

**KURUMLAR
VERGİSİ
MÜKELLEFLERİNDE
KURUM
KAZANCINA
İLİŞKİN
GELİR VERGİSİ
TEVKİFAT
MATRAHININ
BELİRLENMESİ**

.....

Mesut HIŞIL
Vergi Denetmeni

Dergimizin 13. sayısında Kurumlar Vergisi Matrahının tespitine ve Kurumlar Vergisinin hesaplanmasına ilişkin açıklamalarda bulunulmuştu. Belirtilen yazımızda kurumların vergisel yönden ikili bir uygulama ile karşı karşıya olduklarına değinerek kurum kazancından (kurumlar vergisi matrahından) nisbeti düşürülen kurumlar vergisi alınmakla birlikte ayrıca aynı kazanç üzerinden belirli indirimler düşüldükten sonra gelir vergisi tevkifatının aranması gerektiğine değinilmiş, yazının uzaması nedeniyle "kurum kazancı üzerinden hesaplanması gereken stopaj, gelir vergisinin" bir başka sayıda yazı konusu yapılacağı belirtilmiştir.

I - GELİR VERGİSİ KANUNUNDA YAPILAN YENİ YASAL DÜZENLEMELER

Gelir Vergisi Kanunu'nun 75'nci maddesinin 4 numaralı bendi 3946 sayılı kanunla yeniden düzenlenmiştir. 1.1.1994 tarihinden itibaren kurumların 1994 yılı kazançlarına uygulanacak yeni hükmü aşağıya almıştır.

"Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca yıllık veya Özel Beyanname veren kurumların indirim ve istisnalar (Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8'inci maddesinin 1

ve 6 numaralı bentlerine göre kurumlar vergisinden müstesna tutulan kazançlar ile yatırım indirim tutarı hariç) düşülmeden önceki kurum kazançlarından hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısım" aynı kanununun 94-A/6-b nolu bendine göre vergi tevkifatına tabi tutulması gerekmektedir. Tevkifat Oranı genel olarak;

- Halka açık anonim şirketlerde % 10
- Diğerlerinde % 20

belirlenmekle birlikte tevkifat nisbetlerinin menkul sermaye iradi niteliğindeki bir kısım kurum kazançları için kanundan alınan yetkiye istinaden farklı nispetlerde uygulanacağı 93/5148 ve 5307 Sayılı BKK'larında belirtilmiştir. Bu şekilde düzenlemeden amaç kurumların elindeki kullanılabilir kaynaklarını Bakanlar Kurulu Kararlarında belirtilen Menkul Kıymetlere (Devlet tahvili, hazine bonosu, Kamu Ortaklığı İdaresince çıkarılan menkul kıymetler ile portföyünün en az % 25'i hisse senedinden oluşan yatırım fon ve ortaklıklarının çıkarmış oldukları katılma belgeleri veya hisse senetlerine aktarmalarının temini suretiyle kamu borçlanmalarına olanak vermek ve şirket hisselerinin aracı kuruluşlar vasıtasıyla alımının özendirilerek borsanın canlanmasını sağlamaktır.)

II - TEVKİFAT MATRAHININ TESPİTİ:

A - Tevkifat Matrahının Hesabında Dikkate Alınmayacak Unsurlar:

Tevkifat matrahının ana unsuru kurum kazancı olmakla birlikte kanun koyucu kurum kazancından bir kısım kurum kazançları ile önceden hesaplanan bazı vergisel yükümlülükleri gelir vergisi tevkifat matrahının tespitinde indirim konusu yapılmamasını hüküm altına almıştır. (GVK Mad. 75/4) Buna göre;

— Hesaplanan Kurumlar Vergisi (Kurumlar Vergisi üzerinden hesaplanan fon payı hariç),

— Kurumların tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine iştiraklerinden elde ettikleri kazançlar,

