

**3946
SAYILI
KANUN
DİKKATE
ALINARAK
KURUMLAR
VERGİSİ
MATRAHININ
TESBİTİ**

.....

Mesut HIŞIL
Vergi Denetmeni

I- GİRİŞ:

Derneğimiz Yayını "Vergi Raporu" dergisinin 9. sayısında "Kurumlar Vergisi Matrahının tesbiti ve kârın dağıtımı" başlıklı yazımızda özellikle 1993 yılı kurum kazançlarının beyanı ve vergilendirilmesine ilişkin açıklamalar yapılmakla birlikte aynı yazıda 1.1.1994 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 3946 sayılı kanunla yapılan değişikliklerde dikkate alınarak 1994 yılı kurum kazançlarının vergilendirilmesine ilişkin kısa açıklamalarda bulunulmuştu. Ancak bu açıklamanın yapıldığı dönemde 94/5307 sayılı BKK ile son değişiklikleri de açıklayan 47 seri numaralı kurumlar vergisi genel tebliği yayımlanmamıştı. 3946 sayılı kanunla yapılan değişiklikler 1994 yılı kurum kazançları için uygulanacağı ve bu dönem için henüz hesap dönemi kapanmadığı ve kurumlar vergisi beyannamesi verme süresine (Nisan 1995) bir hayli süre olduğu söylenebilirse de özel hesap dönemi nedeniyle özel hesap dönemi 1994 yılı içinde biten kurumlarda da son değişiklikler dikkate alınarak kurumlar vergisi beyannamesi verilmesi gerektiğinden bu durum nedeniyle özellikle okuyuculardan gelen istek ve sorular da dikkate alınarak kurumlar vergisi matrahının tesbiti ve kârın dağıtımı isimli yazımızı 3946 sayılı kanun dikkate alarak yeniden kaleme almak ihtiyacı doğmuştur.

Ancak konuyu dağıtmamak ve okuyucuyu sıkmamak için ilk bölümde kurumlar vergisi matrahının tesbiti üzerinde durulmuş, ikinci bölümün yer alacağı gelecek sayıda ise istisna edilen bu kazançlarda dikkate alarak kurumlar vergisi mükelleflerinde stopaj gelir vergisi matrahının tesbiti esasları açıklanmıştır.

II - VERGİLEME ESASLARI:

3946 sayılı kanunla kurumlar vergisinde yapılan düzenlemelere göre kurumlarda vergileme iki aşamada yapılacaktır.

İlk aşamada kurum kazancı üzerinden % 25 nisbetinde kurumlar vergisi alınacaktır. Ancak bu nisbet üzerinden vergi alınmadan önce yazımızın alt bölümlerinde belirtilecek kurumlar vergisinden istisna edilen kurum kazançları vergi matrahından düşülecektir. Keza vergi oranının belirlendiği KVK'nun 25'inci maddesine eklenen bir bende de;

"Yukarıdaki orana göre (% 25) hesaplanan vergi indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancının % 20'sinden az olamayacaktır. Bu hesaplamada iştirak kazançları ile yatırım fonları ve ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları dikkate alınmayacaktır."

İkinci aşamada ise kurum kazancından yukarıdaki bende göre hesaplanan kurumlar vergisi (hangisi daha fazla ise) ile KVK'nun 8'nci maddesinin 1 ve 6 numaralı bentlerinde yer alan vergiden müstesna kazançlar ve yatırım indirimi tutarı düşüldükten sonra kalan kısım Gelir Vergisi Kanunu'nun 75'inci maddesinin ikinci fıkrasının 4 numaralı bendi uyarınca menkul sermaye iradı sayıldığından bu kısım üzerinden gelir vergisi kanununun 94'üncü maddesinin 6 numaralı bendinin b alt bendi gereğince tevkifat yapılacaktır. Tevkifat oranı 93/5148 sayılı BKK ile halka açık anonim şirketlerde % 10, diğer kurumlar için ise % 20 olarak belirlenmiştir.

