

# KURUMLAR VERGİSİ KANUNUNDA YAPILAN SON DEĞİŞİKLİKLER VE SERMAYE ŞİRKETLERİNDE KÂR DAĞITIMI

(5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda 2362 ve 2573 Sayılı Yasa ile son yapılan değişiklikler)

Doç. Dr. TUĞRUL DİRİMTEKİN  
Muhasebe Denetimi ve Organizasyonu  
Kürsüsü Öğretim Üyesi

## 1. Kurumların Tanımı

Bilindiği gibi Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1 nci maddesinde, hangi kurumların kazançlarının bu kanuna tabi olacağı belirtilmektedir. 2362 sayılı yasa ile kurumlar vergisine tabi kurumlar aşağıdaki biçimde sıralanmıştır :

- 1) Sermaye Şirketleri
- 2) Kooperatifler
- 3) İktisadi Kamu Müesseseleri
- 4) Dernek, Sendika, Cemaat ve Vakıflara ait İktisadi İşletmeler

Sıralamada görüldüğü gibi "Koperatif Şirketler" yerini "Kooperatifler" sözcüğüne terketmiştir. Ayrıca sendikaların da dernek hükmünde sayılacağı açıkça ortaya konmuştur.

## 2. Kurum Kazancı ve Unsurları

Bir kurumun; ticari kazanç, zirai kazanç, ücretler, serbest meslek kazançları, gayri menkul sermaye iradları, menkul sermaye iradları ve sair kazançlar ve iradlar olarak gelir kaynaklarından elde ettiği tüm kazançlar "Kurum Kazancı" adı altında birleşirler. G.V.K.daki gibi ayrı ayrı gelir unsurlarının adını almazlar. Gelirin kaynağı ne olursa olsun kurumun elde ettiği safi kârın tümü "kurum kazancı" adını alır.

## 3. Kurumlar Vergisi Matrahının Saptanması

Kurumlar Vergisi; Sermaye Şirketleri, Kooperatifler, İktisadi Kamu Müesseseleri, Dernek, Sendika, Cemaat ve Vakıflara ait iktisadi işletmelerin gelir vergisi konusuna giren gelir unsurlarından oluşan kazançları üzerinden alınır <sup>1</sup>. Diğer bir hükümle Kurumlar Vergisi, kurum olarak sayılan kuruluşların veya bu vergiye tabi mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır <sup>2</sup>. Bu madde hükmü ile, kurumların bir hesap dönemi içinde elde ettikleri

1 K.V.K. Md. 1.  
2 K.V.K. Md. 13.

safi kurum kazancının vergiye tabi tutulacağı açıkça ortaya konmuştur. Ancak safi kurum kazancının saptanabilmesi için hesap dönemi içinde yapılan giderlerin düşülmesi gerekir. Bunun için de safi kurum kazancının nasıl ve hangi esaslara göre saptandığının bilinmesi gerekir.

#### 4. Safi Kurum Kazancının Saptanması

Çeşitli gelir unsurlarından oluşan ve Kurum kazancı olarak nitelendirilen kazanca, G.V.K.nun ticari kazancın saptanması hakkındaki hükümler uygulanarak hesaplanması yapılır. Diğer bir deyişle safi kurum kazancı saptanmaya çalışılır. Zira kurumların yaptıkları tüm faaliyetler tanım gereği ticari faaliyet sayılmaktadır.

Kurumların kazançları gerçek usulde saptanır. Götürü usulde kazanç saptamak sözkonusu olamaz. Gerçek usulde ticari kazanç V.U.K.nun 176. maddesine göre bilanço esasına ve işletme esasına göre saptanır. V.U.K.nun 177. maddesine göre; her türlü ticaret şirketleri ile Kurumlar Vergisine tabi olan diğer tüzel kişiler bilanço esasına göre defter tutmak zorundadırlar. Ancak, Maliye Bakanlığı'ndan izin alarak bu zorunluluk dışında kalabilecek bazı Kurumlar Vergisi mükellefleri olabilir.

Safi kurum kazancının saptanmasında bazı özel durumlar sözkonusudur. Bunlar; zirai faaliyetten doğan kazançlardaki özellik, dar mükellefiyete tabi kurumlardaki özellik ve 1.1.1981 den önce ayrılmış ihtiyat ve provizyonların sermayeye ilâvesi veya dağıtılması halindeki özellikler olmaktadır<sup>3</sup>. Bu özel durumlardan sayılan ancak yeni yasa ile G.V.K. Md. 42'de yapılan değişiklik ile senelere sari inşaat ve onarım işlerinde tek yöntem olarak kâr ve zararın işin bittiği yıl kesin olarak saptanacağı ve tamamı o yılın geliri sayılacağı hükme bağlanmıştır. Bu bakımdan Kurumlar Vergisi Kanununun bu maddeye atıf yapan 13 nci maddesinin ikinci fıkrasındaki parantez içi "42 nci maddesinin birinci fıkrasının 2 numaralı bendi hariç" hükmü kaldırılmıştır. Eskiden olduğu gibi senelere sari inşaat işiyle uğraşan kurumlarda kâr ve zarar yine işin bittiği yıl kesin olarak saptanacaktır.

#### 40. Kurum Kazancının Saptanmasında Gözönüne Alınacak Giderler

Safi kurum kazancının saptanmasına ilişkin işlemler yapılırken G.V.K. ve K.V.K.'nda belirtilen indirilecek giderler ve indirilemeyecek giderlerin gözönüne alınması gerekir.

