

KURUM KÂRLARININ VERGİLENDİRİLMESİ VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Yrd. Doç. Dr. İsmail AYDEMİR*

GİRİŞ

Kurumların elde ettikleri kârların vergilendirilmesi birtakım vergi analizlerini gerektirmektedir. Bu çalışmada; Kurum Kârlarının Vergilendirilmesi için KVK, GVK ve diğer vergi yasalarına bağlı olarak yapılacak KV., GV. ve Fon Paylarının hesaplanması ve Muhasebeleştirilmesi örnek yardımı ile işlenmektedir.

1. KURUM VE KÂRLA İLGİLİ KAVRAMLAR

1.1. Kurum ve Kâr

Kurum; anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler Kurumlar Vergisi yasamızda (KV. Mad. 2) kurum olarak tanımlanmaktadır.

Kâr; bir kurumun belli bir dönemde (1 Ocak - 31 Aralık) yaptığı giderler toplamı ile elde ettiği toplam hasılat arasındaki müsbet farktır. Bu fark menfi de olabilir. Yani bir döneme ait toplam gider, toplam giderden fazla olabilir. Bu durumda kâr yerine zarar vardır.

1.2. Kurumlarda Dönem Kârı

Kurumlarda belli bir yıla ait kâr veya zarar; Temel Mali Tablolardan ikincisi olan Gelir tablosunda 690 DÖNEM KAR VEYA ZARAR HS'nda izlenir (MUGT). Gelir tablosu ise bir kurumun belli bir döneme ait toplam gelirleri ve toplam giderlerinin hangi kalemlerden oluştuğunu detaylandıran tablodur.

1.1.1994 tarihine kadar ki uygulama kurumların vergi öncesi kârının mali tablolara yansıtılması şeklindeydi. Bu tarihten itibaren özellikle Tüzel kişiliği haiz olan Sermaye şirketlerinde Dönem Kârından vergi karşılıklarının ayrılması öngörülmüştür. Şahıs şirketleri ile kurumların vergilendirilmesinde önemli fark bu noktada ortaya çıkmaktadır (Çankaya, Türmob, 28).

Kurumlarda vergilendirilmenin yapılabilmesi için asıl olan Dönem Karından Mali kara ulaşmaktır. Çünkü mevcut vergi yasaları ve hukuki düzenlemeler 690 DÖNEM KAR VEYA ZARARI'nın MALİ KAR'a dönüştürülmesi, mali kâr üzerinden vergilendirilmenin yapılması ve karşılık ayrılması ve bunun mali

(*) Muğla Üniv. Muğla M. Yüksekokulu

tablolarla taşınmasını gerektiriyor (MUGT. 1)

Özetle ifade edilecek olursa; kurumlarda "Kurumlar Vergisinin" üzerinden hesaplanacağı kurum ka-

Aynı şekilde kurum kârlarının dağıtımını da bu faktörlerin tesirinde olarak; bir kısmı ilgili dönem sonunda (31 ARALIK) bir kısım kâr da izleyen yılda dağıtılır.

Dönem Kârının Dağıtım Aşamaları

Kâr Dağıtım Çalışmaları	Çalışmanın Yapılacağı Dönem	
	Bulunulan Dönem	İzleyen Dönem
1. Dönem Kârın Tesbiti	EVET	
2. Mali Kârın Tesbiti	EVET	
3. KV. ve F. Payının Tes.	EVET	
4. GV. ve F. Payının Tes.	>	EVET
5. Yasal Yed. Ayırımı		EVET
6. Dağıtıl. Kâr Pay. Ayr.		EVET
7. Kâr Dağıtım Tab. Düz		EVET

Kaynak: (Çankaya, Türmob, 27)

zancına Mali kâr denmektedir. kurumların gelir ve giderlerindeki çeşitlilik, vergi yasalarındaki indirim ve istisnalarla, kanunen kabul edilmeyen giderlerin varlığı MALİ KARA ulaşmayı zorlaştırmaktadır (Çankaya, Türmob, 28).

