

## KURUMLAR VERGİSİ TEVKİFATI UYGULAMASINDA MEVCUT SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

A. Murat YILDIZ - Cem TEKİN

*Gelirler Kontrolörü - Stj. Gelirler Kontrolörü*

### I- GİRİŞ

Bilindiği üzere 29 Temmuz 1998 tarih ve 23417 sayılı (mükerrer) Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 4369 sayılı kanun ile vergi kanunlarında bazı önemli değişiklikler yapılmıştır.

Kurumlar Vergisi Kanunu’nda da 4369 sayılı kanun ile bazı değişiklikler yapılmış olmakla birlikte bu çalışmada özellikle kurum kazançlarından yapılan vergi tevkifatına ilişkin değişiklikler konu edilmiştir. 1999 yılı kurum kazançlarına uygulanmak üzere 01.01.1999 tarihinden itibaren yürürlüğe girecek olan yeni hükümler, aynı zamanda bünyelerinde açık olmayan pek çok husus barındırmaktadır.

Bu çalışmada 4369 sayılı kanun ile değişikliğe uğrayan, kurum kazançlarından hesaplanan Gelir Vergisi Stopajının değerlendirilmesi yapıldıktan sonra uygulamada karşılaşılabilecek sorunlara yer verilecektir.

### II- KURUM KAZANÇLARINDA GELİR VERGİSİ STOPAJI

4369 sayılı kanununun 48. maddesi ile kurum kazançlarından yapılan vergi tevkifatını düzenleyen GVK’nun 94. maddesinin 6-b bendi değiştirilmiştir. Yapılan değişiklik ile tam mükellef kurumlarda vergi tevkifatı, kâr

dağıtımına bağlanmıştır ve ayrıca dağıtılın ya da dağılmamasın KVK'nın 8/1 maddesinde yer alan "iştirak kazançları" dışında kalan Kurumlar Vergisinden müstesna kazanç ve irat'lar üzerinden de vergi tevkifatı yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Bununla birlikte dar mükellef kurumlar açısından ise GVK'nın 94. maddesinin 6-b(iii) alt bendi uyarınca vergi tevkifatı yapılacaktır.

Yukarıda anılan değişiklik öncesinde, kurum kazançları üzerinden yapılan vergi tevkifatı; GVK'nın 75. maddesinin 4 numaralı bendine göre bulunan GV stopaj matrahı üzerinden aynı Kanun'un 94. maddesinin 6-b alt bendinde yer alan hüküm çerçevesinde hesaplanmakta idi. Ancak 4369 sayılı kanun ile GVK'nın 75/4. maddesi de değiştirilmiştir. Bu bağlamda kurum kazançları üzerinden hesaplanan vergi tevkifatının, 4369 sayılı kanundan önce ve sonra olmak üzere 2 ayrı dönem itibarıyla irdelenmesi gerekir.

### II.1. 1998 Yılı Kurum Kazançlarında Vergi Tevkifatı

4369 sayılı kanundan önce, mevcut olan eski sistemde kurumların elde ettikleri kazançları, kurumlar vergisine tabi tutulduktan sonra kalan dağıtılabilir kârın kurum bünyesinde vergi tevkifatına tabi tutulması hükme bağlanmıştır. Yapılan bu tevkifat kârın dağılması ya da dağılmaması kararı ile ilişkili değildir. Gelir Vergisi stopajının matrahı ise GVK'nun 75/4. maddesinde tespit edilmiştir. Bu hükme göre;

"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 kazançları hariç) düğümeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düğüldükten sonra kalan kısım"

Menkul sermaye iradı sayılmı ve GVK'nın 94. maddesinin 6-b alt bendine göre Gelir Vergisi stopajına tabi tutulmuştur. Ancak sözü edilen 4 numaralı bendin parantez içi hükmü gereğince iştirak kazançları ile KVK'nın 3946 sayılı kanunla değiştirilen 8. maddenin 6 numaralı bendine göre Kurumlar Vergisinden müstesna tutulan yatırım fonları katılma belgeleriyle, yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinin kâr payları ve yatırım indirimi menkul sermaye iradı kapsamına dahil edilmemiştir.

