yukarıdaki fıkralarda yazılı kurumların kendi aralarında veya şahıs ortaklıkları ya da gerçek kişilerle, belli bir işin birlikte yapılmasını ortaklaşa yüklenmek ve kazancını paylaşmak amacıyla kurdukları ortaklıklardan bu şekilde mükellefiyet tesis edilmesini talep edenler iş ortaklıklarıdır. Bunların tüzel kişiliklerinin olmaması mükellefiyetlerini etkilemez (KVK m. 2, f.7).

İş ortaklıklarının kurumlar vergisi mükellefi sayılabilmeleri için bazı özellikleri taşımaları gerekir. Bunlar (Öner, 2015: 181-182):

- Ortaklardan birinin en az kurumlar vergisi mükellefi olması
- Ortaklığın belli bir işi sonuçlandırmak amacıyla yazılı bir sözleşmeyle kurulması
- İş ortaklığının konusunun belli olması ve yapılacak iş için belli bir süre öngürülmüş olması
- İşin birden fazla takvim yılına yaygın inşaat, onarma, montaj ve teknik hizmetler olması
- İş ortaklığı ile işveren arasında bir taahüt sözleşmesinin bulunması
- Tarafların birlikte söz verilen işin tamamından işverene karşı sorumlu olması
- İş sonuçlandırdıktan sonra kazancın paylaşılması ve taahüt edilen işin tamamlanması ve VUK ta yer alan ödevlerin yerine getirilmesiyle birlikte mükellefiyet son bulmuş sayılabilir.

1.7. Kurumlar Vergisinde Muafiyet ve İstisna

Muafiyetler: KVK'da muafiyetler kanununun 4 üncü maddesinde yer almış olup kurum bazında ele alınıp inceleyecek olduğumda üç başlık altında değerlendirilebilir,

A. Kamu idare ve kuruluşları muafiyetleri;

- Eğitim, kültür, sanat, sosyal nitelikli kuruluşlar ;Kamu idare ve kurumları tarafından gerçekleştirilen ve KVK da yer alan faaliyetlerin işletmesini yapan müesseseler vergiden muaf olarak belirtilmiştir.

- Kreş konuk evi ve askeri kantinler; Genel yönetim kapsamındaki idarelere bağlı olup yalnızca kamu görevlilerine hizmet sunan kar amacı gütmeyen üçüncü kişilere kiralanmayan kreş ve konukevleri ile askeri kışlalardaki kantinler.
- Sergi, fuar ve panayır açan kuruluşlar; Kamu idare ve kuruluşları tarafından yetkili idari makamların izniyle açılmış olması koşuluyla sergi, fuar ve panayır açan kuruluşlar.
- Sundukları hizmet karşılığında harç ve resim alan kuruluşlar (Şenyüz ve diğ., 2019: 195-196).

B. Kooperatifler: Kooperatiflerin muafiyetten yararlanabilmeleri için bazı şartları taşıyo olmaları gerekmektedir. Bunlar;

- Tüketim ve taşımacılık kooperatifler dışında ana sözleşmelerinde sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması
- Yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verilmemesi
- Yedek akçelerin ortaklara dağıtılmaması ve sadece ortaklarla iş görülmesine ilişkin gibi hükümler yer alıp bu hükümlere birebir uyan kooperatifler (Öncel ve diğ. , 2015: 347).

C. Diğer Muafıklar: Yabancı ülkeler veya uluslararası finans kuruluşları ile yapılan mali ve teknik iş birliği sözleşmeleri sınırları içerisinde sadece küçük ve orta ölçekli işletmelere kredi teminatı sağlamak amacıyla kurulmuş olan, bu faaliyetten elde edilen kazançları teminat sorumluluk fonuna ekleyen ve sahip oldukları fonları ortaklarına dağıtmaksızın küçük ve orta ölçekli firmalara kredi temin eden banka ve kuruluşlara yatıran kurumlara; 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 yerlerinin ortak ihtiyaçlarının karşılanmasında kullanan iktisadi işletmelerde kurumlar vergisi muafiyetleri tanınmıştır (Öncel ve diğ. , 2015: 347).

Kurumlar Vergisi İstisnaları: Matrah tespit edilirken giderler indirildikten sonra istisnalarında dikkate alınması gerekmektedir. İstisnalar Kurumlar Vergisi Kanununun 5. maddesinde düzenlemiştir. İstisnaların düzenlenme amacını özetleyecek olduğumuzda (Bilici, 2016: 112):

- Çifte vergilendirmeyi önlemek,

- Ülkeye döviz girişini teşvik etmek,
- Sermaye piyasasını teşvik etmek,
- Eğitimi teşvik etmek ,

Ve diğer amaçları olarak sıralayabiliriz.Kurumlar vergisinde yer alan istisnalara genel hatlarıyla değinecek olduğumuzda aşağıdaki gibi sıralayabiliriz (Tarcan, 2018: 39):

- İştirak kazançları istisnası,
- Yurt dışı iştirak kazançları istisnası,
- Yurt dışı iştirak hissesi satış kazancı istisnası,
- Emisyon primi kazaç istisnası,
- Yatırım fon ve ortaklıkları kazanç istisnası,
- Gayrimenkul ve iştirak hissesi satış kazancı istisnası,
- Bankalara ve TMSF borçlu durumda olan kurumlar ve bankalara tanınan istisna
- Yurt dışı şube kazançları istisnası,
- Yurt dışı inşaat-onarım –montaj-teknik hizmetler kazancı istisnası,
- Özel okul ve rehabilitasyon merkezi işletilmesine ilişkin kazanç istisnası,
- Risturn istisnası şeklindedir.

1.8. Türkiye’de Kurumlar Vergisi Oranındaki Tarihsel Değişim

Ülkemizde kurumlar vergisi oranı yüzde 10 olarak uygulanmaya başlamış olup, 1964-1980 arasında 25 olarak uygulanmıştır. 1950-80 yılları arasında vergiye ek olarak ortaklara dağıtılan kar payları üzerinden de gelir vergisi stopajı kesilmiş olup daha sonra 1980 yılına gelindiğinde bu stopaj kaldırılmış ancak kurumlar vergisi oranı da yüzde 50 lere kadar yükseltilmiştir (Avcı, 2009: 90).

Ülkemiz de kurumlar vergisi tarifesi sabit oranlıdır. Tek oranlı vergi uygulamasını savunan ilk iktisatçı Milton Friedman’dır. Tek oranlı vergi sisteminin kurumlar vergisine daha uygun adil, basit ve etkin bir vergileme sistemi olarak tanımlanmıştır (Gerçek, 1999: 126).

Tablo 3:
Kurumlar Vergisi Oranlarının Yıllara Göre Gelişimi (%)

Yıllar	Oran	Yıllar	Oran
1990	46	1999	30
1991	46	2000	30
1992	46	2001	30
1993	46	2002	30
1994	25	2003	30
1995	25	2004	33
1996	25	2005	30
1997	25	2006	20
1998	25	2007/2008	20
		2018-2020	22

Kaynak:TC Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, Avcı 2009: 91

Kurumlar vergisi oranı %20 dir(KVK m 32/1). Ancak günümüzde ise bu oran 2018-2020 yılları arasında %22 olarak uygulanmaktadır (KVK Geçici m. 10).

Kurumlar vergisi oranı mükelleflerin vergiye davranışlarını etkileyen önemli faktörlerden biridir. Mükellefler vergi yükünün ağır olduğu ülkelerden vergi cennetlerine doğru yatırımlarını taşımak isteyebilmektedir. Vergi cenneti olarak tanımladığımız ülkelerin vergi sistemlerine baktığımızda çok düşük veya hiç vergi alınmaması, vergi sistemlerinin şeffaf olmaması ve bilgi değişiminde bulunulmaması gibi özellikler göze çarpmaktadır (Saruç, 2015: 26).

Ülkemizde 1999 yılında yaşanan yıkıcı depremden sonra 2000 ve 2001 krizlerinin görülmesinin ardından devlet ek kaynak bulma arayışına girmiştir.Ardından 2003 ve daha sonrasında alınan istikrar tedbirleriyle birlikte vergi oranları düşürülmesi kararı alınmış, bunun sebeplerini sıralayacak olursa; talebin artırılması bekleyişi bunun yanı sıra ekonomik canlılığı beraberinde getirmesi, yüksek vergiler nedeniyle ortaya çıkan kayıp ve kaçakların engellenmesi, yabancı yatırımların teşvik edilmesi ve küresel rekabete uyum sağlanarak daha yüksek bir vergi gelirin elde edilmiş olması hedeflenmiştir (Armağan, 2007: 228).

Vergi rekabeti, vergiye katılım gibi sebeplerden dolayı verginin etkinliğini artırmak amacıyla Türkiye’de de kurumlar vergisi oranında birçok kez değişiklik yapılmıştır. Tabloya bakıldığında Türkiye’de uygulanan kurumlar vergisi oranının yüksek olduğu düşünülse de uygulama da istisnalar ve muafiyetler nedeniyle verginin mükellefler üzerindeki yükünün daha hafif olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır (Avcı, 2009: 91).

1.9. Bazı Seçilmiş Dünya Ülkelerinde Günümüze Kadar Kurumlar Vergisi Oranındaki Değişim

Küreselleşen dünyayla birlikte bir ülke ekonomisinin daha fazla büyümesi, gelişmesi ve gelişen dünya ekonomileriyle rekabet edebilir hale gelebilmesi için dışarıdan da kaynaklara ihtiyaç duymaktadır (Olgun, 2015: 1). Kurumlar vergisi oranı sermaye hareketliliği, vergi rekabeti gibi eğilimlere yön vermesi nedeniyle de bu konu üzerine çalışmaların önemi artmaktadır. Kurumlar vergisi oranları uygulaması ile ilgili bazı ülke örnekleri aşağıdaki gibidir:

Tablo:4
Bazı Seçilmiş Dünya Ülkelerinde Günümüze Kadar Kurumlar Vergisi Oranındaki Değişim

	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
ABD	40	40	40	40	40	40	40
Almanya	38,31	38,34	38,36	29,51	29,44	29,41	29,37
Bulgaristan	15	15	10	10	10	10	10
Caymanadaları	0	0	0	0	0	0	0
Cezayir	-	-	-	-	-	-	-
Danimarka	30	30	28	28	25	25	25
Fransa	33,83	33,33	33,33	33,33	33,33	33,33	33,33
Finlandiya	26	26	26	26	26	26	26
Güney Kıbrıs	10	10	10	10	10	10	10
İsviçre	21,99	21,30	20,63	19,20	18,96	18,75	18,31
İtalya	37,25	37,25	37,25	31,4	31,4	31,4	31,4
İngiltere	30	30	30	30	28	28	26
Kanada	36,10	36,10	36,10	33,5	33	31	28
Macaristan	16	16	16	16	16	19	19
Norveç	28	28	28	28	28	28	28
Romanya	16	16	16	16	16	16	16

Kaynak: <https://home.kpmg/xx/en/home/services/tax/tax>, Erişim Tarihi: 26.03.2019

Tablo:5
Bazı Seçilmiş Dünya Ülkelerinde Günümüze Kadar Kurumlar Vergisi Oranındaki Değişim

	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
ABD	40	40	40	40	40	40	27
Almanya	29,48	29,55	29,58	29,72	29,72	29,79	30
Bulgaristan	10	10	10	10	10	10	10
Caymanadaları	0	0	0	0	0	0	0
Cezayir	-	25	19	26	26	26	26
Danimarka	25	25	24,5	22	22	22	22
Fransa	33,33	33,33	33,33	33,33	33,30	33,33	33
Finlandiya	24,5	24,5	20	20	20	20	20
Güney Kıbrıs	10	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5
İsviçre	18,06	18,01	17,92	17,92	17,92	17,77	18
İtalya	31,4	31,4	31,4	31,4	31,4	24	24
İngiltere	24	23	21	20	20	19	19
Kanada	26	26	26,5	26,5	26,5	26,5	26,5
Macaristan	19	19	19	19	19	9	9
Norveç	28	28	27	27	25	24	23
Romanya	16	16	16	16	16	16	16

Kaynak: <https://home.kpmg/xx/en/home/services/tax/tax-tools>, Erişim:26.03.2019

Tabloya genel olarak bakıldığında 2005- 2018 yılları arasında birçok ülke de kurumlar vergisi oranının düşüş seyrinde olduğu görülmektedir. Örnek verecek olursak; İtalya da 2005 yılında %37,25 olarak uygulanan kurumlar vergisi 2018 yılında %24 olarak uygulanmaktadır. Danimarka da 2005 yılında %30 olarak uygulanan kurumlar vergisi 2018 yılında %22 olarak uygulanmaktadır. Türkiye de 2005 yılında %33 olarak uygulanan kurumlar vergisi günümüzde %22 olarak uygulanmaktadır.

Bazı ülkelerde ise kurumlar vergisi oranı çok düşük veya sıfır olarak uygulanmaktadır. Örneğin Cayman adalarında kurumlar vergisi oranı % 0 dır. Macaristan da ise kurumlar vergisi oranı çok düşük seviyelere çekilmiş olup 2017 den itibaren %9 seviyesine düşürülmüştür.

