

TAM MÜKELLEFLER KURUMLARDA KÂR DAĞITIMINA BAĞLI STOPAJ

A. Murat YILDIZ *

I- GİRİŞ

urumlar Vergisi Kanunu'nda 4369 sayılı Kanunla yapılan değişiklik öncesinde, kurum kazancının indirim ve istisnalar (KVK'nın 8. maddesinin 1 ve 6 numaralı bentlerine göre kurumlar vergisinden müstesna tutulan kazançlar hariç) düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısmı Gelir Vergisi Kanunu'nun 75/4. maddesi hükmü uyarınca menkul sermaye iradı olarak değerlendirilmekte ve aynı Kanun'un 94/6-b maddesi hükmü uyarınca gelir vergisi tevkifatına tabi tutulmaktaydı.

4369 sayılı Kanun'la yapılan düzenleme ile tam mükellef kurumların yapacakları gelir vergisi tevkifatı, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin 6-b alt bendinde iki alt başlık altında düzenlenmiştir.

1- Tam mükellef kurumlarca, kurumlar vergisinden istisna kazançlara isabet eden kısım düşüldükten sonra, dağıtılan kâr payından dağıtım sırasında gelir vergisi stopajı yapılacaktır. Stopaj oranı halka açık anonim şirketlerde %5, diğer kurumlarda %15'tir.

2- İndirim ve istisnalar stopaj kapsamındadır. Stopaj halka açık olsun olmasın bütün şirketler için geçerlidir ve oranı %18'dir.

Geçtiğimiz günlerde yürürlüğe giren 4842 sayılı Yasa'nın (1) 12 ve 17. maddesinde yapılan değişikliklerle kurumların istisna kazançları ile normal kazançları ayırımına son verilerek, istisna olsun olmasın kâr dağıtım aşamasında tevkifat yapılması ve ayrıca halka açık şirketlerle halka açık olmayan şirketler arasındaki ayırımın ortadan kaldırılarak, tevkifat oranını her iki tür şirket içinde aynı olacaktır.

Bu yazımın da konusunu, kurumların 2003 yılında dağıtacağı karları üzerinden 4842 sayılı Yasa öncesi ve sonrası duruma göre yapacakları tevkifata (temettü tevkifatı) yönelik açıklamalar oluşturmaktadır.

II- KÂR DAĞITIMINA BAĞLI STOPAJIN GENEL ESASLARI

A- 4842 SAYILI YASA ÖNCESİ DURUM

Tam mükellef kurumlarda kâr dağıtımına bağlı olarak yapılacak tevkifat, GVK'nın 94/6-b-i alt bendinde düzenlenmiştir.

4369 sayılı Kanunla 01.01.1999 tarihinden itibaren yürürlüğe giren söz konusu alt bent hükmüne göre tev-kifat; kurum kazancının dağıtılması halinde yapılacaktır. Kurumlar vergisi mükellefleri, GVK'nın 75. maddesinin ikinci fıkrasının 1, 2 ve 3 numaralı bentlerinde yazılı

olanlara (hisse senedi sahiplerine, şirket ortaklarına ve yönetim kurulu üyelerine) dağıttıkları kâr payları üzerinden tevkifat yapacaklardır.

GVK'nın 75/1, 2 ve 3. bentlerinde yazılı kâr payları aşağıdaki gibidir.

1- Her Nevi Hisse Senetlerinin Kâr Payları

Hisse senetleri, anonim şirketler ve eshamlı komandit şirketler tarafından çıkarılabilmektedir.

GVK'nın 75/1. maddesi hükmü uyarınca hisse senedi kâr paylarının yanı sıra, ayrıca, kurucu hisse senetleri ve diğer intifa senetlerine verilen kâr payları ile pay sahiplerine hazırlık dönemi için faiz olarak veya başka adla yapılan ödemeleri de içermektedir.

