

PAPER DETAILS

TITLE: BİR SORUN VE BİR ÇÖZÜM: PIYASA BASARISIZLIĞI VE KURUMLAR VERGİSİNDE
KABUL EDİLMEYEN İNDİRİMLERDE İSTISNAİ UYGULAMALAR

AUTHORS: Fatih Saraçoğlu,Öner Gümüş

PAGES: 66-80

ORIGINAL PDF URL: <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/437728>

BİR SORUN VE BİR ÇÖZÜM: PİYASA BAŞARISIZLIĞI VE KURUMLAR VERGİSİNDE KABUL EDİLMEYEN İNDİRİMLERDE İSTİSNAİ UYGULAMALAR

Fatih Saraçoğlu

Gazi Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
Doç. Dr.
fatihsaracoglu@yahoo.com

Öner Gümüş

Dumlupınar Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
Arş. Gör.
oner.gumus@dpu.edu.tr

Özet

Piyasalar kendilerinden beklenen performansı çoğu zaman gerçekleştirilememektedir. Bunun sebepleri ise genel olarak dışsallıklar ve piyasa güçlerinin varlığından kaynaklanmaktadır.

Piyasaların başarısız olması çoğu işletmenin zararına ve bu zarar neticesinde piyasadan yok olmasına neden olmaktadır. Bu durum sonucunda tekelleşmeye ilişkin faaliyetler ortaya çıkmaktadır. Tekelleşmenin olduğu bir durumda ise bazı devlet müdahaleleri söz konusu olmaktadır.

Bu müdahale araçlarından biri de vergilerdir. Tekelleşmeye eğilimli olan firmaların bulunduğu bir piyasada tekelleşmeden olumsuz etkilenen firmalar için kurumlar vergisinde indirimine izin verilmeyen ödemelere ilişkin düzenlemeler piyasada dengeyi sağlayabilecek bir unsur olarak düşünülebilir.

Bu çalışmada söz konusu indirimi kabul edilmeyen ödemelerin piyasada güçsüz kalan firmalar için indirimine imkan sağlanıp sağlanamayacağı tartışılmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Piyasa başarısızlığı, Kurumlar Vergisi, Dışsallık, Piyasa Gücü.

Alan Tanımı: Piyasa Başarısızlığı, Kurumlar Vergisi (Maliye)

A PROBLEM AND A SOLUTION: MARKET FAILURE AND EXCEPTIOAL APPLICATIONS IN REDUCTIONS NOT ACCEPTED IN CORPORATE INCOME TAX

Abstract

Markets do not frequently realize the performance that is expected from them. The reasons of this generally result from availabilities of externalities and market powers

That markets become unsuccessful is damaged to most of the businesses and as a result of this damage, it causes the businesses to disappear. So, the activities related to monopolization occur. In the availability of monopolization, some government interventions appear.

One of these intervention tools is taxes. In a market in which firms inclined to be monopolization exist, for the firms affected from monopolization, the regulations related to payments not permitted a reduction from corporate income tax for weak firms can be thought as a factor to provide the equilibrium in market.

In this study, it is discussed whether the reduction of payments not accepted as reduction fort he firms which stay as weak in the market is provided or not.

Keywords: Market Failure, Corporate Income Tax, Externality, Market Power.

Jel Code: H25, D43, D62.

1. GİRİŞ

Devletin olmadığı bir ekonomik sistemde piyasaların dengeden uzaklaşması sürpriz bir sonuç olmayacaktır. Çünkü piyasanın kendi başına bırakıldığı bir durumda güçlü olan ekonomik birim ayakta kalır, güçsüz olan ise piyasadan çekilir. Bu durum ise satıcı sayısında azalma yaratmak suretiyle tam rekabetten uzaklaşılmasına neden olur. Aynı durum negatif dışsallıklar oluştuğunda da ortaya çıkmaktadır. Bir diğer ifadeyle piyasa başarısızlığı arzu edilmeyen bir durumdur. Bu kapsamda piyasa başarısızlığının teorik altyapısı birinci kısımda ele alınacaktır.

Kurumlar vergisinin ekonomi ve mali alanlardaki payı ise bu aracın kullanılmasında nasıl bir sonuç elde edileceği açısından önemlidir. Nitekim kurumlar vergisinin vergi gelirleri içerisindeki payı, bu aracın mali amaçlara ne

kadar ve nasıl hizmet edeceğinin de bir belirleyicisi olacaktır. Bu nedenle takip eden kısımda kurumlar vergisine ilişkin iktisadi ve mali anlamda güncel veriler gösterilecektir.