— Portföyünün en az % 25'i hisse senetlerinden oluşan menkul kıymetler yatırım fonlarının katılma belgeleri (döviz yatırım fonları hariç) ile aynı nitelikteki menkul kıymetler yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kâr payları;

— Risk Sermayesi yatırım fonlarının katılma belgeleri ve aynı nitelikteki yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kâr payları,

— Gayrimenkul yatırım fonlarının katılma belgeleri ve aynı nitelikteki yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kâr payları,

— Kurum kazancından indirilebilen Yatırım İndirimi tutarı,

yukarıda belirtilen unsurlar kurum kazancından indirildikten sonra kalan kısım vergi tevkifatına tabi tutulacaktır. Vergi tevkifat nispeti ise halka açık anonim şirketler için % 10 diğer kurumlar için ise % 20 olacaktır.

B - Üzerinden Farklı Nispetlerde Vergi Tevkifatı Hesaplanması Öngörülen Kurum Kazançları:

Yazımızın önceki bölümlerinde de belirtildiği üzere, kurum kazancından tevkifata tabi tutulmayacak unsurlar indirildikten sonra kalan kurum kazancı üzerinden halka açık anonim şirketlerde % 10 diğerlerinde % 20 gelir vergisi tevkifatı hesap edileceği belirtilmiştir. Ancak 94/5307 sayılı BKK ile aşağıda belirtilen Menkul Sermaye İradı niteliğindeki bir kısım kurum kazançları için farklı nispetlerde vergi tevkifatı oranları belirlenmiştir. Bu kazanç unsurları ise;

— Devlet tahvili ve hazine bonusu faizleri,

— Toplu Konut İdaresi ve Kamu Ortaklığı İdaresince çıkarılan Menkul Kıymetlerin gelirleri,

— Belirtilen menkul kıymetlerin alım-satım kazançları ile bu kıymetlerin geri alım veya satım taahhüdü ile iktisab edilmesi veya elden çıkarılmasından sağlanan gelirler,

— Portföyün en az % 25'i hisse senetlerinden oluşan menkul kıymetler yatırım fonlarının katılma belgeleri (portföyünde döviz, altın ve diğer kıymetli madenler bulunanlar hariç) ile aynı nitelikteki menkul kıymetler yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kâr payları,

— Risk sermayesi yatırım fon ve ortaklıkları ile gayrimenkul yatırım fon ve ortaklıklarının katılma belgeleri veya hisse senetlerinden elde edilen kâr payları,

yukarıda belirtilmiştir. Buna göre kurumların bu nitelikteki kazançları toplanarak toplam kurum kazancı içindeki nispeti esas alınmak suretiyle farklı vergi nispetine tabi tutulacaktır. Ancak bu nispeti hesap edilirken kurum kazancı içindeki iştirak kazancı dikkate alınmayacaktır. Bakanlar Kurulu kararı gereği farklı nispetlere göre vergi tevkifat oranları aşağıdaki gibidir. 94/5307 Sayılı BKK) Bu tevkifat nispetleri kurumların 1994 yılı kazançları için uygulanacak olup ileriki yıllarda Bakanlar Kurulu farklı bir karara yer verebilecektir.

Söz konusu gelirlerin kurum kazancı içindeki payı	Halka açık anonim şirketlerde uygulanacak tevkifat oranı	Diğer kurumlarda uygulanacak tevkifat oranı
% 5'i aşıyorsa	% 8.25	% 18,25
% 10'u aşıyorsa	% 6.30	% 16.30
% 15'i aşıyorsa	% 4.12	% 14.12
% 20'yi aşıyorsa	% 1.67	% 11.67
% 25'i aşıyorsa	% 0	% 8.89
% 30'u aşıyorsa	% 0	% 5,71
% 35'i aşıyorsa	% 0	% 2,05
% 37,5'i aşıyorsa	% 0	% 0

