

KAR DAĞITIMINA BAĞLI STOPAJ UYGULAMASI (TEMETTÜ TEVKİFATI)

A. Murat YILDIZ

Gelirler Kontrolörü

I- GİRİŞ:

4 369 sayılı kanunla Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinde yapılan değişiklikle kurumlar vergisi mükellefleri tarafından kurum kazançları üzerinden yapılacak stopaj ikili bir ayrıma tabi tutulmuştur. Buna göre kurumlar vergisinden istisna edilen kazanç ve iratlar üzerinden halka açık olsun veya olmasın kural olarak %18, istisna kapsamında olmayan kazançlar üzerinden yapılacak kar dağıtımına bağlı olarak halka açık anonim şirketlerin %5 diğer kurumların %15 stopaj yapılması uygulamasına geçilmiştir. Mevcud durumda; kar dağıtımı yapmayan ve kurumlar vergisi matrahının tespiti esnasında herhangi bir istisnadan da yararlanmayan kurumlarda Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/6-b bendi çerçevesinde herhangi bir tevkifat yapma ve beyan yükümlülüğü doğmamaktadır.

Yazımızın izleyen bölümlerinde kar dağıtımına bağlı stopajın genel esasları uygulamada karşılaşılabilecek sorunlar ayrıntılı olarak açıklanacaktır.

II- KAR DAĞITIMINA BAĞLI STOPAJIN GENEL ESASLARI:

A- STOPAJ UYGULAMASI AÇISINDAN KAR DAĞITIMI KAVRAMI:

Tam mükellef kurumlarda kar dağıtımına bağlı olarak yapılacak tevkifat, G.V.K.'nun 94/6-b-i alt bendinde düzenlenmiştir. 4369 sayılı Kanunla 01.01.1999 tarihinden itibaren yürürlüğe giren söz konusu alt bent hükmüne göre tevkifat, kurum kazancının dağıtılması halinde yapılacaktır. Kurumlar vergisi mükellef-

leri, G.V.K.'nun 75. maddesinin ikinci fıkrasının 1, 2 ve 3 numaralı bentlerinde yazılı olanlara (hisse senedi sahiplerine, şirket ortaklarına ve yönetim kurulu üyelerine) dağıttıkları kar payları üzerinden tevkifat yapacaklardır. G.V.K.'nun 75/1, 2, 3 bentlerinde yazılı kar payları aşağıdaki gibidir.

1) Her nevi hisse senetlerinin kar payları: Hisse senetleri, anonim şirketler ve eshamlı komandit şirketler tarafından çıkarılabilmektedir. G.V.K.'nun 75/1'inci maddesi hükmü uyarınca hisse senedi kar paylarının yanı sıra, ayrıca, kurucu hisse senetleri ve diğer intifa senetlerine verilen kar payları ile pay sahiplerine hazırlık dönemi için faiz olarak veya başka adla yapılan ödemeleri de içermektedir. Ayrıca SPK'na göre kurulan yatırım fonu katılma belgelerine ödenen kar payları da, kar payı tanımı içinde değerlendirilmektedir.

2) İştirak hisselerinden doğan kazançlar: G.V.K.'nun 75/2'nci maddesi hükmü uyarınca kar payı olarak nitelendirilerek iştirak hisseleri kapsamına giren kazançlar şunlardan ibarettir:

- Limited şirket ortaklarının kar payları,
- İş ortaklığı ortaklarının kar payları,
- Eshamli Komandit Şirketlerde Komanditerlerin kar payları,
- Kooperatif ortaklarının kar payları, (Kooperatiflerin ortakları ile yaptıkları işlemlerden doğan karların ortaklara, kooperatifle yaptıkları işlemler oranında dağıtılması kar dağıtımı sayılmaz.)

3) Kurumların idare meclisi başkan ve üyelerine verilen kar payları: Kurumların yönetim kurulu başkan ve üyelerine doğan kurum kazancından verilen kar payları da bu bent uygulamasında kar dağıtımı olarak kabul edilmektedir.

Kar dağıtımına bağlı stopajın yapılması için kurumun yetkili organının kar dağıtım kararını almış ve ortakların bu karı hukuken talep edebilme veya fiilen tasarruf edebilme imkanına kavuşmuş olması gerekmektedir.