Her kanunun bir uygulanma gerekçesi olduğu gibi, kurumlar vergisinin de uygulanması için çeşitli gerekçeler olmalıdır. Dolayısıyla üçüncü bölümde indirimi kabul edilmeyen ödemelere ilişkin gerekçelerden söz edilecektir.

Son olarak ise kurumlar vergisinde indirimi kabul edilmeyen giderlerin piyasada zayıf kalan firmalar açısından indirilmesine yönelik düzenleme yapıp yapılamayacağı tartışılacaktır.

2. PİYASA BAŞARISIZLIĞININ TEORİK ALTYAPISI

Ekonomik bir sistem içindeki bütün mal ve hizmetlerin fiyatı rekabet olgusu tarafından belirlenmektedir. Rekabet olgusu ayrıca ekonomik kaynakların nasıl dağıtılacağını ve gelir dağılımının yapısını da ortaya çıkarmaktadır. Bireyin sahip olduğu gelir, bireyin elde ettiği ekonomik hizmetlerin değeriyle belirlenmektedir.

Bu mekanizma kapsamında dengeli olacak şekilde bağımsız bir üretim ve tüketim sistemi ortaya çıkmaktadır (Erdem vd., 2012: 16). Bununla birlikte bazı durumlarda piyasa kendisinden beklenen dengeyi sağlayamamaktadır. Bir diğer ifadeyle piyasa başarısızlığı söz konusu olmaktadır.

Rekabetin refahı yükseltmesinin koşulu rekabetçi dengede fiyatın marjinal maliyete eşit olmasıdır. Bununla birlikte fiyatın marjinal maliyetten büyük olduğu durumda etkin olmayan üretim veya tüketim ortaya çıkar ki bu durum piyasa başarısızlığı olarak adlandırılır (Perloff, 2007: 278).

Mal ve hizmet üretilen piyasaların etkin üretim düzeyinde olması beklenmektedir. Neticede bir refah artışının yaşandığı ekonomik bir ortamda herkesin bu artıştan pay alması beklenmektedir. Ancak söz konusu pay artışında dağılımın adaletsiz olması piyasanın etkin işleminin önüne geçmektedir. Böyle bir durumda piyasa başarısızlığı olgusu ortaya çıkmaktadır.

Bu noktadan hareketle piyasa başarısızlığını etkin üretim düzeyine erişimde piyasanın başarısız olduğu bir durum olarak açıklamak mümkündür (Hubbard and O'Brien, 2006: 134).

Piyasa başarısızlığının muhtemel sebepleri ise dışsallıklar ve piyasa gücüdür (Mankiw, 2008: 11-12):

- **Dışsallıklar:** Bir birimin faaliyetlerinin üçüncü bir kişinin refahına olan etkisidir.
- **Piyasa Gücü:** Bir ekonomik birimin veya küçük gruplar halinde olan aktörlerin piyasa fiyatları üzerinde önemli bir etkiye sahip olma kabiliyeti piyasa gücüne işaret etmektedir.

Kendi haline bırakılmış piyasalarda başarısızlığın ortaya çıktığı bir durumda etkin üretim noktası arayışı ortaya çıkmakta, bu arayış neticesinde ise devletin gücüne ihtiyaç duyulmaktadır. Devletin piyasada alacağı rol piyasanın ortaya çıkardığı başarısızlığı telafi etmede önem arz etmektedir. Keza devletin alacağı rolün hem etkin bir üretim düzeyini sağlaması hem de piyasa ekonomisinin sürdürülebilirliğini sağlaması gerektirmektedir.

Piyasa başarısızlığı durumlarında devletin alışılmış yollar dışında aldığı roller şu şekilde ifade edilebilir (Eckstein, 1979: 9-10):

- **Bir Girişimci Kaynağı Olarak Devlet:** Bu husus kamu sektörü tarafından özel sektördeki gibi yeni veya daha iyi olan bazı hizmetlerin sunulması olarak ifade edilebilir.
- **Tüketim Alışkanlıklarını Değiştirme:** Bazı durumlarda devlet tüketicilerin piyasada verdiği kararları reddeder ve kendi kararlarını tüketicilerin kararlarıyla ikame etme yoluna gider. Buna sigara ve alkole yüksek vergiler koymak suretiyle devletin söz konusu malların tüketimini azaltmak istemesi örnek olarak gösterilebilir.
- **Gelirin Yeniden Dağılımı:** Kazanılan gelirin yetersiz olduğu durumlarda devlet sosyal güvenlik, refah ve işsizlik sigortalarına ilişkin bazı programlar uygulamak suretiyle geliri yeniden dağıtarak piyasa başarısızlığını engellemeye çalışmaktadır.

