

NİSAN 1996
AYINDA
VERİLECEK
KURUMLAR
VERGİSİ
BEYANNAMELERİNDE
KURUMLAR
VERGİSİNİN
HESAPLANMASI



Mesut HIŞIL
Vergi Denetmeni

I- GİRİŞ

Türk Vergi Sisteminde vergiler esas itibarıyla üç ana kaynaktan alınmaktadır. Bu kaynaklar; gelir, servet ve harcamalardır. Gelir üzerinden alınan vergiler gelir ve kurumlar vergisi olup, gerçek kişilerin kazançları gelir vergisine, tüzel kişilerin (kurumların) kazançları kurumlar vergisine tabidir.

Kurumlar Vergisi mükellefleri kurumlar vergisi kanununun 1'inci maddesinde belirtilmiştir. Buna göre;

- Sermaye Şti.
- Anonim Şti.
 - Eshamlı komandit Şti.
 - Limited Şti.
 - Yatırım Fon ve ortaklıkları

- İktisadi kamu müesseseleri
- Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler
- Kooperatifler
- İş ortaklıkları

yukarıda belirtilen kurumlar, kurumlar vergisine tabidir. Biz bu yazımızda yukarıda belirtilen kurumların yapısı ve örgütlenmesini değil, bu kurumların gelir getirici faaliyetleri nedeniyle 1995 yılı için oluşan kurum kazançlarının beyan edilmesi ve kurumlar vergisinin hesaplanmasına ilişkin açıklamalar ile örneklere yer vereceğiz.

II- KURUM KAZANCI :

Kurum kazancı gelir vergisi kanunu'nun 2. maddesinde belirtilen

kazanç unsurlarından oluşur. Bu kazançlar Ticari kazançlar, zirai kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançları, Gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları ile sair kazanç ve iratlardır.

Bu kazançların safi tutarının bulunmasında Gelir Vergisi kanununun 40 ve 41 inci maddeleri ile kurumlar vergisi kanununun 14 ve 15'inci maddelerindeki gider unsurları dikkate alınır.

Bu şekilde bulunan kazançta kurum kazancı (ticari kazanç) denmekte, mali kârâ (kurumlar vergisi matrahı) ulaşabilmek için kurumlar vergisinden istisna kurum kazançlarının indirilmesi, işletmenin dönem içinde gerçekleştirdiği kanunen kabul edilmeyen giderlerin matraha ilavesi gerekmektedir (KVK Madde 13). Keza şirketin memur ve müstahdemlerine dağıtılan kâr payıda gider olarak kurum kazancından düşürülür (KVK Genel Tebliği seri No:5). Ancak bu şekilde düşülen kâr payı ücret olarak gelir vergisine tabidir (GVK Mad.61). Buna göre ticari kârdan mali kârâ ulaşabilmek için;

Ticari Kâr	xxx
- Kanunen kabul edilmeyen giderler (ilave)	xxx
Gelir tablosuna göre saptanan kâr	xxx
- Varsa memur ve müstahdemlere dağıtılan kâr payı (indirilir)	xxx
Kalan	xxx
- Kurumlar vergisinden istisna kurum kazançları (indirilir)	xxx
Safi kâr (Mali kâr)	xxx

yukardaki tablodaki hesaplamının yapılması gerekir.

A- KURUMLAR VERGİSİNDEN İSTISNA KURUM KAZANÇLARI :

Kurumlar vergisinden istisna kurum kazançları kurumlar vergisi kanunu'nun 8'inci maddesinde sayılmıştır. Ancak belirtilen istisna kazançları dışındada kanunun geçici maddeleri ile diğer kanunlardaki düzenlemeler mevcuttur. Araştırmamız neticesinde toparlayabildiğimiz kurumlar vergisinden istisna kurum kazançları aşağıda belirtilmiştir.

