

# ASGARI KURUMLAR VERGİSİ

.....

  
**Mesut HISİL**  
Vergi Kontrol Memuru

**B**azı vergi kanunlarında değişiklik yapılması hakkında 3824 sayılı Kanun 11.7.1992 gün ve 21281 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu kanunla 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda bazı değişiklikler yapılmış, ayrıca 1.1.1992'den geçerli olmak üzere mükerrer madde 25 eklenerek kurumların "Asgari Kurumlar Vergisi" ödemesi esasa bağlanmıştır.

1983 yılından bu yana 2772 sayılı Kanunla 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununa eklenen mükerrer 116 ncı maddeye göre gerçek usulde vergilendirilen gelir vergisi mükellefleri (ticaret ve meslek erbabı) hayat standardı esası dediğimiz kanuni düzenleme ile verdikleri gelir vergisi beyannamesinde zarar beyan etseler dahi kanun gereği asgari gelir vergisi ödemek durumundadırlar. Kurumlar vergisi mükelleflerine buna benzer bir şekilde getirilen yeni düzenlemeye (kurumlar vergisi mükellefleri lehine verginin düşük oranlı alınmak suretiyle sağlanan olanakların bu düzenleme ile kısmen kaldırılması) vergi adaletini sağlamak ve haksız rekabetin önlenmesi açısından olumlu bakılması gerekmektedir. Ancak 31.12.1992 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 92/3895 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı gereği aşağıda da geniş olarak açıklanacağı üzere, asgari kurum kazançları üzerinde

sınırlı uygulanacağı anlaşılmaktadır. Yine daha geniş olarak değineceğimiz üzere zarar beyan edip, kurumlar vergisinden istisna veya kurum kazancından gelir vergisi kanununa göre indirilecek kazanç ve iratları bulunmayan kurumlar hakkında, bu maddeye göre herhangi bir vergi salınması veya hesaplanması mümkün olmayıp, bu haliyle gelir vergisi kanununda yer alan hayat standardı esası ile bu yönden aralarında farklılıklar mevcuttur.

### **I- ASGARI KURUMLAR VERGİSİ İLE İLGİLİ OLARAK GETİRİLEN KANUNİ DÜZENLEME:**

#### **A - Madde Metni :**

Kurumlar vergisi kanunu mükerrer 25. maddesinde asgari kurumlar vergisi ile ilgili;

"Kurumların, kurumlar vergisinden muaf veya müstesna kazançları ile gelir vergisi kanununun mükerrer 39. maddesine göre indirim konusu gelirlerinin bulunması halinde, ödeyecekleri vergi kurumlar vergisinden muaf veya müstesna tutulacak kazançları ile gelir vergisi kanununun mükerrer 39. maddesine göre indirim konusu yapılacak gelirleri (iştirak kazançları hariç) toplamına ve kurumlar vergisi matrahına bu kanunun 25. maddesinde yazılı oranın uygulanması suretiyle hesaplanan verginin % 50'sinden az olamaz.

Bu şekilde hesaplanan vergiden bu kanunun 25. maddesine göre hesaplanan vergi ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 94 üncü maddesinin (A) fıkrasının 8 ve 15 numaralı bentlerine göre hesaplanan tevkif suretiyle ödenecek vergiler toplamı düşülerek, kurumların ödeyecekleri asgari vergi farkı hesaplanır. Asgari vergi farkının doğması halinde bu vergi bu kanun hükümlerine göre beyan edilerek ödenir.

Bakanlar Kurulu bu maddede yazılı % 50 oranını, kazanç ve iratların her biri için iş ve mükellef grupları, sektörler ve faaliyet konuları, kazancın elde edildiği ülkeler ve menkul kıymetlerin türüne göre topluca veya ayrı ayrı % 100'e kadar arttırmaya veya (0)'a kadar indirmeye yetkilidir.

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar, Maliye ve Gümrük Bakanlığınca tayin ve tesbit olunur."

Yukarıdaki düzenlemeye yer verilmiştir.

#### **B - Kurumlar Vergisinden Muaf veya Müstesna (İstisna) Olan Kazançlar :**

Her kanunda olduğu gibi çeşitli nedenlerden dolayı kurumlar vergisinde de muaflık ve vergiden istisna edilen kurum kazancı bulunmaktadır. Kurumlar vergisinin 7 nci maddesinde vergiden muaf kurumlar

---

ve kazançları, 8 inci maddesinde ise kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlar belirtilmiştir. Bu bölümde, kurumlar vergisinde muafiyet, müstesna kılınan kazançlar ile kazançlara ait asgari kurumlar vergisi uygulaması hakkında görüşlerimize yer vereceğiz.

**aa - Kurumlar Vergisinden Muaf Olan Hükmi Şahıslar (Tüzelkişiler) ve Kurum Kazançları:**

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 7 nci maddesinde kurumlar vergisinden muaf tutulacak kuruluşlar ve kazançları belirtilmiştir. Bu kurumlar;

1 - Darphane ve Damga matbaası, Milli Piyango İdaresi ve Askeri Fabrika ve atelyeler (Bunlar kuruluşlarındaki maksadın dışında kalan işleri dolayısıyla vergiye tabidirler.)

2 - Tekel mevzuuna ait faaliyetlerine münhasır olmak üzere tekel işletmeleri;

3 - Kamu İdare ve Müesseseleri tarafından ilim, fen ve güzel sanatlar ile tarım ve hayvancılığı öğretmek, yaymak, ıslah ve teşvik etmek maksadıyla işletilen müesseseler, (okullar, okul atelyeleri, konservatuvarlar, genel kütüphaneler, tiyatrolar, müzeler, sergiler, nümune fidanlıkları, tohum ve hayvan ıslah ve üretme istasyonları, yarış yerleri, kitap, gazete ve mecmua yayın evleri ve emsali müesseseler.)

4 - Kamu İdare ve Müesseseleri tarafından genel insan ve hayvan sağlığını korumak ve tedavi maksadıyla işletilen müesseseler (Hastahane, nekahathane, klinik, dispanser, prevantoryum, sanatoryum, çocuk bakım evleri, hayvan hastahaneleri ve dispanserleri, hayvan bakım evleri, veteriner bakteriyoloji, seroloji ve distofajin gibi müesseseler.)

5 - Kamu İdare ve Müesseseleri tarafından içtimai maksatlarla işletilen müesseseler, (şefkat, rehin ve yardım sandıkları, fakara aşhaneleri, ceza ve ıslah evleri atelyeleri, darülaceze atelyeleri, içtimai sigorta kurumları, öğrenci yurtları ve pansiyonları gibi müesseseler.)