Devlet girişimcilik rolü üstlenerek yeni mal ve hizmet üretiminde bulunabileceği gibi, piyasadaki tekelleşmeyi de elindeki mali araçlarla engelleyebilecek bir yapıya sahiptir. Özellikle vergiler devletin piyasa başarısızlığını önlemede önemli bir unsur olarak ortaya çıkmaktadır. Keza vergiler üretim ve tüketimi engelleyebileceği gibi, özendirebilecek bir güce de sahiptir.

3. KURUMLAR VERGİSİNİN EKONOMİK VE MALİ PAYI

Belirli bir süre içinde bir ülkede üretilen nihai mal ve hizmetlerin piyasa değeri Gayri Safi Yurtiçi Hasıla (GSYİH) olarak adlandırılmaktadır (Parkin, 2010: 488).

GSYİH'nin bileşimlerinden biri ise vergilerdir (Abel ve Bernanke, 2005: 37). Dolayısıyla, tahsil edilecek vergilerin artması, GSYİH'nin de artması anlamına gelmektedir.

Tablo 1: Vergi Gelirlerinin GSYİH İçindeki Payları (BİN TL- %)

YILLAR	VERGİ GELİRLERİ	GSYİH	VERGİ GELİRLERİ/GSYİH (%)
2002	65.188.479	359.358.871	% 18
2003	89.893.112	468.015.146	% 19
2004	111.335.368	577.023.497	% 19
2005	131.948.778	673.702.943	% 19
2006	151.271.701	789.227.555	% 19
2007	171.098.466	880.460.879	% 19
2008	189.980.827	994.782.858	% 19
2009	196.313.308	999.191.848	% 19
2010	235.714.637	1.160.013.978	% 20
2011	284.490.017	1.394.477.166	% 20
2012	317.218.619	1.569.672.115	% 20
2013	367.517.727	1.809.713.087	% 20
2014	401.683.956	2.044.465.876	% 19
2015	465.229.389	2.337.529.940	% 19
2016	529.263.765	2.590.517.030	% 20

Kaynak:http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_2.xls.htm
(Erişim Tarihi: 30.04.2017).

Tablo-1'den görüleceği üzere yıllar itibarıyla vergi gelirleri arttıkça GSYİH de artış göstermiştir. Bu da her iki değişkenin doğru orantılı bir ilişki içinde olduğunu kanıtlamaktadır. Buna ek olarak, vergi gelirlerinin GSYİH içindeki payı yaklaşık olarak % 19-% 20 civarında sabitlenmiştir. Bununla birlikte kurumlar vergisinin payı da vergi gelirleri içinde önemli bir etken olarak ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla kurumlar vergisinin de GSYİH bazında hangi seyirlerde olduğunun bilinmesini önemli kılmaktadır.

Tablo 2: Kurumlar Vergisinin GSYİH İçindeki Payı (%)

YILLAR	KURUM VERGİSİ GELİRLERİ/GSYİH (%)
2002	1.8
2003	2.1
2004	1.7
2005	1.7
2006	1.5
2007	1.6
2008	1.8
2009	1.9
2010	1.9
2011	2.1
2012	2.0
2013	1.9
2014	1.8
2015	1.7

Kaynak: <https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV> (Erişim Tarihi: 30.04.2017).

Tablo-2 incelendiğinde kurumlar vergisinin GSYİH içindeki payının %1,5-2,1 arasında değiştiği gözlenebilir. Kurumlar vergisinin GSYİH içindeki en düşük payı 2006 yılında %1,5; en yüksek payı ise 2011 yılında %2.1'dir. Bu bağlamda vergi gelirleri içinde kurumlar vergisinin payı da kamu gelirleri bakımından bir önem arz etmektedir.

Tablo 3: Kurumlar Vergisinin Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)

Yıllar	Kurumlar Vergisi Gelirleri/Vergi Gelirleri (%)
2002	9.3
2003	10.3
2004	9.5
2005	9.6
2006	8.2
2007	9.2
2008	9.8
2009	10.5
2010	9.7
2011	10.3
2012	10.1
2013	8.6
2014	8.8
2015	8.0
2016	8.9

Kaynak: http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_67.xls.htm (Erişim Tarihi: 30.04.2017).