Kurumlar Vergisinden İstisna**Kurum kazançları****Kanunun 8'inci maddesinde belirtilen istisna kazançlar**

- İştirak kazançları (KVK Mad. 8/1)
- Risturn istisnası (KVK Mad. 8/2)
- Turistik tesis ve seyahat acentası işleticiliğinden elde edilen turizm hasılat istisnası (KVK Mad. 8/3)
- Portföy işletmeciliği kazançları ile risk sermayesi ve gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklarının elde ettikleri kazançlar (KVK Mad. 8/4)
- Rüçhan hakkı (öncelikli alım) kuponlarının satışı ile emisyon prim gelirleri (KVK Mad. 8/5)
- Kurumların aktiflerinde bulunan yatırım fon ve ortaklarına ait katılım belgelerine ilişkin kâr payı (KVK Mad. 8/6)

Diğer İstisna Kazançları

- Kanunlarla onaylanmış bulunan uluslararası anlaşmalarda yer alan kurumlar vergisinden istisna kazançlar (KVK Mük. Mad. 45)
- Yatırım indirimi (GVK Ek Md.1)
- 1 Ocak 1986 öncesi devletçe çıkarılıp vergiden muaflığı kabul edilen menkul kıymetlerin iratları (KVK Geç. Mad. 11)
- Hayat sigorta şirketleri ile emekli sandıklarının hisse senedi veya katılma belgelerinin alım satımından elde ettikleri kazançlar (KVK. Geç. Mad. 20)
- 1.1.1994 öncesi devir alınan kurumlara ilişkin zararlar (KVK. Geç. Mad. 21)
- 1.1.1994 öncesi faaliyete geçen eğitim sağlık ve spor tesislerine ilişkin kazançlar (KVK Geç. Mad.21).
- 4008 sayılı kanun öncesi özel kanunlarda düzenlenmiş istisnalar (KVK Geç. Md.22)
Örn. Serbest bölgelerde elde edilen kurum kazançları.
Bankaların iştirak paylarının halka arzından elde ettikleri kazançlar
- İştirak hisseleri ile gayrimenkullerin satılıp sermayeye ilave edilen kurum kazançları (KVK Geç. Mad. 23)
- Kurumların üretim tesislerinin ve bu tesislere ilişkin gayrimenkullerin teşvik belgeli veya yeni kurulacak yabancı ortaklı anonim şirkete aynı sermaye olarak koyulmasından elde edilen kurum kazançları, (KVK Geç. Mad.23)
- Yurt dışı inşaat onarma, montajı ve teknik hizmetlerden elde edilen kazançlar (KVK Geç. Mad. 24).

Belirtilen kazançlardan bir veya birkaçının ticari kazanç içinde yer alması halinde öncelikle hangi kazançlar indirilecektir. Bu sorunun cevabını ayrıntıya girmeden şöyle verebiliriz. Kazanç istisnası taşıyan kurumlar vergisinden istisna kazançlar öncelikle, indirilir. Hatta bu indirim sonucu kurum kazancı yeterli olmadığı durumlarda indirilemeyip artan kısım geçmiş yıl zararı olarak sonraki yıllarda indirilir. Bu durumda kazanç istisnası taşımayan kazançları belirtirsek diğer kazançlar öncelikle indirilecek kazançlar olarak dikkate alınması gerekir.

Kazanç istisnası özelliği taşımayan kurumlar vergisinden istisna kurum kazançları :

- Risturn istisnası (KVK Mad. 8/2)
- Turizm hasılat istisnası (KVK Mad. 8/3)
- Devralınan kurum zararı istisnası (KVK Geç. Mad. 21)
- Finansman fonu (KVK. Mük. Mad. 8)
- Yatırım indirimi istisnası (GVK Ek Madde 1)

Buna göre kazanç istisnası niteliğindeki kurum kazançları indirildikten sonra kurum kazancı yeterliyse yukardaki kazançlar indirilir. Bu indirimde de öncelikle Risturn istisnası ve turizm hasılat istisnasına aittir (Bir sonraki yıla devretme özelliği olmadığından). Bunu beş yıllık sınırlı sürede indirim imkanı tanınmaması nedeniyle devralınan kurum zararları istisnası izler. bunu indirimi süre ile sınırlı tutulmayan yatırım indirimi izler. Tüm bu indirimlerden sonra arta kalan kurum kazancı varsa finansman fonu ayrılır.

