

**KURUMLAR  
VERGİSİ  
MATRAHININ  
TESPİTİ VE  
KÂRIN  
DAĞITIMI**

Mesut HİŞİL  
Vergi Denetmeni

**V**ergi sistemimizde kazanç üzerinden alınan vergiler bilindiği üzere şahıslardan alınan gelir vergisi ile kurumlardan alınan kurumlar vergisidir. 1950 yılından bu yana uygulana gelen Kurumlar Vergisi Kanunu'nda özellikle 3239 sayılı Kanunla 1.1.1986'dan itibaren köklü değişiklikler yapılmıştır. Yazımızın alt bölümlerinde ayrıca açıklanacak bu durum neticesinde; Gelir Vergisi Kanunu'nun 77. maddesiyle vergi sistemimize giren vergi alacağı müessesesi kaldırılmış, buna karşılık kurumlar vergisi nispeti yükseltilmiştir. Getirilen bu hükümlerle kurum kazançlarının ortaklara dağıtılmadan kurum bünyesinde veya elde edildiği kurumda kesin vergilendirmesini yaparak ortaklar tarafından tekrar beyan edilmesine gerek olmayacak şekilde kurumlar vergisinin alınması öngörülmüştür. Bu şekilde kâr payı (kurum kazancı) elde eden gerçek kişiler elde ettikleri kâr payını (Menkul sermaye iradını) beyan etmezken, kurumlar ise iştirak kazancı olarak nitelendirilen bu kazançlarını kendi kurum kazancından indirme imkanına kavuşmuşlardır. (G.V.K. mük. mad. 39; madde 85) Keza 3239 sayılı Kanun ve daha sonra yürürlüğe giren 3332, 3824 sayılı Kanunlarla K.V.K.'nun 8. maddesinde vergiden istisna edilen kazançlar 19 maddeye çıkartılarak kurumların özellik arzeden kazançları istisna konusu edilmiştir.

Sosyal, ekonomik ve uluslararası ilişkilerde yaşanan hızlı

değişim ve baskılar siyasi iktidarları da etkilemekte, bu şekilde etkilenme kaçınılmaz olarak vergi sistemi ve kanunlarında da değişikliğin yapılmasını zorunlu kılmaktadır. Son olarak kamuoyunun vergi reformu tasarısı olarak uzun süre gündeminde kalarak tartışılan ve 3946 sayılı kanunla yasalaşan bazı vergi kanunlarında değişiklikler yapılması hakkında kanun 5422 sayılı K.V.K.'nda da değişikliklere neden olmuş ve kısmen önceki kısa açıklamalarımızda yer verilen eski hükümlere geri dönmüş, ayrıca kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlar sınırlandırılmıştır. Yazımızın konusunu kurumlar vergisinde son düzenlemeler oluşturmaktadır. Ancak yapılan son düzenlemeler 1994 yılı kurum kazançlarına uygulanacağından 1993 yılı kurum kazançlarının beyanının verilmesine yönelik geçmiş düzenlemelere de yazımızda yer verilmesi yoluna gidilmiştir. Böylelikle okuyucuya mukayese yapabilme olanağı verilmesi düşünüldüğü gibi 1993 yılı kurum kazançlarının beyanı da açıklanmaya çalışılmıştır.