Kurumlar vergisi oranı sanayileşmiş ülkelerde daha yüksektir. Sermayeye daha çok ihtiyaç duyan gelişmekte olan ülkelerde ise kurumlar vergisinin rolünü gelir vergisinin aldığı görülmektedir (Jahnsen ve Pomerleau, 2017: 1).

Dünya çapında bir çok ülkede kurumlar vergisi oranı 1980'lerden itibaren düşüş eğilimi göstermektedir. En büyük ekonomiye sahip ülkeler dahil, dünyanın bütün büyük bölgelerinde düşüş eğilimi görülmektedir. Avrupa ülkeleri diğer ülkelerle kıyaslandığında daha düşük kurumlar vergisi oranına sahiptir. Günümüz de çoğu ülkede kurumlar vergisi oranı yüzde 30 dan daha düşük olduğu bilinmektedir (Bunn, 2018).

Tablo 6:
Dünyadaki İlk Yirmi En Yüksek Kurumlar Vergisi Oranı

Ülke	Oran	Bölge
Birleşik Arap Emirlikleri	%55	Asya
Komorlar	% 50	Afrika
Porto Riko	%39	Kuzey Amerika
Surinam	%36	Güney Amerika
Çad	%35	Afrika
Kongo, Demokratik Cumhuriyeti	%35	Afrika
Ekvator Ginesi	%35	Afrika
Gine	%35	Afrika
Hindistan	%35	Asya
Kiribati	%35	Okyanusya
Malta	%35	Avrupa
Saint Maarten	%35	Kuzey Amerika
Sudan	%35	Afrika
Zambiya	%35	Afrika
Sint Maarten (Hollandaca bölüm)	%35	Kuzey Amerika
Fransa	%34.43	Avrupa
Brezilya	%34	Güney Amerika
Venezuela	%34	Güney Amerika
Birleşme	%33.33	Afrika
Kamerun	%33	Afrika
Dünya Çapında Ortalama	%23.03	N/A
Dünya çapında ağırlıklı ortalama (GSYİH'ye göre)	%26.47	N/A

Kaynak: <https://taxfoundation.org/corporate-tax-rates-around-world-2018/>

BÖLÜM 2: KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMASINA GÖRE ÜLKE ÖRNEKLERİ VE KURUMLAR VERGİSİNE YÖNELİK TARTIŞMALAR

2.1. Bazı Gelişmiş Ülkeler de Kurumlar Vergisi Uygulaması

2.1.1. ABD’de Kurumlar Vergisi Uygulaması

ABD’de de bizim ülkemizde uygulandığı gibi gelir üzerinden alınan vergiler ikiye ayrılır; bunlar gelir ve kurumlar vergisidir. Bunların yanı sıra çalışan ve emeklilerden ekonomik güvence sağlamak gerekçesiyle sosyal güvenlik vergisi adı verilen bir vergi alınmaktadır. ABD’de de kurumlar vergisi federal devlet, federe devlet ve belediyeler düzeyinde tahsili gerçekleşmektedir (Kızılot ve diğ., 2006).

ABD’de de genel servet vergisinin başarılı olamaması üzerine, en başta geçen yüzyılın ortalarında federe devletler de özel bir vergi olarak kullanılmaya başlanmış olan kurumlar vergisi, Birinci Dünya Savaşının ardından kendine özel bir tarifeye sahip bağımsız bir vergi haline gelmiştir (Dökmen, 2018: 80).

ABD’de de vergi oranları eyaletlere göre değişmektedir. Bazı eyaletlerde artan oranlı uygulanırken bazılarında düz oran uygulanmaktadır. Bazı eyaletler sermayeyi kendilerine çekmek düşüncesiyle vergi oranlarını diğer eyaletlere kıyasla daha aşağıda tutmaktadır. Özellikle şirketlerin gelir vergilerinde rastlanılan bu durum “vergilemede rekabet sistemi” olarak biliniyor olup literatürde de Tiebout Modeli olarak yaygın olarak rastlanmaktadır. Bu uygulama sayesinde şirketler büyük kazançlar elde etmişlerdir (Demir, 2008: 282).

Tablo 7:
ABD’de Günümüze Kadar Kurumlar Vergisi Oranındaki Değişim

Yıllar	Oranı	Yıllar	Oran
1950	42	1971-1978	48
1951	50	1978-1985	46
1952-1963	52	1986-2003	40
1964	50	2003-2004	34
1965-1967	48	2005-2017	40
1968-1969	52	2018-...	27
1970	49		

Kaynak: 1993-2007 arası dönemdeki veriler; KPMG’s Corporate and Indirect Tax Rate Survey 2007’den, 1950-1985 arasındaki veriler Peccman, 1987:162’den, 1986-1993 arası dönemdeki verilerde de www.taxfoundation.org (b)’den yararlanılmıştır.

Kurumlar vergisi oranı sermaye hareketliliği,yatırım,üretim gibi bir çok konuya doğrudan etki etmektedir. Kurumlar vergisi oranının yüksek olması şirketlerin vergi sonrası kazancını düşürür, sermaye maliyetini artırır ve sermaye stokunun yavaş büyümesine sebep olur. Bu durum üretkenliğin düşmesine, daha düşük ücretlere ve daha yavaş ekonomik büyümeye neden olur (Pomerleau, 2013: 3).

ABD’de de son yıllarda kurumlar vergisinin sıkça tartışıldığı ve oranında düşüş yaşandığı görülmektedir. Sayıştay, eyaletlerdeki federal yasal kurumlar vergisi oranını büyük ölçüde aşağıya çekmiştir. Eyalet vergileri ve bunlarla birlikte yerel vergiler birleştiğinde ABD’nin kurumlar vergisi oranındaki değişim OECD ülkelerinde uygulanan oranlara uyumlu hale gelmektedir (Pomerleau, 2018).

Tablo 8:
ABD’de de Bazı Eyaletler de Birleşik Devlet Federal ve Eyalet Kurumları Vergisi Oranları

Eyalet	Kurumlar Vergisi Oranı	Birleşik Devletler ve Federal Kurumlar Vergisi Oranı
Alabama	%6.5	%25.1
Alaska	%9.4	%28.4
Kaliforniya	%8.8	%28
Florida	%5.5	%25.3
Montana	%6.8	%26.3
New York	%6.5	%26.1
Washington	%0	%21

Kaynak: <https://taxfoundation.org/us-corporate-income-tax-more-competitive/>

2.1.2. İngiltere’de Kurumlar Vergisi Uygulaması

İngiltere’de 1937 senesine gelinceye kadar geliri vergilendiren gelir vergisinin haricinde bir kurumlar vergisi uygulaması görülmemiştir.1937 senesinde Ulusal Savunma Katkısı (National Defence Contribution) adı verilmiş olan sermaye şirketlerini vergilendiren bir uygulamaya geçilmiş ancak bunların yanı sıra gerçek kişilerin ticari kazançlarını da vergilendirmesi nedeniyle tam anlamıyla kurumlar vergisi niteliğini taşıdığı kabul edilmemiştir. Günümüzde ki kurumlar vergisi uygulamasına ise 1947 yılında geçilmiştir (Dökmen, 2018: 80).

İngiltere’de kurum kazançları beş ana kaynaktan oluşmaktadır. Bu beş kaynak; ticari kazanç, kira geliri, yurtdışı yatırım gelirleri,faiz gelirleri ve sermaye kazançlarından oluşmaktadır (Yavuz, 2008: 28). İngiltere de kurumlar vergisi düz oranlı uygulanmaktadır. Kurumlar vergisinin yıllar itibarıyla değişimi aşağıdaki tablo da yer almaktadır.

Tablo 9:
İngiltere’de Yıllar İtibarıyla Kurumlar Vergisi Oranındaki Değişim

Yıllar	Oran	Yıllar	Oran
1965-1968	40	1992-1997	33
1969	45	1998-1999	31
1970	42,5	2000-2008	30
1971-1972	40	2009-2010	28
1973-1979	Küçük Şirketler:42 Büyük Şirketler:52	2011	26
1980-1983	52	2012	24
1984	50	2013	23
1985	45	2014	21
1986	40	2015-2016	20
1987-1991	35	2017-..	19

Kaynak: 1993-2007 arası dönemdeki veriler KPMG’s Corporate and Indirect Tax Rate Survey 2007’den, 1980-1993 arası dönemdeki veriler <http://www.taxpolicycenter.org>’dan, 1965- 1968 arası dönemdeki verilerde de <http://en.wikipedia.org>’den yararlanılmıştır. Aktaran:Yavuz:2008:29.

Tablo da da görüldüğü gibi, 1965 yılında yüzde 40 olarak uygulanan kurumlar vergisi günümüzde yüzde 19 oranında uygulanmaktadır. OECD ülkelerinin genelinde görülen kurumlar vergisi oranında azalma eğilimi sistematik bir şekilde İngiltere’de de görülmektedir.

2.1.3. Almanya’da Kurumlar Vergisi Uygulaması

Kurumlar vergisi Almanya’da 19. Yüzyılın ortalarında gündeme gelmiştir. Bu dönemde söz konusu olan ticari şirketlerdeki büyümenin hızlı artışı sermaye şirketlerinin yürürlükte yer alan gelir sistemine dahil edilmesi konusundaki tartışmaları beraberinde getirmiştir. Kurumlar 1891’de Prusya Gelir Vergisi Reformu’nda gerçek kişilerle aynı vergiyi ödemiş; 1920 senesinde ise gelir vergisinden ayrı olarak bütün tüzel kişilikleri kapsayan tam anlamıyla bir kurumlar vergisi kabul edilmiştir (Dökmen, 2018: 79).

Tablo 10:
Almanya’da Yıllar İtibarıyla Kurumlar Vergisi Oranında ki Değişim

Yıllar	Oran	Yıllar	Oran
2005	38,31	2012	29,48
2006	38,34	2013	29,55
2007	38,36	2014	29,58
2008	29,51	2015	29,72
2009	29,44	2016	29,72
2010	29,41	2017	29,79
2011	29,37	2018	30

Kaynak: <https://home.kpmg/xx/en/home/services/tax/tax-tools-and-resources/tax-rates-online/corporate-tax-rates-table.html>. Yararlanılarak hazırlanmıştır. Erişim Tarihi:26.03.2019

Kurumlar vergisi Almaya’da 2005 yılında %38,31 oranında uygulanmaktadır. 2006-2007 yılları arasında artış görülmüş daha sonraki yıllarda da bir çok ülke de olduğu gibi

azalış seyri göstermiştir. 2018 yılına gelindiğinde 30 olarak uygulanan kurumlar vergisi oranı halen devam etmektedir.

2.1.4. Fransa’da Kurumlar Vergisi Uygulaması

Gelir vergisinden ayrı bir kurumlar vergisinin ortaya çıkması Fransa da çok yakın bir tarihe dayanmaktadır. 1917 senesinde sermaye şirketleri gelir vergisinden yükümlü ve yükümlülük şekli sermaye şirketlerinin dağıtılan veya dağıtılmayan kazançlarından meydana gelmekteydi. Fransa da tam anlamıyla kurumlar vergisi uygulamasının var olması 1948 yılına dayanmaktadır (Dökmen, 2018: 79).

Tablo 10 :
Fransa’da Yıllar İtibariyle Kurumlar Vergisi Oranında ki Değişim

Yıllar	Oranı
2005	33,83
2006-2015	33,33
2016	33,30
2017	33,33
2018	33
2019	31

Kaynak: <https://home.kpmg/xx/en/home/services/tax/tax>, yararlanılarak hazırlanmıştır. Erişim Tarihi:26.03.2019.

Tablo 10’ a bakıldığında 2005 yılında %33,83 oranında, 2006-2015 yılları arasında 33,33 ve daha sonraki yıllardada kurumlar vergisi oranının düşüş seyriinde olduğu görülmektedir. Ancak bu düşüş oranı diğer ülkelere nazaran nispeten daha küçük oranlarda gerçekleştiği söylenebilmektedir. 2018 yılında %33 olan kurumlar vergisi oranı 2019 yılında %31 e düştüğü görülmektedir.

2.2. Bazı AB Ülkelerinde Kurumlar Vergisi Uygulaması

2.2.1. Bulgaristan’da Kurumlar Vergisi Uygulaması

Bulgaristan’da anonim ve limited olmak üzere iki tür şirket türü bulunmakta olup %100 yabancı sermayeli şirket kurulabilmektedir. Bulgar vatandaşı olup olmamasına bakılmaksızın ülke de kurulan şirketler Bulgar şirketi sayılmakta olup Bulgar Ticaret kanununa göre faaliyet sürdürebilmektedir.

Tablo 11 :
Bulgaristan’da Yıllar İtibariyle Kurumlar Vergisi Oranında ki Değişim

Yıllar	Kurumlar Vergisi Oranı(%)
2003	23,5
2004	19,5
2005	15
2006	10
2007	10

Kaynak: <https://home.kpmg/xx/en/home/services/tax/tax-tools>, yararlanılarak hazırlanmıştır.Erişim Tarihi:26.03.2019

2003 yılında 23,5 olan kurumlar vergisi oranı yıllar itibarıyla düşüş seyri izlemiştir. AB üyesi olan Bulgaristan uyumlaştırma süreci içerisinde kurumlar vergisi oranını %10’ a kadar çektiği görülmektedir. Bulgaristan’da vergi oranının düşük olması , çeşitli vergi kolaylıklarının sağlanması, iş yapma maliyetlerinin düşük olması, AB fonlarından yararlanma imkanları ülkeyi yatırım yapma konusunda cazip hale getirmektedir (<https://www.corlutsa>).

