

## **KAR DAĞITIMI YAPILMASI HALİNDE YATIRIM İNDİRİMİ STOPAJA TABİDİR**

### **I-GİRİŞ:**

01.01.1999 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 4369 sayılı Yasa ile yapılan düzenleme; mükelleflerin yararlandıkları yatırım indirimi tutarları üzerinden Gelir Vergisi Kanunu'nun 94 Maddesinin 6b/ii alt bendi gereğince stopaj yapıp yapılmayacağı yolunda tartışmaları da beraberinde getirmiş ve Danıştay Dördüncü Dairesi'nde açılan bir dava neticesinde; Danıştay 4. Dairesi 03.05.2000 Tarih 1999/5648 Esas ve 2000/1914 No lu kararında "yatırım indiriminin stopaja tabi olmadığı " görüşüne varmış ve yatırım indiriminin stopaja tabi olması sonucunu doğuran 99/13230 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın ilgili bölümünü iptal etmiştir. Maliye Bakanlığının Danıştayın bu kararını temyiz etmek amacıyla yapmış olduğu başvuruda Danıştay Dava Daireleri Genel Kurulunca reddedilmiş ve bu suretle karar kesinleşmiştir.

Bu çerçevede Gelir Vergisi Kanunu'nun 94 Maddesinin 6b/ii alt bendi gereğince yatırım indirimi tutarları üzerinden stopaj yapılması imkanı ortadan kalkmış, Maliye Bakanlığı 'da doğan boşluğun giderilmesine yönelik olarak gerekli kanuni düzenlemelerin yapılması yolunda çalışmalara başlamıştır.

Ancak, bu tartışmalar yapılırken Gelir Vergisi Kanunu'nun 94 Maddesinin 6b/ii alt bendi gereğince yatırım indirimi tutarları üzerinden stopaj yapılamayacağı yönünde bir çok görüş belirtilmesine rağmen, yapılamama durumunda Gelir Vergisi Kanunu'nun 94 Maddesinin 6b/i alt bendi gereğince stopaj yükümlülüğü doğup doğmayacağı konusuna fazlaca değinilmemiştir.

Yazımızın konusunu da mevcut durum çerçevesinde bu kapsamda stopaj yapıp yapılamayacağı hususu oluşturmaktadır.

### **II- 4369 SAYILI YASA SONRASI YATIRIM İNDİRİMİNDE STOPAJ:**

Bilindiği üzere 4369 sayılı Yasa ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 94' üncü maddesinin birinci fıkrasının 6/b bendi yeniden düzenlenmiş, bende ayrıca c alt bendi eklenmiştir. 4369 sayılı Yasa ile yeniden düzenlenen (b) alt bendinde tam mükellef kurumlar tarafından temettü vergilendirilmesi ile ilgili olarak yapılacak stopaj 2 ana başlık altında toplanmıştır.

## **A- Kurumlar Vergisinden Müstesna Kazanç Ve İratlarından Yapılacak Stopaj:**

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin birinci fıkrasının 6/b bendinin (ii) alt bendinde yapılan düzenleme ile ; "dağıtılsın dağıtılmasın kurumlar vergisine tabi kurumların Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8. maddesinin 1 numaralı bendi dışında kalan **kurumlar vergisinden müstesna kazanç ve iratlarından**" gelir vergisi stopajı yapılacağına hükmolunmuştur. Bakanlar Kuruluda 99/13230 sayı kararı ile bu bent hükmüne göre yapılacak stopajın oranını %15 olarak açıklamıştır. Ayrıca aynı Bakanlar Kurulu Kararında parantez içinde yer alan "yatırım indirimi dahil" ibaresi ile yararlanan yatırım indirimi tutarı üzerinden de aynı alt bent çerçevesinde %15 oranında stopaj yapılacağı belirlenmiştir. Ancak daha sonra ; Danıştay 4. Dairesi 03.05.2000 Tarih 1999/5648 Esas ve 2000/1914 No lu kararında "yatırım indiriminin stopaja tabi olmadığı " görüşüne varmış ve yatırım indiriminin stopaja tabi olması sonucunu doğuran 99/13230 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın ilgili bölümünü iptal etmiştir. Danıştayın bu iptal kararını verirken kararını dayandırdığı iki temel nokta, **yatırım indiriminden faydalanılan tutarın vergiden istisna edilmiş bir kazanç ve irat olmadığı ve bu konuda sadece tevkifat oranlarını belirleme yetkisi bulunan Bakanlar Kurulunca tevkifata tabi tutulma yolunda yapılan düzenlemenin yasaya aykırı olduğu hususlarıydı. Kaldı ki yatırım indirimi kurumlar vergisinden müstesna kazanç ve irat kapsamında değerlendirilebilseydi bu durumda Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin birinci fıkrasının 6/b bendinin (ii) alt bendinde yapılan düzenleme gelir vergisi tevkifatına tabi tutulabilecek, ayrıca bir kanuni düzenlemeye ya da Bakanlar Kurulu Kararına ihtiyaç duyulmayacaktı. Diğer taraftan literatürde de bir çok yazar yatırım indiriminin istisna unsuru değil, indirim unsuru olduğunu savunmaktadır. Bütün bu açıklamalarımız çerçevesinde yatırım indirimi müessesesini **kurumlar vergisinden müstesna kazanç ve irat** olarak değerlendirmek ve buna göre Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin birinci fıkrasının 6/b bendinin (ii) alt bendi hükmüne göre gelir vergisi stopajına tabi tutmak mevcut durumda mümkün görülmemektedir.<sup>1</sup>**