6 - Kamu İdare ve Müesseseleri tarafından Hükümetin veya yetkili idare mercilerinin müsadese ile açılan mahalli, milli veya milletlerarası mahiyetteki sergiler, fuarlar, panayırılar,

7 - 3, 4, 5, 6'ncı bentlerde yazılı müesseselerden dernek, tesis veya vakıflara ait olup mezkur bentlerde belirtilen maksat ve gayelerle işletildikleri ilgili bakanlıkların mütalası alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca kabul edilenler,

8 - Beden Terbiyesi Teşkilatına dahil derneklere veya kamu idare ve müesseselerine ait idman ve spor müesseseleri ile sadece idman ve spor faaliyetlerinde bulunan anonim şirketler,

9 - T.C. Emekli Sandığı, Sosyal Sigortalar Kurumu, Bağ-Kur, Ordu Yardımlaşma Kurumu ve Memur Yardımlaşma Kurumu gibi kanunla kurulan emekli ve yardım sandıkları ile Sosyal Sigorta Kurumları,

10 - Yaptıkları iş veya hizmet mukabilinde resim veya harç alan kamu müesseseleri,

11 - İl özel idareleri, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birlikler veya bunlara bağlı müesseseler tarafından işletilen:

— Su, elektrik, havagazı ve soğuk hava deposu işletmeleri,

— Belediye sınırları içindeki yolcu taşıma işletmeleri,

— Mezbahalar (kesim, taşıma ve muhafaza işlerine münhasır olmak şartıyla),

12 - Köylere, köy birliklerine ve köy belediyelerine ait tarım işletmeleri ile bunlar tarafından köylünün umumi ve müşterek ihtiyaçlarını karşılamak maksadıyla işletilen hamam, çamaşırhane ve değirmenler ile bunların bağlı oldukları il sınırı içindeki yolcu taşıma işletmeleri,

13 - Genel ve katma bütçeli dairelere ait olup sadece kamu mensuplarına hizmet veren, kâr amacı gütmeyen ve üçüncü kişilere kiralanmayan kreş, konuk evleri ve bunların kantinleri,

14 - Münhasıran verem tedavi eden sanatoryum ve prevantoryumlar ile münhasıran kanser, cüzzam ve trahom tedavi eden hastaneler,

15 - Kurulduktan sonra Bakanlar Kurulunca Vergi Muafiyeti Tanınan Vakıflar, (Bu muafık, vakıfların iktisadi işletmelerini kapsamaz) ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlar.

Bunların vergi muafiyetinden yararlanma ve muafiyetlerinin kaybedilmesine ilişkin şartlar, usul ve esaslar Maliye ve Gümrük Bakanlığınca belirlenir.

16 - Esas mukavelelerinde sermaye üzerinden kazanç dağıtılması, idare meclisi başkan ve üyelerine kazanç üzerinden hisse verilmemesi, ihtiyat akçelerinin ortaklara dağıtılmaması ve münhasıran ortaklar ile iş görülmesine dair hükümler bulunması şartı ile kooperatif-

ler (Esas mukavelelerde yukarıdaki şartlar mevcut olmakla beraber fiilen bu kayıt ve şartlara uymayan kooperatifler muafiyetten faydalanmaz)

17 - Özel kanunlarla veya Devletin, kanunların verdiği yetkiye dayanarak aktettiği mukavelelerle kurumlar vergisinden veya her türlü vergi ve resimden muaf tutulan kurumlar.

18 - Münhasıran 13.10.1983 tarih ve 2918 sayılı Karayolu Trafik Kanununun 131 nci maddesinde yer alan basılı kağıt ve plakaların satışı faaliyetlerinde bulunan müesseseler.

Bu müesseselerin sözkonusu faaliyetlerinden elde ettiği kazançlar gelir vergisi kanununa göre tevkifata tabi tutulmaz.

19 - Toplu Konut ve Kamu Ortaklığı İdaresi Başkanlığı ile Toplu Konut ve Kamu Ortaklığı Fonu;

Bu Başkanlığın ve Fonların elde ettikleri kazançlar gelir vergisi kanununa göre tevkifata tabi tutulmaz.

20 - Menkul Kıymetler Tanzim Fonu.

Bu Fon'un portföy işletmeciliğinden doğan kazançları gelir vergisi kanununa göre tevkifata tabi tutulmaz.

21 - Diğer günlük gazetelerin yayımlanmadığı dini bayramlarda münhasıran günlük gazete yayım ve satışı faaliyetlerinde bulunan Gazeteciler Cemiyetlerine ait müesseseler.

Bu müesseselerin sözkonusu faaliyetlerinden elde ettiği kazançlar gelir vergisi kanununa göre tevkifata tabi tutulmaz.

Yukarıda değinilip gerekli açıklamasına girmediğimiz bu kurumlar kazanç gayesi gütmek dışında insani değerler ve toplumsal fayda esas alınarak faaliyet göstermektedirler. Belirtilen kurumlar bu faaliyetleri ile ilgili kazanç elde etseler bile bu kazançlarını faaliyetin devamlılığını sağlamak gayesi ile yine aynı amaçla kullanmaktadırlar.

Her ne kadar asgari kurumlar vergisini düzenleyen mükerrer 25. maddede, kurumların, kurumlar vergisinden muaf olacak kazançları asgari kurumlar vergisi esasına göre vergilendirileceği belirtilmekteyse de 31 Aralık 1992 tarih ve 21452 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 92/3895 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı tetkik edildiğinde, Kurumlar Vergisi Kanunu 7. maddesinde kurum kazançlarının asgari kurumlar vergisine tabi olmadığı, asgari kurumlar vergisinin daha çok kurumlar vergisinden istisna edilen veya gelir vergisi kanununa göre kurum

kazancının hesabında dikkate alınmayan kazançlar için uygulanacağı anlaşılmaktadır.

**bb - Kurumlar Vergisinden İstisna Olan Kurum Kazançları :**

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8 inci maddesinde düzenlenip kurumlar vergisinden istisna edilen kurum kazançları ayrıntıya girmeksizin özetle aşağıda belirtilmiştir. İstisna edilen, bu kazançlar;

1 - Kooperatiflerin ortakları için hesapladıkları risturnlar. (KVK. md. 8/2).

2 - Türkiye'ye döviz olarak getirildiğinin tevsik edilmesi kaydıyla Türkiye'de işyeri olan veya daimi temsilci bulunduran dar mükellefiyete tabi kurumların yurt dışı faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar; (KVK md. 8/3)

3 - Yurt dışında yapılan inşaat, onarma, montaj işleri ve teknik hizmetlerden sağlanan kazançlar, (KVK md. 8/4)

4 - Denizcilik Bankası Türk Anonim Ortaklığının tekelinde bulunan ulaştırma işlerinden elde edilen kazançlar, (KVK md. 8/5)

5 - Sanayi ürünü ihracat istisnası (KVK md. 8/6)

6 - Yaş meyve, sebze, kesme çiçek, süs bitkileri ile bunların tohum ve fideleri ve su ürünleri ihracat istisnası, (KVK md. 8/7)

7 - Dış navlun hasılatı istisnası (KVK md. 8/8)

8 - Yatırım indirimi istisnası (KVK md. 8/9)

9 - Turistik tesis ve seyahat acentesi işleticiliğinden elde edilen kazançlar, (KVK md. 8/10)

10 - Gelirlerinin tamamını Türk Silahlı Kuvvetlerini güçlendirmeye tahsis eden vakıflara kurumlarca ödenecek iştirak kazancı istisnası, (KVK md. 8/11)

11 - Portföy işletmeciliği kazançları ile risk sermayesi ve gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının elde ettikleri kurum kazanç istisnası, (KVK md. 8/12).

