

# GVK'NIN 94/6-b BENDİNE GÖRE YAPILACAK TEVKİFATIN ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARINI ÇERÇEVESİNDE DEĞERLENDİRİLMESİ

A. Murat YILDIZ\*

## I- GİRİŞ

Bilindiği üzere, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin 6-b alt bendinde, 4369 sayılı Kanun'la yapılan değişiklikle, tam mükelleflerin yapacağı stopaj kâr dağıtımına bağlı stopaj (GVK md. 94-6/b-i) ile kurumun yararlandığı istisnalar üzerinden yapılacak stopaj (GVK md. 94-6/b-ii) olmak üzere ikili bir ayrıma tabi tutulmuştur. Diğer taraftan 4369 sayılı Kanun yürürlüğe girmeden önceki tarihlerde yayımlanan 1 ve 2 seri no.lu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliği'nde, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin 6-b alt bendine göre yapılacak vergilendirme temettü tevkifatı olarak adlandırılmış ve bu bende göre yapılacak tevkifat oranının vergi anlaşmaları ile belirlenen tevkifat oranından fazla olamayacağı yönünde açıklamalar yapılmıştır. Buna göre; tam mükellef kurumların ortakları arasında Türkiye dışında mukim kişilerin bulunması durumunda tevkifat matrahından bu kişilere isabet eden kısım için indirimli oran uygulaması söz konusu olacaktır.

Bu kapsamda yazımızda 4369 sayılı Kanun öncesi ve sonrası duruma göre Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin 6-b alt bendine göre yapılacak olan stopaj ile Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları bir arada değerlendirilerek, uygulamada anılan Kanun'un 94. maddesinin 6/b-ii alt bendine göre kurumlar vergisinden istisna kazanç ve iratlar üzerinden yapılan tevkifat uygulaması açısından tereddüde düşülen bir konu ayrıntılı olarak açıklanacaktır.

## II- GELİR VERGİSİ KANUNU'NUN 94/6-b BENDİNE GÖRE YAPILACAK TEVKİFAT

### A- 4369 SAYILI KANUN İLE YAPILAN DEĞİŞİKLİK ÖNCESİ DURUM

4369 sayılı Kanun ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin 6-b bendinin değişmeden önceki şekline göre; kurumlar vergisi mükellefleri, dağıtılın dağıtılmasın mezkur Kanun'un 75. maddesinin 2. fıkrasının 4 numaralı bendinde yazılı menkul sermaye iratlarından (yatırım fonları ve ortaklıkları hariç) halka açık anonim şirket olup olmamalarına göre Bakanlar Kurulu'nun belirleyeceği oranlarda tevkifat yapma durumundaydılar.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesinin 4 numaralı bendinin 4369 sayılı Kanun ile değişmeden önceki şeklinde "*Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca yıllık veya özel beyanname veren kurumların, indirim ve istisnalar (Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8. maddesinin 1 ve 6 numaralı bentlerine göre kurumlar vergisinden müstesna tutulan kazançlar hariç) düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısım*", menkul sermaye iradı olarak kabul edilmiş ve anılan Kanun'un 94. maddesinin 6-b bendine göre stopaja tabi tutulmuştur.

Bahsi geçen madde metinlerinde de görüleceği üzere, geçmişteki uygulamada tevkifat yapacak olan kurumun, tam veya dar mükellef olmasının ya da kâr dağıtımını yapıp yapmamasının bir önemi bulunmamakta, bu nedenle kurumlar vergisi mükellefleri her halükarda kurum kazançlarından tevkifat yapmaktaydılar.

## B- 4369 SAYILI KANUN İLE YAPILAN DEĞİŞİKLİK SONRASI DURUM

4369 sayılı Kanun'la Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin 6-b bendi önemli ölçüde değişikliğe uğramış ve bu bent üç ayrı alt bent halinde yeniden düzenlenmiştir. Buna göre, anılan bendin kapsamı tam mükellef kurumlarca kâr dağıtımına bağlı olarak yapılacak tevkifat, istisna kazanç ve iratlardan yapılacak tevkifat ve dar mükellef kurumların yapacağı tevkifat olmak üzere üçe ayrılmıştır.

