# 1994 YILI KURUM KAZANÇLARI İÇİN VERİLECEK DÜZELTME BEYANNAMESİ

Mesut HIŞIL
Vergi Denetmeni

## I - GİRİŞ:

Bazı vergi kanunlarında değişiklik yapan 4108 sayılı kanun 2.6.1995 tarihinde yayımlanmıştır. Belirtilen kanunla kurumlar vergisine tabi tutulan bazı kurum kazançları kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Bu şekilde istisna edilen kurum kazançları için kanunun yürürlük tarihi 1.1.1994 olarak kabul edilmiştir. Kanunun yayımlandığı tarihte 1994 yılı kurumlar vergisi beyannamesi verilmiş olduğundan (özel hesap dönemine tabi olmayan kurumlarda 1994 yılı kurumlar vergisi beyannamesi Nisan 1995 ayı içinde verilmiştir.) Kanunda öngörülen türden kurumlar vergisinden istisna edilmiş, kazanca sahip olan kurumlar dilerlerse düzeltme beyannamesi vermek suretiyle yeniden hesaplanacak vergileri sonucu vergi idaresinden alacakları olması halinde bunu vergi borçlarına mahsup ettirebilecekleri gibi nakten geri iade olarak da alabileceklerdir.

## II - KURUMLAR VERGİSİNDEN İSTİSNA EDİLEN KAZANÇLAR:

### A - 1994 Yılı Kurum Kazançlarından İstisna Edilen Kazançlar:

Bilindiği üzere kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlar 3946 sayılı Kanunla değiştirilen KV Kanunu'nun 8. maddesi gereği daraltılmış, önceden istisna konusu edilen kurum kazançlarının bir kısmı

kaldırılmıştır. Buna göre 1994 yılı kurum kazançlarına uygulanan ve kurumlar vergisinden istisna edilen kurum kazançları şunlardır.

**1 - Devamlılık Arzeden İstisna Kazançlar:**

– İştirak Kazançları (KVK Md. 8/1)

– Risturn İstisnası (KVK Md. 8/2)

– Portföy İşletmeciliği Kazançları ile Risk Sermayesi ve Gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklarının elde ettikleri kazançlar (KVK Md. 8/4).

– Rüçhan hakkı kuponlarının satışı ile şirketlerin kuruluşlarında veya sermeyelerini artırdıkları sırada çıkarılan hisse senetlerinin itibari değerlerinin üzerinden elden çıkarılmasından sağlanan (emisyon primi) kazançlar (KVK Md. 8/5)

– Kurumların aktiflerinde bulunan yatırım fonları ve ortaklarına ait katılma belgelerine ilişkin kâr payları (KVK Md. 8/6)

– Yatırım indirimi (GVK Ek Mad. 1)

– 24 Haziran 1994 tarihinde 4008 sayılı Kanunun yürürlüğe girmesinden önce yürürlüğe girmiş olan özel kanunlarda veya kurumların kuruluş kanunlarında yer alan istisnalar (Örn: 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu çerçevesinde bu yerlerde elde edilen kazançlar ve 3332 sayılı Kanunun 7'nci maddesinin (a) fıkrası gereğince bankaların iştirak paylarının halka arzından elde ettikleri kazançlar,

– Kanunla onaylanmış bulunan uluslararası anlaşmalarda yer alan Kurumlar Vergisine ilişkin istisnalar.

**2 - Süreli Olarak Uygulanacak İstisna Kazançlar:**

– 1.1.1994 tarihinden önce devir alınmış kurum zararları (KVK Geç. Mad. 21)

– 1.1.1994 tarihinden önce faaliyete geçen eğitim, sağlık ve spor tesislerine ilişkin kazançlar (KVK Geç. Mad. 21)

– Gayrimenkul ve iştirak hisselerinin 1.1.1994 tarihinden önce vadeli satışından doğan ve sermayeye eklenen kazançlar (KVK Geç. Mad. 2)

– Turistik tesis ve seyahat acentası işletmeciliğinden elde edilen kazançlar (KVK Mad. 8/3).

– 1 Ocak 1986 tarihinden önce ihraç kanunlarına veya devletin kanunların verdiği yetkiye dayanarak akdettiği mukavelenamelere göre mevcut ve çıkacak

vergilerden muaflığı kabul edilmiş olan menkul kıymetlerin temettü faiz ve ikramiyeleri (KVK Geç. Mad. 11)

– Hayat sigorta şirketleri ve emekli sandıklarının hisse senetleri ile (A) tipi olarak adlandırılan yatırım fon ve ortaklıklarının katılma belgeleri veya hisse senetlerinin alım-satımından elde ettikleri kazançlara ilişkin istisna (KVK Geç. Mad. 20)

– Finansman Fonu

**B - 4108 Sayılı Kanunla Getirilen ve 1994 Yılı Kurum Kazançları İçin Uygulanabileceği Öngörülen Kurumlar Vergisinden İstisna Edilen Kurum Kazançları:**

4108 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisinden istisna edilen kazançlara ilişkin düzenlemelerle ilgili Kurumlar Vergisi Kanununa iki geçici madde eklenmiştir.

**1 - Geçici 23. madde ile düzenlenen istisnalar**

**a - Gayrimenkul ve iştirak hisselerinin satışından elde edilen kazanç istisnası:**

Geçici 23. maddenin a bendi ile daha önce geçici 21. madde ile istisna süresi sona erinceye kadar uygulanacak olan "gayrimenkul ve iştirak hisselerinin 1.1.1994 tarihinden önce vadeli satışından doğan ve sermayeye eklenen kazançlarla ilgili istisnalar" kapsam genişletilerek uygulama zamanı 1.1.1994 - 31.12.1998 olarak yeniden belirlenmiştir. Böylelikle 1.1.1994 tarihinden sonrada iştirak hisseleri veya gayrimenkullerin satışından veya ilave edilen diğer bir hükümle üretim tesislerinin ve bu tesislere ilişkin gayrimenkullerin tamamının veya bir kısmının teşvik belgeli yatırım yapmak üzere kurulacak bir sermaye şirketine veya yeni kurulacak yabancı ortaklı bir anonim şirkete ayni sermaye olarak konulmasından doğan ve sermayeye ilave edilen kazançlar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Gayrimenkul ve iştirak hisselerinin 1.1.1994 öncesi vadeli satılıp da 1994 yılında tahsil edilen ve sermayeye ilave edilen kısmı Kurumlar Vergisi Beyannamesinde istisna kazanç olarak indirilmiş Nisan 1995'de verilen kurumlar ve muhtasar beyannamelerde bu kazançlar % 20 asgari nisbetle kurumlar vergisi ile halka açık AŞ'lerde % 10 diğer kurumlarda % 20 nisbette stopaj gelir vergisine tabi tutulmuştu. (GVK 75/4; 94/6-b). Ancak kurumun 94/5307 sayılı BKK'da belirtilen türden kazancı da olması halinde bu nispetlere göre vergi tevkifatı alınmıştır.

Yeni getirilen düzenlemede belirtilen istisnanın uygulanma süresi 31.12.1998

olarak uzatılmış bu kazançların asgari nisbetle (% 20) kurumlar vergisine tabi tutulmaması stopaj gelir vergisi yönünden ise şirket ayrımı yapılmaksızın daha düşük nispette olacak şekilde % 10 vergi tevkifatına tabi tutulması öngörülmüştür.

