

ASGARİ KURUMLAR VERGİSİ MATRAHI İLE KURUMLARIN GELİR VERGİSİ KANUNU'NUN 94/6 MADDESİNE GÖRE YAPTIKLARI GELİR VERGİSİ TEVKİFATI

Doğan ŞENYÜZ*

I-GİRİŞ

Kurumlar vergisinde (KV) istisnalara geniş biçimde yer verilmiştir. KV Bir taraftan istisnalara yer verirken diğer taraftan bunlardan bazılarını asgari vergi (oran) müessesesi aracılığıyla vergilendirmektedir. Böylelikle istisnalarla vergi matrahının aşınmasına bir sınır çizilmek istenmiştir. Asgari vergi (veya oran) müessesesi ile istisnaların bazılarının istisna vasfını büyük ölçüde kaybettiği görülmektedir. Bu noktada, hangi istisnaların asgari vergi matrahına girdiğinin ya da dışında kaldığının tespiti önem kazanmaktadır.

KV'nin %46'lık oranının %25'e indirilmesiyle birlikte sisteme GVK'nın 75/4 maddesinde ifadesini bulan bir menkul sermaye iradı (MSİ) ilave edilmiştir. Bahsedilen MSİ'nin, GVK'nın 94.maddesi çerçevesinde tevkifata tabi tutulacağı hükmedilmiştir. Ancak, bu madde düzenlemesine ilave olarak bazı unsurlar özel düzenlemelerle tamamen veya kısmen bu tevkifat dışına çıkartılmıştır. Bu nedenle, GVK'nın 94. maddesine göre yapılan tevkifatın dışında kalan veya farklı tevkifat oranı uygulanan hususların belirlenmesi ihtiyacı ortaya çıkmıştır.

Bu yazıyla gerek asgari KV, gerekse GVK 94/6-b çerçevesinde yapılan tevkifat kapsamına ilişkin açıklamalara yer verilecektir. Bu nedenle, açıklamalar iki başlık altında ele alınacaktır.

II-NORMAL VE ASGARİ KURUMLAR VERGİSİ

Kurumlar vergisi (KV) mükellefleri, 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun (KVK) 25/1 maddesine göre vergilerini öncelikle %25 oranına göre hesaplayacaklardır. Ancak, bu şekilde hesaplanan vergi, KVK'nın 25/2 ye göre %20 oranı üzerinden hesaplanan vergiden az olamayacaktır. Bundan amaç, hesaplanacak KV'ye minimum bir sınır çizmektir. O halde KV'de biri %25'lik, diğeri %20'lik olmak üzere iki oran karşımıza çıkmaktadır. İlgili oranların uygulandığı matrahların farklılık arz etmesi nedeniyle %25'lik, %20'lik oranın uygulandığı iki matrah ortaya

(* Uludağ Üniversitesi İ.İ.B.F. Maliye Bölümü Öğretim Üyesi

çıkılmaktadır. Sonuçta KV'nin hesaplanmasında her iki matrah ve oran ayrı ayrı dikkate alınmalıdır. Bu farklılığı ifade etmek üzere, %25'lik orana "normal oran" ve buna uygulanacak matraha "normal matrah" demek doğru %20'lik orana "asgari oran" ve buna uygulanacak matraha da "asgari matrah" demek doğru olur. Bütün bunlar bizi, KV de fiilen "normal vergi" ve "asgari vergi" ayırımı noktasına götürmüştür. Formüle edersek,

$$\text{NORMAL KV} = \text{Normal Matrah} \times 0,25$$

$$= \text{Kurum Kazancı} - (\text{İstisnalar ve İndirimler}) \times 0,25$$

$$\text{ASGARİ KV} = \text{Asgari Matrah} \times 0,20$$

$$= \text{Kurum Kazancı} - (\text{Bazı İstisnalar ve İndirimler}) \times 0,25$$

Yukarıda yer alan formüllerden de anlaşılacağı üzere, asgari KV de tüm istisnalar matrahın dışına çıkartılmaz. Bazıları çıkartılır. Asgari KV matrahının dışına çıkartılacak istisnaların neler olduğunu bu konuda genel hüküm niteliğindeki KVK'nın 25/2 maddesine ve özel hüküm niteliğindeki çeşitli maddelerine bakarak karar vermek mümkündür. Asgari KV'si matrahının tespitinde dikkate alınmayacak istisnalar aşağıda tablo halinde gösterilmiştir.