Yukarıda sözü edilen menkul sermaye iradı tutarının tespitinde mali kâr esas alınacaktır. Bulunan bu menkul sermaye iradı GVK'nın 94. maddesinin 6-b alt bendine göre dağıtılın ya da dağılmamasın kurum bünyesinde tevkifata tabi tutulur. GVK'nın 94/6-b maddesi kapsamında bulunmayan müstesna kazançları ise şunlardır;

- İştirak kazançlar›,
  - Kooperatiflerce da›ıtılan risturnlar›,
  - Portföyünün en az %25'i hisse senetlerinden oluşan yatırım fonlar› ile aynı nitelikteki yatırım ortaklıklar› ve risk sermayesi yatırım fonlar› veya ortaklıklar› ve gayrimenkul yatırım fonlar› veya ortaklıklar›ın katılma belgeleri veya hisse senetlerinden elde edilen kâr paylar›,
  - KVK'nın geçici 21. maddesine göre istisna süresi sona erinceye kadar uygulanan Eğitim, Sağlık ve Spor tesislerinin işletilmesinden elde edilen kazançlar›,
  - Serbest Bölgeler'deki faaliyetlerden elde edilen kazançlar›,
  - 3932 sayılı Kanun'un 7. maddesinin (a) fıkrası gereğince Banka'ların iştirak paylarının halka arzından elde ettikleri kazançlar›,
  - 4325 sayılı kanun kapsamında bulunan ve aynı kanundaki şartlar› taşıyan işyerlerinden elde edilen kazançlar›,
  - Kanunlarla onaylanmış uluslararası anlaşmalarla vergiden istisna edilmiş kazançlar›,
- KVK'nın 8 ve geçici 21. maddelerinde ve diğer özel kanunlarda hüküm altına alınmış bulunan yukarıdaki istisnalar GVK'nın 94. maddesinin 6-b alt bendi kapsamında yapılacak olan vergi tevkifatının matrahına dahil edilmeyecektir.

## II.2. 1999 ve Önceki Yıllarda Kurum Kazançlarında Vergi Tevkifat›

4369 sayılı kanun'un 48. maddesi ile yeniden düzenlenen GVK'nın 94. maddesinin 6-b alt bendinde, kurumlar tarafından yapılacak vergi tevkifat› 3 alt bağılık halinde düzenlenmiş bulunmaktadır. Bununla birlikte, kurum kazançları üzerinden hesaplanan Gelir Vergisi stopajının matrahını oluşturan GVK'nın 75/4. maddesinde 4369 sayılı kanunun 39. maddesi ile yeniden düzenlenerek şu şekilde hüküm altına alınmıştır:

"Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların, indirim ve istisnalar (KVK'nın 8. maddesinin 1 numaralı bendinde yazılı kazançlar hariç) düzeltilmeden önceki kurum kazançlarından, hesaplanan Kurumlar vergisi ve fon payı düzeltildikten sonra kalan kısım›,

Menkul Sermaye iradı sayılmıtır.”

Anılan maddenin 4369 sayılı kanunla yeniden düzenlenmeden önceki hali ile şimdiki hali karşılıklıdır. taktirde kapsamlı bazı değişiklikler göze çarpmaktadır. Buna göre;

- 4369 sayılı kanundan önce hem tam hemde dar mükellef kurumların kazançlarından belirli bazı indirimlerin yapılmasından sonra kalan kısmı menkul sermaye iradı sayılırken, 4369 sayılı kanunla yapılan yeni düzenlemeyle artık yalnızca dar mükellef kurumlar açısından bazı indirimlerin yapılması sonucu kalan kısmı menkul sermaye iradı sayılmıtır.

- 4369 sayılı kanundan önce Gelir Vergisi stopaj matrahının tespitinde Kurumlar Vergisine ilişkin fon payı düzelmezken, 4369 sayılı kanunla yapılan yeni düzenleme ile Kurumlar Vergisine ilişkin fon payında Gelir Vergisi stopaj matrahının tespitinde, dar mükellef kurumların kazancından indirilecektir.

- Ayrıca yeni düzenlemeden önce Gelir Vergisi stopaj matrahının tespitinde KVK'nın 8. maddesinin 1 ve 6 numaralı bentlerinde yer alan istisnalar hariç tutulmuşken, 4369 sayılı kanunla yapılan yeni düzenleme ile sadece KVK'nın 8. maddesinin 1 numaralı bendinde yer alan "iştirak kazançları" Gelir Vergisi stopaj matrahından hariç tutulmuştur. Çünkü KVK'nın 8/6. maddesinde yer alan istisnalar, 4369 sayılı kanunun 82. maddesinin 4-c alt bendi ile 01.01.1999 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıtır.

### III - KURUM KAZANCINDAN YAPILAN VERGİ TEVKİFATI

GVK'nın 94. maddesinin 6 numaralı bendinin (b) alt bendinde, kurum kazançları üzerinden hesaplanan Gelir Vergisi stopajı 3 alt bend halinde düzenlenmiştir. Bu çerçevede kurum kazancından yapılan stopaj uygulamasında aşağıdaki gibi 3 ana başlık altında incelemek mümkündür.