Kurum kârlarının vergilendirilmesinde unutulmaması gereken iki önemli husus daha vardır:

1. Kurumlarda Kâr Dağıtımını yönlendiren Düzenlemeler.

2. Kâr Dağıtım Aşamaları.

Kurumlarda Kâr dağıtımını:

- Türk Ticaret Kanunu,
- Vergi Yasaları,
- Şirket Anasözleşmesi,
- Genel Kurul Kararları yönlendirir (Çankaya, Türmob, 26)

1.3. Mali Kâra Ulaşma Çalışmaları

Dönem kârından mali kâra ulaşırken şu sıra izlenir :

A: 690 Dönem Kârı veya Zararı

B: Değerleme Farkları (+) veya (-)

C: Matraha ilave edilecek unsurlar (K.K.Edilm. Giderler)

D: İndirim ve İstisnalar Öncesi Kazanç

E: Matrahdan İndirilecek Unsurlar (İndirim ve İstisnalar)

F: Mali Kâr (Kurum Kazancı) = Kurumlar Vergisi Matrahı

Şimdi bunları özet biçimde açıklayalım.

1.3.1. 690 Dönem Kârı veya Zararı

690 Dönem Kârı veya Zararı

Kurumların gelir tablolarında yer

alan bu kalem, kurumların Vergi öncesi dönem kâr veya zararını ifade eder. Kurumları Gelir Tablolarında 5 adet Kâr veya zarar Kalemi yer alır. Dönem Kârı veya Zarar Hesabı dördüncü sıradaki kârdır.

THDS'de Gelir Tablosunda 3 adet gelir grubu, 6 adet gider grubu hesap yer almaktadır. Bunlar sırasıyla şöyledir :

- 60 Brüt Satışlar
- 61 Satış İndirimleri
- 62 Satışların Maliyeti
- 63 Faaliyet Giderleri
- 64 Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Kârlar
- 65 Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlar
- 66 Finansman Giderleri
- 67 Olağan Dışı Gelir ve Zararlar
- 68 Olağan Dışı Gider ve Zararlar
- 69 Dönem Kârı veya Zararı

Gelir tablosunda yer alan 9 adet ana grup hesaptan, aşağıya doğru süzülerek oluşan 5 adet Kâr veya Zarar kalemleri sırasıyla şöyledir :

Gelir Tablosu ve Kâr veya Zarar Hesapları

- 60 Brüt Satışlar
- 61 Satış İndirimleri (-)
- 1. Brüt Satış Kârı veya Zararı
- 63 Faaliyet Giderleri (-)
- 2. Faaliyet Kârı veya Zararı
- 64 Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Kârlar
- 65 Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlar (-)
- 66 Finansman Giderleri

- 3. Olağan Kâr veya Zarar Hesabı
- 67 Olağan Dışı Gelir ve Kârlar
- 68 Olağan Dışı Gider ve Zararlar (-)
- 4. Dönem Kâr veya Zararı
- 69 Dönem Kârı veya Zararı
- Dönem Kâr Ver. ve Yas. Yük. Karş. ()
- 5. Dönem Net Kârı veya Zararı

Yukarıda ifade edildiği gibi Kurumlarda Dönem Kârı veya Zararından sonra Mali Kâra ulaşmak birtakım analiz ve sentezlerin yapılması ile mümkündür. Bu analizler sonucu, dönem kâr veya zararından mali Kâra ulaşılır. Bu kâr üzerinden kurumlar Vergisi ve Fon Payı hesaplanarak, 691 Vergi ve yasal yükümlülük karşılığı (KV. ve Fon Payı için) ayrılır. Ayrılan bu karşılık 690 DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI'dan düşülerek, Dönem net kâr veya zararına ulaşılmış olur.

Fakat Mali Kâra ulaşmak için aşağıdaki işlemler sırayla yapılmalıdır. Bir kaleminde hemen mali kâra ulaşılmaz. Şimdi Mali Kâra ulaşmak için yapılacak işlemleri sırasıyla izleyelim;

1.3.2. Değerleme Farkları (+) veya (-)

Mali kâra (Safi Kurum kazancı'na) ulaşmak için KVK. ve GVK.ndaki düzenlemeleri dikkate almak gerekiyor.

