

ŞİRKET HUKUKİ YAPISININ SEÇİMİNDE VERGİLENDİRMEİN ROLÜ VE ÖNEMİ

Zeynep ARIKAN (*)

ÖZET

Şirket hukuki yapısının seçiminde en önemli faktörlerden birisi, kurulmasına karar verilen şirketin vergisel yükümlülük ve avantajlarının şirket kurucuları tarafından bilinmesidir. Çünkü bir şirketin vergi kanunları karşısındaki durumu bilmek ve ona göre tercih yapmak, kuruluş ve faaliyet aşamasında şirketleri vergisel yönden daha avantajlı bir konuma sokabilecek ve yönetimde daha sağlıklı kararlar alınabilecektir.

Şahıs ve sermaye şirketlerinin Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları karşısındaki durumları, hangi avantajlardan yararlanacakları ve tabi olacakları dezavantajlar karşılaştırılmalı şekilde ortaya konmaya çalışılacaktır.

I- ŞAHIS VE SERMAYE ŞİRKETLERİNİN VERGİ HUKUKU KARŞISINDAKİ DURUMLARI

Şirketlerin şahıs şirketi veya sermaye şirketi olmasına göre vergilendirme karşısındaki durumları değişiklik arzeder. Bu şirketler faaliyetlerini ortaklık halinde sürdürürler, ancak faaliyet sonucu gelirin elde edilmesiyle, vergilendirilmesi her ortak için ayrı ayrı gerçekleştirilir. Yani şirket kurulduktan sonra, ortakların herbiri için ayrı ayrı gelir vergisi mükellefiyeti tesis edilir ve ortakların her biri ayrı ayrı gelir vergisi beyannamesi vererek vergilerini öderler.

İşe başlandıktan sonra, faaliyet ortaklık olarak sürdürülür. Örneğin her ortağın ayrı ayrı defter tutması yerine, şirket adına gerekli defterlerden birer adet tutulur.

A- ŞAHIS ŞİRKETLERİ

Şahıs şirketleri; tek şahıs işletmesi, adi ortaklık, kolektif şirket ve adi komandit şirket şeklindedir.

1. Tek Şahıs İşletmesi

Tek şahıs işletmelerinin tüzel kişilikleri yoktur. Bir gerçek kişinin sahipliğinde kurulup yönetilir. Tek şahıs işletmesi Türk Ticaret Kanunu yönünden tacir sayılır. En çok görülen işletme şeklidir.

2. Adi Ortaklık ve Ortakları

(*) Yrd.Doç.Dr., D.E.Ü., İ.İ.B.F. Maliye Bölümü

Adi ortaklık Borçlar Kanununun 520-541. maddeleri hükümlerine göre sözlü veya yazılı bir şekilde kurulan, tüzel kişiliği bulunmayan bir ortaklık türüdür. Ortaklık; ortaklardan biri, birkaçı, hepsi ya da üçüncü kişiler tarafından yönetilebilir. firketin kuruluşu yasal bir şekle tabi değildir.

Adi ortaklıklarda, ortakların payına düşen kâr hisseleri her bir ortak yönünden ticari kazanç sayılır. Her bir ortak kendisine düşen kâr payını ticari kazanç olarak beyan etmek zorundadır.

Adi ortaklıklarda; ortakların götürü usulden faydalanma şartlarının mevcut olması halinde, ortaklar götürü usulde gelir vergisine tabi olabilirler. Ancak ortaklardan birisi gerçek usule göre gelir vergisine tabi bulunan ortaklıklarda, diğer ortakların ticari kazancı da gerçek usulde belirlenir.

Adi ortaklığın zirai faaliyetle uğraşması halinde, ortaklar çiftçi olarak kabul edilmektedirler. Küçük çiftçi muafılığı şartlarını taşımaları durumunda da gelir vergisinden muaf olmaktadır.

Adi ortaklığın serbest meslek faaliyetiyle uğraşması halinde ise, elde edilen kazanç serbest meslek kazancı olacaktır (GVK. Md. 37-66).

Diğer yandan; adi ortaklığın muhtasar beyanname verilmesi ile vergi tevkiyatının yapılması ve katma değer vergisi beyannamesi verilerek, vergisinin ödenmesi gibi vergi sorumlusu olarak, vergi dairesine karşı birçok sorumlulukları bulunmaktadır.

3. Kollektif firket Ortakları

Kollektif şirketler, en az iki veya daha fazla gerçek kişi arasında kurulan ve ortakları alacaklılarına karşı bütün malları ile sınırsız sorumlu olarak mesul bulunan ticaret şirkettir (TTK. Md. 153-242).

Kollektif şirketler için asgari sermaye miktarı belirlenmemiştir. Çünkü şahıs şirketi olduğu için buna gerek yoktur.

Kollektif ortaklık en az iki gerçek kişi arasında kurulabilir. Tüzel kişiler (kamu veya özel hukuk tüzel kişileri) kollektif şirkete ortak olamazlar. Böyle bir ortaklık ticaret siciline tescil olunamaz. Bu tür ortaklık eğer bir ticari işletme işletiyorsa adi ortaklık hükümlerine tabi olur (TTK.Md.156).