##### 401. İndirilecek Giderler

Kurum kazancının saptanması sırasında gözönüne alınacak, indirilecek giderler G.V.K. Madde 40 ve K.V.K. Madde 14'te sırayla belirtilmiştir. K.V.K. Madde 14'de yer alan giderler aşağıdaki gibidir :

##### 1) Hisse Senetleri ve Tahvillerin İhraç Giderleri :

Bu giderler senetlerin kağıt ve baskı giderlerini, mahkeme, noter ve diğer tasdik ve tescil giderlerini, damga resmini ve ihraç dolayısıyla ödenen sair harç ve resimlerini, ihraç dolayısıyla bankalara verilen komisyonları, hisse ve tahvil senetlerinin borsaya kaydı için giderleri ve bunlara benzer diğer her türlü giderleri ihtiva eder.

Aktifleştirilmeleri sözkonusu olamaz, tek kalemde gider yazılırlar.

3 Daha geniş bilgi için bkz. "Gelir ve Kurumlar Vergisi Açıklamaları ve Beyanname Düzenleme Kılavuzu", Maliye Hesap Uzmanları Kurulu Yayını, İstanbul 1981, s. 351.

2) İlk Tesis ve Taazzuv Giderleri :

Kurumların kuruluşu, yeni bir şube açmaları veya işlerin devamlı surette genişletilmesi safhalarında sözkonusu olur. Kuruluş sırasındaki giderler, iş ve piyasa etüdü giderleri, şirket ana sözleşmesinin hazırlanması ile ilgili giderler, kuruluşla ilgili seyahat giderleri, tanıtma ve reklam giderleri vbg. giderlerdir <sup>4</sup>.

Kurumların aktifleştirdikleri ilk tesis ve taazzuv giderleri mukayyet değer ölçüsü ile değerlendirilerek her yıl % 20 olmak üzere 5 yıl içinde amorti edilirler. Bunun yanında kurum dilerse; adı geçen gider tek kalemdedir yazılabilir <sup>5</sup>.

3) Genel Heyet Toplantıları İçin Yapılan Giderlerle Birleşme, Fesih ve Tasfiye Giderleri,

4) Sigorta Teknik İhtiyatları,

5) Eshamlı Komandit Şirketlerde Komandite Ortağın Kâr Hissesi,

6) Bağış ve Yardımlar,

7) Geçmiş Yıl Zararları <sup>6</sup>.

2361 ve 2362 Sayılı Yasalarla Geçmiş Yıl Zararlarında Yapılan Değişiklikler:

2361 ve 2362 Sayılı yasa, zararların kârlara takas ve mahsubu ile ilgili hükmü de değiştirmiş, gelir kaynaklarının bir kısmından doğan zararların, öteki kaynaklardan doğan kazanç ve iratlardan mahsup edileceğini, bu mahsup sonucunda kapatılmayan zarar kısmının, daha sonraki üç yıl gelirinden indirilebileceğini hükme bağlamıştır.

Ancak, 31.12.1981 tarihinde kabul edilen 2573 Sayılı Yasa ile bu madde hükmünde tekrar bir değişiklik meydana gelmiş ve zarar eskiden olduğu gibi 5 yıldan fazla nakledilmemek şartıyla geçmiş yılların mali bilançolarına göre meydana gelen zararlar, bilançolarda her yılın zararının ayrı ayrı gösterilmesi şartıyla, müteakip yılların gelirlerinden indirilir.

Sürenin hesaplanabilmesi ve izlenebilmesi için bilançolarda her yıl zararının ayrı ayrı gösterilmesi gerekmektedir.

Ancak geçici 7 nci madde ile 1.1.1981 tarihinden önce oluşmuş ve gider olarak kurum kazancından indirilmemiş bulunan zararlar hakkında eski hüküm uygulanacak ve adı geçen zararlar 5 yıllık sürede indirilebileceklerdir.

8) Faizsiz Olarak Kredi Verenlere Ödenen Kâr Payları <sup>7</sup> :

Faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kâr paylarının kurum kazancının saptanmasında gider olarak indirilebilmesi esası kabul edilmiştir. Yasanın gerekçesinde de açıkça vurgulandığı gibi yapılan bu değişiklik, bazı islâm ülkeleri finans kuruluşlarından (örneğin İslâm Bankası) kredi alan kurumların kredi karşılığı ödemek durumunda oldukları kâr paylarına yöneliktir.

Kurumlar Vergisi Kanunu 14 ncü maddesi dışında kurum kazancından indirilebilecek giderler şunlardır :

9) Kurum Çalışanlarına Ödenen Kâr Payı İkramiyeleri :

Kurum çalışanlarına ödenen kâr payı (temettü) ikramiyeleri Gelir Vergisi Kanununun 61 nci maddesine göre ücret sayıldığından eskiden olduğu gibi bu ödemeler kurum kazancının saptanmasında gider olarak gözönüne alınacaktır.

4 V.U.K. Md. 282.

5 V.U.K. Md. 326.

6 2362 sayılı yasa ve 2573 sayılı yasa ile değişikliklere maruz kalmıştır.

7 2362 sayılı yasa'nın 10'ncü maddesiyle eklenmiştir.

10) Bankaların Tasfiye Fonuna Yatırdıkları Binde Yarım lar :

7129 sayılı Bankalar Kanunu'na 13.12.1960 tarih ve 153 sayılı Kanunla eklenen Ek-1 nci maddede tedricen tasfiye kararı verilen bankaların kesin ve son açıklarının karşılanması için T. C. Merkez Bankası nezdinde tesis edilecek fon'a bankaların, yıl sonu bilançolarındaki tasarruf ve ticari mevduat toplamının binde yarımı (%00.5) nisbetinde bir meblağı ertesi yılın, beşinci ayın sonuna kadar yatıracakları hüküm altına alınmıştır.

Ek-2. maddede ise, bankalar tarafından sözkonusu fon'a yapılacak ödemelerin kurumlar vergisi matrahının saptanmasında gider yazılacağı belirtilmiştir.