Dönem kârının ait olduğu dönemde şirket varlıkları VUK'daki değerlendirme ölçülerinden (VUK. 269 - 290. mad.) farklı ölçülere göre değerlendirilmişse (TTK. ve SPK'ya göre)

değerlemeden dolayı saptanacak farkındönem kârı veya zararına yansıtılması gerekir. Bu yansıtma Dönem kârına (+) ya da (-) biçimde olabilir.

1.3.3. Matraha İlave Edilecek Unsurlar (K.k. Edilmeyen Giderler)

Değerleme farklarından sonra ikinci aşama, dönem kârından düşürülmüş olan ve GVK. Mad: 41 ve KVK. Mad: 15, 16 ve 17'de açık biçimde bilinmiş olan "Gider Kabul Edilmeyen Ödemeler" ve "Kabul Edilmeyen indirimler" in tesbit edilerek dönem kârına ilavesi gerekir (M.Aslan, TVS'190).

1.3.4. İndirim ve İstisnalar Öncesi Kazanç

Dönem kârına Değerleme Farkları (+) veya (-) biçimde yansıtılıp ardından KK. Edilmeyen Giderler Eklenmesi ile hesaplanır. Sıra bundan sonra Matrahtan indirilecek olan Vergiden bağışık gelirlere (İndirim ve İstisnalar) gelmiştir.

1.3.5. Matrahdan İndirilecek Unsurlar (İndirim ve İstisnalar)

Vergi yasalarımız dönem kârına ilave edilmiş bazı gelirlerin (istisna) vergilendirilmesini istemiyor. Mali Kârın tesbitini güçleştiren unsurlardan biri de bu husustur. Sebebi ise açıktır. Çünkü İndirim ve istisna konusunu oluşturan hususların kaynağı çok sayıda kanunun farklı mad-

delerine serpiştirilmiş durumdadır. Aynı zamanda bunlar sık sık değiştirilmekte olup, bunun takibi ve tesbiti bir uzmanlık alanı olmuştur. Yine bu istisnalardan bir kısmının işletilmesi dönemin kârla kapanmasına bağlı iken bir kısım istisnalar dönem zararları da kapansa bile indirim konusu yapılmaktadır. (Çankaya, Türmob, 34, N. Karyağdı, 269).

1.3.6. Mali Kâr (Kurum Kazancı) = Kurumlar Vergisi Matrahi

İndirim ve İstisnalar öncesi Kazançtan, İndirim ve İstisnaların düşülmesi ile Mali Kara ulaşılır.

Formül olarak : $D - E = \text{MALİ KARDIR.}$

Sıra Mali Kâr üzerinden Kurumlar Vergisi ve Gelir Vergisinin hesaplanmasındadır.

2. KURUMLAR VE GELİR VERGİSİ İLE FON PAYLARININ HESAPLANMASI

2.1. Kurumlar ve Fon Payı Hesaplanması

1.1.1999 öncesine kadar Kurumların elde ettikleri kazançlar öncelikle %25 oranında ya da durumu göre %20 oranında KV'ne ve bunun üzerinden % 10 Fon payına tabi tutuluyordu (Karyağdı, 270).

4369 S. Yasa ile yapılan değişiklikler sonrası 1.1.1999'dan geçerli olmak üzere Kurum Kazancı %30 oranında Kurumlar vergisine tabi tutulacak ayrıca hesaplanan KV üye-

rinden %10 KV. Fon Payı hesaplanacaktır. Buna göre KV. yükü % 33 dür (İ. Ögün, 327).

2.2. Gelir Vergisi ve Fon Payı Hesabı

İndirim ve istisna kazançlar kâr ister dağıtılsın ister dağıtılmasın ayrıca GVK 94/6-b-ii uyarınca tevkifata tabi tutulacaktır. İştirak kazançları GVK'nun 94/6-b-ii maddesine göre GV tevkifatına tabi değildir. Yine 4369 sayılı Kanun ile GVK'nun 94/6 maddesi uyarınca kurum kazançları için Stopaj uygulaması getirilmiştir. 1.1.1999'dan itibaren geçerli olan bu uygulama üç bölümden oluşmaktadır (Çankaya, Tümob, 42).

