

KAR DAĞITIMI VE VERGİLENDİRİLMESİ

Eray MERCAN
Gelirler Baş Kontrolörü

Mustafa DÜNDAR
Gelirler Baş Kontrolörü

TÜRMOB YAYINLARI- 288
ANKARA - 2006
Sirküler Rapor Serisi
Seri No: 2006 - 5

TÜRMOB Adına Sahibi
Mehmet TİMUR

Sorumlu Yazışleri Müdürü
Ali E. DOĞANOĞLU

Dizgi - Düzenleme

TÜRMOB
Basın - Yayın Servisi

Yayın Türü

Yaygın Süreli

Baskı

Gurup Matbaası
(0.312) 384 73 44

Sirküler Rapor kitaplarında yer alan yazılarda ileri sürülen görüşler yalnızca yazarlarına aittir. Yayıncı kuruluş TÜRMOB'u bağlamaz.

ÖNSÖZ

Bilgi ve iletişimin ön plana çıktığı bir çağı yaşıyoruz. Muhasebecilik, Mali Müşavirlik mesleği doğası gereği bilgiye ve bilgininde sürekli güncel olmasına dayanmaktadır. Bu yapısı itibariyle mesleğimiz çağımızın en önemli mesleklerinden birisi haline gelmiştir. TÜRMOB ve Odalarımız, meslektaşlarımızın ihtiyaç duyduğu bilgi ve eğitimi karşılaması temel öncelikleri arasındadır.

Meslektaşlarımızın ve aday meslek mensuplarımızın ihtiyaç duyacakları bilgiye, en kolay şekilde ulaşmalarını sağlamak, TÜRMOB'un temel hedeflerinden birisidir. Geniş bir yayın yelpazesi ile bu eğitim ve bilgileneceğe yönelik ihtiyacı karşılamaya çalışıyoruz. **Sirküler Rapor** yayınımla mevzuatta meydana gelen değişiklikleri ve uygulamaya yönelik bilgilendirmeyi sağlama gayreti içindeyiz.

Sirküler kitaplarımız, bir plan doğrultusunda hazırlanarak, her ay bir kitap olarak sizlere ulaştırılmaktadır. Kitaplarımız bir okuma komisyonu tarafından incelendikten sonra basılarak sizlerin istifadesine sunulmaktadır.

Siz değerli meslektaşlarımızın ve stajyerlerimizin beğeni ve takdirini toplayacağına inandığımız 2006-5 Seri Numaralı bu kitabı; Gelirler Baş Kontrolörleri Eray Mercan ve Mustafa Dünder tarafından hazırlanan "**Kar Dağıtımı ve Vergilendirilmesi**" isimli eser oluşturuyor. Bu çalışma bir kaynak kılavuz niteliğinde olup konuyu örnekleri ile açıklamaktadır.

Kitabın, meslek camiamıza ve uygulamacılara faydalı olmasını diliyorum.

Nail SANLI
Genel Sekreter

İÇİNDEKİLER

GİRİŞ	1
-------------	---

BÖLÜM 1

TÜRK TİCARET KANUNU KOOPERATİFLER KANUNU VE SPK MEVZUATI AÇISINDAN KAR DAĞITIMI

I- KAR DAĞITIMINA İLİŞKİN YASAL DÜZENLEME	3
II- TÜRK TİCARET KANUNU AÇISINDAN KAR DAĞITIMI	4
A- Anonim Şirketlerde Kar Dağıtımı	4
B- Limitet Şirketlerde Kar Dağıtımı	6
C- Eshamlı Komandit Şirketlerde Kar Dağıtımı	6
D- Kooperatifler Kanunu Açısından Kar Dağıtımı	7
E- Sermaye Piyasası Kanunu Açısından Kar Dağıtımı	8
III- KARA BAĞLI OLARAK AYRILMASI GEREKEN UNSURLAR	9
A- Kanuni Yedek Akçe ve Birinci Temettü	10
B- Statü ve Olağanüstü Yedekler	14
C- Yönetim Kurulu Üyeleri ile Personele Temettü Ödenmesi	14

BÖLÜM 2

KURUM KAZANCI VE KAR PAYI DAĞITIMININ VERGİLENDİRME ESASLARI

I- KURUMLAR VERGİSİNE TABİ MÜKELLEFLERİN VERGİLENDİRİLMESİ	15
A- Önceki Uygulama (1999 – 2002 Dönemi)	15
1- Tam Mükellef Kurumlarda;	16
2- Dar Mükellef Kurumlarda;	17
B-Mevcut Uygulama	18

1- Vergi Sistemimizden Kaldırılan veya Getirilen Uygulamalar	18
1.1 Sistemden Kaldırılan Uygulamalar	18
1.2 Sisteme Getirilen Uygulamalar	18
2- Yapılan Düzenlemelere Göre Dar ve Tam Mükellef Kurumlarda Vergilendirme	19
2.1 Tam Mükellef Kurumlarda;	20
2.2 Dar Mükellef Kurumlarda	21
II- KAR PAYI DAĞITIMINA BAĞLI VERGİ TEVKİFATI UYGULAMASI	21
A- 1998 ve Öncesi Hesap Dönemlerine Ait Kurum Kazançlarının Dağıtımı.	22
B- 1999 – 2002 Hesap Dönemlerine Ait Kurum Kazançlarının Dağıtımı.	24
C- Yatırım İndiriminden Oluşan Kurum Kazançlarının Dağıtımı	28
1- 2003 Yılı Öncesi veya Sonrası Dönemlere Ait Yatırım İndirimlerini İçeren Kurum Kazançlarının Dağıtımında Uygulama	29
2-1999 Yılına Ait Tevkifata Tabi Tutulmayan Yatırım İndirimini İçeren Kurum Kazancının Dağıtımında Uygulama	34
D- İştirak Kazançlarını İçeren Kurum Karının Dağıtımında Vergileme	36
III- KURUM KAZANÇLARININ DAĞITIM VEYA AKTARIMINDA TEVKİFAT UYGULAMASI	42
A- Tam Mükellef Kurumların Kar Payı Dağıtımlarında Vergilendirme	42
1- 24.04.2003 Tarihinden önce Yapılan Kar Payı Dağıtımlarında Vergileme	42
2- 24.04.2003 Tarihinden Sonra Yapılan Kar Payı Dağıtımlarında Vergileme	43
B- Dar Mükellef Kurumlarda Tevkifat Uygulaması	51
1- 24.04.2003 Tarihinden Önce Tevkifat Uygulaması	51
2- 24.04.2003 Tarihinden Sonra Tevkifat Uygulaması	52
IV- KARIN SERMAYEYE EKLENMESİ	58
V- KURUMLARIN KAZANÇ AKTARIMI VEYA DAĞITIMLARININ TEVKİFATA TABİ TUTULMASINDA UYGULAMA DÖNEMİ	60

BÖLÜM 3
KAR PAYINI ELDE EDENLERİN VERGİLENDİRİLMESİ

I- KAR PAYLARININ ELDE EDİLMESİ . . . . .	.63
II- TAM MÜKELLEF GERÇEK KİŞİLERİN ELDE EDECEKLERİ KAR PAYLARININ VERGİLENDİRİLMESİ . . . . .	.65
A- Kurumların 1998 ve Önceki Yıllara Ait Kazançlarından Elde Edilecek Kar Payları . . . . .	.65
B- Kurumların 1999-2002 Yıllarına Ait Kazançlarından Elde Edilecek Kar Payları . . . . .	.66
1- Kurumlar Vergisine Tabi Tutulmuş Kurum Kazançlarının Kar Payı Olarak Elde Edilmesi . . . . .	.67
1.1 Tevkifata Tabi Yatırım İndiriminden Kaynaklanan Kazancın Kar Payı Olarak Elde Edilmesi . . . . .	.68
1.1.1 Kurumların, 1999 Yılına Ait Yatırım İndirimlerinden Kaynaklanan Kazançların Gerçek Kişi Ortaklarca Elde Edilmesi . . . . .	.68
1.1.2 Kurumların İştirak Kazançlarından Kaynaklanan Kar Paylarının Elde Edilmesi . . . . .	.72
C- Kurumlar Vergisi Mükelleflerinin Başka Kurumlardan Elde Edecekleri İştirak Kazançlarının (Kar Paylarının) Vergilendirilmesi . . . . .	.74
1- Kurumların 1999-2002 Yıllarına Ait Kazançlarından Elde Edilecek (Kar Payları) İştirak Kazançları . . . . .	.74
2- Kurumların İştirak Kazançlarından Kaynaklanan Kar Paylarının Elde Edilmesi . . . . .	.75
D- Kar Paylarında İstisna Uygulaması . . . . .	.76
1- İstisnadan Kar Payları Yararlanacaktır. . . . .	.76
2- İstisnadan Kar Payı Elde Eden ve Elde Ettiği Kar Payları Menkul Sermaye İradı Kabul Edilenler Yararlanacaktır. . . . .	.77
3- İstisnadan Gerçek Kişiler Yararlanacaktır. . . . .	.78
4- Kardan Pay Alan Kurum Çalışanları İstisnadan Yararlanamaz. . . . .	.78
5- İstisna Tam Mükellef Kurumlardan Elde Edilen Kar Payına Uygulanacaktır . . . . .	.79
6- İstisna Brüt Kar Payına Uygulanacaktır . . . . .	.79
7- Adi Komandit Şirketlerin Komanditer Ortaklarının Elde Ettikleri Kar Payına İstisna Uygulanamaz. . . . .	.80
8- Kar Payı Üzerinden Yapılan Stopajların Tamamı Mahsup Edilecektir. . . . .	.80
9- Sermayeye İlave Edilen Karlar Kar Dağıtımını Sayılmaz. . . . .	.81

E) Kar Payı Elde Eden Dar Mükellef Gerçek Kişilerde Vergilendirme . . .	82
F) Yatırım Ortaklıklarından Elde Edilen Kar Paylarında Vergilendirme . . .	82

BÖLÜM 4 **KAR DAĞITIMINDA ÖZELLİKLİ DURUMLAR**

I- İKTİSADİ İŞLETMELERDEN DERNEK VE VAKIFLARA KAZANÇ AKTARIMINDA STOPAJ UYGULAMASI	83
II- ENFLASYON DÜZELTMESİNİN KAR DAĞITIMINA ETKİSİ	86
III- KAYIT DIŞI FAALİYETLERDEN DOĞAN KAZANÇLARIN, KAR DAĞITIMI OLARAK DEĞERLENDİRİLİP DEĞERLENDİRİLEMEYECEĞİ	89
IV- HAMİLİNE YAZILI HİSSE SENETLERE SAHİP OLAN KİŞİLERE YAPILACAK OLAN KAR PAYI DAĞITIMLARINDA TEVKİFAT UYGULAMASI	90
ÖRNEK	92
SONUÇ	103

GİRİŞ

Türk vergi sisteminde, kişilerin gelir veya kazancını vergilendiren ve dolaysız vergiler olarak adlandırılan iki vergi türü bulunmaktadır. Bu vergi türlerinden biri 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, İkincisi ise 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'dur. Gelir vergisi, gerçek kişilerin gelir ve kazançlarını vergilendirirken, kurumlar vergisi ise gerçek kişiler dışında kalan tüzel kişiliği bulunan veya bulunmayan kanunda sayılan oluşumların kazançlarını vergilendirmektedir.

Kurumlar vergisine tabi oluşumların hukuki yapılarının korunmasına yönelik olarak vergilendirilmesinde de temel yaklaşım, bu oluşumlar ile bu oluşumları oluşturan ortakları arasında ayrımcılık yapılmasıdır. Bu ayrımcılık, oluşumların kişiliği ile bu kişiliğinin oluşumunda yer alan sermayedarların yapısal olarak kişilik yapılarının ayrıştırılmasıdır. Bu şekildeki uygulama ile şirket malvarlığı ile ortakların malvarlığı ayrılmış olmakta ve kurumun sermaye yapısı ile sorumluluğu da hukuken kabul edilerek, kurum daha güçlü hale getirilmektedir. Ancak, hukuksal ve kişilik olarak ayrıştırılan kurum ve kurum ortakları, kurumun olumlu sonuç diğer anlatımla kar elde edebilmesi ve bu karın ortaklarca paylaşımı nedeniyle birbirleriyle devamlı bir şekilde etkileşim içerisinde bulunmalarını zorunlu hale getirmektedir.

Kurum ortaklarının temel amacı, ortakların var olan sınırlı kaynaklarını bir amaç doğrultusunda birleştirerek, bir anlamda hukuksal olarak kendilerinden bağımsız daha büyük ve güçlü bir sermaye yapısına sahip oluşumlar meydana getirmek ve bu oluşumların kendi sermaye yapılarına göre daha büyük oranda katma değer yaratmalarını sağlayarak ve bu değerden ortaklarında daha büyük oranda kar payı almalarını sağlamaktır. Ortakların, kurmuş veya katılmış olduk-

ları oluşumlardan sermaye oranlarına göre aldıkları paya “kar payı” denilmektedir.

Ülkemizde, kurumlar vergisine tabi kurumların ve bu kurumlardan kar payı elde eden gerçek kişi ortakların vergilendirilmesi usul devamlı değişikliğe uğramaktadır. Vergi kanunlarında en son, 4842 sayılı kanunla yapılan değişiklik 24.04.2003 tarihli Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir

Bu alışmamızda, 2005 yılı itibariyle kurum kazançlarının vergilendirilmesi çerçevesinde kurumların kar payı dağıtımlarına ilişkin usul ve esaslar ayrıntılı olarak açıklanmaya çalışılacaktır

BÖLÜM I

TÜRK TİCARET KANUNU KOOPERATİFLER KANUNU VE SPK MEVZUATI AÇISINDAN KAR DAĞITIMI

I- KAR DAĞITIMINA İLİŞKİN YASAL DÜZENLEME

Muhasebenin temel kavramlarından biri olan dönemsellik kavramı sonucunda, işletme ömrünün belirli dönemlere bölünmesi nedeniyle, işletmelerin bu dönemlerde elde ettiği faaliyetlerin değerlendirilmesini gerektirmektedir. Bu değerlendirme de genellikle, işletmenin belirlenen dönemlerdeki faaliyet sonucunun kar mı, zarar mı ya da başa baş noktasında olup olmadığına göre yapılabilmektedir.

Diğer yandan, gerek Türk hukuk sisteminde, gerekse çağdaş hukuk sistemine sahip diğer ülkelerin hukuk sistemlerinde, tüzel kişilik ile bu kişiliği oluşturan ortaklar arasında mal ayrılığı kabul edilmiştir. Bu durum da tüzel kişiliğe sermaye koyan ortaklar ile ortaklık faaliyeti sonucunda oluşan karın paylaşımının bir esasa bağlanmasını zorunlu kılmaktadır.

Ülkemizde de şirketlerin kar dağıtım esasları, sermaye şirketleri açısından Türk Ticaret Kanunu ve Sermaye Piyasası Kanunlarında, Kooperatifler açısından ise Kooperatifler Kanununda düzenlenmiştir. Bu düzenlemeler çerçevesinde, Türkiye’de kurulu sermaye şirketleri ile Kooperatiflerin kar dağıtımını yukarıda belirtilen mevzuat kapsamında yapılmaktadır. Diğer yandan, dağıtılan karın vergilendirme esasları ise, karı alan kişinin hukuki durumuna göre yani, gerçek kişi veya tüzel kişi olmasına göre 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nda belirlenmiştir.

II- TÜRK TİCARET KANUNU AÇISINDAN KAR DAĞITIMI

Türk Ticaret Kanunu hükümleri çerçevesinde sermaye şirketlerinin kar dağıtım esasları her bir şirket nev'i itibariyle düzenlenmiştir. Bu düzenlemede, sermaye şirketlerinin özellikleri de dikkate alınmıştır. Bu kapsamda, her bir sermaye şirketi açısından belirlenen yasal kurallar aşağıda açıklanmıştır.

A- Anonim Şirketlerde Kar Dağıtım

Anonim şirketlerde, kar dağıtımına yetkili organ genel kuruldur. TTK'nun 364'üncü maddesi uyarınca anonim şirketlerde genel kurul olağan veya olağanüstü şekilde toplanır. Olağan toplantıların, her hesap dönemi sonundan itibaren üç ay içinde ve en az yılda bir defa yapılması zorunludur. Bu toplantıda, TTK'nun 369 uncu maddesi gereğince aşağıda belirtilen hususların gündemine konulması ve bu konuların müzakere edilmesi gerekir.

- 1. Yönetim kurulu ve denetçiler tarafından verilen raporların okunması,**
- 2. Şirketin bilanço ve kar zarar hesabını ve kazancının dağıtılması hakkındaki önerilerin, onayı veya değiştiriler ek kabulü ya da reddi,**
- 3. Yönetim kurulu üyeleriyle, denetçilerin ücret ve aidatları sözleşmede belirtilmemişse tespiti,**
- 4. Görev süreleri sona ermiş olan yönetim kurulu üyeleriyle, denetçilerin tekrar seçilmeleri veya değiştirilmeleri,**
- 5. Gerekli görülen diğer hususlar,**

Gündeme alınmayan konular üzerinde görüşme yapılması mümkün olmadığından; dolayısı, anonim şirketlerde, kar dağıtım kararının olağan genel kurulda karara bağlanması gerekmektedir. Ancak, olağan genel kurulda karın dağıtılmaması yönünde alınacak karar daha sonra olağanüstü usulde yapılacak olan genel kurul kararı ile değiştirilebilir.