Keza anonim şirket olarak addolunan ve kazançları KVK 8/4'e göre kurumlar vergisi ile bir nevi asgari vergi olarak nitelendirilen kurumlar vergisinden istisna olan yatırım fonları ve ortaklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları ise gelir vergisi kanununun 94'üncü maddesinin 6 numaralı bendinin a bendi gereğince stopaj gelir vergisi tevkifatına tabi tutulması gerekmekte olup tevkifat nispetleri 93/5148 sayılı Bakanlar Kurulu Kararında değinilmiş olup bu husus yazımızın konusunu oluşturmadığından ayrıntılı açıklamaya girilmemiştir.

Özetlemek gerekirse kurumlar vergisinde yapılan değişiklik sonucu kurumlardan ilk aşamada düşük nisbetli kurumlar vergisi yanında ayrıca

aynı kazanç üzerinden belli indirimler dikkate alınarak stopaj gelir vergisi ve buna ilişkin fon payının alınması gerekmektedir.

A - KURUMLAR VERGİSİ MATRAHI VE VERGİNİN HESAPLANMASI

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 25'nci maddesi kurumlar vergisinin kurumlar vergisinden istisna edilen kurum kazançları düşüldükten sonra % 25 nisbeti üzerinden hesaplanması gerektiğini belirtmiştir. Bu durumda kurumlar vergisinden istisna edilen kazançları belirtmemiz gerekmektedir.

Kurumlar vergisinden istisna edilen kurum kazançları kanunun 8'inci maddesinde 6 bent halinde sayılmıştır. Ayrıca 3946 sayılı Kanunla K.V.K.'na eklenen geçici 21'inci madde gereğince önceden kurumlar vergisinden (1.1.1994'den önce) istisna edilmekle birlikte maddede belirtilen faaliyeti ve kurum kazancı olan kurumların istisna süresi sona erinceye kadar, bu tür kurum kazançlarında istisna tanınmıştır. Ayrıca diğer geçici madde ve kanunlarda belirtilen istisnalar mevcut olup bu istisnaları kısa başlıklar halinde belirtelim.

a - İştirak Kazançları İstisnası: Bu istisnanın dikkate alınabilmesi için kurumun tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun hisse senedini alması şirketin bu menkul kıymetlere ibadet eden kâr payını elde etmesi gerekmektedir. Keza yatırım fonu veya ortaklığı olarak kurulan anonim şirketlerin çıkardıkları katılma belgesi veya hisse senetleri karşılığı elde edilen kâr payları ise iştirak kazancı olarak nitelendirilmemekle birlikte KVK'nun 8'inci maddesinin 6 numaralı bendine göre KV.'den istisna edilmiştir (KVK. Mad. 8/1).

b - Risturn İstisnası: Bu istisna kurumlar vergisi mükellefi olan kooperatifler için tanınmış bir istisna türüdür. Buna göre kooperatiflerin kendi ortakları ile ortaklık statüsü dahilinde hesaplayıp ortaklarına dağıttıkları risturnlar kurumlar vergisinden istisnadır (KVK. Mad. 8/2).

c - Turizm Hasılatı İstisnası: Bu istisna süreli olarak uygulanacaktır. Buna göre Turizm İşletme Belgesi veya Seyahat Acentası İşletme Belgesine sahip olan kurumların, işletmenin ilk defa faaliyete geçtiği tarihten itibaren 10 yıl süre ile, münhasıran bu belge konusu faaliyetlerinden döviz olarak elde ettikleri hasılatının (dövizlerin yetkili bankalar ile müesseselere bozdurulduğunu tevsiki şarttır.) % 20'si kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Keza buna ilişkin uyulması gereken diğer şartlar maddede belirtilmiştir (KVK. Md. 8/3).

d - Yatırım Fonları ve Yatırım Ortaklıklarının Kazançlarına İlişkin İstisna: Bu istisna yatırım fonları ile ortaklıklarının bu faaliyetlerine ilişkin kazanç istisnasıdır. Buna ilişkin şartlar maddede beirtilmiştir. Ancak döviz yatırım fonlarının bu faaliyetlerine ilişkin kazançları kurumlar vergisine tabi olacaktır (KVK. Md. 8/4).

e - Rüçhan Hakkı Satışı ve Emisyon Prim Kazançları: Anonim şirketlerin kuruluşlarında veya sermayelerini artırdıkları sırada çıkardıkları hisse senetlerinin itibari değerlerinin üzerinden elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar ile rüçhan hakkı kuponlarının satışından elde ettikleri kazançlar kurumlar vergisinden istisnadır (KVK. Md. 8/5).