B- KURUMLARDA VERGİLEME SİSTEMİ :

1994 yılından itibaren 3946 sayılı kanunla yapılan değişiklik sonucu kurumlar vergisi hesaplamasında değişiklik yapılmıştır. Önceden kurum kazancı üzerinden tek bir vergi nisbeti alınırken (%46), bu vergi nisbeti düşürülmüş ancak bu düşüşe paralel olarak kurum kazancı üzerinden belli indirim ve istisnalar düşülmesine müteakip kalan kısım menkul sermaye iradı sayılarak kurumların kendilerince stopaj gelir vergisi tevkifatı yapma zorunluluğu getirilmiştir. Keza kurumlar vergisi hesaplanırken yazımızın önceki bölümlerinde belirtilen istisnaların bazıları kurumlar vergisi matrahından düşülmesi kabul edilmeyerek kurumlar vergisinin asgari vergi nisbetine göre hesaplanan kurumlar vergisinden az olamayacağı hüküm altına alınmıştır (KVK Mad. 25; 75/4, 94/6).

Bu durumda kurumlar vergisinden istisna olan kurum kazançlarının asgari kurumlar vergisi ile stopaj gelir vergisi hesaplanırken hangilerinin matraha dahil olacağı sorunun yanıtını öncelikle vermemiz gerekmektedir.

1- Kurumlar Vergisi :

Kurumlar vergisi nisbeti %25'dir. Kurum kazancından matraha ulaşabilmek için yazımın II/A bölümünde belirtilen kurumlar vergisinden istisna kurum kazançlarının öncelik sırası dikkate alınarak matraha ulaşılması gerekmektedir (KVK Mad. 29).

2- Asgari Vergi Nisbetine Göre Kurumlar Vergisi :

Asgari vergi nisbetinde kurumlar vergisi nisbeti %20'dir. Kurumlar vergisi, %25 vergi nisbetine göre hesaplanmakla birlikte asgari vergi nisbetine (%20) göre hesaplanacak kurumlar vergisinden az olamayacaktır (KVK Mad.25).

Asgari vergi nisbetine göre hesaplanacak kurumlar vergisinde istisna olan bir kısım kurum kazançları kurumlar vergisine tabi tutulmuştur. Bu nedenle bazı hesaplamalarda yapılan kıyasta asgari vergi nisbetine göre bulunan kurumlar vergisi, normal vergi nisbetine göre hesaplanan kurumlar vergisinden daha yüksek olabilmektedir.

a- Asgari Vergi Nisbetine Göre Hesaplanacak Kurumlar Vergisine Tabi İstisna Kazançlar :

Normal nisbette kurumlar vergisi hesaplamasında vergi matrahına dahil edilmeyen kurum kazançları yazımın II/A bölümünde belirtilmiştir. Ancak vergiden istisna olan bu kazançların bazıları asgari vergi nisbetine göre hesaplanacak kurumlar vergisine tabidir. Bu kazançlar;

- Turistik tesis ve seyahat acentası işleticiliğinden elde edilen turizm hasılat istisnası (KVK Mad. 8/3)

- Yatırım fonlarının katılma belgeleri ve yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kâr payları (KVK Mad. 8/6)

- Hayat sigorta şirketleri ile emekli sandıklarının hisse senedi veya katılım belgelerinin alım satımından elde ettikleri kazançlar (KVK Geç. Mad. 20)

- 1.1.1994 öncesi devir alınan kurumlara ilişkin zararlar (KVK Geç. Mad. 21)

- 1.1.1994 öncesi faaliyete geçen eğitim, sağlık ve spor tesislerine ilişkin kazançlar (KVK Geç. Mad. 21)

- Bankaların iştirak paylarının halka arzından elde ettikleri kazançlar.