12 - Rüçhan hakkı kuponlarının satışı ile şirketlerin kuruluşlarında veya sermayelerini arttırdıkları sırada çıkarılan hisse senetlerinin itibari değerlerinin üzerinden elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar, (KVK md. 8/13)

13 - Devralınan kurum zararlarının devir alan kurum tarafından kurum kazancından indirimi, (KVK Md. 8/14)

14 - Eğitim, spor ve sağlık tesislerinin işleticiliğinden sağlanan kazanç istisnası (KVK md. 8/15)

15 - Emekli Sandığı, Sosyal Sigortalar Kurumu, Bağ-Kur, Ordu Yardımlaşma Kurumu ve Toplu Konut ve Kamu Ortaklığı İdaresi Başkanlığınca iştirak edilen kurumlardan elde edilen iştirak kazancı istisnası, (KVK md. 8/16)

16 - Devlet tahvili, hazine bonusu ile Toplu Konut İdaresi ve Kamu Ortaklığı İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerin elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar, (KVK md. 8/17)

17 - Kurumların aktiflerindeki iştirak hisseleri ile gayrimenkullerinin satışından sağlanıp sermayeye ilave edilen kısmı, (KVK Md. 8/18)

18 - Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların eğitim, sağlık, kültür ve bilimsel araştırma geliştirme amacıyla kurdukları iktisadi işletmelerinden sağladıkları kazanç istisnası (KVK md. 8/19)

Kurumların yukarıdaki faaliyetleri nedeniyle elde ettikleri kazançlar kurumlar vergisine tabi olmamakla birlikte kurum kazancından indirilen bu gelirlerden 8 nci maddenin 2, 3, 11, 16 bendi dışındakiler gelir vergisi kanununun 94-A/8 maddesinde göre aşağıda belirtilen oranda vergiye tabidir.

**Kurumlar Vergisinden İstisna Edilen Kazanç Unsurlarının Belirlendiği Kurumlar Vergisi Kanun Madde**

Kurumlar Vergisinden İstisna Edilen Kazanç Unsurlarının Belirlendiği Kurumlar Vergisi Kanun Madde	Tevkifat Nisbeti
8/4	% 10 (Kazancın elde edildiği ülkede % 40'ın üzerinde kurumlar vergisi veya benzeri vergiye tabi tutulmuş olanlarda "0" sıfır)
8/5, 6, 7, 8, 9, 10	% 10
8/12	% 10 (maddenin b alt bendi dışındakiler "0" sıfır)
8/13	% 0
8/14	% 10
8/15	% 10
8/17	% 10 (Devlet tahvili alım satımı kazançları üzerinden) % 15 (Hazine bonusu alım satımı kazançları üzerinden) % 10 (Toplu Konut İdaresi ile Kamu Ortaklığı İdaresince çıkarılan ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 75'nci maddesinin 5 numaralı bendinde yer alan menkul kıymetlerin alım satım kazançları üzerinden)
8/18	% 10
8/19	% 10
Geçici 20. madde	% "0"

Görüldüğü üzere genelde Kurumlar Vergisi matrahı hesaplanırken kurum kazancından indirilen istisna niteliğindeki kurum kazançları (8'inci maddenin 2, 3, 11, 16 numaralı bentlerinde belirtilenler hariç) yeni getirilen düzenleme ile yukarıda belirtilen oranlarda St. Gelir Vergisine tabidir. (92/3802 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı) Asgari kurumlar vergisi esası ile bu nisbet, genel olarak kurumlar vergisindeki kanuni nisbetin % 46 olduğunu gözönüne alırsak bu nisbetin % 50'si olan % 23'e çıkacaktır. Ancak yukarıda değinilip konu ile ilgili 92/3895 sayılı Bakanlar Kurulunca getirilen düzenlemede kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlardan sadece kurumlar vergisi kanunu'nun 8/5, 11, 16, 17, 18 madde bentlerinde sayılan;

— Denizcilik Bankası Türk Anonim Ortaklığının tekelinde bulunan ulaştırma işlerinden elde edilen kazançlar (K.V.K. Md. 8/5)

— Gelirlerinin tamamını Türk Silahlı Kuvvetlerini güçlendirmeye tahsis eden vakıflara kurumlarca ödenecek iştirak kazancı istisnası (K.V.K. Md. 8/11)

— Emekli Sandığı, Sosyal Sigortalar Kurumu, Bağ-Kur, Ordu Yardımlaşma Kurumu ve Toplu Konut ve Kamu Ortaklığı İdaresi Başkanlığınca iştirak edilen kurumlardan elde edilen iştirak kazancı istisnası (K.V.K. Md. 8/16)

— Devlet Tahvili, Hazine Bonusu ile Toplu Konut İdaresi ve Kamu Ortaklığı İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerin elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar (K.V.K. md. 8/17)

— Kurumların aktiflerindeki iştirak hisseleri ile gayrimenkullerinin satışından sağlanıp sermayeye ilave edilen kısmı (K.V.K. Md. 8/18)\*

yukarda belirtilen kazançlar için asgari kurumlar vergisi hesaplanacağı, kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlar için ise, (K.V.K. madde 8/4, 6, 7, 8, 9, 10, 12, 13, 14, 15, 19) yazımızın üst bölümünde belirtildiği üzere tablodaki oranlar üzerinden sadece St. Gelir Vergisi alınması ile yetinileceği, kurumların çoğunlukla elde ettiği bu kazançları için (ihracat istisnası, yatırım indirimi istisnası, turizm gelirleri istisnası, eğitim spor ve sağlık tesisleri işleticiliği kazanç istisnası ... vb.) asgari kurumlar vergisi hesaplanmayacağı anlaşılmaktadır.

Bu konudaki açıklamalarımıza son vermeden Kurumlar Vergisi matrahının hesabında dikkate alınan ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun;

\* Bu bent 1.1.1993'den itibaren geçerlidir. 1992 yılı kazançları için bu bendin düzenlenmeden önceki geçici 18 nci madde hükümleri uygulanacak olup, bu kazançlar için Asgari kurumlar vergisi hesaplanmayacaktır. (92/3895 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı)



- Mükerrer 8'inci maddesinde düzenlenen finansman fonu,
- Geçici 11'nci maddesinde düzenlenen kurum kazançları;

Belirtilen maddeye göre; 1 Ocak 1986 tarihinden evvel ihraç kanunlarına veya Devletin Kanunların verdiği yetkiye dayanarak akdettiği mukavelenamelere göre mevcut ve çıkacak vergilerden muaflığı kabul edilmiş olan Menkul kıymetlerin temettü faiz ve ikramiyeleri kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur.