**402. İndirilemeyecek Giderler**

Ticari kazancın saptanmasında indirilmesine izin verilmeyen giderler kurum kazancının saptanmasında da indirilemezler. Bu tür giderler G. V. Kanunu madde 41'de belirtilmiş ve kurum kazancından indirilemeyeceği hüküm altına alınmıştır. Ayrıca aşağıda sırayla açıklanacak olan giderlerin de K. V. Kanunu madde 15'e göre kurum kazancından indilemeyeceği öngörülmüştür.

1) Öz sermaye üzerinden ödenen ve hesaplanan faizler

2) Örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizler.

Kurumlar Vergisi Kanununun örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizlerin kurum kazancının saptanmasında indirilemeyeceği hükmü yürürlüktedir ve bu tür sermayeye ilişkin olarak ödenecek faizlerin kâr payı adı altında (K. V. K. 14. madde 8 No.lu bentteki haktan yararlanmak gibi) kurumlar vergisi matrahından indirilmesi mümkün değildir.

3) Sermaye şirketlerince dağıtılan örtülü kazançlar.

4) Her ne şekilde ve ne isimle olursa olsun ayrılan ihtiyat akçeleri (Türk Ticaret Kanununa, kurumların özel kanunlarına veya esas mukavele ve nizamnamelerine göre safi kazançlardan ayırdıkları bilumum ihtiyatlar ile Bankalar Kanununa müsteniden bankaların ayırdıkları karşılıklar dahil.)

5) Dar mükellefiyete dahil kurumlardan ayrıca:

a) Bu kurumlar hesabına yaptıkları alım satımlar için ana merkeze veya Türkiye dışındaki şubelere verilen faizler, komisyonlar ve benzerleri,

b) Ana merkezin veya Türkiye dışındaki şubelerin giderlerine veya zararlarına iştirak etmek üzere ayrılan hisseler (Türkiye'deki kurumun teftiş ve murakabesi için yabancı memleketlerden gönderilen yetkili kimselerin seyahat giderleri hariç.)

6) Bu kanuna göre hesaplanan Kurumlar Vergisi ile her türlü para cezaları, vergi cezaları, amme alacaklarının tahsil usulü hakkındaki kanun hükümlerine göre ödenen cezalar, gecikme zamları ve faizler.

7) İhraç kanunlarına veya Devletin kanunların verdiği yetkiye dayanarak akdettiği mukavelelere göre mevcut ve çıkacak vergilerden muaflığı kabul edilmiş olan menkul kıymetlerin kurumlar vergisinden istisna edilen temettü, faiz ve ikramiyelerine isabet eden giderler, (Gerçek giderlerin kati olarak kabul edilememesi halinde, bahis konusu gerçek giderler Kurumlar Vergisinden muaf menkul kıymetler portföyünün itibari değer toplamına, T. C. Merkez Bankası Meclisince menkul kıymetler portföyü ile ilgili giderler nazara alınarak tayin olunacak ortalama gider emsalinin uygulanması şartıyla bulunur. Vergiden muaf menkul kıymetler portföyünün itibari

değer toplamı, ilgili hesap dönemine dahil oyların son günündeki vergiden muaf menkul kıymetler portföyünün ortalaması esas alınmak suretiyle tesbit olunur.)<sup>8</sup>

8) 8. maddenin 4 numaralı bendinde yer alan istisna kapsamına giren kurum kazançlarının elde edilmesi için yapılan bilumum giderler<sup>9</sup>.

Kambiyo mevzuatı gereğince Türkiye'ye getirildiğinin belgelendirilmesi kaydı ile yurt dışında yapılan inşaat onarma ve montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançlara ilişkin giderlerin kurum kazancından indirilmesi hükme bağlanmıştır. Kurumlar Vergisi Kanunu 15 nci maddesi dışında kurum kazancından indirilmesi mümkün olmayan giderler şunlardır :

9) Yönetim Kurulu Başkan ve Üyelerine Verilen Kâr Payları :

Gelir Vergisi Kanununun 61 nci<sup>10</sup>, 75 nci maddelerinde<sup>11</sup> yapılan değişiklikler sonucu, öteki kanun hükümlerine göre ücret sayılan yönetim kurulu başkan ve üyelerine ödenen kâr payları (temettü ikramiyeleri) yeni yasadaki durumu itibariyle menkul sermaye iradı sayılmıştır. Bu itibarla bu ödemelerin kurum kazancının saptanmasında gider olarak indirilmeleri mümkün olamamaktadır.

Bilindiği gibi bu ödemeler daha önce ek ücret ödemesi olarak kabul edilip, indirimsiz kolon yıllık 1/2 no.lu cetvele göre vergilendiriliyordu.

### 5. Kurumlar Vergisinde Muaflık

Kurumlar Vergisi Kanununda muaflıklara ilişkin 7 nci maddede 2362 sayılı yasa ile yapılan değişiklikler aşağıdaki biçimde sıralanabilir:

1) 7 nci maddenin 9 uncu bendi değişmeden önce "Tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları" biçimindeydi. Yapılan değişiklikle, Kurumlar Vergisinden muaf tutulacak olan kurumlar tek tek sayılmıştır.

"K. V. K. Madde 7 Bent 9— T. C. Emekli Sandığı, Sosyal Sigortalar Kurumu, Bağ-Kur, Ordu Yardımlaşma Kurumu ve Memur Yardımlaşma Kurumu gibi Kanunla kurulan emekli ve yardım sandıkları ile Sosyal Sigortalar Kurumları."

Maddeden anlaşılacağı üzere Kurumlar Vergisinden muaf olabilmek için

8 2362 sayılı yasa'nın 11. maddesiyle değişen şekli.

9 2362 sayılı yasa'nın 11. maddesiyle eklenmiştir.

10 193 sayılı yasa'nın 2361 sayılı yasa ile değişmeden önceki şekli:

"Ücretin tarifi: Madde 61: Ücret, iş verene tabi . . . Bu kanunun uygulanmasında, aşağıdaki yazılı ödemelerde ücret sayılır;

1— . . . . .

2— . . . . .