3- Stopaj Gelir Vergisinin Hesaplanması:

İndirim ve istisnalar düşölmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi veya asgari vergi nisbette kurumlar vergisi (hangisi yüksekse) düşöldükten sonra kalan kısım menkul sermaye iradı olup kurumların kendilerince

Halka açık AŞ'lerle % 10

Diğerlerinde %20

stopaj gelir vergisinin hesaplanması gerekir (93/5148 sayılı BKK).

Belirtilen hesaplama kurumlar vergisinden istisna olan kurum kazançlarının bazılarının tevkifat matrahına ilave edilmeyeceği bazılarında düşük vergi nisbetine tabi tutulması kanun ve BKK ile öngöröldüğünden, kurum kazancı içinde kurumlar vergisinden istisna olan kurum kazançlarının çeşitlilik arzemesi durumunda st. gelir vergisi matrahının hesaplanmasında güçlük çekilebilmektedir. Bu nedenle st. gelir vergisi matrahının hesabında kurumlar vergisinden istisna edilen kurum kazançlarının durumunun ayrıntılı olarak bilinmesi gerekmektedir.

a- Tevkifat Matrahına Dahil Olmıyan İstisna Kurum Kazançları:

- İştirak kazançları
- Risturn istisnası
- Kurumların üretim tesislerinin ve bu tesislere ilişkin gayrimenkullerin teşvik belgeli veya yeni kurulacak yabancı ortaklı anonim şirkete aynı sermaye olarak köyulmasından elde edilen kurum kazançları,
- Şirketin kuruluşlarında veya sermayelerini artırdıkları sırada çıkarılan hisse senetlerinin itibarı değerlerinin üzerinde elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar (emisyon primi)
- Kurumların aktifinde bulunan yatırım fonları ve ortaklıklarına ait katılma belgelerine ilişkin kâr payları,
- 1.1.1994 öncesi faaliyete geçen eğitim, sağlık ve spor tesislerine ilişkin kazançlar
- Serbest bölgelerdeki faaliyetlerden elde edilen kazançlar
- Bankaların iştirak paylarının halka arzından elde ettikleri kazançlar.

b- Tevkifat Matrahına Dahil Edilecek Kurumlar Vergisinden İstisna Edilen Kurum Kazançları :

1- Normal Nisbette Vergi Tevkifatına Tabi Kurumlar Vergisinden İstisna Tutulan Kurum Kazançları :

- Hayat sigorta şirketleri ile emekli sandıklarının hisse senedi veya katılma belgelerinin alım satımından elde ettikleri kazançlar
- 1.1.1994 öncesi devir alınmış kurum zararları
- Turistik tesis ve seyahat acentası işletmeciliğinden elde edilen kazançlar
- Yatırım indirimi (x)
- Kanunlarla onaylanmış bulunan uluslararası anlaşmalarda yer alan kurumlar vergisinden istisna edilen kurum kazançları

ii- Düşük Nisbette Vergi Tevkifatına Tabi Kurumlar Vergisinden İstisna Edilen Kurum Kazançları :

- Rüşhan hakkı kuponlarının satışından elde edilen kazançlar %10 nisbetinde vergi tevkifatına tabidir.
- 1 Ocak 1986 öncesi devletçe çıkarılıp vergiden muaflığı kabul edilen menkul kıymetlerin iratları %10 nisbetinde vergi tevkifatına tabidir.
- İştirak hisseleri ve gayrimenkullerin satılıp sermayeye ilave edilmesinden elde edilen kazançlar %10 nisbetinde vergi tevkifatına tabidir.
- Yurtdışı inşaat, onarma, montaj ve teknik hizmetlerden elde edilen kazançlar. Halka açık anonim şirketlerde %5, diğer kurumlarda %10 oranında vergi tevkifatına tabidir. (Ancak yurt dışında elde edilen bu kazançlara yurt dışında %25 oranının üzerinde bir vergi oranının uygulanmış olması halinde sözü edilen tevkifat oranları bu oranın üzerinde uygulanan her bir puan için %0.75 oranında indirim yapılmak suretiyle tesbit edilecektir. Yurt dışında uygulanan vergi oranının halka açık anonim şirketlerde % 28.75, diğer kurumlarda % 32.5 oranını aşması halinde bu tevkifat oranları %0 olarak uygulanır.)
- Portföy işletmeciliği kazançları ile risk sermayesi ve gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının elde ettikleri kazançlar (Portföyünün en az %25 hisse senedinden oluşan menkul kıymetler yatırım fon ve ortaklıklarında tevkifat nisbet %0; diğerlerinde %10 dur)

(x) Yatırım indirimi için 1996 yılı kazançlarına uygulanmak üzere tevkifat nisbeti %15 olarak belirlenmiştir (95/7593 sayılı BKK).