Bulgaristan’da işsizlik oranı, ülke işsizlik oranını %25 aşan belediyelerde yatırım veya ek yatırım yapanlara gerçekleşecek yatırım büyüklüğünün yarısı miktarında kurumlar vergisinden muaf olma hakkı tanınmıştır (www.corlutsa).

Örneklendirilecek olduğunda; 2017 senesinde Bulgaristan’da işsizlik oranının yüksek olduğu bir belediyeye 200 000 euro değerinde yatırım yapılmış olsun bu yatırımı gerçekleştiren işletme, 2018, 2019, 2020 ve 2021 yıllarında gerçekleşecek kurumlar vergisi borcunun 100 000 euroyu aşacak kısmı için muafiyetten yararlanabilecektir (<https://www.corlutsa>).

2.2.2. Macaristan’da Kurumlar Vergisi Uygulaması

Macaristan’ın uygun konumu, ekonominin ve siyasi ortamın istikrarlı olması, vergi kolaylıklarının sağlanması ülkeyi son yıllarda yatırım yapma konusunda cazip hale getirdiği görülmektedir. Macar hükümetinin 2017 yılında kurumlar vergisi oranını %9 a düşürmesi sosyal güvenlik ve ücret geliri üzerinden alınan vergi oranının %27 den %22 ye indirmesi gibi avantajlar ülkeye yapılan yatırımların artmasında etkili olduğu söylenebilmektedir (KPMG, 2017).

Tablo 11 :
Macaristan’da Yıllar İtibariyle Kurumlar Vergisi Oranında ki Değişim

Yıllar	Kurumlar Vergisi Oranı(%)
2003	18
2004-2009	16
2010-2016	19
2017	9

Kaynak:<https://home.kpmg/xx/en/home/services/tax/tax-tools>, yararlanılarak hazırlanmıştır.

Birçok AB ve Dünya ülkesinde olduğu gibi Macaristan’da da vergi oranlarının düşüş trendini takip ettiği görülmektedir. 2003 yılında %18 olan kurumlar vergisi oranı 2004-2009 yılları arasında %16, 2010-2016 yılları arasında %19 ve 2017 yılında %9 a gerileyerek AB ülkeleri arasında en düşük kurumlar vergisi oranına sahip olan ülke olarak göze çarpmaktadır.

2.2.3. Romanya’da Kurumlar Vergisi Uygulaması

Tablo 12 :
Romanya’da Yıllar İtibariyle Kurumlar Vergisi Oranındaki Değişim

Yıllar	Kurumlar Vergisi Oranı(%)
2003	25
2004	25
2005-2019	16

Kaynak : <https://home.kpmg/xx/en/home/services>.

Kurumlar vergisi oranı Romanya’da düz oranlı olarak uygulanmaktadır. Gelir vergisi oranı %10 iken Kurumlar vergisi oranının %16 dır. AB’ de bir çok ülke de olduğu gibi Romanya’da da kurumlar vergisinin düşüş eğilimde olduğu göze çarpmaktadır. 2003-2005 yılları arasında %25 oranında uygulanan kurumlar vergisi 2005 yılından itibaren %16 oranında uygulanmaktadır.

2.3. Kurumlar Vergisine Yönelik Tartışmalar

2.3.1. Vergilemede Adalet Açısından Kurumlar Vergisi

Vergileme de adalet sıkça tartışılan soyut bir kavramdır. Adalet kavramında olduğu gibi açıklanmaya ihtiyaç duyulan tek başına genel bir anlam ifade eden, kişiden kişiye toplumdaki topluma değişebilen tarafsız bir kavram olduğu söylenebilir. Vergilendirme sisteminin adil olması vergiye gönüllü katılımı artırır ve sosyal huzurun korunmasında büyük fayda sağlar (Güran, 2004: 243-244).

Bir ülkede, vergi yükünün adaletli olup olmadığını ölçme yöntemlerinden biri de doğrudan ve doğrudan olmayan vergilerin, alınan vergilerin toplam içerisindeki oranının karşılaştırılmasıdır. Sebebi ise doğrudan olmayan vergilerin(motorlu taşıtlar vergisi, gelir vergisi, kurumlar vergisi) vergileme de adalet açısından daha uygun olmasıdır. Dolaysız vergilerin daha adaletli olduğunu düşündüren nedenler ise geliri vergilendiremeye yönelik uygulanan artan oranlı tarifeler, muafiyet, istisna ve indirim gibi uygulamaların vergi ödeme gücünü yansıtan ilişkiler kurulabilmesidir (Büyükçulcu, 2006: 14).

KDV, ÖTV gibi dolaylı vergilerde ise ödeme gücüne bakılmaksızın alınması sebebiyle düşük gelirlili vergi vatandaşlar, yüksek gelirlilerle kıyaslandığında daha fazla vergi yüküyle karşıkarşıya kalmış olurlar. Vergi yükünün düşük ve sabit gelirliler üzerinde daha fazla baskı yaratması anayasanın 73. Maddesinde yer alan vergileme de adalet ilkesine de ters düşmektedir. Bir ülkede vergi gelirleri içerisinde ki dolaylı ve dolaysız vergilerin karşılaştırmasına bakılarak verginin adaletli bir şekilde alınıp alınmadığına karar verilebilir.Eğer dolaylı vergilerin oranı dolaysız vergilere göre daha yüksekse vergi adaletinin varlığından söz edilemez. Ülkemizde de bu adalet ölçüm şekiline göre bakıldığı zaman adil bir vergileme sisteminin olduğu söylenemeyeceği gibi bu adaletsizliğin her geçen gün arttığını söylemek yanlış olmayacaktır (Büyükçulcu, 2006: 14-15).

Kurumlar vergisine adalet ilkesi açısından baktığımızda, Kurumlar vergisi gerekçelerden biri olmakta olan ayırma ilkesi çerçevesinde sermaye gelirleri üzerinden alınması kısmi de olsa emek gelirlerinin lehine bir vergileme hedeflemiş olup, günümüzde bakıldığında adalet açısından fonksiyonunu büyük ölçüde kaybetmiştir. Bunun en önemli nedeni Kurumlar Vergisi oranının devamlı bir azalma eğiliminde olması bunun ise efektif olarak şirketleri büyük ölçüde vergi dışı bırakması durumunu beraberinde getirmiştir. Sermaye hareketliliğinin yüksek olması nedeniyle önemi büyük olan kurumlar vergisi oranının, söz konusu kaynağın düşük bir vergilemeye tabi tutulması yönelimini ortaya çıkarmıştır (Cebeci, 2011: 163).

Kurumlar Vergisi yükünden kurtulma olanaklarının artmış olması da adalet işlevini zedeleyen bir diğer noktadır. Her ne kadar istenilmeyen önü kesilmeye çalışılan bir durum olsa da transfer fiyatlandırması politikaları firmaların vergi yükünü azaltma

konusunda kolaylık sağlar. Bunun yanı sıra sermayenin serbest dolaşım imkânlarının bulunması da kurum kazançlarının vergi oranlarının düşük olduğu ülkelere taşınmasının önünü açmaktadır (Cebeci, 2011: 163-164).

Kurumlar vergisinin neden var olması gerektiğini ifade eden birçok farklı görüş bulunmaktadır. Bu görüşlerden birçoğunun ortak bulunduğu nokta kurum olmanın faydalarından yararlanan kuruluşların gelir vergisinden ayrı olarak vergilendirilmesi gerektiği düşüncesidir. Kurumlar vergisinin verginin adaletli olması gerektiği ilkesine ters düştüğü görüşünde olanlar ise kurumlar vergisine karşı çıkmaktadır. Bu verginin adaletsiz olduğunu savunanların gerekçelerinden biri ise kurumlar vergisinin netice itibarıyla gerçek kişileri vergilendiriyor olması ve bu vergilendirmenin çifte vergilendirmeye sebep olduğu düşüncesidir (Turhan, 1998: 135).

2.3.2. Vergilemede Etkinlik Açısından Kurumlar Vergisi

Verginin etkin olup olmadığını gösteren en önemli göstergelerden biri doğrudan ve dolaylı olarak ödenmiş olan vergi tutarı ile devletin kasasına girmiş tutar arası da oluşan farkın en düşük seviyede olanıdır. Diğer bir ifadeyle adalet ilkesi çerçevesinde en düşük maliyetle en fazla verginin tahsil edilmesidir. Ayrıca devletin kasasına girmiş olan gelirin halka adil bir şekilde hizmet sunumuna dönüştürülmesi halkın en doğal hakkı ve devletinde asli görevlerindedir (Saydam, 2017).

Vergi toplanma amacına göre bakıldığında ise verginin karşılığının alınabiliyor olması yönünden sosyal ve ahlaki bir amaca ulaşma olma kabiliyeti öne çıkarır, vergi bilimin de ise bu amaçlara ulaşılabilmesi “vergi etkinliği” olarak tanımlanmaktadır (Saydam, 2017).

Kurumlar vergisinde etkinlik açısından yapılan tartışmalar adaletle ilgili endişelerin ötesinde bir önem arz etmektedir. Kurumlar vergisi gerek yurtiçi gerekse uluslararası ölçekte birçok saptırıcı etkiler meydana getirmektedir. Diğer vergilerinde saptırıcı etkileri olmasına rağmen sermaye vergilerinden biri olan kurumlar vergisinin ortaya çıkardığı etkinlik kaybının boyutunun daha büyük önem arz ettiği söylenebilmektedir. Saptırıcı etkileri özetle sıralayacak olduğumuzda (Cebeci, 2011:164-165):

- Sermayenin kurumsallaşma veya kurumsallaşmama üzerine etkisi yani örgütlenme tercihini etkilemektedir.

- Bireylerin risk tercihini etkiler. Yani sınırlı sorumlulukla gelir beklentileri üzerinde etki oluşturabilmektedir.
- Yerel yatırımlarda yatırım yeri tercihini etkiler.
- Küresel sermayenin hangi ülkeleri yerleşim yeri olarak göreceğinde de etkilidir.

2.3.3. Kurumlar Vergisine İlişkin Güncel Tartışmalar

Vergi sistemi değerlendirilirken genellikle üç önemli faktör üzerinde durulmaktadır; adalet, basit olması ve etkinlik. Günümüzde uygulanan vergi sisteminin basit, adil ve ekonomik gelişmelere destek olması istenilen bir durumdur. 1980 lerden itibaren vergi sistemine yöneltilen eleştiriler ise (Gerçek, 1999 : 125):

- Vergi sisteminin anlaşılır olmaması, maliyetinin yüksek ve adil olmadığı düşüncesi
- Çalışmayı, tasarrufu ve yatırımları cezalandırdığı ve ekonomik gelişmelere destek olmadığı düşüncesi
- Vergi oranlarının yüksek ve vergi yapısının motivasyon düşürücü etkisi üzerine yoğunlaşan eleştiriler vergi sistemiyle ilgili reform yapılma ihtiyacını da gündeme getirmiştir.

Gelir vergisi artan oranlıyken kurumlar vergisi ise tek bir oran üzerinden uygulanmaktadır. Ülkemizde kurum kazançlarına artan oranlı bir tarife uygulanması gereksiz görülürken; Avrupa birliğinin bazı ülkelerinde artan oran uygulandığı bu oranın işletmelerin büyüklüklerine göre üçlü veya ikili olarak uyguladığı görülmektedir (Edizdoğan ve diğ., 2015: 285).

Düz oranlı vergi sisteminin avantajları ve dezavantajları bulunmaktadır. Avantajları (Demirli, 2011: 94-100):

- Hızlı gelişen ekonomik büyüme, refah yükselişi
- Kayıt altında olmayan ekonominin küçükmesi
- Sadelik, adillik, etkin olma
- Dış sermaye yatırımının artışı
- Verginin tabana yayılması

- Siyasi çıkar gruplarının bitmesi

Tek oranlı verginin avantajlı olmayan yanları ise (Demirli, 2011: 100-102):

- Sisteme sahip olanların faydasına adil olmaması
- Vergi gelirinde azalış
- Etkinlik sorunu yaratacağı.

Kurumlar vergisi gerekliliği etkinliği açısından bir çok konuda tartışma yaratmaktadır. Kurumlar vergisi ve gelir vergisinin tek bir vergi olacağı gibi söylemler basına dönem dönem yansımaktadır.

Basına yansıyan haberlerden birine örnek verecek olursak; gelir vergisi ve kurumlar vergisinin birleştirileceği, beyanname verme kapsamının genişleyeceği, vergi tabanının genişleyeceği buna karşılık istisnaların kapsamının daraltılacağı haberleri gündeme gelmiştir. Vergi mevzuatının anlaşılır olmaması da sıkça gündeme gelen tartışma konularındandır. Yeni ekonomik plan da vergi tabanının genişleyeceği ve vergi adaletinin pekişmesi amacıyla gereksiz görülen istisna, muafiyet ve indirimlerin kademeli olarak kaldırılacağı vergi tabanının genişleyeceği bununla birlikte vergi mevzuatının sadeleşeceğine de yer verilmiştir (YEP: 2019).