1. Kurum istisnalarında Stopaj uygulaması.

2. Dağıtılmayan Kâr Paylarına vergi uygulaması yok.

3. Kurumlarda vergi yükümlüsü olmayanlarla vergiden muaf olanlara yapılan kâr payı ödemelerinden vergi kesintisi yapılacaktır.

Özetle belirtmek gerekirse KV. ve GV. matrahlarının hesaplanması şöyledir : Kurum kazançlarının vergilendirilmesi Kurum kazançlarının %30 oranında Kurumlar vergisine tabi tutulmasıyla bitmemektedir (İ. Ögün, 328). Bunun yanında iştirak kazançları yanında iştirak kazançları dışında kalan kurumlar vergisinden müstesna kazanç ve iratların (tevkifata tabi olmadığı özel olarak belirtilenler hariç) tevkifata tabi tutulması gerekmektedir.

Kurumlar Vergisinden müstesna kazançlara tevkifat yapılmasına ilişkin yasal düzenleme; GVK'nun 4369 sayılı Kanunla değiştirilen 94. Mad.nin 6, 7, 8, 9, 14. fıkralarında belirtilmiştir (İ. ÖĞÜN, 336 ve Yaklaşım, Mart/2000 Pratik Bilgiler.

2.3. Örnek Yardımıyla KV, GV. ile Stopaj Hesaplaması

ÖRNEK :

Halka Kapalı Bir Kurumda (BAŞ. AŞ) KV. ve GV. ile Fon Paylarının Hesaplanmasına dair Uygulama

BAŞ AŞ. Halka Kapalı bir Anonim şirket olup, 1999 Yılı dönem Karı: 125.000.000.000 TL.dir. İlgili dönemde Mali Kâra ulaşmak için Kurumca yapılan Gelir ve Gider analizlerine bağlı olarak elde edilen değerleme farkları ile Kanunen Kabul edilmeyen giderler ve Kurumun yararlanabileceği İndirim ve istisnalar ise şöyledir :

(000.000 TL)

Dönem Karı	125.000
Değerleme Farkları (-)	19.000
K.K.Edilmeyen Gidl. (+)	13.000
İndirim ve İstisnalar	
Öncesi Kurum Kazancı	119.000

Kurumun Yararlanabileceği İndirim ve İstisnalar ise şöyledir :

(000.000 TL)

1. İştirak kazancı	5.000
2. Rüçhan Hakkı Satışı	200
3. Emisyon Primi	300
4. İştirak His. Sat. kazancı	10.000
5. Üretim Tes.nin Aynı Ser-maye Olarak Kon. Sağ-lanan Kazanç	5.000

6. Yatırım İndirimi	25.000
Toplam İndirim ve İstisnalar	45.500

BAŞ AŞ.'de KV. HESABI

(000.000 TL)

Verilere göre Baş AŞ'nin :

İnd. ve İstsn. Öncesi	
Kurum Kazancı	119.000
Toplam İndirim ve İstisnalar	45.500
Kurum Safi Kazancı (KV. Matrahı)	73.500
KV (73.500 x 0.30)	22.050
KV.F.Payı 22.05x0.10	2.205.
Toplam	24.255

BAŞ AŞ.'de GV. HESABI (000.000 TL)

BAŞ AŞ'nin GVK'nun 94/6-b/ii'ye göre yapması gereken tevkifatlara gelince: KV'den müstesna Kazanç ve İratlardan yapılması gereken tevkifatlar şöyledir :

YAPILACAK TEVKİFATLAR

(000.000 TL)

1. İştirak Kazancı (Tevkifata Tabi değil GVK. 94/6-b/ii)	
2. Rüçhan Hakkı Kup. Satışı	2.000
Yapılması Gereken Tevkifat (2.000x015)	300
Hesaplanan Fon payı (300x010)	30
3. Emisyon Primi	300
Tevkifata Tabi Değil (KVK. Geçici Mad. 28)	
4. İştirak Hissesi Satış Kazancı	10.000
Yapılması Gereken Tevk. (10.000 x 0.15)	1.500