3— Milletvekillerine, il genel meclisi ve belediye üyelerine, kurumların idare meclisi başkan ve üyelerine, denetçilere, tasfiye memurlarına ve bunlara benzeyen diğer kimselere bu sıfatları dolayısıyla ve aylık ödenek, tahsisat, aidat, huzur hakkı, ücret, ikramiye, prim, temettü, hissesi gibi muhtelif adlarla yapılan ödemeler.

4— . . . . .

11 2361 sayılı yasa'nın 52. maddesiyle değişen şekli: Menkul Sermaye İradı— Tarifi" Madde 75—Sahibinin ticari, zirai veya mesleki . . . kaynağı ne olursa olsun aşağıdaki iratlar menkul sermaye iradı sayılır:

1— . . . . .

2— . . . . .

3— Kurumların idare meclisi başkan ve üyelerine verilen kâr payları.

4— . . . . .

5— . . . . . "

sadece "Tüzel kişiliği haiz olmak" yeterli olmamakta ayrıca "kanunla kurulmuş olmak" durumu zorunlu olarak aranacaktır.

2) Muafıklara ilişkin diğer bir değişikliğe ilave biçiminde yer verilmiştir. 7 nci maddenin 11 inci bendindeki bu değişiklik; "il özel idareleri, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birlikler veya bunlara bağlı müesseseler tarafından işletilen a) Su, elektrik ve havagazı işletmeleri" ne "soğuk hava deposu işletmeleri" nin de ilavesi biçiminde yapılmıştır.

Değişiklikten önce madde;

"a) Su, elektrik, havagazı işletmeleri" biçiminde kanunda yer alıyordu.

3) Yeni düzenleme ile kanunun 7 nci maddesi 15 nci bendinde daha önce yer almakta olan "Derneklere ait olup münhasıran üyelerin istifadesine tahsis edilen ve alkollü içki verilmeyen lokal, gazino ve lokanta işletmeleri" hükmü kanundan çıkarılmış olup böylece Kurumlar Vergisi'ne tabi olmaları sağlanmıştır.

### 6. Kurumlar Vergisinden İstisna Edilmiş Kurum Kazançları

Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yapılan değişikliklerden bazıları da istisnalara ilişkindir. Bu değişiklikler aşağıdaki gibi sıralanabilir :

1) Kurumlar Vergisi Kanunu 8 nci madde 1 nci bendi değişiklikten önce "1. Başka bir kurumun sermayesinin asgari yüzde onuna bu kurumun kuruluşu anında veya bilanço tarihinden en az bir yıl evvelinden beri sahip olduklarını ispat ve tevsik eden tam mükellefiyete tabi ana kurumların kuruma iştiraklerinden elde ettikleri kazançlar (İştirak kazançları istisnası.)

İştirak kazançları istisnası, kurumun bilanço tarihinden bir yıl evvel ve yeni kuruluşlarda kuruluş anında sahip olduğu iştirak hissesine isabet eden kazanç miktarına uygulanır" biçiminde kanunda yer almaktaydı. 2362 sayılı yasanın 6 nci maddesiyle bu madde :

"1. Tam mükellefiyete tabi kurumların başka bir kurumun sermayesine iştiraklerinden elde ettikleri kazançlar (İştirak kazançları istisnası.)" biçiminde değiştirilmiştir.

2) Kurumlar Vergisi Kanununun 8 nci maddesinin 2 nci bendine göre kooperatif ortakları için hesaplanan risturnları Kurumlar Vergisi dışında bırakan hüküm yeniden düzenlenmiştir. Düzenlemedeki amaç, mevcut 1163 sayılı kooperatifler kanununda yer alan "Kooperatif" tanımına uygun olarak bu maddenin değiştirilmesidir. İstihlâk kooperatiflerinde risturn istisnası üzerinde yapılan değişikliğin yanında istihsal kooperatiflerinde de değişiklik yapılmıştır. Yeni bent hükmüne göre, ortakların ancak kendileri tarafından kooperatife sattıkları mallar ile özellikle kendi istihsal faaliyetinde kullanılmak üzere satın aldıkları malların kıymetlerine göre hesaplanan risturnlar istisna hükmünden yararlanacaktır. Kurumlar Vergisi Kanununda yapılan bu son değişiklikler aşağıdaki biçimde verilebilir :

"K. V. K. Madde 8—

1—

bent-2) Aşağıda yazılı kooperatiflerin ortakları için hesapladıkları risturnlardan ;

a) İstihlâk kooperatiflerinde; ortakların şahsi ve ailevi gıda ve giyecek ihtiyacını karşılamak için satın aldıkları malların kıymetlerine göre hesaplanan risturnlar,

b) İstihsal kooperatiflerinde; ortakların istihsal ederek kooperatife sattıkları veya kooperatiften istihsal faaliyetinde kullanmak üzere satın aldıkları malların kıymetine göre hesaplanan risturnlar,"

Yukarıda verilen maddenin değişmeden önceki durumu ise şöyledir :

"K. V. K. Madde 8—

1—

bend-2) Kooperatif şirketlerin ortakları için hesapladıkları risturnlardan aşağıda yazılı olanlar :

a) İstihlak kooperatiflerinde; ortakların satın aldıkları malların kıymetlerine göre hesaplanan risturnlar,

b) İstihsal kooperatiflerinde; ortakların kooperatife sattıkları veya kooperatiften satın aldıkları malların kıymetlerine göre hesaplanan risturnlar;"

Böylece, kooperatiflerde risturn istisnasının kapsamı yeniden belirlenmiş ve ortakların sadece kooperatifin ana amaçları doğrultusunda yaptıkları alım ve satım işlemleri dolayısıyla kendilerine ödenecek risturnların Kurumlar Vergisi dışında bırakılacağı hususuna açıklık getirilmiştir.