Bu bent içinde yeni getirilip 1.1.1994 tarihinden itibaren uygulanacak diğer bir düzenlemede ise kurumların üretim tesislerinin ve bu tesislere ilişkin gayrimenkullerin tamamının veya bir kısmının teşvik belgeli yatırım yapmak üzere kurulan bir sermaye şirketine veya yeni kurulacak yabancı ortaklı bir anonim şirkete ayni sermaye olarak konulmasından doğan kazançların GVK 75/4. ve 94/6-b bendi gereğince tevkifata tabi tutulmaması öngörülmüştür. Belirtilen kazanç asgari vergi nispeti dikkate alınarak hesaplanacak kurumlar vergisine de tabi tutulmayacaktır. (KVK Kan. 51 seri numaralı genel tebliği)

Bu uygulama geçici maddede 1.1.1994 tarihinde uygulanması öngörüldüğünden mükellef kurumun 1994 yılında benzer türden kazancı olması halinde düzeltme beyannamesi vererek fazla ödemiş olduğu vergileri mahsup veya iade yaptırması mümkün olacaktır.

**b - Rüçhan Hakkı Kuponları Satış Kazançları ve Emisyon Primleri Kazanç İstisnası ile .1.1986 Tarihi Öncesi İhraç Edilen Menkul Kıymetlere İlişkin Kazanç İstisnası:**

Kurumlar Vergisi Kanununun 8/5. maddesinde ve aynı kanunun geçici 11. maddesinde düzenlenen bu tür kazançlar kurumlar vergisinden istisna edilmiş, Kurumlar Vergisi mükelleflerince 1994 yılı için verilen Kurumlar Vergisi Beyannamelerinde bu tür kazançlar istisna olarak kurum kazancından düşülmüştür. Ancak aynı kazançlar asgari vergi nispeti dikkate alınarak hesaplanacak kurumlar vergisi matrahında dikkate alınmış keza bu kazançlar Gelir Vergisi Kanunu 75/4. ve 94/6. maddelerine göre tevkifata tabi tutulmuştur.

4108 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanununa ilave edilen geçici 23/b maddesi ile bu tür kazançların 1.1.1994-31.12.1998 tarihleri arasında asgari nisbete göre hesaplanacak kurumlar vergisine tabi olmayacağı emisyon primlerinin gelir vergisi kanununa göre tevkifata tabi tutulmayacağı, rüçhan hakkı kuponlarının satışından ve 1.1.1986 öncesi ihraç edilen menkul kıymetlere ilişkin kazançların ise % 10 vergi tevkifatına tabi tutulacağı hükmü getirilmiştir. Bu durumda daha düşük nisbette vergi alınması yine emisyon primleri için tevkifat yapılması ilkesi getirildiğinden bu tür kazançları olan mükelleflerin düzeltme beyannamesi vermeleri kendi lehlerine olacağı şüphesizdir.

**2 - Geçici 24'üncü Madde ile Düzenlenen İstisna Kazançlar:**

**a - Yapılan Yeni Düzenleme:**

4108 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanununa eklenen geçici 24. madde ile yurt dışında yapılan inşaat, onarma, montaj işleri ve teknik hizmetlerden sağlanan 1.1.1994-31.12.1998 tarihleri arasında Türkiye'de genel netice hesaplarına intikal ettirilen kazançlar bu işlerle ilgili hasılatın en az % 15'inin kambiyo mevzuatı gereğince Türkiye'ye döviz olarak getirildiğinin tevsik edilmesi şartıyla kurumlar vergisinden müstesnadır.

Vergiden müstesna tutulan bu kazançları kurumlar vergisi kanununun 25. maddesinin ikinci fıkrasına göre % 20 asgari vergi nispetine göre kurumlar vergisine tabi tutulmaz. Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin birinci fıkrasının 6 numaralı bendinin (b) alt bendine göre yapılacak vergi tevkifat oranları ise aşağıdaki nispetler dahilinde yapılacaktır.

| | Türkiye'de Uygulanacak Vergi Tevkifat Oranı | |
|---|---|---|
| **Yurt Dışına Mahallinde Uygulanan Vergilerin Oranı** | **Halka Açık A.Ş.** | **Diğer Kurumlar** |
| 25 ve Aşağısı | 5 | 10 |
| 26 ve Aşağısı | 4,25 | 9,25 |
| 27 ve Aşağısı | 3,5 | 8,50 |
| 28 ve Aşağısı | 2,75 | 7,75 |
| 28,75 ve Aşağısı | 0 | 7,75 |
| 29 ve Aşağısı | 0 | 7 |
| 30 ve Aşağısı | 0 | 6,25 |
| 31 ve Aşağısı | 0 | 5,50 |
| 32 ve Aşağısı | 0 | 4,75 |
| 32,5 ve yukarısı | 0 | 0 |

İndirimli vergi tevkifat oranından yararlanabilmek için belirtilen kazançlara yurt dışında mahallinde uygulanan vergi oranlarının Türkiye'de bağlı olunan vergi dairesine ibraz edilmesi gerekmektedir.

Belirtilen düzenleme 1.1.1994 tarihinden itibaren uygulanacağından belirtilen kazançlara daha düşük nisbetli vergileme imkânı getirildiğinden mükelleflerin düzeltme beyanı vermeleri kendi lehlerine olabilecektir.

**b - Kanun değişikliği öncesi yapılan uygulama:**

4108 sayılı kanun 2.6.1995 tarihli Resmi Gazete'de yaymlandığından kanunun yayımlandığı tarihte özel hesap dönemine tabi mükellefler hariç 1994 yılı kazançlarına ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerini Nisan 1995 ayı içinde vermişlerdi. Kurumların yurtdışı inşaat, onarım, montaj ve teknik hizmetlerden sağlanan kazançları kurum kazançlarına ilave edilmiş ancak yurtdışında ödenmiş olan vergiler kurum ve kurum kazançları üzerinden hesaplanan stopaj gelir vergisinden indirilmiştir. (KVK Md. 43, Geçici Mad. 21/4). Bu nedenle 1994 yılı Kurumlar Vergisi beyannamelerinde bu tür kazançlar Kurumlar Vergisine tabi tutulduğu gibi kurum kazançları üzerinden hesaplanan vergi tevkifatına da tabi tutulmuştu. Yapılan yeni düzenlemede yurt dışında yapılan inşaat, onarma, montaj işleri ve teknik hizmetlerden sağlanan kazançlar kurumlar vergisinden istisna edilmesi sağlanarak KVK 43. madde hükmü uygulaması dışına çıkarılması amaçlanmış 1.1.1994 tarihinden itibaren bu tür kazançlar için yurtdışında ödenen vergilerin Türkiye'de beyan edilen kazançlar üzerinden hesaplanan vergilerden mahsubu uygulamasına son verilmiştir.

## III - DÜZELTME BEYANNAMESİ VERİLMESİNE İLİŞKİN UYGULAMA ÖRNEKLERİ:

Uygulama örneklerine geçilmeden önce 1994 yılı kurum kazançlarının vergilendirilmesi esaslarına ilişkin kısa da olsa bilgi verilmesi yararlı olacaktır. 1.1.1994 tarihinden itibaren 1994 yılı kazançlarına uygulanmak üzere tespit edilen kurum kazancından varsa KVK'nunun 8. maddesi ile diğer kanunlarda yer alan ve yazımızın II. bölümünde belirtilen istisna kazançlar indirilmekte ve kurumlar vergisi kanununun 25. maddesine göre % 25 nispetinde kurumlar vergisi hesaplanmaktadır. Ancak aynı maddenin ikinci bendine göre bu şekilde hesaplanacak vergi indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancının % 20'sinden az olamamaktadır. % 20 nisbetli kurumlar vergisi hesaplamasında 1994 yılı için verilecek beyannamelerde iştirak kazancı ile yatırım fonları ve portföy işletmeciliğinden doğan kazançlar (bu kazançlara ilave olarak 1995 yılı kazançlarına uygulanmak üzere yatırım indirimi de eklenmiştir) dikkate alınmamaktadır.