### **I - 1993 YILI KURUM MATRAHININ TESBİTİ VE VERGİLEME ESASLARI:**

3946 sayılı Kanun her ne kadar 30 Aralık 1993 tarih ve Mükerrer 21804 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmişse de kurumların 1993 yılına ilişkin kazançları için uygulanmayacak, ancak 1994 yılı kazançları için 1995 yılı Nisan ayında verilecek kurumlar vergisi beyanlarıyla uygulamasını bulacaktır (G.V.K. Geçici Md. 39; K.V.K. Geçici Md. 21). Bu nedenle 3946 sayılı Kanundan önce kurumlar vergisi matrahına yönelik düzenlemeler halen önemini korumaktadır. Geçmişe yönelik bu düzenlemelerin ana çerçevesi 1.1.1986'da yürürlüğe giren 3239 sayılı kanunla getirilen düzenleme olup bu kanundan sonra bir kısım kanunlarla yeni değişiklikler yapılmışsa da (3318, 3332, 3380, 3482, 3505, 3558, 3571, 3689, 3824) sistemin özü değişmemiş sadece 3824 sayılı Kanunla 1992 ve 1993 yılı kazançlarına uygulanmak üzere asgari kurumlar vergisi alınması esas getirilmiştir (K.V.K. Mük. Mad. 25). Ancak asgari kurumlar vergisi oranının 92/3895 sayılı B.K.K. ile kurumlar vergisinden istisna edilen çoğu kazançlar için 1992 yılı gelirlerine uygulanmak üzere sıfır (0) olarak belirlenmesi, 3946 sayılı Kanunun 38. maddesi ile de kaldırılmış olması nedeniyle uzun süreli uygulama şansı bulamamıştır. Diğer taraftan bu maddenin 1993 yılı kurum kazançlarına uygulanması gerekmektedir (K.V.K. Geç. Md. 21).

Bilindiği üzere kurum kazancı, G.V.K.'nun 2. maddesinde sayılan gelir unsurlarından teşekkül eder. G.V.K.'nun 2. maddesinde sayılan gelir un-

surları ise ticari kazanç, zirai kazanç, ücret, serbest meslek kazancı, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı ile sair kazanç ve iratlardan oluşur. Kurumların faaliyetleri sonucu elde ettikleri kazançlar bu isimler adı altında değil tümüne şamil olacak şekilde kurum kazancı olarak nitelenir. Bu bölümde belirtilen vergileme ve beyan sisteminde kurumlar kurum kazançlarından K.V.K.'nda düzenlenen istisna ve muafiyetler ile (K.V.K. Md. 39) bir kısım menkul sermaye iradı niteliğindeki kazançlarını düşmekte sonuçta bulunan mali kâr (Kurumlar Vergisi Matrahı) üzerinden kurumlar vergisi hesaplanmakta, ayrıca kurumlar vergisinden istisna edilen bu tür kazançlar üzerinden kurumlarca vergi tevkiyatı yapıp muhtasar beyanname ile beyan edilip ödenmektedir (G.V.K. md. 94-A/8,1,5)<sup>1</sup>.

Belirtilen düzenleme ile kurum bünyesinde veya elde ettiği kurumda kesin vergilendirilme düşünülmüş, kâr payının ortaklar tarafından tekrar beyan edilmesine gerek olmayacak şekilde kurumlar vergisi alınması öngörülmüştür. Bu şekilde kâr payı (Kurum kazancı) elde edenler kâr payını (Menkul sermaye iradını) beyan etmezlerken, kurumlar ise iştirak kazancı olarak nitelendirilen bu kazançlarını kendi kurum kazancından indirerek kurumlar vergisi matrahının hesaplanmasında dikkate almama imkanına kavuşmuşlardır (G.V.K. Mük. Md. 39; Md. 85).

Kurumlar vergisi matrahının saptanmasına ilişkin yukarıda ana esasları belirlenen açıklamalardan sonra kurumlar vergisinden istisna olan kazançlar ve kurum kazancından indirilecek gelirleri, bunlardan hangilerinin asgari kurumlar vergisine tabi olduğunu belirleyip verilecek örneklerle bu bölümü sonuçlandırmamız gerekmektedir.