- Kamuya ait menkul kıymetlerin (Devlet tahvili, hazine bonusu faizleri ile toplu konut idaresi ve kamu ortaklığı idaresince çıkarılan menkul kıymetlerin gelirlerine isabet eden gelir için tevkifat nisbeti %0 dır. Bu kısım bu faiz ve gelirlerin toplam kurum hasılatı içindeki payına göre hesaplanır (93/5148 sayılı BKK)

c- Diğer Düzenlemeler :

i- İndirim olarak dikkate alınacak kurumlar vergisinin hesaplanması:

Stopaj Gelir Vergisi matrahının tesbitinde kurumlar vergisi veya asgari vergi nisbetine göre hesaplanan kurumlar vergisi matrah tesbitinde kurum kazancından indirilmektedir. Ancak stopaj gelir vergisine tabi olmayan kurum kazançlarına isabet eden kurumlar vergisi veya (asgari kurumlar vergisi) indirilemez (KV Gen. Tebliği Seri No:50). Bunun nedeni, st. gelir vergisine tabi olmayan kurum kazancına isabet eden kurumlar vergisinin indirilmemesidir. Kurumlar vergisine veya asgari kurumlar vergisine tabi olup stopaj gelir vergisine tabi olmayan bu kazançlar;

- Yatırım fonları ve ortaklıklarına ait katılma belgelerine ilişkin kâr payı,
- İstisna süresi sona erinceye kadar uygulanan eğitim, sağlık ve spor tesislerinin işletilmesinden elde edilen kazançlar,
- Bankaların iştirak paylarının halka arzından elde ettikleri kazançlar,
- Devlet tahvili, hazine bonusu, toplu konut ve kamu idaresince çıkarılan menkul kıymet gelirleri,

yukarıda belirtilmiştir.

ii- Geçmiş Yıl Zararlarının Vergi Matrahına Etkisi :

Gider unsuru olarak kabul edilen geçmiş yıl zararları kurum kazancından indirilir (KVK Mad. 14/7). Bu nedenle kurumlar vergisi ve stopaj gelir vergisine tabi değildir. Ancak geçmiş yıl zararları içinde indirim ve istisna edilen kurum kazançları varsa bu indirim ve istisnalardan asgari vergi nisbetine göre hesaplanacak kurumlar vergisine tabi olanlar asgari vergi nisbetine göre hesaplanacak kurumlar vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

III- KONUYA İLİŞKİN ÖRNEKLER :

A- Asli Faaliyeti Yanında Menkul Kıymet Geliride Olan Kurumlarda Vergi Matrahının Tesbiti :

Örnek 1: (x) Ltd. şirketi inşaat faaliyetiyle uğraşmaktadır. Öteden beri

devam eden yıllara seri inşaat işini Haziran 1995 de bitirmiştir. İş bitimi nedeniyle aldığı istihkak gelirlerinin bir kısmını başka bir işe de başlamadığından Menkul kıymet olarak gelir elde etmek yönünde değerlendirilmiştir. 1995 yılı kurum kazancına ilişkin bilgiler aşağıdadır.

1995 Yılı safi kurum kazancı	:	20.000.000.000
(menkul kıymet gelirlerindeki kapsamaktadır)		
Gayri safi hasılatı	:	25.000.000.000
Kanunen kabul edilmeyen gideri	:	100.000.000
İştirak kazancı (hisse senedi kâr payı)	:	100.000.000
Devlet tahvil faiz geliri	:	7.500.000.000
Hazine bonosu alım satım kazancı	:	150.000.000
Gelir ortaklığı senedi geliri	:	500.000.000
Repo geliri	:	5.000.000.000
A tipi fon kârı payı	:	200.000.000

İstenen : Kurumlar vergisi ve st. gelir vergisini hesaplayınız.