2.4. Kurumlar Vergisinin Yerli ve Yabancı Sermaye Yatırımları Üzerine Etkisi

Ülke ekonomileri için yerli ve yabancı yatırımlar büyük önem arz etmektedir. Yatırımların artması ülkelerin büyüme ve kalkınmasına doğrudan katkı sağlamaktadır. Hükümetler yatırımları kendi ülkelerine çekmek için çeşitli araçlar kullanmaktadır. Özellikle gelişmekte olan ülkeler yabancı yatırımları teşvik etmek istemektedir. Bu hedefi başarmak için çeşitli araçlar kullanmaktadırlar. Bunlar; vergi teşvikleri, vergi tatilleri, vergi muafiyetleri ve vergi oranının düşürülmesidir. Vergi sonrası kazançlarını artırmak isteyen yatırımcılar ise kendilerine en çok avantaj sağlayan ülkeleri seçmektedir (Abdioğlu ve diğ., 2016: 599-600).

Kurumlar vergisi oranındaki artış yatırımlar üzerindeki olumsuz etkisini de gözle görülür bir şekilde artırmaktadır. Öncelikle yüksek oranlı uygulanan kurumlar vergisi sermaye birikiminin önünde engel teşkil etmekte ve bunun yanı sıra sermaye üzerindeki negatif etkisinden dolayı sermayenin verimini de azaltmaktadır. Bu azalmanın

gerçekleşme şeklini açıklayacak olursak vergi oranının ağır gelmesi nedeniyle cari gelirinin büyük bölümünü vergi olarak vermek istemeyen yatırımcılar yüksek kazanç elde edebilecekleri projeler yerine daha çok vergi kolaylığı sağlanan verimsiz alanlara yönelebilirler. Bu durum ülke için fayda sağlayabilecek sermayenin etkin kullanım alanlarının düşünülmesinden çıkılıp vergi kolaylığı devlet teşvikleri sayesinde ilgi çeken verimsiz projelere yönlendirilerek sermayenin israfına sebep olabilmektedir (Gwartney ve Stroup, 2006:49; Aktaran; Yavuz, 2008: 75).

2.5. Türkiye’de Kurumlar Vergisine Yönelik Bazı Gerçekleşmeler

2.5.1. Kurumlar Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı

Kurumlar vergisi vergi gelirleri içerisinde önemli bir paya sahiptir. Ve bu pay yıllar itibarıyla değişiklik göstermektedir. Aşağıdaki tablodan yararlanarak 1999 yılından günümüze kadar toplam vergi gelirleri, kurumlar vergisi tahsilatı ve vergi gelirleri içerisinde kurumlar vergisinin payı sayısal verilerden faydalanarak yorumlanacaktır.

Tablo 13:
Kurumlar Vergisi Tahsilatının Yıllar İtibarıyla Gelişimi ve Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (1999-2018) (Bin TL)

Yıllar	Toplam Gelirleri	Vergi	Kurumlar Tahsilatı	Vergisi	Kurumlar Vergisinin Vergi Gelirleri İçindeki Payı(%)
1999	14.802.280		1.549.525		10,5
2000	26.503.698		2.356.787		8,9
2001	39.735.928		3.675.665		9,3
2002	59.631.868		5.575.495		9,3
2003	84.316.169		8.645.345		10,3
2004	101.038.904		9.619.359		9,5
2005	119.250.807		11.401.986		9,6
2006	151.271.701		12.447.354		8,2
2007	171.098.466		15.718.474		9,2
2008	189.980.827		18.658.195		9,8
2009	196.313.308		20.701.805		10,5
2010	235.714.637		22.854.846		9,7
2011	284.490.017		29.233.725		10,3
2012	317.218.619		32.111.820		10,1
2013	367.517.727		31.434.581		8,6
2014	401.683.956		35.163.517		8,8
2015	465.229.389		37.009.625		8
2016	529.607.901		46.898.425		8,9
2017	626.082.415		57.868.208		9,2
2018(***)	737.954.270		84.131.335		11,4

Kaynakça: https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_ yararlanılarak hazırlanmıştır.

Tablo’da da görülmektedir ki kurumlar vergisi tahsilatı 1999’dan günümüze kadar artış göstermektedir. Toplam vergi gelirlerinin de her geçen yıl arttığı gözlemlenmektedir.

Buna karşılık toplam vergi gelirleri içerisinde de kurumlar vergisi tahsilatı oranının dalgalı bir seyir izlediği görülmektedir.

Kurumlar vergisi 1999 yılında %30 oranında uygulanırken vergi gelirleri içindeki payı %10,5 olarak gerçekleşmiştir ve ilerleyen yıllarda bu kamu gelirleri içerisindeki payının düşüş eğilimi gösterdiği görülmektedir. 2005 yılında %33 olan kurumlar vergisi oranında büyük bir değişim gözlemlenmemiştir. 2006 yılında kurumlar vergisi oranı %20'ye çıkarılmış vergi gelirleri içerisindeki payı %8.2 olarak gerçekleşmiştir. 2018 yılına gelindiğinde ise geçici alt madde ile bu oran %22'ye çıkarılmış ve 2018 yılı için vergi gelirleri içerisindeki payı %11.4 olarak gerçekleşmiştir.

Kurumlar vergisinin vergi gelirleri içerisindeki payını, kurumlar vergisi tahsilatını etkileyen bir çok faktör vardır. Kurumlar vergisinin oranı, tarife yapısı, mükellef sayısındaki yıllar itibarıyla değişim, yeni vergi gelirlerinin eklenmiş olması kurumlar vergisinin vergi gelirleri içerisinde değişik paylarla yer almasına neden olmaktadır. Kurumlar vergisinin vergi gelirleri içerisindeki oranı %9-10 dolaylarında seyir göstermektedir.

2.5.2. Kurumlar Vergisi Mükellef Sayısının Yıllar İtibarıyla Gelişimi

Tablo 14:

Kurumlar Vergisi Mükellef Sayısındaki Gelişim(2001-2018)

	Faal Mükellef Sayısı		Faal Mükellef Sayısı
2001	565.556	2010	652.009
2002	585.981	2011	663.967
2003	605.020	2012	662.190
2004	632.093	2013	662.225
2005	593.166	2014	673.920
2006	608.981	2015	699.904
2007	634.569	2016	721.524
2008	640.679	2017	759.242
2009	640.786	2018	806.622

Kaynakça: https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_1/yararlanilarak_hazirlanmistir.

Kurumlar vergisindeki mükellef sayısının yıllar itibarıyla artış gösterdiği yukarıdaki tabloda gözlemlenmektedir. 2001 yılında kurumlar vergisi mükellef sayısı 565.556 gerçekleşirken 2006 yılında kurumlar vergisi oranında gerçekleşen 10 puanlık gerilemenin sonucunda mükellef sayısı 608.981'ye ulaşmıştır. Kurumlar vergisi mükellef sayısının 2017-2018 yılları arasında diğer yıllara nazaran daha büyük bir artış olduğu görülmektedir.

Kurumlar vergisinin düz oranlı tarife yapısının şirketlerin kurumlar vergisi mükellefi olma konusunda ki tercihini belirlemede önemli bir etken olduğu düşünülmektedir. Kurumlar vergisi oranının düşük olması mükellefiyet tercihinde tek başına yeterli olmadığı gibi vergi teşvikleri, muafiyet ve istisnalar, ödeme kolaylıkları da kurumlar vergisi mükellefi olma konusunda tercihleri belirlemektedir.

2.6. Literatür İncelemesi

Kurumlar vergisi, kurumlar vergisinin tarife yapısı, kurumlar vergisinin oranı, kurumlar vergisinin yerli ve yabancı yatırımlara etkisi üzerine ülke genelinde çeşitli araştırmalar yapılmıştır.

Öncel(2005), yılında kurumlar vergisindeki değişim ve uluslararası vergi rekabeti sürecini değerlendirmek amacıyla bir çalışma yapmıştır. Bu çalışma neticesinde yirminci yüzyılda sermaye hareketliliğinin son derece arttığını ve kurumlar vergisinin bu hareketliliğe yön vermede büyük önem taşıdığını vurgulamıştır.

Büyükçulcu(2006), yılında Isparta ilini kapsayan kurumlar vergisinin şirketlerdeki vergi yükünü değerlendirmek amacıyla bir çalışma yapmıştır. Kurumlar vergisinin şirketlerin maliyetleri üzerinde önemli bir yük olduğu, kayıtdışılığın yüksek olduğu ülkemizde vergi politikalarının gözden geçirilmesi gerektiği ekonomik kalkınmanın sağlanması için vergisel teşviklerin artırılması sonucuna varılmıştır.

Karcı (2010), Türkiye ve Avrupa Birliği nezdinde kurumlar vergisinin uyumlaştırması ve uygulanması konusu incelenmiştir. Çalışmada vergi uyumlaştırması için yapılan çalışmalar, Türk vergi mevzuatıyla AB vergi mevzuatı karşılaştırılmış ve muhtemel üyelik durumunda Türkiye'nin gerçekleştirmesi gereken değişikliklere yer verilmiştir.2006 yılında yeni Kurumlar Vergisi kanununun yürürlüğe koyulmasıyla birlikte AB birliğine pek çok alanda uyum sağlanmış olunmasına rağmen daha birçok yasa değişikliğine ihtiyaç olduğu sonucuna varılmıştır.

Pehlivan ve Gökbunar (2010), yılında ülkemizde transfer fiyatlandırmasının neden olduğu tahmini kurumlar vergisi kaybını ölçmek amacıyla bir inceleme yapmışlardır. Bu inceleme neticesinde yüksek faturalandırılmış olan ithalat ve eksik faturalandırılmış ihracat sebebiyle tahmini kurumlar vergisi kayıpları, transfer fiyatlandırmasında etkin

bir denetim olmadığını göstermektedir. Bu çalışmada vergi denetimlerinin etkin bir şekilde gerçekleşmediği artırılması gerektiği sonucuna ulaşılmıştır.

Tekin(2010), yılında OECD ülkelerinde yapılan vergi reformlarının değerlendirilmesi amacıyla bir çalışma yapmıştır. Bu çalışma vergi reformu gerçekleştiren ABD, Fransa, Japonya ve Türkiye gibi ülkeler üzerinde odaklanmakta ve bu ülkelerin vergi reformlarını incelemektedir. Son yıllarda 1984 yılında İngilterenin öncülüğünde daha sonra 1986 yılında ABD’de gerçekleştirilen vergi reformlarıyla vergi oranını azaltıcı vergi tabanını genişletici nitelikte oldukları sonucuna varılmıştır.

Berkay ve Armağan(2011), yılında vergilemenin uluslararası boyutlarından çifte vergilendirme sorununa değinmiş ve türk vergi sistemi nazarında bir çalışma yapmışlardır. Çifte vergileme aynı matrah üzerinden aynı dönem içerisinde mükerrer bir şekilde vergi alınmasını ifade etmektedir. Çifte vergilemenin vergi adaletini ve modern vergileme ilkelerine aykırı olduğu sonucuna varılmıştır. Çifte vergileme sorununun daha çok kurum kazançlarının vergilendirilmesi sürecinde meydana geldiği; AB içerisinde tam vergi uyumlaştırılmasının sağlanamamış olmasının, Türkiye’ de ise VUK maddelerinin yoruma açık olması maduriyete neden olduğu ve hukuki uyumlaştırmanın geliştirilmesi gerektiği sonucuna varılmıştır.

Erol (2013), Kurumlar vergisinde transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağılımı üzerine bir çalışma yapmış bu çalışma yapılırken OECD ülkeleri ve Türkiye’deki transfer fiyatlandırmasına ilişkin yasal düzenlemeler, transfer fiyatlandırmasıyla örtülü kazanç konuları arasındaki ilişki incelenmiştir. Yapılan incelemeler sonucunda mevcut olan transfer fiyatlandırması sistemiyle beraber türk vergi sisteminin uluslararası alanda çağdaş bir yapıya kavuştuğu sonucuna ulaşılmıştır.

Abdioğlu, Biniş ve Arslan (2016), Kurumlar vergisi oranının yabancı sermaye getirilerine etkisini incelemiş, bu çalışma OECD ülkelerine yönelik gerçekleştirilmiştir. Çalışma yapılırken vergi oranı ile doğrudan yabancı sermaye arasındaki ilişkiyi incelemek için sabit etki panel regresyonu ve GMM tahmin modeli kullanılmıştır. Bu çalışmanın neticesinde kurumlar vergisi oranının düşürülmesinin yabancı yatırımları önemli bir şekilde artırdığı sonucuna ulaşılmıştır.

Tarcan (2018), Erzincan ili kapsamında kurumlar vergisi mükellefinin vergiye bakışını inceleyen bir anket çalışması uygulamıştır. Bu anketin sonuçlarından biri; kurumlar vergisi ile kayıtdışı ekonomi arasında doğrudan ilişki olduğudur. Kurumlar vergisi oranının %20 den aşağı düşmesi halinde kayıtdışı ekonominin azalacağı düşünülmektedir. Bir diğeri ise kurumlar vergisi oranının düşmesinin yabancı yatırımları olumlu yönde etkileyeceği, istihdamı artıracığıdır.