Kollektif ortaklığın ortak sayısına azami bir sınır çizilmemiştir. Nazari olarak çok ortaklı kollektif şirketlerin kurulmasına bir engel yoktur. Ancak kollektif ortaklık güven ve karşılıklı işbirliği temeli üzerine kurulmuş bir kişi ortaklığı olduğundan, fiilen çok sayıda ortakla kurulması mümkün bulunmamaktadır. Ortaklığın bünyesinde yer alan temel nitelikler ortak sayısına fiili bir sınır çizmektedir (POROY, TEKİNALP, ÇAMOĞLU, 1995: 118).

Bir ticari işletme işletmek durumunda olan kollektif şirket ortakları kanunen tacir sayılmazlar. Burada tacir olan kollektif şirketin kendisidir. Ancak gelir vergisi uygulaması açısından ortakların her biri tacirmiş gibi değerlendirilmiştir. Bu nedenle TTK' na göre ortakların kişiliğinden ayrı bir tüzel kişiliğe sahip olan kollektif şirketlerde ortakların sorumluluğunun sınırsız olması şirketin tüzel kişiliğinin değil ortaklarının vergilendirme açısından dikkate alınmasına yol açmaktadır (fiENYÜZ, 1996:27).

Türk Ticaret Kanunu Hükümlerine tabi olan kollektif şirketler tüzel kişiliğe sahip olsa da, Gelir Vergisi Kanunu kollektif şirketlerin tüzel kişiliğini dikkate almamış ve doğrudan doğruya kollektif şirketin gerçek kişi olan ortaklarını gelir vergisi mükellefi olarak vergiye tabi tutmuştur.

Kollektif şirket ortaklarının şirketten aldıkları kâr payları şahsi ticari kazanç sayılmaktadır. Bu yönü ile kollektif şirket ortaklarının şahsi teşebbüs sahibi olan mükelleflerden bir farkı bulunmamaktadır.

Kollektif şirketin uğraş konusu ne olursa olsun elde ettiği kazancın tamamı ticari kazanç sayılır. Hatta kollektif şirketin zirai faaliyetle uğraşması sonucu elde ettiği kazançlar da ticari kazanç sayılır.

Kollektif şirketler birinci sınıf tüccar olup, iş hacimleri ne kadar olursa olsun, bilanço esasına göre defter tutmak zorundadır (VUK.Md.177).

Kollektif şirketlerin kazançlarının ticari kazanç sayılmasının tek istisnası şirketin serbest meslek faaliyeti ile uğraşması sonucu sağladığı kazancın serbest meslek kazancı sayılması durumudur. Yani kollektif şirketin serbest meslek faaliyeti ile uğraşması sonucunda elde ettiği kazanç, ticari kazanç değil, serbest meslek kazancı sayılacaktır (GVK. Md. 37,66/3).

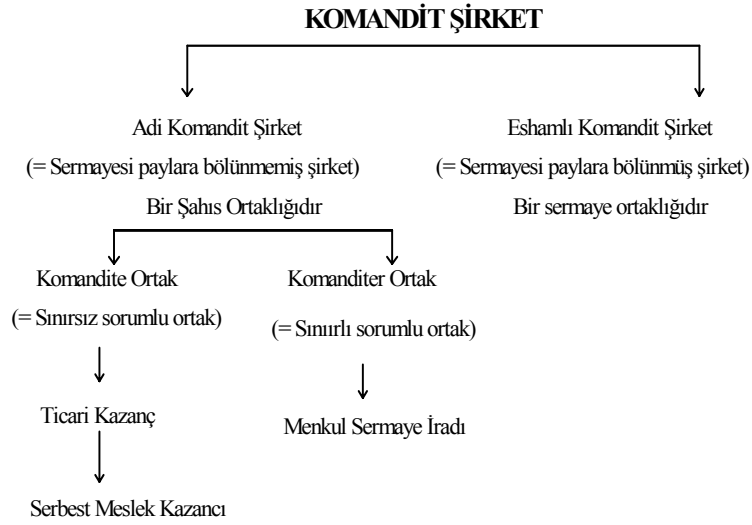
Ancak defter tutma, muhafaza, ibraz, fatura düzenleme, vergi tevkifatı yapma gibi ödevler şirket ortaklarına değil, şirket tüzel kişiliğine aittir. Takvim yılı sonunda ortakların her biri şirketin ortaya çıkan gelirlerinden paylarına düşen miktarı alır ve bu miktar için ertesi yılın mart ayında ayrı ayrı gelir vergisi beyannamesi vererek vergilerini öderler. Bu şirketlerde gelir vergisi mükellefi şirket değil, ortaklardır (KARAYALÇIN, 1973: 87-88).

