

SON ÇIKAN YARGI KARARLARI DOĞRULTUSUNDA KURUMLAR VERGİSİ MATRAHININ HESAPLANMASI

Mesut HIŞIL*

I- GİRİŞ

1.1.1994 tarihinde yürürlüğe giren 3946 sayılı kanun kurumlar vergisi kanununda önemli değişiklikler gerçekleştirmiştir. Vergi matrahını etkileyen önemli değişiklikler.

- Kurumlar vergisi matrahından indirilen veya istisna edilen kazançların sınırlandırılması,

- Kurumlar Vergisi nisbetinin %46'dan %25'e indirilmesi,

- Kurum kazancı üzerinden gelir vergisi tevkifatının getirilmesi (GVK Mad. 75/4)

- Asgari kurumlar vergisi kaldırılarak yerine kurumlar vergisinin (%25 oranına göre hesaplanan verginin) indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancınınin %20'sinden az olamaması,

şeklinde belirtilebilir. Konunun açıklanmasına yönelik 50 seri numaraları kurumlar vergisi tebliği 11.3.1995 tarih ve 22224 sayılı resmi gazetede yayımlanmıştır. Bu tebliğle ilgili düzenlemeler mükelleflerce Danıştay nezdinde dava konusu yapılmış ve Danıştay nezdinde davalar karara bağlanarak yönetmeliğin bazı bölümleri iptal edilmiştir. (Danıştay 4 cü dairesinin 20.3.1996 tarih ve 1996/1076 sayılı, yine aynı dairesinin 10.4.1996 tarih ve 1996/1619 sayılı kararları)

Yazımızın konusu yargı kararlarına yönelik açıklamalar çerçevesinde kurumlar vergisi matrahının hesaplanmasıdır.

II- KURUMLAR VERGİSİ MATRAHININ HESAPLANMASI

Kurum kazancı gelir vergisi kanununun 2 nci maddesinde belirtilen kazanç unsurlarından oluşur ve kurum kazancı ismini alır. Bu şekilde oluşan kazançtan gelir vergisi kanununun 40 ve 41. maddeleri ile kurumlar vergisi kanununun 14 ve 15 inci maddelerinde belirtilen gider unsurları dikkate alınır. Bu şekilde oluşan kurum kazancından ayrıca;

(*) Vergi Denetmeni

NOT : 56 seri nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği bu yazının kaleme alınmasından sonra yayımlanmıştır.

- Kanunen kabul edilmeyen giderlerin ve önceki yıl ayrılan finansman fonunun ilavesi,

- Kurumlar vergisinden istisna edilen kurum kazançlarının indirilmesi,

gerekmektedir. Bu şekilde hesaplanan kurumlar vergisi matrahı üzerinden %25 nisbetinde kurumlar vergisi hesaplanması gerekmektedir. Ancak kurum kazancı içinde indirim ve istisnalar mevcut ise hesaplanan

kurumlar vergisi indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancının %20'sinden az olmayacaktır (KVK Mad. 25).

Kurumlar vergisinden istisna kazançlar gerek kurumlar vergisi kanununda ve gerekse 4008 sayılı kanun öncesi diğer özel kanunlarda düzenlendiğinden bunların kurumlar vergisi (aşgari nisbetli kurumlar vergisi) karşısındaki durumu aşağıdaki tabloda belirtilmiştir.