Diğer taraftan yılda birkaç defa kar dağıtım yapacak olan anonim şirketlerde her dağıtım için, genel kurulun toplanarak kararı vermesi gerekmektedir.

Anonim şirketlerde kar payı dağıtımına kararı veren genel kurulun, kar dağıtım kararının; sadece, kapanan hesap dönemi ile sınırlı olması mümkün değildir. Genel kurul, önceki hesap dönemlerine ait dönem karlarının veya dağıtılabilecek durumda olan yedeklerin de dağıtımına ya da karların sermayeye eklenmesine karar verebilir. Ayrıca, genel kurul kar payı dağıtım kararı alarak, karın dağıtım zamanını yönetim kuruluna bırakabilir. Bu durumda, karın dağıtım zamanını yönetim kurulu belirlemektedir. Ancak, kar dağıtım kararı alan genel kurul isterse, dağıtılmasına karar verdiği karın, dağıtım zamanını da belirleyebilir. Diğer yandan, genel kurulda kar dağıtımına karar verilmesine rağmen, karın dağıtım zamanı belirlenmemiş ise, genel kurula müteakip, karın hemen dağıtılması gerekmektedir. Çünkü, genel kurulun vermiş olduğu kar dağıtım kararı, pay sahipleri bir başka deyişle hissedarlar açısından şirkete karşı alacak hakkını doğuran bir işlemdir. Hissedarlar tarafından, beş yıl içinde kar payının istenmemesi halinde, Borçlar Kanunu uyarınca hissedarlar yönünden, alacak hakkı zamanaşımına uğrar.

Öte yandan, anonim şirketlerin ana sözleşmesinde aksine bir hüküm bulunmadığı durumlarda; kar ortakların taahhüt ettikleri ser-

mayelerine karşılık olarak, yapmış oldukları ödemelerine oranla dağıtılmaktadır

B- Limitet Şirketlerde Kar Dağıtımı

TTK'nun 533'üncü maddesi uyarınca, limitet şirketlerin ana sözleşmelerinde aksine bir düzenleme bulunmadıkça; ortaklar, sermaye koyma borçlarını yerine getirdikleri nispette, yıllık bilançoya göre, elde edilmiş olan safi kardan pay alabilirler. Ancak, şirket ana sözleşmelerinde, yukarıda belirtilen ölçüt dışında, kar dağıtım esasları ayrıca belirlenebilir. Bu durumda, ana sözleşmede yer alan karın dağıtımına ilişkin düzenlemelere göre karın dağıtılması gerekir

Ayrıca, TTK'nun 539'uncu maddesi uyarınca, anonim şirketlerde olduğu gibi, limitet şirketlerin de üç ay içinde ortaklar genel kurulunu olağan olarak toplaması ve bu toplantıda kar ve zarar hesabını ve bilançoyu onaylaması ve safi karın kullanma şeklini belirlemele-ri gerekmektedir.

C- Eshamlı Komandit Şirketlerde Kar Dağıtımı

Bilindiği üzere, eshamlı komandit şirketlerde sınırsız sorumlu komandite ortak ile sınırlı sorumlu komanditer ortak olmak iki tür ortak bulunmaktadır.

TTK'nun 476'ncı maddesi uyarınca, komanditelerin gerek birbirleriyle, gerekse komanditerlerin genel kurulu ve üçüncü şahıslarla olan hukuki ilişkileri ile özellikle şirketi idare ve temsil görev ve sorumlulukları, şirketten çekilmeleri, adi komandit şirketlere ilişkin hükümlere tabi olup, bunun dışındaki hususlarda ise TTK'nunda aksine bir düzenleme bulunmadıkça, anonim şirkete ait hükümlerinin uygulanması gerekmektedir.

Ancak, bu şirketlerin ana sözleşmesinde, kar veya zararın nasıl paylaşılacağı belirlenebilir. Düzenlenen sözleşmelerde kar paylaşımına ilişkin herhangi bir belirlemenin bulunmadığı durumlarda, elde edilen karın, tüm ortaklar arasında eşit olarak dağıtılması gerekir.

Dolayısıyla, bu şirketlerdeki kar payı dağıtım esasları, anonim şirketlerdeki kar payı dağıtım esaslarına benzerlikler arz etmektedir.

D- Kooperatifler Kanunu Açısından Kar Dağıtım

1163 Sayılı Kooperatifler Kanunu'nun 38'nci maddesi uyarınca, kooperatiflerin ana sözleşmelerinde aksine hüküm bulunmadığı durumlarda, ortaklarla yapılan işlemlerden bir yıllık faaliyet sonunda elde edilen hasılanın tamamı, gelir gider farkı olarak kooperatifin yedek akçelerine eklenmek zorundadır. Ancak, ana sözleşmede gelir gider farkının ortaklar arasında bölüşülmesi öngörülmüş ise bu bölünme ortakların işlemleri oranında yapılacaktır.

Diğer taraftan, gelir-gider farkının en az % 50'si ortaklara dağıtıldıktan sonra, ortakların sermaye paylarına genel kurul kararı ile devlet tahvillerine verilen en yüksek faiz haddini geçmemek üzere, faiz ödenebileceği ana sözleşme ile hükme bağlanabilmektedir.

Ayrıca, kooperatifin ana sözleşmesinde ortak dışı işlemlerden elde edilen hasılanın, ortaklara sermaye payları oranında dağıtılabileceği de öngörülebilir. Buna rağmen dağıtılmadığı takdirde, bunlar kooperatifin gelişmesine yarayacak işlerde kullanılmak üzere özel bir fonda toplanması gerekmektedir.

Öte yandan, kooperatifin bir yıllık faaliyetinin zararlı sonuçlanması halinde doğan zarar, yedek akçelerden ve bunların yeterli gelmesi halinde ek ödemelerle veya ortak sermaye payları ile karşılan-

mak zorundadır. Bu durumda, zarar ortadan kaldırılmadıkça gelir gider farkı ve faiz dağıtımı yapılamaz.

Kooperatiflerde de, Kooperatifler Kanununun 42'nci maddesi uyarınca, gelir gider farkının dağıtılıp dağıtılmayacağına genel kurul karar verebilmektedir. Kooperatifler olağan genel kurul toplantısını, her hesap devresi sonundan itibaren 6 ay içinde ve en az yılda bir defa yapmak zorundadır. Ayrıca, kanunda öngörülen koşulların gerçekleşmesi halinde genel kurul olağanüstü de toplanabilmektedir.

E- Sermaye Piyasası Kanunu Açısından Kar Dağıtımı

Sermaye Piyasası Kanunu uyarınca, halka açılan anonim şirketler ile hisse senetleri hakla arz edilmiş sayılan anonim şirketler SPK'na tabidirler. SPK'nun 11'nci maddesi uyarınca, pay sahibi sayısı 250'yi aşan anonim ortaklıkların hisse senetleri halka arz edilmiş sayılmaktadır.

SPK'nu kapsamına giren anonim şirketler, kar payı dağıtımında bu kanun hükümlerine uymak zorundadırlar. SPK'nun 15'nci maddesi uyarınca halka açık anonim ortaklıkların, ana sözleşmelerinde birinci temettü oranının gösterilmesi zorunlu olup, bu oran, Sermaye Piyasası Kurulu tarafından belirlenecek ve tebliğlerle ilan edilecek miktardan aşağı olamayacaktır. Sermaye Piyasası Kurulunca çıkarılan Seri IV ve 27 No'lu Sermaye Piyasası Kanununa Tabi Olan Halka Açık Anonim Ortaklıkların Temettü ve Temettü Avansı Dağıtımında Uyacakları Esaslar Hakkında Tebliğde, bu konuda düzenlemeler yapılmıştır. Bu kapsamda, I'nci temettü oranı, halka açık şirketlerde %50 olarak belirlenmiştir. Hisseleri borsada işlem gören halka açık şirketlerde kar dağıtımı oranı ise, şirketin serbestisine bırakılmıştır. Ancak, Sermaye Piyasası Kurulunca o yıla özgü özel düzenlemeler de yapılabilmektedir.

SPK'nuna tabi şirketler hisse senetlerine ilişkin temettüyü, kıst dönem esası uygulamaksızın hesap dönemi sonu itibarıyla mevcut payların tümüne, bunların ihraç ve iktisap tarihleri dikkate alınmaksızın dağıtmak zorundadırlar

Diğer taraftan, Sermaye Piyasası Kurulunca, hisse senetleri halka arz edilmiş olan veya halka arz edilmiş sayılan anonim ortaklıkların sermaye piyasası mevzuatına uygun olarak düzenlenmiş ve bağımsız sınırlı denetlemeden geçmiş 3, 6 ve 9 aylık dönemler itibarıyla hazırladıkları ara mali tablolarında yer alan kârları üzerinden nakit temettü avansı dağıtabilmesine de izin verilmiştir.

III- KARA BAĞLI OLARAK AYRILMASI GEREKEN UNSURLAR

TTK'nun 469'uncu maddesi uyarınca, kanuni ve ihtiyari yedek akçelerle kanun ve esas mukavele hükmünce ayrılması gerekli diğer paralar, safi kardan ayrılmadıkça kar payı dağıtılamaz. Bu kapsamda, elde edilen safi karın bir anlamda bilanço karının tamamının dağıtımı yasaklanmıştır. Dolayısıyla, dağıtımına konu olabilecek karın tespit edilmesi gerekmektedir. Bu tespit işlemi, anonim ve limitet şirketler açısından zorunlu olan düzenlemelere dayanmaktadır.

Dağıtılacak karın tespitinde kardan ayrılması gereken zorunlu unsurlar ile dağıtılması zorunlu olan kar payları aşağıdaki gibi sıralanabilmektedir.

- 1- Kanuni yedek akçe,**
- 2- Ana sözleşme hükümleri uyarınca ayrılması zorunlu yedek akçelere,**

3- Ana sözleşme hükümleri uyarınca ayrılan ihtiyari yedek akçe niteliğindeki fonlar,

4- Ana sözleşme hükümleri uyarınca personel için ayrılması gereken yardım akçeleri,

A- Kanuni Yedek Akçe ve Birinci Temettü

Yedek akçe, bilanço dönemi karlarından dağıtılmayarak, çeşitli amaçları gerçekleştirmek üzere şirket bünyesinde bırakılan karlardır.

TTK'nun 466'ncı maddesi uyarınca, her yıl safi karın yirmide birinin ödenmiş esas sermayenin beşte birini buluncaya kadar umumi yedek akçe olarak ayrılması zorunludur. Ayrılması zorunlu bulunan bu yedek akçeye, I'inci tertip yedek akçe denilmektedir.

Birinci tertip yedek akçe, karın dağıtılmasına bağlı olmaksızın hesap dönemi sonunda kar var ise ayrılmak zorundadır. Bu yedek akçe, ticari karın %5'i oranında ayrılır. Ancak, ayrılması gereken birinci tertip yedek akçe, ödenmiş sermayenin 1/5'ni buluncaya kadar ayrılmaya devam edilir. Bu tutara ulaşıldıktan sonra birinci tertip yedek akçe ayrılmaz. Ayrıca, sermaye artırımı yapılması halinde, artırılan sermayenin ödenmiş kısmı için de I'inci tertip yedek akçe ayrılmaya devam edilmesi gerekir.

Birinci tertip yedek akçenin ayrılmasında vergi öncesi karın mı yoksa vergi sonrası karın mı dikkate alınması gerektiği konusunda görüş farklılıkları bulunmaktadır. Görüş farklılıklarının nedeni ise, kar üzerinden hesaplanan ödenmesi gereken vergilerin, ticari anlamda bir gider kapsamında olup olmadığı hususundan kaynaklanmaktadır. Ayrıca, bu konuya ilişkin olarak TTK'nunda da açık bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak, uygulamada genel olarak vergi öncesi kar,

I'nci tertip yedek akçenin matrahı olarak dikkate alınmaktadır Öte yandan, şirketin geçmiş yıl zararları var ise dönem karından zararlar mahsup edildikten sonra kalan kardan I'nci tertip yedek akçe ayrılması gerekmektedir

TTK'nun 466'ncı madde hükmü uyarınca birinci tertip kanuni yedek akçe, kanuni haddini bulduktan sonra dahi bu akçeye aşağıdaki paralar eklenmesi zorunludur. Dolayısıyla aşağıdaki unsurların yedek akçe olarak işletmede bırakılması gerekmektedir

- 1. Hisse senetlerinin çıkarılmasında, çıkarma masrafları indirildikten sonra, itibari kıymetten fazla olarak elde edilen hasılatın itfalara veya yardım ve hayır işlerine sarf edilmeyen kısmı;**
- 2. İptal edilen hisse senetlerinin bedellerine mahsuben yapılan ödemelerin, bunların yerine çıkarılan senetlerden elde edilen hasılat noksanı kapatıldıktan sonra, ar tan kısmı;**
- 3. Safi kardan, birinci fıkrada yazılı yedek akçeden başka pay sahipleri için % 5 kar payı ayrıldıktan sonra, pay sahipleriyle kara iştirak eden diğer kimselere dağıtılması kararlaştırılmış olan kısmın onda biri;**

Kar dağıtım kararı alınması halinde, dağıtılması gereken karlar üzerinden de yedek akçe ayrılması gerekmektedir Bu yedek akçeye de ikinci tertip yedek akçe denilmektedir. II'nci tertip yedek akçenin ayrılması için, herhangi bir üst sınırlama bulunmamaktadır Bir başka deyişle, dağıtılan karın % 10'nu oranında II'nci tertip yedek akçe ayrılacaktır I'nci tertip yedek akçe ayrıldıktan ve pay sahipleri için de % 5 kar payı ayrıldıktan sonra, pay sahipleriyle kara iştirak eden diğer kimselere dağıtılması kararlaştırılmış olan kısmın onda

birinin II'nci tertip kanuni yedek akçe olarak ayrılması gerekmektedir.

İkinci tertip yedek akçenin hesaplanmasında, pay sahipleri için safi kardan % 5 oranında kar payı ayrılması yukarıda da görüldüğü üzere TTK'nun 466/3'üncü maddesinde yer almaktadır. Diğer yandan, gayesi esas itibariyle başka işletmelere iştirakten ibaret olan "Holding" şirketler, I'nci temettü ile II'nci tertip yedek akçe ayırmak zorunda değildirler. Halka açık anonim ortaklıklarda I'nci temettü oranı değişebilmektedir. Sermaye Piyasası Kurulunca I'nci temettütünün asgari oranı belirlenmektedir. Kârın dağıtılmaması halinde, ikinci tertip yedek akçenin hesaplanmasına gerek bulunmamaktadır. Birinci temettü ödenmiş sermaye üzerinden hesaplanmaktadır.

Örnek : (A) Anonim Şirketinin ödenmiş sermayesi 100.000 YTL, (100.000.000.000 TL), 31.12.2004 tarihi itibariyle ayrılmış olan I'nci tertip yedek akçe tutarı 15.000 YTL (15.000.000.000 TL)'dir. Şirket, 2005 yılında 35.000 YTL ticari kar elde etmiş ve bu kardan da 15.000 YTL vergi hesaplanmıştır. Şirket 2005 yılı karın tamamını ortaklarına dağıtmaya karar vermiştir

Şirketin Ticari Karı	35.000
KKE	15.000
Mali Kar	50.000
Vergisel Yükümlülükler (-)	15.000
Kalan Kar	20.000
Dağıtılabilir Kar	20.000

Birinci Tertip Yedek Akçe		1.750
Üst Sınır (100.000 *1/5)	20.000	
Ayrılmış Olan Yedek Akçe	15.000	
Ayrılması Gereken	5.000	
2005 Yılı Karından Ayrılacak (35.000 * 1/20)	1.750	
Kalan Kar		18.250
I'nci Temettü (Ödenmiş Sermayenin % 5'i)		5.000
Kalan Dağıtılabilir Kar		13.250
II'nci Tertip Yedek Akçe (13.250/11)		1.205
Dağıtılacak II'nci Temettü		12.045
Dağıtılan Toplam Kar Payı (12.045+5.000)		17.045
Ayrılan Kanuni Yedekler (1.750+1.205)		2.955

Holding şirketler dışında kalan şirketler, kanuni yedek akçe toplamı esas sermayenin yarısını geçmedikçe, sadece zararlarının kapatılmasına veya işlerin iyi gitmediği zamanlarda işletmeyi devam ettirmeye, işsizliğin önüne geçmeye ya da sonuçlarını hafifletmeye elverişli tedbirler alınması için sarf olunabilmektedir.

Diğer taraftan, özel kanunlara göre kurulan anonim şirketler açısından, kanunda hüküm bulunması halinde, ayrılması gereken yedekler ve kar dağıtımı bu hükümlere göre yerine getirilecektir.

B- Statü ve Olağanüstü Yedekler

Şirketler, kanuni yedek akçe dışında ana sözleşme hükümlerine ve genel kurul kararına göre kardan yedek akçe ayırabilmektedir. Bu şekilde ayrılan yedek akçelere sırasıyla statü yedekleri, olağanüstü yedekler denilmektedir. Ancak, bu yedekler kanuni yedeklerden sonra kalan kardan ayrılabilir ve izleyen yıllarda kar payı olarak da dağıtılabilir.

C- Yönetim Kurulu Üyeleri ile Personele Temettü Ödenmesi

TTK'nun 279'uncu maddesinde anonim şirketlerin ana sözleşmelerinde bulunması gereken zorunlu hususlar belirtilmiştir. Bu hususlardan biri de kuruculara, yönetim kurulu üyelerine ve diğer kimselere şirket kazancından sağlanacak özel menfaatlerdir.