4. Adi Komandit Şirket ve Ortakları

TTK hükümlerine göre kurulan bir şahıs şirkettir. Adi komandit şirketler, ortaklarından bir veya birkaçı, alacaklılarına karşı bütün malları ile sınırsız sorumlu, diğer ortak veya ortakları ise sadece, belirli sermaye borcu ile sorumlu ticaret şirkettir (TTK.Md. 243-268). Şirket en az iki kişiyle kurulur. Bunlardan en az birinin gerçek kişi olması gerekir.

Bu şirketin; iki çeşit ortağından sınırsız sorumlu ortakları komandite, sınırlı sorumlu ortakları ise komanditer ortaktır. Yönetim, komandite ortaklar arasında seçilir.

Adi komandit şirket, şirket olarak ne gelir ne de kurumlar vergisine tabidir. Adi komandit şirket, şirket ortaklarının kâr payları üzerinden gelir vergisine tabidir. Gelir vergisi uygulaması yönünden, adi komandit şirketten alınan kâr paylarının niteliği de ortaklara göre değişmektedir.



Adi komandit şirkette, şirketten alınan kâr payı, komandite ortak için ticari kazanç, komanditer ortak içinse menkul sermaye iradı'dır.

Adi komandit şirket zirai faaliyetle uğraştığı zamanda da bu durum değişmeyecektir. Yani gene şirketten alınan kâr payı, komandite ortak için ticari kazanç, komanditer ortak için menkul sermaye iradıdır. Ancak adi komandit şirketin serbest meslek faaliyeti ile uğraşması halinde, ortakların şirketten aldıkları kâr payı, gelir vergisi uygulaması yönünden önemli bir farklılık arz etmektedir. Böyle bir durumda komandite ortağın kâr payı serbest meslek kazancı, komanditer ortağın kâr payı ise yine menkul sermaye iradı olacak (GVK.MD.37,66), ve her ortak için ayrı ayrı gelir vergisi mükellefiyeti tesis edilecektir.

Adi komandit şirkette, komanditer ortağın sermayesinde meydana gelen eksilmeler tamamlanmadıkça, komanditer ortağın şirketten kâr payı alması yasaktır (TTK.Md. 251 ve 262). Bu düzenleme komanditerler için bir çeşit zarar mahsubu müessesesi olup, GVK'ndaki zarar mahsubundan daha geniş bir hak tanımaktadır. Çünkü zarar mahsubu için 5 yıllık bir sınırlama bulunmamaktadır (TARAKÇI, 1995: 10).

Türk Ticaret Kanuna göre şirketler sermayelerini muhafaza etmek zorundadırlar. Sermaye azalması hali olan zararlı durumlarını telafi etmeden ortaklarına kâr payı ödeyemezler. Bu yüzden komanditer ortağa düşen zarar tutarı, gelecek dönemlerde oluşan kârlarla şirket bünyesinde kapatılır. Sermayedeki bu eksilme giderilmedikçe komanditerlerin kâr payı alması yasaktır.

Böyle bir durumda komanditer ortak adına tarhiyat yapıp yapılmayacağı hususunda uygulamada bir birlik mevcut değildir.

Adi komandit şirketler tıpkı kollektif şirketlerde olduğu gibi, birinci sınıf tüccar olup bilanço esasına göre defter tutmak mecburiyetindedirler (VUK. Md. 177).

Diğer taraftan; işe başlamayla beraber faaliyet ortaklık olarak sürdürülür, ancak ortaklar ayrı ayrı beyanname ile vergilerini öderler.

B- Sermaye fiirketleri

Kurumlar vergisinin konusu, belli nitelikteki kurumlar tarafından elde edilen kurum kazancıdır. KVK' nun 1. maddesinde, vergiye tabi mükellefler beş grupta toplanmıştır.

- Sermaye şirketleri
- Kooperatifler
- İktisadi Kamu Müesseseleri
- Dernek ve Vakıflara Ait İktisadi İşletmeler
- İş Ortaklıkları

Bundan sonraki bölümlerde sermaye şirketleri ele alınacaktır.

1- Anonim fiirketler

Türk Ticaret Kanunu'nun 269. maddesine göre, anonim şirket bir unvana sahip, esas sermayesi muayyen ve paylara bölünmüş olan ve borçlarından dolayı sadece mameleki ile sorumlu bulunan şirkettir. Ortakların sorumluluğu, taahhüt ettikleri sermaye payları ile sınırlıdır.

Anonim şirketler, kanunen yasak edilmemiş olan her türlü iktisadi maksat ve konular için kurulabilirler. Bu şirketlerde sermaye belirli paylara bölünmüş olup bu paylar hisse senetleri ile temsil edilir. Ortak sayısı beşten aşağı, sermaye beş milyar liradan az olamaz. Para dışında sermaye olarak konan mal ve hakların değeri ise, mahkemece atanacak bilirkişi tarafından tesbit edilir ve anasözleşmedeki sermaye hükümleri buna uygun olarak düzenlenir. Hisse senetleri nama veya hamiline yazılı olabilir.

2- Eshamlı (Sermayesi Paylara Bölünmüş) Komandit firmatler

Sermayesi paylara bölünmüş komandit ortaklıklar veya daha kısa ifadeyle paylı komanditler TTK' nun 475. maddesinde sermayesi paylara bölünen ve ortaklarından bir veya birkaçı şirket alacaklılarına karşı bir kollektif şirket, diğlerleri bir anonim şirket ortağı gibi mesul olan şirkettir.