| | İstisnanın veya indirimin türü | KV | % 20 Oranlı KV | Kurum Kaz.Stp |
|-----|--|-----|----------------|--------------------------|
| 1- | İştirak kazancı (8/1) | Yok | Yok | Yok |
| 2- | Risturn istisnası (8/2) | Yok | Yok | Yok |
| 3- | Turizm hasılat istisnası (8/3) | Yok | Var | Var |
| 4- | A tipi fon ve ortaklıkların kazançları (8/4) | Yok | Yok | Yok |
| 5- | B tipi fon ve ortaklıkların kazançları (8/4) | Yok | Yok | Var(%10) |
| 6- | Risk sermayesi ve gayrimenkul yatırım fon ve ortaklıklarının kaz. | Yok | Yok | Yok |
| 7- | Rüçhan hakkı kupon satış kazancı (8/5) | Yok | Yok | Var(%10) |
| 8- | Emisyon primi (8/5) | Yok | Yok | Yok |
| 9- | A tipi Yat.on ve ortaklıklardan sağlanan kazançlar ile risk ve gayrimenkul yatırım fon ve ort.sağ. kazançlar (8/6) | Yok | Yok | Yok |
| 10- | Yatırım indirimi (GVK ek md.1) | Yok | Yok | Var%15 |
| 11- | Devralınan kurum zararı (KVK Geç.md.21) | Yok | Var | Var |
| 12- | Eğitim sağlık ve spor tesisleri ist. (KVK Geç. Md. 21) | Yok | Var | Yok |
| 13- | İştirak hissesi ile gayrimenkullerin satışı ist. (KVK. Geç. M. 23) | Yok | Yok | Var(%10) |
| 14- | Üretim tesislerinin ve buna ilişkin gayrimenkullerin teşvik belgeleri veya yeni kurulacak yabancı ortaklı anonim şirkete aynı sermaye olarak konulmasından elde edilen kazançları (KVK. Geç. M.23) | Yok | Yok | Yok |
| 15- | Yurt dışı inşaat onarma montaj işleri ve teknik hizmetlerden sağ.kazanç. ili. istisna (KVK. Geç. M.24) | Yok | Yok | Var(Değişik nisbetlerde) |
| 16- | Serbest bölgelerde elde edilen kaz. | Yok | Yok | Yok |
| 17- | Bankaların iştirak paylarının halka arzından elde ettikleri kazançlar (3332 sayılı kanun Mad.7/A) | Yok | Var | Yok |
| 18- | 1.1.1986 öncesi çıkarılıp vergiden muafiyeti kabul edilmiş menkul kıymetlerin iratları (KVK Geç.m.11,23) | Yok | Yok | Var(%10) |
| 19- | Finansman fonu (KVK Mük.m.8) | Yok | Yok | Yok |
| 20- | Geçmiş yıl zararları | Yok | Yok | Yok |
| 21- | Yurt dışı faaliyetlerden doğan zararlar | Yok | Yok | Yok |
| 22- | Kanunlarla onaylanmış bulunan uluslararası anlaşmalarda yer alan kurumlar vergisinden istisna kazançlar (KVK. Mük. m.45) | Yok | Yok | Yok |
| 23- | Hayat sigorta şirketleri ve emekli sandıklarının 1.1.1993-31.12.1997 arası A tipi yatırım fonu katılım belgesi ile hisse senedi alım satım kazançları (KVK Geç. M. 20) | Yok | Var | Var |
| 24- | 4008 sayılı kanundan önce yürürlüğe girmiş olan özel kanunlarında yer alan indirim ve istisnalar (KVK Geç. M.22) | Yok | Var | Var |

- Yok : Vergiye tabi değil

- Var : Vergiye tabi

Kurumlar vergisinden istisna kazançların mevcut kurum kazancından fazla olması halinde indirim önceliğinin nasıl sağlanacağı ve bu şekilde indirilemeyen istisna kazançlara isabet kısmın geçmiş yıl zararı olarak devredip edemeyeceği durumu ile karşılaştırılabilir. Bu konuda mali idarenin görüşüne göre;

Kazanç istisnası niteliği taşıyan kurumlar vergisinden istisna kazançlar öncelikle indirilir. Bu indirim sonucu kurum kazancı yeterli olmadığı durumlarda indirilemeyip artan kısım geçmiş yıl zararı olarak sonraki yıllarda indirilir. Bu durumda yukardaki tabloda değinilen kazanç istisnası niteliğinde olmayan;

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

belirtilen kazançlar diğer kazançlar indirildikten sonra indirilebilecektir. Belirtilen kazançların indiriminde öncelik risturn istisnası ile turizm hasılat istisnasına aittir. (Bir sonraki yıla devretme özelliği olmadığından). Bunu beş yıllık sürede indirme imkanı bulunan devralınan kurum zararları izler. İndirime süre ile sınırlı tutulmayan yatırım indirimi kurum kazancından indirildikten sonra mevcut kurum kazancından en son finansman fonu indirilir.