Ayrıca SPK'ya göre kurulan yatırım fonu katılma belgelerine ödenen kâr payları da, kâr payı tanımı içinde değerlendirilmektedir.

2- İştirak Hisselerinden Doğan Kazançlar

GVK'nın 75/2. maddesi hükmü uyarınca kâr payı olarak nitelendirilerek iştirak hisseleri kapsamına giren kazançlar şunlardan ibarettir:

- Limited şirket ortaklarının kâr payları.
- İş ortaklığı ortaklarının kâr payları.
- Eshamli komandit şirketlerde komanditerlerin kâr payları.
- Kooperatif ortaklarının kâr payları (Kooperatiflerin ortakları ile yaptıkları işlemlerden doğan karların ortaklara, kooperatifle yaptıkları işlemler oranında dağıtılması kâr dağıtımı sayılmaz.).
- Yabancı kurumların iştirak hisselerinden elde edilen kâr payları.

3- Kurumların İdare Meclisi Başkan ve Üyelerine Verilen Kâr Payları

Kurumların yönetim kurulu başkan ve üyelerine doğan kurum kazancından verilen kâr payları da bu bent uygulamasında kâr dağıtımı olarak kabul edilmektedir.

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

Kârın ortaklara dağıtılmasında kâr payını elde eden ortağın durumu (kurum olması, gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olmaması yada vergiden muaf olması) tevkifat yapma yükümlülüğünü etkilememektedir. Kâr dağıtımına bağlı tevkifat, 1999 ve müteakip yıllara ait dağıtılan kurum kazançları üzerinden yapılacaktır. Kurumların 1999 döneminden önceki yıllara ait kârlarını 1999 ve daha sonraki yıllarda dağıtmaları halinde bu kârlar daha önceki yıllarda dağıtılın dağıtılmasın stopaj gelir vergisine tabi olduğu için, kâr dağıtımına bağlı stopaj kapsamı dışındadır.

67 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (2) 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.

Tam mükellef kurumca vergiye tabi tutulan kârın dağıtılmasına bağlı olarak yapılacak olan tevkifatın oranı kâr 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'nın 4487 sayılı Kanun'la değiştirilen 11. 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."

Kurumlar vergisi mükellefleri tarafından kâr dağıtımına bağlı stopaj dağıtılan kâr payı üzerinden yapılacağından dolayı dönem yasal yükümlülükleri, kanunen kabul edilmeyen giderler, yasal yedekler, olağanüstü yedekler ve statü yedekleri gibi kâr dağıtım tablosunda yer alan unsurlardan kâr dağıtımına bağlı stopaj gelir vergisi hesaplanması mümkün değildir (3).

B- 4842 SAYILI YASA SONRASI DURUM

4842 sayılı Yasa'nın 12. maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu'nun temettü tevkifatına ilişkin 94. maddesinin birinci fıkrasının "6" numaralı bendinin (b) alt bendi ile dördüncü fıkrası aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

- "b) i) Tam mükellef kurumlar tarafından; tam mükellef gerçek kişilere, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve bu vergilerden muaf olanlara dağıtılan, 75. maddenin ikinci fıkrasının "1", "2" ve "3" numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarından (kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımı sayılmaz.),***
- ii) Tam mükellef kurumlar tarafından; dar mükellef gerçek kişilere, dar mükellef kurumlara (Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kâr payı elde edenler hariç) ve gelir ve kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan, 75. maddenin ikinci fıkrasının "1", "2" ve "3" numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarından (Kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımı sayılmaz.),***
- iii) 75. maddenin ikinci fıkrasının "4" numaralı bendinde yazılı menkul sermaye iradının ana merkeze aktarılan tutarı üzerinden,***

Bu maddenin "6" numaralı bendinin (a) alt bendine göre üzerinden vergi tevkifatı yapılan kurum kazancından kâr payı alanlara, tevkif suretiyle alınan vergi red ve iade olunmaz."