Farklı vergi nisbetleri uygulanabilmesi için yukarıda belirtilen kazanç niteliğindeki kurum kazancının toplam kurum kazancı içindeki payının % 5'i aşması gerekmektedir. Bu nispetin altında kaldığı durumlarda bu kazançlarla ilgili kurumlara yasal bazı imkânlar tanınmış mıdır veya ne gibi işlem yapılacaktır sorusu akla gelebilir. Bu sorunun cevabı GVK madde 94'de verilmiştir. Buna göre Bakanlar Kurulu Devlet tahvili ve hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Kamu Ortaklığı İdaresince çıkartılan menkul kıymetlerin gelirlerine isabet eden kısım için farklı tevkifat nisbetleri uygulayabileceği hüküm altına alınmış olup 93/5148 sayılı BKK'da nispet "0" olarak belirlenmiştir. Sadece bu bölüme ilişkin olacak şekilde olayı örnekle çözersek konu daha iyi anlaşılacaktır.

Örnek : 1 - Halka açık olmayan A anonim şirketinin 1994 yılına ilişkin;

Kurum Kazancı	500.000.000.-
Kurum Hasılatı	10.000.000.000.-

dır. Kurum kazancı aşağıdaki gelir unsurlarından oluştuğu anlaşılmıştır.

İştirak kazancı	100.000.000.-
Devlet tahvil faizi	25.000.000.-
Portföyü % 25'i hisse senedi olan menkul kıymet yatırım fonu katılma belgelerine ilişkin elde edilen kâr payı	85.000.000.-
Emtia satış kârı	290.000.000.-
Toplam	500.000.000.-

İstenen; indirimli vergi nispeti uygulanacak gelir vergisi tevkifat matrahını hesaplayınız.

Burada önemli olan Devlet tahvil faizi ile belli şartlara uyulması koşuluyla elde edilen yatırım fonu katılma belgesi karşılığı elde edilen kazancın toplam kurum kazancı içindeki nispetinin % 5'i aşıp aşmadığının tespitidir. Yukarıda da geniş olarak açıklandığı üzere payda toplam kurum kazancı olmakla birlikte iştirak kazancı dikkate alınmayacağından payda da belirtilecek miktar (500.000.000 - 100.000.000 =) 400.000.000.- TL.'dir. Pay ise Devlet tahvil faizi ile yatırım fonu katılma belgesi karşılığı elde edilen kâr payı toplamı olan (25.000.000 + 85.000.000=) 110.000.000.- TL.'dir.

$$\text{Buna göre nispet} \frac{110.000.000}{400.000.000} = \% 27.5 \text{ olacaktır.}$$

Bu durumda menkul sermaye iradı niteliğindeki 110.000.000.- kısım % 8,89 nispetinde vergi tevkifatına tabi olacaktır.

Örnek: 2 - Önceki örnekteki 500.000.000.- TL.'lik kurum kazancı aşadaki gelirlerden oluştuğu kabul edildiğinde;

— İştirak kazancı	100.000.000.-
— Devlet tahvili faizi	16.000.000.-
— A tipi Yatırım fonu katılma belgesi kâr payı	2.000.000.-
— Emtia satış kârı	382.000.000.-

bu durumda oran $18.000.000 + 400.000.000 = \% 4,5$ olması nedeniyle 94/5307 Sayılı BKK gereği (nispet % 5'in altında kaldığından) kurum indirimli tevkifat nispetinden yararlanamayacak ancak bu kez Devlet tahvil faizine isabet eden kurum kazanç kısmı için vergi tevkifatı oranı "0"

(Sıfır) uygulanacaktır. Bu kısım ise bu gelirin toplam kurum hasılatı içindeki payına göre hesaplanacak olup bu miktar ise $(16.000.000/10.000.000.000 = \% 0.16 \times 500.000.000 = 800.000.-$ TL. olacaktır. Bu durumda bulunan 800.000.- TL. vergi tevkifatına tabi tutulmayacaktır. Bu nedenle kurum normalde % 20 tevkifat matrahını hesaplariken kanunen kurum kazancından indirim konusu yapılacağı unsurlar arasında bu miktarı da gözönüne alacaktır. Buna göre örnekte % 20 nispetinde tevkifat matrahını hesaplariken;