Karın ortaklara dağıtılmasında kar payını elde eden ortağın durumu (kurum olması, gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olmaması ya da vergiden muaf olması) tevkifat yapma yükümlülüğünü etkilememektedir. Kar dağıtımına bağlı tevkifat, 1999 ve müteakip yıllara ait dağıtılan kurum kazançları üzerinden yapılacaktır. Kurumların 1999 döneminden önceki yıllara ait karlarını 1999 ve daha sonraki yıllarda dağıtmaları halinde bu karlar daha önceki yıllarda dağıtılmasın dağıtılmasın stopaj gelir vergisine tabi olduğu için, kar dağıtımına bağlı stopaj kapsamı dışındadır.

67 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği⁽¹⁾ uyarınca kurumlar vergisi mükellefleri yıllar itibariyle kazanç dağıtmaya karar verebilecek olup, dağı-

(1) 67 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği 06.02.2000 tarih ve 23956 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

tilmasına 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.

Tam mükellef kurumca vergiye tabi tutulan karın dağıtılmasına bağlı olarak yapılacak olan tevkifatın oranı kar dağıtımında bulunacak kurumun halka açık anonim şirket olması halinde %5, diğer kurumlarda ise %15'tir. Tevkif edilen verginin %10'u oranında hesaplanacak fon payı da dikkate alındığında belirtilen oranlar sırasıyla %5,5 ve %16,5 olmaktadır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2. maddesi hükmü uyarınca 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'na göre SPK tarafından halka açık anonim şirket olduğu kabul edilen şirketlerin, Kurumlar Vergisi Kanunu ve Gelir Vergisi Kanunu uygulaması bakımından da halka açık anonim şirket sayılacaktır. Hisse senetleri halka arz edilmiş olan veya halka arz edilmiş sayılan anonim şirketler halka açık A.Ş.'dir. SPK'nun 4487 sayılı Kanun'la değiştirilen 11 inci maddesine göre; "Pay sahibi sayısı 250'yi aşan anonim ortaklıkların hisse senetleri halka arz olunmuş sayılır ve bu ortaklıklar, halka açık anonim ortaklık hükümlerine tabi olurlar."

Kar payı dağıtımına bağlı olarak yapılacak tevkifatı düzenleyen GVK'nun 94'üncü maddesinin 6-b-i alt bendinde, kar payını alan gerçek veya tüzel kişinin tam veya dar mükellef ayrımına tabi tutulmaksızın dağıtılan kar payının tevkifata tabi tutulacağı hüküm altına alınmıştır. Ancak yabancı ortağın mukimi olduğu ülke ile Türkiye arasında çifte vergilemeyi önleme anlaşması varsa kar dağıtımına bağlı olarak yapılacak stopaj oranı olarak, Anlaşma hükümleri uyarınca belirlenen tavizli oranlar uygulanabilecektir.

Kurumlar vergisi mükellefleri tarafından kar dağıtımına bağlı stopaj dağıtılan kar payı üzerinden yapılacağından dolayı dönem yasal yükümlülükleri, kanunen kabul edilmeyen giderler, yasal yedekler, olağanüstü yedekler ve statü yedekleri gibi kar dağıtım tablosunda yer alan unsurlardan kar dağıtımına bağlı stopaj gelir vergisi hesaplanması mümkün değildir.⁽²⁾

B - DERNEK VE VAKIFLARIN İKTİSADİ İŞLETMELERİ KAR DAĞITIMINA BAĞLI STOPAJ YAPACAKLAR MIDIR?

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/6-b-i alt bendinde kapsamında; dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin elde ettikleri kazançları ait oldukları dernek ve-

(2) ÖZTÜRK Bünyamin- ÖZER Mustafa, Kurum Kazancının Tespiti Vergilendirilmesi ve Kar Dağıtımı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Nisan 2001.

ya vakfa aktarmaları durumunda bu kazanç aktarımının kar dağıtımı sayılıp sayılamayacağı ve dolayısıyla kar dağıtımına bağlı stopaj yükümlülüğünün doğup doğmayacağı uygulamada tartışma konusudur.