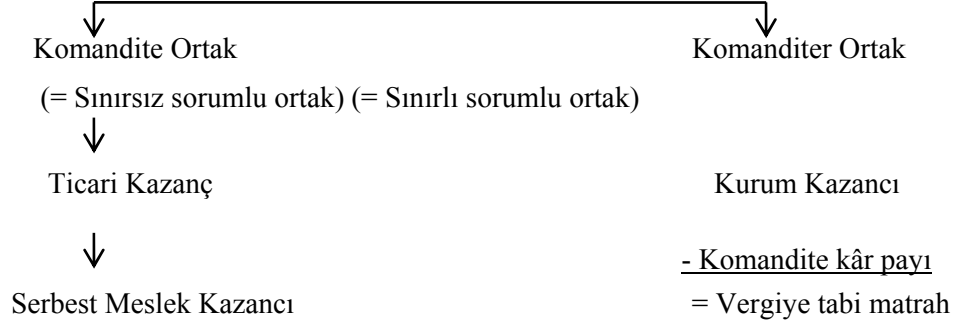
Bu şirket türüne ticari hayatta pek fazla rastlanmaz. Bu nedenle TTK' nda bu şirket türü ile ilgili olarak pek fazla düzenleme yapılmamış, sadece anonim şirketle ilgili hükümlere atıf yapılmakla yetinilmiştir.

Paylı komanditlerin sermayesi, anonim şirketlerde olduğu gibi, muayyen ve paylara bölünmüş olması gerekir. TTK' nun 475. maddesine göre “sermaye, paylara bölünmeksizin sadece birden çok komanditerin iştirak nisbetlerini göstermek maksadıyla kısımlara ayrılmış bulunuyorsa adi komandit şirket hükümleri tatbik olunacağı” belirtilmiştir.

Ortakların sorumluluğu konusunda anonim ve kollektif şirket ortaklarının sorumluluğu ile ilgili esaslar geçerlidir. Böylece, komandite ortaklar, katılma payları ne kadar az olursa olsun bütün varlıkları ile sorumlu, komanditerler ise, taahhüt ettikleri sermaye miktarı ile sınırlı sorumludurlar.

Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler vergi uygulaması yönünden şu özelliği taşırlar.

ESHAMLI KOMANDİT ŞİRKET



Eshamlı komandit şirketlerin komandite ortaklarının ortaklık kârından aldıkları paylar şahsi ticari kazanç hükmündedir ve gelir vergisine tabidir. Fakat kanun, eshamlı komandit şirketlerin komandite ortaklarının ortaklık kârından aldıkları payların şahsi ticari kazanç sayılacağına dair hükme bir istisna getirmektedir. Böylece bu hükmün pratik sonucu şu şekli almaktadır; serbest meslek faaliyeti yapan komandite ortakların bu faaliyetlerinden dolayı yapılan ödemeler serbest meslek kazancı olarak gelir vergisine tabidir.

Komanditer ortaklar ise kurumlar vergisine tabidir. Ancak sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler kurumlar vergisi uygulaması yönünden önemli bir özellik taşırlar. Kurumlar vergisinde, diğer mükellefler, bütün kazançları üzerinden vergi ödedikleri halde, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde, kurumlar vergisi, şirket kazancından, komandite ortaklara ait pay(*) düştükten sonra kalan kısım üzerinden alınır.

3- Limited fiirketler

Sınırlı anlamını taşıyan ingilizce “Limited” sözcüğünün, sınırlı sorumluluk anlamında kullanıldığı limited şirketin, ülkemizdeki uygulamasına benzer ilk örneğine, Almanya'da Gesselshaft Mit Beschraenktem Haftung (GMBH) ile rastlanmaktadır (YANIK, 1996: 112).

TTK' nun 583. maddesine göre limited şirketler, iki veya daha fazla gerçek veya tüzel kişi tarafından bir ticaret ünvanı altında kurulup faaliyet gösteren, ortaklarının sorumluluğu, taahüt ettikleri sermaye ile sınırlı ve esas sermayesi muayyen olan şirketlerdir. Ortak sayısı elliden fazla olamaz.

Limited şirket borçlarında sorumluluğun mal varlığı ile sınırlandırılması; şirket borçlarından dolayı ortakların sorumluluğunun bulunmaması nedeniyle önemli vergi konusu faaliyetlerde limited şirket kurarak vergiden kaçınma yollarına gidilmektedir. Bu nedenle kamu alacağını güvence altına almak amacıyla, limited şirketler hakkında 6183 sayılı AATUHK' da özel hüküm getirilmiştir. Limited şirket ortakları, şirketten tahsil edilemeyen kamu alacaklarından dolayı ortaklığa koyduğu veya koymayı taahhüt ettiği sermayeden ayrı olarak, aynı tutar üzerinden, şahsen sorumludurlar (Bkz.TOSUNER, 1994: 29-33).