#### **A - Kurumlar Vergisinden İstisna Olan Kurum Kazançları:**

K.V.K.'nın 8. maddesinde düzenlenip kurumlar vergisinden istisna edilen kurum kazançları ayrıntıya girmeksizin özetle aşağıda belirtilmiştir. İstisna edilen bu kazançlar;

- Kooperatiflerin ortakları için hesapladıkları risturnlar (K.V.K.Md. 8/2),
- 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 (K.V.K.Md. 8/3),

1. Mesut HIŞIL, Asgari Kurumlar Vergisi, Vergi Raporu, Sayı 1993/2

- Yurt dışında yapılan inşaat, onarma, montaj işleri ve teknik hizmetlerden sağlanan kazançlar (K.V.K.Md. 8/4),
- Denizcilik Bankası Türk Anonim Ortaklığı'nın tekelinde bulunan ulaştırma işlerinden elde edilen kazançlar, (K.V.K.Md. 8/5),
- Sanayi ürünü ihracat istisnası (K.V.K. Md. 8/6),
- Yaş meyve, sebze, kesme çiçek, süs bitkileri ile bunların tohum ve gliderleri ve su ürünleri ihracat istisnası (K.V.K. Md.8/7),
- Dış navlun hasılatı istisnası (K.V.K. Md. 8/8),
- Yatırım indirimi istisnası (K.V.K.Md. 8/9),
- Turistik tesis ve seyahat acentası işletmeciliğinden elde edilen kazançlar, (K.V.K.Md. 8/10),
- Gelirlerinin tamamını Türk Silahlı Kuvvetlerini güçlendirmeye tahsis eden vakıflara kurumlarca ödenecek iştirak kazancı istisnası (KVK Md. 8/11),
- Portföy işletmeciliği kazançları ile risk sermayesi ve gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklarının elde ettikleri kurum kazanç istisnası (K.V.K. Md. 8/12),
- Rüşhan hakkı kuponlarının satışı ile şirketlerin kuruluşlarında veya sermayelerini arttırdıkları sırada çıkarılan hisse senetleri itibari değerleri üzerinden elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar (K.V.K. Md.8/13),
- Devir alınan kurum zararlarının devir alan kurum tarafından kurum kazancından indirimi (K.D.K. Md. 8/14),
- Eğitim, spor ve sağlık tesislerinin işleticiliğinden sağlanan kazanç istisnası (K.V.K. Md. /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 (K.V.K. Md. 8/16),
- Devlet tahvili, hazine bonusu ile Toplu Konut 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),

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

Kurumların yukarıdaki faaliyetleri nedeniyle elde ettikleri kazançlar kurumlar vergisine tabi olmamakla birlikte kurum kazancından indirilen bu gelirlerden G.V.K.'nın 94-A/8. maddesinin 2, 3, 11, 16, bentleri dışındakiler aşağıdaki belirtilen oranlarda vergi tevkifatına tabidir.

Kurumlar vergisinden istisna edilen kazanç unsurunun belirlendiği kurumlar vergisi kanun maddesi

Tevkifat Nispeti

8/4	%10	Kazancın elde edildiği ülkede (%40'ın üzerinden kurumlar vergisi veya benzeri vergiye tabi bulunmuş olanlarda "0" sıfır)
8/5, 6, 7, 8, 9, 10	%10	
8/12	% 10	(Maddenin 6 alt bendi dışındakiler "0" sıfır)
8/13	% 0	
8/14	% 10	
8/15	% 10	
8/17	% 10	(Devlet tahvil alım-satımı kazançları üzerinden)
	% 15	(Hazine bonosu alım-satım kazançları üzerinden)
	% 10	(Toplu Konut İdaresi ile Kamu Ortaklığı İdaresince çıkarılan ve Gelir Vergisi Kanununun 75. maddesinin 5 nolu bendinde yer alan menkul kıymetlerin alım satım kazançları üzerinden)
8/18	% 10	
8/19	% 10	

Keza yukarıda kurumlar vergisinden istisna niteliğindeki kazançlardan 8/4, 6, 7, 8, 9, 10, 12, 13, 14, 15 ve 19 numaralı bentlerinde belirtilenler asgari kurumlar vergisine de tabi değildir. Ayrıca yukarıda belirtilen tevkifat kavramına girmeyen ancak kurumlar vergisi matrahının hesabında dikkate alınmayan bazı kurum kazançları da asgari kurumlar vergisine tabi değildir (92/3895 sayılı BKK).