Nitekim, Ankara ve İstanbul Defterdarlıkları bu hususa ilişkin olarak vermiş oldukları muktezalarda birbirine tamamen zıt farklı görüş bildirmişlerdir. Ankara Defterdarlığı tarafından verilen muktezalarda⁽³⁾ dernek ve vakfa aktarılan gelirlerin G.V.K.'nun 75'inci maddesinin 1, 2 ve 3 numaralı bentlerinde sayılan kar payları kapsamına girmediğinden hareketle, söz konusu kar transferleri için G.V.K.'nun 94'üncü maddesinin 6-b-i alt bendi uyarınca stopaj yükümlülüğü doğmadığı belirtilmektedir. İstanbul Defterdarlığı tarafından verilen muktezalarda⁽⁴⁾ ise yapılan işlemin bir kar dağıtımı olduğundan ve bu kar payını elde edenin mükellefiyetinin olmamasının stopaj yapılmasına engel olmayacağından hareketle, Ankara Defterdarlığı'nın aksine söz konusu kazanç aktarımının kar dağıtımı sayılarak G.V.K.'nun 94'üncü maddesinin 6-b-i alt bendi uyarınca stopaj yapılması gerektiği yönünde görüş bildirilmektedir. Kanımızca Maliye Bakanlığının bu konuya ilişkin görüşünü bir tebliğ ile en kısa sürede duyurarak uygulamaya yön vermesi gerekmektedir.

Bizim görüşümüzde İstanbul Defterdarlığı'nın görüşüne paralel bulunmaktadır. Ayrıca bu görüşe ilave olarak, konuya katkı sağlaması açısından da bir hususa dikkat çekmek istiyoruz. Bilindiği üzere; teorik olarak, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler dar mükellef statüsünde olmaları durumunda faaliyet dönemi içinde elde ettikleri kazançları üzerinden **dağıtılsın dağıtılmasın** G.V.K.'nun 94'üncü maddesinin 6-b-iii alt bendi uyarınca stopaj yapmak zorundadırlar. Bu durum, çifte vergilemeyi önleme anlaşmalarının genelde 23 ve 24'üncü maddelerinde yer alan "**ayrım yapılmaması**" hükümlerine aykırı bir durumun ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Bu maddeye göre; bir akit devlet teşebbüsünün diğer akit devlette sahip olduğu bir işyeri, bu diğer akit devletin aynı faaliyetleri yürüten bir teşebbüsüne göre daha az lehe bir vergilemeyle karşı karşıya kalamayacağı hüküm altına alınmıştır. Bu nedenle tam mükellef statüsündeki bir kuruma tanınmayan bir yükümlülüğün dar mükellef statüsündeki bir kurum açısından daha az lehe olacak şekilde düzenlenmesi mümkün görülmemektedir.

Kanımızca Maliye Bakanlığının da bu konuya ilişkin görüşünü bir tebliğ ile en kısa sürede duyurarak uygulamaya yön vermesi gerekmektedir.

(3) Ankara Defterdarlığının 31.07.2000 Tarih ve KVK-2000-13001-44 sayılı ile 18.05.2000 tarih ve KVK-13001-7/3877 sayılı Muktezalari

(4) İstanbul Defterdarlığının 07.07.2000 Tarih ve GVK-94/6-B-İ-7265 sayılı ile 09.11.2000 tarih ve GVK-94/6-b-7449 sayılı Muktezalari.

C) ANONİM VE LİMİTED ŞİRKETLERDE BİRİNCİ TEMETTÜNÜN DAĞITILMAMASININ KAR DAĞITIMINA BAĞLI STOPAJ KARŞISINDAKİ DURUMU:

Kar dağıtım kararı Anonim şirketlerde genel kurul, Limited şirketlerde ise ortaklar kurulu tarafından alınır. T.T.K.'nun 469'uncu maddesi uyarınca kanuni ve ihtiyari yedek akçelerle kanun ve esas mukavele hükümlerince ayrılması gereken diğer paralar safi kardan ayrılmadıkça kar payı dağıtılamaz.