Görüldüğü üzere 4842 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 12. maddesiyle, kâr paylarının vergilendirilmesine yönelik olarak yapılan düzenlemeler kapsamında, Gelir Vergisi Kanunu'nun kâr paylarının dağıtım sırasında tevkifat yapılmasını öngören 94. maddesinin birinci fıkrasının "6" numaralı bendinin (b) alt bendi de yeniden düzenlenmiştir.

Bilindiği üzere, 4842 sayılı Yasa öncesi düzenlemede Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin 6-b bendine göre yapılan tevkifat;

- Kâr payı üzerinden yapılan tevkifatlar,
- İstisna kazançlar üzerinden yapılan tevkifatlar,
- Dar mükellef kurumların dağıtılabılır kazançları üzerinden dağıtılsın dağıtılmasın yapılan tevkifatlar,

olmak üzere üç grup halinde düzenlenmişti.

Maddenin yeni şeklinde ise, kurumların istisna kazançları ile normal kazançları ayırımına son verilerek, istisna olsun olmasın kâr dağıtımını aşamasında tevkifat yapılması öngörülmekte, ayrıca halka açık şirketlerle halka açık olmayan şirketler arasındaki ayırım kaldırılarak tevkifat oranının her iki tür şirket için aynı olması öngörülmektedir. Kâr payı elde eden kurumlar vergisi mükellefi olmaması veya bu vergiden muaf olmasının da tevkifat açısından bir önemi bulunmamaktadır. Aynı şekilde dar mükellef kurumların kazançları üzerinden dağıtılsın dağıtılmasın yapılan tevkifat, önerilen maddede şube kârının merkeze aktarılması aşamasına bırakılmaktadır.

Burada önemle üzerinde durulması gereken husus; söz konusu değişikliğin 4842 sayılı Yasa'nın Resmi Gazete'de yayımlandığı tarihten itibaren yürürlüğe girmiş olmasıdır. Bu nedenle 24.04.2003 tarihinden sonra yapılacak kâr dağıtımlarında söz konusu yeni düzenlemelerin dikkate alınması gerekmektedir. Bu kapsamda 4842 sayılı Yasa'yla temettü tevkifatında yapılan değişikliğin yürürlük tarihi olan 24.04.2003 tarihinden önce kâr dağıtımını yapan halka açık bir A.Ş. % 5 oranında temettü tevkifatı yapacak iken, kanaatimizce aynı A.Ş.'nin kâr dağıtımını bu tarihten sonra örneğin 30.04.2003 tarihinde yapması durumunda tevkifat oranı da % 15'e çıkacaktır.

Diğer taraftan 4842 sayılı Yasa'nın 17. maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 62. madde hükmü ile de kâr paylarının vergilemesine ilişkin olarak yapılan düzenlemeye paralel olarak, kurumların daha önceki yıllara ait karlarının dağıtımına tabi tutulması halinde geçiş dönemi ile ilgili olarak yapılması gereken işlemler, düzenlenmiştir. Bu hükme göre;

“GEÇİCİ MADDE-62:

1. Kurumlar vergisi mükelleflerinin;

- a) 31.12.1998 veya daha önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde elde ettikleri kazançlarının,***
- b) “a” bendi kapsamı dışında kalan ve 31.12.2002 veya daha önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde elde edilen, kurumlar vergisinden istisna edilmiş kazançlarının,***
- c) Geçici 61. madde kapsamında tevkifata tâbi tutulmuş kazançlarının,***

dağıtımını halinde 94. madde uyarınca tevkifat yapılmaz.

2. Gerçek kişilerce “1” numaralı fıkranın “a” bendi kapsamında elde edilen kâr payları gelir vergisinden müstesnadır.

3. Gerçek kişilerce “1” numaralı fıkranın “b” ve “c” bendi kapsamında elde edilen kâr paylarının net tutarına elde edilen kâr payının 1/9'u eklendikten sonra, bulunan tutarın yarısı vergiye tâbi gelir olarak dikkate alınır. Bu gelirler ile ilgili olarak yıllık

beyanname verilmesi halinde, beyannameye intikal ettirilen tutarın 1/5'i beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilir.