#### B - Kurum Kazancından İndirilecek Gelirler:

1993 yılı gelirlerinde dikkate alınacak kurum kazancından indirilecek gelirler;

- 1 - Geliri vergiden istisna tutulan menkul kıymetlerin iratları,
- 2 - Devlet tahvili ve hazine bonusu faizleri,
- 3 - Kurumlardan elde edilen ve Türkiye'de kurumlar vergisine veya G.V.K.'nun 94. maddesinin (A) fıkrasının 8 ve 15 numaralı bentlerine göre vergi tevkifatına tabi tutulmuş kâr payları,
- 4 - Yatırım fonları katılma belgelerine ve yatırım ortaklıkları hisse netlerine ödenen kâr payları,
- 5 - Toplu Konut İdaresi ile Kamu Ortaklığı İdaresince çıkarılan, G.V.K.'nun 75. maddesinin 5 numaralı bendinde yer alan menkul kıymetlerden sağlanan iratlar.

Bu gelirler kurumlar vergisi matrahının hesabında indirilir. Keza 3 nolu bentde belirtilen iştirak kazancı geliri ile 4 nolu bentde belirtilen yatırım fonları katılma belgelerinden sağlanan kâr payları asgari kurumlar vergisine tabi değildir (92/3895 sayılı BKK; KVK Mük. Mad. 25).

Yazımızın bu bölümünü bitirmeden önce konuyu bir örnekle açıklamak istiyoruz. Şunu belirtelim ki asgari kurumlar vergisi ve kurumlar vergisi matrahının belirlenmesine yönelik 43 nolu tebliğ yayımlanmıştır. Ancak bu tebliğin sistemi açıklama yerine daha da karmaşık hale getirdiğini söyleyebiliriz.

**Örnek:** (X) A.Ş.'nin 1993 yılı ticari-kazancı 500.000.000.- TL.'dir. Bu kazanç içinde kurumun diğer bir kurumdan elde ettiği 100.000.000.- TL. iştirak kazancı ve 50.000.000.- TL. Devlet tahvili faizi bulunmaktadır. Şirketin kâr dağıtımına ilişkin diğer bilgiler ise;

- |  |                   |
|--|-------------------|
| - Ödenmiş sermayesi  | 100.000.000.- TL. |
| - 1993 yılına kadar ayrılan I. tertip yedek akçe tutarı  | 15.000.000.- TL.  |
| - Ortaklara ödenmiş sermaye üzerinden % 20 kâr payı, yönetim kurulu üyelerine ise 4.000.000.- TL. temettü dağıtılmasına karar verilmiştir. |                   |
| - İhracat istisnası  | 100.000.000.- TL. |

Not: Örneğin çözümünde geçici vergi dikkate alınmamıştır.

**A -Kurumlar Vergisi Matrahının ve Ödenecek Vergilerin Hesabı:**

Kurum Kazancı		500.000.000.-
İndirimler		250.000.000.-
İştirak Kazancı	100.000.000.-	
Devlet Tahvili Faizi	50.000.000.-	
İhracat İstisnası	100.000.000.-	
Kurumlar vergisi matrahı		250.000.000.-
Kurumlar vergisi (%46)		115.000.000.-
Fon Payı		8.050.000.-
St. Gelir Vergisi Matrahı	150.000.000.-	
(Devlet Tahvili faizi, ihracat istisnası)		
G.V. (Stp)	(%10)	15.000.000.-
Fon payı	(%7)	1.050.000.-

İştirak kazancı kurum kazancından indirilmekte olup, elde eden kurum bünyesinde tevkifata tabi değildir. Devlet tahvili faizi G.V.K.'nun 94-A/15-b maddesine göre % 10, ihracat istisnasına isabet eden kazanç ise aynı Kanununun 94-A/8'e göre % 10 vergi tevkifatına tabi olup, Mayıs 1994 ayında verilecek muhtasar beyanname ile beyan edilmesi zorunludur.

Örneğimizdeki verilere göre asgari kurumlar vergisi ve asgari vergi farkı hesaplamaları aşağıdaki gibidir.