3) Kurumlar Vergisi Kanunu 8 nci madde 4 numaralı bendte yer alan "297 sayılı kanunun 1 nci maddesine göre verilen sıcak ve soğuk maden suları imtiyazının işletilmesinden elde edilen kazançlar (ihale tarihini takibeden yıldan itibaren beş yıl süre ile)" hükmü kaldırılmış ve yerine aşağıda verilen yeni bir istisna hükmü getirilmiştir.

"K. V. K. Madde 8 —

bend-4) Kambiyo mevzuatı gereğince Türkiye'ye getirildiğinin tevsik edilmesi kaydıyla, yurt dışında yapılan inşaat, onarma ve montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançlar;"

Görüldüğü gibi döviz gelirlerini teşvik amacıyla konulan bu maddenin geçerli olabilmesi ancak, döviz kazancının kambiyo mevzuatı gereğince Türkiye'ye getirildiğinin belgelendirilmesi ile mümkün olabilecektir.

4) Sanayi ürünlerinin ihracına ilişkin istisna hükmü, K.V.K.nun 8 nci maddesine 5 nci bend olarak ilave edilmiştir. Bu istisna sanayi ürünleri ihracında geçerli olacaktır. Yıllık ihracat tutarının 250.000.— Amerikan doları veya muadili yabancı para olarak Türk Lirasını aşması gerekmektedir.

2573 Sayılı Yasa ile yapılan değişikliğe göre de 250.000 dolar karşılığı Türk lirasını aşan imalatçı kurumların bu ihracatlarından sağladıkları hasılatın % 20 si kurum kazancından indirilir. İhraç edildiğinin tevsiki şartıyla ihracatçılara yapılan satışlar yıllık ihracat tutarının hesabında ihracat sayılır. İhraç ettiği malı imal etmeyen kurumlarda bu istisnalar 1/4 oranında uygulanır.

5) Yaş meyve, sebze ve su ürünleri ihracatı ile dış navlun ve turizm gelirleri için tanınan istisnalar Kurumlar Vergisi Kanunu 8 nci maddesine 2362 sayılı yasa ile getirilen yeni istisna hükümleridir.

2362 Sayılı Yasa'yla getirilen bu istisna hükmü 2573 Sayılı Yasa ile aşağıdaki biçimde değişikliğe uğramıştır :

Yaş meyva, sebze ve su ürünleri ihracatçılarının, bu ihracattan sağladıkları hasılatın % 20 si kurum kazancından indirilir. İhraç edildiğinin tevsiki şartıyla ihracatçılara yapılan satışlar da yaş meyva, sebze ve su ürünleri üreticisi yönünden ihracat sayılır.

6) Kurumlar Vergisi Kanununda yapılan en önemli değişikliklerden birisi "Yatırım İndirimi" konusunda olmuştur.

Kurumlar Vergisi Kanunu'na istisnalar başlığı altında yer alan 8 nci maddeye 9 ncu bend olarak yeni bir hüküm ilave edilmiştir.

Yapılan bu ilave aşağıdaki gibidir :

"K. V. K. Madde 8 —

bend-9) Sermaye şirketleri ile kooperatiflerin yatırım indiriminden istifade eden kazançları (Gelir Vergisi Kanununun yatırım indirimine ilişkin hükümleri sermaye şirketleri ile kooperatifler hakkında da uygulanır. Ancak Kalkınma Planı ve yıllık programlarda özel önem taşıdığı belirtilen sektörler ile kalkınmada öncelikli bölgelerde yapılan yatırımlar dolayısıyla yatırımcı sermaye şirketleri ile kooperatiflerin bu yatırımları için yatırım indirimi nisbeti % 60'dır.)"

2361 sayılı yasayla Gelir Vergisi Kanununda yapılan değişikliğe göre Ek-Madde 3'deki "Yatırım indirimi münhasıran öz sermayeden sağlanan veya karşılanan yatırım miktarına uygulanır....." durum 2361 sayılı yasanın 27. maddesiyle değiştirilmiştir.

"Ek-Madde 3 — Yatırım indirimine, kaynağı ne olursa olsun, ek 2 nci maddede yazılı şartları haiz bulunan yatırımlarla ilgili harcamalardan; bina, makina, tesisat, araç ve benzeri amortismanına tabi aktif değerlerin yeni olanlarının maliyet bedelleri esas teşkil eder....."

Görüldüğü gibi münhasıran öz sermayeden sağlanan veya karşılanan yatırım miktarı şartı kaldırılmış ve bu şart yerine "kaynağı ne olursa olsun" biçiminde (ister öz sermaye isterse yabancı sermaye olsun) yapılan değişiklikle yatırım indiriminden yararlanılabileceği hükmü getirilmiştir.

Sonuç olarak, gelir vergisi mükellefleri ile sermaye şirketleri ve kooperatifler de yatırım indirimindeki bu yeni haktan yararlanacaklardır.

## 7. Finansman Fonu

Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenen mükerrer 8 nci madde hükmüyle; yatırımları teşvik amacıyla yönelik olarak, yatırım indiriminden faydalanacak sermaye şirketleri ve kooperatiflerinin yatırımlarının finansmanında kullanılmak ve yatırım süresi ile sınırlı olmak şartıyla, yeni bir uygulama esası getirilmiştir.

Vergi ertelemeye yönelik olan bu hükmün uygulanma biçimi ve şartları aşağıdaki gibidir :

1- Finansman fonu ayırabilmek için yatırım belgesine sahip olmak gerekir. Bu belgede öngörülen süre ile sınırlı olmak şartıyla finansman fonu ayrılabilir.

2- Finansman fonları yapılacak yatırımın finansmanında kullanılır.

3- Ayrılacak finansman fonu kurumlar vergisi matrahının % 25'ini ve yapılacak yatırım tutarını geçemez.

4- Ayrılan finansman fonunun T. C. Merkez Bankasında açılacak her an paraya çevrilebilir Devlet Tahvili hesabına yatırılması zorunludur.