## **B- Kar Dağıtımı Yapılması Halinde Yatırım İndiriminin Stopaj Karşısındaki Durumu:**

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin birinci fıkrasının 6/b bendinin (i) alt bendinde yapılan düzenlemeyle ise; "Kurumlar vergisinden istisna kazançlara isabet eden kısım düşüldükten sonra 75 inci maddenin ikinci fıkrasının 1,2 ve 3 numaralı bentlerinde yazılı kar paylarından (Karın sermayeye ilavesi kar dağıtımı sayılmaz) ( Kurumlar ile gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve muaf olanlara ödenenler dahil),

- 1)-Halka açık anonim şirketlerde 99/13230 sayılı B.K.K. gereğince % 5 ,
- 2)-Diğerlerinde yine aynı B.K.K. gereğince % 15 oranında ,"

Gelir Vergisi Tevkifatı yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

---

<sup>1</sup> Bu konudaki ayrıntılı açıklama için bakınız A. Murat YILDIZ.,Yaklaşım Dergisi Temmuz 2000 Sayı:91.,Sayfa 167-173

Bu hüküm gereğince kar dağıtımı yapan kurumlar, ***kurumlar vergisinden istisna kazançlarına isabet eden ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin birinci fıkrasının 6/b bendinin (ii) alt bendinde yapılan düzenleme çerçevesinde tevkifata tabi tutulan kısım düşüldükten sonra kalan tutar*** üzerinden halka açık anonim şirketler % 5 , Diğer kurumlar vergisi mükellefleri ise % 15 oranında gelir vergisi tevkifatı yapacaklardır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin birinci fıkrasının 6/b bendinin (ii) alt bendine göre tevkifata tabi tutulan kısım düşüldükten sonra kalan tutar üzerinden stopaj yapılması mükerrer vergilendirilmenin önlenmesi amacıyla yöneliktir. Bu hüküm gereğince yapılacak olan stopaj kar dağıtımına bağlı olup, kar dağıtımı yapılmadıkça stopajda yapılmayacaktır.

Diğer taraftan 06.02.2000 Tarih ve 67 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nin 4 üncü bölümündeki açıklamalar gereğince;" 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." Dolayısıyla dağıtımına karar verilen kazanç tutarının o yılda yararlanılan istisnaların toplam tutarının altında olması durumunda kurumların bu bent hükmü çerçevesinde tevkifat yükümlülüğü doğmayacaktır.

***Yatırım indiriminden faydalanılan tutarın vergiden istisna edilmiş bir kazanç ve irat olmadığından hareketle kurumlar vergisinden müstesna kazanç ve irat olarak Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin birinci fıkrasının 6/b bendinin (ii) alt bendi hükmüne göre gelir vergisi stopajına tabi tutulmaması durumunda mevcut mevzuat çerçevesinde, kar dağıtımı yapılması halinde Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin birinci fıkrasının 6/b bendinin (i) alt bendine göre stopaja tabi tutulması gerekmektedir. Nitekim yatırım indirimi kurumlar vergisinden istisna kazanç veya irat değil bir indirim unsurudur, bu nedenle (ii) alt bendine göre stopaja da tabi tutulmadığından, mükerrer vergilendirilmeden bahsetmekte mümkün değildir. Diğer taraftan yatırım indiriminin vergiden istisna edilmiş bir kazanç ve irat olmamasının bir diğer sonucu olarak, 67 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nin 4 üncü bölümündeki açıklamalar çerçevesinde stopaja tabi temettü tutarı hesaplanırken yatırım indirimini istisna edilmemiş kazanç olarak değerlendirilmesi ve dağıtılan kar payının içinde yer alan yatırım indiriminin Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin birinci fıkrasının 6/b bendinin (i) alt bendi hükmüne göre gelir vergisi stopajına tabi tutulması gerekmektedir.***

### **III-SONUÇ:**

Danıştay 4.Daire'nin vermiş olduğu ve mükelleflerin 1999 yılı kurumlar vergisi matrahlarının tespiti sırasında faydalandıkları yatırım indirimi tutarları üzerinden Gelir Vergisi Kanunu'nun 94 maddesinin 6 b bendinin (ii) alt bendine göre stopaj yapılmaması yönündeki karar çerçevesinde yeni bir kanuni düzenleme yapılincaya kadar stopaj yapılması uygulamasında kanaatimizce yasal boşluk doğmuştur.

Ancak aynı kararın gerekçesinde yatırım indirimi kurumlar vergisinden istisna kazanç veya irat değil bir indirim unsuru olduğu ve bu nedenle Gelir Vergisi Kanunu'nun 94 maddesinin 6 b bendinin (ii) alt bendine göre stopaj yapılmasının mümkün olmadığı açıkça belirtilmiştir. Yatırım indirimi kurumlar vergisinden istisna kazanç veya irat değil bir indirim unsuru olduğu kabul edildiğinde ise bu kez, kar dağıtımı yapılması halinde dağıtılan kar içerisinde yer alan ve yatırım indirimi nedeniyle kurumlar vergisine tabi olmayan kısmın Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin birinci fıkrasının 6/b bendinin (i) alt bendine göre stopaja tabi tutulması gerekmektedir. Nitekim yatırım indirimi kurumlar vergisinden istisna kazanç veya irat değil bir indirim unsurudur, bu nedenle (ii) alt bendine göre stopaja da tabi tutulmadığından, (i) alt bendine göre yapılacak stopaj dolayısıyla mükerrer vergilendirilmeden de bahsetmekte mümkün değildir.

**A. Murat YILDIZ**  
**Gelirler Kontrolörü**