- Kurumlar Vergisi Matrahı		250.000.000.-
- G.V.K.'nun Mük. 39. maddesine göre kurum kazancından indirilen devlet tahvili faizi		50.000.000.-
<b>TOPLAM</b>		<b>300.000.000.-</b>
Hesaplanan asgari kurumlar vergisi (300.000.000. - x % 46 = % 50)		69.000.000.-
Kurumun yüklendiği vergiler toplamı (KV.115.000.000.- = G.V. (Stp.) 15.000.000.- =)		130.000.000.-
<b>Asgari Vergi Farkı</b>		<b>----</b>

Bu örnekte kurumun yüklendiği vergiler toplamı, hesaplanan kurumlar vergisinden fazla olduğundan asgari vergi farkı çıkmamaktadır. Kurum kazancından olan iştirak kazancı ile ihracat istisnasına isabet eden kısım asgari kurumlar vergisine tabi değildir (KVK Mükerrer Mad. 25; 92/3895 sayılı BKK).

**b - Kâr Dağıtım Tablosu**

Bilanço kârı		500.000.000.-
Hesaplanan Vergiler		139.100.000.-
- Kurumlar Vergisi	115.000.000.-	
- G.V. (Stp.)	15.000.000.-	
- Fon Payı	9.100.000.-	
Vergiler düşüldükten sonra kalan kâr .		360.900.000.-
I. Tertip yedek akçe	5.000.000.-	
(500.000.000.- x %5 = 25.000.000.- Ancak ödenmiş sermayenin 1/5'ini geçmeyeceğinden limite tamamlanacak miktar olan 5.000.000.- TL dikkate alınır.)		
I. Temettü	5.000.000.-	
(Ödenmiş sermayenin % 5'i 100.000.000.- x % 5)		
Ortaklara dağıtılacak kâr	20.000.000.-	
(100.000.000.- x % 20 =)		
Yönetim kuruluna dağıtılacak kâr	4.000.000.-	
II. Tertip Yedek Akçe	2.400.000.-	
(Dağıtılması Kararlaştırılan kârın % 10'udur. (20.000.000.- + 4.000.000.-) x % 10		
TOPLAM		36.400.000.-
Ayrılan Fevkalade Yedek Akçe		324.500.000.-

**II -1994 YILI KURUM MATRAHININ TESBİTİ VE VERGİLEME ESASLARI:**

Kurumlar vergisinde yeni düzenleme getiren 3946 sayılı Kanun 30.12.1993 tarih ve mükerrer 21804 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu değişiklikler, 1994 yılı kurum kazançlarına uygulanacak olup, 1995 yılı Nisan ayında verilecek kurumlar vergisi beyannamesinde uygulamasını bulacaktır. Vergilemeyi etkileyen değişiklikler yazımızın alt bölümlerinde belirtilmiştir.

**A -Kurumlar Vergisinden İstisna Edilen Kazançlar Sınırlandırılmıştır:**

3946 sayılı Kanunla kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlar sınırlandırılmıştır. Buna göre 1994 yılı ve sonrası kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlar K.V.K. Madde 8'e göre özetle;



- İştirak kazançlarına ilişkin istisna (KVK Md. 8/1): İstisnanın uygulanabilmesi için iştirak edilen kurumun tam mükellef olması şarttır. Keza yatırım fonları ve ortaklarının hisse senetlerinden elde edilen kâr payı bu bölüm içinde değerlendirilmeyecektir.

- Kooperatiflerin ortakları için hesapladıkları risturnlar (KVK Md. 8/2),

- Turistik tesis ve seyahat acentası işletmeciliğinden elde edilen kazançlar (KVK Md. 8/3): Turistik tesis işletmecileri ve seyahat acentaları bu istisnadan faaliyete geçtikleri tarihten itibaren 10 yıl süreyle yararlanabilirler.