Hesaplanan Fon Payı (1.500x0.10)	150
5. Üretim tesisinin aynı sermaye olarak konulmasından doğan kazanç (Tevkifata tabi değil)	—
6. Yatırım İndirimi	25.000
Yapılması Gereken Tevkifat (25.000x0.15)	3.750
Hesaplanacak F.Payı (3.750x0.10)	375
Toplam Tevkifat Tutarı	5.550
Toplam Hesaplanan Fon Payı	555

Buraya kadarki GV' ile ilgili hesaplamalar GVK' 94/6-b-i e göre yapılmıştır. İlgili yılda elde edilen kârın ortaklara dağıtılmazsa; bu kurumdaki GV. Kesintisi Hesabı burada tamamlanmış olmaktadır. Ancak ilgili dönemde elde edilen kârın ortaklara dağıtılması düşünüülüyorsa o durumda kapalı AŞ.lerde dağıtılan kâr tutarı üzerinden %15 oranında GV. hesaplanacak ve ayrıca da bunun %10 oranında fon payı kesintisi yapılacaktır.

3. HESAPLANAN VERGİLERİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

BAŞ AŞ'nin 1999 Yılı Kurum kârları üzerinden Hesaplanan KV. Tutarı :

KV (73.500 x 0.30)	22.050
KV.F.Payı : 22.050x0.10	2.205
Toplam	24.255

Gelir Vergi	
Toplam tevkifat Tutarı	5.550
Toplam Hesaplanan Fon Payı	555

Bulunan bu sonuçlardan sonra yapılacak işlem bunların muhasebeleştirilmesidir. Kurumlarda Kâr dağıtım işlerinin aşamalarına bakınca bir kısım işlemler ilgili dönemin sonununda (31 ARALIK), bir kısmı ise izleyen yılda gerçekleşmektedir. Bu durum Kurumlarda Kurum Kazançları üzerinden hesaplanacak olan vergilerle doğrudan ilgilidir. Çünkü Kurum kârı üzerinden hesaplanan KV'nin tutarı 31 ARALIK'ta belli olmakta ve bunun için karşılık rahatlıkla ayrılabilir. Ancak GV. tutarının 31 ARALIK'ta hesaplanması mümkün değildir.

Bunun nedeni nedir? Bunun nedeni şudur: 4369 SY' derki: tam mükellef kurumlar tarafından kâr dağıtımı yapılmadıkça (istisna kazançlar hariç) Stopaj mükellefiyetinin kaldırılmasıdır (S. Aydın, s. 116)

Bu sebeptendir ki kanaatimize göre ilgili dönemin sonunda Hesaplanan vergilerin muhasebeleştirilmesi yapılırken, KV ve KVF için karşılık ayırmak ve bunu dönem kârından düşmek kolay olurken, GV. ve GVFP'nin hesaplanması dönem sonunda tamamı ile gerçekleştirilemediğinden, GV. ve Fon payı için karşılık ayrılması mümkün olmayacaktır.

Vergilerle ilgili Muhasebe işlemlerinin izlenmesinde sırasıyla şu işlemler yapılacaktır :

1. Hesaplanan KV. ve Fon Payı için karşılık ayrılacaktır.

2. Ayrılan bu karşılık Dönem

kârından indirilecektir.

3. Dönem Net Kârı Bilanço'ya aktarılır (Bunun içinde GV'de mevcuttur)

4. Kalan kâr, Geçmiş yıl kârlarına alınır.

5. Kalan kârdan Gelir vergisi de düşülünce kalan kârdan varsa öncelikle Geçmiş Yıl Zararları düşülür.

6. TTK'na göre 1. ve 2. Yasal Yedek Akçeler ve Temettüler hesaplanır.

Arkasından da çalışanlara, Yönetim Kuruluna, Denetçilere dağıtılacak kâr payları ve de Şirket Anasenedi ve Genel Kurulca Kalan Kârdan ayrılması gereken unsurlar var ise hesaplanır ve ayrılır.