Bu çerçevede Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin 6/b-i alt bendine göre tam mükellef kurumlar; **“Kurumlar vergisinden istisna kazançlara isabet eden kısım düşüldükten sonra, 75. maddenin 2. fıkrasının 1, 2 ve 3 numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarından (Kârın sermayeye ilavesi kâr dağıtımı sayılmaz.) (kurumlar ile gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve muaf olanlara ödenenler dahil)”** tevkifat yapacaklardır. Kanun maddesinden de anlaşılacağı üzere, tam mükellef kurumların kâr dağıtımı yapmaları halinde, ortaklarının tam veya dar mükellef olmalarına bakılmaksızın stopaj yapmaları gerektiği açıkça hüküm altına alınmıştır. Bu bent hükmü çerçevesinde yapılacak tevkifatın oranı 99/13230 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile halka açık anonim şirketlerde % 5, diğer kurumlar vergisi mükelleflerinde ise % 15 olarak belirlenmiştir.

Diğer taraftan, tam mükellef kurumların ayrıca, aynı maddenin (ii) alt bendine göre; **“Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8. maddesinin 1 numaralı bendinde yer alan iştirak kazançları istisnasından yararlanan kazançlar hariç, yatırım indirimi istisnasından yararlanan kazançlar dahil olmak üzere; dağıtılsın dağıtılmasın, kurumlar vergisine tabi kurumların, kanunda yazılı olan kurumlar vergisinden müstesna kazanç ve iratlarından, (İstisna uygulamasının zarar doğurması halinde bu zarara isabet eden tevkifat, istisnadan kaynaklanan zararın indirildiği dönemde yapılır. Tevkifat uygulamasında mahsup edilen zarar tutarının öncelikle istisna uygulamasından kaynaklandığı kabul edilir.”** tevkifat yapması gerekmektedir. Bu bent hükmü çerçevesinde yapılacak tevkifat oranı ise tüm kurumlar vergisi mükellefleri için 2000/1689 sayılı BKK ile % 18 olarak belirlenmiştir.

Görüldüğü üzere, 4369 sayılı Kanun'la eklenen ve kısaca istisna stopajı olarak adlandırdığımız bu bende göre tevkifat yapacak kurumlar, tam veya dar mükellef olmaları ya da kâr dağıtımı yapıp yapmamaları yönünden herhangi bir ayrıma tabi tutulmamaktadır. Buna göre, tam ve dar mükellef kurumlar, (iştirak kazançları hariç olmak üzere) kurumlar vergisinden müstesna kazanç ve iratlarının tamamından tevkifat yapacaklardır. Bu bentte yapılan düzenlemeyi özellikle kâr dağıtımı yapmayan ve yararlanmış olduğu istisnalar nedeniyle kurumlar vergisi matrahı ve yükümlülüğü doğmayan mükelleflerden geçmişteki uygulamalarda **“asgari kurumlar vergisi”** olarak adlandırılan ve asgari bir tutarda vergi almayı hedefleyen uygulamalara benzetebiliriz.

Son olarak, aynı maddenin (iii) bendinde yapılan düzenlemeyle, münhasıran dar mükellef kurumlara yönelik olarak, 4369 sayılı Kanun öncesindeki düzenlemeye benzer bir düzenleme yapılarak, **“Dağıtılsın dağıtılmasın Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesinin ikinci fıkrasının 4 numaralı bendinde yazılı menkul sermaye iratlarından indirim ve istisnalar düşüldükten sonra kalan kısımdan”** tevkifat yapılması hükmü getirilmiş ve 99/13230 sayılı BKK ile bu bent kapsamında yapılacak tevkifatın oranı % 15 olarak belirlenmiştir.