Dolayısıyla, yönetim kurulu üyeleri ile personele, şirket karından temettü ödenebilmesi için, ana sözleşmede hüküm bulunması gerekmektedir. Ana sözleşmede hüküm bulunmaması halinde, bu kişilere temettü ödemesi yapılamaz. Pay sahiplerine birinci temettü ayrılmadan yönetim kurulu üyeleri ile personele temettü ödenemez.

Diğer taraftan SPK'na tabi olan şirketlerde de yönetim kurulu üyeleri ile personele kardan pay dağıtılabilmesi için esas sözleşmede hüküm bulunması gerekmektedir. TTK uyarınca ayrılması gereken yedek akçeler ve esas sözleşmede pay sahipleri için belirlenen birinci temettü ayrılmadıkça başka yedek akçe ayrılmasına, ertesi yıla kar aktarılmasına ve yönetim kurulu üyeleri ile personele kardan pay dağıtılmasına karar verilemeyeceği gibi, belirlenen birinci temettü ödenmedikçe bu kişilere kardan pay dağıtılamaz.

BÖLÜM 2

KURUM KAZANCI VE KAR PAYI DAĞITIMININ VERGİLENDİRME ESASLARI

I- Kurumlar Vergisine Tabi Mükelleflerin Vergilendirilmesi

A-Önceki Uygulama (1999 – 2002 Dönemi)

Vergi sistemimizde 4369¹ sayılı Kanunla yapılan; ancak günümüzde yürürlükte bulunmayan düzenleme ile 01.01.1999 tarihinden itibaren kurum kazançlarının vergilendirilmesinde, tam mükellef kurumlar ile dar mükellef kurumların vergilendirme şekli farklılaştırılmıştı. Bu düzenleme ile tam ve dar mükellef kurumların vergilendirmesi iki aşamada üç şekilde gerçekleştirilmekteydi. Birinci aşamada, tam veya dar mükellef kurumlar tarafından, öncelikle kurum bünyesinde oluşan - Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre belirlenen vergiye tabi bulunan- kurum kazançları üzerinden %30 oranında kurumlar vergisi ile hesaplanan bu vergi üzerinden %10 oranında fon payı ödenmekteydi.

Diğer taraftan, tam ve dar mükellef kurum ve oluşumların, kurumlar vergisinden istisna kazançları nedeniyle kurumlar vergisine tabi olmayan kurum kazançları ise, G.V.K.'nın 94.maddesinin 6-b-ii alt bendine göre toplam %19.8 oranında gelir vergisi tevkifatı ve fon payı uygulamasına tabi bulunmaktaydı.

4369 sayılı Kanunla kurumlar vergisinde yapılan düzenlemelerin uygulamada bulunduğu 1999-2002 vergilendirme dönemlerinde,

1 4369 Sayılı Kanun 29.07.1998 Tarih ve Mükerrer 23417 Sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanmıştır

genel olarak kurumlar vergisinden istisna olan kazançlar, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94.maddesinin 6-b-ii alt bendi uyarınca gelir vergisi tevkifatına tabi olmakla beraber, yapılan çeşitli yasal düzenlemelerle kurumlar vergisinden istisna edilen **bazı kazançlar**, bu genel düzenlemenin tamamen dışına çıkarılmakta veya farklı oranlar da stopaj uygulaması yapılması sağlanmış bulunmaktaydı.

İlk aşamada, tam veya dar mükellef kurumlar tarafından vergiye tabi veya istisna kurum kazançları üzerinden yapılan kurumlar vergisi veya stopaj gelir vergisi ödemesine müteakip, ikinci aşamada ödenecek olan stopaj gelir vergisi uygulamasına ilişkin olarak, tam ve dar mükellef kurumların vergilendirme süreci değişmekteydi. Bu değişikliğin uygulandığı söz konusu dönemlerde, tam ve dar mükellef kurumlarda vergilendirme süreci şu şekillerde gerçekleştirilmiştir.

1- Tam Mükellef Kurumlarda;

Tam mükellef kurum ve oluşumlar, kurumlar vergisi ve fon payı olarak toplam %33 oranında vergiye tabi tuttıkları kurum kazançlarına ilaveten, bu kazançlarının ortaklara dağıtımında, kar payı dağıtımına bağlı gelir vergisi stopajı yapmaları gerekmekteydi. Dolayısıyla, kar dağıtımında bulunan kurumun ortağının, bir başka kurum, şirket veya kişi olması veya bunların vergiye tabi ya da vergiden muaf olmalarının, kar payı dağıtımına bağlı tevkifat uygulamasına herhangi bir etkisi bulunmamaktaydı.

Kar dağıtımına bağlı stopaj uygulaması, tam mükellef kurumlarca, kurumlar vergisine tabi tutulmuş kurum kazançlarının, ortaklara dağıtılması halinde uygulanacak olan bir tevkifat türü olduğundan, istisna kazançların ortaklara dağıtımı esnasında herhangi bir tevkifat yapılmaması gerekmekteydi. Kar payı dağıtımına bağlı tevkifat uy

gulaması, 193 sayılı GVK' nun 94/6-b-i alt bendinde düzenlenmiştir.

Tam mükellef kurum ve oluşumlarca, kurumlar vergisine tabi tutulan kurum kazançlarının ortaklara dağıtılmasına bağlı olarak yapılacak olan gelir vergisi tevkifatının oranı, kar dağıtımı yapan kurumun halka açık anonim şirket olması halinde %5, diğer kurumlarda ise %15 olarak uygulanmaktaydı.

2- Dar Mükellef Kurumlarda;

Dar mükellef kurum ve oluşumların, indirim ve istisnalar - iştirak kazançları istisnası hariç - düşülmeden önceki kurum kazançlarından, hesaplanan kurumlar vergisi ve fon payı düşüldükten sonra kalan kısmı GVK'nun 75/4'üncü maddesine göre, 1999 - 2002 vergilendirme dönemlerinde, menkul sermaye iradı olarak kabul edilmekteydi. Bu kurumların, hesapladıkları menkul sermaye iratlarından, indirim ve istisnalar düşüldükten sonra kalan kısmı G.V.K.'nin 94/6-b-iii maddesine göre gelir vergisi tevkifatına tabi tutmaları gerekmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/6-b-iii hükmü uyarınca yapılacak olan tevkifat oranı tüm dar mükellef kurumlar için %15 idi. Ancak, bu tutar üzerinden %10 nispetinde fon payı da hesaplanması gerektiğinden yapılacak tevkifatın oranı bir anlamda %16.5 çıkmaktaydı.

Dolayısıyla, tam mükellef kurumlarda kar dağıtımına bağlanmış olan tevkifat uygulaması, dar mükellef kurumlarda, kurum kazancının beyanına bağlanarak vergilendirmenin ikinci aşamasını oluşturmuştu.

B-Mevcut Uygulama

Kurum kazancının ve kar payı dağıtımını vergilendirilmesine ilişkin olarak vergi sistemimizde 4842² sayılı kanunla yapılan düzenlemeyle aşağıda belirtilen bir kısım uygulamalara son verilerken, bir kısım yeni düzenlemeler getirilmiştir.

1- Vergi Sistemimizden Kaldırılan veya Getirilen Uygulamalar

1.1 Sistemden Kaldırılan Uygulamalar

- Kurumlar vergisinden istisna kazanç ve indirimlerin gelir vergisi tevkifatına tabi olması,
- Gerçek kişiler veya şahıs şirket ve ortaklıklarınca elde edilen kar paylarının vergilendirilmesinde vergi alacağı,
- Kurumlar, gelir ve stopaj gelir vergisi üzerinden fon payı hesaplanması,
- Dar Mükellef kurumların kazançları üzerinden dağıtılsın dağıtılmamasın gelir vergisi tevkifatı yapılması,

uygulamalarına son verilmiştir.

1.2 Sisteme Getirilen Uygulamalar

- Tam mükellef kurumlarca yapılacak kar dağıtımlarının tamamının –dağıtılan kazanç kurumlar vergisinden istisna olsun olmasın - gelir vergisi tevkifatına tabi tutulması,

2 4842 sayılı Kanun 24.04.2003 tarih ve 25088 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

- Halka açık olan veya olmayan şirketler arasındaki tevkifat oranı farklılığı kaldırılarak, her iki şirket türü için de aynı oranda gelir vergisi tevkifatının uygulanması,
- Dar mükellef kurumların, şube karının merkeze aktarılması aşamasına gelir vergisi tevkifatı yapılması,
- Gerçek kişilerce, tam mükellef kurumlardan elde edilen kar paylarının yarısının gelir vergisinden istisna tutulması, uygulamalarına geçilmiştir.

2- Yapılan Düzenlemelere Göre Dar ve Tam Mükellef Kurumlarda Vergilendirme

Kurum kazançlarının vergilendirmesi ile ilgili olarak, 4842 sayılı Kanunla Kurumlar ve Gelir Vergisi Kanunlarında yapılan yukarıda belirtilen düzenlemelerden; istisna kazançlarda tevkifat yapılmamasına ilişkin düzenleme, 2002 yılı kazançlarına da uygulanmak üzere yürürlüğe konulmuştur.

Vergi sistemimizde yapılan bu değişiklik, kurum kazançlarının vergilendirilmesinde tam mükellef kurumlar ile dar mükellef kurumların vergilendirme şeklindeki farklılaştırmamayı gidermemiş olmakla birlikte, her iki mükellefiyet türünün vergilendirme sürecini yakınlaştırmıştır. Yapılan düzenleme ile tam ve dar mükellef kurumların vergilendirmesi iki aşamada gerçekleştirilmektedir. Birinci aşamada, tam veya dar mükellef kurumlar, öncelikle kurum bünyesinde oluşan ve Kurumlar Vergisi Kanununa göre belirlenen vergiye tabi bulunan kurum kazançları üzerinden kurumlar vergisi ödeyeceklerdir.

Ayrıca, kurumlar vergisinden istisna tutulan kurum kazançları için

gelir vergisi tevkifatı uygulaması kaldırıldığından, tam ve dar mükellef kurumlar da istisna kazanca bağı olarak vergi tevkifatı yapmayacaklardır.

Vergiye tabi kurum kazançları üzerinden tüm tam veya dar mükellef kurumlar tarafından ilk aşamada, yapılan kurumlar vergisi ödemesine müteakip, ikinci aşamada yapılan, bir anlamda, kar dağıtımına bağlı stopaj gelir vergisi uygulamasına yönelik vergilendirme süreci 2003 yılından itibaren tam ve dar mükellef kurumlarda ayrıştırılmıştır.

Vergileme sürecine ilişkin olarak yapılan bu değişikliklerle, tam ve dar mükellef kurumlarda vergilendirme sistemi aşağıda belirtilen şekillerde gerçekleştirilmektedir.

2.1 Tam Mükellef Kurumlarda;

Tam mükellef kurum ve oluşumların, bir faaliyet dönemi içerisinde elde ettikleri kazançlar, kurumlar vergisine tabi tutulduktan sonra kalan kazancın tamamının veya bir kısmının, kurumlar vergisi mükellefi olmayan ortaklara dağıtılması halinde, dağıtılan kar payları üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

Kar dağıtımına bağlı stopaj uygulaması, tam mükellef kurumlarca, kurum kazançlarının ortaklara dağıtılması esnasında uygulanacak bir tevkifat türü olduğundan, vergilendirme yapabilmek için, kar dağıtımında bulunan kurumun, ortağının, kurumlar vergisi mükellefi olması dışında, vergiye tabi olması ya da vergiden muaf bulunmasının, kar payı dağıtımına bağlı tevkifat uygulamasına herhangi bir etkisi bulunmamaktadır.

Tam mükellef kurum ve oluşumlarca, kurumlar vergisine tabi tutulan kurum kazancının, ortaklara dağıtılmasına bağlı olarak yapılacak

olan gelir vergisi tevkifatının oranı, kurumun halka açık olup olma dığına bakılmaksızın 2003/5590 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca %10³ olarak uygulanmaktadır.

2.2 Dar Mükellef Kurumlarda

Dar mükellef kurum ve oluşumların, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazançlarından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısım, GVK'nun 75/4'inci maddesine göre, menkul sermaye iradı olarak değerlendirildiğinden, bu kazancın ana merkeze aktarılması esnasında, G.VK.'un 94/6-b-iii maddesine göre gelir vergisi tevkifatına tabi tutulması gerekmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/6-b-iii hükmü uyarınca yapılacak olan tevkifat oranı tüm dar mükellef kurumlar için, 2003/5590 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca %10⁴ dur. Dolayısıyla, tam mükellef kurumlarda kar dağıtımına bağlanmış olan tevkifat uygulaması dar mükellef kurumlarda, kurum kazancının ana merkeze aktarılmasına bağlanmış olup, bu durum da vergilendirmenin ikinci aşamasını oluşturmaktadır.

II- KAR PAYI DAĞITIMINA BAĞLI VERGİ TEVKİFATI UYGULAMASI

4842 sayılı Kanununun 17'nci maddesi ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen Geçici 62'nci maddede; 2002 ve önceki yıllara ilişkin karlar ile 24.04.2003 tarihinden önce alınan yatırım teşvik

3 2003/5590 Sayılı BKK 15/05/2003.Tarih ve 25109 Sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanmıştır

4 2003/5590 Sayılı BKK 15/05/2003.Tarih ve 25109 Sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanmıştır

belgelerine istinaden yararlanılan yatırım indirimlerinden kaynaklanan karların, ortaklara dağıtımı halinde yapılacak olan kar payı tevkiyatları ile bu kar paylarını elde eden gerçek kişilerin beyan edecekleri gelir vergisi matrahları ile bu matrahlar üzerinden hesaplanacak verginin tespitine ilişkin usul ve esaslar düzenlenmiştir.

2003 ve izleyen hesap dönemlerine ait kurum kazançlarının ortaklara dağıtımında ise, 4842 sayılı Kanunun 12'nci maddesi ile değişik Gelir Vergisi Kanununun 94/6-b alt bendine göre, dağıtılan kar payları üzerinden gelir vergisi tevkifatının yapılması gerekir Ancak, ilgili dönem karını ortaklarına dağıtmayarak sermayelerine ekleyen kurumlar, karın sermayeye eklenmesi kar dağıtımı sayılmadığından tevkifat yapmayacaklardır.

4842 sayılı yasa ile yapılan düzenlemeler kapsamında, kar payı dağıtımında bulunan kurumlar aşağıda açıklanan şekilde kar payı dağıtımına bağlı tevkifat uygulaması yapmaktadırlar

A- 1998 ve Öncesi Hesap Dönemlerine Ait Kurum Kazançlarının Dağıtımı

4842 sayılı Kanunun 17'nci maddesi ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen Geçici 62'nci maddenin 1 numaralı fıkrasının "a" alt bendine göre; 31.12.1998 veya daha önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde elde edilen kazançların 24.04.2003 tarihinden sonra (bu tarih dahil) dağıtımı halinde herhangi bir şekilde kar payı dağıtımına bağlı veki tevkifatı yapılmayacaktır

Diğer bir anlatımla, 1998 ve önceki hesap dönemlerine ait kar paylarını dağıtan tam ve dar mükellef kurumlar dağıtımına konu kar paylarının hangi tür kazançtan, istisna veya kurumlar vergisine tabi tutulmuş olup olmadığını veya kar payını elde edecek olan kurum ortaklarının kurum veya gelir vergisine ya da vergiden muaf olup ol-

madıklarını dikkate almaksızın, dağıttıkları kar payları üzerinden, kar payı dağıtımına bağlı gelir vergisi tevkifatı yapmayacaklardır

Örnek: Tam mükellef (A) Limited şirketinin eşit hisseli iki ortağı bulunmaktadır. Bu ortaklarından biri tam mükellef (X) A.Ş. diğeri ise dar mükellef gerçek kişi (Y) şahsıdır. (A) Limited şirketi 1997 yılında elde ettiği ve dağıtılabılır 100.000YTL (100.000.000.000 TL) ve 1998 yılında elde ettiği dağıtılabılır 500.000 YTL (500.000.000.000 TL) karın tamamının ortaklara dağıtılmasına 01.05.2006 tarihinde karar vermiştir.

Limitet şirket, 01.05.2006 tarihinde dağıtımına karar verdiği, 1998 ve öncesi hesap dönemlerine ait karlar dolayısıyla kar payı dağıtımına bağlı herhangi bir gelir tevkifatı yapmayacaktır

1998 ve önceki yıllarda elde edilen kurum kazançları elde eden kurumların mükellefiyet şekline bağlı olmaksızın, kurum bünyesinde önceleri, (1986 –1995 hesap dönemlerinde) tek aşamada %46 oranında, daha sonraları (1996 – 1998 hesap dönemlerinde) ise asgari kurumlar vergisi uygulaması da dahil olmak üzere iki aşama da, öncelikle %25 veya %20 oranında kurumlar vergisine daha sonra ise %20 oranında gelir vergisi tevkifatına tabi tutulmaktaydı. Kurumlar vergisinin tek aşamalı veya iki aşamalı olarak uygulandığı söz konusu yıllarda, kurum kazançları üzerinden yüksek oranda vergi alınmasının temel nedeni, kar payı dağıtımına bağlı vergilemenin de kurum bünyesine yapılmak istenmesidir.