Tablo-3'den görüleceği üzere kurumlar vergisinin vergi gelirleri içindeki payı yıllar itibarıyla yaklaşık %8- %10 aralığında bir seyir izlemiştir. Bu da kurumlar vergisinin vergi gelirleri içinde küçümsenmeyecek bir payı olduğunu göstermektedir. Nitekim kurumlar vergisi de GSYİH'ye katkıda bulunmaktadır. Bununla birlikte kurumlar vergisinin azlığı veya çokluğu değişik şekillerde yorumlanabilmektedir. Bu açıdan yapılacak değerlendirmelerde ise vergilemenin mali amaçlarının yanı sıra mali olmayan amaçları da dikkate alınmalıdır.

İstihdamı arttıran düşük oranlı veya sıfır oranlı bir kurumlar vergisinde kurumlar vergisinin vergi gelirleri içindeki payının ihmal edilecek kadar düşük olması bir ülke ekonomisi için pozitif bir durumdur. Ancak dışa kapalı bir ülkede, ihraç oranları ne denli yüksek olursa olsun kurumlar vergisine ilişkin gelirler çok önemli olmayacaktır. Çünkü üretim yapan işletmelerin azlığı kurumlar vergisinin oranının ne olduğunu önemsiz kılan bir unsur olarak ortaya çıkaracaktır. Durum Türkiye açısından ele alınacak olursa ekonomik yansımalar bakımından kurumlar vergisinde radikal uygulamaların da yer almasının mümkün olduğu hususlar söz konusu olabilecektir.

4. KURUMLAR VERGİSİNİN UYGULANMASININ SEBEPLERİ

Kurumlar vergisi objektif nitelikte bir vergi olup, birçok ülkede gelir vergisi kapsamında uygulanmaktadır (Altay, 2015: 148). İşletmelerin elde ettikleri kazançların vergilendirilip vergilendirilmemesi konusunda farklı görüşler olmasına rağmen, günün koşullarında kurumlar vergisi alınmasının çeşitli gerekçeleri vardır (Altay, 2015: 149). Bu bağlamda kurumlar vergisinin alınmasına ilişkin gerekçeler şu şekillerde ifade edilebilir:

- Şirketlerin elde ettikleri kazançların ortaklara pay edilmemesi veya az pay edilmesi durumunda şirketlerin kazançları vergi dışı kalacağından kurumlar vergisine ihtiyaç duyulmaktadır (Erginay, 2010: 125).
- Kurum statüsünde çalışmak çeşitli fayda ve imtiyazlar sağlayabileceğinden gelir vergisinden ayrı olarak kurumlar vergisine de gereksinim duyulmaktadır (Devrim, 2002: 266).
- Toplumsal vergi adaletini sağlamak bakımından ve emek ile sermaye arasındaki denge bakımından kurumların kazançlarının vergilendirilmesi elzemdir (Edizdoğan vd., 2011: 305).

- Kurumlar düşük maliyetle çok yüksek karlar elde edebileceğinden, vergilendirilmeleri gerekir ve bu kapsamda kurumlar vergisine ihtiyaç duyulmaktadır (Erdem vd., 2006: 164).
- Toplum açısından sermaye şirketlerinin vergilendirilmesi bireylerin vergilendirilmelerine göre daha az tepki doğuracağı için bir kamu geliri olarak kurumlar vergisine ihtiyaç duyulabilir (Uluatam, 2012: 386).
- Sosyal bir fayda aracı olarak kurumların yarattığı dışsallıkların ortadan kaldırılmasında kurumlar vergisine ihtiyaç duyulmaktadır (Edizdoğan vd., 2011: 305).

Bütün bunlardan ayrı olarak hisse sahibi olanların çok olduğu bir ülkede kar dağıtımı ekonomik daralma dönemlerinde otomatik istikrar sağlayıcı olarak efektif talebi arttıracaktır (Şener, 2014: 430). Bu bağlamda bir otomatik istikrar sağlayıcı olarak da kurumlar vergisine ihtiyaç duyulabileceği öne sürülebilir.

Tüm belirtilen hususların yanı sıra kurumlar vergisi uygulamasının en önemli nedeninin mali amaç olduğu ifade edilebilir.