Asgari kurumlar vergisi hesabında ise kurum kazancından,

- Kanunen kabul edilmeyen giderler, önceki yıl ayrılan finansman fonunun ve mahsup edilen geçmiş yıl zararlarının indirim ve istisnaların uygulanmasından doğan kısmın ilavesi,

- Kurum kazancından istisna edilen bazı kazançların asgari nisbette kurumlar vergisinde de vergiye tabi tutulmayarak indirilmesi,

gerekmekte, bu şekilde bulunan matrah üzerinden %20 nisbetli kurumlar vergisi hesaplanarak genel nisbete göre hesaplanan kurumlar vergisi ile karşılaştırılarak yüksek olanının tahakkukunun yapılması gerekmektedir. Kurumlar vergisinden hangilerinin asgari nisbette kurumlar vergisine tabi olduğu yukarıdaki tabloda belirtilmiş olup bu kazançların indiriminde öncelik durumu da söz konusu değildir.

Kurumlar Vergisi matrahının hesabında yukarıda belirtildiği üzere kazanç istisnası niteliği taşıyan kurum kazançları kurum kazancı yeterli olmasa dahi zarar olarak gelecek yıllardaki kurum kazancından indirilebilmekte ancak bu şekilde ileriki yıllara zarar olarak devredip indirilen kazançlar asgari nisbetli kurumlar vergisi matrahı hesabında ilave edilmesi gerekmektedir. (KVK Genel tebliği seri no.50). Ancak bu şekilde belirlenen idari düşünce Danıştay dördüncü dairesinin E.no. 1995/2669 K.no. 1996/1076 sayılı kararıyla aşağıda özetlediğimiz gerekçeyle iptal edilmiştir.

"Kurumlar Vergisi Kanununun 14/7 maddesinde geçmiş yıl zararlarının kurum kazancından indirileceği belirtilmiştir. Geçmiş yıl zararları işletmenin normal faaliyeti sonucu ortaya çıkabileceği gibi indirim

ve istisna uygulaması sonucu da oluşabilmektedir. Maddede geçmiş yıl zararlarının kaynaklarına göre tasnifi yapılmadığıda gözönüne alındığında geçmiş yıl zararı içinde mevcut olan indirim ve istisnaların asgari nisbetli kurumlar vergisine tabi tutulması uygun değildir."

Kanunsuz vergi alınamayacağı şeklindeki vergi hukukunun genel ilkesi gereği Danıştayın verdiği bu karar yerindedir. Aksine bir uygulama kurumlar vergisinin hesaplanmasını dahada karışık hale getirecektir.

Örnek :

X Ltd.Şti.'nin 1994 yıl ı kurum kazancı 500.000.000.- TL. dir.

Şirket kazancını;
- Normal faaliyetinden 300.000.000.-
A tipi fona katılma sonucu elde edilen kâr payı 200.000.000.-

Şirketin geçmiş yıl zararı 1.000.000.000.- TL. olup bu zararın 800.000.000.- TL.sı A tipi fona katılma sonucu elde edilen kâr payından oluşmuştur.

İstenen : Kurumlar vergisini hesaplayınız.

- Kurumlar Vergisinin hesaplanması :

| | |
|--|-----------------|
| Kurum kazancı | 500.000.000.- |
| (-) Geçmiş yıl zararı (gider niteliği taşıdığından) | 1.000.000.000.- |
| Kurum zararı | 500.000.000 |
| (+) Zararı artırıcı kazanç istisnası (A tipi fon katılma kâr payı) | 200.000.000 |
| Devreden Kurum zararı | 700.000.000.- |