- Geçici 18'inci maddesinde düzenlenen kurum kazançları;

Belirtilen madde ile kurumların aktiflerinde mevcut iştirak hisseleri ve gayrimenkullerinin satışından doğan kazançlar belirli koşullara uyulması şartı ile kurumlar vergisinden müstesna tutulmuştur. Bu madde 3824 sayılı kanunla kurumlar vergisi kanunu 8. maddesine eklenen 18 numaralı bent ile 1.1.1993 tarihinden itibaren sürekli uygulanabilir hale getirilmiştir.

- Geçici 20'inci maddesinde düzenlenen kurum kazançları;

Belirtilen madde ile Hayat Sigorta Şirketleri ve emekli sandıklarının hisse senedi ile kurumlar vergisi Kanunu'nun 8'inci maddesinin 12 numaralı bendinin (a) alt bendinde yer alan yatırım fonlarına ait katılma belgelerinin alım satımından elde ettikleri gelirleri 5 yıl süreyle kurumlar vergisinden müstesna edilmiştir.

— Bankaların 3332 sayılı Kanunun 7'nci maddesinin (a) fıkrasında belirtilen faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar;

Belirtilen kazanç ile ilgili 3332 sayılı Kanun 31.3.1987 tarih ve 19417 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmış olup 7/a maddesi şöyledir, "Bankaların, bu kanunun 5'inci maddesi uyarınca iktisap ettikleri iştirak paylarının (iştiraktan kasit finansman güçlüğü içinde bulunan anonim şirketlerden alacaklı olan bankalarca şirketlerin sermayelerine iştirak edilmesidir.) İştirak edilen sermaye şirketinin sermayesinin % 15'ini aşması halinde, aşan paylar 1992 yılından itibaren 7 yıl içinde Sermaye Piyasası Kurulu'na bilgi verilerek banka ile Sermaye ve yönetim ilişkisi olmayan üçüncü kişilere satılır. Satılmayan veya satılamayan hisse senetleri, Sermaye Piyasası Kurulu'nun tesbit ettiği esaslara göre satılır ve satış bedelinin belirlenecek nisbeti ilgili bankaya veya bankalara devredilir. Bu faaliyetler dolayısıyla doğan kazançlar kurumlar vergisinden müstesnadır. Bu kazançlar gelir vergisi kanununa göre tevkifata da tabi tutulmazlar. Bankalar bu kanunun yürürlüğünden itibaren de hisse senetlerini yukarıdaki sürelerle bağlı kalmaksızın bu madde çerçevesinde satabilirler."

Yukarıdaki maddelerde belirtilen kurum kazançları içinde, asgari kurumlar vergisi oranı "0" olarak belirlendiğinden bu kazançlar içinde asgari kurumlar vergisi hesaplanmayacaktır. (92/3895 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı)

**cc - Kurum Kazancından İndirilecek Gelirler :**

Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 39. maddesinde ticari faaliyete bağlı olarak elde edilecek bazı gelirlerin kazançtan indirileceği belirtilmiştir. Bu kazançlar genelde kurumların aktiflerinde yer alan menkul kıymetlerden sağladıkları iratlar olup, kurum kazancından ilave edilmişlerse indirilir. Belirtilen iratlar elde edilmeden önce kaynakta vergilendirilmiş olmaları nedeniyle tekrar vergilendirilmemesini temin amacıyla 3239 sayılı kanunla 1.1.1986'dan yürürlüğe girmek üzere eklenmiş, 3284 sayılı kanunla 1.1.1992'den itibaren uygulanacak hali aşağıda belirtilmiştir.

Belirtilen İratlar;

- 1 - Geliri vergiden müstesna bulunan menkul kıymetlerin iratları,
  - 2 - Devlet tahvili ve Hazine bonosu faizleri,
  - 3 - Kurumlardan elde edilen ve Türkiye'de kurumlar vergisine veya 94'üncü maddenin (A) fıkrasının 8 ve 15 numaralı bentlerine göre vergi tevkifatına tabi tutulmuş kâr payları,
  - 4 - Yatırım fonları katılma belgelerine ve yatırım ortaklıkları hisse senetlerine ödenen kâr payları,
  - 5 - Toplu Konut İdaresi ile Kamu Ortaklığı İdaresince çıkarılan, gelir vergisi kanununun 75'inci maddesinin 5 numaralı bendinde yer alan menkul kıymetlerden sağlanan iratlar,
- olarak sayılmıştır.

Asgari kurumlar vergisi esasında iştirak kazançları için asgari kurumlar vergisi hesaplanmayacağı belirtilmiştir. Yukarıdaki maddelerden 3 numaralı bentde yer alan düzenlemeden dolayı kurumların elde edeceği kazancın iştirak kazancı olduğu şüphesizdir. Ancak 4 numaralı bentdeki düzenlemenin de iştirak kazancı olarak nitelendirilmesi de mümkündür. Çünkü belirtilen fon kazançları kurumlar vergisine tabi olup elde edilen kazanç kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. (KVK md. 8/12) Yine bu kazanç gelir vergisi kanununun 94-A/8 numaralı bendine göre fon sorumlusunca vergi tevkifatına tabi tutulmakta, elde eden kurumlar ayrıca bu kazançları için St. gelir vergisi hesaplamak-

tadırlar. (GVK Md. 94-A/15-d) Kişisel görüşümüz olan bu açıklamalarımıza uygun olarak vergi mevzuatı ile ilgili yapılan son düzenlemelerde (92/3895 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı) gelir vergisi kanunu'nun mükerrer 39/4 üncü maddesinde yer alan yatırım fonları katılma belgelerine ve yatırım ortaklıkları hisse senetlerine ödenen kâr payları için de asgari kurumlar vergisi hesaplanmayacaktır.

Aynı maddede düzenlenip kurum kazancından indirilip ancak asgari kurumlar vergisi esasına tabi olması gereken menkul sermaye iratları olarak 1, 2, 5 numaralı bentlerde yer alan kazançlar kalmaktadır. Buna göre;

— Geliri vergiden müstesna olan menkul kıymetlerin iratları (GVK mük. madde 39/1)

— Devlet tahvili ve hazine bonosu faizleri (GVK mük. madde 39/2)

— Toplu Konut İdaresi İle Kamu Ortaklığı İdaresince çıkarılan, gelir vergisi kanununun 75. maddesinin 5 numaralı bendinde yer alan menkul kıymetlerden sağlanan iratların asgari kurumlar vergisi hesabında dikkate alınması gerekmektedir.