- Kurumlar Vergisinden istisna olan kazanç ve iratlara ilişkin vergi tevkifatı,

- Dar mükellef kurumlar açısından vergi tevkifatı,

- Kâr payı dağıtımına ilişkin vergi tevkifatı,

#### A - Kurumlar Vergisinden İstisna Olan Kazanç ve İratlara İlişkin Vergi Tevkifatı

GVK'nın 94/6-b(ii) maddesi uyarınca Kurumlar Vergisine tabi mükelleflerin, KVK'nın 8. maddesinin 1 numaralı bendi dışında kalan ve Ku-

rumlar Vergisinden müstesna olan kazanç ve iradlar›na iliŒkin olarak yapılacak stopaj esnas›nda kurum taraf›ndan kâr da€›t›m› yap›lmas›n›n ya da yap›lmamas›n›n bir önemi bulunmamaktadır. KVK'n›n 8/1. maddesinde yer alan ve kurumlar›n tam mükellefiyete tabi baŒka bir kurumun sermayesine iŒtiraklerinden elde ettikleri kazançlar› (Yat›r›m fonlar›n›n kat›lma belgeleri ile yat›r›m ortaklıklar›n›n hisse senetlerinden elde edilen kâr paylar› hariç olmak üzere) Gelir Vergisi stopaj›na tabi olmamaktadır.

Yat›r›m fon ve ortaklıklar› ise, KVK'n›n 8/4. maddesine göre Kurumlar Vergisinden müstesna tutulan kazançlar› üzerinden, GVK'n›n 94/6-a maddesine göre, bu kazançlar›n da€›t›l›p da€›t›lmad›€›na bak›lmaks›z›n Gelir Vergisi tevkifat› yapacaklardır.

Hem tam hem de dar mükellef kurumlar, GVK'n›n 94/6-b(ii), maddesinde yer alan, Kurumlar Vergisinden istisna kazançlara iliŒkin stopaj› yapmak zorundadırlar.

Kurumlar Vergisi'nden istisna kazançlar kapsamında yapılacak tevkifatta özellik gösteren durumlardan bazıları Œunlardır;

Öncelikle 3218 say›lı Serbest Bölgeler Kanunu'nun 6. maddesinde; "Serbest Bölgeler gümrük hatt› d›Œünde say›lır. Bu bölgelerde vergi, resim, harç, gümrük ve kambiyo mükellefiyetlerine dair mevzuat hükümleri uygulanamaz." hükmü yer almaktadır. Bu hüküm dolay›s›yla Serbest bölgelerdeki faaliyetlerden elde edilen kazançlar üzerinden hem Kurumlar Vergisi hesaplamak hem de GVK'n›n 94/6-b(ii) maddesinde yer alan hüküm çerçevesinde vergi tevkifat› yapmak mümkün de€ildir. Aynı Œekilde, kanunlarla onaylanm›Œ uluslararası anlaşmalarla vergiden istisna edilmiŒ kazançlara iliŒkin olarak da aynı madde hükmü çerçevesinde vergi tevkifat› yapmak mümkün de€ildir.

4369 say›lı kanunla yeniden düzenlenen GVK'n›n 94/6-b(ii) maddesinde istisna kazançlar üzerinden yapılacak vergi tevkifat›n›n matrah› kurumlar vergisinden müstesna (KVK 8/1 hariç) kazanç ve iratlard›r. Kanun metninde, müstesna kazançlar üzerinden vergi tevkifat› yap›laca€› yer almakla birlikte, 4369 say›lı kanunun gerekçesinde yat›r›m indiriminin stopaj matrah›na dahil olarak, stopaja tabi olaca€› belirtilmiŒtir.

## **B - Dar Mükellef Kurumlar Taraf›ndan Yap›lacak Vergi Tevkifat›**

Dar mükellef kurumlar, kurum kazançlar› üzerinden kurumlar vergisi-

ni ödemekle beraber, buna bağı olarak ayrıca vergi tevkifatı yapmak zorundadırlar. Dar mükellef kurumlar vergi sonrası kurum kazançları, dağınık dağınık imdadına bakılmaksızın Gelir Vergisi Stopajına tabi tutacaklardır.

GVK'nın 75/4. maddesine göre yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumlar, indirim ve istisnalar (KVK'nın 8/1. maddesinde yer alan "iştirak kazançları" hariç) düğümeden önceki kurum kazançlarından Kurumlar Vergisi ve Kurumlar Vergisine ilişkin fon payı düğüldükten sonra kalan kısımdan, GVK'nın 94/6-b(iii) maddesinde yer alan hüküm gereği indirim ve istisnalar düğüttükten sonra kalan kısmın dağınık dağınık imdadına bakılmaksızın vergi tevkifatı yapmak zorundadırlar.