ASGARİ KV MATRAHININ DIŞINDA TUTULAN İSTİSNALAR TABLOSU

İSTİSNA ADI	DAYANAĞI	SÜRESİ
İştirak Kazançları	KVK Md. 25	Devamlı
Yatırım Fonların(*) Portföy İşletmeciliği Kazançları	KVK Md. 25	Devamlı
Yatırım Ortaklıklarının(**) Portföy İşletmeciliği Kazançları	KVK Md. 25	Devamlı
Yatırım İndirimi	KVK Md. 25	Devamlı
Risturnlar	KVK Md. 8/2	Devamlı
Cari Yıl Finansman Fonu	KVK Mük. Md. 8/2 ve BKK 92/3895	Devamlı

(*) **Yatırım Fonları:** Tüzel kişiliği olmamak üzere banka ve sigorta şirketlerince kurulabilirler. Fon'un mal varlığı kurucunun malvarlığından ayrı olup, halktan toplanan paralar, para sahipleri adına riskin dağıtılması ve inancılı mülkiyet esaslarına göre sermaye piyasası araçları, gayrimenkul, altın ve diğer kıymetli madenler portföyü işletmek üzere kurulurlar.

(**) **Yatırım Ortaklıkları:** Anonim şirket şeklinde kurulurlar. Sermaye piyasası araçları, gayrimenkul, altın ve diğer kıymetli madenler işletmek amacıyla kurulurlar.

İSTİSNA ADI	DAYANAĞI	SÜRESİ
Serbest Bölgeden Elde Edilen Kazançlar	3218 Sayılı SBK Md. 6	Devamlı
İştirak Hisseleri Satışından Sağlanan Kazançlar	KVK Geç. Md. 23/a-3	31.12.1998'e kadar
Gayrimenkullerin Satışından Sağlanan Kazançlar	KVK Geç. Md. 23/a-3	31.12.1998'e kadar
Üretim Tesislerinin veya Bunların Gayrimenkullerinin Teşvik Belgesi Yatırım Yapacak Yeni Kurulan Sermaye Şirketine Ayni Sermaye Olarak Konulması Halinde Ortaya Çıkan Kazanç	KVK Geç. Md. 23/a-3	31.12.1998'e kadar
Üretim Tesislerinin veya Bunların Gayrimenkullerinin Teşvik Belgesi Yatırım Yapacak Yeni Kurulan Yabancı Ortaklı Bir Anonim Şirkete Sermaye Olarak Konulması Halinde Ortaya Çıkan Kazanç	KVK Geç. Md. 23/a-3	31.12.1998'e kadar
Rüçhan Hakkı Kupon Satış Kazançları	KVK Geç. Md. 23/b ve (KVK Md. 8/5)	31.12.1998'e kadar
Emisyon Primleri	KVK Geç. Md. 23/b ve (KVK Md. 8/5)	31.12.1998'e kadar
01.01.1998'den Önce İhraç Edilerek Kanunlarına veya Devletin Akdettiği Sözleşmelere Göre İstisna Edilen Menkul Kıymetlerin Temettü, Faiz ve İkramiyeleri	KVK Geç. Md. 23/b (KVK Geç. Md. 11)	31.12.1998'e kadar
Yurtdışı İnşaat, Onarma, Montaj Hizmetlerinden Sağlanan Kazançlar	KVK Geç. Md. 24/2	31.12.1998'e kadar

Yukarıdaki tabloda belirtilen istisnalar dışında kalan istisnalar asgari KV matrahına dahil olacaktır. O halde istisna kapsamındaki -tabloda belirtilenler dışında- gelirler için %20 üzerinden AKV hesaplanıp vergi ödeneceği öngörülmektedir. Sonuçta bu uygulama, yapısı itibariyle "tam istisna" özelliği taşıyan bazı istisnaların kısmi istisnaya dönüşmesine, "kısmi istisna" özelliği taşıyan istisnaların (örneğin, turizm istisnası) kısmiliğinin azalmasına sebep olmaktadır.

III-KURUMLARIN GELİR VERGİSİ KANUNU'NUN (GVK) 94/6-a ve b MADDESİNE GÖRE YAPTIKLARI TEVKİFAT

Kurumların (yıllık veya özel beyanname veren) indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından bazı indirimler yapıldıktan sonraki tutarı 193 Sayılı GVK'nın 75.maddesinin 4 bendine göre menkul sermaye iradı kabul edilmiştir.

Bulunacak menkul sermaye iradı üzerinden de GVK'nın 94.maddesinin 6/b bendine göre tevkifat yapılacağı öngörülmüştür. Menkul sermaye iradının dağıtılıp dağıtılmamasının tevkifat yapılması açısından bir önemi bulunmamaktadır.