- Portföy işletmeciliği kazançları ile risk sermayesi ve gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının elde ettikleri kazançlar istisnası (KVK Md. 8/4),

- Rüçhan hakkı kuponlarının satışı ile şirketlerin kuruluşlarında veya sermayelerini arttırdıkları sırada çıkarılan hisse senetlerinin itibari değerlerinin üzerinde elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar (KVK Md. 8/5),

- Kurumların aktiflerinde bulunan yatırım fonları ve ortaklıklarına ait katılma belgelerine ait kâr payları.

Kurumların yukarıdaki faaliyetleri nedeniyle elde ettikleri kazançlar kurumlar vergisine tabi olmamakla birlikte, kurum kazancından indirilen bu gelirlere sadece portföy işletmeciliği ile risk sermayesi ve gayrimenkul yatırım fonlarının bu tür kazançları GVK 94/6 maddesine göre vergi tevkifatına tabidir. Tevkifat nisbeti menkul kıymet yatırım fonlarında % 10; portföyünün en az % 25'i hisse senetlerinden oluşan menkul kıymetler yatırım fonu ile risk sermayesi ve gayrimenkul yatırım fonlarında (0) sıfırdır. Keza döviz yatırım fonları bulunan kurumların bu kazançları kurumlar vergisine tabi olduğundan ayrıca gelir vergisi tevkifatına tabi değildir (GVK Md. 94; BKK 93/5148).

### **B - Kurumlar Vergisi Nisbeti Değişmiştir:**

Kurumlar vergisinin hesabında dikkate alınacak nisbet % 25 olarak değiştirilmiştir. Keza asgari kurumlar vergisi kaldırılmakla birlikte bu esasa benzer bir düzenleme getirilmiştir. Buna göre kurumların indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancının % 20'sinden az kurumlar vergisi ödeyemeyeceği ancak iştirak kazançları istisnası ile yatırım fonları ve ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden elde ettikleri kazançlar için bu hüküm dikkate alınmayacaktır (KVK Madde 25).

Keza kurumlar vergisi oranı % 25'e indirilmekle birlikte bu nispeti artıran yeni bir düzenleme getirilmiştir. Buna göre G.V.K.'nun 75. maddesinin 4 numaralı bendi aynen;

"Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca yıllık ve özel beyanname veren kurumların, indirim ve istisnalar (K.V.K.'nun 8. maddesinin 1 ve 6 numaralı bentlerine göre kurumlar vergisinden müstesna tutulan kazançlar ile yatırım indirimi tutarı hariç) düşülmeden önceki kurum kazancından hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısım"

Yukarıdaki gibi değiştirilerek kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kurum kazancından halka açık anonim şirketlerden % 10, diğerlerinden % 20 vergi tevkifatı ilkesi getirilerek kurumlar vergisi oranında eski % 46 nisbetine yaklaşmıştır.

### **C -Kurumlar Vergisi Matrahından Düşülen Kurum Kazançları Kaldırılmıştır:**

Bilindiği üzere kanun değişikliğinden önce kurum faaliyetlerinden olan bir kısım kurum kazançları kurum matrahının hesabında dikkate alınmıyordu. Bu hususa yazımızın I-B bölümünde ayrıntılı olarak değinilmiştir. Yeni getirilen düzenleme ile bu madde tamamen kaldırılmıştır.

### **D - Vergi Alacağı Müessesesi Getirilmiştir:**

Kurum kazancı ve kurumlar vergisinin hesabında etkili olmayan ancak kurumlara hissedar olan kişi ve kuruluşları etkileyen bu müessese G.V.K.'nun Mükerrer 75. maddesinde düzenlenmiştir. Yazımızın uzayacağı dikkate alınarak bu konu burada işlenmemiştir.

Bu bölümde açıklanan hususları dikkate alarak yazımızın I-C bölümünde belirtilen örneğin tekrar çözümüne geçiyoruz.