- İştirak kazancı
- Hesaplanan Kurumlar Vergisi
- Yatırım Fonu katılma belgesi kâr payı

— Devlet tahvili faizi gelirine isabet eden 800.000.- TL. kurum kazancından indirilmesi gerekmektedir. Görüldüğü gibi BKK dikkate alınmadan konu ile ilgili birden fazla BKK yayınlandığında garip uygulamalar ve karışık hesaplamalar yapılabilmekte ve bazı kazanç unsurları BKK'nın birinde indirimli vergi nispetinde dahilken diğerinde vergiye tabi olabilmektedir. Bu nedenle konu ile ilgili BKK yayımlanırken değişikliğe tabi tutulması gereken hent yeniden kaleme alınarak öncekinin yürürlükten kaldırılması daha uygun olacaktır. Bu husus kanun hazırlanırken de yapılmalı kanun en az yorum getirecek şekilde kesin ve net olmalıdır.

III - KONUYA İLİŞKİN ÖRNEKLER

Yazımızın II/B bölümünde verilen örnekleri daha da genişleterek kurumlar vergisi mükelleflerinin 1994 yılı kazançlarına ilişkin olarak verecekleri kurumlar vergisi beyannamelerini doldurmalarında yardımcı olmaya çalışalım. Ancak hemen belirtelim ki kazanç unsurları çeşitlilik arz etmekle birlikte özde konu anlaşıldığında indirim ve istisna edilecek kazanç unsurları bilindiğinde örnekteki hesaplamalar birbirine benzer duruma gelmektedir.

Örnek: 1 - Halka açık olmayan A Anonim Şirketinin 1994 yılı kurum kazancı 500.000.000.- TL.'dir. Kurum kazancı içindeki gelir unsurları ise;

— İştirak kazancı	100.000.000.-
— Devlet tahvil faizi	25.000.000.-
— Portföyünün en az % 25'i hisse senedi olan yatırım fonu katılma belgesine ilişkin elde edilen kâr payı	85.000.000.-

— Emtia satış kârı	290.000.000.-
Toplam	500.000.000.-

İstenen kurumlar vergisi matrahını, kurumlar vergisi ile fon payını ve Gelir Vergisi tevkifatı matrahı ile vergi tevkifatını hesaplayınız. (Örnekte geçici vergi hesabı ihmal edilmiştir).

a - Kurumlar Vergisi matrahı ve vergisinin hesabı:

Kurum kazancı	500.000.000.-
Kurumlar vergisinden istisna kazançlar	185.000.000.-
— İştirak kazancı (KVK Md 8/1)	100.000.000.-
— Yatırım fonu kâr payı (KVK Md. 8/6)	85.000.000.-
	185.000.000.-
Kurumlar Vergisi Matrahı	315.000.000.-
Kurumlar Vergisi Nisbeti	% 25
Hesaplanan Kurumlar Vergisi	78.750.000.-

Ancak hesaplanan bu verginin bir de asgari vergi oranı dikkate alınarak bulunacak kurumlar vergisi ile mukayesesinin yapılması gerekmektedir. Bu hesaplamayı yaptığımızda;

Kurum kazancı	500.000.000.-
Asgari vergi oranında dikkate alınmayacak kurum kazancı	100.000.000.-
— İştirak kazancı (KVK Md. 25)	
	400.000.000.-
Asgari kurumlar vergisi nispeti	% 20
Hesaplanan kurumlar vergisi	80.000.000.-

Buna göre kurumun ödeyeceği kurumlar vergisi asgari orana göre hesaplanan vergi miktarı olan 80.000.000.- olacak olup ayrıca bu miktarın % 7 kadarı da fon payı hesaplanıp ödenecektir. Bu miktarda 5.600.000.- TL'dir.

b - Gelir vergisi tevkifatı matrahı ile verginin hesaplanması;

Öncelikle indirimli nispetle vergi tevkifatına tabi kurum kazancı olup olmadığını şayet varsa bunun tutarını bulmamız gerekmektedir. Yazımızın II/B bölümünde geniş açıklamalara yer verildiğinden burada hemen bu tutarın belirlenmesi yoluna gidilmiştir.