## III- ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARININ TEMETTÜYE İLİŞKİN HÜKÜMLERİNİN GELİR VERGİSİ KANUNU'NUN 94/6-b BENDİNE GÖRE YAPILACAK TEVKİFAT ORANINA ETKİSİ

Ülkemiz ile bir çok ülke arasında imzalanan **“Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları”**nda temettü vergilemesine ilişkin hükümler, birbirlerine benzer şekilde ve genellikle bu anlaşmaların 10. maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddeye göre, bir Akit Devletin mukimi olan bir şirket tarafından diğer Akit Devletin bir mukimine ödenen temettülerin, bu diğer devlette vergilendirilebileceği, bununla beraber, söz konusu temettülerin, ödemeyi yapan şirketin mukimi olduğu Akit Devletçe de kendi mevzuatına göre vergilendirilebileceği, ancak, temettü

elde eden kişinin temettünün gerçek lehtar olması durumunda anılan maddede belirtilen şartlara bağlı olarak belirlenen vergi oranlarını aşamayacağı hüküm altına alınmıştır.

Bu anlamda, Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları'na göre, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin 6/b-i alt bendi çerçevesinde yurt dışında mukim hissedarlara yapılan kâr dağıtımını üzerinden tevkifat yapılırken ilgili vergi anlaşmasındaki madde hükmünde belirlenen azami vergi oranının dikkate alınması gerekmektedir. Azami vergi oranı çeşitli ülkelerle yapılan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında farklı oranlarda belirlenmiş olmakla birlikte, ağırlıklı olarak bu anlaşmaların bir çoğunda fon payı da dahil olmak üzere % 10 olarak belirlenmiştir. Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması imzaladığımız bir ülkede mukim bir kimseye Türkiye'de ödenen temettüden her ne sebeple olursa olsun, söz konusu anlaşma ile belirlenen oranın üzerinde bir oranda tevkifat yapılmışsa, 1 seri no.lu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliği'nde açıklanan esaslara göre hesaplanan vergi, ilgilinin başvurusu üzerine idare tarafından yurt dışında mukim hissedarlara iade edilecektir.

1 seri no.lu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliği'nde, Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları'nın 10. maddesi kapsamında Türkiye'de vergilendirilecek temettüler ve fazla ödenen vergilerin iadesinin nasıl hesaplanacağı hakkında açıklamalar yapılmıştır. Anılan tebliğde Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesinin 4 numaralı bendi uyarınca menkul sermaye iradı kabul edilen kısım üzerindeki tevkifat yükünün esas alınarak, tevkifat oranının Anlaşma'nın 10. maddesinde öngörülen oranı aşan kısmı varsa bunun iade edileceği belirtilmektedir.

Mevcut durumda Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin 6/b-i alt bendine göre kâr dağıtımını esnasında tam mükellef kurumlarca yapılacak olan tevkifatın oranı belirlenirken yurt dışında mukim ortaklara isabet eden kısım için Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları'nın 10. maddesi kapsamında belirtilen indirimli oranın uygulanacağı hususunda herhangi bir tereddüt bulunmamaktadır.

Bu konuda yukarıda açıkladığımız üzere Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin 6-b bendinde 4369 sayılı Kanun'la yapılan değişiklikler sonucu tereddüde düşülen ve farklı yorumları da beraberinde getiren husus, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin 6/b-ii alt bendine göre istisna kazançlardan yapılan tevkifatın Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları'nın 10. maddesi kapsamında indirimli orandan yararlanıp yararlanamayacağı olmaktadır. Bu konuda yaygın olan iki farklı görüş bulunmaktadır.