4. Kurumlar vergisi mükelleflerinin doğrudan veya iştirakleri aracılığıyla, bu maddenin "1" numaralı fıkrasında belirtilen nitelikte kâr payı elde etmeleri halinde, bu kâr paylarının dağıtımı ve kâr payı elde eden gerçek kişilerce bu kâr paylarının beyanı ile ilgili olarak "1", "2" ve "3" numaralı fıkra hükümleri uygulanır.

5. Bu madde kapsamındaki kâr payları için 22. madde hükümleri uygulanmaz."

Görüldüğü üzere maddenin birinci fıkrasında; 1998 ve önceki yıllara ait kârlar, dağıtılmı dağıtılmı tevkiyata tâbi tutulduğundan bu kârların 2003 ve müteakip yıllarda dağıtılması durumunda, bu kârlar üzerinden tevkiyat yapılmayacağı hususuna açıklık getirilmektedir. Aynı şekilde 1999-2002 yılları arasında elde edilen ve üzerinden tevkiyat yapılan istisna kazançlar ile aynı dönemlere ait olup üzerinden tevkiyat yapılmamış istisna kazançların dağıtılması halinde de tevkiyat yapılmayacağı hususu maddenin 1 numaralı fıkrasının (b) bendinde düzenlenmektedir.

Maddenin 2 numaralı fıkrasında, 1998 ve önceki yıllarda elde edilmiş kurum kazançlarının dağıtımı halinde bu kazançların kâr payını elde eden gerçek kişi tarafından beyan edilmemesini sağlamak amacıyla söz konusu kâr payları istisna kapsamına alınmaktadır.

Maddenin 3 numaralı fıkrasında ise kurumların 1999-2002 yılları kazançlarının dağıtımı halinde, bu kâr paylarını elde eden kişilerin elde ettikleri kâr payının net tutarına, kâr payının 1/9'unu ekledikten sonra bulacakları tutarın yarısını beyan etmeleri ve beyan edilen tutarın 1/5'ini de beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup etmeleri öngörülmek suretiyle kâr payı vergilemesine ilişkin olarak getirilen yeni sisteme uygun beyanda bulunmaları amaçlanmaktadır.

Maddenin 4 numaralı fıkrasında, bu maddenin 1, 2 ve 3 numaralı fıkralarında belirtilen kâr payları kurumlar vergisi mükellefleri tarafından elde edildikten sonra bunların ortaklarına dağıtılması halinde de 1, 2 ve 3 numaralı fıkralarda yer alan hükümlere göre işlem yapılacağı açık olarak hükme bağlanmaktadır.

Maddenin 5 numaralı fıkrasında, bu madde kapsamındaki kâr paylarının vergileme rejimi madde içerisinde düzenlendiğinde, söz konusu kâr payları için Kanun'un 22. maddesi hükmünün ayrıca uygulanmayacağı hususuna açıklık getirilmektedir.

III- YABANCI ORTAKLI KURUMLARDA STOPAJ

Bilindiği üzere ortakları arasında yurt dışında mukim gerçek yada tüzel kişiler bulunan kurumların, söz konusu ortaklarına dağıttıkları temettüler, Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının 10. maddesi hükmü uyarınca indirimli oranda (yaygın olarak fon payı dahil %10) tevkiyata 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, yurtdışında 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.

IV- DERNEK VE VAKIFLARIN İKTİSADİ İŞLETMELERİ KÂR 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 veya vakfa aktarmaları durumunda bu kazanç aktarımının kâr dağıtımını sayılıp sayılmayacağı ve dolayısıyla kâr dağıtımına bağlı stopaj yükümlülüğünün doğup doğmayacağı uygulamada tartışma konusudur.