Dökmen (2018), OECD ülkelerinde kurumlar vergisi oranı ile hasılat ilişkisini incelemiş bu inceleme yapılırken doğrusal olmayan regresyon tekniği kullanılmıştır. Analiz sonucuna göre kurumlar vergisi ile hasılat arasında ters yönlü bir ilişki olduğu ortaya çıkmıştır. Laffer eğrisinin kurumlar vergisi açısından da geçerli olduğu söylenmekte olup kurumlar vergisinin maksimum seviye de olduğu oranın ise % 34 olduğu belirtilmektedir.

BÖLÜM 3: KURUMLAR VERGİSİNİN ETKİNLİĞİNİ ARTIRMAYA YÖNELİK MUHASEBE MESLEK MENSUPLARINA YAPILAN ANKET ÇALIŞMASI VE DEĞERLENDİRMESİ

3.1. Verilerin Analizi

Bu bölümde Bursa ilindeki muhasebe meslek mensuplarının kurumlar vergisinin etkinliğine yönelik görüşlerine başvurduğumuz anket sonuçlarına yer verilmiştir. Bu ankete 287 muhasebe meslek mensubu katılmıştır. Anket ile elde edilen veriler bilgisayara aktarıldıktan sonra, anketlere ilişkin sonuçlar SPSS 20.0 (Statistics Programme For Social Science) uygulamasında, katılımcıların arasındaki fark veya farklılıkları tespit etmek için ANOVA ve “Ayrı İki Grup Arasındaki Farkın Test Edilmesi” ve demografik özelliklerin tespiti için Frekans Analizleri kullanılmıştır.

3.2. Bulgular

Araştırmaya katılan kişilerin Kişisel Bilgi Formu ve Vergi Algısı Ölçeği’nden aldıkları puanların analizi sonucundan elde edilen bulgulara yer verilmiştir.

Tablo 15:
Anket Katılımcılarının Demografik Bilgileri

Demografik Bilgiler	N	Yüzde
Cinsiyet		
Kadın	117	40,8
Erkek	170	59,2
Eğitim Durumu		
Lise	18	6,3
Ön Lisans	25	8,7
Lisans	224	78,0
Lisans Üstü	20	7,0
Yaş		
19-26 Yaş	29	10,1
27-35 Yaş	100	34,8
36-44 Yaş	70	24,4
45 Yaş ve Üzeri	88	30,7
Çalışma Süresi		
1-10 Yıl	118	41,0
11-20 Yıl	86	30,0
21-30 Yıl	63	22,0
31 Yıl ve Üzeri	20	7,0
Teşvik Uygulama Alanı		
Üretim	104	36,2
Yatırım	95	33,1
İstihdam	88	30,7
Kurumlar Vergi Sırası		
1.Sırada	63	22,0

2.Sırada	92	32,1
3.Sırada	73	25,4
4.Sırada	36	12,5
5.Sırada	23	8,0
Departman		
Muhasebe Elamanı	151	52,6
SMMM	136	47,4

- Tablo 1’de katılımcıların demografiksel özelliklerine yer verilmektedir. Katılımcıların %40,8’i kadın, %59,2’u ise erkekten oluşmaktadır.
- Bireylerin eğitim durumlarında lise olanların oranı %6,3, ön lisans %8,7, lisans %78 ve geriye kalan %7’si ise lisans üstü olduğu tespit edilmiştir .
- Kişilerin yaş durumları dikkate alındığında %10,1’lik oran 19-26 yaş arası iken, %34,8’lik oranı ise 27-35 yaş arası, %24,4’lük oran 36-44 yaş arası ve son olarak %30,7’lik kesim ise 45 yaş ve üzeri olduğu tespit edilmiştir .
- Çalışmadaki kişilerin çalışma sürelerinin %41’lik kısmı 1-10 yıl arası, %30’luk bölümü 11-20 yıl arası, %22’lik bölümü 21-30 yıl arası ve %7’lik kısım bulunmamakta geriye kalan %7’lik kesimin ise 31 yıl ve üzeri çalışma süresi olduğu tespit edilmiştir .
- Çalışmada teşvik uygulama alanı durumlarına bakıldığında %36,2’si üretim , %33,1’i yatırım ve %30,7’sinin istihdam olduğunu belirtilmiştir.
- Katılımcıların kurumlar vergi sırasınının 1. Sırada olduğunu söyleyen kişi oranı %22,2. Sırada olduğunu söyleyen kişi oranı %32,1, 3. Sırada olduğunu söyleyen kişi oranı %25,4, 4. Sırada olduğunu söyleyen kişi oranı 12,5 ve 5. Sırada olduğunu söyleyen kişi oranınının ise %8 olduğu sonucuna varılmıştır.
- Son olarak Katılımcıların muhasebe elemanı olarak görev alan kişilerin oranı %52,6 , SMMM olarak görev alan kişilerin ise %47,4 olduğu sonucuna varılmıştır.

Katılımcıların vergi algısı puanı cinsiyet açısından Tablo 16’ da gösterilmiştir.

Tablo 16:
Vergi Algısı Puanınının Cinsiyet Durumuna Göre Analizi

Cinsiyet	N	Ortalama	Standart Sapma	T-Testi	Önem seviyesi	Yorum
Kadın	117	2,3476	,66435	-2,287	0,028	Önemli
Erkek	170	2,5471	,80723			

p=0,028; p<0,05

Yukarıda Independent Sample T-Test uygulanmış ve cinsiyet durumunun vergi algısı üzerinde %95 güven düzeyinde anlamlı bir fark olduğu tespit edilmiştir ($p = 0,028$; $p < 0,05$). Çalışmaya katılan erkek bireylerin vergi algısı puanlarının kadınların vergi algısı puanından daha yüksek olduğu sonucuna varılmıştır ve bunun sonucunda erkeklerin vergi algısının kadınların vergi algısından fazla çıktığı tespit edilmiştir.

Katılımcıların vergi oranıyla ilgi düşünce puanı cinsiyete açısından Tablo 17’de gösterilmiştir.

Tablo 17:
Vergi Oranı ile İlgili Düşüncelerin Cinsiyet Durumuna Göre Analizi

Cinsiyet	N	Ortalama	Standart Sapma	T-Testi	Önem seviyesi	Yorum
Kadın	117	3,4872	,49646	-,616	0,538	Önemsiz
Erkek	170	3,5271	,59493			

$p=0,538$; $p>0,05$

Yukarıda uygulanan Independent Sample T-Testinde cinsiyet durumunun vergi oranıyla ilgili düşünceler üzerinde %95 güven düzeyinde anlamlı bir fark olduğu gözlemlenmemiştir ($p = 0,538$; $p > 0,05$). Çalışmaya katılan erkek ve kadın bireylerin vergi oranıyla ilgili düşünce durumları arasında bir farklılık gözlemlenmediği sonucuna varılmıştır. Katılımcıların vergi kültürü puanının cinsiyete göre analizi Tablo 18’de verilmiştir.

Tablo 18:
Vergi Kültürü Puanının Cinsiyet Durumuna Göre Analizi

Cinsiyet	N	Ortalama	Standart Sapma	T-Testi	Önem seviyesi	Yorum
Kadın	117	3,1766	,65298	2,485	0,014	Önemli
Erkek	170	2,9608	,76737			

$p=0,014$; $p<0,05$

Yukarıda uygulanan Independent Sample T-Testi ve cinsiyet durumunun vergi kültürü üzerinde %95 güven düzeyinde anlamlı bir fark olduğu tespit edilmiştir ($p = 0,014$; $p < 0,05$). Çalışmaya katılan kadın bireylerin vergi kültürü puanlarının erkeklerin vergi kültürü puanından daha yüksek olduğu sonucuna varılmıştır ve bunun sonucunda kadınların vergi kültürünün erkeklerin vergi kültürü algısından daha yüksek olduğu sonucuna varılmıştır.

Katılımcıların vergi algısı puanının eğitim durumuna göre analizi Tablo 19’da verilmiştir.

Tablo 19:
Vergi Algısı Puanının Eğitim Durumuna Göre Analizi

Eğitim Durumu	N	Ortalama	Standart Sapma	F	Önem seviyesi	Yorum
Lise	18	2,8519	,90187			
Ön Lisans	25	2,7733	,84831	3,755	0,011	Önemli
Lisans	224	2,3943	,72588			
Lisansüstü	20	2,5333	,69585			

p=0,011; p<0,05

Yukarıda uygulanan One-Way ANOVA testinde vergi algısı puanının kişilerin eğitim durumu üzerinde %95 güven düzeyinde anlamlı bir fark olduğu tespit edilmiştir (p = 0,011 ; p < 0,05).Tespit edilmiş farka tukey karşılaştırma testi uygulanmış ve lisans mezunu olan kişiler ile lise mezunu olan kişiler arasında istatistiksel olarak anlamlı bir fark tespit edilmiştir ve lisans mezunu olan kişilerin vergi algısı durumlarının daha yüksek olduğu sonucuna varılmıştır. Bununla birlikte yüksek lisans mezunu olan kişiler ile lise mezunu olan kişiler arasında istatistiki açıdan anlamlı bir fark tespit edilmiştir ve yüksek lisans mezunu olan kişilerin vergi algısı durumlarının daha fazla olduğu sonucuna varılmıştır. Katılımcıların vergi bakış puanının eğitim durumuna göre analizi Tablo 20’de verilmiştir.

Tablo 20:
Vergiye Bakış Puanının Eğitim Durumuna Göre Analizi

Eğitim Durumu	N	Ortalama	Standart Sapma	F	Önem seviyesi	Yorum
Lise	18	2,4792	,36190			
Ön Lisans	25	2,7700	,53116	4,300	0,005	Önemli
Lisans	224	2,8588	,42081			
Lisansüstü	20	2,8313	,56381			

p=0,005; p<0,05

One-Way ANOVA testi uygulanmış ve vergi bakış puanının kişilerin eğitim durumu üzerinde %95 güven düzeyinde anlamlı bir fark olduğu tespit edilmiştir (p = 0,005 ; p < 0,05).Tespit edilmiş olan bu farklılığın tespit edilmesi amacıyla tukey karşılaştırma

testi uygulanmış ve lisans mezunu olan kişiler ile lise mezunu olan kişiler arasında istatistiksel olarak anlamlı bir fark tespit edilmiştir . ve lisans mezunu olan kişilerin vergi bakışı durumlarının daha lise mezunu olan kişilere göre daha yüksek olduğu sonucuna varılmıştır. En düşük vergiye bakış oranının ise lise mezunu olan kişiler olduğu tespit edilmiştir .Katılımcıların vergi oranıyla ilgili düşüncelerinin puanının eğitim durumuna göre analizi Tablo 21’de verilmiştir.

Tablo 21:
Vergi Oranı ile İlgili Düşüncelerin Puanının Eğitim Durumuna Göre Analizi

Eğitim Durumu	N	Ortalama	Standart Sapma	F	Önem seviyesi	Yorum
Lise	18	3,1000	,69705			
Ön Lisans	25	3,2560	,69166	6,331	0,000	Önemli
Lisans	224	3,5741	,50134			
Lisansüstü	20	3,4900	,61379			

p=0,000; p<0,05

Yukarıda One-Way ANOVA testi uygulanmış ve vergi oranıyla ilgili düşüncelerinin puanının kişilerin eğitim durumu üzerinde %95 güven düzeyinde anlamlı bir fark olduğu tespit edilmiştir (p = 0,005 ; p < 0,05).Tespit edilmiş olan bu farklılığın tespit edilmesi amacıyla tamhane karşılaştırma testi uygulanmış ve lisans mezunu olan kişiler ile lise mezunu olan kişiler arasında istatistiksel olarak anlamlı bir fark tespit edilmiştir . Bununla birlikte lisans mezunu olan kişiler ile ön lisans mezunu olan kişiler arasında istatistiksel olarak anlamlı bir fark tespit edilmiştir ve lisans mezunu olan kişilerin vergi oranına bakış durumlarının daha yüksek olduğu sonucuna varılmıştır. En düşük vergi oranına sahip olan grubun ise lise olduğu tespit edilmiştir .Katılımcıların vergi bilinci puanının eğitim durumu analizi Tablo 22’de gösterilmiştir.

Tablo 22:
Vergi Bilinci Puanının Eğitim Durumuna Göre Analizi

Eğitim Durumu	N	Ortalama	Standart Sapma	F	Önem seviyesi	Yorum
Lise	18	3,2222	,94281			
Ön Lisans	25	3,4600	,94560	2,444	0,064	Önemsiz
Lisans	224	3,7277	,85858			
Lisansüstü	20	3,6750	,71221			

p=0,064; p>0,05

Yukarıda One-Way ANOVA testi uygulanmış ve vergi bilinci puanının kişilerin eğitim durumu üzerinde %95 güven düzeyinde anlamlı bir fark olduğu gözlemlenmemiştir ($p = 0,064$; $p > 0,05$). Katılımcıların vergi bilinci açısından eğitim durumu üzerinde herhangi bir farklılık olmadığı tespit edilmiştir. Vergi etkinliğinde en yüksek bakışa sahip olan grubun lisans mezunu olan kişiler olduğu gözlemlenmiştir ve en düşük bakışa sahip olan kişilerin ise lise mezunu olan kişiler olduğu sonucuna varılmıştır.