Mevcut düzenleme de kurumlar vergisi oranının %30 olarak uygulandığı dikkate alındığında, 1986 – 1998 yıllarındaki kurum kazançlarının dağıtımında kar dağıtımına bağlı gelir vergisi tevkifatı uygulaması mümkün değildir.

B- 1999 – 2002 Hesap Dönemlerine Ait Kurum Kazançlarının Dağıtımı

4842 sayılı Kanununun 17'nci maddesi ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen Geçici 62'nci maddenin 1 numaralı fıkrasının "b" alt bendine göre, 01.01.1999- 31.12.2002 veya 31.12.2002 tarihinden önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde elde edilen, kurumlar vergisinden **istisna edilmiş kazançlarının**, ortaklara dağıtım halinde kar dağıtımına bağlı tevkiyat uygulaması yapılmayacaktır. Ancak, söz konusu yıllara ait kurumlar vergisinden istisna kazançları dışındaki kazançlarının ortaklara dağıtım halinde ise kar dağıtımına bağlı tevkiyat yapılması gerekmektedir.

Bilindiği üzere, kurumlar vergisi mükellefi olan kurum ve oluşumlar, 1999-2002 hesap dönemlerinde elde ettikleri kurum kazançlarından, öncelikle kurumlar vergisinden istisna tutulan kazançları indirerek, kurumlar vergisine tabi kurum kazancını tespit etmekte ve bu kazançlar üzerinden de kurumlar vergisi ödemekteydiler. Vergiye tabi kurum matrahlarının tespitinde, kurum kazancından indirilen istisna kazançların bir kısmı Gelir Vergisi Kanununun 94/6-b-ii maddesi uyarınca gelir vergisi tevkiyatına tabi bulunurken, bir kısmı ise yapılan kanuni düzenlemeler gereğince herhangi bir şekilde tevkiyata tabi bulunmamaktaydı.

Tam mükellef kurumlar, kurumlar vergisine tabi tuttıkları 1999-2002 vergilendirme dönemlerine ait kazançlarını, 2003 veya müteakip vergilendirme dönemlerinde ortaklarına dağıtmaları halinde, kar dağıtımına bağlı tevkiyat uygulaması yapacaklardır.

Söz konusu vergilendirme dönemlerinde **istisna kazanç uygulaması nedeniyle kurumlar vergisine tabi tutulmayarak, gelir vergisi tevkiyatına tabi tutulan veya tutulmayan tüm istisna ka-**

zançların, 2003 ve müteakip vergilendirme dönemlerinde ortaklara dağıtılmasında ise kar payı dağıtımına tabi gelir vergisi tevkifatı yapılmayacaktır

Dar mükellef kurum veya oluşumlarda ise, kar dağıtımına bağı tevkiyat uygulaması söz konusu olmadığından, bu kurumlar 1999 – 2002 yıllarında elde ettikleri kurum kazançları üzerinden kurumlar vergisi ve/veya gelir vergisi tevkifatı ödemiş olduklarından, bu kurumların söz konusu yıllara ait kazanç dağıtımını olarak nitelendirilebilecek olan kar transferleri vergiye tabi bulunmamaktadır

Örnek (II) : 10.02.2002 tarihinde 50.000 YTL (50.000.000.000 TL) sermaye ile kurulan ve tamamı ödenmiş olan tam mükellef (Z) A.Ş.,'nin ortaklarının tamamı gerçek kişilerden oluşmaktadır (Z) A.Ş., 2002 hesap döneminde toplam) 150.000 YTL (150.000.000.000 TL) kazanç elde etmiştir. Kurumun, elde ettiği kazancın oluşumu ile vergisel yükümlülükleri aşağıdaki gibidir. (Örneğin yanıtlanmasında, ilgili yıla bakılmaksızın para birimi olarak YTL dikkate alınmıştır)

Kurum Kazancı	100.000
Tam Mükellef Kuruma İştirakten Elde Edilen İştirak Kazancı	0.000
Toplam	150.000

(Z) A.Ş, 12.03.2006 tarihinde yaptığı genel kurulda, 2002 yılında elde edilen karın tamamının ortaklara 30.06.2006 tarihinde dağıtılmasına karar vermiştir.

Kurum Kazancı	100.000
Tam Mükellef Kuruma İştirakten Elde Edilen İştirak Kazancı	50.000
Toplam	150.000
İştirak Kazancı (-)	50.000
Kurumlar Vergisi Matrahı	100.000
Hesaplanan Kurumlar Vergisi ve Fon Payı	33.000

KAR PAYI DAĞITIMI

Toplam Ticari Kazanç		150.000
Vergisel Yükümlülükler (Kurumlar Vergisi ve Fon Payı Dahil)		33.000
Net Dönem Karı		117.000
Ödenmiş Sermayeye Göre Ayrılması Gereken I.Tertip Yedek Akçe (50.000 % 20)	10.000	
Net Dönem Karından Ayrılacak Yedek Akçe (150.000* % 5)	7.500	
Ayrılması Gereken I. Tertip Yedek Akçe ⁵		7.500
Kalan		109.500
I.Tertip Temettü Ödenmiş Sermayenin % 5		10.000
Kalan Dağıtılabilir Kar		99.500
II.Tertip Yedek Akçe (99.500*%11)		9.045
Dağıtılan II. Temettü (99.500– 9.045)		90.455
Dağıtılan Kar (10.000 + 90.455)		100.455

5 Kurum 2002 yılında faaliyete başladığından, daha önce ayırdığı yedek akçe bu lunamayacağından, bu yıl karın % 5'ini Birinci Tertip Kanuni Yedek Akçe olarak ayıracak olup, bu tutar müteakip yıllarda TTK'nun 446/1 maddesi uyarınca ayrılacak olan Birinci Tertip Kanuni Yedek Akçenin hesabında dikkate alınacaktır.

Tevkifat Matrahının Hesaplanması

<i>Dağıtılan Kar (10.000+ 90.455)</i>	<i>100.455</i>
İstisna Kazanç (İştirak Kazancı)	50.000
Tevkifat Matrahı	50.455

Yukarıdaki örnekte görüldüğü üzere, kurumlar vergisinden istisna edilen ve gelir vergisi tevkifatına da tabi bulunmayan iştirak kazancının, ortaklara dağıtımında Geçici 62'inci madde hükmü uyarınca kar payı dağıtımına bağlı olarak tevkifat yapılmayacaktır. Dolayısıyla istisna kazançtan sonra kalan 50.455 YTL ortaklara dağıtımı esnasında, 4842 sayılı kanunla değişik Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/6-b maddesi uyarınca %10 oranında tevkifat yapılması gerekir.

Söz konusu şirket ortaklarının sadece gerçek kişilerden oluşmayıp, kurumlar vergisi mükellefi olan tüzel kişiliğe sahip şirketlerden oluştuğu kabul edildiğinde; tüzel kişi ortaklara yapılacak kar dağıtımları üzerinden, kar payı dağıtımına bağlı gelir vergisi tevkifatı yapılmayacaktır. Kar payı elde eden şirketin, elde ettiği iştirak kazancını (kar payını) gerçek kişi ortaklara dağıtım halinde ise iştirak kazancının dağıtımından kaynaklanan kar payı dağıtımına bağlı gelir vergisi tevkifatının yapılması gerekmektedir.

C- Yatırım İndiriminden Oluşan Kurum Kazançlarının Dağıtımı

4842 sayılı Kanunun 1'inci maddesi ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen 19'uncu madde ile yatırım indirimi istisnası yeniden düzenlenmiş ve Gelir Vergisi Kanunu'nun yatırım indirimine ilişkin düzenlemeleri içeren Ek 1-6'ncı maddeleri ise yürürlükten

kaldırılmıştır Ancak, 5479⁶ sayılı Kanunla 01.01.2006 tarihinden itibaren yatırım indirimi uygulamasını düzenleyen Gelir Vergisi Kanunu'nun 19. Maddesi de yürürlükten kaldırılmıştır Dolayısıyla, 01.01.2006 tarihinden sonra kanunda yapılan üç yıllık geçiş dönemine ilişkin düzenleme kapsamı dışında bulunanların, yatırım indirimi uygulaması mümkün değildir.

Ancak, mükelleflerin 2006 yılı öncesi ile kısmen 2006-2008 yıllarında hesaplayacakları yatırım indiriminden kaynaklanan karlarının süreç içerisinde ortaklara dağıtılması halinde, tevkifat uygulaması açısından, kar dağıtımına bağlı kazancın oluşumunu tespit etmek gerekmektedir. Dolayısıyla, aşağıda yapılan yatırım indirimi uygulamasına ilişkin açıklamaların bu kapsamda değerlendirilmesi gerekmektedir.

1- 2003 Yılı Öncesi veya Sonrası Dönemlere Ait Yatırım İndirimlerini İçeren Kurum Kazançlarının Dağıtımında Uygulama

Yatırım indirimlerine ilişkin uygulama 5479 sayılı kanunla yürürlükten kaldırılmadan önce 24.04.2003 tarihinde 4842 sayılı Kanunla yürürlüğe giren Gelir Vergisi Kanunu'nun 19. maddesinde yapılan yatırım indirimine ilişkin düzenleme; geçmişte yapılan yatırım indirimlerine ait harcamalara uygulanacak gerek indirim oranı gerekse tevkifat uygulamasına yönelik olarak, Gelir Vergisi Kanunu'nda geçici 61'inci madde düzenlenmiştir. 4842 sayılı Kanunun 17'nci maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 61'inci madde hükmüyle, 24.04.2003 tarihinden önce yapılan başvurulara istinaden alınan teşvik belgelerine göre yararlanılacak yatırım indirimleri açısından mükelleflere serbesti tanınmıştır Bu kapsamda,

6 5479 Sayılı Kanun.08/04/2006.Tarih ve 26133 Sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanmıştır

mükellefler, 24.04.2003 tarihinden önce yaptıkları başvurulara istinaden almış oldukları teşvik belgelerine göre yapacakları yatırımlar için ,

- Ya yeni hükümlere göre,
- Ya da eski hükümlere göre,

yatırım indiriminden yararlanacaklardır

Mükelleflerin yeni hükümlere (4842 sayılı Kanun hükümlerine) göre yatırım indiriminden yararlanmak istemeleri halinde ise, en geç 4842 sayılı Kanunun yayımlanarak yürürlüğe girdiği tarih olan 24.04.2003 tarihinden sonraki ilk geçici vergilendirme dönemine ait geçici vergi beyannamesinin verileceği tarihe kadar yeni hükümlerden yararlanılmak istediklerine ilişkin bildirimde bulunmaları gerekmektedir. Bu süre, 5024 sayılı Kanununun⁷ 8'nci maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen Geçici 65'nci maddesi ile bu Kanunun yürürlük tarihini takip eden ilk geçici vergi beyannamesinin verilmesi gereken tarih olarak değiştirilmiştir.

Ayrıca, söz konusu madde hükmü uyarınca, seçimlik hakkın tespitine ilişkin bu talebin, mükelleflerce alınmış olan tüm teşvik belgeleri için yapılması gerekmektedir.

Seçimlik hakkın, yeni yapılan yatırım indirimine ilişkin düzenlemeden yararlanmak için yapılması durumunda, alınan Teşvik Belgelerine istinaden 24.04.2003 tarihinden sonra yapılan harcamalar yeni hükümlerden yararlanacak olup, bu tarihten önce yapılmış olupta, indirilemeyen yatırım indirimleri için ise eski hükümlere göre işlem

⁷ 5024 Sayılı Kanun 30/12/2003 Tarih ve 25332 Sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanmıştır.

yapılması gerekmektedir. Dolayısıyla, öngörülen yatırım indirimi veya eski hükümlere göre indirilen yatırım indirimleri için değişiklikten önceki kanun hükümleri uygulanacaktır.

4842 sayılı Kanunla değiştirilmeden önceki uygulamaya göre yatırım indiriminden yararlanmak isteyen mükelleflerin, yatırım indirimi uygulamasına ilişkin olarak Gelir Vergisi Kanunu'nun 19. maddesinin yürürlüğe giriş tarihi olan, 24.04.2003 tarihinden sonra, mevcut teşvik belgelerine ilave edilen iktisadi kıymetler yeni hükümlere göre yatırım indiriminden yararlanabileceklerdir.

Bilindiği üzere, kurum matrahının tespiti esnasında kurum kazancından indirilen yatırım indirimi uygulaması bir istisna kazanç uygulaması gibi değerlendirildiğinden kurum kazancından indirilen yatırım indirimleri üzerinden fon payı dahil toplam (%18+1.8=) %19.8 oranında gelir vergisi ve fon payı olarak vergileme yapılmaktaydı. Bu vergileme, sadece kurumlar vergisi mükellefleri için söz konusu olup, gelir vergisi mükellefleri için böyle bir vergilendirme yapılmamaktadır. Diğer bir anlatımla, gelir vergi mükelleflerinin ticari veya zirai kazançlarının tespitinde indirim konusu ettikleri yatırım indirimleri üzerinden herhangi bir şekilde vergileme yapılmamaktadır.

4842 Sayılı Kanunla yapılan düzenlemeyle, yatırım indirimi müessesesi yeniden düzenlenmiş olup, bu düzenlemeye uygun olarak yatırım indiriminden yararlanan "tüm mükelleflerden" indirime bağlı tevkifat veya vergileme yapılmayacaktır.

Bu kapsamda, eski uygulamaya göre yatırım indiriminden yararlanan kurumlar vergisi mükellefleri, bu uygulamalarını devam ettirmek istemeleri halinde, diğer bir anlatımla 4842 sayılı Kanun ile yatırım indirimine ilişkin düzenlemeyi tercih etmemeleri halinde, ön-

ceden de olduğu gibi, kurumlar vergisi mükellefleri yararlandıkları yatırım indirimi tutarları üzerinden % 19,8 oranında gelir vergisi tevkifatı yapacaktır

Ayrıca, **gelir vergisi mükelleflerinin**, eski uygulamaya göre yatırım indiriminden yararlanmak istemeleri halinde, önceden olduğu gibi yararlandıkları yatırım indirim tutarları üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapmamaları gerekir Çünkü, 4842 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanununa eklenen yatırım indirimlerinde tevkifat uygulamasını belirleyen, Geçici 61'inci madde hükmünde **“dağıtılın dağıtılma - sını”** ifadesine yer verilmiştir. Bu kavramlar kar payı dağıtımını temsil etmekte olup, kar payı dağıtımını ise sadece kurumlar vergisi mükellefleri için söz konusudur.

Bu durumda 24.04.2003 tarihinden önce veya bu tarihe kadar yapılan başvurulara istinaden alınan teşvik belgeleri için mükellefler, 4842 sayılı Kanunla eklenen Gelir Vergisi Kanununun 19'uncu madde hükmü uyarınca yatırım indiriminden yararlanmak isteseler dahi bu yeni düzenlemeye ilişkin uygulama, alınan teşvik belgeleri kapsamında 24.04.2003 tarihinden sonra yapılan harcamalara uygulanacaktır.

Yatırım indirimine ilişkin yasal değişikliklerin sonuçlarını aşağıdaki şekilde tablolandırılabilir.

TEŞVİK BELGESİ VEYA BAŞVURU TARİHİ	GVK 19. MADDE HÜKMÜNDEN YARARLANILMAK ÜZERE TALEPTE BULUNULURSA			GVK 19. MADDE HÜKMÜNDEN YARARLANILMAK ÜZERE TALEPTE BULUNULMAZSA		
	ÖNGÖRÜLEN YATIRIM İNDİRİMİ	24.04.2003 TARİHİN-DEN ÖN-CE YAPILAN HARCAMA-LAR	24.04.2003 TARİHİN-DEN SONRA YAPILAN HARCAMA-LAR	ÖNGÖRÜLEN YATIRIM İNDİRİMİ	24.04.2003 Tarihinden Önce Sonra Belgeye Eklenenler	24.04.2003 Tarihinden Önce Yapılan Harcama-lar
24.04.2003 Tarihinden Önce		Eski Hükümlere Tabi Olup, Devreden Yatırım İndirimi Bulunmakta İse Yararlanılan Yılda % 19,8 Gelir Vergisi Kesintisi Yapılacaktır.	GVK 19. Madde Hükümüne Tabi Olup, Yatırım İndirimi Oranı % 40 Olarak Uygulanacak ve Stopaj Yapılmayacaktır.	Uygulanabilir	GVK 19. Madde Hükümüne Tabi Olup, Yatırım İndirimi Oranı % 40 Olarak Uygulanacak ve Stopaj Yapılmayacaktır.	Eski Hükümlere Tabi Olup, Devreden Yatırım İndirimi Bulunmakta İse Yararlanılan Yılda % 19,8 Gelir Vergisi Kesintisi Yapılacaktır.
24.04.2003 Tarihinden Sonra	Uygulanamaz					
24.04.2003 Tarihinden Sonra	<p>Bu tür yatırımlar,4842 sayılı kanunla getirilen yeni hükümler e tabi olduğundan:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Öngörülen yatırım harcaması hesaplanamaz • Yatırım İndirimi Oranı % 40 Olarak Uygulanır • Hesaplanan Yatırım İndirimi Üzerinden Gelir Vergisi Tevkifatı Yapılmaz. 					