Birinci görüşe göre; dernek ve vakfa aktarılan gelirlerin GVK'nın 75. maddesinin 1, 2 ve 3 numaralı bentlerinde sayılan kâr payları kapsamına girmediğinden hareketle, söz konusu kâr transferleri için GVK'nın 94. maddesinin 6-b-i alt bendi uyarınca stopaj yükümlülüğü doğmadığı belirtilmektedir. İkinci görüşe göre ise; yapılan işlemin bir kâr dağıtımını olduğundan ve bu kâr payını elde edenin mükellefiyetinin olmamasının stopaj yapılmasına engel olmayacağından hareketle, birinci görüşün aksine söz konusu kazanç aktarımının kâr dağıtımını sayılarak GVK'nın 94. maddesinin 6-b-i alt bendi uyarınca stopaj yapılması gerektiği yönünde görüş bildirilmektedir.

V- ANONİM VE LİMİTED ŞİRKETLERDE BİRİNCİ TEMET-TÜNÜN DAĞITILMAMASININ KÂR DAĞITIMINA BAĞLI STOPAJ KARŞISINDAKİ DURUMU

Kâr dağıtımını kararı Anonim şirketlerde genel kurul, Limited şirketlerde ise ortaklar kurulu tarafından alınır. TTK'nın 469. maddesi hükmü uyarınca kanuni ve ihtiyari yedek akçelerle kanun ve esas mukavele hükümlerince ayrılması gereken diğer paralar safi kârdan ayrılmadıkça kâr 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 kârı üzerinde genel veya ortaklar kurulunun karar yetkisi vardır. Ancak şirket yetkili organları tarafından kâr dağıtım kararı alınmasa bile, TTK'nın 466. maddesinin 3 numaralı bendi uyarınca ödenmiş sermayenin %5'i oranında birinci temettünün ayrılması zorunludur. Söz konusu bent hükmü karşısında şirket yetkili organları tarafından kâr dağıtım kararı alınmamış olması durumunda dahi kâr dağıtımına bağlı stopaj yükümlülüğü ile karşı karşıya kalmaları söz konusu olabilmektedir. Ancak TTK'da I. temet-tünün ayrılma zorunluluğuna uymamanın müeyyidesi yer almamaktadır.

TTK'nın I. temettüyü düzenleyen 466. maddesinin 3 numaralı bent hükmü irdedeğinde görüleceği üzere hüküm altına alınan I. temettünün dağıtılması değil ayrılması zorunludur. Eğer şirket yetkili organları tarafından karın dağıtılması kararı alınmaması durumunda kâr dağıtımını yapılmayacak ve ortaklara I. temettü dağıtılması söz konusu olmayacaktır.

Ancak şirket yetkili organları tarafından kâr dağıtımını kararı alınmaması durumunda şirket ortakları TTK'nın 381. 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 kâr payı ödenmesi gündeme gelecek, kâr dağıtımına bağlı stopaj ise bu durumda söz konusu olacaktır (4).

VI- KÂR DAĞITIMINA BAĞLI TEVKİFATTA ÖDEME ZAMANI

Gelir Vergisi Kanunu'nun 98. maddesinde 94. madde gereğince vergi tevkifatı yapmaya mecbur olanların bir ay içinde yaptıkları veya tahakkuk ettirdikleri kâr ve iratlar ile bunlardan tevkif ettikleri vergileri ertesi ayın yirminci günü akşamına kadar, ödeme veya tahakkukun yapıldığı yerin bağlı bulunduğu vergi dairesine bildirmekle yükümlü oldukları hükme bağlanmıştır.

Bu hükme göre, kurumların ilgili yıl kurumlar vergisi beyanname verme süresi içinde Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin 6 numaralı bendinin (b) alt bendine göre gerekli vergi tevkifatını yapmaları ve tevkif edilen bu vergiyi ertesi ayın yirminci günü akşamına kadar muhtasar beyanname ile bağlı bulunulan vergi dairesine bildirmeleri gerekmektedir.