Katılımcıların vergi algısı puanının yaş durumuna göre analizi Tablo 23'te verilmiştir.

Tablo 23:
Vergi Algısı Puanının Yaş Durumuna Göre Analizi

Yaş	N	Ortalama	Standart Sapma	F	Önem seviyesi	Yorum
19-26	29	2,8161	,75375			
27-35	100	2,4200	,79083			
36-44	70	2,4524	,68815	2,374	0,070	Önemsiz
45 Yaş ve Üzeri	88	2,4129	,75471			

$p=0,070$; $p>0,05$

Yukarıda One-Way ANOVA testi uygulanmış ve vergi algısı puanının kişilerin yaş durumu üzerinde %95 güven düzeyinde anlamlı bir fark olduğu gözlemlenmemiştir ($p = 0,070$; $p > 0,05$). Katılımcıların vergi algısı açısından yaş durumu üzerinde herhangi bir farklılık olmadığı tespit edilmiştir. Vergi algısında en yüksek bakışa sahip olan grubun 19-26 yaş grubu olan kişiler olduğu en düşük vergi algısına sahip olan kişilerin ise 45 yaş ve üzeri oldukları sonucuna varılmıştır.

Katılımcıların vergi oranıyla ilgili düşüncelerinin puanının yaş durumuna göre analizi Tablo 24'te verilmiştir.

Tablo 24:
Vergi Oranıyla İlgili Düşüncelerin Puanının Yaş Durumuna Göre Analizi

Yaş	N	Ortalama	Standart Sapma	F	Önem seviyesi	Yorum
19-26	29	3,2690	,60066			
27-35	100	3,5280	,59256			
36-44	70	3,5457	,56149	2,073	0,104	Önemsiz
45 Yaş ve Üzeri	88	3,5432	,47941			

$p=0,104$; $p>0,05$

Yukarıda One-Way ANOVA testi uygulanmış ve vergi oranına bakış puanının kişilerin yaş durumu üzerinde %95 güven düzeyinde anlamlı bir fark olduğu gözlemlenmemiştir ($p = 0,104$; $p > 0,05$). Katılımcıların vergi oranına bakışı açısından yaş durumu

üzerinde herhangi bir farklılık olmadığı tespit edilmiştir. Vergi oranına bakış algısında en yüksek bakışa sahip olan grubun 36-44 yaş grubu olan kişiler olduğu en düşük vergi oranına bakışına sahip olan kişilerin ise 19-26 yaş grubu oldukları sonucuna varılmıştır.

Katılımcıların vergi kültürü puanının yaş durumuna göre analizi Tablo 25’te verilmiştir.

Tablo 25:
Vergi Kültürü Puanının Yaş Durumuna Göre Analizi

Yaş	N	Ortalama	Standart Sapma	F	Önem seviyesi	Yorum
19-26	29	3,3908	,80212			
27-35	100	3,0867	,73949			
36-44	70	3,1000	,70505	4,628	0,004	Önemli
45 Yaş ve Üzeri	88	2,8523	,66639			

p=0,004; p<0,05

One-Way ANOVA testi uygulanmış ve vergi kültürüne bakış puanının kişilerin yaş durumu üzerinde %95 güven düzeyinde anlamlı bir fark olduğu tespit edilmiştir (p = 0,004 ; p < 0,05). Katılımcıların vergi kültürü açısından yaş durumu üzerinde bir farklılık olduğu tespit edilmiştir. Tespit edilmiş olan bu farklılığın tespit edilmesi amacıyla tukey karşılaştırma testi uygulanmış ve 19-26 arası yaş grubu olan kişiler ile 45 yaş ve üzeri olan kişiler arasında istatistiksel olarak anlamlı bir fark tespit edilmiştir ve 45 yaş ve üzeri olan kişilerin vergi kültürüne bakış durumlarının daha yüksek olduğu sonucuna varılmıştır. En düşük vergi kültürü oranına sahip olan grubun ise 19-26 yaş grubu olduğu tespit edilmiştir .

Katılımcıların vergi oranı bakış puanının çalışma süresine göre analizi Tablo 26’da verilmiştir.

Tablo 26:
Vergi Oranı ile İlgili Düşüncelerin Çalışma Süresine Göre Analizi

Çalışma Süresi	N	Ortalama	Standart Sapma	F	Önem seviyesi	Yorum
1-10 Yıl	118	3,4847	,58377			
11-20 Yıl	86	3,5023	,57537			
21-30 Yıl	63	3,5270	,51968	,525	0,665	Önemsiz
31 Yıl ve Üzeri	20	3,6500	,41486			

p=0,665; p>0,05

One-Way ANOVA testi uygulanmış ve vergi oranıyla ilgili düşüncelerin puanının kişilerin çalışma süresi üzerinde %95 güven düzeyinde anlamlı bir fark olduğu

gözlemlenmemiştir ($p = 0,665$; $p > 0,05$). Katılımcıların vergi oranı bakışı açısından çalışma süresi üzerinde herhangi bir farklılık olmadığı tespit edilmiştir. Vergi oranı bakışında en yüksek orana sahip olan grubun 31 yıl ve üzeri grubu olan kişiler olduğu en düşük vergi oranı bakışına sahip olan kişilerin ise 1-10 yıl oldukları sonucuna varılmıştır. Katılımcıların vergi etkinlik puanının çalışma süresine göre analizi Tablo 27’de verilmiştir.

Tablo 27:
Vergi Etkinlik Puanının Çalışma Süresine Göre Analizi

Çalışma Süresi	N	Ortalama	Standart Sapma	F	Önem seviyesi	Yorum
1-10 Yıl	118	2,7305	,65705			
11-20 Yıl	86	2,9233	,58625			
21-30 Yıl	63	2,5778	,55546	4,102	0,007	Önemli
31 Yıl ve Üzeri	20	2,7200	,50430			

$p=0,007$; $p<0,05$

One-Way ANOVA testi uygulanmış ve vergi etkinlik puanının kişilerin çalışma süresi üzerinde %95 güven düzeyinde anlamlı bir fark olduğu tespit edilmiştir ($p = 0,007$; $p < 0,05$). Katılımcıların vergi etkinliği açısından çalışma süresi üzerinde bir farklılık olduğu tespit edilmiştir. Tespit edilmiş olan bu farklılığın tespit edilmesi amacıyla tukey karşılaştırma testi uygulanmış ve 11-20 yıl arası çalışma yılı olan kişiler ile 21-30 yıl çalışma süresi olan kişiler arasında istatistiksel olarak anlamlı bir fark tespit edilmiştir ve 11-20 yıl arası çalışma yılı olan kişilerin vergi etkinliğine bakış durumlarının daha yüksek olduğu sonucuna varılmıştır. En düşük vergi etkinliği oranına sahip olan grubun ise 21-30 yıl çalışma süresine ait olduğu tespit edilmiştir .

Katılımcıların vergi algısı puanının departmanlara göre analizi Tablo 28’de verilmiştir.

Tablo 28:
Vergi Algısı Puanının Departman Durumuna Göre Analizi

Departman	N	Ortalama	Standart Sapma	T-Testi	Önem seviyesi	Yorum
Muhasebe Elamanı	151	2,6071	,74544	3,391	0,001	Önemli
SMMM	136	2,3088	,74218			

$p=0,001$; $p<0,05$

Yukarıda Independent Sample T-Test uygulanmış ve departman durumunun vergi algısı üzerinde %95 güven düzeyinde anlamlı bir fark olduğu tespit edilmiştir ($p = 0,001$; $p < 0,05$). Çalışmaya katılan muhasebe elamanlarının vergi algısı puanlarının SMMM vergi algısı puanından daha yüksek olduğu sonucuna varılmıştır ve bunun sonucunda muhasebe elamanlarının vergi algısının SMMM elamanlarının vergi algısından daha yüksek olduğu tespit edilmiştir .

Katılımcıların vergi oranıyla ilgili düşüncelerinin puanının departmanlara göre analizi Tablo 29’da verilmiştir.

Tablo 29:
Vergi Oranıyla İlgili Düşüncelerin Puanının Departman Durumuna Göre Analizi

Departman	N	Ortalama	Standart Sapma	T-Testi	Önem seviyesi	Yorum
Muhasebe Elamanı	151	3,4464	,61858	-2,109	0,036	Önemli
SMMM	136	3,5824	,46981			

$p=0,036$; $p<0,05$

Yukarıda Independent Sample T-Test uygulanmış ve departman durumunun vergi oranı bakış üzerinde %95 güven düzeyinde anlamlı bir fark olduğu tespit edilmiştir ($p = 0,036$; $p < 0,05$). Çalışmaya katılan muhasebe elamanlarının vergi oranı bakış puanlarının SMMM vergi oranı bakış puanından daha yüksek olduğu sonucuna varılmıştır ve bunun sonucunda muhasebe elamanlarının vergi algısının SMMM elamanlarının vergi oranı bakış durumunun daha yüksek olduğu tespit edilmiştir .

Katılımcıların vergi kültür puanının departmanlara göre analizi Tablo 30’da verilmiştir.

Tablo 30:
Vergi Kültür Puanının Departman Durumuna Göre Analizi

Departman	N	Ortalama	Standart Sapma	T-Testi	Önem seviyesi	Yorum
Muhasebe Elamanı	151	3,1722	,78867	3,064	0,002	Önemli
SMMM	136	2,9118	,63276			

$p=0,002$; $p<0,05$

Yukarıda Independent Sample T-Test uygulanmış ve departman durumunun vergi kültür üzerinde %95 güven düzeyinde anlamlı bir fark olduğu tespit edilmiştir ($p = 0,002$; $p < 0,05$). Çalışmaya katılan muhasebe elamanlarının vergi kültür puanlarının

SMMM vergi oranı bakış puanından daha yüksek olduğu sonucuna varılmıştır ve bunun sonucunda muhasebe elamanlarının vergi kültür oranlarının SMMM elamanlarının vergi kültür durumundan daha yüksek olduğu tespit edilmiştir .

3.3 Güvenilirlik Analizi

Alfa katsayısı adını Cronbach'ın 1951 yılındaki çalışmasından almıştır. Ancak, bu katsayı aslında Guttman'ın 1945 yılındaki çalışmaları sırasında ortaya çıkardığı katsayılardan biridir. Cronbach (1951)'in geliştirdiği alfa katsayısı tüm maddeler arasındaki ortak ilişkiyi bularak bütüne yönelik iç tutarlılığı hesaplamayı sağlamaktadır (Kartal ve Mor Dirlik, 2016, s. 1870). Alfa katsayısı 0 ile 1 arasında değer alabilmektedir. Katsayı 1'e yaklaştıkça sorular arasındaki uyumun yüksek olduğu ifade edilmekte ve ölçeğin güvenilir olması için alfa katsayısının 0,60 ve üzeri olması ifade edilmektedir (İslamoğlu ve Alnaçık, 2016: 291).

Araştırmada kullanılan Kurumlar vergisinin etkinliği ölçeğinin güvenilirlik analizi aşağıdaki sunulmuştur. Tablo da yer alan ölçeğin iç tutarlılığı ölçmeye çalışan alfa değeri 0,61 olduğu için bu değer güvenilir olduğu söylenebilir.