## **II - ASGARİ KURUMLAR VERGİSİNİN NİSBETİ, BEYANI VE ÖDENMESİ:**

Kurum kazancı, Gelir Vergisi Kanunu'nun 2. maddesinde sayılan gelir unsurlarından teşekkül eder. Gelir Vergisi Kanunu'nun 2. maddesinde sayılan gelir unsurları ise ticari kazanç, zirai kazanç, ücret, serbest meslek kazancı, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı ve sair kazanç ve irat olarak 7 isim altında toplanmıştır. Kurumların faaliyetleri sonucu elde ettikleri kazançlar bu isimler adı altında değil tümüne şamil olacak şekilde kurum kazancı olarak nitelenir. Bu şekilde gelir vergisi kanununun ilgili maddeleri de dikkate alınarak saptanan kurum kazancından kurumlar vergisi kanununda düzenlenen istisna ve muafiyetler ile gelir vergisi kanununun mükerrer 39. maddesinde sayılan bir kısım menkul sermaye iradı niteliğindeki kazançlar düşüldükten sonra kurumlar vergisi matrahı (mali kâr) bulunur. (KVK madde 8, 13, 14, 15, 45 GVK mükerrer madde 39, madde 40, 41) Bu şekilde kurum kazancından indirilen istisna niteliğindeki kazançlar ile bazı kazanç grupları için ise gelir vergisi kanununa göre (hükümet politikaları, teşvik ve sosyal amaç taşımalarına bakılarak) tevkifat suretiyle daha düşük oranda vergilendirme gerçekleştirilir. (GVK madde 94/A/8, 15)

Yukarıda ayrıntıya girmeksizin kurum kazancının vergilendirmesi esasında kurumlar vergisi kanunu mükerrer 25. madde ile eklenen asgari kurumlar vergisi esası ile bir değişiklik yapılmamıştır. Ancak vergilemede kurumların kurumlar vergisinden muaf veya istisna kazançları ile gelir vergisi kanununun mükerrer 39. maddesine göre ticari kazançtan (kurum kazancından) indirilen kazanç ve iratlar (iştirak kazançları hariç) ve kurumlar vergisi matrahı olan kazançları toplamına kurumlar vergisi oranı uygulanmak suretiyle hesaplanan kurumlar vergisinin % 50'sinin asgari kurumlar vergisi olması öngörülmüştür\*. Buna göre kurumlar vergisi oranı, hesaplamada önem kazanmakta keza asgari kurumlar vergisinin beyanı ve ödenmesi ile ilgili geniş açıklamalar ise aşağıdaki bölümlerde belirtilmektedir.

#### A - Kurumlar Vergisi Oranı (Nisbeti):

Kurumlar vergisi kanunu 25. maddede kurumlar vergisi nisbeti belirtilmiştir. Vergi nisbeti % 46 olmakla birlikte 1987 yılında yürürlüğe giren 3332 sayılı kanunla değiştirilen 25. madde ile gerekli şartları taşıyan bazı kurumlar daha düşük nisbette vergilendirilmektedir.

Buna göre;

Bakanlar Kurulu 87/11985 sayılı kararı ile 1.1.1987'den geçerli olmak üzere % 80'i nama yazılı olup hisse senetleri borsaya kayıtlı bulunan ve sermaye yapısı ortaklar pay defterinden tesbit edilebilen halka açık anonim şirketlerde vergi nisbetini;

— Anonim şirketlerin ödenmiş sermayesinin en az % 25 inin sermayedeki payları % 1'in altında olan 200'den fazla gerçek veya tüzel kişiye ait olması halinde vergi oranı % 40,

— Anonim şirketlerin ödenmiş sermayesinin en az % 51'inin sermayedeki payları % 1'in altında olan 200'den fazla gerçek veya tüzel kişiye ait olması halinde vergi oranı % 35,

— Anonim şirketlerin ödenmiş sermayesinin en az % 80'inin sermayedeki payları % 1'in altında olan 200'den fazla gerçek veya tüzel kişiye ait olması halinde vergi oranı % 30,

— Yukarıda tanımlanan kurumların iştirak ettiği ve sermayesinin % 80'ine sahip oldukları kurumlarda da bu vergi nisbeti sırasıyla % 40, % 35 ve % 30 şeklinde tesbit etmiştir.

\* Mesut HIŞIL 3824 sayılı Kanunla Vergi Kanunlarında Yapılan Değişiklikler Vergi Raporu; Sayı : 1992/1 Vergi Kontrol Memurları Derneği Yayını

Ayrıca maddenin son bendinde dar mükellef yabancı ulaştırma kurumlarında farklı vergi nisbeti tayin edilmesi hususunda Bakanlar Kurulu yetkili olup Bakanlar Kurulu bu yetkisini çeşitli tarihlerde yayımlanan 86/11330, 87/11812, 89/13662, 89/13662, 89/14919 ve 92/3078 sayılı kararları ile kullanmış ve bazı dar mükellef yabancı ulaştırma kurumlarında vergi nisbetini belirlemiştir. Asgari kurumlar vergisinin dar mükellef kurumlar hakkında da uygulanacağı madde hükmünden anlaşılmaktadır.

Özellikle vergi nisbeti yukarda belirtilen Bakanlar Kurulu Kararı ile "0" a indirilen yabancı ulaştırma kurumlarının Türkiye'deki ulaştırma faaliyetleri ile ilgili elde ettikleri kazançların asgari kurumlar vergisine tabi olup olmayacağı hususu tereddütlü olmakla birlikte, bu hususta karşılıklılık esası geçerli olduğundan, benzeri bir vergi Türk uyruklu kurum ve kuruluşlardan alınıyorsa benzeri kurumlarında Türkiye'de vergiye tabi tutulacağı aksi takdirde bu tür ulaştırma kuruluşlarının asgari kurumlar vergisine tabi tutulamıyacağı söylenebilir.

Kurumlar vergisi nisbeti konusunu bitirmeden değineceğimiz bir diğer husus ise kurumlar vergisi kanununun geçici 19. maddesine göre;

Münhasıran kalkınmada öncelikli yörelerde faaliyet gösteren, kanuni ve iş merkezleri bu yörelerde bulunan ayrı tüzel kişiliğe sahip imalatçı kurumların bu faaliyetlerinden elde edeceği kazançlarına kalkınmada birinci derecede öncelikli yörelerde % 20, kalkınmada ikinci derecede yörelerde ise % 30 oranı uygulanacağıdır. 1991 yılıbaşından itibaren yürürlüğe giren bu düzenleme 2000 yılı sonuna kadar devam edecektir.

Tüm bu açıklamalardan sonra;

— Kanuni vergi nisbeti % 46 olan kurumlarda asgari kurumlar vergisi oranı % 23,

— Bakanlar Kurulunca düşük vergi nisbeti öngörülen kurumlarda asgari kurumlar vergisi oranı sırasıyla % 20, % 17.5, % 15,

— Münhasıran kalkınmada öncelikli yörelerde faaliyet gösteren imalatçı kurumlardan birinci derecede kalkınmada öncelikli yörelerde faaliyet gösterenlerde % 10, ikinci derecede kalkınmada öncelikli yörelerde faaliyet gösterenlerde % 15 olacaktır. Özellikle birinci derecede kalkınmada öncelikli yörelerde faaliyet gösteren imalatçı kurumlarda kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlar için gelir vergisi kanununun 94-A/8 maddesi gereği % 10 tevkifat nisbetinde vergi

hesaplanacağından asgari kurumlar vergisi nisbeti belirtilen kurumlar için bu nisbeti aşmadığından asgari kurumlar vergisi farkı çıkmayabilecektir.