Diğer taraftan bu şekilde kurumlar vergisine tabi tutulmuş kurum

kazancından; kurumlar vergisi, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8. maddesinin 1 ila 6. bentlerinde yer alan iştirak kazançları ve yatırım fonları katılma belgeleri ve yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kâr payları ile yatırım indirimi (1.1.1995 tarihinde itibaren 1995 yılı kazançlarına uygulanmak üzere yatırım indirimi bent hükmünden çıkarıldığı için tevkifata tabi tutulması gerekmektedir.) düşüldükten sonra kalan tutar 94/6-b bendi gereğince halka açık Anonim Şirketlerde % 10, diğer kurumlarda % 20 tevkifat yapılması esası getirilmiştir. Ancak belirtilen tevkifat nisbetleri 94/5307 sayılı BKK kurumların kurum kazançları içinde bazı kazançlarının bulunması ve bu kazançların kurum kazancı içindeki nisbetinin kararda belirtilen nisbetlere ulaşması halinde kanunda öngörülenden daha düşük nisbette vergilendirilmesi esası kabul edilmiş ancak bu uygulama sadece 1994 yılı kazançları için uygulanacağı belirtilmiştir. Bu durumda aşağıdaki örnekler çözülürken kurumun 94/5307 sayılı kararda belirtilen türden kazancı bulunmadığı hallerde düzeltme beyanına konu kazancından dolayı vergilendirilmesi ile anılan kararda belirtilen türden kazancı yanında düzeltme beyanına tabi kazancı olması halinde vergilendirilmesine ilişkin açıklamalar verilmeye çalışılacaktır.

### A - Düzeltme beyanına tabi kurum kazancı olan ancak 94/5307 sayılı BKK'da belirtilen türden kazancı olmayan kurumlarda verginin yeniden hesaplanması

**Örnek: 1** - A anonim şirketi 1990 yılında 1.000.000.000.- TL.'ya iktisap ettiği gayrimenkulü 1993 yılında 3.000.000.000.- TL.'ya vadeli satmıştır. Kurum satış bedelinin;

1.500.000.000.- TL.'sını 1993 yılında

1.000.000.000.- TL.'sını 1994 yılında

500.000.000.- TL.'sını 1995 yılında

tahsil etmiştir. Kurum anılan kazançla ilgili 1993 yılında 700.000.000.- 1994 yılında 1.300.000.000.- sermaye artırımında bulunmuştur.

Kurumun 1994 yılı faaliyetinden elde ettiği kurum kazancı 5.000.000.000.- TL.'dır. Bu kazanç üzerinden vergilendirilmesine ilişkin bilgiler ise beyannamesi üzerinde aşağıdaki gibi olduğu anlaşılmıştır.

| | |
|---|---|
| Kurum Kazancı | 5.000.000.000.- |
| İstisnalar | |
| – Gayrimenkul Satışından Elde Edilen Kazanç İstisnası | 1.000.000.000.- |

| | |
|---|---|
| Kurumlar Vergisi Matrahı | 4.000.000.000.- |
| Kurumlar Vergisi<br>(4.000.000.000 x % 25) | 1.000.000.000.- |
| Geçici Vergi<br>(1.000.000.000 x % 70) | 700.000.000.- |
| Fon Payı<br>(1.000.000.000 x % 10) | 100.000.000.- |

kurumun asgari vergi nispeti dikkate alınarak kurumlar vergisi hesabı ise aşağıdaki gibidir.

| | |
|---|---|
| Kurum Kazancı | 5.000.000.000.- |
| İndirim ve İstisnalar Üzerinden Asgari Vergi | – |
| Alınacak KV Matrahı | 5.000.000.000.- |
| Asgari vergi nisbeti | % 20 |
| Asgari vergi nispetine göre hesaplanan KV | 1.000.000.000.- |
| Fon Payı (% 10) | 100.000.000.- |

Kurumun Stopaj Gelir Vergisi yönünden beyanı ise aşağıdaki gibi olmuştur.

| | |
|---|---|
| Kurum Kazancı | 5.000.000.000.- |
| İndirim ve İstisnalar (Hes. KV) | 1.000.000.000.- |
| Ek Gelir Vergisi Matrahı | 4.000.000.000.- |
| St. GV Matrahı Nisbet | % 20 |
| Stopaj Gelir Vergisi | 800.000.000.- |
| Fon Payı<br>(800.000.000 x % 10'un göre) | 80.000.000.- |

4108 sayılı kanun öncesi kurumun 1994 yılı kazancına ilişkin olarak belirtilen örnek üzerinden ödemiş veya ödeyeceği vergiler aşağıdaki gibi olduğu anlaşılmıştır.

| | |
|---|---|
| Kurumlar Vergisi | 1.000.000.000.- |
| Geçici Vergi | 700.000.000.- |
| Stopaj Gelir Vergisi | 800.000.000.- |
| Fon Payı Toplamı<br>(100.000.000+80.000.000) | 180.000.000.- |

İstenen: Mükellefin düzeltme beyannamesini vermek istemesi halinde iade ve mahsup edebileceği vergiyi bulunuz.

Örnekte gayrimenkul satışından doğan kurum kazancı (3.000.000.000 - 1.000.000.000.-=) 2.000.000.000.-TL'dır. İlk yapılan tahsilatın gayrimenkulün maliyet bedeline ilişkin kabul edileceği hükmedildiğinden (3824 Sayılı Kanunla 1.1.1993 tarihinden itibaren eklenen KVK 8/18 nolu maddesi ve KVK geçici mad. 21) bu şekilde oluşan kazanç (3.000.000.000 – 1.000.000.000=) 2.000.000.000.- 1993 yılı kurumlar vergisi beyanına ilave edilerek (1.500.000.000 – 1.000.000.000=) 500.000.000.- TL. aynı dönem kurum kazancından indirilmişti.

Gayrimenkul satışından oluşan kazancın tamamı sermayeye ilave edilmiş olduğundan 1994 yılında tahsil edilen 1.000.000.000.- TL. ile 1995 yılında tahsil edilen 500.000.000.- TL. ilgili yıl kazançlarından indirilmesi gerekmektedir. Ancak burada bir hatırlatma yapalım her ne kadar KV 51 numaralı genel tebliğinde vadeli satışlarda vadelerine tahsil edilen ve anılan yıllarda sermayeye eklenen miktarlar KV'den istisna edileceği belirtilmekteyse de kanun maddelerinde aynen;

"Vadeli satış halinde satışın yapıldığı hesap dönemini takip eden ikinci hesap döneminin sonuna kadar tahsil edilen kazançların tutarı, ilgili yıl kurum kazancından indirilir" amir hükmü ile, "kazançların" ifadesinden önce "ve aynı dönemde sermayeye ilave edilmiştir" cümlesine yer verilmemiş olması karşısında gayrimenkul satış kârının kurumca, çeşitli nedenlerle satışın yapıldığı yılda veya satışın yapıldığı hesap dönemini takip eden ikinci hesap döneminin sonuna kadar kısmen veya tamamen sermayeye ilave edilmiş olan ve vadesi aynı dönemlere tekabül eden satış hasılat tutarları kurum kazancından indirilmesi gerekmektedir. (3824 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanununa ilave edilen 8/18. maddesi ve geçici 2. madde) Bu nedenle her ne kadar 1995 yılında tahsil edilen 500.000.000.- TL. için ilgili yılda sermaye artırımı yapılmamış olsa da bu satış hasılatına isabet eden sermaye artırımı önceden 1993 ve 1994 yılında yapıldığından 1995 yılı için verilecek kurumlar vergisi beyannamesinde bu miktar kurum kazancından istisna olarak düşülmesi gerekmektedir.