5. PİYASA BAŞARISIZLIĞINDA RADİKAL BİR ÇÖZÜM: KURUMLAR VERGİSİNDE İNDİRİM OLARAK KABUL EDİLMEYEN GİDERLERİN KABULÜ

Kurum kazançlarının vergilendirilmesine 1949 yılında 5422 sayılı Kanunla başlanmış olup, 2006 yılından beri 5520 sayılı Kanunla devam edilmektedir (Yıldırım, 2011: 123). 5520 sayılı KVK'nın 11. maddesinde kurum kazançlarından indirilemeyecek giderler sayılmıştır. Tam rekabet piyasası içerisinde faaliyet göstermek isteyen işletmelerin halihazırda kazançlarından KVK'nın 11. maddesinde sayılan ödemeleri gider olarak kabul edip indirilebilmeleri mümkün değildir. Bu noktada tam rekabet piyasasının teorik olarak söz konusu hususlarla ne kadar uyuşup uyuşmadığının irdelenmesi gerekmektedir.

Tam rekabet piyasasından bahsedilebilmesi için şu özelliklerin ortaya çıkması gereklidir (Berberoğlu, 2003: 107-108):

- **Atomize Olma Özelliği:** Piyasalarda çok fazla sayıda alıcı satıcı bulunması anlamına gelmektedir.

- **Mobilite Özelliği:** Üretim faktörlerinin, mal ve hizmetlerin, alıcıların ve satıcıların maliyetsiz olarak tam bir hareket kabiliyeti içerisinde olmaları anlamına gelmektedir.
- **Homojenlik Özelliği:** Üretilen aynı cins mallar veya hizmetler arasında bir fark bulunmaması anlamına gelmektedir.
- **Şeffaflık Özelliği:** Piyasadaki tüm alıcı ve satıcıların tam bilgi sahibi olmaları anlamına gelmektedir.

Piyasalar her ne kadar tam rekabet koşullarında işleyemese de¹ tam rekabete yakın bir şekilde işleyebilmeleri için devlet müdahalesi şarttır. Bu noktada tekelleşme eğilimi olan firma veya firma gruplarının karşısındaki şirketlere kurumlar vergisinde gider olarak indirilmesine izin verilmeyen giderlerin kabulü radikal bir çözüm olarak ortaya çıkabilmektedir.

KVK'nın 11/a maddesinde ifade edilen öz sermaye üzerinden ödenecek olan faizlerin kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirilememesinin nedeni normal koşullarda faizin kar yerine ödenmesi ve böylelikle vergi matrahının azaltılmasıdır (Şenyüz vd., 2011: 159). Bununla birlikte piyasadan yok olabilecek firmaların böyle bir gideri indirebilmesinin gelirlerinde bir artış yaratabileceği ve böylelikle tam rekabete ulaşılabileceği, nihayetinde bu şekilde piyasadaki satıcı sayısının azalmasının engellenebileceği düşünülebilir. Ancak *böyle bir düzenleme, şirkete sermaye olarak konulan paranın faiz olarak geri alınması sonucunu doğuracaktır.*

KVK'nın 11/b maddesinde belirtilen örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderlerin kabul edilmeyen bir indirim olarak sayılmasıyla ilgili amaçlanan husus ise kurum kazancının eksik olarak gösterilmesinin engellenmek istemesidir (Tosuner ve Arıkan, 2016: 306). Burada ise piyasa gücü olmayan işletmeler bu güç ellerinde olmadıkları için belirgin bir eşik değerin altında kazanç elde etmektedirler. Devam eden süreçte giderek zayıflama potansiyeli olan bu işletmelerin ayakta kalması açısından söz konusu

¹ Tam rekabet piyasasına ulaşılmasının önündeki engeller şunlardır (Aktan, 2006: 10-11):

- Haberleşme ve bilgi elde etme olanaklarındaki farklılıklar şeffaflık özelliğini ortadan kaldırmaktadır.
- Aynı cins mal ve hizmetler arasındaki benzerlikler homojenlik özelliğini yok etmektedir.
- Satıcıların kendi aralarında anlaşılabilir ihtimalleri atomizite özelliğini ortadan kaldırmaktadır.
- Alıcılar ve satıcılar açısından tam bilgiye sahip olma olanaksızlığı şeffaflık özelliğini yok edecektir.

giderleri indirebilmeleri olanağı tanınmasının tam rekabet piyasasına ulaşılabilmesinde bir fayda sağlayabileceği düşünülebilir. Ancak, bu noktada şirketin borç bulduğu paraya faiz ödemek suretiyle onu gider olarak indirebilmesi sonucu ortaya çıkacaktır. Ayrıca, şirket ortaklarından veya yakınlarından borçlanılarak ödenecek verginin azaltılmasına neden olunabilir.