### **B -Asgari Kurumlar Vergisinin Beyanı ve Ödenmesi:**

Asgari kurumlar vergisi kurumlar vergisi kanunu mükerrer 25. maddede düzenlenmiştir. İlgili madde 5422 sayılı kurumlar vergisi kanununda değişiklik yapan 3824 sayılı kanunla getirilmiş olup, yürürlük tarihi 1.1.1992'dir. Buna göre kurumlar vergisi mükellefleri 1992 yılı kurum kazançları için Nisan 1993 yılında verecekleri kurumlar vergisi beyannamelerinde asgari kurumlar vergi farkını beyan edecekler ve bu vergi farkını kurumlar vergisi taksit süreleri içinde ödeyeceklerdir. İstisnalar ve indirimler nedeniyle tevkif suretiyle ödenecek vergiler her ne kadar kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği ayı izleyen ayda (Mayıs ayında) ödenecek olmasına rağmen, tevkif suretiyle ödenecek vergiler kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği ayda hesaplandığından asgari vergi nedeniyle ödenecek ek verginin, kurumlar vergisi beyanname verme süresi içinde hesap edilip beyan edilmesinde mükellefler herhangi bir zorlukla karşılaşmayacaklardır. (\*)

Tüm bu açıklamalar ışığında konuyu aydınlatıcı örnekler aşağıdaki bölümde verilmeye çalışılmıştır.

### **III - ASGARİ KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMASI ÖRNEKLERİ :**

#### **A - Kanuni Vergi Nisbeti % 46 Olan Kurumlarda Asgari Kurumlar Vergisinin Hesaplanması :**

Örnek 1 - Turizm ve ihracat işi ile uğraşan bir A.Ş.'nin 1992 yılı faaliyeti ile ilgili kurumlar vergisi beyannamesindeki bilgiler şöyledir.

Ticari kazanç : 1.000.000.000.- TL.

1992 yılı ihracatı 260.000 ABD doları olup Türk lirası tutarı : 1.820.000.000TL'dir. 1992 yılı döviz olarak elde edip yetkili bankalara bozdurulan turistik otel işleticiliği geliri : 500.000.000.- TL'dir.

#### **— Kurumlar Vergisi Beyannamesi Üzerinden Hesaplanacak Vergiler.**

Görüleceği üzere şirket 1992 yılında KVK'nunda kurumlar vergisinden istisna edilen kazanç elde etmiş, (KVK md. 8/6, 10) şirket faaliyeti ile ilgili hasılatından giderler düştükten sonra 1.000.000.000.- TL. tica-

(\*) Mesut HİŞİL 3824 sayılı Kanunla Vergi Kanunlarında Yapılan Değişiklikler Vergi Raporu; sayı 1992/1 Vergi Kontrol Memurları Derneği Yayını.

ri kazanç beyan etmiştir. Bu durumda ticari kazançtan istisna edilen tutarlar düşülmesi gerekmektedir.

KVK'nun 8/6 bendinde sanayi ürünü ihracat istisnası tutarının bulunmasında esas olacak oranın 1992 yılı için % 8 olduğu belirlenmiştir. (91/2073 sayılı BKK) Buna göre şirketin ticari kazançtan düşeceği ihracat istisnası tutarı  $(1.820.000.000 \times \% 8 =)$  145.600.000.- TL. olacaktır. Keza turizm gelirleri için tanınan istisnada oran % 20 olup, örnekte şirket  $(500.000.000 \times \% 20 =)$  100.000.000.- TL. Turizm gelirleri istisnasından yararlanacaktır. (KVK md. 8/10).

Buna göre şirketin kurumlar vergisi matrahı (mali kârı) aşağıdaki gibi olacaktır.

Ticari kâr		1.000.000.000.-
KVK'nuna göre istisna kazançlar		245.600.000.-
— Sanayi ürünü ih. ist.	145.600.000.-	
— Turizm gelir. istis.	100.000.000.-	
	<u>245.600.000.-</u>	
Kurumlar vergisi matrahı (mali kâr)		<u>754.400.000.-</u>
Hesaplanacak kurumlar vergisi (754.400.000 x % 46)		347.024.000.-
Hesaplanacak fon tutarı (347.024.000 x % 7)		24.291.680.-

92/3900 sayılı BKK ile fon payı nisbeti 1.1.1993'den itibaren % 7 olarak belirlenmiştir.

— Muhtasar beyanname üzerinden hesaplanacak vergiler.

Yine kurum istisna edilen kazançları üzerinden gelir vergisi kanunu md. 94-A/8'e göre gelir vergisi tevkifatı yapıp 1993 mayıs ayında muhtasar beyanname ile beyan edip ödemek durumundadır. Buna göre,

İstisna olan kurumlar vergisi matrahından indirilen kazançlar tutarı (145.600.000 + 100.000.000 =)	245.600.000.-
Gelir vergisi stopajı (245.600.000 x % 10=)	24.560.000.-
Hesaplanacak fon tutarı (24.560.000 x % 7=)	1.719.200.-

Yukardaki hesaplamalar sonucu şirket 1993 yılı Nisan ayında vereceği kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden;

## Vergi Kontrol Memurları Derneği

Kurumlar vergisi olarak	347.024.000.-
Gelir vergisi stopajı olarak	24.560.000.-
Vergiler toplamı	371.584.000.-
Fon toplam tutan olarak (24.291.680+1.719.200=)	26.010.880.-

Vergi ve fon ödeyecektir.

### Hesaplanacak Asgari Kurumlar Vergisi :

Şirketin hesaplayacağı asgari kurumlar vergisi (vergi farkı) ise bu örnekte aşağıdaki gibi hesaplanması gerekmektedir. (Şirketin iştirak kazancı olmaması nedeniyle kurum ticari kazancının tamamı asgari kurumlar vergisi hesabında dikkate alınacaktır. Ancak 92/3895 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı gereği örnekte belirtilen kurumlar vergisinden istisna olan kazançlar için asgari kurumlar vergisi oranı "0" sıfır olarak dikkate alınması gerekeğinden belirtilen miktar (245.600.000.-) asgari kurumlar vergisi hesabında dikkate alınmayacaktır. Buna göre;

Ticari kazanç	1.000.000.000.-
Asgari kurumlar vergisine tabi ticari kazanç (İstisnalar düşüldükten sonra) (1.000.000.000 - 245.600.000.-=)	.754.400.000.
Asgari kurumlar vergisi (754.400.000 x % 46:2)	173.512.000.-
Mükellefçe ödenen vergi (Kurumlar vergisi + st gelir vergisi)	371.584.000.-
Hesaplanan asgari kurumlar vergisi vergi farkı	—

Yukardaki örnekte görüleceği üzere asgari kurumlar vergisi farkı çıkmamaktadır. Bunun nedeni de şirketin ticari kazançtan indirim konusu yapılan kazanç istisnalarının asgari kurumlar vergisine tabi olmaması ve şirketin daha çok % 46'ya tabi vergi dilimi ile vergilendirilmesidir.