Yukarıda ifade edildiği üzere KV. ve Fon Payı ile ilgili hesaplama ilgili dönemin sonunda tamamlanmaktadır. 4369 SY'nın 94/6. Mad. ilgili fıkraları gereği GV. Tevkifat ve Fon Payları hesaplamaları ise izleyen yıldaki kalan kâr dağıtımlarına göre şekilleneceği için GV. ile ilgili Muhasebeleştirmeler, izleyen yıl Nisan ayında yapılacaktır.

Muhasebe Kayıtları :

KV (73.500x0.30) :	22.050
KV.F.Payı: 22.050x0.10:	2.205
Toplam :	24.255

31/12/1999	
691 Dön. Karı Ver. ve Yas. Yük. Karş.	24.255
370. Dön. Kârı Ver. ve	

Yas. Yük. Karş.	24.255
00 K. Vergisi	22.050
01 KVF. Payı	2.205
690 D.Kârı/Zararı Hs.	125.000
691 Dön. Karı Ver. ve	
Yas. Yük. Karş.	24.255
692 D.Net Kâr/Zarar	100.745
692 D.Net Kar/Zarar	100.745
590 Dönem Net karı	100.745
10/01/2000	
590 Dönem Net kârı	100.745
570 Geç.Yıl Kâr.	100.745

GELİR VERGİSİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Toplam Tevkifat Tutarı	5.550
Toplam Hesaplanan Fon	
Payı	555
Toplam	6.105
30/04/2000	

570 Geçmiş Yıl Kârları	100.745
360 Ödenecek Vergi	
ve Fonlar	6.105
540, 541, 542, 580	
Hesapları (X)	94.640

(X) Vergiden sonra Kalan Kârdan
Ayrılan;

– Yasal Yedek Akçeler,

– Ortaklara ve Yön. Kurul.na Ya-
pılacak Kâr dağıtımları ve.

– Anasenet ve G. Kurul Yetkisi ile
dağıtılması Muhtemel Kârlar ve de
varsa geçmiş 5 yıla ait zâr mah-
suplarıdır.

Konuyu şöyle özetlemek müm-
kündür: Yukarıda ifade edildiği üzere
KV. ve Fon Payı ile ilgili hesaplama;
ilgili dönemin sonunda ta-
mamlanmaktadır. 4369 SY'nın 9476.
Mad. ilgili fıkraları gereği GV. Tevkifat
ve Fon Payları hesaplamaları ise iz-
leyen yıldaki kalan kâr dağıtımlarına
göre şekilleneceği için GV. ile ilgili
Muhasebeleştirmeler izleyen yıl
Nisan ayında yapılacaktır.

KAYNAKLAR

1. Musa ÖRMECİ; 4369 Yasaya Göre
Tüm Vergi Yasaları; İst. 1998.
2. Nejat TANKER; Finansal Muhasebe,
Ankara. 1997
3. İslam ÇANKAYA; Dönem Kârının Ver-
gilendirilmesi, Dağıtımı ve Mu-
hasebesi, Türmob, İst. 1999.
4. İsmail ÖĞÜN; Kurumlar Vergisi Mat-
rahının Tesbiti Dönem Sonu İşlemleri,
Türmob, Ankara, 2000.
5. Nazmi KARYAĞDI; Kâr Dağıtan Ku-
rumlarda 2000 Yılı Sorunları, Türmob,
Ankara, 2000.
6. İ. Çankaya; Halka Açık AŞ.'lerde Kâr
Dağıtımının Vergilendirilmesi, Vergi-
Sorunları Dergisi, 1997/127 sayı.
7. Yaklaşım Dergisi; Pratik Bilgiler, Mart,
2000.
8. Selda AYDIN; Kurumlar Vergisi Mat-
rahının Tesbiti, Yaklaşım / Nisan /
1999
9. Mehmet ASLAN; Türk Vergi Sistemi;
Malatya, 1997.
10. İ. ÇANKAYA; Dönem Kârının Ver-
gilendirilmesi, Ankara, 98.
11. İ. AYDEMİR, M. UÇAR; TDHS'nde
Mali Tabloların Hazırlanması ve Su-
numu, İst.İ 1995.