Dar mükellef kurumlar ayrıca GVK'nın 94/6-b(ii) maddesine göre kurumlar vergisinden müstesna (KVK 8/1 maddesi hariç) kazanç ve iratlar üzerinden vergi tevkifatı yapmak zorundadırlar.

GVK'nın 94/6-b(iii) maddesi kapsamında yapılan stopajda, istisna ve indirimler GVK'nın 75/4. maddesine göre hesaplanan menkul sermaye iradından indirilirken, GVK'nın 94/6-b(ii) maddesi kapsamında yapılan stopajda, stopaj matrahını Kurumlar Vergisinden müstesna kazanç ve iratlar (KVK 8/1. maddesi hariç) oluşturmaktadır. Böylelikle mükerrer vergileme önlenmiş olmaktadır.

### C - Kâr Payı Dağına İlişkin Vergi Tevkifatı

Tam mükellef kurumlar, indirim ve istisnalara isabet eden kısım hariç, GVK'nın 75. maddesinin 2. fıkrasının 1,2 ve 3 numaralı bentlerinde yer alan kâr paylarına stopaj yapacaklardır. GVK'nın 75/2. maddesinin 1,2 ve 3 numaralı bentlerinde sayılanlar; kâr payları, iştirak hisselerinden doğan kazançlar ile kurumların yönetim kurulu başkan ve üyelerine verilen kâr paylarıdır.

4369 sayılı kanunun gerekçesinde de belirtildiği üzere GVK'nın 75. maddesinin 2. fıkrasının 1,2 ve 3 numaralı bentlerinde sayılan kâr paylarının, hukuki ve ekonomik tasarrufun gerçekleştirilmesi yani fiilen dağılıması gerekmektedir. Bu noktadan hareketle temettü vergilemesinin yapılabilmesi için yukarıda sayılan kâr paylarının fiilen dağılıması gerekir. Başka bir deyişle kâr dağılımında bulunmayan bir kurumun söz konusu vergi tevkifatını yapma yükümlülüğü bulunmamaktadır.

Kâr payı dağılıma ilişkin vergi tevkifatını düzenleyen GVK'nın 94/6-b(i) maddesi hükmü şöyledir;

"i- Kurumlar Vergisinden istisna kazançlara isabet eden kısım düğü-

dükten sonra, 75. maddenin 2. fıkras›n›n 1,2 ve 3 numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarından (kâr›n sermayeye ilavesi kâr da€›tım› sayılmaz) (Kurumlar ile Gelir ve Kurumlar Vergisi mükellefi olmayanlara ve muaf olanlara ödenenler dahil),

1. Halka aç›k Anonim Şirketlerde
  2. Diğerlerinde
- Vergi tevkifat› yapılır.”

Bu hüküm gereğince, kâr paylarına yapılacak stopaj için esas alınacak matrah›n tespitinde, GVK’n›n 75. maddesinin 2. fıkras›n›n 1,2 ve 3 numaralı bentlerinde belirtilen kâr paylarından kurumlar vergisinden istisna kazançlara isabet eden kısım indirilecektir. Böylece GVK’n›n 94/6-b(i) maddesinde yer alan temettü vergilemesine yönelik stopaj matrah›na ulaşılacaktır. Stopaj matrah›n›n bu şekilde belirlenmesinin nedeni esas olarak çifte vergilendirilmenin önlenmesidir. Çünkü, yaz›m›z›n III. 1. bölümünde de yer aldığı üzere, GVK’n›n 94/6-b(ii) maddesi hükmüne göre da€›tılan ya da da€›tılmas›n kurumlar vergisinden müstesna olan tüm kazanç ve iratlar (KVK’n›n 8/1. maddesinde yer alan iştirak kazançları hariç) stopaja tabi bulunmaktadır.

GVK’n›n 94/6-b(i) maddesi bünyesinde böyle bir sorunu bar›ndırmaktadır. Madde metninde, stopaj matrah›na ulaşırken GVK’n›n 75. maddesinin 2. fıkras›n›n 1. 2 ve 3 numaralı bentlerinde yer alan kâr paylarından, kurumlar vergisinden istisna kazançlara isabet eden kısım›n indirileceği hüküm altına alınmıştır. Ancak kurumlar vergisinden istisna kazançlara isabet eden kısım›n tespitinde bir açıklık olmamakla beraber bu konuda birbirinden farklı görüşler ileriye sürülmektedir. Bu görüşler çerçevesinde, GVK’n›n 94/6-b(i) maddesine göre yapılacak olan stopaj matrah›n hesaplamas›n›n aşağıdaki şekillerde yapılması gerektiği savunanlar mevcuttur.