**ÖRNEK :** (X) A.Ş.'nin 1994 yılı ticari kazancı 500.000.000.- TL.'dir. Bu kazanç içinde kurumun diğer bir kurumdan elde ettiği 100.000.000.- TL. iştirak kazancı ile 50.000.000.- TL. devlet tahvili faizi bulunmaktadır. Şirketin kâr dağıtımına ilişkin diğer bilgiler ise;

- Ödenmiş Sermayesi	100.000.000.- TL.
- 1994 yılına kadar ayrılan I. Tertip Y. Akçe	15.000.000.- TL.
- Ortaklara ödenmiş sermaye üzerinden % 20 kâr payı, yönetim kurulu üyelerine ise 4.000.000.- TL. temettü dağıtılmasına karar verilmiştir.	
- İhracat istisnası	100.000.000.- TL.
- Kurumun 1994 yılı hasılatı	5.000.000.000.- TL.

Not: Örneğin çözümünde geçici vergi dikkate alınmamıştır.

## a - Kurumlar Vergisi Matrahının ve Ödenecek Vergilerin Hesabı:

Kurum Kazancı		500.000.000.-
İndirimler		100.000.000.-
- İştirak Kazancı		
Kurumlar Vergisi Matrahı		400.000.000.-
Kurumlar Vergisi (% 25)		100.000.000.-
Fon Payı (% 7)		7.000.000.-
Gelir (Stopaj) Vergisi Matrahının Hesabı		
Kurum Kazancı		500.000.000.-
İndirimler		200.000.000.-
- Kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlar (İştirak kazancı)	100.000.000.-	
- Hesaplanan kurumlar vergisi	100.000.000.-	
<b>KALAN</b>		<b>300.000.000.-</b>
<b>İndirimler (BKK'na istinaden)<sup>2</sup></b>		
G.V. (Stp.) Matrahı		300.000.000.-
G.V. (Stp.) Oranı (% 20)		60.000.000.-
Fon Payı (% 7)		4.200.000.-

Görüleceği üzere bu örnekte hesaplanan kurumlar vergisi ve G.V. (stp) toplamı (100.000.000.- TL. + 60.000.000.- TL. =) 160.000.000.- TL. ve fon payı toplam (4.200.000 + 7.000.000 =) 11.200.000.- TL. olup daha önceki örnekte hesaplandığı üzere 1993 yılı vergi miktarından daha fazladır. Keza bu örnekte ihracat istisnasının örneğin çözümünde etkisi olmayıp diğer kurum kazançlarından farkı kalmamıştır. Çünkü bu kazanç yeni düzenleme ile kurumlar vergisi matrahının hesabında kurumlar vergisinden istisna olmaktan çıkarılmıştır. Hesaplanan gelir vergisi stopajı muhtasar beyanname ile beyan edilecektir.

Asgari kurumlar vergisi kaldırılmakla birlikte, yeni düzenlemede kurumlar vergisinin indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancının % 20'sinden az olamayacağı belirtilmiştir. Ancak bu hesaplamada iştirak kazançları ile yatırım ortaklıkları, yatırım fonları ve

2 93/5148 sayılı BKK'da Devletin çıkardığı bir kısım menkul kıymetlere ilişkin faiz ve getirilerin gelir vergisi stopajına tabi olmadığı belirtilmiştir. Bu şekilde elde edilen kurum kazançlarının kurum hasılatı ile bulunan oranının kurum kazancına isabet eden kısmı gelir vergisi stopajına tabi olmayacak olup örneğimizde bu tutar 50.000.000.-/5.000.000.000.- x 500.000.000.- = 5.000.000.- TL.'dir. Ancak daha sonra yayımlanan diğer bir 94/5307 sayılı BKK kararı ile vergi tevkifatının farklılaştırılmış nisbette alınacağı, farklılaştırılmış tevkifat nisbetlerinin bu şekilde elde edilen kazancın toplam kazanç içindeki nisbeti dikkate alınarak % 5'den fazla olanlarda uygulanacağı belirtilmiştir. Örneğimizde Devlet tahvil faizinin toplam kurum kazancı içindeki oranı 5.000.000/500.000.000.- = % 5'i geçmediğinden 93/5148 sayılı BKK gereği bu kazancın tamamı % 20 vergi tevkifatına tabidir.