MENKUL SERMAYE İRADİ BULUNURKEN İNDİRİLECEK UNSURLAR
Menkul Sermaye İradının (MSİ) tutarına kurum kazancından aşağıda belirtilen "**indirilecek unsurların**" düşülmesiyle ulaşılır. Dolayısıyla indirilecek unsurlar üzerinden tevkifat yapılmayacağından bunlar tevkifat dışında bırakılmış ol-
maktadırlar.

MSİ=Kurum Kazancı - İndirilecek Unsurlar

- Hesaplanan Kurumlar Vergisi (1)
- İştirak Kazançları (Yatırım fonlarının katılma belgeleri ile yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kar payları hariç) Portföyünün en az %25'i hisse senetlerinden oluşan menkul kıymetler (A tipi) yatırım fonları (döviz yatırım fonları hariç) katılma belgeleri kar payları Portföyünün en az %25'i hisse senetlerinden oluşan menkul kıymetler (A tipi) yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kar payları
- Risk sermayesi yatırım fonları katılma belgeleri kar payları
Risk sermayesi yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kar payları
- Gayrimenkul yatırım fonları katılma belgeleri kar payları
Gayrimenkul yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kar payları

Formüle uygun biçimde bulunan MSİ üzerinden, kurum;

halka açık anonim şirket ise (BKK 93/5148) % 10

diğerlerinin herhangi biri ise (BKK 93/5148) % 20

yatırım indirimi tutarı için (BKK 95/7593) % 15

oranında gelir vergisi tevkifatı yapacaktır.

Yukarıda belirtilen indirilecek unsurlar dışında kalan unsurların kurum kazancından indirilmesi mümkün değildir. Yani, indirilecek unsurlar arasında yer alanlar gelir vergisi tevkifat matrahına girmediğinden üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılması sözkonusu olmayacaktır. Bu husus gelir vergisi tevkifatı yapılması açısından genel bir düzenlemedir. GVK'nın 74/4.maddesindeki mevcut düzenlemeye ilave olarak KVK'da kurumun elde ettiği kazançların bazıları üzerinden tevkifat yapılmayacağı bazılarından ise % 15 den az oranlı olacak şekilde farklı oranlarda tevkifat yapılacağı özel düzenlemelerine yer verilmiştir. Sonuçta bu düzenlemelerle bazı kurum

(1) KVK indirilebilecek unsur olarak hesaplanan sadece KV'yi da belirttiğinden KV üzerinden hesaplanan fon payı indirim dışında kalacaktır. KVK Genel Tebliğ No. 47 VI/3-d

kazançları kısmen veya tamamen GV tevkifatı dışına fiilen çıkartılmış olmaktadır. Kurum kazancının içinde yer alsa bile üzerinden tevkifat yapılmayacak veya %15'den daha düşük oranlı tevkifat yapılacak kazanç türleri, dayanağı ve süresi aşağıda tablo halinde gösterilmiştir. Tabloda yer verilmeyen istisnaların ise GV tevkifatına tabi olacağı açıktır.

ÜZERİNDEN TEVKİFAT YAPILMAYACAK KAZANÇLAR TABLOSU

KAZANCIN NİTELİĞİ	DAYANAĞI	SÜRESİ
Kurum Kazancından İndirilecek Unsurlar	GVK 94/6-b	Sürekli
Risturn İstisnası	KVK Md. 8/2-son	Sürekli
Serbest Bölgelerden Elde Edilen Kazançlar	3218 S. K. Md. 6	Sürekli
Bankaların İştirak Paylarını Halka Arzetmesinden Sağladıkları Kazançlar	3332 S. K. Md. 7/a	Sürekli
Cari Yıl Finansman Fonu	KVK Mük. Md. 8	Sürekli
Eğitim, Sağlık Hizmetleri İstisnası Kapsamındaki Kazançları	KVK Geç. Md. 21	İstisna süresi sonuna kadar
Emisyon Primleri İstisnası	KVK Geç. Md. 23/b	31.12.1998'e kadar (*)
Üretim Tesislerinin veya Bunların Gayrimenkullerinin Teşvik Belgeli Yatırım Yapacak Yeni Kurulan Sermaye Şirketine Sermaye Olarak Konulması Halinde Doğan Kazançlar	KVK Geç. Md. 23/a-3	31.12.1998'e kadar
Üretim Tesislerinin veya Bunların Gayrimenkullerinin Teşvik Belgeli Yatırım Yapacak Yeni Kurulan Yabancı Ortaklı Bir Anonim Şirkete Aynı Sermaye Olarak Konulmasından Doğan Kazançlar	KVK Geç. Md. 23/a-3	31.12.1998'e kadar

(*) Bir sonraki tablonun altında yer alan (**) dipnota bakınız.