5- T. C. Merkez Bankasında açılan hesaptan çekişler Devlet Planlama Teşkilatınca düzenlenecek çekiş belgelerine dayanılarak yapılır ve yıl içinde fiilen yapılan yatırım tutarını aşamaz.

6- Bir önceki yılın kurum kazancından fona ayrılan tutar, hesap döneminin sonunda safi kazançta eklenecektir. Bu ekleme dolayısıyla fona ayrılan kazançlar

üzerinden gelir vergisi stopajı da yapılmayacaktır <sup>12</sup>.

### 71. Finansman Fonu'nun Formülle Hesaplanması

Bilindiği gibi Finansman Fonu, kurumlar vergisi matrahının % 25'ini geçemekte ve istisnalar düşüldükten sonra kalan safi kazanç üzerinden düşülebilmektedir. Bu fonun hesaplanmasını basit formüllerle ifade edebiliriz :

#### 1. Safi kurum kazancı yolu ile Finansman Fonunun Hesaplanması

$S = F + K$  olacağına göre ve  $F \leq K/4$  olduğuna göre  $F = K/4$  veya  $K = 4 F$  sınır değeri için :

$$S = F + 4F \quad S = F(1+4) \quad F = \frac{S}{1+4}$$

#### 2. Safi kurum kazancı yolu ile Kurumlar Vergisi Matrahı hesaplanması :

Aynı şekilde  $S = F + K$ ,  $F \leq K/4$  olduğuna göre  $F = K/4$  sınır değeri için :

$$S = \frac{K}{4} + K \quad S = K\left(\frac{1}{4} + 1\right) \quad S = K\left(\frac{5}{4}\right) \quad K = \frac{S}{(5/4)} \quad K = S \times \frac{4}{5}$$

$S =$  Safi kurum kazancı       $F =$  Finansman Fonu,       $K =$  Kurumlar Vergisi Matrahı

### 72. Finansman Fonu Uygulamasına Örnek

— Bir Anonim Şirketin 1981 yılında aldığı yatırım indirimi belgesinde, yatırımın 1982-1985 yıllarında gerçekleşeceği öngörülmüştür. Anonim Şirketin 1981 yılına ilişkin safi kurum kazancı 8.000.000.- TL'dir.

#### ÇÖZÜME İLİŞKİN AÇIKLAMALAR

1. Yatırım indirimi belgesi alındığına göre finansman fonu ayrılacaktır.
2. Finansman fonu 1981, 1982, 1983, 1984 yılları kazançlarından ayrılacaktır. Zira, 1985 yılında yatırım tamamlanacaktır.
3. Belgedeki süre dolduğu için 1986 da yatırım sözkonusu değildir.

$$1) S = F + 4F \quad F = \frac{S}{1+4} \quad S = 8.000.000.- \text{ TL.}$$

$$F = \frac{8.000.000.-}{1+4} = \frac{8.000.000.-}{5} = 1.600.000.- \text{ TL.}$$

Safi Kurum Kazancı      8.000.000.- TL.

Finansman Fonu      1.600.000.- TL.

Kurumlar Vergisi Matrahı      6.400.000.- TL.

veya

$$2) S = \frac{K}{4} + K \quad K = S \times \frac{4}{5}$$

$$K = 8.000.000 \times \frac{4}{5} = \frac{32.000.000.-}{5} = 6.400.000.- \text{ TL.}$$

$K = 6.400.000.- \text{ TL.}$

$S = 8.000.000.- \text{ TL.}$

(Kurumlar Vergisi Matrahı)

$K = 6.400.000.- \text{ TL.}$

1.600.000.- TL.

## 8. Kurumlar Vergisinin Oranı

2362 sayılı yasanın 16. maddesiyle değiştirilen Kurumlar Vergisi Oranı yeni düzenlemeye göre aşağıdaki biçimde saptanmıştır :

"K. V. K. Madde 25— Kurumlar Vergisi, bu kanuna göre tespit olunan kurum kazancından ;

1- Sermaye şirketleri ile kooperatiflerde % 50,

2- Diğer kurumlarda % 35,

nispetinde alınır.

Hesaplanan vergilerde lira kesirleri atılır."

Adı geçen maddenin değişmeden önceki durumu :

"Madde 25— Kurumlar Vergisi, bu kanuna göre tespit olunan kurum kazancından ;

1- Sermaye şirketleri ile kooperatif şirketlerde % 25,

2- Diğer kurumlarda % 35,

nispetinde alınır.

Hesaplanan vergilerde lira kesirleri atılır."

Görüldüğü gibi sermaye şirketleri ve kooperatiflerde % 25 olan Kurumlar Vergisi nispeti 2 misli arttırılarak % 50 nispetine çıkarılmıştır.

2362 Sayılı Yasa ile meydana gelen bu değişiklikler 2573 Sayılı Yasa ile tekrar değiştirilmiş ve Kurumlar Vergisinin oranı aşağıdaki biçimde saptanmıştır.

Verginin Nisbeti

Madde - 25 : Kurumlar Vergisi, bu Kanuna göre tesbit olunan kurum kazancından % 40 oranında alınır. Hesaplanan vergilerde lira kesirleri atılır.

Görüldüğü gibi değişiklikle tüm kurumlardan aynı oranda vergi kesilmesi öngörülmüştür.

## 9. Vergi Alacağı

2362 sayılı yasa ile Kurumlar Vergisi oranının % 50 ye çıkarılması dolayısıyla "vergi alacağı" adı altında vergi hukukumuzda yeni bir kavram getirilmiştir. Bu kavram, aynı zamanda 2361 sayılı yasa ile Gelir Vergisi Kanunu'na ilave edilerek madde 75 bend 11 ile Menkul Sermaye İradı sayılmıştır. G. V. K. madde 77 ye göre vergi alacağı özet olarak, tam mükellefiyete tabi kurumlarca ödenen Kurumlar Vergisinin yarısıdır ve bu kurumlardan kâr payı alan gerçek ve tüzel kişilerin lehine tahakkuk eder<sup>13</sup>. Dar mükellefler için vergi alacağı sözkonusu olamaz. Sadece, tam mükellef olan kurumlardan kâr payı alan aşağıdaki şahıslar için geçerlidir.