f - Yatırım Fonları Katılma Belgeleri ile Yatırım Ortaklıklarının Hisse Senetlerinin Kâr Payları: Bu istisna kurumlar vergisi mükelleflerinin yatırım fonları katılma belgesi veya yatırım ortaklıkları hisse senetlerinden bu belgeler karşılığı aldıkları kâr paylarını kurumlar vergisinden istisna etmektedir. Ancak istisnanın uygulanabilmesi için portföyünün en az % 25'i hisse senedi olan menkul kıymetler yatırım fonu veya ortaklıkları ile Gayrimenkul yatırım fonu veya ortaklıklarının katılma belgelerinin alınması gerekmektedir.

g - Diğer İstisnalar: Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8'inci maddesinde sayılmayan diğer istisnalar ise özetle;

1 - Yatırım İndirimi: Yatırım indirimine ilişkin düzenlemeler gelir vergisi kanununda belirlenmiş olup kurumlar vergisi mükellefleri içinde uygulanagelmektedir.

2 - İstisna süresi sona erinceye kadar uygulanacak istisnalar: Önceden istisna olan ancak 3946 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 21. maddeyle süreli hale getirilen diğer istisnalar ise özetle şunlardır.

i - Devralınan kurumlara ilişkin zararlar: KVK, geçici 21/b bendi gereğince 1.1.1994 tarihinden önce kurumlar vergisi kanununa göre devralınan kurumlara ait zararlar 5 yıldan fazla nakledilmemek şartıyla indirim konusu yapılabilecektir.

ii - Eğitim, Sağlık ve Spor Tesislerine İlişkin İstisna: 1.1.1994 öncesi bu amaçla kurulan tesisleri işleten kurumlar vergisi mükelleflerinin bu tür kazançları 5 yıl (kalkınmada öncelikli yörelerde 10 yıl) kurumlar vergisinden istisna idi. Bu esaslar belirtilen sürenin bitimine kadar 1994 yılı ve müteakip yıllarda da uygulanacaktır.

iii - Gayrimenkul veya iştirak hisselerinin satışından sağlanan kazançlara ilişkin istisna: 1.1.1994 öncesi kurumların bu tür işlemlerine ilişkin kazancın satışın yapıldığı yılda kurum sermayesine ilave edilen kısmı, kurumlar vergisinden istisna tutulmuştu. Vadeli satış halinde ise, satışın yapıldığı hesap dönemini takip eden ikinci hesap döneminin sonuna kadar tahsil edilen ve sermayeye eklenen kazanç tutarının ilgili yıl kurum kazancından indirileceği hükme bağlanmıştı. Bu hüküm 3946 sayılı kanunla kaldırılmış olmakla birlikte 1.1.1994 öncesi satışı yapılan gayrimenkul veya iştirak hisseleri ile ilgili olmak üzere kalan süre ile sınırlı olarak uygulanacak olup bu tür kazançlar kurumlar vergisinden istisnadır.

3 - 1.1.1986 öncesi ihraç edilen menkul kıymetlere ilişkin kâr payı, faiz ve ikramiyeler: Bu tür kazançlar KVK. geçici 11. maddesine göre kurumlar vergisinden istisnadır.

4 - Bankaların 3332 sayılı Kanununun 7. maddesinin a fıkrasında belirtilen faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar(*)

5 - Hayat Sigorta Şirketleri ve Emekli Sandıklarının bazı Menkul Kıymetlerin alım satımından elde ettikleri gelirler:

KVK Geçici 20'nci maddesinde Hayat Sigorta Şirketleri ile Emekli Sandıklarının, hisse senedi ile portföyünün en az % 25'i hisse senetlerinden oluşan menkul kıymet yatırım fonu veya ortaklıklarına ait katılma belgelerinin alım satımından sağladıkları kazançları 1.1.1993 yılından itibaren 5 yıl süreyle kurumlar vergisinden istisna tutulmuştur.

Kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlar yukarıda belirtilmiştir. Ancak kanun asgari bir vergi alınabilmesini temin için yukarıda belirtilen indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından % 20 oranından az vergi alınmayacağı ilkesini getirmiştir. Ancak bu oran üzerinden vergi alınırken sadece iştirak kazançları ile yatırım fonu ve ortaklarının bu tür portföy işleticiliğinden doğan kazançlarının dikkate alınmayacağını belirtmiştir.