— İndirimli nispetle vergi tevkifatına tabi kazanç (25.000.000 + 85.000.000=)	110.000.000.- 110.000.000.- = % 27.5
— İndirimli nispetle tevkifata tabi tutulacak kazanç tutarının kurum kazancı içindeki payı	400.000.000.-
— Tevkifat Oranı	% 8.89
— İndirimli nispette vergi tevkifatına tabi kazanca ilişkin vergi (110.000.000 x % 8.89=)	9.779.000.-

Şimdide normal nisbete (% 20)'ye tabi vergi tevkifat matrahını bulalım.

Kurum kazancı indirimler	500.000.000.-
— Kurumlar Vergisi	80.000.000.-
— İştirak kazancı	100.000.000.-
— İndirimli nisbette vergi tevkifatına tabi kurum kazancı	110.000.000.-
Toplam	290.000.000.- 290.000.000.-
Kalan	210.000.000.-
Vergi Nispeti	% 20
Hesaplanan St. Gelir Vergisi	42.000.000.-
Toplam hesaplanan st. Gelir Ver. (42.000.000 + 9.779.000 =)	51.779.000.-
St. gelir vergisine isabet eden fon payı (51.779.000 x % 70)	3.624.530.-

Buna göre kurumun ödeyeceği vergisel yükümlülükler tekrarlanacak olursa;

— Kurumlar Vergisi (Asgari vergi nispetine göre)	80.000.000.-
— Kurumlar Vergisine ilişkin fon payı	5.600.000.-
— Stopaj gelir vergisi	51.779.000.-
— St. gelir vergisine ilişkin fon payı	3.624.530.-

Örnek: 2 - Halka açık olmayan A anonim şirketinin 1994 yılı kurum kazancı 500.000.000.- TL'dir. Yine şirketin yıl içi kurum hasılatı 10.000.000.- TL. olup kurum kazancının aşağıdaki gelir unsurlarından oluştuğu anlaşılmıştır.

— İştirak kazancı	100.000.000.-
— Devlet tahvili faizi	16.000.000.-
— Emtia satış kârı	382.000.000.-
— A tipi yatırım fonu katılma belgesi kâr payı	2.000.000.-
Toplam	500.000.000.-

İstener: Kurumlar vergisi matrahını, kurumlar vergisi ile fon payını, gelir vergisi tevkifat matrahı ile vergi tevkifatını hesaplayınız. (Örnekte geçici vergi hesabı ihmal edilmiştir.)

a - Kurumlar vergisi matrahı ve vergisinin hesabı:

Kurum kazancı	500.000.000.-
Kurumlar vergisinden istisna kazançlar	
— İştirak kazancı	100.000.000.-
— Yatırım fonu kâr payı	2.000.000.-
Toplam	102.000.000.-
Kurumlar Vergisi Matrahı	398.000.000.-
Vergi nispeti	% 25
Kurumlar Vergisi	99.500.000.-

Ancak hesaplanan bu verginin bir de asgari vergi oranı dikkate alınarak bulunacak kurumlar vergisi ile mukayesesinin yapılması gerekmektedir. Bu hesaplamayı yaptığımızda;