4108 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 23. madde ile 1.1.1994 tarihinden itibaren uygulanmak üzere kurumlar vergisinden müstesna tutulan bu tür kazançların % 20 asgari vergi nisbetine göre hesap edilecek kurumlar vergisine tabi tutulmayacağı keza stopaj gelir vergi nispetinin örneğimizde belirtilen kazançlar için % 10 olarak uygulanacağı belirtilmiştir.

Bu durumda kurumun isteği halinde vereceği kurumlar vergisi beyannamesinde göstereceği bilgiler ve yeniden hesaplanacak vergi miktarları aşağıdaki gibi olması gerekir.

Kurumlar Vergisinin Hesaplanması:

| | |
|---|---|
| Kurum Kazancı | 5.000.000.000.- |
| İstisna kurum kazancı (Gayrimenkul Satış Kazancı) | - 1.000.000.000.- |
| Kurumlar Vergisi Mat. | 4.000.000.000.- |
| Kurumlar Vergisi (4.000.000.000 x % 25) | 1.000.000.000.- |
| Geçici Vergi (1.000.000.000 x % 70) | 700.000.000.- |
| Fon Payı (1.000.000.000 x % 10) | 100.000.000.- |

– Asgari Vergi Nispetine Göre Kurumlar Vergisinin Hesaplanması

| | |
|---|---|
| Kurum Kazancı | 5.000.000.000.- |
| İndirim ve İstisnalar (Gayrimenkul Satış Kazancı) | 1.000.000.000.- |
| As. Ver. Nispetine Göre KV Mat. | 4.000.000.000.- |
| As. Ver. Göre Kur. Vergisi (4.000.000.000 x % 20) | 800.000.000.- |

bu durumda asgari vergi nispetine göre hesaplanan kurum kazancı daha düşük olduğundan ilk hesaplama dikkate alınacaktır. Kurumun stopaj gelir vergisi yönünden düzeltme beyanı ise aşağıdaki gibi olacaktır.

| | |
|---|---|
| Kurum Kazancı | 5.000.000.000.- |
| İndirim ve İstisnalar (Hesaplanan Kurumlar Ver.) | - 1.000.000.000.- |
| Stopaj Gelir Vergisi Matrahı | 4.000.000.000.- |
| Gayrimenkul satışından ilgili yılda indirilen kazanç istisnası toplam kazancın % 20'sini oluşturduğundan % 10'a tabi St. Gelir Vergisi Matrahı (4.000.000.000 x % 20) | 800.000.000.- |

| | |
|---|---|
| St. Gelir Vergisi<br>(800.000.000 x % 10) | 80.000.000.- |
| Fon Payı<br>(80.000.000 x % 10=) | 8.000.000.- |
| % 20'ye tabi St. Gelir Ver. Mat.<br>(4.000.000.000 - 800.000.000=) | 3.200.000.000.- |
| St. Gelir Vergisi | 640.000.000.- |
| Fon Payı<br>(640.000.000 x % 10=) | 64.000.000.- |

Bu durumda düzeltme beyanına göre kurumun ödeyeceği toplam vergi tutarı;

| | |
|---|---|
| Kurumlar Vergisi | 1.000.000.000.- |
| Geçici Vergi | 700.000.000.- |
| Stopaj Gelir Vergisi<br>(640.000.000 + 80.000.000=) | 720.000.000.- |
| Fon Payı<br>(100.000.000 + 64.000.000 + 8.000.000=) | 172.000.000.- |

yukarıdaki gibi hesaplanacak olup stopaj gelir vergisinden fazla hesaplanıp ödenen (800.000.000 - 720.000.000=) 80.000.000.- TL. ile fon payına ait (180.000.000 - 172.000.000=) 8.000.000.- TL. mükellefin vergi borçlarına mahsup veya iadesi yapılacaktır.

**Örnek 2** - Halka açık olmayan A.Ş.'nin 994 yılı kurum kazancına ilişkin bilgileri şöyledir. Şirketin 1994 yılı kurum kazancı 30.000.000.000.- TL.'dir. Ayrıca yurtdışı inşaat işlerinden 1994 yılında sağlamış olduğu 10.000.000.000.- TL. kazancı genel netice hesaplarına intikal ettirmiştir. Bu kazancın oluşmasında yurtdışında elde edilen gayrisafi hasılat 100.000.000.000.- TL. olup bunun 15.000.000.0000.- TL.'sına isabet eden dövizi Türkiye'ye getirerek Türk Lirasına çevirdiği bankaca düzenlenen döviz alım belgesinden anlaşılmıştır. Şirketçe yapılan bu işle ilgili yurtdışıda yüklendiği vergi yükü % 30 olup mahallinde 4.285.740.000.- vergi ödediğini yurtdışındaki resmi mali idareden aldığı belgenin yeminli tercüme bürolarınca yapılan çevirisi ile kanıtlanmıştır. Buna göre mükellef kurumun düzeltme beyannamesi vermeden önceki beyanı aşağıdaki gibi olmuştur.

– Beyanı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisi:

| | |
|---|---|
| Kurum Kazancı (30.000.000.000+10.000.000.000) | 40.000.000.000.- |
| İstisna ve İndirimler | – |
| Kurumlar Vergisi Matrahı | 40.000.000.000.- |
| Hesaplanan KV (% 25) | 10.000.000.000.- |
| Hesaplanan Fon Payı (% 10) | 1.000.000.000.- |
| Geçici Vergi (% 70) (10.000.000.000 x % 70) | 7.000.000.000.- |

Şirketin kurum kazancı aynı zamanda asgari nispetli kurumlar vergisi olan % 20'ye tabi olup yukarıda hesaplanan kurumlar vergisi ile mukayese edilmesi gerekir. Ancak kurumun asgari kurum kazancından indirilecek istisna kazancı bulunmadığından yapılacak hesaplamada asgari nispet dikkate alınarak hesaplanacak kurumlar vergisi daha düşük olmakta bu nedenle ilk hesaplamadaki vergi tutarı dikkate alınması gerekmektedir.

**– Beyanı üzerinden St. Gelir Vergisinin Hesaplanması:**

Kurumca Mayıs 1995 ayının 20'sine kadar verilen muhtasar beyannamede kurum kazancına ilişkin GVK'nun 75/4. ve 94/6/b bendine göre beyan etmiş olduğu tevkifat matrahı ve buna ilişkin St. Gelir vergisi aşağıdaki gibi olmuştur.

| | |
|---|---|
| Kurum Kazancı | 40.000.000.000.- |
| İndirim ve istisnalar | 10.000.000.000.- |
| – Kurumlar Vergisi | |
| Stopaj Gelir Vergisi Matrahı | 30.000.000.000.- |
| Stopaj Gelir Ver. (% 20) | 6.000.000.000.- |
| Fon Payı (% 10) | 600.000.000.- |

Buna göre 1994 yılı kazancı ile ilgili şirketçe hesaplanıp beyan edilen toplam vergi tutarı;

| | |
|---|---|
| Kurumlar Vergisi | 10.000.000.000.- |
| Geçici Vergi | 7.000.000.000.- |
| Fon Payı Toplamı | 1.600.000.000.- |
| St. Gelir Vergisi | 6.000.000.000.- |
| | 24.600.000.000. TL.'dır. |

Şirket KVK Geçici 21/4. maddesi gereğince yurtdışında ödeyip belgelendirdiği 4.285.740.000.- TL.'yı hesaplanan kurumlar vergisi ve/veya kurumlar vergisi üzerinden hesaplanan st. gelir vergisinden mahsup etmiştir. Bu durumda şirketçe 1994 yılı kurum kazancı ile ilgili beyan edilip hesaplanan toplam vergi (24.600.000.000 - 4.285.740.000 =) 20.314.260.000.- TL.'dır.