Örneğin çözümü :

- Kurumlar vergisi matrahının tesbiti :

Kurum kazancı	:	20.000.000.000
---------------	---	----------------

İlaveler :

Kanunen kabul edilmeyen gider	:	100.000.000
Gelir tablosuna göre bulunan kâr	:	20.100.000.000

İndirimler :

İştirak kazancı	100.000.000	
A tipi fon kâr payı	200.000.000	
	300.000.000	300.000.000
Kurumlar Vergisi Matrahı	:	19.800.000.000
Nispet (%25)		
Kurumlar Vergisi	:	4.950.000.000
Fon Payı (%10)	:	495.000.000

- Asgari Vergi Nisbetine Göre Kurumlar Vergisinin Tesbiti :

Kurum Kazancı : 20.000.000.000

İlaveler :

Kanunen kabul ed. gider. : 100.000.000

Gelir tablosuna göre bulunan kâr : 20.100.000.000

İndirimler :

İştirak kazancı 100.000.000 100.000.000

Kurumlar vergisi matrahı : 20.000.000.000

Nisbet (%20) : 4.000.000.000

Fon payı (%10) : 400.000.000

Bu durumda Őirket normal nisbete göre hesaplanan kurumlar vergisini beyan edip ödeyeceklerdir. Őirket geçici vergi hesaplamıyacaktır (GVK Mad. 120).

- Stopaj Gelir Vergisinin Tesbiti :

Stopaj Gelir vergisi matrahını hesaplamadan önce Devlet tahvil faizi ile gelir ortaklığı senedi gelirlerine isabet eden kurumlar vergisi indirilemediğinden bu gelirlere isabet eden kurumlar vergisinin bulunması gerekir (93/5148 sayılı BKK)

BKK'dan belirtilen türden : 8.000.000.000
kazançlar toplamı

- Devlet tah. faiz geliri

- Gelir ortaklığı senedi geliri

BKK'da belirtilen kazançların : % 32
toplam kurum hasılatına oranı
(8.000.000.000 : 25.000.000.000 =)

BKK'da belirtilen kazançlara : 1.584.000.000
isabet eden kurumlar vergisi
(4.950.000.000 x %32 =)

Stopaj Gelir Vergisi hesabında : 3.366.000.000
indirilecek kurumlar vergisi
(4.950.000.000 - 1.584.000.000 =)

Kurum Kazancı	:	20.100.000.000
İndirimler :		
- Kurumlar Vergisi	3.366.000.000	
- İştirak kazancı	100.000.000	
- A tipi fon kâr payı	200.000.000	
Toplam	3.666.000.000	3.666.000.000
St. Gelir Vergisi Matrahı	:	16.434.000.000
BKK'da belirtilip (0) oranda tevkifata	:	5.258.880.000
tabi matrah kısmı (16.434000.000 x % 32 =>)	-	
Normal nisbette st. gelir vergisi ve matrahı		11.175.120.000
Nisbet (%20)		
St. Gelir Vergisi	:	2.235.024.000
Fon payı (%10)	:	223.502.400

Bu örnekte kurum Nisan 1996 ayında vereceği kurumlar vergisi beyannamesinde;

Kurumlar Vergisi	:	4.950.000.000
Fon Payı	:	495.000.000
ile Nisan 1996 ayı için vereceği muhtasar beyannamede ;		
St. Gelir Vergisi	:	2.235.024.000
Fon Payı	:	223.502.400

beyan edip ödeyecektir.