Kanuni ve ihtiyari yedek akçeler ayrıldıktan sonra ayrıca ana sözleşmede belirtilen fonlarda kanunlara aykırı olmamak üzere ayrılabilir. Kanuni ve ihtiyari yedek akçeler ile ana sözleşmede ayrılması hüküm altına alınan fonlardan sonra arta kalan şirket karı üzerinde genel veya ortaklar kurulunun karar yetkisi vardır. Ancak şirket yetkili organları tarafından kar dağıtım kararı alınmasa bile, T.T.K.'nun 466'ncı maddesinin 3 numaralı bendi uyarınca ödenmiş sermayenin %5'i oranında birinci temettünün ayrılması zorunludur. Söz konusu bent hükmü karşısında şirket yetkili organları tarafından kar dağıtım kararı alınmamış olması durumunda dahi kar dağıtımına bağlı stopaj yükümlülüğü ile karşı karşıya kalmaları söz konusu olabilmektedir. Ancak T.T.K.'nunda I. temettünün ayrılma zorunluluğuna uymamanın müeyyidesi yer almamaktadır.

T.T.K.'nun I. temettüyü düzenleyen 466'ncı maddesinin 3 numaralı bent hükmü irdelendiğinde görüleceği üzere hüküm altına alınan I. temettünün dağıtılması değil ayrılması zorunludur. Eğer şirket yetkili organları tarafından karın dağıtılması kararı alınmaması durumunda kar dağıtım yapılmayacak ve ortaklara I. temettü dağıtılması söz konusu olmayacaktır. Ancak şirket yetkili organları tarafından kar dağıtım kararı alınmaması durumunda şirket ortakları T.T.K.'nun 381'inci maddesi hükmü uyarınca şirket yetkili organlarının kararları aleyhine şirket merkezinin bulunduğu yerdeki mahkemeye 3 ay içinde dava açabilirler. Yetkili mahkeme şirket yetkili organlarının I. temettünün dağıtılmaması yönündeki kararı iptal ederek söz konusu I. temettünün ortaklara dağıtılması yönünde karar alması durumunda mahkeme ilamının şirkete tebliğ edildiği tarihten itibaren ortaklara kar payı ödenmesi gündeme gelecek, kar dağıtımına bağlı stopaj ise bu durumda söz konusu olacaktır.⁽⁵⁾

D) DAR MÜKELLEF KURUMLAR KAR DAĞITIMINA BAĞLI STOPAJ YAPACAK MIDIR?

Dar mükellefiyet, kanuni ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye dışında bulunan kurumların, Türkiye'de elde ettikleri kazançlarını vergilendirmeyi öngören bir mükellefiyet şeklidir. (KVK Md. 11) Gelir Vergisi Kanunu'nun 75'inci maddesinin 4 numaralı bendi ile Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca yıllık ve

(5) ATEŞLİ, Erkan; Birinci Temettü Dağıtılmaması Halinde Gelir Vergisi Stopajı, Vergi Sorunları, 2000-Temmuz, sf. 167.

özel beyanname veren dar mükellef kurumların, indirim ve istisnalar (Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8'inci maddesinin 1 numaralı bendinde yazılı kazançlar hariç) düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi ve fon payı düşüldükten sonra kalan kısmın menkul sermaye iradı olduğu hüküm altına alınmıştır. Aynı kanunun 94'üncü maddesinin 6-b-iii alt bendinde ise dağıtılsın dağıtılmasın Gelir Vergisi Kanunu'nun 75'inci maddesinin ikinci fıkrasının 4 numaralı bendinde yazılı menkul sermaye iratlarından indirim ve istisnalar düşüldükten sonra kalan kısmından %15 oranında stopaj yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

Anılan hükümler uyarınca; dar mükellef kurumlar dağıtılsın dağıtılmasın kurum kazançlarından Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinin 6-b-iii alt bendi hükmü uyarınca stopaj yapacaklarından, ayrıca kar dağıtımına bağlı stopaj yapmayacaklardır. Ancak dar mükellef kurumlarda da Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinin 6-b-ii alt bendi uyarınca istisna kullanımına bağlı stopaj yapılacağı tabiidir.