4842 sayılı Kanununun 17'nci maddesi ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen Geçici 62'nci maddenin 1 numaralı fıkrasının "c" alt bendine göre, vergiye tabi kurum kazancının tespitinde **indirilen ve gelir vergisi tevkifatına tabi tutulan yatırım indirimlerinin ortaklara** dağıtımı halinde, kar dağıtımına bağlı gelir vergisi tevkifatı yapılmayacaktır. Bu uygulamaya, 4842 sayılı kanunla yapılan yatırım indirimine ilişkin değişikliklerden yararlanmayarak, önceki hükümlere göre yararlanan ve tevkifata tabi tutulan yatırım indirimleri bulunduğu sürece devam edecektir.

2-1999 Yılına Ait Tevkifata Tabi Tutulmayan Yatırım İndirimini İçeren Kurum Kazancının Dağıtımında Uygulama

1999 yılı kurum kazançlarından tenzil edilen yatırım indirimlerinin, Bakanlar Kurulu Kararıyla, Gelir Vergisi Kanununun 94/ 6-b-ii maddesi gereğince, istisna kazançlarda yapılan uygulamaya paralel olarak vergi tevkifatına tabi olduğunu belirleyen düzenleme; yatırım indiriminin bir istisna olmadığı gerekçesine dayanan, Danıştay 4. Dairesinin 1999/5648 Esas ve 2000/1914 Numaralı Kararı ile iptal edilmiştir.

Danıştay 4. Dairesinin verdiği söz konusu iptal kararı ile çeşitli basın kuruluşlarında 1999 yılında kurum kazançlarından tenzil edilen yatırım indirimleri üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılamayacağı yönündeki ağırlıklı görüşlere istinaden, kurumlar vergisi mükellefleri hesapladıkları yatırım indirimlerini:

- Ya önceki vergilendirme dönemlerinde olduğu gibi, gelir vergisi tevkifatına tabi tutarak ilgili vergilendirme dönemi içerisinde beyan ettiler,
- Veya önceki vergilendirme dönemlerinde yapmış oldukları uy-

gulamaların aksine, gelir vergisi tevkifatına tabi tutmayarak beyan etmediler,

- Ya da gelir vergisi tevkifatına tabi tutmakla birlikte, ihtirazı kayıtla beyan ettiler ve beyan üzerine yapılan tarhiyatı dava konusu ettiler.

Maliye Bakanlığı, Danıştay 4. Dairesinin kararına karşı, Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'na temyiz başvurusunda bulunarak; Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun, 02.12.2000 tarih ve 1999/5648 Esas ve 2000/1914 numaralı kararı ile söz konusu dairenin kararını iptal etmiştir.

Bilindiği üzere, Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu kararları, içtihadı birleştirme kararı niteliğinde olmadığından, Danıştay Dava Dairelerinin bu kararlara uyma zorunluluğu bulunmamaktadır. Nitekim, bu kapsamda, Danıştay 3. Dairesi, Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu Kararı paralelinde kararlar verirken, Danıştay 4.Dairesi ise bu görüşün tersine kararlar vermeye devam etmiştir.

Danıştay Dava Dairelerinin, aynı tür işlem için farklı kararlar vermesi nedeniyle Danıştay Başkanlığı İctihatları Birleştirme Kurulu vermiş olduğu nihai kararlar, 1999 yılı kazançlarından tenzil edilen yatırım indirimleri üzerinden, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/6-b-ii maddesi uyarınca gelir vergisi tevkifat yapılmaması gerektiğini belirtmiştir.

1999 yılına ilişkin olarak yatırım indiriminden yararlanmalarına rağmen, yararlanan yatırım indirimi tutarı üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapmayanlar, tevkifat yapmakla birlikte dava açarak açtıkları davayı kazanan kurumlar vergisi mükellefleri; 1999 yılı karlarını dağıtmaları halinde, kar payı dağıtımına bağlı gelir vergisi tevkifatı yapmaları gerekmektedir. Zira, 1999 yılında kurum kazancından

tenzil edilen yatırım indirimleri için, istisna kazançlar üzerinden yapılan gelir vergisi tevkifatı yapılmamıştır

D- İştirak Kazançlarını İçeren Kurum Karının Dağıtımında Vergileme

Kurumlar vergisi uygulamasında, bir kurumun, tam mükellef başka bir kurumun sermayesine iştirak etmesi nedeniyle, iştirak ettiği kurumdaki elde edilen kar payları iştirak kazancı olarak tanımlanmaktadır. Gerçek kişilerin, kurumların sermayelerine katılmalarından dolayı elde ettikleri kazançlar ise kar payı olarak adlandırılmaktadır

Kurumlar vergisi Kanunu'nun 8/1. maddesine göre, iştirak eden kurumların, iştirak ettikleri tam mükellef kurumlardan elde ettikleri kazançlar, daha önce iştirak edilen kurum bünyesinde kurumlar vergisine tabi tutulmuş olduğundan, mükerrer vergilendirilmeye neden olmamak amacıyla; iştirak eden kurumun, bu kapsamda elde ettiği kazançlar, iştirak kazancı olarak kurumlar vergisinden istisna tutulmuştur.

İştirak kazançları istisnasından yararlanılabilmenin tek koşulu, iştirak kazancının tam mükellef bir kurumdaki sağlanmış olmasıdır Bu istisnadan yararlanabilmede, iştirak oranının herhangi bir önemi bulunmamaktadır. Ancak, menkul kıymet yatırım fonlarının katılma belgeleri ile yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kar payları ile dar mükellef kurumlara iştiraktan dolayı elde edilen kazançlarda, iştirak kazançları istisnası uygulanması mümkün bulunmamaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 4842 sayılı Kanunla değişmeden önceki 94/6-b maddesi uyarınca, elde ettikleri iştirak kazançlarını kar payı olarak ortaklarına dağıtan kurumlar söz konusu kazançların kurumlar vergisinden istisna olması nedeniyle, dağıttıkları kar payları

üzerinden kar payı dağıtımına bağlı gelir vergisi tevkifatı yapmaktaydılar.

Diğer bir anlatımla, iştirak kazancı istisnası, iştirak eden kurum tarafından elde edilen kar payları için söz konusu olduğundan, iştirak edilen kurum, elde ettiği kazancı ortaklara dağıtım esnasında, kar payı dağıtımına bağlı gelir vergisi tevkifatı yapmakla birlikte bu kazancı elde eden kurumların elde ettikleri kazancı ortaklarına dağıtım esnasında kar payı ödemelerinden tevkifat yapmalarına gerek bulunmamaktaydı.

4842 sayılı Kanunla, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/6-b maddesinde yapılan değişiklikle, kurumlar vergisinde ikinci aşamada yapılacak vergilendirme, kurumların kurumlar vergisi mükellefi olmayan ortakları için kar payı dağıtımına bağlanmıştır. Dolayısıyla, kurumların dağıtımına tabi tuttukları kazancın istisna kazanç içerip içermemesinin kar dağıtımına bağlı tevkifat uygulamasını etkisi ortadan kaldırmıştır. Ancak, 4842 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanuna eklenen Geçici 62'nci maddenin 4 numaralı madde hükmünde **“Kurumlar vergisi mükelleflerinin doğrudan veya iştirakleri aracılığıyla, bu maddenin (1) numaralı fıkrasında belirtilen nitelikte kâr payı elde etmeleri halinde, bu kâr paylarının dağıtım ve kâr payı elde eden gerçek kişilerce bu kâr paylarının beyanı ile ilgili olarak (1), (2) ve (3) numaralı fıkra hükümleri uygulanır.”** denilmek suretiyle, 1999 – 2002 vergilendirme dönemlerinde kurumların doğrudan veya iştirak ettikleri kurumlar aracılığıyla sağladıkları veya sağlayacakları kazançların vergilendirilmesinde, dağıtımına tabi tutulacak kazancın istisna kazanç içerip içermemesi önem teşkil etmektedir. Yapılan bu düzenleme ile kurumların iştiraklerinden 1999 – 2002 vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak elde ettikleri kazançların gerçek kişi ortaklara dağıtımında istisna kazanç

uygulanması nedeniyle kar payı dağıtımına bağlı tevkifat uygulaması yapılmaması sağlanmıştır

Söz konusu madde hükmü uyarınca elde ettikleri iştirak kazançlarını dağıtan kurumların, iştirak edilen kurumun dağıtımına tabi tuttuğu kazancın ilgili bulunduğu yılı dikkate alarak, tevkifat yapıp yapmamasını aşağıda belirlenen şekilde dikkate almaları gerekmektedir.

1. İştirak edilen kurumun dağıtımına tabi tuttuğu kar, 1998 ve önceki yıllara ait ise, iştirak kazancı elde ederek bunu dağıtan kurumlar, iştirak kazancına isabet eden kısım için tevkifat yapmayacaklardır.
2. İştirak edilen kurumun dağıtımına tabi tuttuğu kar, 1.1.1999-31.12.2002 tarihlerinde sona eren hesap dönemlerinde elde edilen ve kurumlar vergisinden istisna edilmiş kazançları içeriyorsa (yatırım indirimi dahil), bu kuruma iştirak ederek elde ettiği iştirak kazancını dağıtan kurumlar da, iştirak kazancının içinde yer alan ve kurumlar vergisinden istisna kazançların dağıtımında herhangi bir şekilde tevkifat yapmayacaklardır. İştirak kazancını elde eden kurum, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8/1'nci maddesinde yer alan iştirak kazançları istisnasından yararlanmakta ise, bu dönemlere ilişkin olarak elde edilen iştirak kazancını dağıtan kurumlar dağıtılan iştirak kazancına isabet eden tutar üzerinden hiçbir şekilde tevkifat yapmamaları gerekir. Çünkü, söz konusu kar payları kurumlar vergisinden istisna bulunmaktadır.
3. İştirak edilen kurumun dağıtımına tabi tuttuğu karı, 01.01.2003-31.12.2003 hesap dönemi ve izleyen yıllara ait ise, dağıtımına

konu kazancın içinde sadece, eski hükümlere göre yatırım indiriminden yararlanan ve tevkifata tabi tutulan kazanç bulunması halinde, iştirak kazancı elde eden ve bu kazancı dağıtan kurumlar, yatırım indiriminden kaynaklanan iştirak kazancı için tevkifat yapmayacaktır. Yatırım indirimi dışında kalan kazancın, kurumlar vergisi mükellefleri dışındaki kişilere dağıtımında ise kar payı dağıtımına bağlı tevkifat yapılması gerekir

Bu durumda iştirak edilen kurumlardan kar payı elde eden kurumlar, söz konusu kar payını dağıtırken, bu kar payının hangi yıla ait olduğunu ve elde edilen kar payı içinde kurumlar vergisinden istisna kazanç bulunup bulunmadığını tespit ederek ayırım yapmak zorunda dırlar. Çünkü, bunların dağıtımında istisna kazançlardan kaynaklanan kısım bulunmakta ise, dağıtımına konu kazancın ilgili bulunduğu yıla göre istisna kazançta isabet eden tutar üzerinden tevkifat yapılmaması gerekmektedir.

Örnek : Tam mükellef (E) A.Ş. 2005 yılında ortağı bulunduğu (Y) AŞ'nden elde ettiği 250.000 YTL. tutarındaki karın tamamını, 15 Haziran 2006 tarihinde, eşit hisseyle ortak bulunan 3 gerçek 2 tüzel kişiden oluşan ortaklarına dağıtmıştır.

(E) AŞ'nin 2005 hesap döneminde (Y) AŞ'den elde ettiği kazancın 100.000 YTL'si tevkifata tabi tutulmuş yatırım indirimi istisnasından kaynaklanmaktadır.

(E) A.Ş., elde edilen iştirak kazancınının 2006 yılı içerisinde ortaklara dağıtımında, ortakların gerçek veya tüzel kişi olması ile elde edilen kazancın oluşumu ve hangi yıla ait olduğu vergileme açısından büyük önem arz etmektedir.

Yukarıda verilen örnekteki verilerden hareketle, (E) A.Ş. kurumlar

vergisine tabi tüzel kişi ortaklara yapmış olduğu kar dağıtımları esnasında kar payı dağıtımına bağlı tevkifat uygulaması yapılmamıştır. Ancak, gerçek kişi ortaklarına yapmış olduğu kar payı dağıtımlarında, yatırım indiriminden kaynaklanan kar payları için kar payı dağıtımına bağlı tevkifat yapmadan, yatırım indiriminden kaynaklanan kar payı dışında kalan kar dağıtımlarına ise Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/6-b-i maddesi uyarınca, %10 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

Bu kapsamda, (E) A.Ş'nin tüzel kişi ortakları ile gerçek kişi ortaklara yapmış olduğu kar payı dağıtımına bağlı vergisel yükümlülüğü, global bazda rakamsal olarak aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Açıklama	Gerçek Kişi Ortaklar	Tüzel Kişi Ortaklar	Söz konusu Kazancın 2002 Yılında Elde Edilip, 2003 veya Müteakip Yıllarda Ortaklara Dağıtım Halinde
Dağıtılacak Kar payı	150.000	100.000	250.000
Tevkifata Tabi Olmayan Kar Payı (Yatırım İndirimi)	60.000	40.000	Söz konusu kazanç, 2002 yılında Elde eden Kurum Bünyesinde KVK 8/1. mad. Göre İstisna Bulunduğundan; Bu Kazançların, 2003 veya Müteakip Yıllarda Dağıtımında, Tevkifat Yapılmaz.
Tevkifata Tabi Kar Payı Tutarı	90.000	Vergiye Tabi Tüzel Kişi Ortaklara Yapılan Kar Dağıtım Tevkifata Tabi Bulunmamaktadır	
Gelir Vergisi Tevkifat Tutarı (%10)	9.000		
Ortağa Yapılacak Ödeme Tutarı	141.000	100.000	250.000

Söz konusu örnek olayda yer alan (E) AŞ'nin, 2005 yılında elde ettiği ve 2006 yılında ortaklara dağıttığı iştirak kazancının, 2002 yılında elde edilip 2006 yılında ortaklara dağıtıldığı kabul edildiğinde, yukarıdaki tabloda da belirtildiği üzere, 2002 yılında elde edilen kazanç o yıl itibariyle kurum tarafından iştirak kazancı olarak dikkate alındığından ve kurumlar vergisine tabi tutulmadığından, bu kazancın 2006 yılında ortaklara dağıtımı halinde de ortakların hukuki yapıları dikkate alınmadan, kar payı dağıtımına bağlı vergi tevkifatına tabi tutulmaması gerekmektedir.

Örnek : (Y) Ltd. Şti'nin 2001 yılında elde ettiği tevkifata tabi tutulmuş yatırım indirimi ile iştirak kazancı istinasından kaynaklanan 500.000 YTL (500.000.000.000 TL) tutarındaki karının tamamı, Haziran 2005 ayında, eşit hisseyle ortakları olan (A) Koll.Şti ile (B) A.Ş'ne dağıtmıştır (B) A.Ş' de bu şekilde elde ettiği iştirak kazancını, Haziran 2006 ayında tamamı gerçek kişilerden oluşan tam mükellef ortaklarına dağıtmıştır

(Y) limitet şirketince, 2001 yılında elde edilen yatırım indirimi ve iştirak kazancından oluşan kazancın, 2005 yılı içerisinde ortaklara dağıtımında, ortaklarının gerçek veya tüzel kişi olması ile elde edilen kazancın oluşumu ve hangi yıla ait olduğunun vergileme açısından büyük bir önemi bulunmamaktadır.

Yukarıda verilen örnekteki verilerden hareketle, (Y) Ltd. Şti.'nin dağıtımına tabi tuttuğu kazancının tamamını, 2001 yılında elde edilen istisna kazançlardan oluşması nedeniyle, gerçek ve tüzel kişi ortaklara yaptığı kar dağıtımları üzerinden, GelirVergisi Kanunu'nun Geçici 61 ve 62. madde hükümleri uyarınca, adı geçen kanunun 94-6-b-i maddesi uyarınca kar payı dağıtımına bağlı gelir vergisi tevkifatına tabi tutmayacaktır

(B) A.Ş.'nin ise, 2005 yılında elde ettiği iştirak kazancını, sermaye sine iştirak ettiği (Y) Ltd. Şti.'nin 2001 yılı istisna kazançlarından kaynaklanmış olduğundan, gerçek kişi ortaklarına yaptığı kar dağıtımları üzerinden, Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 62/4. ve 94-6-b-i maddeleri uyarınca kar payı dağıtımına bağlı gelir vergisi tevkifatı yapmaması gerekmektedir

III- KURUM KAZANÇLARININ DAĞITIM VEYA AKTARIMINDA TEVKİFAT UYGULAMASI

A- Tam Mükellef Kurumların Kar Payı Dağıtımlarında Vergilendirme

1- 24.04.2003 Tarihinden önce Yapılan Kar Payı Dağıtımlarında Vergileme

4842 sayılı Kanunla 24.04.2003 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun tam mükellef kurumlarda kar dağıtımına bağlı tevkifat yapılmasını düzenleyen 94-6-b-i ve ii maddede hükümlerinin değişmeden önceki uygulamasıyla; tam mükellef kurumların, kurumlar vergisine tabi tutulmuş kurum kazançlarını, gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olan veya olmayan gerçek veya tüzel kişi ortaklara dağıtımlarında 193 sayılı GVK' nun 94/6-b-i alt bendinde göre kar dağıtımına bağlı tevkifat yapmaları gerekmektedir.

Tam mükellef kurumların, kurumlar vergisine tabi tutulan kurum kazancının ortaklara dağıtılmasına bağlı olarak yapılacak olan gelir vergisi tevkifatının oranı, kar dağıtımını yapan kurumun halka açık anonim şirket olması halinde %5, diğer kurumlarda ise %15 olarak uygulanmaktaydı.