portföy işletmeciliğinden doğan kurum kazancının dikkate alınmaması gerekeceği belirtilmiştir. Bir vergi güvenlik müessesesi olarak düşünülmesi gereken bu düzenlemeye göre örnekte kurumun,

Kurum Kazancı	500.000.000.-
İndirimler	100.000.000.-
Kurumlar Vergisi Matrahı	400.000.000.-
Kurumlar Vergisi (% 20)	80.000.000.-

yukarıdaki kurumlar vergisini hesaplayacağı düşünülse de daha önceden hesaplanan kurumlar vergisinin yüksekliği karşısında bu şekilde oto-kontrol müessesesine göre hesaplanan kurumlar vergisini değil, önceki hesaplanan 100.000.000.- TL.'lık kurumlar vergisini beyan edip ödeyecektir. (KVK Md. 25).

#### **b - Kâr Dağıtım Tablosu:**

Örneğimizdeki kârın dağıtımını aşağıdaki gibi olacaktır.

Bilanço kârı	500.000.000.-
Hesaplanan Vergiler	171.200.000.-
- Kurumlar Vergisi	100.000.000.-
- Gelir (Stopaj) Vergisi	59.000.000.-
- Fon payı	11.200.000.-
Vergiler düşüldükten sonra kalan kâr	328.800.000.-

I. Tertip yedek akçe 5.000.000.-  
(500.000.000 x % 5 = 25.000.000.- TL.'dir.  
Ancak ödenmiş sermayenin 1/5'ini geçemeyeceğinden limit'e tamamlayacak miktar olan 5.000.000.- TL. dikkate alınır.)

I. Temettü	5.000.000.-
(Ödenmiş sermayenin % 5'i olarak 100.000.000 x % 5)	
Ortaklara dağıtılacak kâr	20.000.000.-
(100.000.000 x % 20)	
Yönetim kuruluna dağıtılacak kâr	4.000.000.-
II. Tertip Yedek akçe	2.400.000.-
Dağıtılmasına karar verilen kârın % 10'dur. (20.000.000 4.000.000.) x % 10	
<b>TOPLAM</b>	<b>36.400.000.-</b>
Aynılacak Fevkalde Yedek Akçe Tutarı	292.400.000.-

Halka açık anonim Őirketler ile Sermaye Piyasası Kanunu'na tabi olan Őirketlerde 1994 yılı kurum kazançları için farklı hesaplama yapılması gerekmekte ise de vergileme sisteminin özünde bir değişiklik bulunmamaktadır.

### III - SONUÇ:

Yazımız konusu kurumlar vergisi matrahının tesbiti ve kârın dağıtımını oluŐturmakta olup çeŐitli kanunlarla bu konuda yapılan düzenlemeler sonucu konunun son derece karmaşık bir yapı alması kaçınılmaz hale gelmektedir. Yazımız bu nedenle uzun tutulmak zorunda kalınmıŐ, ancak okuyucuyu sıkmamak için basit bir anlatım dili ile kaleme alınmıŐtır. Keza uygulama örnekleri yazının daha fazla uzamaması için sınırlı verilmek zorunda kalınmıŐtır. Ancak, yazımızın ilk bölümlerinde de belirtildiği gibi 3946 sayılı Kanunun yürürlüğe girdiği tarih olan 1994 yılı ve öncesi için mukayese imkanı yaratılması amaçlanmıŐtır. Okuyucuya yeni vergi tasarısının kurumlar vergisi mükellefleri için neleri getirdiği ve götürdüğu mukayeseli bir Şekilde verilmeye çalışılmıştır. Yazımızdan da görüleceği üzere kurumlar vergisi yükü bir miktar artmıŐ, ayrıca son dönemde karmaşık bir hale gelen eski düzenlemeler bir nebze basitleŐtirilmeye çalışılmıştır. Yine de son düzenlemelere rağmen, kurumlar vergisi matrahının hesaplanmasının ve beyanının hiç de kolay olmayacağı anlaŐılmaktadır.