- Asgari Nispette Kurumlar Vergisinin Hesaplanması (Danıştay Kararı Dikkate alınmadığında)

| | |
|---|-----------------|
| Kurum Kazancı | 500.000.000.- |
| (+) Mal edilen geçmiş yıl zararlarının indirim ve istisnaların uygulamasından doğan kısım | 800.000.000.- |
| (A tipi fona katılma kâr payı) | |
| Ara Toplam | 1.300.000.000.- |
| (-) Geçmiş yıl zararı (nor.faali.kay) | 200.000.000.- |
| %20 oranlı kurumlar ver.matrahı | 1.100.000.000.- |
| Hesap Kur.Vergisi (%20) | 220.000.000.- |
| Fon Payı (%10) | 22.000.000.- |
| Geçici vergi (%70) | 154.000.000.- |

- Asgari nispette kurumlar vergisinin hesaplanması (Danıştay kararı doğrultusunda)

| | |
|----------------------------|-----------------|
| Kurum kazancı | 500.000.000.- |
| (-) Geçmiş yıl zararı | 1.000.000.000.- |
| % 20 or. kurumlar ver.mat. | — |

Görüldüğü üzere indirim ve istisnalar nedeniyle geçmiş yıl zararı doğabilmektedir. Aslında bu durum kurumlar vergisi kanununda ayrıntılı olarak düzenlenmemiş sadece kazanç istisnası niteliğindeki kurum kazançlarının zarar artırıcı nitelik taşıdığı kurumlar vergisi tebliğlerinde belirtilmiştir (KVK Mad. 8, Genel tebliğ 43). Bu durum istisna edilen kazançların zamanla fazlaşması halinde vergi idaresinin bu indirimleri hiç olmazsa asgari nitelikteki bir vergiye tabi tutma niyetini gündeme ge-

tirmekte bu hususlar kanunla değilde tebliğlerle düzenlendiğinden ih-tilafların çıkması kaçınılmaz hale gel-mektedir. Bizce KVK 8 inci maddede yapılacak ilave bir bent ile indirim ve istisnaların indiriminde öncelik ve sonraki yıllarda zarar olarak indirilip indirilemeyeceğinin düzenlenmesi gerekmektedir.

III-KURUM KAZANCI ÜZERİNDEN ST. GELİR VERGİSİNİN HESAPLANMASI

Kurum kazancından kurumlar vergisi düştükten sonra kalan kısım menkul sermaye iradı sayıldığından kurumların kendilerince vergi tev-kifatına tabidir. (GVK. Mad. 75/4; 94/6-b)

Vergi tevkifatının genel nisbeti halka açık AŞ'lerde %10 diğerlerinde %20'dir. Ancak yine getirilen dü-zenlemelerle vergi tevkifat nisbetleri değişebilmekte veya kurumlar ver-gisinden istisna edilen bazı kazançlar için tevkifat alınmaması yoluna gi-dilebilmektedir. Buna ilişkin tablo ya-zımızın önceki bölümlerinde be-lirtilmiştir. St. gelir vergisine tabi ol-mayan kurum kazançları kurumlar veya asgari nisbettteki kurumlar ver-gisine tabi tutulmuş iseler bu ka-zançlara isabet eden kurumlar ver-gisi st. gelir vergisi matrahı he-saplanırken kurum kazancından dü-şülemeyeceği genel tebliğle dü-zenlenmiştir (KVK Genel Tebliğ seri No: 50) Buna göre;

- Yatırım fonları ve ortaklıklarına ait katılma bedeline ilişkin kâr payı (8/6)

- 1.1.1994 öncesi faaliyete geçen

eğitim, spor ve sağlık tesisleri iş-letilmesinden elde edilen kazançlar (KVK Geç. Mad. 21)

- Bankaların iş. paylarının halka arzından elde ettikleri kazançlar (3322 say.kan.mad. 7/a)

belirtilen istisna kurum kazançları kurumlar vergisi veya asgari ku-rumlar vergisine tabidir. Ancak bu kazançlar st. gelir vergisine tabi ol-madığından bu kazançlara isabet eden kurumlar vergisi st. gelir vergisi matrahı hesaplanırken in-dirilemeyecektir (KV. Genel Tebliği Seri No: 50) Ancak bu düzenleme Danıştay 4. dairesinin E.No: 1995/3804 K.No: 1996/1619 kararıyla aşağıda özetlediğimiz gerekçeyle iptal edilmiştir.