TTK' nun 583. maddesine göre limited şirketler, anonim şirketler gibi kanunen yasak olmayan her türlü iktisadi maksat ve konular için kurulabilirler. Sadece bankacılık ve sigortacılık yapamazlar, hisse senedi ve tahvil çıkartamazlar.

Sermaye miktarı ana sözleşme ile belli edilmiştir. Bu sermayenin azalması veya çoğalması ana sözleşmenin değiştirilmesi ile mümkündür. Sermayenin en az beşyüz milyon lira olması gerekir. Ortakların sermaye payları birbirinden farklı olabilir. Ancak payların en az 25 milyon TL.veya bunun katları olması gerekir.

(*) Eshamlı komandit şirketlerde komandite ortakları “n kâr pay”, KVK' nun 14. maddesinin 5. bendinde yer alan matrahın tesbitinde indirilecek giderlerdendir.

Limited şirketler şirket kazancı üzerinden kurumlar vergisine tabidir. Ancak limited şirket ortaklarının şirketten sağladıkları kar payı menkul sermaye iradı'dır ve GVK' nun 75. maddesinin 2. bendinde yer alan iştirak hisselerinden doğan kazançlar içinde yer almakta ve gelir vergisine tabi olmaktadır. Sermaye payının satışından doğan kar ise sair kazanç ve irat sayılır.

II- ŞAHİS VE SERMAYE ŞİRKETLERİNİN VERGİ YÜKLERİ VE AVANTAJLARI AÇISINDAN KARŞILAŞTIRILMASI

İşletmeler şahıs şirketi şeklinde olabileceği gibi sermaye şirketi şeklinde de kurulabilir. İşletmeler kurulurken hukuki yapının seçiminde vergilendirmenin rolü büyüktür. şahıs ve sermaye şirketi şeklindeki ayırım yapılmasının nedeni şahıs şirketlerinin gelir vergisine, sermaye şirketlerinin ise kurumlar vergisine tabi olmasındandır.

A- Vergi Oranları

Gelir vergisi kanunu'nda artan oranlı tarife yapısı geçerlidir.GVK' nun 103. maddesinde belirtilen gelir vergisi oranlarına göre; en alt gelir dilimindeki gelir vergisi oranı % 25, en üst gelir dilimindeki vergi oranı ise % 55 olarak belirlenmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 25. maddesine göre ise kurumlar vergisi oranı % 25 olarak belirlenmiştir. Ancak % 25 olarak hesaplanan vergi, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki şirket kazancının % 20'sinden az olamaz. Ayrıca şirketin kazancından kurumlar vergisi çıkarıldıktan sonra kalan kısım üzerinden halka açık şirketlerde % 10, diğer şirketlerde % 20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılmaktadır.

Sermaye şirketinin vergi yükünü bir örnekle açıklayalım: Yıldız anonim şirketinin 1996 yılı şirket kazancı 20 milyar TL'dir. şirket bu kazancı üzerinden % 25 oranında (20 milyar x % 25=) 5 milyar TL kurumlar vergisi ödeyecektir. şirketin ödediği kurumlar vergisinden sonra kalan kazanç gelir vergisine tabidir. şirketin halka açık olmayan bir şirket olduğunu varsayalım, Bu durumda ödenecek gelir vergisi;

- şirket Kazancı	20 Milyar
- Kurumlar Vergisi (20x%25=)	5 Milyar
- Gelir Vergisi Stopaj Matrahı	15 Milyar
Gelir Vergisi (15x%20=)	3 Milyar
- Kalan Kazanç	12Milyar

fiirket 20 milyar kazanç üzerinden (5 + 3=)8 milyar TL. kurumlar ve gelir vergisi ödemektedir. Dolayısıyla vergi yükü % 40 olmaktadır. fiirket eğer halka açık bir şirket ise bu durumda ödenecek gelir ve kurumlar vergisi,

- fiirket Kazancı	20 Milyar
- Kurumlar Vergisi	<u>5 Milyar</u>
- Gelir Vergisi Stopaj Matrahı	15 Milyar
- Gelir Vergisi (15x%10=)	1.5 Milyar -----
- Kalan Kazanç	13.5 Milyar

fiirketin (5 + 1.5=) 6.5 milyar Lira vergisi ve böylece vergi yüküde % 32.5 olmaktadır. fiirket kazancının dağıtılmadığını varsayalım.

Örneğimizi değerlendirdiğimizde halka açık olmayan bir şirketin vergi yükünün % 40, halka açık bir şirketin vergi yükünün de % 32.5 olduğunu görebiliriz. Gelir ve kurumlar vergisi oranlarını dikkate aldığımızda, aynı gelir seviyesinde şahıs ve sermaye şirketlerini karşılaştırdığımızda, Sermaye şirketleri daha avantajlı bir duruma girer. Çünkü gelir vergisi tarifesi % 25,30,35,40,45,50,55 şeklinde artmaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu'nda Hayat Standardı Esası müessesesi yer almaktadır. Kurumlar vergisi mükellefleri için geçerli olmayan bu esas, gelir vergisi mükellefleri için bir dezavantajdır. Çünkü bu esasa tabi mükelleflerin beyan ettikleri gelir ve hayat standardı göstergelerine göre tesbit edilen gelir kıyaslanmakta, beyan edilen gelir hayat standardı esasına göre tesbit edilen gelirden az olduğu takdirde, vergi tarh edilirken mükellefin beyan ettiği gelir değil, göstergelere göre bulunan tutarlar esas alınmaktadır. Bu nedenle de birçok gelir vergisi mükellefi sermaye şirketi kurarak bu müesseseden kaçınma yoluna gitmektedirler.