KVK'nın 11/c maddesinde yer alan transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının indirim olarak kabul edilmemesinin nedeni ise vergi idaresi açısından bir vergi kaybı yaratmasıdır (Bilici, 2011: 213). Bu noktada emsallerine uygun olmayan bedellerle yapılacak alım-satımlar yoluyla işletmelerin bir kazanç kaybindan kurtulabilmesi ve böylelikle piyasada ayakta kalabilme ihtimalleri olacağı düşünülebilir. Ancak, piyasada emsal bedelinden daha yüksek bir bedelle satış yapan ve zararda olan firma, bir yandan zararını azaltırken matrah çıkmayacağı için vergi ödemez. Diğer yandan yüksek kar eden ve ilişkili olduğu firmanın mallarını yüksek bedellerle alan firma da matrahını ve dolayısıyla ödeyeceği vergiyi azaltabilir.

KVK'nın 11/ç maddesinde ise yedek akçelerin indirim olarak kabul edilemeyeceği ifade edilmiştir. Zorunlu veya ihtiyari isimlerle kurumların karlarından ayrılan meblağlar yedek akçe olarak nitelendirilir (Sarılı, 2010: 302-303). Yedek akçelerin tahsisindeki neden ise ileride ortaya çıkabilecek olumsuz durumlara karşı işletmelerin bundan korunması arzusudur (Şenyüz vd., 2011: 166). Yedek akçeler öz sermayenin bir parçası olup, kazancın dağıtılmayarak işletmede bırakılan kısımdır ve gider niteliğinde değildir.

KVK'nın 11/d maddesinde ise her türlü para cezaları, vergi cezaları, AATUHK'ya göre ödenen cezalar, gecikme zamları ve faizler ile VUK'a göre ödenen gecikme faizleri kabul edilmeyen indirim olarak ifade edilmiştir. Söz konusu ceza, zam ver faizlerin indirimine izin verilmesi ise yaptırım gücünün ortadan kalkması ve bunlara devletin katlanması anlamına gelecektir. Dolayısıyla bunların indirimine izin verilerek piyasa başarısızlığına çözüm aranması da düşünülemez.

KVK'nın 11/e maddesinde ise menkul kıymetlerin itibari değerinin altında satışından doğan zarar ile ödenen komisyon vb. giderlerin matrahtan düşülemeyeceği ifade edilmiştir. Tekelleşme eğiliminde olan bir işletmenin varlığı nedeniyle diğer işletmelerin menkul kıymetlerini itibari değerlerinin altında sattıkları takdirde aradaki farkın gider olarak yazılması düşünülebilirse de çıkarılan menkul kıymetlerin itibari değerinin yüksek tutularak bunların düşük

bedellerle satılması vergi matrahının bu yolla yok edilmesi sonucunu doğurabileceğinden söz konusu satış zararları ve komisyon vb.'nin indirimine izin verilemez.

Tarihsel süreçte kapitalizm öncesi toplumlarda gereksinim sınırlanması, tasarruf yapma ve böylelikle kıtlığın düzenlenmesi olgusundan kapitalist toplumlarla birlikte üretimdeki bolluk ve tüketimdeki genişlemeye geçilmiştir (Vural, 2005: 34). Öte yandan Adam Smith'in görünmez el kanunu ve Tanrı'nın doğayı yaratmasının bu kanunun güvencesi olması yaklaşımı her ekonomik birimin kendi çıkarını korumasıyla üretim ve tüketim arasındaki dengenin sağlanacağını ortaya koymaktadır (Taslaman, 2007: 123). Bu bağlamda günümüzde üretim için tüketim olgusunun ön planda tutulması gerektiği ve ekonomik birimlerin kendi çıkarını savunmasıyla ekonomideki arz-talep mekanizmasının denge noktasını bulacağı öne sürülebilir. Bu perspektiften hareketle, KVK'nın 11/f maddesinde yer alan *“Kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan; yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz taşıtları ile uçak, helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ve amortismanları”*nin vergi matrahından düşülmesinin hem tekelleşmeden zarar gören işletmelerin üretim yapmasını hem de bu yolla söz konusu tekelleşen firmaya karşı bir avantaj elde etmesini sağlayacağı düşünülebilir. Ancak böyle bir durumda şirket sahipleri kişisel menfaatleri için kullandıkları söz konusu taşıtlara ilişkin giderlerini indirebilecek ve böylece vergi ödemelerinden kurtulma yoluna gidebilecektir. Dolayısıyla söz konusu giderlerin indirimine izin verilmesi de piyasa başarısızlıklarına bir çözüm olarak değerlendirilemez.