Tablo 32:
Kurumlar Vergisinin Etkinliği Ölçeğinin Güvenilirlik Analizi

Ölçek	Maddeler	Alfa Katsayısı
Kullanılan Kurumlar Vergisinin Etkinliği Ölçeği	S1- Kurumlar vergisini adaletli buluyorum. S2- Kurumlar ödedikleri verginin karşılığını kamu hizmeti olarak geri almaktadır. S3- Kurumlar vergisi mükellefleri ödedikleri vergi hakkında yeterli bilgiye sahiptir. S4- Kurumlar vergisine yönelik vergi aflarını destekliyorum. S5- Kurumlar vergisi mükellefleri vergisini zamanında ödemektedirler. S6- Kurumlar vergisi ödeme süreleri arttırılmalıdır. S7- Kurumlar vergisi mükellefleri vergisini eksiksiz ödemektedirler. S8- Kurumlar vergisi mevzuatını anlaşılır buluyorum. S9- Kurumlar vergisine ilişkin değişiklikleri yakından takip ederim. S10- Kurumlara yönelik vergi teşviklerini yeterli buluyorum. S11- Kurumlar vergisi oranının % 20 den %22 ye çıkarılmasını destekliyorum. S12- Vergi idaresi, vergisel işlemlerde her türlü kolaylığı göstermektedir. S13- Kurumlar vergisini zamanında ödeyenlere sağlanan %5'lik vergi indirimi yeterlidir. S14- Kurumlar vergisi üretim faaliyetlerimizi olumsuz yönde etkiler. S15- Kurumlar vergisi oranı yüksektir. S16- Kurumlar vergisindeki indirim, istisna ve muafiyetleri yeterli buluyorum. S17- Kurumlar vergisi oranının düşürülmesi yatırım kararlarını	0,61

	<p>olumlu etkiler.</p> <p>S18- Kurumlar vergisi mükellefler için önemli bir yüküdür.</p> <p>S19- Kurumlar vergisi oranının indirilmesi kayıt dışı ekonomiyi azaltır.</p> <p>S20- Kurumlar vergisine yönelik denetimler yeterlidir.</p> <p>S21- Kurumlar vergisine yönelik cezalar caydırıcıdır.</p> <p>S22-Kurumlar vergisi oranının düşürülmesi vergi gelirlerini arttırır.</p> <p>S23- Kurumlar vergisi istihdam seviyesini olumsuz etkilemektedir.</p> <p>S24- Kurumlar vergisi oranının indirilmesi yabancı yatırımları arttırır.</p> <p>S25- Kurumlar vergisinde vergi uyumu yüksektir.</p> <p>S26- Kurumlar vergisinin artan oranlı uygulamasını uygun bulurum.</p> <p>S28- Türkiye’de vergi idaresinin mükellef odaklı olduğunu düşünüyorum.</p> <p>S29- Muhasebe meslek mensupları mükellef ile idare arasında köprü vazifesi görmektedir.</p> <p>S30- Muhasebe meslek mensuplarına yönelik vergi denetimlerini desteklerim.</p> <p>S31- Kurumlar vergisi mükellefleri gelir vergisi mükelleflerine göre daha avantajlıdır.</p> <p>S32- Kurumlar vergisi oranının düşürülmesi, bu vergide mükellef sayısını arttırır.</p>	
--	---	--

3.4 Ölçek Sonuçlarına Göre Bulgular

Tablo 33:
Vergi Oranının Kamu Gelirleri, Yatırım ve Kayıtdışı Ekonomi Üzerine Muhtemel Etkileri

No	Kurumlar Vergisi Oranı İle İlgili Düşünceler	Kesinlikle Katılmıyor		Katılmıyor		Ne katılıyor ne katılmıyor		Katılıyor		Kesinlikle Katılıyor	
		F	%	F	%	F	%	F	%	F	%
1	Kurumlar vergisi oranının % 20 den %22 ye çıkarılmasını destekliyorum.	122	42,5	95	33,1	23	8	33	11,5	14	4,9
2	Kurumlar vergisi oranı yüksektir.	32	11,1	44	15,3	27	9,4	93	32,4	91	31,7
3	Kurumlar vergisi oranının düşürülmesi yatırım kararlarını olumlu etkiler.	9	3,1	32	11,1	30	10,5	126	43,9	90	31,4
4	Kurumlar vergisi oranının indirilmesi kayıt dışı ekonomiyi azaltır.	14	4,9	28	9,8	39	13,6	116	40,4	90	31,4
5	Kurumlar vergisi oranının düşürülmesi vergi gelirlerini arttırır.	11	3,8	30	10,5	38	13,2	114	39,7	94	32,8
6	Kurumlar vergisi oranının düşürülmesi, bu vergide mükellef sayısını arttırır.	13	4,5	20	7,1	41	14,3	115	40,1	98	34,1

Genel olarak bakıldığında kurumlar vergisi oranının düşürülmesinin kayıtdışı ekonomi, maliye ve yatırımlar üzerine etkisinin olumlu yönde olacağı tespit edilmiştir. Kurumlar vergisi oranıyla ilgili düşünceleri ölçmek için hazırlanan sorulara alınan yanıtlara özetle bakılacak olduğunda :

- Kurumlar vergisi oranının %20'den %22'ye çıkarılmasının muhasebe meslek mensupları tarafından desteklenmediği görülmektedir
- Kurumlar vergisi oranının düşürülmesi gerektiği düşünülmektedir
- Kurumlar vergisi oranının düşürülmesi halinde yatırımların olumlu etkileneceği düşünülmektedir. Yatırımların olumlu yönde etkilenmesinin ekonomi maliye ve istihdama doğru yönlü pozitif etki edeceği düşünülmektedir.
- Kurumlar vergisi oranının düşürülmesinin kayıtdışı ekonomiyi azaltacağı da tespit edilen bir diğer sonuçlardandır.
- Kurumlar vergisi oranının düşürülmesi halinde vergi gelirlerine olumlu yönde etki edeceği vergiye katılımı artıracığı düşünülmektedir.

Tablo 34:
Vergi Bilincinin ve Vergi Mevzuatının Anlaşılabilirliğinin Muhtemel Ekonomik, Mali Etkileri

No	Kurumlar Vergisi İle İlgili Düşünceler	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Ne katılıyorum ne katılmıyorum		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum	
		F	%	f	%	F	%	F	%	F	%
1	Muhasebe meslek mensupları mükellef ile idare arasında köprü vazifesi görmektedir.	11	3,8	11	3,8	16	5,6	119	41,5	130	45,3
2	Kurumlar vergisine yönelik değişiklikleri yakından takip ederim.	14	4,9	11	3,8	33	11,5	154	53,7	74	25,8
3	Kurumlar vergisi mevzuatını anlaşılır buluyorum.	108	37,6	72	25,1	56	19,5	44	15,3	7	2,4
4	Kurumlar vergisi mükellefleri ödedikleri vergi hakkında yeterli bilgiye sahiptir.	84	29,3	106	36,9	34	11,8	54	18,8	9	3,1

Tablo 34'e bakıldığında, muhasebe meslek mensupları mükellef ile idare arasında köprü vazifesi görmektedir ifadesine alınan yanıtlar da 287 muhasebe meslek mensubundan %45,3 den kesinlikle katılıyorum, %41,5'inden katılıyorum, %3,8'inden ise katılmıyorum yanıtı alınmıştır. Alınan yanıtlar doğrultusunda da görülmektedir ki muhasebe meslek mensupları idareyle mükellef arasında doğrudan bağ oluşturmaktadır.

Muhasebe meslek mensuplarının, kurumlar vergisine yönelik değişiklikleri yakından takip ederim ifadesine %53,7 bu ifadeye katılmakta olup, %3,8 ise katılmamaktadır. Muhasebe meslek mensuplarının kurumlar vergisi tahsilatı üzerindeki etkisinin önemi bir önceki ifade de belirtilmekte olup kurumlar vergisine yönelik değişikliklerin takip edilme oranının artırılması kurumlar vergisi tahsilatını olumlu yönde etkileyecektir.

Muhasebe meslek mensuplarının, kurumlar vergisi mevzuatını anlaşılır buluyorum ifadesine %2,4 kesinlikle katılıyorum %37,6 bu düşünceye kesinlikle katılmıyorum yanıtını verdiği görülmektedir. Kurumlar vergisi mevzuatının anlaşılır olmaması muhasebe meslek mensuplarının mükellefi yönlendirmesinde olumsuz etki yaratmaktadır. Vergi mevzuatının anlaşılabilirliğinin artırılması vergiyi gönüllü ödeme isteği, vergiye katılım ve vergi gelirlerinin artırılması üzerinde olumlu etki yaratacaktır.

Kurumlar vergisi mükellefleri ödedikleri vergi hakkında yeterli bilgiye sahiptir ifadesine %3,1 katılmakta, %36,9 u ise katılmamaktadır. Kurumlar vergisi mükelleflerinin ödedikleri vergiyle ilgili bilincinin düşük olması muhasebe meslek mensuplarının önemini daha da artırmaktadır.

SONUÇ

Kurumlar vergisi uygulamaya başlanıldığı tarihten itibaren gerekliliği, etkinliği, oranı olmak üzere birçok hususta tartışma meydana gelmiştir. Kurumlar vergisinin son yıllarda sermaye hareketliliğine yön vermesi ülke ekonomilerine yaptığı doğrudan katkı nedeniyle bu tartışmaların önemi daha da artmıştır.

Muhasebe meslek mensupları idare ile mükellef arasında köprü vazifesi görmektedir. Muhasebe meslek mensuplarının vergisel aşamalardaki rolünün önemi, bu anket çalışmasının onlar üzerinde yapılmasının nedenini oluşturmakta olup bu çalışmayı diğer çalışmalardan ayırmaktadır.

Kurumlar vergisi mükelleflerini doğrudan yönlendiren, bilinçlenmesini ve vergiye karşı bakış açısını belirleyen muhasebe meslek mensuplarına Bursa ili örneği özelinde bir çalışma yapılmış olup vergiye katılımın, ideal vergi oranının ve vergiye bakışın iyileştirilebilmesi için çeşitli sonuçlar elde edilmiştir.

Kurumlar vergisinin etkinliğini ölçmek amacıyla Bursa ilinde muhasebe meslek mensuplarına anket çalışması yürütülmüş, alınan yanıtlar doğrultusunda kurumlar vergisinin muhtemel etkisini artırmaya yönelik sonuçlar elde edilmiştir.

Anket öncelikle yedi muhasebe meslek mensubuna uygulanılarak pilot araştırma yapılmıştır. Pilot araştırmaya alınan pozitif geri dönüşler sonrasında anket çalışması 287 muhasebe personeline uygulanmıştır.

Yürütülen anket sonucunda elde edilen verilere bakılacak olduğunda tespit edilen sonuçlar aşağıda yer almaktadır:

- Ankete katılmakta olan muhasebe meslek mensuplarınınin %66,2' lik oranının kurumlar vergisini adaletli bulmadığı görülmektedir. Kurumlar vergisinin adaletli bulunmamasının sonucunda mükelleflerin vergiye katılımı, vergi ödeme konusundaki motivasyonu düşüreceği yönündeki görüşü desteklemektedir.
- Kurumlar vergisi oranın %20'den %22'ye çıkarılması muhasebe meslek mensuplarınınin %75,6 tarafından desteklenmediği görülmektedir. Kurumlar vergisi oranının düşürülmesinin ülke ekonomisine olumlu etki yaratacağı yönünde görüş belirtmektedirler.

- Ankete katılan muhasebe meslek mensuplarının %64,1'i kurumlar vergisi oranının yüksek bulunduğu tespit edilmiştir. Bilindiği üzere yabancı sermayeli kuruluşlar yatırım yapma konusunda kurumlar vergisi oranının düşük olduğu ülkeleri daha cazip bulmaktadırlar. Bunu ölçmek amacıyla hazırlanan soruda muhasebe meslek mensupları kurumlar vergisi oranının düşürülmesinin yerli ve yabancı yatırım kararlarını olumlu yönde etkileyeceği ve istihdamı artıracığı ifadesine “kesinlikle katılıyorum” cevabının yüksek oranda verildiği, vergi oranıyla yatırımların kararları arasında ters orantılı bir ilişki olduğu tespit edilmiştir.
- Ankete katılan muhasebe meslek mensupları kurumlar vergisi oranının indirilmesinin yaklaşık %71,8'i kayıt dışı ekonomiyi azaltacağını savunmaktadır. Kayıt dışı ekonominin azalması vergi uyumunu artırmakta olup ülke ekonomisine pozitif yönde etki edeceği düşüncesini desteklemektedir.
- Vergi aflarının desteklenmesiyle ilgili soruya %40.1 “kesinlikle katılmıyorum”, %26,8 “katılmıyorum” yanıtı alınmıştır. Vergi aflarının, zamanında vergisini ödeyen mükellefin vergi ödeme konusundaki isteğini azaltacağı sonucuna varılmıştır.
- Kurumlar vergisi beyannamesi dördüncü ayın 25. Günü akşamına kadar veriliyor olup ay sonuna kadar ödenmesi gerekmekte ve taksit olanağı da bulunmamaktadır. Kurumlar vergisinin ödeme süresiyle ilgili soruda muhasebe meslek mensuplarının %45,6 süre uzamalıdır sorusuna katılıyor olup, %38,3'ü ise “katılmıyorum” cevabını verdiği tespit edilmiştir. Kurumlar vergisi ödeme süresinin uzatılmasından ziyade ödeme kolaylıkları sağlanması, taksit sayısı oluşturulması gibi çözüm önerilerinin vergiye katılımı artıracığı ve vergi aflarına duyulan ihtiyacın azalacağı sonucuna varılmıştır.
- Kurumlar vergisi mükellefleri ödedikleri vergi hakkında yeterli bilgiye sahiptir, sorusuna ankete katılan muhasebe meslek mensuplarının %66,2 tarafından “katılmıyorum” yanıtı verilmiştir. Ankete verilen yanıtlar ölçüsünde vergi mükelleflerinin ödedikleri vergi hakkında yeterli bilgiye sahip olmadığı tespit edilmiştir. Vergi mükelleflerinin, muhasebe meslek mensupları tarafından ödedikleri vergi konusunda bilinçlendirilmesi gerektiği sonucuna varılmıştır.