B-İstisnalar

Vergiden istisna edilen kazançlar şirketlerin vergi matrahını ve dolayısıyla vergi yükünü etkilemektedir. Kurumlar vergisi mükelleflerine sağlanan avantajların en önemlisi KVK'nun 8. maddesinde sayılan istisnalardır. Bazı istisnalar hem şahıs şirketleri hem de sermaye şirketleri için uygulanmaktadır. Örneğin yatırım indirimi her iki şirket türünde de uygulanmaktadır. Ancak bazı istisnalardan ise sadece sermaye şirketleri yararlanır, şahıs şirketleri yararlanamaz. Vergi yükünü etkileyen bazı istisnalar vardır (Bkz. TOSUNER, ARIKAN, YERELİ, 1997:184-202).

- İştirak kazançları istisnası
- Turizm işletmeleri istisnası

Şirket Hukukunda Vergilendirme

- Emisyon primi istisnası
- Portföy işletmeciliği kazanç istisnası
- İştirak hisselerinin ve gayrimenkullerin satışından doğan kazanç istisnası.

Sermaye şirketlerinin tam mükellef bir başka sermaye şirketi veya kuruma iştirakinden elde ettiği kâr payı kurumlar vergisinden istisnadır. Ancak şahıs şirketlerinin başka şahıs şirketleri veya sermaye şirketlerine iştirakinden elde edilen kazançlarda istisna yoktur.

Bir sermaye şirketi turizm faaliyetinde bulunup, döviz geliri elde ederse, döviz olarak elde edilen hasılatın % 20' si kadar kazancı kurumlar vergisinden istisnadır. Ancak aynı turizm faaliyetini bir şahıs şirketi yaparsa bu istisnadan yararlanması mümkün değildir.

Sermaye şirketlerinden anonim şirketlerde şirketin kuruluşu sırasında ya da kurulduktan sonra sermayelerini arttırdıklarında hisse senetlerini itibari değerinin üzerinde bir değerle sattıklarında elde edilen kazanç emisyon primidir. Anonim şirketlerin buradan sağladıkları kazançlar vergilendirilmemektedir.

Sermaye şirketlerinde portföy işletmeciliğinden (hisse senedi, tahvil ve gelir ortaklığı belgesinin satışından) doğan kazançlar vergilendirilmez. Şahıs şirketlerinde ise bu tür kazançlar vergiye tabidir.

Tam mükellef sermaye şirketlerinin iştirak hisseleri ile gayri menkullerini satmaları halinde bu satıştan doğan kazançlar kurumlar vergisinden istisnadır. Ancak şahıs şirketlerinde aynı kazançlar vergiye tabidir. Sermaye şirketlerinde istisnadan doğan kazancın vergiden istisna olması için kazancın sermayeye ilave edilmesi ve kurumdan çekilmemesi gerekir.

Vergi yükünü etkileyen söz konusu istisnalar bakımından şahıs şirketlerinin avantajı yoktur. Çünkü bu istisnalardan sadece sermaye şirketleri yararlanabilmekte ve önemli vergisel avantajlar sağlamaktadırlar. Bu durumu örnek yardımıyla açıklayalım.

Halka açık olmayan X firmasının; şirket kazancı içinde hiç sermaye piyasası getirisi olmadığı, herhangi bir istisna ve indirim tabi olmadığı varsayımı altında uygulanacak vergi oranı şu şekilde hesaplanır.

Kurum kazancı	100.0
İndirim ve istisnalar.....	0.0
Kurumlar vergisi matrahı	100.0
Kurumlar vergisi (% 25).....	25.0

Asgari kurumlar vergisi matrahı.....	100.0
(Kurum kazancı-iştirak kazançları)	
Asgari kurumlar vergisi (% 20).....	20.0
Kurumlar Vergisi > Asgari Kurumlar Vergisi	
Ödenecek Kurumlar Vergisi.....	25.0
Ödenecek Fon (% 10).....	2.5
Gelir Vergisi Matrahı	75.0
(Kurum Kazancı-Kurumlar Vergisi)	
Stopaj (% 20).....	15.0
Fon (% 10).....	1.5
Vergi Sonrası Kâr	56.0
Toplam Vergi Yüğü.....	44.0

Örneğimizde de görüldüğü gibi hiçbir istisnanın olmadığı durumlarda kurumlar vergisi oranı % 44' e ulaşmaktadır.