4108 sayılı Kanunla yeni getirilen düzenlemede yurtdışından yapılan inşaat, onarma, montaj işleri ve teknik hizmetlerden sağlanan kazançlar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Aynı kazanlar asgari nispetli % 20 kurumlar vergisine tabi olmayacağı gibi stopaj gelir vergisi yönünden normal nisbetin dışında daha düşük nispetli vergilendirilmesi esası getirilmiştir. Buna göre bu tür kazançlar halka açık A.Ş.'lerde % 5, diğerlerinde % 10 stopaj gelir vergisi tevkifatı kabul edilmiş yurtdışından belirli miktarın üzerinde vergi ödeyenlerde bu nisbetlerin kademeli olacak şekilde indirilerek uygulanması esası getirilmiştir. (KV Geçici Mad. 24)

Buna göre kurumun yurtdışıda yüklendiği vergi yükü % 30 olduğundan geçici maddede öngörülen % 10 oranı % 6,25 olarak uygulanacaktır. Keza kurumun yurtdışında önceden yüklendiği vergiler ise Türkiye'de verilecek beyanname üzerinden hesaplanacak vergilerden indirilmeyecektir. (KVK Geçici Mad. 24; KVK Genel Tebliği Seri No. 51). Belirtilen açıklamalar ışığında kurumun vereceği düzeltme beyannamesi gereği adına hesaplanacak vergi aşağıdaki gibi olacaktır.

– Kurumlar Vergisinin Hesaplanması:

| | |
|---|---|
| Kurum Kazancı | 40.000.000.000.- |
| İstisna ve İndirimler | 10.000.000.000.- |
| – Yurtdışı İnşaat Kazancı İstisnası | |
| Kurumlar Vergisi Matrahı | 30.000.000.000.- |
| Kurumlar Vergisi (% 25) | 7.500.000.000.- |
| Fon Payı (% 10) | 750.000.000.- |
| Geçici Vergi (% 70) | 5.250.000.000.- |

Yurtdışı inşaat kazancı asgari vergi nispetine göre hesaplanacak kurumlar vergisi matrahından düşüleceğinden bu durumda ilk hesaplama sonucu bulunan kurumlar vergisi daha yüksek olup yukarıda hesaplanan vergi esas alınması gerekmektedir.

– Stopaj Gelir Vergisinin Hesaplanması

| | |
|---|---|
| Kurum Kazancı | 40.000.000.000.- |
| İndirim ve İstisnalar | 7.500.000.000.- |
| – Hesaplanan Kurumlar Vergisi | |
| St. Gelir Vergisi Matrahı | 32.500.000.000.- |
| Yurtdışı İnşaat Kazancının Toplam Kurum Kazancı İçindeki %'desi (10.000.000.000 : 40.000.000.000=) | % 25 |
| Düşük nisbete tabi yurtdışı inşaat kazancına isabet eden St. Gelir Vergisi Matrahı (32.500.000.000 x % 25) | 8.125.000.000.- |
| Düşük nisbetli St. Gelir Vergisine tabi yurtdışı inşaat kazancına isabet eden vergi (8.125.000.000 x % 6.25) | 507.812.500.- |
| Fon Payı (507.812.500 x % 10=) | 50.781.250.- |
| Normal Nisbette St. Gelir Vergisine Tabi Kurum Kazancı (32.500.000.000 - 8.125.000.000=) | 24.375.000.000.- |
| Normal nisbette St. Gelir Vergisine Tabi Kurum Kazancına İsabet Eden Vergi (24.375.000.000 x % 20) | 4.875.000.000.- |
| Fon Payı (4.875.000.000 x % 10=) | 487.500.000.- |

Düzeltme Beyanı sonucu kurumun ödeyeceği toplam vergi:

| | | |
|---|---|---|
| Kurumlar Vergisi | 7.500.000.000.- | |
| Geçici Vergi | 5.250.000.000.- | |
| Fon Payı | 750.000.000.- | |
| Stopaj Gelir Vergisi Top. (507.812.500 + 4.875.000.000=) | 5.382.812.500.- | |
| Fon Payı Toplamı (50.781.250+487.500.000=) | 538.281.250.- | |
| Toplam | 19.421.093.750.- | TL.'dır. |

Şirket daha önce vergi mahsuplarından sonra 20.314.260.000.- TL. adına vergi hesaplandığından yeni kanun değişikliği sonucu (20.314.260.000 - 19.421.093.750=) 893.166.250.- TL.'lık vergiyi ödemeyecek şayet ödediyse bu alacağını vergi borçlarına mahsup yaptırabileceği gibi iade olarak da alabilecektir.

**B - Düzeltme Beyanına Tabi Kurum Kazancı yanında 94/5307 sayılı BKK'da belirtilen türden kazancıda olan kurumlarda verginin yeniden hesaplanması:**

Kurumlarda vergileme sisteminin nasıl olduğunu yazımızın önceki bölümlerinde belirtilmiştir. Burada değineceğimiz husus kurumların kurum kazancı üzerinden alınan stopaj gelir vergisinde kurum kazancı içinde 94/5307 sayılı BKK kararında belirtilen türden kazanç bulunması halinde kurum kazancından bu kazançlara isabet eden kısım genel nisbetleri olan halka açık A.Ş.'lerde % 10, diğerlerinde % 20'den de daha düşük nisbetlerde vergi alınması esasının sadece 1994 yılı kazançları için uygulanacağı ilkesinin getirilmesidir. Bu kazançlar anılan BKK'da belirtilmekle birlikte özetle;

– Devlet tahvil ve hazine bonosu faizleri

– Toplu konut idaresi ve kamu ortaklığı idaresince çıkarılan menkul kıymetlerin gelirleri

– Bu menkul kıymetlerin alım-satım kazançları geri alım veya satım taahhüdü ile iktisab edilmesi veya elden çıkarılmasından sağlanan gelirler

– Portföyünün en az % 25'i hisse senetlerinden oluşan menkul kıymetler yatırım fon ve ortaklıklrının katılma belgeleri ve hisse senetlerinden elde edilen kâr payları,

yukarıda belirtilmiştir. Şahsi düşüncemiz 1994 yılında finansman sıkıntısı çeken devletin bu sıkıntıyı atlatmak için çıkardığı bu karar alışkanlık haline gelerek her yıl uygulanma eğilimine geçilmemesini temenni etmekteyiz. Bu davranışın temel sakıncaları bir sonraki yılda vergi gelirlerinin azalması ve şirketleri yapacakları yatırımdan alıkoyarak kolay kazanç getiren ve riski olmayan bu tür menkul kıymet alımına yönelmeleridir. Örneklere geçmeden belirteceğimiz son durumu ise 51 numaralı kurumlar vergisi genel tebliğinde 4108 sayılı kanunla getirilen istisna kurum kazançlarının vergi tevkifatı uygulamasında BKK ile belirlenen kurum kazançlarına uygulanacak kazançların vergi nisbetinden daha yüksek kalınması halinde BKK'da belirtilen vergi nisbetlerinin aksi durumda ise her kazanç için belirlenmiş farklılaştırılmış nisbetlerin ayrı ayrı uygulanacağının yorum olarak getirilip mükellefler lehine benimsenip uygulanacağı görüşünün kabul edilmesidir.