I- Asgari Vergi Nisbetine Göre Kurumlar Vergisi Matrahının Tesbiti

Örnek 2= (x) halka açık A.Ş. Turizm işletme belgesi kapsamında turistik otel işletmeciliği faaliyetinde bulunmaktadır. Kurumun 1995 yılı kurum kazancına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

Kurum kazancı	:	15.000.000.000
(Tüm gelirleri kapsamaktadır)		
Banka mevduat faizleri geliri	:	300.000.000
Turizm hasılat istisnası	:	10.000.000.000
İştirak kazancı	:	8.000.000.000
İstenen Kurumlar Vergisi ve Stopaj Gelir Vergisini bulunuz.		
- Kurumlar Vergisi Matrahının Tesbiti	:	
Kurum kazancı	:	15.000.000.000

Vergi Denetmenleri Derneği

Öncelikle indirilecek istisnalar		
İştirak kazancı	8.000.000.000	8.000.000.000
	Kalan	7.000.000.000
Kazanç yeterli olması		
halinde indirilecek istisnalar		
Turizm hasılat istisnası	7.000.000.000	7.000.000.000
	Kurumlar vergisi matrahı	—

Kurum kazancı yeterli olmadığından turizm hasılat istisnasının bir kısmı indirim olarak düşülemez. Düşülemeyen kısım, geçmiş yıl zararı olarak devretmez.

- Asgari Vergi Nisbetine Göre Kurumlar Vergisi Matrahının Tesbiti :

Kurum Kazancı	:	15.000.000.000
<u>İndirimler :</u>		
İştirak kazancı	8.000.000.000	8.000.000.000
Kurumlar ver. matrahı	:	7.000.000.000
Nisbet (%20)		
Kurumlar Vergisi	:	1.400.000.000
Fon payı	:	140.000.000
Geçici vergi (%70)	:	980.000.000
- Stopaj Gelir Vergisinin Tesbiti	:	
Kurum Kazancı	:	15.000.000.000
<u>İndirimler :</u>		
- Kurumlar Vergisi	1.400.000.000	
- İştirak kazancı	8.000.000.000	
	9.400.000.000	9.400.000.000
St. Gelir Ver. Matrahı	:	5.600.000.000
Nisbet (%10)		
St. Gelir Vergisi	:	560.000.000
Fon Payı (%10)	:	56.000.000

Bu örnekte kurum adına tahakkuk edecek vergiler;

Kurumlar Vergisi	:	1.400.000.000
Fon Payı	:	140.000.000
Geçici Vergi	:	980.000.000
St.Gelir Vergisi	:	560.000.000
Fon Payı	:	56.000.000

yukandaki tutarlar olacaktır.

c- Düşük Nisbete St. Gelir Vergisine Tabi Kurum Kazancı ile Geçmiş Yıl Zararı olan Kurumlarda Vergi Matrahının Hesaplanması :

Örnek 3: Yurtiçi ve yurtdışı yıllara sirayet eden inşaat işiyle uğraşan (x) İtd.Şti'nin 1995 yılı faaliyetine ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

Kurum Kazancı (Yurt dışı inşaat gelirleri dahil)	:	100.000.000.000
Geçmiş Yıl Zararı	:	70.000.000.000
(Yurt içi inşaat zararı : 40.000.000.000		
A tipi fon geliri indirim		20.000.000.000
İştirak kazancı indirimi		10.000.000.000
Yurt dışı inşaat kazancı (1995 yılı)	:	30.000.000.000
(Yurtdışında bu kazançlar %25'in altında vergiye tabi tutulmuştur		
Yurt dışı inşaat faaliyeti nedeniyle	:	5.000.000.000
Yurt dışında ödenen vergi miktarı		
İstenen : Kurumlar vergisi ile stopaj gelir vergisini hesaplayınız.		
- Kurumlar Vergisi Matrahının Tesbiti :		
Kurum kazancı	:	100.000.000.000
Mahsublar		
Geçmiş yıl zararı		70.000.000.000
Kurum kazancı		30.000.000.000
<u>İndirimler :</u>		
Yurt dışı inşaat kazancı		30.000.000.000
Kurum kazancı		—
- <u>Asgari Vergi Nisbetine Göre Kurumlar Vergisi Matrahının Tesbiti</u>		
Kurum Kazancı	:	100.000.000.000
<u>İlaveler :</u>		
Mahsup edilen geçmiş yıl zararlarının indirim ve istisnalarının uygulanmasından doğan kısmı	:	30.000.000.000
- A tipi fon kazancı indirimi		
- İştirak kazancı indirimi		
Kurum Kazancı	:	130.000.000.000
<u>İndirimler :</u>		
- Yurtdışı faaliyet kârı		30.000.000.000
- Geçmiş yıl zararı		70.000.000.000
- İştirak kazancı		10.000.000.000
110.000.000.000		110.000.000.000
Kurumlar Vergisi Matrahı	:	20.000.000.000
Vergi Nisbei (%20)		
Kurumlar Vergisi	:	4.000.000.000
Fon payı (%10)	:	400.000.000