**Birinci görüş;** Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları'nın temettülerin vergilendirilmesini düzenleyen 10. maddesinde kullanılan “**temettü**” teriminin, “**hisse senetlerinden, intifa senetlerinden veya intifa haklarından, kurucu hisse senetlerinden veya alacak niteliğinde olmayıp kazanca katılmayı sağlayan diğer haklardan elde edilen gelirleri, bunun yanı sıra dağıtımını yapan şirketin mukimi olduğu Devletin mevzuatına göre, vergileme yönünden hisse senetlerinden elde edilen gelirle aynı muameleyi gören diğer şirket haklarından elde edilen gelirleri**” kapsadığının çok açık bir şekilde tanımlandığından bahisle; istisna ve indirimlerden yapılacak olan tevkifatın bir temettü vergilendirmesi olarak düşünülemeyeceğini, bunun kurumlar vergisi yerine yapılan nihai bir vergilendirme niteliğinde olduğunu savunmaktadır. Nitekim kurum kâr dağıtımını yapmasa dahi, bir başka deyişle ortakları temettü elde etmese bile bu tevkifat yapılmaktadır. Bu görüşü savunanlar iki tam mükellef kurumdan birinin ortakları arasında sadece Türkiye'de mukim bulunmayan kimseler olduğundan hareketle daha az oranda asgari kurumlar vergisi niteliğindeki bu tevkifatın yapılmasının vergide eşitlik prensibi ile de bağdaşmayacağını ileri sürmektedirler.

**İkinci görüşe göre ise;** GVK'nın 94. maddesinin 6-b bendinin 4369 sayılı Kanun'la değişmeden önceki halinde, kurumların kâr dağıtımını yapıp yapmadıklarına bakılmaksızın, kurum kazancından istisna ve indirimler düşülmeden sadece hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra tevkifat

matrahına ulaşıyordu. Bu şekilde hesaplanan tevkifat matrahına istisna ve indirimlerin de dahil olması nedeniyle istisna ve indirimlere isabet eden kazanç kısımları da Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları kapsamında indirimli orandan faydalanıyordu. 1 seri no.lu ÇVÖA Genel Tebliği'nde yer alan örneklerin çözümüne yönelik hesaplamalarda indirim ve istisnalarda da bu uygulamadan yararlanılmaktadır. Dolayısıyla, maddenin 4369 sayılı Kanun'la değişmiş haline göre 94/6-b bendinin alt bentlere ayrılması, 94-6/b-ii bendinin indirimli orandan yararlanmasına engel olmamaktadır. Nitekim, GVK'nın 94. maddesinin 6-b bendinde 4369 sayılı Kanun ile yapılan değişikliğin gerekçesinde de **“Yeniden düzenlenen (b) alt bendinde kurumlar tarafından temettü vergilemesi ile ilgili olarak yapılacak tevkifat üç alt başlık halinde düzenlenmiştir.”** denilmek suretiyle bu bent kapsamında üç alt bent halinde yer alan unsurların tamamından yapılan tevkifatın da temettü vergilemesine yönelik olduğu açıkça belirtilmiştir.

Diğer taraftan olayı tam mükellef kurumdan temettü geliri (kâr payı) elde eden ve Türkiye'de mukim bulunmayan ortak açısından da değerlendirdiğimizde; elde edilen temettünün kurumun istisna kaynaklı kazancından mı yoksa bunun dışında kalan kazançlarından mı elde edildiği önem taşımamaktadır.

Sonuçta kaynağı ne olursa olsun elde edilen gelir temettü gelirdir ve bu gelirin bir kısmının indirimli orandan, istisna kaynaklı kısmının ise kanuni orandan vergilendirilmesi, Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları'nın temettülerin vergilendirilmesini düzenleyen ve böyle bir ayrıma gitmeyen 10. maddesine de ters düşmektedir.