**Örnek: 1**

Halka açık olmayan A Anonim Şirketinin 1994 yılıdaki beyanında 10.000.000.000.- TL. kurum kazancı yanında diğer bir şirkete iştiraki nedeniyle ilgili şirketin sermaye artırması nedeniyle kendilerine tahsis ettikleri rüçhan hakkı kuponlarını (öncelikli alım hakkı) kullanmayarak satımlarından dolayı 1.000.000.000.- keza ilgili şirketden aynı yılla ilgili 2.000.000.000.- iştirak kazancı yanında 94/5307 sayılı BKK'da belirtilen menkul kıymetlerin alım satımı ile geri alım koşuluyla (repo) menkul kıymet alımlarından kaynaklanan 7.000.000.000.- TL. kazancı elde etmişler ve 1994 yılı için verdikleri beyanlarında aşağıdaki vergileme işlemine tabi tutulmuşlardır.

Örneğin çözümüne geçmeden önce belirtilen kurumun repo gelirleri KVK'nun 8/6. maddesinde sayılan nitelikte bir kazanç sayılmaması gerekir. Bu nedenle kurumlar vergisine tabi olması ve kurum kazancından istisna edilmemesi gerekir. Bilindiği üzere kurumlar vergisinen istisna edilen menkul kıymet gelirleri;

– İştirak Kazancı İstisnası

– Portföyünün en az % 25'i hisse senetlerinden oluşan menkul kıymetler yatırım fonları ile aynı nitelikteki yatırım ortaklıkları ve risk sermayesi yatırım fonları veya ortaklıkları ve gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının katılma belgeleri veya hisse senetlerinden elde edilen kâr payları, (KVK Mad. 8/6).

– 1 Ocak 1986 tarihinden önce ihraç kanunlarına veya devletin kanunların verdiği yetkiye dayanarak akdettiği mukavelenamelere göre mevcut ve çıkacak vergilerden muaflığı kabul edilmiş olan menkul kıymetlerin temettü faiz ve ikramiyeleri,

olup repo gelirleri bu nitelikte bir kazancı olmayıp bu kazanç kurumlar vergisi matrahından düşülmez.

– Kurumlar Vergisinin Hesaplanması:

| | | |
|---|---|---|
| Kurum Kazancı | | 20.000.000.000.- |
| – Faaliyet Geliri | 10.000.000.000.- | |
| – Rüçhan Hakkı Kup. Satış Geliri | 1.000.000.000.- | |
| – İştirak Kazancı | 2.000.000.000.- | |
| – Repo Geliri | 7.000.000.000.- | |
| İndirim ve İstisnalar | | 3.000.000.000.- |
| – Rüçhan Hak. Kup. Satış Geliri | 1.000.000.000.- | |
| – İştirak Kazancı | 2.000.000.000.- | |

| | | |
|---|---|---|
| Kurumlar Vergisi Matrahı | | 17.000.000.000.- |
| Kurumlar Vergisi (% 25) | | 4.250.000.000.- |
| Geçici Vergi (% 70) | | 2.975.000.000.- |
| Fon Payı (% 10) | | 425.000.000.- |

– Asgari Kurumlar Vergisinin Hesaplanması:

| | | |
|---|---|---|
| Kurum Kazancı | | 20.000.000.000.- |
| İndirim ve İstisnalar | | 2.000.000.000.- |
| – İştirak Kazancı | | |
| Asgari vergi nisbetine tabi kurum kazancı | | 18.000.000.000.- |
| Asgari vergi nisbetine göre Kurumlar Vergisi (% 20) | | 3.600.000.000.- |

bu durumda kurum ilk hesaplamadaki vergi miktarını dikkate alacaktır.

– Stopaj Gelir Vergisinin Hesabı

| | | |
|---|---|---|
| Kurum Kazancı | | 20.000.000.000.- |
| İndirim ve İstisnalar | | 6.250.000.000.- |
| – Hes. Kurum Ver. | 4.250.000.000.- | |
| – İştirak Kazancı | 2.000.000.000.- | |
| Stopaj Gelir Vergisi Matrahı | | 13.750.000.000.- |
| BKK'da belirtilen türden repo gelirlerinin kurum kazancı içindeki oranı (İştirak kazançları hariç) (7.000.000.000 : 18.000.000.000) | | % 38 |
| Uygulanacak tevkifat nispeti oranı | | % 0 |
| Hesaplanan St. Gelir Vergisi | | – |

Buna göre kurumun 1994 yılı beyanı üzerinden alınan vergi

| | |
|---|---|
| – Kurumlar Vergisi | 4.250.000.000.- |
| Geçici Vergi | 2.975.000.000.- |
| Fon Payı Toplamı | 425.000.000.- |
| St. Gelir Vergisi | – |
| | 7.650.000.000.- |

olmaktadır.

4108 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle rüçhan hakkı kupon satışlarından elde edilen gelirin % 20 nisbetli asgari kurumlar vergisine tabi tutulmayacağı keza bu kazançların ise stopaj gelir vergisi yönünden daha düşük nisbetle % 10 olarak uygulanacağı esası getirilmiştir. (Bu nisbet halka açık olan ve olmayan şirket ayrımı yapılmaksızın tek bir nisbet olarak uygulanacaktır.)

Örnekteki kurumun rüçhan hakkı kupon satışı geliri olduğu ve düzeltme beyannamesi vermesi halinde yeniden hesaplanacak vergiler yönünden örneği tekrar çözdüğümüzde;

– Kurumlar Vergisinin Hesaplanması:

| | |
|---|---|
| Kurum Kazancı | 20.000.000.000.- |
| İndirim ve İstisnalar | 3.000.000.000.- |
| – İştirak Kazancı | |
| – Rüç. Hak. Kup. Sat. Geliri | |
| Kurumlar Vergisi Matrahı | 17.000.000.000.- |
| Kurumlar Vergisi (% 25) | 4.250.000.000.- |
| Geçici Vergi (% 70) | 2.975.000.000.- |
| Fon Payı (% 10) | 425.000.000.- |
| – Asgari Kurumlar Vergisinin Hesaplanması | |
| Kurum Kazancı | 20.000.000.000.- |
| İndirim ve İstisnalar | 3.000.000.000.- |
| – İştirak Kazancı | |
| – Rüçhan Hak. Kupon Satış Kazancı | |
| Asgari Vergi Nispetine Tabi Kurum Kazancı | 17.000.000.000.- |
| Asgari Vergi Nispetine Göre Hes. Kurum. Ver. (% 20) | 3.400.000.000.- |

bu durumda kurum ilk hesaplamadaki vergi miktarını ödeyecektir.