KVK'nın 11/g maddesinde yer alan *“Sözleşmelerde ceza şartı olarak konulan tazminatlar hariç olmak üzere kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan maddi ve manevi zarar tazminat giderleri”*nin vergi matrahından düşürülememesi hususunda ise kasıt ve taksir unsurlarının varlığı aranmalıdır. Yargının suçun kastı olarak işlendiğini tespiti halinde söz konusu cezaların vergi matrahından düşülmemesi doğru bir yaklaşımdır. Bununla birlikte suçun işlenmesi taksirli olarak gerçekleşmişse böyle bir durumda söz konusu cezaların vergi matrahından indirilmesine izin verilmesi zayıf kalan firmalar için tekelleşmeye karşı bir kuvvet olarak ele alınabilir.

KVK'nın 11/ı maddesinde ise *“Her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin % 50'si”*nin vergi matrahından düşülmeyeceği belirtilmiştir. Söz konusu sektörlerde faaliyet gösteren ve tekelleşmiş firmalar karşısında güçsüz durumda kalan işletmeler için bu giderlerin

tamamının indirimine izin verilmesinin tam rekabet piyasasının sağlanmasında bir katkı oluşturabileceği düşünülebilir. Ancak bu tür giderlerin indirimine izin verilmemesi zaten söz konusu ürünlerin neden olduğu olumsuz dışsallıklardan kaynaklanmaktadır.

KVK'nın 11/h maddesinde *“Basın yoluyla işlenen fillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğacak maddi ve manevi zararlardan dolayı ödenen tazminat giderleri”*nin indirilmesine izin verilmemiştir. Bu tür tazminat giderlerinin karşı tarafa verilen maddi veya manevi zarardan kaynaklandığı dikkate alındığında indirimine izin verilemeyeceği, aksi halde bu tazminatların yaptırım gücünün kalmayacağı görülmektedir.

KVK'nın 11/i maddesinde *“Kredi kuruluşları, finansal kuruluşlar, finansal kiralama, faktoring ve finansman şirketleri dışında, kullanılan yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan işletmelerde, aşan kısma münhasır olmak üzere, yatırımın maliyetine eklenenler hariç, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10'unu aşmamak üzere Bakanlar Kurulunca kararlaştırılan kısmı”*nin matrahtan indirimine izin verilmemiştir.

6. SONUÇ

Dışsallıklar ve piyasa gücü tam rekabet piyasasından uzaklaşılmasına sebep olabilmektedir. Örneğin piyasa gücünün tek bir firma elinde olması tekelleşmeye sebep olmakta ve etkinlikten uzaklaşmaktadır. Negatif dışsallığa sebep olan bir firma ise haksız bir kazanç elde ederek tekelleşme yoluna gidebilmektedir.

İşte böyle durumlarda devlet müdahalelerine ihtiyaç duyulmaktadır. Bu müdahalelerden bir tanesinin de kurumlar vergisinde indirilmesi kabul edilmeyen giderlerin matrahtan düşülmesine izin verilmesi olabileceği düşünülebilir. Bu şekilde tam rekabetten uzaklaşılmasına sebebiyet veren firmaya karşı diğer zayıf kalabilecek firmalara güçlenmeleri konusunda yardımcı olunabileceği düşünülebilir. Zayıf kalan firmaların güçlenmesi özellikle üretim ve istihdam açısından da önem taşımaktadır. Zira firmaların piyasada güç yitirmeleri daha az üretim yapmaları, daha az kazanç sağlamaları ve dolayısıyla istihdam düzeylerini düşürmeleri anlamına gelmektedir. Bu bağlamda söz konusu aracın kullanılması yoluyla verginin iktisadi ve sosyal amaçları ön plana çıkarılabilir. Ayrıca böyle bir mali hareketle piyasa başarısızlığına da alternatif ve etkin bir çözüm bulabileceği düşünülebilir.

Ancak dikkatle incelendiğinde söz konusu düzenlemelerin;

- kötüye kullanılabileceği,
- bu yolla haksız rekabete yol açılabileceği,
- işletmeler arasında suni birliktelikler yaşanabileceği,
- vergi matrahını yok etmeye yönelik davranışlarda bulunulabileceği,
- yaptırımların anlamlarının ortadan kalkacağı,
- hukuk yapısı ve adaletin yok olabileceği,

gibi riskleri beraberinde getireceği görülmektedir.