4842 sayılı Kanunla değişmeden önceki kar payı dağıtımına bağlı

tevkifat uygulamasında, sadece kurumlar vergisine tabi tutulmuş kurum kazançlarının ortaklara dağıtımı tevkifata tabi bulunduğundan, kurumlar vergisinden istisna edilen kazançların ortaklara dağıtımında da tevkifat yapılmamaktaydı. Ayrıca, kar payı elde eden ortağın tüzel veya gerçek kişi olması ya da kurumlar veya gelir vergisine tabi olup olmamasının, kar payı dağıtımına bağlı tevkifat uygulamasında da herhangi bir önemi bulunmamaktaydı.

2- 24.04.2003 Tarihinden Sonra Yapılan Kar Payı Dağıtımlarında Vergileme

Çeşitli vergi kanunlarında değişiklik yapan 4842 sayılı Kanunu'nun 12'nci maddesi ile kurumlar vergisi mükelleflerinin kar payı dağıtımında vergilendirmeyi düzenleyen, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/6-b maddesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiş ve söz konusu değişiklik 24.04.2003 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir.

“b) i) Tam mükellef kurumlar tarafından; tam mükellef gerçek kişilere, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve bu vergilerden muaf olanlara dağıtılan, 75 inci 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 inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarından (Kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımı sayılmaz.),

iii) 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (4) numaralı bendinde yazılı menkul sermaye iradının ana merkeze aktarılan tutarı üzerinden,

Tam mükellef kurumlar tarafından 24.04.2003 tarihinden itibaren yapılacak kar payı dağıtımlarının vergilendirilmesinde, karın hangi döneme ve hangi kazanç nev'inden oluştuğu dikkate alınmadan esas itibariyle, - yukarıda belirtilen - 4842 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanunu'nun 94-6-b maddesinde yapılan yeni düzenlemelere göre vergilendirilmesi gerekir. Ancak, 4842 sayılı Kanunla, Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen Geçici 62. madde hükmü ile kurumların, 24.04.2003 tarihinden sonra yapacakları 1999-2002 hesap dönemlerine ait kazançlarının dağıtımında Gelir Vergisi Kanunu'nun 4842 sayılı Kanunla değişik 94-6-b maddesi ile Geçici 62 maddesi birlikte dikkate alınması gerekmektedir.

Özetle, 4842 Sayılı Kanunla, Gelir Vergisi Kanuna eklenen Geçici 62. madde hükmüyle, kurumların tevkifata tabi tutulan veya tutulacak yatırım indirimleri ile 1999-2002 vergilendirme dönemlerinde elde edilen istisna kazançlarından kaynaklanan kazançlarının dağıtımında, kar payı dağıtımına bağlı gelir vergisi tevkifatı yapılmaması sağlanmıştır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94-6-b maddesinde 4842 sayılı Kanunla yapılan yeni düzenlemeyle, tam mükellef kurumlar tarafından, istisna olsun olmasın herhangi bir ayırıma tabi tutulmaksızın tüm kurum kazançlarının, kurumlar vergisi mükellefi olan ortaklar dışındaki ortaklara, dağıtımlarının tevkifata tabi tutulması sağlanmıştır. Kar payı dağıtımına bağlı tevkifat uygulamasında, kar payını elde eden kişinin durumu, tevkifat yapılıp yapılmaması gerektiğinin tespiti açısından önem taşıyor hale getirilmiştir.

Bu durumda, kar payı elde eden kişi eğer ki kurumlar vergisi mükellefi ise elde ettiği kar payları için kar payı dağıtımında bulunan kurum tarafından, kar payı dağıtımına bağlı tevkifat yapılmayacak; eğer ki, kar payını elde eden kurum veya oluşum mükellef değilse ya da gelir vergisi mükellefi olan gerçek kişi ise kar payı dağıtımında bulunan kurum, dağıttığı kar payları için kar payı dağıtımına bağlı olarak, Gelir Vergisi Kanununun 94/6-b maddesi uyarınca gelir vergisi tevkifatını yapması gerekmektedir Dolayısıyla, böyle bir uygulamayla, bir anlamda kurumsallaşma veya holdingleşme teşvik edilmektedir.

Gelir vergisi Kanunu'nda yapılan düzenlemelerle, tam mükellef kurumlar tarafından aşağıda belirtilen kişi, oluşum ve kurumlara yapılan kar payı dağıtımları tevkifata tabi bulunmaktadır Bu kişiler;

- Tam ve dar mükellef gerçek kişiler,
- Gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlar veya bu vergilerden muaf olanlar,
- Dar mükellef kurumlar (Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kâr payı elde edenler hariç),

Tam mükellef kurumlar tarafından, yukarıda belirtilen kişilere, Gelir Vergisi Kanunu'nun 75'inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) maddeleri kapsamında yapılan hesaben veya nakden kar payı ödemelerinde, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94-6-b-i maddesi uyarınca tevkifat yapılması gerekir

Tam mükellef kurumlarca, yukarıda belirtilen kişiler dışında kalan kişi ve kurumlara yapılacak kar payı ödemeleri üzerinden, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/6-b maddesi uyarınca, kar payı dağıtımına bağlı tevkifat yapılması mümkün bulunmamaktadır Bu kapsamda,

tam mükellef kurumlar, ortağı bulunan kurumlar vergisi mükellefi kurum veya oluşumlara yapmış oldukları veya yapacakları kar payı ödemeleri üzerinden kar payı dağıtımına bağlı tevkiyat yapmamaları gerekmektedir.

Ayrıca, elde ettikleri karlarını ortaklarına dağıtmayarak sermayeleri ne ekleyen kurumlar, sermayelerine ekledikleri kar paylarını bir anlamda ortaklara dağıtılmış kar payı olarak değerlendirmeyerek hiç bir şekilde kar payı dağıtımına bağlı tevkiyat yapmayacaklardır. Çünkü, 4842 sayılı Kanunla yapılan düzenlemeyle, karın doğrudan ortaklara dağıtılmayarak sermayeye ilave edilmesi, kar payı dağıtımı sayılmamıştır.

Örnek: Tam mükellef Ev Yapı A.Ş., 30.04.2006 tarihinde yaptığı genel kurulda 2005 yılına ilişkin karın 100.000 YTL'sinin 25.06.2006 tarihinde hisseleri oranında ortaklara dağıtılmasına karar vermiştir. Kurumun, dağıtımına karar verdiği 2005 yılına ilişkin kazancın içerisinde, indirim ve istisna kazanç bulunmamaktadır.

Söz konusu kurumun, ortaklık yapısı ve ortakların hisse oranları aşağıdaki gibidir.

Ortağın Unvanı (Adı-Soyadı)	Ortakların Mükellefiyet Durumları ve Kazancı Elde Etme Şekilleri	Hisse Payı	Ödenen Kar Payı Tutarı (YTL)
Fast Corporation	Dar Mükellef Kurum Olup, Kar Payını Doğrudan Elde Etmiştir.	%5	5.000
Exit Corporation	Dar Mükellef Kurum Olup, Kar Payını Türkiye'deki İşyeri Aracılığıyla Elde Etmiştir	%6	6.000
John Porter	Dar Mükellef Gerçek Kişi	%5	5.000
Murat Güçlü	Tam Mükellef Gerçek Kişi	%10	10.000
Ham Yapı A.Ş	Tam Mükellef Kurum.	%15	15.000
Doğa Koruma. Vakfı	Kurumlar Vergisi Mükellefi Değildir..	%10	10.000
Yağız Koll. Şirketi	Türkiye'de Faaliyet Göstermekte	%12	12.000
Alp Eren - Ece Yiğit Adi Ortaklığı	Türkiye'de Faaliyet Göstermekte.	%20	20.000
İstanbul Büyükşehir Belediyesi	Belediyenin İştirakidir	%4	4.000
Makine ve Kimya Endüstrisi Kurumu	Kamu İktisadi Teşebbüsü	%13	13.000

Bu durumda, tam mükellef Ev Yapı A.Ş, 2005 yılı karının 25.06.2006 tarihinde ortaklara dağıtımında, 4842 sayılı Kanunla değişik Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/6-b maddesine göre, kar payı dağıtımına bağlı tevkifat uygulamasını, ortaklarının durumlarına göre yaparak Haziran/2006 vergilendirme dönemine ilişkin muhtasar beyanname ile 20.Temmuz.2006 tarihine kadar da bağlı bulunduğu Vergi Dairesine beyan edecek 26 Temmuz 2006 tarihine kadar ödeyecektir.

Ortakların Unvanı (Adı-Soyadı)	Ortakların, Hukuki Yapıları ve Kazanç Elde Etme Şekilleri Dikkate Alınarak Dağıtılacak Kar Paylarının Tevkifata Tabi Olup olmadığı	Hesaplanan Tevkifat Tutarı
Fast Corporation	Dar Mükellef Kurum olduğundan, ve kar payını doğrudan (işyeri olmaksızın) elde ettiğinden dağıtılacak kar payı üzerinden, GVK/94-6-b-i uyarınca %10 tevkifat yapılacaktır.	500
Exit Corporation	Söz konusu şirket, dar mükellef kurum olmasına rağmen, kar payını, Türkiye'deki işyeri aracılığıyla elde ettiğinden, dağıtılacak kar payı üzerinden tevkifat yapılmayacaktır.	Bulunmamakta
John Porter	Söz konusu ortak dar mükellef gerçek kişi olduğundan, dağıtılacak kar payı üzerinden, GVK/94-6-b-i uyarınca %10 tevkifat yapılacaktır.	500
Murat Güçlü	Söz konusu ortak tam mükellef gerçek kişi olduğundan dağıtılacak kar payı üzerinden, GVK/94-6-b-i uyarınca %10 tevkifat yapılacaktır.	1.000
Ham Yapı A.Ş	Söz konusu şirket, tam mükellef Kurum olarak kurumlar vergisi mükellefi olduğundan, dağıtılacak kar payı üzerinden tevkifat yapılmayacaktır.	Bulunmamakta
Doğa Koruma Vakfı	Söz konusu vakıf , B.K.K. uyarınca kurumlar vergisinden muaf olmasına rağmen, dağıtılacak kar payı üzerinden GVK/94-6-b-i uyarınca %10 tevkifat yapılacaktır.	1.000

Yağız Koll. Şti.	Kollektif Şirketler , gelir veya kurumlar vergisine tabi olmadıklarından, şirketlere dağıtılacak kar payları, GVK/94-6-b-i uyarınca %10 tevkifata tabidir.	1.200
Alp Eren - Ece Yiğit Adi Ortaklığı	Adi ortaklıklar , gelir veya kurumlar vergisine tabi bulunmalarına rağmen, bu ortaklıklara dağıtılacak kar payları, GVK/94-6-b-i uyarınca %10 tevkifata tabidir	2.000
İstanbul Büyükşehir Belediyesi	Belediyeler , gelir veya kurumlar vergisine tabi bulunmadıkları halde, bu tür birimlere yapılacak kar payı ödemeleri üzerinden, GVK/94-6-b-i uyarınca %10 tevkifat yapılması gerekir.	400
Makine ve Kimya Endüstrisi Kurumu	Kamu İktisadi Teşebbüs ve işletmeleri , kurumlar vergisi mükellefi olduğundan bu kurumlara yapılacak kar payı ödemeleri üzerinden tevkifat yapılmayacaktır.	Bulunmamakta

Kar payı dağıtımına bağlı tevkifat uygulamasında, iştirak edilen kurumca iştirak eden kuruma yapılan kar payı ödemelerinden tevkifat yapılmamakla birlikte, iştirak eden şirketin elde ettiği ve elde etme esnasında tevkifata tabi tutulmamış iştirak kazançlarını, kurumlar vergisi mükellefi olmayan ortaklarına kar payı olarak dağıtılmaları halinde, dağıtılan kısım üzerinden Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/6-b maddesine göre tevkifat yapılması gerekir. Ancak, kurumun elde ettiği iştirak kazancını, kurumlar vergisi mükellefi olan ortaklara dağıtımında ise kar payı dağıtımına bağlı tevkifat uygulaması yapılmayacaktır.

Örnek : Tam mükellef Doğa Kent İnş Tic.Ltd. Şti. 30.03.2006 tarihinde yaptığı genel kurulunda 2005 yılına ilişkin bilanço karının

200.000 YTL'sinin 25.05.2006 tarihinde ortaklara, hisseleri oranında dağıtılmasına karar vermiştir Dağıtıma konu karın dağılımı ve şirketin ortaklık yapısı ve payları aşağıdaki gibidir

Karın Oluşumu

Faaliyet Karı	150.000
İştirak Kazancı	50.000
Toplam	200.000

Ortaklık Yapısı

<u>Ortakların Adı Soyadı/Unvanı</u>	<u>Hissesi</u>
Gazi Taşcı	25
Sağlam Tuğla San A.Ş.	25
Işık Boya San.Tic Adi Kom.Şti.	50

Tam mükellef Doğa Kent İnş Tic.Ltd. Şti., 2005 yılı karını, 25.05.2006 tarihinde ortaklara dağıtımında, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/6-b maddesine göre kar payı dağıtımına bağlı tevkifat uygulamasını aşağıdaki şekilde yapacaktır

Ortağın Ünvanı (Adı Soyadı)	Ortakların, Mükellefiyet Durumları Dikkate Alınarak, Dağıtılacak Karın Şirketçe Tevkifata Tabi Bulunup Bulunmadığı	Dağıtılan /Elde Edilen Kar Payı Tutarı	Tevkifat Tutarı
Gazi Taşcı	Söz konusu ortağın gerçek kişi olması nedeniyle tevkifat yapılacaktır	50.000	5.000
Sağlam Tuğla San. A.Ş.	Söz konusu şirket, kurumlar vergisi mükellefi olduğundan kar payı dağıtımında tevkifat yapılmayacaktır	50.000	Yok
Işık Boya San. Tic. Adi Kom. Şti.	Adi komandit şirketler, gelir veya kurumlar mükellefi olmamaları nedeniyle, bu şirketlere yapılacak kar payı ödemelerinde tevkifat yapılacaktır	100.000	10.000

B- Dar Mükellef Kurumlarda Tevkifat Uygulaması

1- -24.04.2003 Tarihinden Önce Tevkifat Uygulaması

Tam mükellef kurumlarda uygulanan kar payı dağıtımına bağlı tevkifat uygulaması; dar mükellef kurumların kanuni veya iş merkezlerinin yurt dışında bulunması nedeniyle, bu kurumların ana merkezden bağımsız olarak kar payı dağıtamayacağı esasından dolayı kazanç dağıtımından bağımsız bir esasa bağlanmıştır

Bu esas uyarınca, dar mükellef kurum ve oluşumlar, kurumlar vergisine tabi tutmuş oldukları kurum kazançlarından, hesaplanan kurumlar vergisi ve fon payı düşüldükten sonra kalan kısmı Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/6-b-iii maddesine göre gelir vergisi tevkifatına tabi tutmaları gerekmektedir.

Dar mükellef kurumlarda, indirim ve istisnalar -iştirak kazançları istisnası hariç- düşülmeden önceki kurum kazançlarından, hesaplanan kurumlar vergisi ve fon payı düşüldükten sonra kalan kısım Gelir Vergisi Kanunu'nun 75/4 maddesine göre, menkul sermaye iradı olarak sayılmıştır. Bu kurumlar, hesapladıkları menkul sermaye iratlarından, indirim ve istisnalar düşüldükten sonra kalan kısmı ise Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/6-b-iii maddesine göre, ana merkezlerine aktarınlar veya aktarmasınlar gelir vergisi tevkifatına tabi tutmaktaydılar.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/6-b-iii hükmü uyarınca yapılacak olan tevkifat oranı, tüm dar mükellef kurumlar için %15 olarak uygulanmıştır.

2-24.04.2003 Tarihinden Sonra Tevkifat Uygulaması

Dar mükellef kurumların, kurumlar vergisine tabi tutulan kurum kazançlarından kurumlar vergisi ve fon payı düşüldükten sonra kalan kısmı, Gelir Vergisi Kanunu'nun 4842 sayılı Kanunla değişmeden önceki 94/6-b-iii maddesi uyarınca tevkifata tabi tutulmasını gerektirmekteydi. Zira, dar mükellef kurumlarda, indirim ve istisnalar -iştirak kazançları istisnası hariç- düşülmeden önceki kurum kazançlarından, hesaplanan kurumlar vergisi ve fon payı düşüldükten sonra kalan kısım G.V.K'nun 75/4 maddesine göre, menkul sermaye iradı olarak sayılmıştı.

Vergi kanunlarında değişiklik yapan 4842 sayılı Kanununun 7'inci maddesi ile dar mükellef kurumlarda menkul sermaye iradını tanımlayan Gelir Vergisi Kanunu'nun 75/4'üncü maddesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca yıllık veya özel beyanname

veren dar mükellef kurumların, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşül - dükten sonra kalan kısmı,”

Dar mükellef kurumlarda, kurum kazancının ikinci aşamada vergilendirmesini sağlamak amacıyla vergilendirilecek kazanç türünü ve hesaplama şeklini belirleyen Gelir Vergisi Kanunu'nun 75/4' inci maddesine ilişkin değişiklik 24.04.2003 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Dolayısıyla hesap dönemleri 24.04.2003 tarihinden sonra kapanan veya bu tarihten önce kapanmakla birlikte kurumlar vergisi veya özel beyannamesini Nisan/2003 veya sonraki aylarda verecek olan dar mükellef kurumlar, kurumlar vergisine tabi tuttukları veya istisna veya indirimler nedeniyle vergiye tabi tutmadıkları kurum kazançlarını 4842 sayılı kanunla değişik Gelir Vergisi Kanunu'nun 75/4 maddesine göre menkul sermaye iradı olarak belirlemeleri gerekir.