**Örnek 2 -** Besicilik faaliyetinde bulunan A.Ş. 1991 yılında başlanan ve toplam tutarı 15.000.000.000.- TL. yı bulan ve % 40 oranında yatırım indiriminden faydalanabileceği zirai yatırımı mevcuttur. Şirket 1992 yılında 3.000.000.000.- lık yatırım yapmıştır. Şirketin faaliyeti ile ilgili diğer bilgiler ise;

Kurum kazancı	100.000.000.-
Devlet tahvili faizi	50.000.000.-
Aktifinde mevcut özel bir şirkete ait hisse senedi kâr payı	25.000.000.-

yukardaki gibidir Şirketin 1993 yılı nisan ayında hesaplayacağı kurumlar vergisi, st. gelir vergisi, fon yükümlülükleri ile asgari kurumlar vergisi aşağıdaki gibi olacaktır.



## — Kurumlar Vergisi Beyannamesi üzerinde Hesaplanacak Vergiler:

Şirketin kurumlar vergisi matrahını (mali kâr) bulabilmek için ticari kazançtan örnekteki verilerde belirtilen bazı kazanç unsurlarının indirilmesi gerekmektedir. Buna göre;

Ticari kazanç		100.000.000.-
Ticari kazançtan ind. gelirler toplamı (GVK Mük. Mad. 39/2,3)		75.000.000.-
— Devlet tahvil faizi	50.000.000.-	
— İştirak kazancı	25.000.000.-	
	<u>75.000.000.-</u>	
	Kalan	<u>25.000.000.-</u>
Yatırım indirim (3.000.000.000 x % 40=) 1.200.000.000.-		25.000.000.-
Kurumlar vergisi matrahı		—

## — Muhtasar Beyanname Üzerinde Hesaplanacak Vergiler :

Örnekte görüleceği üzere şirketin 1992 yılı için yatırım indiriminden indirilebileceği yatırım indirim tutarı 1.200.000.000.- TL. olmakla birlikte bu miktarın ancak 25.000.000.- sını kurum kazancından indirilebilir. Geri kalan (1.200.000.000 - 25.000.000=) 1.175.000.000.- TL'yi ise diğer yıllarda kazancın müsait olması halinde indirebilecektir. Keza kurumlar vergisi kanunu 8/9 maddesine göre kurumlar vergisinden istisna edilen yatırım indirim istisnası için gelir vergisi kanunu 94-A/8 maddesine göre % 10 nisbetinde vergi tevkifatı yapılacaktır. Kurum kazancından indirilen gelirlerden olan Devlet tahvili faizleri içinde 94-A/15, b bendi gereğince tevkifat yapılması gerekmekte olup tevkifat nisbeti % 10'dur. (Bakanlar Kurulu kararı 88/13644) Ancak iştirak kazancı için ise herhangi bir vergi tevkifatı yapılmayacaktır.

(Gelir vergisi genel tebliği sıra no: 158)

Buna göre gelir vergisi tevkifatı:

— Yatırım indirimi için hesaplanacak st. gv. (25.000.000 x % 10=) 2.500.000 (94-A/8)	2.500.000.-
— Devlet tahvil faizi için hesaplanacak st. gelir vergisi (50.000.000 x % 10=) 5.000.000.- (94-A/15-b)	5.000.000.-
Fon matrahı	7.500.000.-
Hesaplanacak fon (7.500.000 x % 7)	525.000.-

— Hesaplanacak Asgari Kurumlar Vergisi :

Öncelikle asgari kurumlar vergisi hesabında dikkate alınacak kurum kazancını (Ticari kazancı) bulmak gerekmekte olup, bu kazanç ise iştirak kazancı ve 92/3895 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı gereğince yatırım indirimi kazanç istisnası çıktıktan sonra bulunacak miktar olacaktır. Buna göre;

Kurum kazancı (ticari kazanç)		100.000.000.-
İştirak kazancı	25.000.000.-	
Yatırım indirimi kazanç istisnası (GVK Mükerrer mad. 39/3; KVK mad 8/9)	25.000.000.-	
	50.000.000.-	50.000.000.-
Asgari kurumlar vergisi matrahı		50.000.000.-
Asgari kurumlar vergisi (50.000.000 x % 46,2)		11.500.000.-
Daha önce kesilen vergiler (st. gelir vergisi)		7.500.000.-
Asgari kurumlar vergisi farkı (11.500.000 - 7.500.000=)		4.000.000.-

Hesaplanan 4.000.000.- asgari kurumlar vergisi farkı kurumlar vergisi beyannamesinde gösterilip kurumlar vergisi taksit sürelerinde ödenecektir.

**B - Bakanlar Kurulunca Düşük Vergi Nisbeti Öngörülen Kurumlarda Asgari Kurumlar Vergisinin Hesaplanması :**

**Örnek :** Ödenmiş sermayesinin en az % 80'ini sermayedeki payları % 1'in altında 200'den fazla gerçek veya tüzel kişiye ait olan ve patlayıcı madde imalatı ile uğraşan bir A.Ş.'nin 1992 yılı faaliyeti ile ilgili bilgiler aşağıdadır.

Kurum ticari kazancı		300.000.000.-
Toplu Konut İdaresi ve Kamu Ortaklığı İdaresince çıkarılan menkul kıymet satış geliri	:	50.000.000.-
Gelirlerinin tamamını Türk Silahlı Kuvvetlerini güçlendirmeye tahsis eden ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan bir vakıf şirkete % 20 hisse ile hissedardır.		

Şirketin 1993 yılı nisan ayında vereceği kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde hesaplayacağı kurumlar vergisi, stopaj gelir vergisi, asgari kurumlar vergisi ile fon tutarları aşağıdaki gibi olacaktır.

— Kurumlar Vergisi Beyannamesi Üzerinde Hesaplanacak Vergiler:

Örneğimizde şirketin kurumlar vergisinden istisna edilen kurum kazançları mevcut olup aşağıda belirtilmiştir.

## Vergi Raporu

Toplu Konut İdaresi ve Kamu Ortaklığı İdaresince çıkarılan menkul kıymet satış geliri (KVK md. 8/17)	50.000.000.-
Şirkete % 20 hissedar olan vakıf payı (300.000.000 x % 20=) KVK md. 8/11	60.000.000.-
Toplam	110.000.000.-

Buna göre şirketin kurumlar vergisi matrahı ile % 30 kurumlar vergisi oranı dikkate alındığında (KVK md. 25) hesaplanacak kurumlar vergisi;

Kurum ticari kazancı	300.000.000.-
Kurumlar Vergisinden istisna edilen kazançlar toplamı (KVK md. 8/11, 17)	110.000.000.-
Kurumlar vergisi matrahı	190.000.000.-
Hesaplanacak kurumlar vergisi (190.000.000 x % 30=)	57.000.000.-

olmaktadır.