Bu görüşü savunanların tezlerini dayandırdıkları bir diğer husus ise; 67 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği uyarınca **“kurumlar vergisi mükellefleri yıllar itibariyle kazanç dağıtmaya karar verebilecek olup, dağıtılmasına karar verilen yıl kazancının; istisnaya tabi tutulmuş kurum kazancının yanı sıra istisnaya tabi olmayan kurum kazancını da içermesi durumunda, dağıtılan kazancın; öncelikle istisnaya tabi dağıtılabılır kazançtan, bu kazancın dağıtımının tamamlanmasından sonra istisna edilmemiş kazançtan gerçekleştirildiği kabul edilecektir”** yönündeki düzenlemedir. Dolayısıyla; örneğin, tam mükellef bir kurum 2000 yılı kazancının tamamını 2002 yılı içinde dağıtmaya karar verdiği ve bu kazancın yarısının istisnaya tabi tutulmuş (mesela; yatırım indirimi uygulamasından faydalanması nedeniyle kurumlar vergisine tabi tutulmamış) kurum kazancı, diğer yarısının ise istisnaya tabi olmayan kurum kazancından oluştuğu bir durumda yatırım indirimine isabet eden temettü tutarı % 19,8 (fon payı dahil) oranında, diğer kısım ise anlaşma ile belirlenen indirimli oranda tevkifata tabi tutulmuş olacaktır ki, bu mümkün bulunmamaktadır.

Yukarıda yaptığımız açıklamalar doğrultusunda; **“GVK'nın 94. maddesinin 6-b bendinin ister “i”, isterse “ii” alt bendine göre yapılsın, yapılan tevkifat, temettü tevkifatı olup her iki durumda da yurt dışında mukim hissedarlara isabet eden tevkifat oranının anlaşmaların 10. maddesinde hüküm altına alınan azami oranı geçmeyeceği”** şeklindeki ikinci görüş bizce de doğru olan görüştür.

#### IV- SONUÇ

Yurt dışında mukim gerçek ya da tüzel kişilerin Türkiye'de tam mükellef statüsündeki kurumlardan almış oldukları temettüler, Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları'nın 10. maddesi hükmü uyarınca indirimli oranda (yaygın olarak fon payı dahil % 10) tevkifata tabi tutulacaktır. Temettü geliri elde eden yurt dışında mukim gerçek veya tüzel kişiler açısından, kâr payını dağıtan tam mükellef kurumun gelirlerinin kurumlar vergisinden istisna kazanç ve iratlardan oluşmasının önemi yoktur. Anlaşmaların 10. maddesinde temettü tanımı yapılırken, kazançta katılmayı sağlayan haklar ile hisse senetlerinden elde edilen gelirlerin de temettü kapsamında değerlendirileceği hüküm altına alınmıştır.

Söz konusu düzenlemelerin bir arada değerlendirilmesi sonucunda, yurt dışında mukim hissedarın almış olduğu net temettü ile gayri safi temettü tutarı arasındaki farkın azami olarak gayri safi

temettünün %10'u tutarında olması gerektiği sonucu ortaya çıkmaktadır. Başka bir deyişle, kurumun istisna kazançları üzerinden yapılan tevkifattan yurt dışındaki mukim hissedara isabet eden tutar ile dağıtılan temettü üzerinden hesaplanan tevkifatın toplamı, ÇVÖA hükümleri uyarınca belirlenen azami oran üzerinden hesaplanacak tevkifatı geçemeyecektir. Yurt dışındaki mukim gerçek veya tüzel kişilere dağıtılan kâr payları üzerinden, GVK'nın 94. maddesinin 6 numaralı bendinin "i" ve "ii" alt bentleri hükümleri uyarınca hesaplanan tevkifatın, temettü gelirinin % 10'unu aşan kısmının temettü gelirini elde eden gerçek veya tüzel kişilere iade edilmesi gerekmektedir.

**\* Gelirler Kontrolörü, Ankara Defterdar Yrd. V.**

1 seri no.lu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliği 15.05.1996 tarih ve 22637 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiş bulunmaktadır.

67 seri no.lu KV Genel Tebliği 06.02.2000 tarih ve 23956 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.