– Stopaj Gelir Vergisinin Hesabı

| | |
|---|---|
| Repo Gelirlerinin Kurum Kazancı İçindeki Oranı | % 38 |
| Uygulanacak Gelir Vergisi Tevkifatı Oranı | % 0 |

4108 sayılı Kanunla rüçhan hakkı kupon satış gelirine GVK'nun 94/6-b bendinde belirtilen nisbetten daha düşük bir vergi nisbeti olan % 10 uygulanması kabul edilmiş olmasına rağmen 94/5307 sayılı BKK gereği mükellef % 0 üzerinden vergilendirildiğinden 51 numaralı KV genel tebliğinde açıklandığı üzere vergilendirmede düşük nisbetli bu oranın dikkate alınması gerektiğinden mükellefin yeniden düzeltme beyannamesi vermesine gerek bulunmamaktadır.

Örnek: Halka açık olmayan A Anonim Şirketi'nin 1994 yılı kurum kazancı 17.000.000.000.- TL.'dır. Bu kazanç içinde şirketin ilgili yılda sermaye artışı sonucu halka arz ettiği hisse senedinin nominal değeri üzerinden satılmasından elde ettiği emisyon prim kazancı 5.000.000.000., TL. Devlet tahvili ve hazine bonosu alım satım gelirinden ise 1.000.000.000.- TL., 1.1.1986 öncesi ihraç edilen Devlet tahvili faiz geliri 1.000.000.000.-'dır. İlgili yılda kurumun yararlanabileceği yatırım indirimi tutarı ise 3.000.000.000.- TL.'dır.

İstenen: Mükelleflerin düzeltme beyannamesi vermesinin gerekli olup olmadığını şirket açısından değerlendiriniz.

Şirketin önceden 1994 yılı için vermiş olduğu kurumlar vergisi beyannamesinde beyan edip hesaplayacağı vergiler aşağıdaki gibi olması gerekecektir.

- Kurumlar Vergisinin Hesaplanması

| | |
|---|---|
| Kurum Kazancı | 17.000.000.000.- |
| İndirim ve İstisnalar | 9.000.000.000.- |
| – Emisyon Primi | 5.000.000.000.- |
| – Devlet Tah. Faiz Geliri (Geç. Md. 11) | 1.000.000.000.- |
| – Yatırım İndirimi | 3.000.000.000.- |
| Kurumlar Vergisi Matrahı | 8.000.000.000.- |
| Kurumlar Vergisi (% 25) | 2.000.000.000.- |
| Geçici Vergi (% 70) | 1.400.000.000.- |
| Fon Payı (% 10) | 200.000.000.- |

– Asgari Kurumlar Vergisinin Hesaplanması

| | |
|---|---|
| Kurum Kazancı | 17.000.000.000.- |
| İndirim ve İstisnalar | - |
| Asgari Vergi Nispetine Tabi Kurum Kazancı | 17.000.000.000.- |
| Asgari Kurumlar Vergisi (% 20) | 3.400.000.000.- |
| Geçici Vergi (% 70) | 2.380.000.000.- |
| Fon Payı (% 10) | 340.000.000.- |

– Stopaj Vergisinin Hesabı

| | |
|---|---|
| – 94/5307 Sayılı Kararname kapsamındaki kazançların kurum kazancı içindeki payı (2.000.000.000 / 17.000.000.000 =) | % 11.76 |
| – 94/5307 sayılı BKK'na % 11,76'ya İsabet Eden Tevkifat Oranı | % 16.30 |

| | | |
|---|---|---|
| – Gelir Vergisi Tevkifatı Matrahına Dahil Kazançların Toplam Kurum Kazancı İçindeki Payı (Yatırım İndirimi Hariç) (14.000.000.000 : 17.000.000.000=) | | % 82,35 |
| – Tevkifat matrahından indirilebilecek Kurumlar Vergisi (3.400.000.000 x % 82,35=) | | 2.799.900.000.- |
| İstisna ve İndirimlerden Önceki Kurum Kazancı | | 17.000.000.000.- |
| Tevkifata tabi olmayan indirim ve istisnalar | | 5.799.900.000.- |
| – Kurumlar Vergisi | 2.799.900.000.- | |
| – Yatırım İndirimi | 3.000.000.000.- | |
| | | 5.799.000.000.- |
| Gelir Vergisi Tevkifat Matrahı | | 11.200.100.000.- |
| Hesaplanan Gelir Vergisi Tevkifatı (11.200.000.000 x % 16,30=) | | 1.825.600.000.- |
| Fon Payı (% 10) | | 182.560.000.- |

Bu durumda kurumun düzeltme beyannamesi öncesi vermiş olduğu kurumlar ve muhtasar beyanlarında adına tahakkuk etmiş vergiler;

| | | |
|---|---|---|
| Kurumlar Vergisi | 3.400.000.000.- | |
| Geçici Vergi | 2.380.000.000.- | |
| St. Gelir Vergisi | 1.825.600.000.- | |
| Fon Payı (340.000.000 + 182.560.000=) | 522.560.000.- | |
| TOPLAM | 8.128.160.000.- | TL.'dır. |

Örneğimizi mükellefin 4108 sayılı kanunla getirilen değişiklikler sonucu düzeltme beyannamesi vermesi halinin kendisine bir avantaj getirip getirmeyeceği yönünden tekrar çözersek mükellef kurumun yeniden hesaplayacağı vergiler aşağıdaki gibi olacaktır.

Yapılan yeni değişiklikleri örneğimize uyguladığımızda emisyon prim kazancı asgari vergi nispetine tabi kurumlar vergisine tabi olmadığı gibi gelir vergisi tevkifatına da tabi değildir. Keza 1.1.1986 öncesi ihraç edilen devlet tahvil faiz geliri asgari vergi nispetine tabi kurumlar vergisine tabi tutulmamış, gelir vergisi tevkifatı yönünden düşük nisbette (% 10) vergi tevkifatına tabi tutulmuştur. 50 ve 51 numaralı tebliğlerin mukayese edilmesinden çıkan diğer bir sonuçta geçici madde 23 ve 24 ile gelir vergisi tevkifatı matrahına dahil

edilmeyen kurum kazançlarına isabet eden kurumlar vergisinin Gelir Vergisi tevkifat matrahlarından düşülmemesidir. Bunun nedeni de belirtilen kazançların kurumlar vergisi ve asgari vergi nispetine dahil kurumlar vergisine tabi tutulmamasıdır. Böyle olunca da belirtilen kazançlara isabet eden kurumlar vergisi bulunmadığından St. Gelir Vergisi hesabında da bu kazançlara isabet eden kurumlar vergisinin hesaplanması ve ayrıştırılması mümkün olmamaktadır. Buna göre mükellefce yeniden verilecek düzeltme beyannamesindeki bilgiler aşağıdaki gibi olacaktır.

– Kurumlar Vergisinin Hesaplanması

| | | |
|---|---|---|
| Kurum Kazancı | | 17.000.000.000.- |
| İndirim ve İstisnalar | | 9.000.000.000.- |
| – Emisyon Primi | 5.000.000.000.- | |
| – Dev. Tah. Geliri (Geçici Md. 11) | 1.000.000.000.- | |
| – Yatırım İndirimi | 3.000.000.000.- | |
| | 9.000.000.000.- | |
| Kurumlar Vergisi Matrahı | | 8.000.000.000.- |
| Kurumlar Vergisi (% 25) | | 2.000.000.000.- |
| Geçici Vergi (% 70) | | 1.400.000.000.- |
| Fon Payı (% 10) | | 200.000.000.- |

– Asgari Vergi Nispetine Göre Kurumlar Vergisinin Hesaplanması(*)

| | | |
|---|---|---|
| Kurum Kazancı | | 17.000.000.000.- |
| İndirim ve İstisnalar | | 6.000.000.000.- |
| – Emisyon Primi | 5.000.000.000.- | |
| – 1.1.1986 Öncesine ait Dev. Tah. Geliri | 1.000.000.000.- | |
| Asgari Vergi Nispetine Tabi Kurum Kazancı | | 11.000.000.000.- |
| Asgari Kurumlar Vergisi (% 20) | | 2.200.000.000.- |
| Geçici Vergi (% 70) | | 1.540.000.000.- |
| Fon Payı (% 10) | | 220.000.000.- |

(*) Asgari nisbette kurumlar vergisi matrahının hesabında 1995 yılı kazançlarından yatırım indirimi düşülmesi gerekir. Ancak örneğimiz 1994 yılı kazançlarına yönelik olduğu için indirim olarak dikkate alınmamıştır.