1. Görüş: Da€›tılabilir kârdan, Kurumlar Vergisinden istisna kazanc›n indirilmesi sonucu Gelir Vergisi stopaj matrah›na ulaşılır. Bu görüşün temelinde, kurumlar vergisinden istisna kazanc›n daha önce GVK’n›n 94/6-b(ii) maddesi hükmü çerçevesinde stopaja tabi tutulmuş olması yatmaktadır. Ancak bu görüş tam anlamıyla kabul edilebilir bir görüş değildir. Çünkü da€›tılabilir kâr’a ulaşırken Kurumlar Vergisinden istisna kazançlara ilişkin hesaplanan Gelir Vergisi stopaj› kurum kazanc›ndan indirilmiştir. Bu işlem sonucu bulunan da€›tılabilir kârdan tekrar istisna kazanc›n tamam›n›n indirilmesi Gelir Vergisi Stopaj matrah›n›n azalmasına yol açar.

1. Görüşe göre, GVK’n›n 94/6-b(i) maddesine göre yapılacak stopaj matrah› hesaplamas›n› bir örnek ile açıklamak yararlı olacaktır.

(A) A.Ş.'nin 1999 yılı ticari faaliyetinden elde ettiği kurum kazancı 100.000.000.000.-TL'dir. Kurumun aynı yılda elde ettiği emisyon primi geliri ise 50.000.000.000.-TL'dir.

- Kurum Kazancı	100.000.000.000
- İndirim ve istisnalar (Emisyon primi geliri)	(50.000.000.000)
- KV Matrahı	50.000.000.000
- Hesaplanan Kurumlar Vergisi (50.000.000.000 x 0.30)	15.000.000.000
- Fon Payı (15.000.000.000 x 0.10)	1.500.000.000

GVK'nın 94/6-b(ii) kapsamında, KV'den istisna kazançlar için yapılacak stopaj; örneğimizde KV'den istisna olan kazanç Emisyon primi geliri-  
dir.

- Emisyon primi	50.000.000.000
- GVK stopaj matrahı	50.000.000.000
- GV stopajı (50.000.000.000 x 0.10)	5.000.000.000
- Fon payı (5.000.000.000 x 0.10)	500.000.000

Burada yapılan stopaj hesaplamasında kullanılan %10 stopaj oranı varsayılır.

Dağıtılabilir kâr	
Kurum Kazancı	100.000.000.000
Vergiler	(22.000.000.000)
- KV	15.000.000.000
- KV fon payı	1.500.000.000
- GV stopajı	5.000.000.000
- GV fon payı	500.000.000
- Dağıtılabilir kâr	78.000.000.000

1. Görüğe göre dağıtılabilir kârdan, kurumlar vergisinden istisna kazancın indirilmesi sonucu Gelir Vergisi Stopaj matrahına ulaşılır.

(A) A.Ş.'nin kârının tamamını dağıtması halinde, GV stopaj matrahı şu şekilde hesaplanır;

Da€›tlabilir kâr	78.000.000.000
KV'den istisna kazançlar (Emisyon primi geliri)	50.000.000.000
GV stopaj matrah›	<u>28.000.000.000</u>

2. GörüŒ: GVK'n›n 94/6-b(i) maddesi kapsam›nda stopaj matrah›n›n tespitinde ortaya ç›kan diğer bir görüŒe göre, stopaj matrah›n›n tespitinde 1. görüŒten farklı olarak da€›tlabilir kârdan kurumlar vergisinden istisna kazanc›n tamam› de€il, istisna kazanç için hesaplanan Gelir Vergisi Stopaj ve fon pay›n›n istisnadan indirilmesi sonucunda bulunan net tutar›n da€›tlabilir kârdan indirilmesidir. Ancak bu görüŒ kâr›n tamam›n›n da€›t›lmas› durumunda kabul edilebilir bir görüŒ olmakla birlikte, kâr›n k›smen da€›t›lmas› durumunda yine bünyesinde sorunlar bar›nd›rmaktad›r.