- Kurumlar vergisi mevzuatının anlaşılabilirliği ile ilgili soruya %37,62'si "kesinlikle katılmıyorum", %25,1'i tarafından "katılmıyorum" yanıtı verilmiştir. Ankete katılanların verdikleri cevaplar doğrultusunda mevzuatın daha anlaşılır bir hale getirilmesinin, kurumlar vergisinin anlaşılabilirliğini artıracacağı düşünülmektedir. Kurumlar vergisi mevzuatının anlaşılabilirliği vergi mükellefinin ödediği vergi konusunda bilinçlenmesini sağlayacağı ve kurumlar vergisi uyumunu artıracacağı düşüncesi hakimdir.
- Kurumlar vergisini zamanında ödeyenlere sağlanan %5'lik vergi indirimi yeterlidir, önermesine ankete katılanların %32,8'i "kesinlikle katılmıyorum", %32,8'i "katılmıyorum" cevabını verdiği tespit edilmiştir. Kurumlar vergisini zamanında ödeyen mükellefe %5'lik indirim yeterli olmadığı düşüncesi desteklenmiştir. %5 lik indirim kazanılabilmesinin koşulunun çok ağır olduğu uygulamada bu indirim hak kazanan mükellef sayısının çok az olduğu sonucuna varılmıştır. Ödenmesi gereken kurumlar vergisine uygulanan %5'lik indirim önündeki engellerin kaldırılmasının ve indirim oranının artırılmasının istenilen amaca ulaşılmasında önemli katkı sağlayacağı düşünülmektedir.
- Kurumlar vergisinde denetim oranının yeterli olduğuna %68,2 oranında "katılmıyorum" yanıtı verilmiştir. Kurumlar vergisi denetimlerinin artırılması vergi kaybının önüne geçeceği, kayıt dışı ekonomiyi azaltacağı tespit edilmiştir. Bu denetimlerin artırabilmesi için yeterli oranda vergi denetim personeli istihdam edilmesi gerekmektedir.
- Kurumlar vergisine yönelik cezalar caydırıcıdır, görüşüne %31 "kesinlikle katılmıyorum", %35,2 "katılmıyorum" diyerek kurumlar vergisine yönelik cezaların caydırıcı olmadığı tespit edilmiştir.
- Kurumlar vergisi ülkemizde düz oranlı olarak uygulanmaktadır. Ancak kurumlar vergisinin bazı ülkelerde artan oranlı olarak uygulandığı bilinmektedir. Ülkemizde, kurumlar vergisi oranının artan oranlı uygulanmasını uygun bulan muhasebe personelinin %21,6'sı "katılıyorum", artan oranlı uygulamayı uygun bulmayan muhasebe personelinin %25,4'ünün "katılmıyorum" yanıtını verdiği tespit edilmiştir.

Kurumlar vergisi denetimlerinin artırılması ve cezaların daha caydırıcı hale getirilmesinin vergiye katılımı artırıcı ve kayıt dışı ekonomiyi azaltıcı etki yaratacağı düşünülmektedir.

Anket sonucuna bakıldığında vergi aflarının ankete katılanlar tarafından desteklenmediği görülmekte, vergisini zamanında ödeyen mükellefin vergi affı nedeniyle motivasyonunun düştüğü tespit edilmektedir.

Kurumlar vergisindeki indirim, muafiyet ve istisnaların verimli yatırımlar üzerinde artırılmasının ülke ekonomisini ve istihdamı olumlu yönde etkileyeceği düşünülmektedir.

Kurumlar vergisinin oranına ilişkin sorulara alınan yanıtlar doğrultusunda bu oranın indirilmesinin kayıt dışı ekonomi, istihdam ve yatırımları olumlu yönde etkileyeceği tespit edilmiştir. 2018 yılında geçici alt madde ile birlikte %22 oranında uygulanan kurumlar vergisi oranının kademeli bir şekilde düşürüleceği konusundaki açıklamalar sıkça basına yansımaktadır. Yapılan anket çalışması sonucunda bu düşüncelerin hayata geçirilmesinin muhtemel sonuçlarının olumlu yönde olacağı düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

- ABAÇ, S. (1974). Kurumlar Vergisi Üzerine Bir İnceleme, *Türk Sanayileri ve İş Adamları Derneği Yayınları*, İstanbul .
- ABDİOĞLU, Nida, Mine Biniş ve Mehmet Arslan (2016), “Kurumlar Vergisi Oranının Yabancı Sermaye Yatırımları Üzerine Etkisi: OECD Ülkelerine Yönelik Bir Panel Çalışması”, *Ege Akademik Bakış Dergisi*, Cilt:16, Sayı: 4, s. 599-610.
- AVCI, Hanife Burcu (2009), Kurumlar Vergisi Oranının Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımları Üzerine Etkisi: OECD Ülkeleri Kapsamında Ampirik Bir İnceleme. Yüksek Lisans Tezi, Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- ARMAĞAN, Ramazan (2007), “Türkiye’de Gelir ve Kurumlar Vergisi Oranında İndirimin Vergi Gelirleri Üzerine Etkisi”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt:12, Sayı:3, ss.227-252.
- ALPAR, Reha (2012), Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistiksel Yöntemlere Giriş, *Nobel Yayın Dağıtım*, ss. 56.
- BATIREL, Ömer Faruk (1994), “Kamu Kesimi Ekonomisi” Joseph E. Stiglitz Çeviren: Ömer Faruk Batirel, Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F, Baskı:2, Yayın No:549, İstanbul.
- BERKAY, Ferhan ve Ramazan Armağan, (2011), ” Vergilemenin Uluslararası Boyutlarından Çifte Vergilendirme Sorunsalının Türk Vergi Sistemine Etkisi”, *Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi*, Cilt:3, Sayı:5.
- BİLİCİ, Nurettin (2016), *Türk Vergi Sistemi*, Savaş Yayınları, 36. Baskı, Ankara.
- BRILL, Alex ve Hassett, Kevin (2007) “Revenue-Maximizing Corporate Income Taxes :The Laffer Curve in OECD Countries” AEI Working Paper 137, July 31.
- BÜYÜKÇULCU, Uğur(2006), ”Kurumlar Vergisinin Şirketlerdeki Vergi Yükü Üzerine Bir Değerlendirme Isparta Örneği” Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- BUNN, Daniel (2018), ”Corporate Tax Rates Around The World” Tax Foundation, November 27.

- CEBECİ, Kemal(2011), "Küresel Vergi Rekabeti:Kurumlar Vergisi Üzerine Karşılaştırmalı Bir Analiz", Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- ÇAĞAN, Naci (1980), "Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt:37, Sayı:1.
- DEMİR, İhsan Cemil (2008), "ABD Vergi Sistemi ve Gelir İdaresi" *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt:10, Sayı:1.
- DEMİRLİ, Yunus (2011), "Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Reformları ve Türkiye'de Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Açısından Değerlendirme", TC.Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No :2011/412.
- DÖKMEN, Gökhan (2018), "Kurumlar Vergisi Oranı-Hasılat İlişkisi :OECD Örneği", *Bolu Abant İzzet Baysal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt:18, Sayı:3, ss.77-97
- EDİZDOĞAN, Nihat, ÇETİNKAYA, Özhan, GÜMÜŞ, Erhan(2015), *Kamu Maliyesi*, Ekin Yayınevi, Bursa.
- GERÇEK, Adnan (1999),"ABD'de Vergi Reformu Tartışmaları ve Tek Oranlı Vergi(Flax Tax) Sistemi", *D.E.Ü.İ.İ.B.F Dergisi*, Cilt:14, Sayı:1.
- GÜRAN, Mehmet Cahit (2004), "Vergilemede Adalet ve Gelir Vergisi", *Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt:22, Sayı:2,ss. 243-265.
- İSLAMOĞLU,Ahmet Hamdi ve ALNIAÇIK, Ümit (2016), Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri, *Beta Yayınları*,ss. 291.
- JAHNSEN,Kari ve Pomerleau,Kyle (2017)."Corporate Income Tax Rates around the World,2017", Tax Foundation Fiscal Fact,No.559.
- Jr. HİNES, James R(2001). "Corporate Taxation" ,University of Michigan and NBER, (February,2001).
- KURBETÇİ, Pınar (2010), "Kurumlar Vergisinde İstisnalar", Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

- KIZILOT, Ş., C. Kılıç, O. Müderrisoğlu (2006), *AB Yolunda Mali Dünyamız*, Tist Yayınları.
- MESSERE,K.,F.Kam.,C.Heady(2003), *Tax Policy:Theory and Practice in OECD Countries*, Oxford University, New York.
- NOHUTÇU, Ahmet, Olcay Aslan ve Olcay Ekşioğlu (2018), *Konsensus Kpss &Kurum sınavları Ticaret Hukuku*, Savaş Yayınevi,10. Baskı, Ankara.
- OLGUN, İbrahim (2015), "İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması", Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- OZANSOY, Ahmet (2010) " Kurumlar Vergisi ve Gelir Vergisinin Entegrasyonu", *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı:97.
- ÖNCEL, Mualla, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan (2015), *Vergi Hukuku*, Turhan Kitapevi, 24. Baskı, Ankara.
- ÖNCEL, Yenal, (2005), "Kurumlar Vergisinin de Değişim ve Uluslararası Vergi Rekabeti", *Maliye Araştırma Merkezi Konferansı*, 47. Seri, İstanbul.
- ÖNER, Erdoğan, (2015), *Türk Vergi Sistemi*, Seçkin Yayınevi, 6. Baskı, Ankara.
- PEHLİVAN, Osman (2011), *Kamu Maliyesi*, Murathan Yayınevi, Trabzon.
- POLAT,Arzu ve Muhammet Kekeç(2019) "Türkiye'de Vergi Entegrasyonu Olgusu" *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, Cilt:12, Sayı:2.
- POMERLEAU,Kyle(2013)."Capital Cort Recorvery Across The OECD" Tax Foundation,November 19,2013.
- POMERLEAU,Kyle(2018)."The United States Corporate Income Tax Rate İs Now More İn Line With Those Levied By Other Major Nations"Tax Foundation,February 12,2018.
- SARAÇOĞLU, Fatih (2016), "Ücretlerin Vergilendirilmesinde Ayırma İlkesi Uygulamasının Değerlendirilmesi", *İş ve Hayat Dergisi*, Cilt:2, Sayı:3, ss. 41-55.

SARUÇ, Naci Tolga (2015), *Vergi Uyumu:Teori ve Uygulama*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.

ŞENYÜZ, Doğan, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek (2019), *Türk Vergi Sistemi*, Ekin Basın Yayın Dağıtım 16. Baskı,Bursa.

TARCAN, Yakup (2018),“Kurumlar Vergisi Mükelleflerinin Vergiye Bakış Açısı” ,Yüksek Lisans Tezi, Erzincan BinaliYıldırım Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

TEKİN, Ahmet (2010), ”OECD Ülkelerinde Yapılan Vergi Reformlarının Değerlendirilmesi”, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı:26.

TOSUNER Mehmet, Zeynep Arıkan (2007), *Türk Vergi Sistemi*, 12. Baskı, İlkem Ofset, İzmir.

TURHAN,Salih (1998),*Vergi Teorisi ve Politikası*, Filiz Kitapevi, İstanbul.

YAVUZ, Hakan(2007),”Vergi Adaleti ve Vergileme Alanında Adaleti Etkileyen ve Adaleti Sağlamaya Yarayan Bazı Yöntem ve Uygulamalar”, *Mali Kılavuz Dergisi*, Yıl:9, Sayı:35.

YAVUZ, Hakan, (2008), “Türkiye’de Kurumlar Vergisinin Ekonomik Etkileri ve Değerlendirilmesi” ,Yüksek Lisans Tezi, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

YENİ EKONOMİK PROGRAMI(2019-2020), T.C Resmi Gazetesi,20 Eylül 2018.

5520 Sayılı K.V.K.

İnternet Kaynakları

“Vergileme de Etkinlik ve Vergi Reformu”, Kıbrıs Gazetesi, 05 Haziran 2017.

<https://home.kpmg/xx/en/home/services/tax/tax-tools-and-resources/tax-rates-online/corporate-tax-rates-table.html> Erişim Tarihi:26.03.2019

<https://home.kpmg/xx/en/home/services/tax/tax-tools-and-resources/tax-rates-online/corporate-tax-rates-table>.

http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararasi_mevzuat/VERGIANLASMALIST.htm

TC Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı

<https://home.kpmg/xx/en/home/services/tax/tax-tools-and-resources/tax-rates-online/corporate-tax-rates-table.html> Erişim Tarihi:26.03.2019

https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/AIGMS/2019/TABLO_9.xls.htm

https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_6.xls.htm

<http://www.bulgaristankonsoloslugu.com/bulgaristanda-sirket-kurmak-2019>,
20.08.2019

https://www.corlutso.org.tr/uploads/docs/2018_bulgaristan_ticaret_ve_yatirim_rehberi.pdf, 20.08.2019

<https://home.kpmg/tr/tr/home/gorusler/2017/07/macaristan-ile-ekonomide-bahar-havasi.html>

https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_70.xls.htm

<https://businessht.bloomberght.com/piyasalar/haber/1224349-gelir-vergisi-ve-kurumlar-vergisinin-birlesmesi-ne-demek>.

ÖZGEÇMİŞ

1992 yılı Şubat ayında dünyaya gelen Zeynep BAKIR, ilkokulu bitirdikten sonra lise tahsilini Bursa Malcılar Lisesi'nde tamamlamış; 2011 yılında girdiği Sakarya Üniversitesi Maliye bölümünden 2015 yılında mezun olmuştur. Halen Nisan 2018 yılında girdiği Halk Bankasında çalışmaya devam etmektedir.