Beyan edilen bu tevkifatın ödeme zamanı ise GVK'nın 119. maddesinde düzenlenmiştir. GVK'nın 119. maddesinde;

“94. madde gereğince yapılan vergi tevkifatı, vergi kesenler tarafından beyanname verecekleri süre içinde bağlı oldukları vergi dairesine yatırılır. Ancak 94. maddenin birinci fıkrasının 6 numaralı bendinin (b) alt bendinde yazılı menkul sermaye iratlarının dağıtılmaması halinde, yapılacak vergi tevkifatı biri beyanname verme süresinde, diğerleri kurumlar vergisinin ikinci ve üçüncü taksilerinin ödeme süreleri içinde olmak üzere üç eşit taksitte ödenir.”

hükmü yer almaktadır.

Bu çerçevede; Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin 6-b-i alt bendi uyarınca kâr dağıtımına bağlı olarak yapılacak tevkifat, kâr 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 2002 yılı dağıtılabılır karının tamamı 15 Nisan 2003 tarihinde nakden dağıtılması halinde kâr dağıtımına bağlı stopaj Mayıs ayının yirminci günü akşamına kadar ayrı bir muhtasar beyanname ile beyan edilip ödenecektir. Şayet kâr dağıtımı nisan yerine şubat ayı içinde yapılsaydı, kurumlar vergisinden istisna kazançlar üzerinden yapılan gelir vergisi tevkifatı izleyen bölümde ayrıntılı olarak değinileceği üzere yine 20 mayıs akşamına kadar, ancak nakit kâr dağıtımına bağlı stopaj ise mart ayının 20. günü akşamına kadar verilecek bir beyanname ile beyan edilecek ve aynı süre içinde bir defada ödenmesi gerekecekti. GVK'nın 94. maddesinin 6-b-ii alt bendine göre istisna kazançlar üzerinden yapılacak tevkifat kâr dağıtımıyla ilişkilendirilmediğinden, istisna kazançlar üzerinden yapılacak tevkifat istisnadan yararlanılan ay olan Nisan ayı içinde yapılacaktır.

Kârın, kurumlar vergisi beyan döneminden önce kısmen dağıtılması durumunda gelir vergisi tevkifatının ödeme süresi ile ilgili olarak 51 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde (5) şu açıklamalara yer verilmiştir:

“Dönem kârının kısmen dağıtımı halinde dağıtılan dönem kârının, kurumun Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği uyarınca kâr dağıtım tablosuna göre bulunan dağıtılabılır net dönem kârı içindeki oranı hesaplanacaktır. Bulunan bu oranın hesaplanan toplam gelir vergisi tevkifatı tutarına uygulanması suretiyle taksitlen-dirilmeksizin ödenecek gelir vergisi tevkifatı miktarı belirlenecektir. Böylece, bulunacak tutarın toplam tevkifat tutarından indirilmesi sonra birinci taksit muhtasar beyannamenin verilme süresi içinde olmak üzere üç taksitte ödenecek tevkifat tutarı bulunacaktır.”

VII- SONUÇ

Mevcut şekliyle Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin 6-b alt bendinde kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlar üzerinden yapılacak stopaj ve temettü stopajı olmak üzere iki alt başlık halinde düzenlenen kurum stopajı; 4842 sayılı Kanun'un yürürlüğe girmesi ile birlikte istisna olsun olmasın kâr dağıtımı aşamasında ve tüm kurumlar vergisi mükelleflerinde aynı oranda yapılı hale gelmiştir.

Burada önemle üzerinde durulması gereken husus; söz konusu değişikliğin 4842 sayılı Yasa'nın Resmi Gazete'de yayımlandığı tarihten itibaren yürürlüğe girmiş olmasıdır.

Bu nedenle; 24.04.2003 tarihinden sonra yapılacak kâr dağıtımlarında söz konusu yeni düzenlemelerin dikkate alınması gerekmektedir.