Dar mükellef kurumlarda, kurum kazancı ilk aşamada kurumlar vergisine tabi tutulduktan sonra ikinci aşamada gelir vergisine tabi tutulabilmesi için kurum kazancının Gelir Vergisi Kanunu'nun 75/4'üncü menkul sermaye olarak hesaplanmasında, 4842 sayılı Kanunla söz konusu madde hükmünde yapılan değişiklikle, dar mükellef kurumların indirim ve istisnalardan önceki kurum kazancından kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısmı menkul sermaye iradı olarak tanımlanmıştır. Değişiklikten önceki uygulamada ise, kurum kazancından tam mükellef kurumlardan elde edilen iştirak kazançları ve kurumlar vergisi ile birlikte fon payı da düşülerek menkul sermaye iradı tespit ediliyordu. Yapılan bu son düzenlemeyle, dar mükellef kurumların elde ettikleri iştirak kazançları da menkul sermaye iradının tespitinde indirilmediğinden, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94-6-b-iii maddesine göre tevkifata tabi tutulacaktır.

Dar mükellef kurumların ikinci aşamada vergilendirilmesini sağlayan ve kurum kazancının menkul sermaye iradı olarak tanımlandığı Gelir Vergisi Kanunu'nun 75/4'üncü maddesinin 4842 sayılı Kanunla değişmeden önceki ve sonrasına göre karşılaştırmalı hesaplaması aşağıdaki gibidir:

	4842 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklik	
	Öncesi	Sonrası
İndirim ve İstisnalardan Önceki Kurum Kazancı	+	+
İştirak Kazancı	İndirilir	İndirilmez
Kurumlar Vergisi	İndirilir	İndirilir
Fon Payı	İndirilir	Kaldırıldı
Kalan	MSİ	MSİ

Örnek: Türkiye'deki şubesi aracılığıyla ticari faaliyette bulunan dar mükellef Xorox, Şirketinin 2002 hesap dönemine ilişkin bilgileri aşağıdaki gibidir:

Ticari Bilanço Karı	200.000
İştirak Kazancı	100.000
Yatırım İndirimi	10.000

Dar mükellef Xorox Şirketi'nin 2002 yılı kazancı üzerinden hesap

lanacak kurumlar vergisi ve menkul sermaye iradı tutarları aşağıdaki gibidir.

Kurumlar Vergisinin Hesaplanması

Ticari Kazanç	200.000
Yatırım İndirimi	-10.000
İştirak Kazancı	-100.000
İndirim ve İstisnalar Toplamı	110.000
Kurumlar Vergisi Matrahı	90.000
Hesaplanan Kurumlar Vergisi	27.000
Hesaplanan Fon Payı	2.700

İsitsnaya İlişkin Tevkifatın Hesaplanması

Gelir Vergisi Tevkifat Matrahı (Yatırım İndirimi)	10.000
Gelir Vergisi	1.800
Fon Payı	180

Söz konusu kurum 2002 yılı kazancını 2006 yılında ana merkeze aktardığında tevkifat matrahı aşağıdaki gibi tespit edilecektir

Menkul Sermaye İradının Hesaplanması

	4842 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklik	
	Öncesi	Sonrası
Kurum Kazancı	200.000.	200.000.
İştirak Kazancı	-100.000.	İndirilmez.
Kurumlar Vergisi	-27.000	-27.000.
Fon Payı	-2.700.	İndirilmez.
MSİ (GVK 75/4)	70.300.	173.000.
İndirim ve İstisnalar (Yatırım İndirimi)	10.000	İndirilmez.
Tevkifat Matrahı	60.300	173.000
Gelir Vergisi Tevkifatı	9.045	17.300
Fon Payı	905	-

Yukarıda verilen örnek olayda da görüldüğü üzere, 24.04.2003 tarihinden sonra yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların, Gelir Vergisi Kanunu'nun 75/4'üncü maddesine göre hesaplayacakları menkul sermaye iradının tutarı değişmektedir

Dar mükellef kurumlarca elde edilen kurum kazançlarının, ikinci aşamada menkul sermaye iradı olarak Gelir Vergisi Kanunu'nun 94-6-b-iii maddesine göre tevkifata tabi tutulmasında, söz konusu iradın veya kazancın işletmede bulunup bulunmadığının ya da ana merkeze aktarılıp aktarılmadığının herhangi bir önemi bulunmamak taydı.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94-6-b-iii maddesinde 4842 sayılı Kanunu'nun 12'nci maddesi ile yapılan düzenlemeyle, dar mükellef kurumlarda ,menkul sermaye iradı olarak nitelendirilen kazancın ana merkeze intikal ettirilmesi halinde tevkifata tabi olacağı hüküm altına alınmıştır Bu düzenlemeyle, dar mükellef kurumlarda kazancın işletmede bırakılması hali, tam mükellef kurumlardaki kar dağıtımının yapılmaması hali ile eşdeğer tutularak, ana merkeze kar aktarımı yapılmadığı sürece ikinci aşama vergileme olarak nitelendirilen menkul sermaye iradı vergilendirilmesinin yapılması mümkün bulunmaktadır. Ayrıca, söz konusu düzenleme 24.04.2003 tarihinden itibaren geçerli olduğundan, 2002 yılı kazançları da bu uygulamadan yararlanacaktır.

Dar mükellef kurumlarda, kurum kazancının ikinci aşamada G.V.K'nun 75/4 ve 94-6-b-iii maddesine göre menkul sermaye iradı olarak vergilendirilmesi, söz konusu kazançların ana merkeze aktarılmasına bağlanmış olmakla birlikte 2002 vergilendirme dönemine ait kazancın ana merkeze intikalinde, ana merkeze aktarılan tutar ile hesaplanan menkul sermaye iradı tutarı birbirine eşit olmayacaktır. Ana merkeze aktarılacak tutarın hesaplanmasında kurumlar vergisi üzerinden ödenen fon payı düşülürken, 4842 sayılı Kanunla G.V.K.'nun 75/4 maddesine göre menkul sermaye iradının hesaplanmasında fon payı düşülmediğinden menkul sermaye iradı olarak tespit edilen rakam ile ana merkeze aktarılan rakam birbirine eşit olmayacaktır.

Örnek: Türkiye bulunan işyeri aracılığıyla ticari faaliyette bulunan dar mükellef Fox Co. pazarlama şirketinin 2005 hesap döneminde elde ettiği kazanç tutarı 300.000 YTL. olup vergisel yükümlülükler ödendikten sonra kalan kazancın tamamı 17.06.2006 tarihinde İngiltere'deki ana merkeze aktarılmıştır

Kurumlar Vergisinin Hesaplanması

Ticari Kazanç	300.000
Hesaplanan Kurumlar Vergisi	90.000

Menkul Sermaye İradı ve Tevkifat Matrahının Hesaplanması

Ticari Kazanç	300.000
Kurumlar Vergisi	90.000
Ana Merkeze Aktarılabilecek Tutar	210.000
MSİ (GVK 75/4)	210.000
Kazanç Aktarımına Bağlı Tevkifat Matrahı	210.000

IV- KARIN SERMAYEYE EKLENMESİ

Gelir Vergisi Kanunu'nun 4842 sayılı Kanunla değişik, 94/6-b-i ve ii maddelerinin parantez içi hükmü ile karın sermayeye eklenmesinin kar dağıtımını sayılmayacağını belirlediğinden, kurumlar vergisine tabi tam mükelleflerin elde ettikleri kazançlarını, sermayeye eklemeleri halinde, sermayeye ekledikleri karlar üzerinden herhangi bir şekilde kar dağıtımına bağlı tevkifat yapmayacaklardır

Ayrıca, 4842 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanunu'nun 94-6-b maddesinde yapılan yeni düzenlemede yer alan bu hüküm, söz konusu değişiklikten önceki düzenlemede de bulunmaktaydı. Bu kapsamda, sermayeye eklendiği için tevkifata tabi tutulmayacak karın, elde edildiği vergilendirme döneminin de herhangi bir önemi bulunmamaktadır.

Ancak, 1999-2002 yıllarında elde edilen kurum kazancının içinde,

istisna kazançlardan kaynaklanan karların da bulunması halinde, bu karların bir kısmının sermayeye eklenmesi durumunda, sermayeye eklenen karın istisna kazançlardan mı yoksa kurumlar vergisine tabi tutulmuş karlardan mı ya da oranları dahilinde her ikisinden de mi oluştuğu konusunda uygulamada tam bir birliktelik bulunmakla birlikte, bu tür durumlarda, öncelikle kurumlar vergisine tabi tutulmuş kazançlardan kaynaklanan kısmın sermayeye eklendiğinin kabul edilmesi mükellef hukuku açısından daha uygun olduğu kabul edilmektedir. Söz konusu yıllarda elde edilen ve istisna kazançlardan kaynaklanan karların, ortaklara dağıtımı kar dağıtımına bağlı tevkifat uygulamasına tabi bulunmazken, kurumlar vergisine tabi tutulmuş kazançların ortaklara dağıtımı, kar dağıtımına bağlı tevkifat uygulamasına tabi bulunmaktadır.⁸

Bu nedenle, sermaye eklenen ve/veya dağıtımına tabi tutulan karın istisna kazançlardan kaynaklanıp kaynaklanmadığı tevkifat uygulaması yönünden büyük önem arz etmektedir.

Örnek : Tam mükellef Ece Gıda Maddeleri Sanayi A.Ş., 23.05.2006 tarihinde yaptığı genel kurulda; 2005 yılında elde edilen dağıtılabılır net 350.000 YTL tutarındaki dönem karının 150.000 YTL'nin sermaye ilave edilmesine ve kalan karın tamamının ise ortaklara dağıtılmasına karar vermiştir Ece Gıda Maddeleri Sanayii A.Ş.'nin dağıtımına konu ettiği 2005 yılı karının 200.000.YTL.'lık kısmı kurumlar vergisine tabi tutulmuş ticari kardan, 150.000 TL.'lık kısmı ise tevkifata tabi tutulmuş yatırım indiriminden kaynaklanmaktadır.

Ece Gıda Maddeleri Sanayii A.Ş.'nin sermayeye ilave ettiği 150.000

⁸ Kurumlar Vergisi 67 Seri Numaralı Genel Tebliği 06.02.2000 Tarih ve 23956 Sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanmıştır

YTL'lık kısmının öncelikle kurumlar vergisine tabi tutulmuş kurum kazancından kaynaklandığı kabul edildiğinde, dağıtımına konu kar payları üzerinden tevkifat yapılıp yapılmayacağı aşağıdaki şekilde belirlenebilecektir.

Dağıtılabilir Toplam Kurum Kazancı		350.000
-Yatırım İndirimi	150.000	
-Kurum Kazancı	200.000	
Sermaye Eklenen Tutar		150.000
-Kurum Kazancı	150.000.	
Dağıtılan Kurum Kazancı		200.000
-Yatırım İndirimi	150.000	
-Kurum Kazancı	50.000	
Tevkifata Tabi Tutulacak Kar Payı		50.000
-Kurum Kazancı	50.000	
Tevkifata Tabi Tutulmayacak Kar Payı		150.000
-Yatırım İndirimi	150.000	

V- KURUMLARIN KAZANÇ AKTARIMI VEYA DAĞITIMLARININ TEVKİFATA TABİ TUTULMASINDA UYGULAMA DÖNEMİ

Tam mükellef kurumların kar payı dağıtımları ve dar mükellef kurumların kazanç aktarımlarının vergilendirilmesi ile tam ve dar kurumlar vergisi mükelleflerinin istisna kazançları üzerinden vergi

tevkifatı yapılmamasına ilişkin olarak 4842 sayılı Kanunla 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 94-6-b maddesinde yapılan düzenlemeler 24.04.2003 tarihinde yürürlüğe girmiş bulunmaktadır.

4842 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanunu'nun 94-6-b maddesinde yapılan değişiklikler; kurum kazançlarının vergilendirilmesine yönelik olarak, tam veya dar mükellef kurumların, kurumlar vergisinden istisna tutulan veya kar payı dağıtımlarına konu edilen ya da menkul sermaye iradı olarak sayılan kurum kazançları üzerinden yapılması gereken gelir vergisi tevkifatlarına ilişkindir.

Kar payı dağıtımları ve istisna kazançlara ilişkin tevkifat uygulamasının, genelde takvim yılı olarak belirlenen hesap dönemlerinin yılın son günü itibariyle kapanması ve kurumlar vergisine ilişkin beyannamenin de vergilendirme dönemini takip eden yılın dördüncü ayı olan Nisan ayı içerisinde verilmesine müteakip yapılması gerektiğinden, 2002 hesap dönemine ait vergiye tabi kurum kazançlarının tespitinde indirim konusu edilen istisna kazançlar ile dağıtılacak kurum kazançları için 4842 sayılı Kanunla değişmeden önceki G.V.K.'un 94-6-b madde hükmüne göre yapılması gereken tevkifatların yapılıp yapılamayacağı uygulamada tartışılır hale gelmiştir

Diğer bir anlatımla, kurum kazançları için yapılacak tevkifat uygulamasının vergilendirme dönemi, kurumlar vergisinden istisna tutulan kazançlar açısından kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği, kar payı dağıtımlarında ise kar payı dağıtımlarının yapıldığı ay olmaktadır. Dolayısıyla, bu tevkifatların yapıldığı vergilendirme döneminde hangi kanun hükmü (değişiklikten önce veya sonra) geçerli ise o hükümlerin uygulanması gerekir. 4842 sayılı kanunla Gelir vergisi Kanunu'nun 94' üncü maddesinde yapılan düzenleme 24.04.2003 tarihinden geçerli olmak üzere yapıldığından 2002 yılı vergilendirme dönemine ait kurum kazançlarının Gelir Vergisi Ka-

nunu'na göre vergilendirilmesinde değişiklikten sonraki hükümlerin uygulanmasını gerektirmektedir. Bu kapsamda, 2002 yılına ilişkin olarak Nisan/2003 ayında verilen kurumlar vergisi beyannamelerinde indirim konusu edilen istisna kazançlar ile bu yıla ait kazançların kurumlar vergisi mükellefi olan ortaklara dağıtımında kar payı dağıtımına bağlı tevkifatın yapılmaması gerekir. Bilindiği üzere, kurumlar vergisine tabi bulunan mükellefler, kurumlar vergisi beyannamelerini, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 21'inci maddesine göre, hesap dönemlerinin kapandığı ayı takip eden 4'üncü ay içerisinde bağlı buldukları vergi dairelerine vermeleri gerekmektedir. Bu nedenle, kendilerine takvim yılı dışında, özel hesap dönemi tayin edilen kurumlar vergisi mükelleflerinin, kendilerine tahsis edilen hesap dönemlerinin kapandığı ayı takip eden 4. ay içerisinde kurumlar vergisi beyannamelerini vermeleri gerektiğinden, bu beyannamenin verildiği ayın Nisan/2003 ayından önceki herhangi bir ay olması durumunda, indirim ve istisnalar dolayısıyla gelir vergisi tevkifatının yapılarak beyan edilmesi gerekir⁹

Diğer taraftan, tam mükellef kurumlarca yapılacak olan kar dağıtımlarının vergilendirme dönemleri; kurumlar vergisi beyannamesine bağlanmayarak, nakden veya hesaben karın dağıtılmasına bağlandığından, Nisan/2003 ayından önce verilen kurumlar vergisi beyannameleri için de 4842 sayılı Kanunla değişik G.V.K' nun 94-6-b maddede hükümlere göre tevkifatın yapılıp yapılmayacağını belirlenmesi gerekir.

9 Kurumlar Vergisi 81 Seri Numaralı Genel Tebliğ 24.06.2003 Tarih ve 25148 Sayılı Resmî Gazete'de Yayımlanmıştır

BÖLÜM 3

KAR PAYINI ELDE EDENLERİN VERGİLENDİRİLMESİ

I- Kar Paylarının Elde Edilmesi

Türk vergi sisteminde gelir vergisi gibi, gelir üzerinden alınan vergilerde vergileme şekli genel olarak beyan esasına dayanmaktadır. Gelir vergisinin mükellefi olan gerçek kişiler, bir takvim yılında G.V.K.'un ikinci maddesinde belirtilen gelir unsurlarından elde ettikleri kazanç ve iradları yıllık beyanname ile bildirmek suretiyle vergilendirirler. Vergilendirecek gelir tutarı vergi kanunlarında belirtilen usullere uygun olarak mükellefler tarafından serbestçe tespit olunur.

Bu kapsamda, gerçek kişilerin, kurumlar vergisi mükellefi olan kurum veya oluşumların, sermayelerine katılmaları dolayısıyla bu kuruluşların elde ettikleri kazançlarından sermaye payları ve diğer ölçütlere göre elde ettikleri gelirler, Gelir Vergisi Kanunu'nun 75'inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde menkul sermaye iradı olarak belirlenmiştir. Ancak, tam mükellef kurumlardan kar payı elde eden gerçek kişilerin elde ettikleri bu kar paylarının yarısı 4842 sayılı Kanun ile Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen 22'nci madde hükmü ile istisna tutulmuştur.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 75'inci maddesinde menkul sermaye iradı olarak sayılan kar paylarının vergilendirilebilmesi için elde edilmesi gerekir. Vergi hukukunun genel prensipleri açısından elde edilmeyen gelirlerin vergilendirilmesi düşünülemeyeceğinden, gerçek kişiler tarafından elde edilen ve menkul sermaye iradı olarak kabul edilen kar paylarının elde edildiği vergilendirme döneminin geliri olarak vergiye tabi tutulması gerekir.