1- Tam mükellefiyete tabi gerçek kişilerin,

2- Özel kanunlarla kurulmuş müesseselerden kendi kanunlarına göre Gelir ve Kurumlar Vergisinden muaf tutulanlar,

3- Kollektif ve adi komandit şirketlerin,

4- Eshamlı komandit şirketlerin komandite ortakları.

Vergi alacağı kurumlarca yukarıda 1, 2 ve 3 numaralı bendlerde yazılı gerçek ve tüzel kişilere dağıtılan kâr payları ile eshamlı komandit şirketlere dağıtılan kâr paylarından bu şirketlerin komandite ortaklarına isabet eden kısmının yarısı olarak hesap ve kabul edilir.

Vergi alacağının nasıl ve ne biçimde mahsup ya da iade edileceği konusu da

13 Milliyet Gazetesi, Vergi Alacağı Nedir", Şubat 1981, 21 no'lu yazı.

Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 122 nci maddesinde düzenlenmiş bulunmaktadır. Bu maddeye göre :

1- Tam mükellefiyete tabi gerçek kişilerin alacağı, yıllık beyanname ile bildirilmek kaydıyla beyanname üzerinden hesaplanan Gelir Vergisine mahsup edilir.

2- Gelir ve Kurumlar Vergisinden muaf tutulan kuruluşların vergi alacağı, bunların kâr paylarını aldıkları tarihten itibaren 1 yıl içinde başvurmaları halinde kendilerine ret ve iade olunur.

3- Kollektif ve adi komandit şirketlerin vergi alacakları bunların kâr paylarını aldıkları tarihten itibaren bir yıl içinde başvurmaları halinde kendilerine ret ve iade olunur. Adigeçen şirketler bu vergi alacaklarını geri aldıkları yıl hasılat kaydetmeye mecburdurlar.

4- Eshamalı komandit şirketlerin ortaklarının vergi alacağı bu şirketlerin kâr paylarını aldıkları tarihten başlayarak bir yıl içinde başvuruları üzerine, şirket aracılığı ile kendilerine ret ve iade olunur. Komandite ortaklar bu vergi alacaklarını şirkete iadenin yapıldığı yılın beyannamelerine dahil ederler.

Yukarıdaki açıklamalardan anlaşıldığı gibi aslında kurumlar vergisi oranında % 50 ye çıkmasına rağmen değişiklik oluşmamış, Kurumlar Vergisindeki % 25 lik artış gelir vergisi stopajının yerini almıştır. Çünkü, Kurumlar Vergisi'nin yarısı "Vergi Alacağı" sayılmıştır. Burada özellikle üzerinde durulması gereken konu ortaklara kârın dağıtılması durumudur. Kâr dağıtımına gidilmediği takdirde vergi alacağı hesaplanamaz. Dağıtım sözkonusu olduğunda kâr payı alan kişiler, kâr payının yarısı kadar da vergi alacağına hak kazanacaklardır.

Böylece dağıtılan kâr payları ile bunun yarısı (yani vergi alacağı) kişilerin menkul sermaye iradını oluşturmaktadır. Bu kişilerden tam mükellefiyete tabi gerçek kişiler vergi alacağını, yıllık beyanname ile bildirmeleri kaydıyla (diğer gelirleri ile birlikte 2.000.000.— TL. yı aştığı takdirde), beyan ettikleri gelire isabet edecek vergiden vergi alacaklarını mahsup edeceklerdir <sup>14</sup>. Gerçek kişilerde görüldüğü gibi sorun yoktur. Çünkü, beyanname verilmesi şartıyla vergi alacağı mahsup edilebilmektedir. Ancak, tüzel kişiler beyanname veremeyecekleri için, bunların kâr payları üzerinden tahakkuk eden vergi alacağı yukarıda 121. maddenin 2, 3 ve 4 ncü bendlerinde açıkladığımız gibi kendilerine ret ve iade olunacaktır. Özet olarak, kurumlardan kâr payı alan gerçek kişilerde vergi alacağının mahsubu, gerçek kişiler dışında kalan ve 122 nci maddede sayılı tüzel kişilerde de iade sözkonusu olmaktadır. Gerçek kişilerde de iade ancak, mahsubu yapılacak vergi alacağının, ödenecek Gelir Vergi'sinden fazla olması halinde ortaya çıkar. Vergi dairesince bu ilgiliye bildirilir ve bir yıl içinde başvuruları halinde kendilerine iade olunur <sup>15</sup>.

2361 Sayılı Yasa'da belirtilen yukarıdaki açıklamalara karşılık Kurumlar Vergisi oranının % 40'a düşürülmesi ile bağımlı olarak "Vergi Alacağı" da değiştirilmiştir. 2574 Sayılı Yasa'nın getirdiği değişikliğe göre, Vergi Alacağı ;

— Kurumlarca 77 nci maddede sayılan gerçek ve tüzel kişilere dağıtılan kâr paylarından bu şirketlerin komandite ortaklarına isabet eden kısmının 1/3'ü olarak hesap ve kabul edilir.

14 Musa Örmeci, Banka ve Ekonomik Yorumlar, Aylık Dergi, Nisan 1981, Yıl, 18, Sayı, 4, s. 61. Milliyet Gazetesi, "Vergi Alacağı . . ."

15 Gelir Vergisi Tebliği No: 128.

Bu hesaplama ve kabul ancak, 1982 kurum kazançları üzerinden yapılabilir. Zira, kurumlar vergisinin yeni nisbeti olan % 40, 1983 yılından itibaren uygulanacaktır.