Ayrıca yukarıda sayılan kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlardan risturn kazancı için, kanunda açık bir düzenleme olmamakla birlikte bu tür kurum kazancı için de asgari oranda kurumlar vergisi alınmayacağı 47 seri nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde açıklanmıştır.

(*) Geniş bilgi için Mesut HIŞİL "Asgari Kurumlar Vergisi" Vergi Raporu Sayı 1993)2.

III - Kurumlar Vergisinin Örneklerle Hesaplanması:

Örnek 1 - (A) anonim şirketi özel okul işleticiliği faaliyeti nedeniyle (tesis 1992 de açılmıştır.) Maliye Bakanlığından aldığı izin gereği 1 Eylül 1993 - 30 Ağustos 1994 hesap dönemi kurumlar vergisi beyannamesini KVK. madde 21'e göre Aralık 1994 ayında vermiştir. Beyannamedeki bilgiler aşağıdaki gibidir. (Örneğin çözümünde stopaj gelir vergisi hesabı ile geçici vergi hesabı ihmal edilmiştir).

Eğitim faaliyeti ile ilgili kurum kazancı	1.000.000.000.- TL.
İş Bankası (A) tipi yatırım fonundan elde edilen kâr payı	100.000.000.-TL.
Devlet tahvili ve Hazine Bonosu faizleri (1994 yılında ihraç edilmiştir)	50.000.000.-TL.
Toplam Kurum Kazancı	1.150.000.000.- TL.

Yukarıdaki bilgilere göre mükellefin beyan edeceği Kurumlar Vergisi matrahı ile ödeyeceği vergiyi hesaplayınız.

Örnekteki kurumun eğitim faaliyetine konu okul işleticiliğinden elde ettiği kazanç ile yatırım fonlarına katılma belgesinden elde ettiği kazanç kurumlar vergisinden istisnadır. Bu hususla ilgili geniş açıklama yazımızın geçmiş bölümlerinde belirtilmiştir. Buna göre Kurumlar Vergisi Matrahı;

Kurum kazancı	1.150.000.000.-
İstisna kurum kazancı	1.100.000.000.-
Eğitim faaliyeti ile ilgili kazanç	1.000.000.000.-
Yatırım fonu katılma belgesi kâr payı	100.000.000.-
Kurumlar Vergisi Matrahı	50.000.000.-
Hesaplanan K.V. (50.000.000 x % 25 =)	12.500.000.-

Örnekte kurumun kurumlar vergisi 12.500.000.- TL. olmaktadır. Ancak asgari vergi oranı dikkate alındığında kurumun ödeyeceği vergi aşağıdaki gibi hesaplanmalıdır.

Kurum kazancı	1.150.000.000.-
Asgari vergi nisbet hesaplamasında indirime konu kazanç	—
Asgari vergi nisbeti dikkate alınarak hesaplanacak KV. (1.150.000.000 x % 20=)	230.000.000.-

Görüldüğü üzere örnekteki kurumun kurum kazancını daha çok kurumlar vergisinden istisna edilen kazanç teşkil ettiğinden Asgari vergi nisbeti dikkate alınarak hesaplanacak Kurumlar Vergisi olan 230.000.000.- TL.'nin vergi dairesine beyan edilip ödenmesi gerekmektedir. Ayrıca $(230.000.000 \times \% 7 =)$ 16.100.000.- TL. fon payı hesaplanıp ödenecektir.

Örnek 2 : (A) anonim şirketinin 1994 yılı kurum kazancına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

Kurum kazancı	3.000.000.000.-
Devlet Tahvil faizi (1994 yılında ihraç edilmiştir)	100.000.000.-
Ziraat Bank. (A) tipi yatırım fonu katılma belgesi kâr payı	100.000.000.-
İştirak kazancı	100.000.000.-
Toplam kurum kazancı	3.300.000.000.-
Yatırım indirim tutarı ise	700.000.000.- TL.'dir

Kurumlar vergisi matrahı ile kurumlar vergisini hesaplayınız. (Örnekte Stopaj Gelir Vergisi ve geçici vergi ihmal edilmiştir.)