### — Muhtasar Beyanname Üzerinde Hesaplanacak Vergiler :

Kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlardan sadece şirketin elde ettiği menkul kıymet satış geliri vergi tevkifatına tabi olup bu kazanç ile ilgili olarak şirket hesapladığı (50.000.000 x % 10= ) 5.000.000.- stp. gelir vergisi ile (5.000.000 x % 7=) 350.000.- TL. fonu muhtasar beyanname ile, beyan edecektir. Diğer istisna edilen kazanç ise vergi tevkifatına tabi tutulmayacaktır. (GVK md. 94/A-8)

### — Hesaplanacak Asgari Kurumlar Vergisi:

Asgari kurumlar vergisi açısından ise şirket, aşağıdaki hesaplamayı yapacaktır. Yazımızın I-B/bb bölümünde geniş olarak değinildiği üzere kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarının hangisi üzerinden asgari kurumlar vergisi alınacağı belirtilmiştir. Bu kazançlar KVK madde 8/5, 11, 16, 17, 18 de sayılan kazançlardır. Örneğimizde menkul kıymet satışı geliri ile (KVK Mad. 8/17, vakıf iştirak kazanç istisnası (KVK md. 8/11) için asgari kurumlar vergisi hesaplanması gerekmektedir.

Asgari kurumlar vergisi hesabında dikkate alınacak kurum kazancı	300.000.000.-
Asgari kurumlar vergisi (300.000.000 x % 30:2)	45.000.000.-
Daha önce hesaplanan vergiler toplamı (57.000.000.- + 5.000.000 =)	62.000.000.-
Vergi dairesine ödenecek asgari kurumlar vergisi farkı	—

**C - Münhasıran Kalkınmada Öncelikli Yörelerde Faaliyet Gösterip Düşük Vergi Nisbeti Öngörülen İmalatçı Kurumlarda Asgari Kurumlar Vergisinin Hesaplanması:**

Kalkınmada öncelikli iller 90/1116 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenmiş bu konu ile ilgili açıklamalar gelir vergisi genel tebliği sıra no 166 ve 167 de belirtilmiştir. Kurumlar vergisi genel tebliği 41 de ise münhasıran kalkınmada öncelikli yörelerde faaliyet gösteren imalatçı kurumlar için öngörülen düzenlemeler ve kurumlar vergisi düşük oranı uygulaması geniş olarak açıklanmıştır. Biz bu düzenlemeleri yazımız konusu dışı bırakarak kalkınmada birinci derece öncelikli il olan Adıyaman'da faaliyet gösteren ve imalat işi ile uğraşan bir A.Ş. hakkındaki verileri vererek bu şirketin hesaplayacağı asgari kurumlar vergisini hesaplayalım.

**Örnek:** Kalkınmada birinci derece il olan Adıyaman'da faaliyet gösterip imalat işi ile uğraşan bir A.Ş.'nin 1992 yılına ilişkin bilgiler aşağıdadır.

Şirket kurum kazancı	700.000.000.-
İhracat tutarı	2.000.000.000.-
Devlet tahvili faizi	150.000.000.-

**— Kurumlar vergisi Beyannamesi üzerinde Hesaplanacak Vergiler :**

Şirket kurum (ticari) kazancı	700.000.000.-
İstisna veya indirilecek kazançlar	310.000.000.-
İhracat istisnası (2.000.000.000 x % 8=)	160.000.000.-
Devlet tahvil faizi	150.000.000.-
	<u>310.000.000.-</u>
Kurumlar vergisi matrahı	390.000.000.-
Kurumlar vergisi (390.000.000 x % 20=)	78.000.000.-

Yukarıda hesaplandığı üzere kurumlar vergisi düşük nisbet nedeniyle 78.000.000.- TL. olacaktır.

**— Muhtasar Beyanname üzerinden Hesaplanacak Vergiler :**

Mükellef kurumun hesapması gereken st. gelir vergisi aşağıda belirtilmiştir. (GVK md. 94-A/8, 15-b)

İhracat istisnası üzerinden (160.000.000 x % 10=)	16.000.000.-
Devlet tahvil faiz geliri üzerinden (150.000.000 x % 10=)	<u>15.000.000.-</u>
Hesaplanan gelir vergisi tevkifatı toplamı	31.000.000.-
Hesaplanan fon (31.000.000 x % 7 =)	2.170.000.-

**— Hesaplanacak Asgari Kurumlar Vergisi :**

Asgari kurumlar vergisi hesabında ihracat istisnası dikkate alınmayacaktır.

(BKK 92/3895) Buna göre;

Kurum kazancı	:	700.000.000.-
Asgari kurumlar vergisine tabi kurum kazancı (700.000.000 - 160.000.000 =)	:	540.000.000.-
Asgari Kurumlar Vergisi (540.000.000 x %20 : 2 =)	:	54.000.000.-
Önceden hesaplanan vergiler (78.000.000 + 31.000.000=)	:	109.000.000.-
Asgari kurumlar vergisi farkı	:	—

**IV - SONUÇ**

Gelir vergisi mükelleflerine 1983 yılından bu yana uygulanana gelen hayat standardı esasına benzer uygulama kurumlar vergisi mükellefleri içinde getirilerek bu düzenlemeye "Asgari Kurumlar Vergisi" ismi verilmiştir. Bu sistem kurumların vergilendirme esaslarında bir değişiklik yapmamakta ancak, son yıllarda kurumlar vergisi kanununda çeşitli nedenlerle artan istisna ve muafiyetlerin belirli bir orandan daha az vergilendirilmesinin önüne geçme amacına yönelik olarak düzenlenmektedir. Gelir Vergisi mükelleflerine de benzer bir uygulama var olması nedeniyle vergi adaleti açısından yapılan böyle bir düzenlemeye hakkaniyet gereği olumlu bakmak gerekmektedir. Gerçi 31 Aralık 1992 tarih ve 21452 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 92/3895 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı gereği asgari kurumlar vergisi hesaplamasında dikkate alınacak kurumlar vergisinden muaf veya istisna edilen kazanç unsurları sınırlandırılmıştır. Ancak uygulamanın 1992 yılı kazançları için dikkate alınacağı, diğer yıllarda ise ekonomideki ve uygulamadaki gelişmelerin sonucu daha olumlu şekilde yönlendirilip kapsamının genişletilebileceği düşünüldüğünde getirilen bu düzenlemenin vergi sisteminde yerine oturarak kalıcı ve uygulanabilir olacağı açıkça anlaşılmaktadır. Yazımızı bitirmeden eklenebilecek bir diğer husus ise asgari kurumlar vergisinin, düşük oranda kurumlar vergisine tabi kurumları daha az etkilediği, buna ise belirtilen kurumların teşvik amacıyla düşük oranda kurumlar vergisine tabi olması nedeniyle olumlu bakılması gerektiği görüşündeyiz.