Yukardaki (A) A.½.'ye ait veriler yard›m›yla 2. görüŒe göre stopaj matrah› Œöyle hesaplanacaktır. (Kâr›n tamam› da€›t›lmas› durumunda)

- KV'den istisna kazançlar (Emisyon primi geliri)	50.000.000.000
- KV'den istisna kazançlar için hesaplanan vergiler (GV stopaj 5.000.000.000 Fon pay› 500.000.000)	(5.500.000.000)
- KV'den istisna kazanc›n net tutar›	<u>44.500.000.000</u>
- Da€›tlabilir kâr	78.000.000.000
- KV'den istisna kazanc›n net tutar›	<u>44.500.000.000</u>
GV stopaj matrah›	<u>33.500.000.000</u>

3. GörüŒ: Kurumlar Vergisinden istisna kazanca isabet eden k›sm›n tespiti için ortaya at›lan bir diğer görüŒ ise Œudur; Buna göre kurumlar vergisinden istisna kazanc›n toplam kurum kazanc›na olan oran›n›n, da€›tlabilir kâr miktar› ile çarp›lmas›dır. Örne€in kurumlar vergisinden müstesna tutulan kazanç toplam›, toplam kurum kazanc›n›n %50'si ise bu durumda istisnaya isabet eden k›sm›, da€›tlabilir kâr›n %50'sidir. Bir baŒka deyiŒle GVK'n›n 94/6-b(i) maddesi uyar›nca yap›lacak vergi tevkifat›n›n matrah› da€›tlacak kâr pay›n›n %50'si olacaktır. Yalnız burada dikkat edilmesi gereken husus, bulunan oran kâr pay›n›n tamam› ile de€il da€›tlacak k›sm› ile çarp›lacaktır. Yapt›€›m›z bu aç›klamalar› bir formül yard›m›yla Œöyle ifade edebiliriz.

$$\frac{\text{Dağıtılabilir kârın KV'den istisna kazanca isabet eden kısmı}}{\text{KV'den istisna kazanç toplamı}} = \frac{\text{KV'den istisna kazanç toplamı}}{\text{Toplam Kurum Kazancı}} \times \text{Dağıtılabilir kâr}$$

(A) A.Ş.'nin 3. görüşüne göre Gelir Vergisi stopaj matrahı şöyle hesaplanır.

$$\frac{\text{Dağıtılabilir kârın KV'den istisna kazanca isabet eden kısmı}}{100} = \frac{50}{100} \times 78 = 39$$

- Dağıtılabilir kâr	78.000.000.000
- Dağıtılabilir kârın KV'den istisna kazanca isabet eden kısmı	39.000.000.000
- GV stopaj matrahı	<u>39.000.000.000</u>

4. Görüş: Temettü vergilemesi kapsamında stopaj matrahının tespitine ilişkin olarak ortaya atılan diğer bir görüşüne göre, GVK'nın 94/6-b(ii)'ye göre stopaja tabi tutulan istisnanın kalan net miktarının dağıtılabilir toplam kâr payı içindeki oranının toplam kâr payı ile çarpılmasıdır ki bu bize sonuçta Kurumlar Vergisinden istisna kazançtan bu kazanç dolayısıyla ödenen Gelir Vergisi Stopaj ile fon payının indirilmesi sonucu bulunan rakamı verir.

Yukarıda kısaca özetlenmeye çalışılan kâr paylarından istisnaya isabet eden kısmın tespiti için ortaya atılan görüşlerden 3. görüş, idarenin bundan önce de içişleri konularında, örneğin toplam stopaj matrahı içinde indirimli oranda tevkifata tabi olan kısmın tespitine yönelik 50 seri numaralı KVK Genel Tebliğinde yer alan düzenlemelere olan benzerliği ilk bakışta dikkati çekmektedir. İdarenin ileride ortaya çıkması muhtemel sorunları gidermesi açısından bu hususta tebliğ bazında yeni düzenlemelere gereksinim vardır.

Maliye Bakanlığı'nca açıklanması gereken diğer bir husus ise 4369 sayılı kanunun yürürlüğe girdiği 01.01.1999'dan önceki dönemlerde dağıtılmayıp kurumbünyesinde kalan ve bilançoda önceki dönem kârı olarak yer alan kârların, 01.01.1999'dan sonraki bir dönemde örneğin 1999 yılı kurum kazançları ile birlikte 2000 yılının Nisan ayında dağıtılmasına karar verilmesi durumunda GVK'nın 94/6-b(i) maddesi uyarınca temettü vergilemesi nasıl uygulanacaktır. Burada sorunun kaynağı 01.01.1999'dan önceki dönemde ortaya çıkan kurum kazancının GVK'nın 75/4 maddesi hükmüne göre daha önce menkul sermaye iradı olarak tevkifata tabi olmasıdır.

#### IV - KONUYA İLİŞKİN UYGULAMA ÖRNEĞİ

Yazmış önceki bölümlerinde yaptığımız açıklamalar çerçevesinde, konuya ilişkin olarak hazırlanan kapsamlı uygulama örneği aşağıda yer almaktadır.