Ele aldığımız X firmasının halka açık olduğu, kurum kazancının % 20' sinin iştirak kazancından, % 15' inin ise repo gelirinden oluştuğu ve yatırım indiriminden yararlandığı varsayımı altında uygulanacak vergi oranı ise şu şekilde hesaplanır.

Kurum Kazancı.....	100
İndirim ve İstisnalar.....	(80)
İştirak kazançları	20
Yatırım İndirimi	60
Kurumlar Vergisi Matrahı	20
Kurumlar Vergisi (% 25).....	5
Asgari Kurumlar Vergisi Matrahı	20
(Kurum Kazancı-yatırım indirimi-iştirak kazançları)	
Asgari Kurumlar Vergisi (% 20).....	4
Kurumlar Vergisi> Asgari Kurumlar Vergisi	
Ödenecek Kurumlar Vergisi.....	5.0

Şirket Hukukunda Vergilendirme

Ödenecek Fon (% 10).....	0.5
Gelir Vergisi Matrahı	75.0
(Kurum Kazancı-iştirak kazancı-kurumlar vergisi)	
Gelir Vergisi Matrahı-Yatırım indirimi.....	15.0
Genel Stopaj (% 10).....	1.5
Yatırım İndirimi Stopajı (% 10).....	6.0
Toplam Stopaj	7.5
(Genel stopaj+yatırım indirimi stopajı)	
Fon Payı (% 10).....	0.750
Vergi Sonrası Kâr.....	86.250
Toplam Vergi Yükü.....	13.750

Söz konusu X şirketinin Kurumlar Vergisi Kanunu' nda yer alan istisna ve indirimlerden yararlanması ve halka açık şirket olması durumunda kurumlar vergisi oranı % 13.75' e kadar düşebilmektedir. Gelir vergisi oranı ile karşılaştırdığımızda söz konusu sermaye şirketinin gelir vergisi mükellefine kıyasla daha önemli bir vergisel avantaj elde ettiği söylenebilir.

C- Finansman Fonu

KVK' nun mük. 8. maddesine göre anonim şirketler belli durumlarda kazançlarının belirli bir kısmını finansman fonu olarak ayırabilmektedirler. Ayrılan finansman fonu takibeden yılın kazancına eklenir. Bu uygulama anonim şirketlerin kazançlarının bir kısmının vergisini her yıl geç ödeme imkanı sağlar. Böylece anonim şirketler ayrılacak finansman fonuna isabet eden tutar kadar verginin ertelenmesi yoluyla bir vergisel avantaj sağlamış olurlar.

D- Geçici Vergi

GVK' nun 120. maddesi uyarınca gerçek usulde gelir vergisine tabi ticari kazanç sahipleri ile serbest meslek erbabı, cari vergilendirme döneminin gelir vergisine mahsup edilmek üzere geçici vergi öderler.

Geçici vergi tutarı, içinde bulunulan yılda verilen yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinin % 50' si oranındadır.

Kurumlar vergisi mükellefleri ise hesapladıkları kurumlar vergisine % 70 oranını uygulamak suretiyle geçici vergi hesaplarlar.

Geçici vergi oranı kurumlar vergisi mükellefleri için daha yüksektir. Aslında budurum ilk bakışta bir dezavantaj gibi görünse de; kurumlar vergisi

mükellefleri için durum gerçekte böyle değildir. Çünkü matrahları aynı olan bir gelir vergisi mükellefi ile kurumlar vergisi mükellefini birlikte ele aldığımızda; gelir vergisi mükellefi matrah üzerinden % 25, % 20, % 35, % 40, % 45, % 50 ya da % 55 oranında gelir vergisine tabi olurken, kurumlar vergisi mükellefi matrah üzerinden % 20 veya % 25 oranında kurumlar vergisine tabi olur. Böylece gelir ve kurumlar vergisi matrahları aynı olan iki ayrı mükellefin geçici vergi matrahları farklı olabilecektir.

Geçici vergi uygulaması bakımından gelir vergisi mükelleflerinin daha avantajlı mı olduğu, birçok unsur yanında, gelir vergisi mükellefinin hangi gelir dilimi üzerinden vergilendirildiğine bağlıdır.

E- Yeniden Değerleme

Gelir vergisi mükellefleri, yeniden değerlendirme sonucu oluşan değer artışlarını bilançonun pasifinde özel bir fon hesabında tutarlar, ve başka bir hesaba aktaramazlar. Değer artışları başka bir hesaba aktarırsa veya sermayeye ilave edilirse, işletmeden çekilen değer olarak kabul edilir ve çekildiği dönemde vergiye tabi olur.

Kurumlar vergisi mükellefleri ise, yeniden değerlendirme sonucu oluşan değer artışlarını bilançonun pasifinde özel bir fon hesabında tutabilirler. Değer artışları sermayeye de ilave edilebilir. Değer artışları sermayeye ilave edilirse fon vergilendirilmez. Bu yönü ile gelir vergisi mükelleflerinden daha büyük bir vergisel avantaj elde ederler.