E) KAR DAĞITIMINA BAĞLI TEVKİFATTA BEYAN VE ÖDEME ZAMANI:

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin 6-b-i alt bendi uyarınca kar dağıtımına bağlı olarak yapılacak tevkifat, kar payının nakden veya hesaben ödendiği ayda yapılarak izleyen ayın 20. günü akşamına kadar muhtasar beyanname ile beyan edilerek aynı süre içinde ödenecektir. Kazancın beyan döneminden önce tamamen dağıtılması durumunda tevkifat muhtasar beyannamenin verilme zamanında bir defada ödenir. Örneğin 2000 yılı dağıtılabılır kazancın tamamı 10 Nisan 2001 tarihinde nakden dağıtılması halinde kar dağıtımına bağlı stopaj Mayıs ayının yirminci günü akşamına kadar ayrı bir muhtasar beyanname ile beyan edilip ödenecektir. Şayet kar dağıtımı nisan yerine şubat ayı içinde yapılsaydı, nakit kar dağıtımına bağlı stopaj mart ayının 20. günü akşamına kadar verilecek bir beyanname ile beyan edilecek ve aynı süre içinde bir defada ödemesi gerekecekti.

Kurumlar kar dağıtımına yetkili organlarının karın dağıtılması kararı almalarına rağmen dağıtım tarihinin tespitini yönetim kuruluna bırakmaktadır. Bu durumda, kar dağıtımına bağlı stopaj yönetim kurulunun belirlediği kar dağıtım tarihinde yapılacaktır.

III- KARIN SERMAYEYE İLAVESİNİN KAR DAĞITIMI SAYILMAYACAĞINA İLİŞKİN DÜZENLEMENİN VERGİSEL SONUÇLARI:

G.V.K.'nun 94/6-b-i alt bendinin parantez içi hükmünde karın sermayeye ilavesinin kar dağıtımı sayılmayacağı belirtilmiştir.

Söz konusu hükme ilişkin açıklamaların yer aldığı, 231 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğinde; karın sermayeye ilave edilmesinin kar dağıtımını sayılmayacağına ilişkin adı geçen düzenlemenin G.V.K.'nun 94/6-b-i alt bendi çerçevesinde yapılacak tevkifat açısından bir belirleme olduğu açıklanmıştır. Dolayısıyla gerçek kişi ortaklar tarafından, karın sermayeye ilavesi suretiyle elde edilen kar paylarının G.V.K.'nun mükerrer 75'inci maddesi uyarınca vergi alacağı ilave edilerek, menkul sermaye iradı olarak G.V.K.'nun 85 ve 86. maddeleri hükümleri çerçevesinde beyan edilmesi gerekmektedir.

Ancak 231 seri numaralı tebliğin anılan hükümleri Danıştay Dördüncü Dairesinin 06.12.2000 tarihli kararı ile iptal edilmiştir. İptal kararı üzerine Maliye Bakanlığı Danıştay Vergi Dava Daireleri Kuruluna temyiz başvurusunda bulunmuş olup, esas hakkındaki karar henüz verilmemiştir. Kanımızca Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunca Maliye Bakanlığının temyiz başvurusu reddedilse dahi durum değişmeyecektir. Maliye Bakanlığı 231 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğinde esas itibarıyla G.V.K.'nun mükerrer 75'inci maddesinin kar paylarına ilişkin 1, 2 ve 3'üncü bent hükümlerini açıklayıcı yönde düzenleme yapmıştır. Bu tebliğ ile yeni bir düzenleme yapılmamış olup, geçmişte olduğu gibi şimdide dönem karının sermayeye ilavesi nedeniyle gerçek kişi ortaklar tarafından elde edilen kar paylarının menkul sermaye iradı olarak vergilendirilmesine devam olunacaktır.

IV- SONUÇ:

Geçmişte kar dağıtılsın dağıtılmasın her hal ve takdirde yapılan stopaj, 4369 sayılı yasa ile yapılan düzenleme ile sadece kar dağıtımını halinde yapılır hale gelmiştir.

Mevcut durumda tam mükellef bir kurum kurumlar vergisi matrahını tespit ederken herhangi bir istisnadan yararlanmıyor ve karını da dağıtmama ya da sermayeye ekleme yönünde bir karar alıyorsa, stopaj yükümlülüğü de doğmamaktadır. Dolayısıyla bu kapsamdaki kurumlar için vergi yükü % 30 oranında kurumlar vergisi ve bu verginin de % 10'u nispetinde fon payından ibaret olmaktadır.