IV-SONUÇ

Asgari KV ve GV tevkifatı birlikte ele alındığında müesseselerin karışık bir biçimde düzenlendiği görülmektedir. Mevcut düzenlemelerden amaç, istisnaların gerek KV gerek GV tevkifatı kapsamı içine alınması olmakla birlikte sonuçta bazılarının sürekli veya geçici olmak üzere kısmen veya tamamen kapsam dışına çıkarıldığı görülmektedir.

Bu ise KV ve GV'nin genel düzenlemeler şeklinde öngörülen amaçlarının aşıldığını göstermektedir. Hatta asgari vergi dışına çıkartılan bir istisnanın gelir vergisi tevkifatına girdiği bunun tersinin de geçerli olduğu düzensiz bir yapı görünümü verilmiştir. Uygulamanın nasıl olması gerektiği bu konuda yapılacak tebliğ niteliğindeki bir düzenleyici işlemle bütünüyle ortaya konulmasında büyük bir yarar görmekteyiz.

ÜZERİNDEN DÜŞÜK ORANDA TEVKİFAT YAPILACAK KAZANÇLAR

KAZANCIN NİTELİĞİ	DAYANAĞI	SÜRESİ	TEVKİFAT ORANI
Portföyünün En Az %25'i Hisse Senetlerinden Oluşan Menkul Kıymetler Yatırım Fonları (Döviz Yatırım Fonları Hariç) ile Aynı Nitelikteki Menkul Kıymetler Yatırım Ortaklıklarının Portföy İşletmeciliğinden Doğan Kazançlar	KVK 94/6-a-i BKK (93/5148)	Sürekli	% 0 (sıfır)
Risk Sermayesi Yatırım Fonları veya Ortaklıklarının Kazançları	KVK 94/6-a-i BKK (93/5148)	Sürekli	% 0 (sıfır)
Gayrimenkul Yatırım Fonları veya Ortaklıklarının Kazançları	KVK 94/6-a-i BKK (93/5148)	Sürekli	% 0 (sıfır)
Portföyünün % 25'den Az Hisse Senetlerinden Oluşan Menkul Kıymetler Yatırım Fonları (Döviz Yatırım Fonları Hariç) ile Menkul Kıymetler Yatırım Ortaklıklarının Portföy İşletmeciliğinden Doğan Kazançlar	KVK 94/6-a-i BKK (93/5148)	Sürekli	% 10
Rüçhan Hakkı Kupon Satış Kazancı	KVK Geç. Md. 23/b	31.12.1998'e kadar (**)	% 10
01 Ocak 1986'dan Önce İhraç Edilerek Kanunlarına veya Devletin Akdettiği Sözleşmelere Göre İstisna Edilen Menkul Kıymetlerin Temettü Faiz ve İkramiyeleri	KVK Geç. Md. 23/b KVK Geç. Md. 11	31.12.1998'e kadar (**)	% 10
İştirak Hisselerinin Satışından Doğan Kazançlar	KVK Geç. Md. 23/a-3	31.12.1998'e kadar	% 10
Gayrimenkullerin Satışından Doğan Kazançlar	KVK Geç. Md. 23/a-3	31.12.1998'e kadar	% 10
Yurt Dışı İnşaat, Onarma Montaj ve Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazançlar	KVK Geç. Md. 24/2	31.12.1998'e kadar	% 5 % 10 % 10 indirimli değişken oran
· Halka Açık Anonim Şirketlerde			% 5
· Diğer Kurumlarda			% 10
· Yurtdışı Kazançlara Mahallinde Uygulanan Vergiler %25 ve Altında ise			% 10
· Yurt Dışı Kazançlara Mahallinde Uygulanan Vergiler %25'in Üzerinde ise, %25'i Aşan Her Bir Puan İçin, %10'luk Oran, %0,75 Oranında İndirilecek Bulunur.			indirimli değişken oran
· Yurt Dışında Uygulanan Oran;			
a) Halka Açık Anonim Şirketlerde			% 0 (sıfır)
% 28.75 ve Üzeri ise			% 0 (sıfır)
b) Diğer Kurumlarda %32,5 ve Üzeri İse			% 0 (sıfır)

(**) 51 No.lu KV Genel Tebliği'nin IV. Bölümünde her ne kadar mevcut uygulamanın 31.12.1998'e kadar geçerli olduğu belirtilmişse de KVK geç. Md. 23/b'deki düzenlemeye göre uygulamanın sürekli olduğu sonucuna ulaşılmaktadır.