"Gelir vergisi kanununun 75/4 mad-desinde kurum kazancı içinde yer alan ancak tevkifata tabi tutulmayan kazançlar belirtilmiştir. Maddede bu şekilde tevkifata tabi tutulmayan ka-zançlara isabet eden kurumlar ver-gisinin st. gelir vergisi matrahından indirilemeyeceğine dair bir dü-zenleme olmadığından 50 sayılı ku-rumlar vergisi genel tebliği ile getirilip tevkifat matrahına dahil olmıyan kurum kazançlarına isabet eden ku-rumlar vergisinin st. gelir vergisi matrahının hesabında indirim olarak dikkate alınamayacağı şeklindeki dü-zenlemede kanuna uygunluk bu-lunmamaktadır.

Örnek : X ltd.şti.nin 1995 kurum kazancı 800.000.000.- TL. olup bu kazancın 600.000.000.- sı A tipi ya-tırım fonu kâr payından oluşmaktadır. Kurumlar vergisi ve st. gelir vergisini hesaplayınız.

Kurumlar vergisinin hesaplanması :

| | |
|---------------------|-------------|
| Kurum kazancı | 800.000.000 |
| <u>İstisnalar</u> | 600.000.000 |
| A tipi fon kâr payı | |
| Kurumlar Ver. Mat | 200.000.000 |
| Kurumlar ver. (%25) | 50.000.000 |
| Fon payı (%10) | 5.000.000 |
| Geçici vergi (%70) | 35.000.000 |

Asgari nisbette kurumlar vergisinin hesaplanması :

| | |
|-----------------------|-------------|
| Kurum kazancı | 800.000.000 |
| İstisna kurum kazancı | — |
| Kur.Ver.Matr. | 800.000.000 |
| Kurumlar Ver.(%20) | 160.000.000 |
| Fon payı (%10) | 16.000.000 |
| Geçici vergi (%70) | 112.000.000 |

Bu durumda kurum adına asgari nisbete göre hesaplanan kurumlar vergisi tahakkuk ettirilecektir.

- Kurum kazancı üzerinden st. Gelir vergisinin hesaplanması

- Kurumlar vergisi tebliğine göre yapılan hesaplama

| | |
|----------------------------------|-------------|
| Kurum kazancı | 800.000.000 |
| İndirimler | 640.000.000 |
| A tipi fon kâr payı | 600.000.000 |
| Kurumlar vergisi | 40.000.000 |
| <u>200.000.000 x 160.000.000</u> | |
| 800.000.000 | |

| | |
|------------------|-------------|
| St. Gel.Ver.Mat | 160.000.000 |
| St.Gel.Ver.(%20) | 32.000.000 |
| Fon payı (%10) | 3.200.000 |

- Yargı kararına göre yapılacak hesaplama :

| | |
|---------------------|-------------|
| Kurum kazancı | 800.000.000 |
| İndirimler | 760.000.000 |
| A tipi fon kâr payı | 600.000.000 |
| Kurumlar vergisi | 160.000.000 |
| St. Gel.Ver.Mat | 40.000.000 |
| St.Gel.Ver.(%20) | 8.000.000 |
| Fon payı (%10) | 800.000 |

IV- SONUÇ

Kurum kazancından indirim konusu yapılacak istisnalar kurumlar vergisi kanunu 8 inci madde ile aynı kanunun geçici maddelerinde ve diğer özel kanunlarda düzenlenmiştir. İndirim ve istisnaların indiriminde önceliğin, indirilemeyen istisnaların hangilerinin geçmiş yıl zararı olarak ileriki yıllarda indirilebileceği hususunda kurumlar vergisi kanununda açık bir düzenleme mevcut değildir. Bu durum tebliğlerle düzenlendiğinden vergi hukukunun genel prensibi olan kanunilik ilkesi gereği dava konusu olduğunda yargı mercilerince iptal edilebilmektedir. Dileğimiz indirim ve istisnalara ilişkin sorunlara ait çözümlerin kurumlar vergisi kanununda yapılacak düzenlemelerle giderilmesidir.