Kurum kazancı	3.300.000.000.-
İstisnalar	900.000.000.-
— İştirak kazancı	100.000.000.-
— Yatırım indirimi	700.000.000.-
— Yatırım fonu geliri	100.000.000.-
Kurumlar Vergisi Matrahı	2.400.000.000.-
Hesaplanan Kurumlar Vergisi (2.400.000.000 x % 25=)	600.000.000.-

Asgari orana göre hesaplanması gereken vergi ise şöyle olacaktır.

Kurum kazancı	3.300.000.000.-
İstisnalar	100.000.000.-
— İştirak kazancı	100.000.000.-
Kurumlar Vergisi Matrahı	3.200.000.000.-
Hesaplanan Kurumlar Vergisi (3.200.000.000 x % 20)	640.000.000.-

Bu örnekte de ilgili şirketten asgari vergi oranı dikkate alınarak bulunacak kurumlar vergisi olan 640.000.000.- TL. aranması gerekmektedir. Keza $(640.000.000 \times \% 7 =)$ 44.800.000.- TL. fon payı da ayrıca hesaplanıp ödenmesi gerekmektedir.

Örnek 3: 1994 yılı kurum kazancı ile ilgili bilgileri aşağıdaki gibi olan (A) anonim şirketinin kurumlar vergisi matrahı ile kurumlar vergisini hesaplayınız.

Kurum kazancı	2.000.000.000.-
Devlet Tahvil Faizi (1994 yılında ihraç edilmiştir)	100.000.000.-
Ziraat Bankası (A) tipi yatırım fonu katılma belgesi kâr payı	200.000.000.-
Toplam kurum kazancı	2.300.000.000.-

Örnekte, kurumlar için hesaplanması gereken stopaj gelir vergisi ve geçici vergi hesabı ihmal edilmiştir.

Kurum kazancı	2.300.000.000.-
İstisnalar	200.000.000.-
— Yatırım fonu kârı	200.000.000.-
Kurumlar Vergisi Matrahı	2.100.000.000.-
Kurumlar Vergisi (2.100.000.000 x % 25=)	525.000.000.-

Asgari orana göre hesaplanması gereken vergi ise şöyle olacaktır:

Kurum kazancı	2.300.000.000.-
İstisnalar	—
Kurumlar Vergisi Matrahı	2.300.000.000.-
Hesaplanan Kurumlar Vergisi (2.300.000.000 x % 20=)	460.000.000.-

Görülebileceği üzere bu örnekte mükellef ilk hesaplamadaki 525.000.000.- TL. kurumlar vergisini ödeyecektir. Ayrıca $525.000.000 \times \% 7 = 36.750.000.-$ TL. fon payı hesaplayıp ödeyecektir.

IV - SONUÇ:

3946 sayılı kanunla gerçekte düşmüş gibi görünen Kurumlar vergisi oranı, istisnaların kanundan arındırılması, istisna edilen kazançların asgari vergi nisbeti esas alınarak vergiye tabi tutulması yoluyla, toplumda kurumlar düşük nisbette vergilendiriliyor tepkisine tam yanıt verecek bir vergilendirilme şeklinin benimsendiği anlaşılmaktadır. Ancak bu durum ölçünün fazlasıyla kaçırıldığını düşündürmektedir. Bu nedenle özellikle ihracat istisnası gibi ekonomiyi ve yatırımı canlandırıcı teşviklerin Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8'inci maddesine tekrar konulması gerekmektedir. Keza KVK'nun 21'inci maddesi de daha ayrıntılı hale getirilerek özellikle eğitim, sağlık ve spor tesislerine ilişkin tesis işleticiliğinden elde edilen kazancın belli bir süreyle daha düşük oranda vergilendirilmesi sağlanmalıdır. Böylelikle bu tür tesislerin özel teşebbüs tüzel kişilerin işletilmesi özendirilerek Devletin bu tür harcamalara yönelik yükü hafifletilmiş olacaktır. Yazımızın içinde de belirtilen, kurumlar vergisi mükelleflerinde stopaj gelir vergisi hesaplanması, beyanı ve ödemesinin yazının uzaması nedeniyle, sonraki sayımızda ele alınması düşünülmektedir.