– Stopaj Gelir Vergisinin Hesabı

– 1.1.1986 öncesi devlet tahvil faiz gelirlerinin kurum kazancı içindeki oranı (1.000.000.000 : 17.000.000.000=) % 5.88

– 94/5307 sayılı Kararname kapsamındaki kazançların kurum kazancı içindeki oranı (1.000.000.000 : 17.000.000.000=) % 11.76

– 94/5307 sayılı Kararnameye göre % 11.76'ya isabet eden tevkifat oranı % 16.30

– Gelir Vergisi tevkifat matrahına dahil kazançların toplam kurum kazancı içindeki payı % 75

$$\frac{(17.000.000.000 - (5.000.000.000 + 3.000.000.000)}{17.000.000.000 - 5.000.000.000}$$

| | | |
|---|---|---|
| – Tevkifat matrahından indirilebilecek kurumlar vergisi (2.200.000.000 x % 75) | | 1.650.000.000.- |
| İstisna ve indirimlerden önceki kurum kazancı | | 17.000.000.000.- |
| (*) Tevkifata tabi olmayan indirim ve istisnalar | | 9.650.000.000.- |
| – Kurumlar Vergisi | 1.650.000.000.- | |
| – Yatırım İndirimi | 3.000.000.000.- | |
| – Emisyon Primi | 5.000.000.000.- | |
| | 9.650.000.000.- | |
| Gelir Vergisi Tevkifat Matrahı | | 7.350.000.000.- |
| – % 10 oranına tabi tevkifat matrahı (7.350.000.000 x % 5.88) | | 432.180.000.- |
| Gelir Vergisi Tevkifatı (% 10) | | 43.218.000.- |
| Fon Payı (% 10) | | 4.321.800.- |
| – Diğer kazançlara isabet eden (% 16.30) oranına tabi tevkifat matrahı (7.350.000.000 - 432.180.000) | | 6.917.820.000.- |
| Gelir Vergisi Tevkifatı (% 16.30) (6.917.820.000 x % 16.30) | | 1.127.604.600.- |
| Fon Payı (% 10) | | 112.760.460.- |

(*) 4108 sayılı kanunla yapılan değişiklik sonucu 1995 yılı için yatırım indirimi tevkifat matrıhından indirilmeyecektir.

Buna göre mükellef kurumun düzeltme beyannamesi üzerinden hesaplıyacağı vergi;

| | |
|---|---|
| Kurumlar Vergisi | 2.200.000.000.- |
| Geçici Vergi | 1.540.000.000.- |
| Fon Payı | 220.000.000.- |
| St. Gelir Vergisi<br>(43.218.000 + 1.127.604.000) | 1.170.822.000.- |
| Fon Payı<br>(4.321.800 + 112.760.460) | 117.082.260.- |
| | 5.247.904.260.- |

Mükellef kurum düzeltme beyannamesi öncesi 8.128.160.000.- TL. vergi hesaplamış olması nedeniyle (8.128.160.000 - 5.247.904.260=) 2.880.255.740.- TL.'yı diğer vergi borçlarına mahsup edebileceği gibi vergi borcu yoksa iade olarak geri alabilecektir.

**IV - DÜZELTME BEYANNAMESİ VERİLMESİNE İLİŞKİN SÜRE:**

4108 sayılı kanunla istisna edilen kurum kazançlarına ilişkin uygulama kanun yayımı her ne kadar 2.6.1995 tarihi olsa da 1.1.1994 tarihinden itibaren yürürlüğe girmesi hüküm altına alındığından mükelleflerin yazımızda belirtilip açıklandığı nev'iden 1994 yılında kurum kazançları olması halinde düzeltme niteliğinde ilgili yıl için yeniden düzenlenen kurumlar ve muhtasar beyannamelerini VUK'nun 126. maddesinde belirtilen düzeltme zamanaşımı süresi içinde verebileceklerdir. Belirtilen kanun maddesi VUK'nun 114. maddesine atıf yaptığından 5 yıllık genel zamanaşımı süresi dikkate alınacak olup bu durumda düzeltme beyannamesi 1999 yılı sonuna kadar verilebilecektir. Bu şekilde verilecek düzeltme beyanları için mükellefler hakkında ilave vergi ve fon tarhiyatları yapılması gerekmesi halinde yeniden hesaplanan vergi ve cezalar için gecikme faizi ve ceza uygulanmayacaktır.

**V - SONUÇ:**

1994 yılında kurumlar vergisi beyannamesinde beyan edilen kazançlardan bir kısmı 4108 sayılı kanunla kurumlar vergisinden ve buna ait gelir vergisi

tevkifatından arındırılmış bazı kazançlar ise daha düşük vergi nispetine tabi tutulmuştur. Bu durum geriye yönelik uygulanması öngörülmüş olduğundan kanunda belirtilip yazımızda açıklandığı türden kazancı olan kurumların 1994 yılı için düzeltme beyannamesi verme imkanı tanınmıştır. Mali idare yayımladığı 51 seri numaralı genel tebliğle konuyu açıklamış özellikle 94/5307 sayılı BKK ile 1994 yılında farklı nisbetle vergi tevkifatına tabi tutulan kazançları olan mükelleflere tebliğle yapılan düzenlemeyle ek imkân ve kolaylıklar sağlanmıştır.

Şunu hemen belirtelim ki kurumlar vergisine 1.1.1994 tarihinden itibaren yürürlüğe konulan 3946 sayılı kanunla kurum kazançları üzerinden alınması öngörülen ikili vergi sistemi kurumlar vergisinden istisna edilen kazançları sınırlandırma yönünde bir düşünceye uygun hazırlanmıştır. 4108 sayılı Kanunla kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlardan artırılma eğilimine girilmiş, keza bazı kurum kazançları için farklı ve düşük nisbette vergi alınması esası benimsenmiştir. Bu duruma yazımızda belirttiğimiz kurumlar vergisi kanunu tebliğleriyle getirilen yorum niteliğindeki uygulamalarda katıldığında getirilen sistem anlaşılamaz hale gelerek uygulayıcı ve mükellefleri zor duruma sokar hale gelmiştir. Bu nedenle istisnaların geçici maddeler yerine asıl ilgili maddeye aktarılması ve farklı vergi nisbetinden mümkün olduğunca kaçınılması getirilen sistemin yerine oturtulması ve başarısı için şarttır. Aksi halde kısa zaman sonra 3824 sayılı Kanunla getirilip uygulama şansı olmadan kaldırılan asgari kurumlar vergisi gibi yeni düzenlemeden de vazgeçilmek zorunda kalınabilecektir.

Kurumlar Vergisi matrahının tespitine yönelik yazılarımız bundan böyle zaman elverdikçe yazılıp yayınlanmasına çalışılacak böylelikle hesaplanması son derece karışık hale gelen bu vergi türünün akıcı bir dille anlatılmasına gayret edilecektir.