Bu örnekte A tipi fon kazancı önceki yıllarda zarar artırıcı olarak dikkate alınmışken kurumun bu dönem faaliyeti kazançla sonuçlandığından asgari vergi nisbetine göre kurumlar vergisine tabi tutulması sağlanmıştır. Keza yurtdışında ödenen vergiler kazancı vergiden istisna olan kurum kazancına ait olduğundan (yurtdışı inşaat faaliyeti kazancı), kurumlar vergisinden istisna olan bu kazançta isabet yurtdışında ödenen vergiler hesaplanan kurumlar ve stopaj gelir vergisinden mahsup edilmez. Keza istisna olan bu kazançlara ilişkin yurtdışı zararlar kurum kazancından indirilemez (KVK genel tebliği seri no 34) Bu örnekte geçici vergi, yıllara sari inşaat faaliyeti nedeniyle hesaplanmayacaktır. (GVK Mük. Mad. 120)

- Stopaj Gelir Vergisi Matrahının Tesbiti	:	
Kurum kazancı	:	100.000.000.000
İndirimler :	:	74.000.000.000
- Geçmiş Yıl Zararı		
- Kurumlar Vergisi		
St. Gelir Vergisi Matrahı	:	26.000.000.000
Yurt dışı inşaat işlerinin kurum kazancı	:	% 33,3
İçindeki payı (30.000.000.000 : 100.000.000.000 =)		
Yurt dışı kazançta isabet eden St. Gelir Vergi.Matrahı :		8.658.000.000
St. Gelir Vergisi (%10)	:	865.800.000
Fon payı (%10)	:	86.580.000
Diğer gelirlere ilişkin St. Gelir Ver.Matrahı :		17.342.000.000
(26.000.000.000 - 8.658.000.000 =)		
St. Gelir Vergisi (%20)	:	3.468.400.000
Fon payı (%10)	:	346.840.000

Geçmiş yıl zararı stopaj gelir vergisine tabi değildir. (KVK Gen. Teb. 50) Keza yurt dışı inşaat faaliyet gelirine isabet eden kurum kazancı düşük nisbette gelir vergisi tevkifatına tabidir (KVK. Geç. Mad. 24).

IV- SONUÇ :

3946 sayılı kanunla yapılan değişiklik sonucu kurumlar vergisi matrahının tesbitinde zorluk çekilmektedir. Bunun nedeni kurumlar vergisinin istisna kazançların bazılarının asgari vergi nisbetine göre kurumlar vergisine tabi tutulması kurum kazancı üzerinden alınan stopaj gelir vergisinin hesabında ise istisna kazançların bazılarının istisna edilmesi yanında bir kısmının düşük nisbette vergiye tabi tutulmasından kaynaklanmaktadır. Bu husus; yazımızın II/A-b bölümlerinde açıklanarak, istisna kazançların kurumlar vergisi matrahına etkisi açıklanmış, konu yazımızın XIX. bölümünde örneklenmiştir. Çözülen örnekleri kurumlar vergisi matrahının tesbitinde özellik taşıyan konulardan seçilmiştir. Özellikle günümüzde menkul kıymet gelirlerinin kurum kazancı içinde önemli yer tuttuğu düşünülerek bu konuda örnek çözümme yoluna gidilmiştir.