F- Bağış ve Yardımlar

GVK' nun 89/2. maddesine göre, bir takvim yılı içinde yapılan bağış ve yardımların toplamı, o yıla ait beyan edilecek gelirin % 5 ' ini aşamaz.

KVK' nun 14/8. maddesinde ise, bir takvim yılı içerisinde yapılan bağış ve yardım toplamının o yıla ait kurum kazancının % 2' sini ve herhalde 20.000 TL' yi aşmayacağı belirtilmiştir. Ancak aynı maddenin 2. fıkrasında, Bakanlar Kurulu' nca vergi muafiyeti tanınan Vakıflara yirmi bin liralık hadde bakılmaksızın o yıla ait kurum kazancının % 5' ine kadar bağış ve yardım yapılabileceği hükme bağlanmıştır.

Genel hükümler böyle olmakla birlikte, bazı özel kanunlarla öngörülen bağış ve yardımların kazançtan indiriminde herhangi bir sınırlama bulunmamaktadır. Sadece genel hükümler açısından değerlendirdiğimizde gelir vergisi mükellefleri yapmış oldukları bağış ve yardımlar nedeniyle vergisel yönden daha avantajlı bir durumdadırlar.

III- SONUÇ

Şirket Hukukunda Vergilendirme

firket hukuki yapısının seçiminde şahıs şirketlerinin mi yoksa sermaye şirketlerinin mi daha avantajlı olduğunu tesbit edebilmek için kurulacak olan şirketin ne tür bir faaliyetle uğraşacağını, şirketlerin vergi yüklerinin, yararlanılacak istisnaların, belli bazı avantajlardan yararlanma durumlarının, yıllık tahmini kâr beklentisinin ve buna benzer birçok hususun bilinmesi gerekli ve önemlidir.

Mükellefler ancak bu hususları bildikleri takdirde şahıs ve sermaye şirketleri arasında bir karşılaştırma yapabilecek ve kendileri için en avantajlı olan ayrı şirket türünü seçebileceklerdir. firket hukuki yapının belirlenmesinde vergi faktörü dikkate alınırken bu açıklanan hususlar çerçevesinde karar verilmesi şirketin sağlam bir hukuki yapıda olmasına ve yapılan ekonomik faaliyetin etkinlik ve verimliliğine yol açacaktır.

Sermaye şirketleri vergilendirme açısından şahıs şirketlerine kıyasla daha avantajlıdır. Sermaye şirketlerinin bu avantajı halka açık olup olmamasına ve istisna ve muafıkların çokluğuna göre değişmektedir. Sermaye şirketleri özellikle halka açık anonim şirketler şeklinde kurulmuşsa, halka açık olmayan anonim şirketlere göre daha fazla vergisel avantaja sahip olurlar. Gene bu şirketlerin yararlandıkları istisna ve muafıkların sayısı arttıkça vergisel avantajları da artmaktadır. Bu nedenle şahıs ve sermaye şirketleri arasındaki tercihte, sermaye şirketlerinin vergisel avantajları, sermaye şirketi şeklinde birleşmelerinin artmasına yol açmaktadır.

ABSTRACT

One of the most important factors in deciding the legal structure of a company is that the founders of the company should know what kind of tax responsibilities and advantages the newly founded company will have. Because knowing the status of a company against tax laws and choosing the type of the company accordingly can give the company some advantages in terms of taxes and the administration can make better and sound decisions.

Status of the sole proprietorship and companies with share capital against income tax and corporate income tax are compared taking into consideration what kind of advantages they will benefit and what responsibilities they have to bare.

KAYNAKÇA

- KARAYALÇIN, Yaşar(1973), *Ticaret Hukuku (fiirketler Hukuku)*, 2. Baskı, Ankara.
- POROY, Reha;TEKİNALP, Ünal ve ÇAMOĞLU, Ersin(1995), *Ortaklıklar ve Kooperatif Hukuku*, Güncelleştirilmiş 6. Baskı, Beta Basım Yayım Dağıtım Yay No: 591, Hukuk Dizini: 239, Ekim.
- fiENYÜZ, Doğan (1996), *Türk Vergi Sistemi, (Gelir, Kurumlar ve Katma Değer Vergisi)*, Genişletilmiş ve Gözden Geçirilmiş 2. Baskı, Bursa.
- TARAKÇI, Hızır(1995), "Komandit fiirket Ortaklarının Vergiye Tabi Tutularak Gelirlerinin Saptanmasıyla İlgili Tartışma Konuları", *Vergi Dünyası Dergisi*, S: 169, Eylül.
- TOSUNER, Mehmet - ARIKAN, Zeynep ve YERELİ, A.Burçin(1997), *Türk Vergi Sistemi*, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 2. Baskı, İzmir.
- TOSUNER, Mehmet (1994), "Limited fiirketlerde Ortakların Kamu Borçlarından Sorumluluğu", *Yaklaşım Dergisi*, Yıl:2, S: 16, Nisan.
- YANIK, Zeki(1996) "Limited fiirketlerin Kuruluş İşlemleri ve Anasözleşme Örneği", *Yaklaşım Dergisi*, Yıl:4, S: 41, Mayıs.