**Örnek:** Halka açık olmayan (x) A.Ş.'nin 1999 hesap dönemine ait, ticari faaliyetine ilişkin veriler şöyledir;

- 1999 yılı kurum haslatı	140.000.000.000
- İştirak kazancı	40.000.000.000
- (A) tipi MKYF kâr payı	10.000.000.000
- Emisyon primi kazancı	15.000.000.000
- Rüçhan hakkı kupon satışı kazancı	25.000.000.000
- Gayrimenkul satış kazancı (Geç. md.21 kapsamında)	30.000.000.000
- Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler (Kıdem tazminatları karşılığı)	15.000.000.000
- Giderler	25.000.000.000

Ayrıca (x) A.Ş.'nin 1999 yılında tevkif belgeli yatırım kapsamında yaptığı olduğu yatırım harcaması miktarı 40.000.000.000.- TL ve tevkif belgesinde yer alan yatırım indirimi oranı %40'dır.

##### Kurum Kazancı Hesabı

- Kurum Haslatı	140.000.000.000
- Giderler (-)	25.000.000.000
- 1999 yılı Kurum Kazancı	115.000.000.000

##### Kurumlar Vergisi Hesabı

- 1999 yılı Kurum Kazancı	115.000.000.000
- Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler	15.000.000.000
- İndirim ve İstisnalar Öncesi Kurum Kazancı	130.000.000.000
- İndirim ve istisnalar öncesi kurum kazancı	130.000.000.000
- İndirim ve istisnalar(-)	126.000.000.000
- İştirak kazancı	40.000.000.000
- Emisyon primi kazancı	15.000.000.000
- Rüçhan hakkı kupon satışı kazancı	25.000.000.000
- Gayrimenkul satış kazancı	30.000.000.000
- Yatırım indirimi (40.000.000.000 x 0,40)	16.000.000.000

- Kurumlar Vergisi Matrahı	4.000.000.000
- Kurumlar Vergisi (4.000.000.000 x 0.30)	1.200.000.000
- KV Fon Payı (1.200.000.000 x 0.10)	120.000.000

(x) A.Ş.'nin 1999 yılında Kurum Kazançından, Kurumlar Vergisinden istisna olan kazanç ve indirimleri düştükten sonra Kurumlar Vergisi matrahına ulaştık. Bulduğumuz KV matrahına, KVK'nın 25. maddesinde (4369 sayılı kanunun 57. maddesi ile değişen) yer alan %30 Kurumlar Vergisi oranını uyguladığımızda (x) A.Ş.'nin ödeyeceği Kurumlar Vergisi miktarı 1.200.000.000.-TL olarak bulunur.

(x) A.Ş. Tam mükellef kurum olduğundan ve kazançını 1999 yılında elde ettiğinden (4369 sayılı kanunun yürürlüğe girmesinden sonra) KVK'nın 8. maddesinin 1 numaralı bendinde yer alan "iştirak kazançları" dışında kalan kurumlar vergisinden müstesna kazanç ve iratlar üzerinden, dağınıksın ya da dağınıksın GVK'nın 94. maddesinin 6-b(ii) alt bendi uyarınca Gelir Vergisi Stopajı yapmak zorundadır.

#### A) GVK'nın 94/6-b(ii) maddesi gereğince yapılan stopaj;

- İstisna kazançlar toplamı (KVK md.8/1 hariç)	86.000.000.000
- Emisyon primi satış kazançı	15.000.000.000
- Rüşhan hakkı kupon satış kazançı	25.000.000.000
- Gayrimenkul satış kazançı	30.000.000.000
- Yatırım indirimi satış kazançı	16.000.000.000
- Gelir Vergisi Stopaj Matrahı	86.000.000.000
- Gelir Vergisi stopaj tutarı (86.000.000.000 x 0.10)	8.600.000.000
- G.V. stopaj fon payı	860.000.000

Bu bölümde yapılan hesaplamalarda dikkat edilmesi gereken 2 önemli husus vardır. Bunlardan ilki, GVK'nın 94. maddesinin 6-b alt bendinde yer alan Gelir Vergisi tevkifatının 4369 sayılı kanunla yeniden düzenlenmiş olmasına rağmen tevkifat oranları hakkında, Bakanlar Kurulu tarafından henüz herhangi bir belirleme yapılmamış olmasıdır. Örneğin çözümünde kullanılan %10 stopaj oranı tarafımızdan varsayılmıştır. Diğer husus ise yazının III-A bölümünde belirtildiği üzere, Yatırım indirimi üzerinden Gelir Vergisi tevkifatının yapılmayacağıdır. Hesaplamalarda Yatırım indirimi, GVK md. 94/6-b(ii) kapsamında yapılan Gelir Vergisi stopaj matrahına da-

hil edilmiŒ ve stopaj oranı henüz belirli olmadıĒndan dolayı varsayılan %10 oran üzerinden stopaja tabi tutulmuŒtur.