Dolayısıyla tekelleşme kaynaklı piyasa başarısızlıklarının düzenlenmesinde ya da diğer işletmelere yaşam şansı tanınmasında indirilemeyecek giderlerin indirimine izin verilmesi bir çözüm yolu olarak değerlendirilemez. Zaten bu giderlerin indirimine izin verilmesi halinde kuşkusuz bundan yaralanan en önemli yükümlü grubunun da tekel haline gelmiş işletmeler olabileceği de göz ardı edilmemelidir.

KAYNAKÇA

Abel, Andrew B. and Bernanke, Ben S., Macroeconomics, 5th Edition, USA: Pearson Addison Wesley, 2005.

Aktan, Coşkun Can. “Piyasa Başarısızlığının Anatomisi ve Kamu Ekonomisi Rasyoneli”, içinde: *Kamu Ekonomisi ve Kamu Politikası*, (Editörler: Coşkun Can Aktan, Dilek Dileyici ve İstiklal Yaşar Vural), Seçkin Yayınevi, Ankara, s006. ss. 5-35.

Altay, Asuman, Kamu Maliyesi, Ankara: Seçkin Yayınevi, 2015.

Berberoğlu, Cafer Necat. “Tam Rekabet Piyasası ve Firma Dengesi”, içinde: *İktisat Teorisi*, (Editörler: Kemal Yıldırım ve Mustafa Özer), T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını No: 1456/Açıköğretim Fakültesi Yayını N0: 773, Eskişehir, 2003. ss. 105-123.

Bilici, Nurettin, Vergi Hukuku, Güncelleştirilmiş ve Geliştirilmiş 26. Bası, Ankara: Seçkin Yayınevi, 2011.

Devrim, Fevzi, Kamu Maliyesi, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 4. Baskı, İzmir: İlkem Ofset, 2002.

Eckstein, Otto, Public Finance, 4th edition, New Jersey: Prentice Hall, 1979.

Edizdoğan, Nihat & Özhan Çetinkaya & Erhan Gümüş, Kamu Maliyesi, 3. Baskı, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2011.

- Erdem, Metin & Doğan Şenyüz & İsmail Tatlıoğlu, Kamu Maliyesi, 4. Baskı, Bursa: Ekin Yayınevi, 2006.
- Erdem, Metin & Doğan Şenyüz & İsmail Tatlıoğlu, Kamu Maliyesi, 10. Baskı, Bursa: Ekin Yayınevi, 2012.
- Erginay, Akif, Kamu Maliyesi, 18. Baskı, Ankara: Savaş Yayınevi, 2010.
- Hubbard, R. Glenn & Anthony Patrick O'Brien, A. Patrick, Economics, USA: Pearson Prentice Hall, 2006.
- Mankiw, N. Gregory, Principles of Economics, 5th Edition, Canada: South Western Cengage Learning.
- Parkin, Michael, Economics, 9th Edition, USA: Pearson, 2010.
- Perloff, Jeffrey M., Microeconomics, 4th Edition, USA: Pearson Addison Wesley, 2007.
- Sarılı, Mustafa Ali, Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması, Ankara: Ümit Ofset Matbaacılık, 2010.
- Şener, Orhan, Kamu Ekonomisi, 12. Baskı, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım, 2014.
- Şenyüz, Doğan; Mehmet Yüce; Adnan Gerçek. Türk Vergi Sistemi Dersleri, 6. Baskı, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2011.
- Taslaman, Caner. Evrim Teorisi, Felsefe ve Tanrı, İstanbul: İstanbul Yayınevi, 2007.
- Tosuner, Mehmet & Zeynep Arıkan. Türk Vergi Sistemi, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 21. Bası, İzmir: Kanyılmaz Matbaası, 2017.
- Uluatam, Özhan. Kamu Maliyesi, Yenilenmiş 12. Baskı, Ankara: İmaj Yayınevi, 2012.
- Vural, Tülin. *“Değişen Üretim-Tüketim İlişkileri Bağlamında Alışveriş Merkezlerinin Anlamsal ve mekânsal Dönüşümüne eleştirel Bir Bakış”*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Teknik Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü, İstanbul, 2005.
- Yıldırım, Uğur. *“Kamu Harcamalarının Finansmanı Kamu Gelirleri”*, içinde: *Kamu Maliyesi*, (Editör: Ekrem Karayılmazlar), Lisans Yayıncılık, İstanbul, 2011. ss. 94-145.

http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_2.xls.htm (Erişim Tarihi: 30.04.2017).

<https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV> (Erişim Tarihi: 30.04.2017).

http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_67.xls.htm (Erişim Tarihi: 30.04.2017).