Kurum Kazancı	500.000.000.-
Asgari vergi oranında dikkate alın- mayacak kurum kazancı	100.000.000.-
— İştirak kazancı (KV Md. 25)	
Kalan	400.000.000.-
Asgari kurumlar vergisi nispeti	% 20
Asgari vergi oranı dikkate alın- dığıında hesaplanan kurum. vergisi	80.000.000.-

Buna göre kurumun ödeyeceği kurumlar vergisi normal orana göre hesaplanan vergi miktarı olan 99.500.000.- olacak olup ayrıca bu miktarın % 7 kadarda fon payı hesaplanıp ödenecektir. Bu miktarda (99.500.000 x % 7 =) 6.965.000.- TL.'dir.

b - Gelir vergisi tevkifatı matrahı ile verginin hesaplanması:

Öncelikle indirimli nispette vergi tevkifatına tabi kurum kazancı olup olmadığını şayet varsa bunun tutarını bulmamız gerekmektedir. Yazımızın II/B bölümünde bu konuda geniş açıklamalara yer verildiğinden hemen hesaplamaya geçilecektir.

— İndirimli nispette vergi tevkifatına tabi ka- zanç (16.000.000 + 2.000.000 =)	18.000.000.-	
— İndirimli nispette tevkifata tabi tutulacak kazanç tutarının kurum kazancı içindeki payı	18.000.000 ----- 400.000.000	= % 4.5
— Tevkifat oranı	% 5 aşılmadığından in- dirimli nisbete tev- kifattan yararlanılmaz. (94/5307 sayılı BKK)	

Ancak bu kez Devlet tahvil faizine isabet eden kurum kazanç kısmı için vergi tevkifat oranı "0" sıfır uygulanacaktır. Bu kısım ise bu gelirin toplam kurum hasılatı içindeki payına göre hesaplanacak olup bu miktar ise;

$$\frac{16.000.000}{10.000.000.000.} = \% 0,16 \times 500.000.000 = 800.000.- \text{ TL.'dir.}$$

Hesaplanan 800.000.- TL. vergi tevkifatına tabi olmayacaktır.

Buna göre kurumun % 20 vergi nispetine tabi stopaj gelir vergisi matrahı aşağıdaki gibi olacaktır.

Kurum Kazancı		500.000.000.-
İndirimler		
İştirak kazancı	100.000.000.-	
Hesaplanan Kurumlar Vergisi	99.500.000.-	
Yatırım Fonu Kâr Payı	2.000.000.-	
Devlet Tahvil Faizine İsabet Eden Kurum Kazanç Kısmı	800.000.-	
Toplam	202.300.000.-	202.300.000.-
St. gelir vergisi matrahı		297.700.000.-
Vergi Oranı		% 20
Hesaplanan St. gelir vergisi		59.540.000.-
Vergiye isabet eden fon (59.540.000 x % 7 =)		4.167.800.-

Buna göre kurumun ödeyeceği vergisel yükümlülükler tekrarlanacak olursa;

— Kurumlar Vergisi	99.500.000.-
— Kurumlar Vergisine ilişkin fon payı	6.965.000.-
— St. Gelir Vergisi	59.540.000.-
— St. Gelir Vergisine ilişkin fon payı	4.167.800.-

IV - SONUÇ:

Yazımızın II/B ve III. bölümlerinde açıklandığı üzere aynı konu ile ilgili birden fazla BKK'nın farklı tarihlerde yayımlandığı durumlarda mutlaka son kararın öncekini yeniden düzenlenmesi yoluna gidilmesi gerekmektedir. Aksi takdirde kısmi yapılan değişiklik değişim konusu yapılan bendin çeşitli şekilde yorumlanmasına olanak verebileceği yazımızın içeriği ile çözülen örneklerden görülmesi mümkündür. Kurumlar Vergisi matrahının tespiti ve vergilendirilmesinin yeterince teknik bir konu olması nedeniyle alınacak kararların bu konuya daha karışık hale getirmemesi için belirtilen önerimizin dikkate alınması uygun olacaktır.