### B) GVK'nın 94/6-b(i) madesi gereğince yapılan stopaj;

Yazımızdan bundan önceki bölümlerinde de belirtildiği üzere, 4369 sayılı kanunla yapılan yeni düzenleme ile birlikte, Gelir Vergisi stopajı 3 ana başlık altında yeniden düzenlenmiştir. Yeni düzenleme ile birlikte kurumların daettikler kâr payları GVK'nın 94/6-b(i) maddesi kapsamında stopaja tabi tutulurken, kâr daettim yapılmaması durumunda stopaj uygulaması sözkonusu olmayacaktır. Bu bağlamda örneğimizde yer alan (x) A.Ş.'nin elde edilen kârın tamamının daettilmesine karar vermesi halinde Gelir Vergisi stopajının nasıl uygulanacağına görelim;

- İndirim ve istisnalardan önceki kurum kazancı	130.000.000.000
- Tüm Vergiler	10.780.000.000
- Kurumlar Vergisi	1.200.000.000
- KV Fon Payı	120.000.000
- Gelir Vergisi Stopajı	8.600.000.000
- GV stopajı fon payı	860.000.000
- Daettılabilir kâr	119.220.000.000

Kâr payının daettilmesi durumunda yapılacak vergi tevkifatını düzenleyen GVK'nın 94/6-b(i) maddesinde "Kurumlar Vergisinden istisna kazançlara isabet eden kısmı düğüldükten sonra, 75. maddenin ikinci fıkrasının 1, 2 ve 3 numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarından "vergi tevkifatı yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Yazımızdan III-C bölümünde de belirtildiği üzere madde metninde yeterince açık olmayan ve hakkında farklı görüşlerin ortaya atıldığı bir husus vardır ki, bu da Kurumlar Vergisinden istisna kazançlara isabet eden kısmın nasıl belirleneceğidir. Bu konu ile ilgili ortaya atılan görüşleri yazımızdan III-C bölümünde açıklamıştır. Biz ise hesaplamalarımızda yapılan açıklamalar kapsamında 3. Görüş olarak ifade ettiğimiz ve aşağıda formülize ettiğimiz yöntemi kullanarak kurumlar vergisinden istisna kazançlara isabet eden kısmı tespit edeceğiz. 3. Görüşe göre

- Daettılabilir kârın KV'den istisna kazançlara isabet eden kısmı	=	$\frac{\text{KV'den istisna Kazançlar toplamı}}{\text{Ticari kâr}}$	x	Daettılabilir kâr
- Daettılabilir kârın KV'den istisna kazançlara isabet eden kısmı	=	$\frac{126.000.000.000}{130.000.000.000}$	x	119.220.000.000

- Dağıtılabilir kârın KV'den istisna kazançlara isabet eden kısım	= 115.551.692.300
- Dağıtılabilir kâr	119.220.000.000
- Dağıtılabilir kârın KV'den istisna kazançlara isabet eden kısım	115.551.692.300
- GV Stopaj Matrahı (3.668.307.700 x 0.10)	3.668.307.700
- GV stopaj fon payı	36.683.077

GVK'nın 94/6-b(i) kapsamında yapılacak temettü vergilemesinde de tevkifat oranları henüz belirlenmediğinden, hesaplamalarda yer alan %10 stopaj oranı tarafımızdan varsayılmıştır.

## V - SONUÇ

4369 sayılı kanunun yürürlüğe girdiği tarihe kadar uygulanan kurum kazançları üzerinden yapılan Gelir Vergisi stopajı esas, kurumların elde ettikleri kazançları kurumlar vergisine tabi tutulduktan sonra, kalan dağıtılabilir kârın kurum bünyesinde tevkifata tutulmasına dayanmakta idi. 4369 sayılı kanun ile getirilen düzenleme ile tam mükellef kurumların dağıtılabilir kazançları üzerinden yapılacak gelir vergisi tevkifatı uygulaması esas olarak kârın dağıtılmasına dayandırılmaktadır.

4369 sayılı kanun ile Gelir Vergisi stopajına ilişkin olarak getirilen en önemli düzenleme tam mükellef kurumlar tarafından kâr dağıtımını yapmaktıkça (istisna kazançları hariç) stopaj mükellefiyetinin kaldırılmasıdır. Özellikle kurumların mali yapıları bu uygulama ile daha da güçleneceği ortadadır.

1999 yılında elde edilecek kurum kazançları üzerinden yapılacak stopaj işlemi yazımızda açıklanan birçok sorunu bünyesinde bulundurmaktadır. Bu sorunların Maliye Bakanlığına yayınlanacak tebliğler ile çözüme kavuşturulması gerekmektedir.