### 91. Vergi Alacağı'nın Hesaplanmasına İlişkin Örnek

Örnek: Bir ticari kazanç sahibi ortak olduğu bir Anonim Şirketten 1.500.000.- TL. kâr payı almıştır. Ayrıca bu mükellefin ticari kazancı da 750.000.- TL.dir.

1981 yılı kazançları için geçerli örnek :

Ortağa İsbet Eden Kurum Kazancı	3.000.000.-
Ortağa İsbet Eden Kurumlar Vergisi % 50	<u>1.500.000.-</u>
Ortağın Aldığı Kâr Payı	1.500.000.-
Menkul Sermaye İradının Brüt Tutarı :	2.250.000.-
(Alınan kâr payı + Kur. Vergi. yarısı)	
İşyerinden Elde Ettiği Ticari Kazancı	<u>+ 750.000.-</u>
Beyana Tabi Gelir Toplamı	3.000.000.-
Hesaplanan Gelir Vergisi Tutarı	1.300.000.-
Mahsup Edilecek Vergi Alacağı	<u>- 750.000.-</u>
Ödenecek Gelir Vergisi Miktarı	550.000.-

1982 yılı kazançları için geçerli örnek :

Ortağa İsbet Eden Kurum Kazancı	3.000.000.-
Ortağa İsbet Eden Kurumlar Vergisi % 40	<u>1.200.000.-</u>
Ortağın Aldığı kâr payı	1.800.000.-
Menkul Sermaye İradının Brüt Tutarı	2.400.000.-
(Alınan kâr payı + Kur. Vergi yarısı)	
İşyerinden Elde Ettiği Ticari Kazancı	<u>+ 750.000.-</u>
Beyana Tabi Gelir Toplamı	3.150.000.-
Hesaplanan Gelir Vergisi Tutarı	1.343.500.-
Mahsup Edilecek Vergi Alacağı	<u>- 600.000.-</u>
Ödenecek Gelir Vergisi Miktarı	743.500.-

## 10. Anonim Şirketlerde Kâr Dağıtımına İlişkin Örnek

TİCARİ KAR		38.000.000.-
<u>İNDİRİMLER</u>		
Geçmiş yıl zararları	1.600.000.-	
Hisse senetleri ve tahvil ihraç gideri	430.000.-	
Genel kurul toplantı giderleri	270.000.-	
Memur-Müstahdemlere ödenen kâr payı	900.000.-	<u>3.200.000.-</u>
		34.800.000.-
<u>İLAVELER</u>		
Fazla yapılan bağış ve yardımlar	200.000.-	
Fazla ayrılan amortismanlar	300.000.-	
Vergi ve para cezaları, gecikme zamları, gecikme faizleri	175.000.-	
Kanuni olmayan karşılıklar	125.000.-	
Örtülü kazanç	400.000.-	<u>1.200.000.-</u>
		36.000.000.-
<u>İSTİSNA VE MUAFLIKLAR</u>		
Yatırım indirimi istisnası		
İştirak kazançları istisnası	4.000.000.-	
İhracat ile ilgili istisna	8.000.000.-	<u>12.000.000.-</u>
	KURUMLAR VERGİSİ MATRAHI .....	24.000.000.-
<u>DAĞITIM TABLOSU</u>		
TİCARİ KAR . . . . .		38.000.000.-
Kurumlar vergisi (%50) (24.000.000.- x %50)	12.000.000.-	
I. tertip yedek akçe (%5) (38.000.000.- x %5)	1.900.000.-	
I. tertip kâr payı (Öd.serm.x%5) (20.000.000.- x %5)	1.000.000.-	<u>14.900.000.-</u>
	K A L A N .....	23.100.000.-
Fevkalâde yedek akçe (23.100.000.- x %20)	4.620.000.-	
Yönetim Kuruluna ikramiye	2.000.000.-	
Memur ve Müstahdemlere ikramiye	1.900.000.-	
Kuruculara kâr payı	500.000.-	
II. tertip kâr payı (Pay başına 1.000.- x 10.000 pay)	10.000.000.-	
II. tertip yedek akçe (%10)	1.440.000.-	
- Yön. Kur. İkr.	2.000.000.-	
- Mem. Müs. İkr.	1.900.000.-	
- Kurucular kâr payı	500.000.-	
- II. tertip kâr payı	<u>10.000.000.-</u>	
	14.400.000.-	
Gelecek döneme devr. kâr	<u>2.640.000.-</u>	<u>23.100.000.-</u>
		= 0 =

## YARARLANILAN KAYNAKLAR

- MUSA ÖRMECI : Sermaye Şirketlerinde Kâr Dağıtımı ve Vergi Alacağı, Banka ve Ekonomik Yorumlar Dergisi, Nisan-1981, Yıl: 18, Sayı: 4.
- Milliyet Gazetesi: Şubat 1981, "Vergiler ve Siz" başlıklı yazılar.
- İktisat ve Ticaret Gazetesi.
- Gelir ve Kurumlar Vergisi İzahları ve Beyanname Düzenleme Kılavuzu, Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Derneği Yayını, 1976.
- Gelir ve Kurumlar Vergisi Açıklamaları ve Beyanname Düzenleme Kılavuzu, Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Derneği Yayını, 1981.
- Tebliğler Dergisi, Sayı: 1, Şubat-Mart 1981, T.C. Maliye Tetkik Kurulu Başkanlığı Yayını.
- Tebliğler Dergisi, Sayı: 2, Nisan-Mayıs 1981, T.C. Maliye Tetkik Kurulu Başkanlığı Yayını.
- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu.
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu.
- 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu.
- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununda Değişiklik Yapan 2361 Sayılı Kanun.
- 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda Değişiklik Yapan 2362 Sayılı Kanun.
- 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda Değişiklik Yapan 2573 Sayılı Kanun.
- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununda Değişiklik Yapan 2574 Sayılı Kanun.