Menkul sermaye iratlarında vergiyi doğuran olay olarak elde etme, hukuki ve ekonomik tasarrufa bağlanmıştır. Hukuki tasarruf; gelirin sahibi tarafından elde edilebilir veya istenebilir hale gelmesidir. Ekonomik tasarruf ise; ödemeyi yapacak olan tarafından gelirin, sahibinin emrine sunulmuş olmasıdır. Aslında, hukuki ve ekonomik tasarruf iç içe girmiş durumdadır. Menkul sermaye iratlarında ve dolayısıyla kar paylarında, elde etme; kar paylarının, elde edecek kişiler tarafından istenebilir hale gelmiş veya bu kişilerin tasarruflarına sunulmuş olması gerekmektedir. Kar paylarının vergilendirilebilmesi için gerekli olan bu koşullar, kar payını dağıtacak olan kurumlara göre değişiklik göstermektedir. Örneğin anonim şirketlerde, kar payının dağıtımı için, Türk Ticaret Kanunu hükümleri uyarınca genel kurulun karar alması gerekmektedir. Oysa, yine kurumlar vergisi mükellefi olan iş ortaklarında, böyle bir uygulama yapmak mümkün değildir.

Bu kapsamda, gerçek kişilerin tam mükellef kurumlardan 2003 yılından itibaren elde edecekleri kar paylarının yarısı, gelir vergisinden istisna tutulduğundan istisnadan sonra kalan kısım vergiye tabi tutulabilecektir.

Tam mükellef kurumların 1998-2002 yıllarında elde ettikleri karları, 2003 veya müteakip yıllarda gerçek kişi ortaklara dağıtımlarında, elde edilen kar paylarının vergilendirilmesinde Gelir Vergisi Kanununun 22'nci maddesinde yer alan istisnanın uygulanma şekli Gelir Vergisi Kanununun Geçici 62'nci maddesinde düzenlenmiştir.

II- Tam Mükellef Gerçek Kişilerin Elde Edecekleri Kar Paylarının Vergilendirilmesi

A- Kurumların 1998 ve Önceki Yıllara Ait Kazançlarından Elde Edilecek Kar Payları

Kurumlar vergisine tabi şirket ve oluşumların, 1998 ve önceki yıllarda elde ettikleri kazançların vergilendirilmesi kurum bünyesinde yapılan %46 oranındaki vergilendirilmeyle tek aşamada yapıldığından, bu kazançların ortaklara dağıtımında kar dağıtımına bağlı vergilendirme yapılmamaktaydı.

Bu nedenle, 1998 ve önceki yıllara ait kurum kazançlarının, 2003 ve sonraki yıllarda ortaklara dağıtımında, kazancın elde edildiği vergilendirme dönemindeki uygulamaya paralel olarak, kar dağıtımında bulunan kurum bünyesinde kar dağıtımına bağlı tevkifat yapılmaya çağrı gibi bu kar payını elde eden ortaklar tarafından da elde edilen kar payları menkul sermaye iradı olarak yıllık beyanname ile beyan edilmeyecek ve gelir vergisine tabi tutulmayacaktır.

2003 ve izleyen yıllarda da, 1998 öncesine ilişkin kar paylarının dağıtımını tevkifat uygulamasına tabi olmadığı gibi elde eden gerçek kişiler tarafından gelir vergisine de tabi değildir.

Kurumlar vergisi mükelleflerinin, 1998 ve önceki yıllara ait karlarının 2003 ve izleyen yıllarda ortaklara dağıtması durumunda, kar payı elde eden gerçek kişi ortaklar bu karlar için yıllık gelir vergisi beyannameyi vermeyecekler veya beyanname vermeleri gerektiği durumlarda ise beyan edilen kazanç ve iratlara bu kar paylarını dahil etmeyeceklerdir.

B- Kurumların 1999-2002 Yıllarına Ait Kazançlarından Elde Edilecek Kar Payları

Gerçek kişilerin, tam mükellef kurumların 1999-2002 yılı kazançları üzerinden elde ettikleri, Gelir Vergisi Kanununun 75/1,2 ve 3. maddelerinde sayılan kar payları, menkul sermaye iradı olarak, 4842 sayılı Kanunla değiştirilmeden önceki vergilendirme şekline göre; öncelikle elde edilen kar payının 1/5 oranında hesaplanan vergi alacağı, alınan kar payına ilave edilerek beyan edilecek menkul sermaye iradı tespit edilmekte ve daha sonra beyan edilen bu menkul sermaye iradı üzerinden hesaplanan gelir vergisinden kar payı tutarına ilave edilen vergi alacağı düşülerek, ödenecek gelir vergi tutarı belirlenmekteydi.

Ancak, 4842 sayılı Kanununun 37/1-f maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu'nun Mükerrer 75'inci maddesinde yer alan vergi alacağı uygulaması, 24.04.2003 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılmıştır. Bu nedenle, tam mükellef kurumlar vergisi mükelleflerinin 1999-2002 yıllarında elde ettikleri karları, 2003 yılı ve izleyen yıllarda gerçek kişi ortaklarına dağıtılmaları halinde, bu kazançtan pay alan bir başka ifadeyle kar payı elde eden kişiler için 4842 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 62'nci maddede özel düzenleme yapılmıştır.

Yapılan bu düzenlemeye göre, tam mükellef kurumların 1999-2002 yıllarına ait olup dağıtıma tabi tuttukları karın oluşumu, karı elde edecek gerçek kişilerin vergilendirme şekli açısından aşağıda açıklanmıştır. Eger ki, tam mükellef kurum tarafından dağıtıma tabi tutulan söz konusu yıllara ait kar kurumlar vergisinden istisna olan yatırım indirimi, iştirak kazancı gibi kazançlardan oluşuyorsa, Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 62'nci

madde hükmüne göre, eğer ki kurumlar vergisine tabi tutulmuş kazançtan oluşuyorsa Gelir Vergisi Kanunu'nun 22'nci madde hükmü göre vergileme yapılacaktır

Tam mükellef kurumlar tarafından, 1999-2002 yıllarında elde edilen kazançların, hem kurumlar vergisinden istisna olan hem de istisna olmayan kazanç unsurlarından oluştuğu ve bu kazançların bir kısmı dağıtımına tabi tutulduğu durumlarda, Maliye Bakanlığının daha önceki uygulamalarına uygun olarak, dağıtımına tabi tutulan kazancın, istisnai kazançlardan kaynaklandığının kabul edilmesi gerekmektedir.¹⁰

1- Kurumlar Vergisine Tabi Tutulmuş Kurum Kazançlarının Kar Payı Olarak Elde Edilmesi

Tam mükellef kurumların kurumlar vergisine tabi tutulmuş 1999-2002 yıllarına ait kurum kazançlarını, 2003 yılı ve izleyen yıllarda dağıtmaları halinde, bu dağıtım dolayısıyla kar payı elde eden gerçek kişiler 4842 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen 22 ve Geçici 62 'inci madde hükümlerine elde ettikleri kar paylarını menkul sermaye iradı olarak beyan edeceklerdir.

Kar dağıtımında bulunan tam mükellef kurumlar tarafından, kurumlar vergisine ve kar payı dağıtımına bağlı gelir vergisi tevkifatına tabi tutulan kazançları, kar payı olarak elde eden gerçek kişiler, elde ettikleri kar payı dağıtımına bağlı vergi tevkifatı yapılmadan önceki bir anlamda vergi dahil brüt kar payı tutarının yarısını istisna kazanç olarak tenzil edeceklerinden, kalan tutarı, Gelir Vergisi Kanununun 86'ncı maddesindeki beyanname verme veya verilen beyannameye

10 Kurumlar Vergisi 67 Seri Numaralı Genel Tebliğ, 06.02.2000 Tarih ve 23956 Sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanmıştır

dahil etme serbestisini belirleyen hükümler doğrultusunda beyan edeceklerdir.

Beyan edilen menkul sermaye iradı üzerinden hesaplanacak olan gelir vergisinden, kar dağıtımında bulunan tam mükellef kurumca yapılan gelir vergisi tevkifatının tamamı mahsup edilerek ödenecek olan gelir vergisi belirlenecektir. Bu uygulama ile, tam mükellef kurumlardan elde edilen kar paylarının yarısı gelir vergisinden istisna tutulurken, istisna tutulan menkul sermaye iradına ait gelir vergisi tevkifatının tamamı beyan edilen menkul sermaye iradı için hesaplanan gelir vergisinden düşülecektir.

1.1. Tevkifata Tabi Yatırım İndiriminden Kaynaklanan Kazancın Kar Payı Olarak Elde Edilmesi

1.1.1. Kurumların, 1999 Yılına Ait Yatırım İndirimlerinden Kaynaklanan Kazançların Gerçek Kişi Ortaklarca Elde Edilmesi

Yukarıdaki bölümlerde geniş olarak açıklandığı üzere, Danıştay İçtihadı Birleştirmeleri Kurulu, 1999 yılı kazançları üzerinden indirilen yatırım indirimleri için Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/6'ncı maddesine göre tevkifat yapılmasına gerek bulunmadığına karar vermiştir.

Kurumlar vergisi mükelleflerinden, 1999 yılına ilişkin olarak yatırım indiriminden yararlanmalarına rağmen, yararlandıkları yatırım indirimi tutarı üzerinden tevkifat yapmayanlar veya yaptıkları gelir vergisi tevkifatını dava konusu ederek geri alanlar bu yıllara ait yatırım indiriminden kaynaklanan karları dağıtmaları halinde, dağıtılan kar payları üzerinden, kar payı dağıtımına bağlı olarak gelir vergisi tevkifatı yapmaları gerekmektedir. Gerçek kişiler tarafından elde edilen ve tam mükellef kurumlarca tevkifata tabi tutulmamış yatı-

rım indiriminden kaynaklanan kar paylarının %50'si gelir vergisinden istisna bulunmaktadır.

Bu nedenle, 1999 yılına ilişkin olarak yararlandıkları yatırım indirimleri üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapanlar ve yaptıkları tevkifatı da dava konusu etmeyen kurumlar vergisi mükellefleri, yatırım indiriminden kaynaklanan kazancı 2003 ve müteakip vergilendirme dönemlerinde ortaklarına dağıtmaları halinde, Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 62'nci madde hükmü uyarınca, kar payı dağıtımına bağlı gelir vergisi tevkifatı yapmayacaklardır. Bu kapsamda, kar payı elde eden gerçek kişiler, elde ettikleri kar payının net tutarına, bu kar payının 1/9'unu ilave ederek menkul sermaye iradını tespit edeceklerdir. Ayrıca, bu şekilde hesaplanan kar payının %50'si gelir vergisinden istisna bulunmaktadır.

Örnek: Ankara'da özel bir hastanede doktor olarak görev yapan Nihan Ece'nin kanuni ve iş merkezi yurt içinde veya dışında bulunan şirketlerden Ağustos/2006 ayında elde ettiği kar paylarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

	Kar Payı Elde Edilen Şirketlerin Unvanı		
	Doğu Paz. A.Ş.	Ev-Kur Ltd.Şti	Coton Co
Karın İlgili Bulunduğu Yıl	1999	2000	1999
Elde Edilen Kar Payı Tutarı	10.000	50.000	100.000
İştirak Kazancına Ait Kısım	-	27.000	-
Tevkifata tabi Tutulmamış Yatırım İndirimine Ait Kısım	10.000	-	-

Açıklama:

- Mükellef Nihan Ece'nin, 2006 yılında tam ve dar mükellef şirketlerden elde ettiği kar paylarının tutarı (10.000+ 50.000 + 100.000=) 160.000 YTL. dir.
- Kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunan şirketten elde edilen kar payı, Türkiye'de kar dağıtımına bağlı tevkifata tabi tutulmadığından elde edilen gelir, çifte vergilemeyi önleme anlaşması da dikkate alınarak beyan edilerek vergilendirilecektir. Bu örneğin çözümünde, yurt dışında kar payına yönelik bir vergilemenin yapılmadığı kabul edilmiştir
- Türkiye'de bulunan şirketlerin 1999 ve 2002 yıllarına ait kazanç dağıtımlarında, dağıtımına tabi tutulan kazançların istisna kazançtan kaynaklanan kısmı için bu kazancını elde eden gerçek kişiler, G.V.K.'un Geçici 62'nci madde hükmü uyarınca kazanç tutarının 1/9 ilave edilecektir
- 1999 yılına ait kurum kazancından indirilmiş olan ve tevkifata tabi tutulmamış yatırım indiriminden kaynaklanan kar dağıtımları, istisna kazanç dağıtımını olarak değerlendirilemeyecektir
- Tam mükellef kurumlardan elde edilen kar payının brüt tutarının %50'si Gelir Vergisi Kanunu'nun 22'inci madde hükmü uyarınca istisnadır

Yukarıda yapılan açıklamalar doğrultusunda, mükellef Nihan Ece'nin kanuni merkezi yurt içinde veya dışında bulunan şirketlerden elde ettiği kar paylarının oluşumu -istisna olup olmaması- ile şirketlerin hukuki durumları da dikkate alınarak 2007 yılında beyan etmesi gereken menkul sermaye iradı tutarı aşağıdaki gibi hesaplanmıştır.

<u>Beyan Edilecek MSİ</u>	
Elde Edilen Kar Payı Tutarı	160.000
-Tam Mükellef 60.000	
-Dar Mükellef 100.000	
<u>Tam Mükelleften Elde edilen Kar payı Tutarı</u>	27.000
-İstisna Kazanca Ait Kısım 27.000	
-İstisnaya Ait Olmayan Kısım 33.000	33.000
İstisna Kısım İçin İlave Edilecek 1/9'lık Tutar (27.000 /9)	3.000
İstisna Kazancın Yarısı [(27.000+3.000)/2=]	15.000
İstisna Kazanç Tutarı (G.V.K. Mad.22) (23.000+10.000) /2)	16.500
<u>Beyan Edilecek Menkul Sermaye İradı Tutarı</u> [100.000+15.000+16.500]	131.500
Hesaplanan Gelir Vergisi Tutarı	41.215
İndirilecek Gelir Vergisi Tutarı (3000 +3.300)	6.300
Ödenecek Gelir Vergisi	35.915

1.1.2 Kurumların İştirak Kazançlarından Kaynaklanan Kar Paylarının Elde Edilmesi

Kurumlar vergisi mükelleflerinin, tam mükellef diğer kurumların sermayelerine katılmaları nedeniyle elde ettikleri iştirak kazançları, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8/1'inci maddesi uyarınca vergiden istisna bulunmaktadır. Kurumlar vergisinden istisna tutulan kazançların, gerçek kişi ortaklara kar payı olarak dağıtımında ise kar payı dağıtımına bağlı vergi tevkifatı yapılmazken, bu kazançlar elde eden gerçek kişiler tarafından menkul sermaye iradı olarak beyana tabi bulunmaktadır.

Vergi kanunlarında değişiklik yapan, 4842 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen Geçici 62'nci maddenin 4 numaralı fıkra hükmünde; kurumlar vergisi mükelleflerinin doğrudan veya iştirakleri aracılığıyla, bu maddenin (1) numaralı fıkrasında belirtilen nite likte 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 uygulanacağı belirtilmektedir.

Kar dağıtımında bulunan kurumlar dağıttıkları kazançlarının içeri sinde iştirak kazancı gibi kurumlar vergisinden istisna kazanç bulunup bulunmadığını ve hangi yılın kazancı olduğunu, sağlıklı değerlendirilmesini açısından ortaklarına bildirmeleri gerekmektedir.

Örneğin: Kanuni ve iş merkezi Gaziantep'te bulunan Gazi Gıda Maddeleri Limitet Şirketinin 2001 yılı karının tamamının dağıtılması yönünde 17.08.2006 tarihinde ortaklar kurulunca karar alınmıştır. Alınan karar uyarınca, şirketin eşit hisseli iki ortağı olan Alp ve Deniz Eren'e 25.09.2006 tarihinde, şirket karının tamamı kar payı olarak dağıtılmıştır.

Gazi Gıda Maddeleri Limitet Şirketi'nin 2006 yılında dağıtımına konu ettiği 2001 hesap dönemine ait karın oluşumu ve içeriği aşağıdaki gibidir:

Şirket Karını Oluşturan Unsarlar:

<u>Dağıtılabilir Şirket Kazancı</u>	640.000
<i>Kurumlar Vergisine Tabi Tutulmuş Kazanç</i>	100.000
<i>İştirak Kazancı</i>	540.000
<u>İştirak kazancınının Oluşumu</u>	
<i>Kurumlar Vergisine Tabi Tutulan Kazanç</i>	200.000
<i>Yatırım İndirimi</i>	180.000
<i>İstisna Kazanç</i>	160.000

Gazi Gıda Maddeleri Limitet Şirketi'nin eşit hisseli iki ortağı olan Alp ve Deniz Eren'in elde ettikleri menkul sermaye iradı tutarının hesaplanması ve vergilendirilmesi aşağıda açıklanmıştır (**Bu örneğin yanıtlanmasında enflasyon düzeltmesi uygulaması dikkate alınmamıştır.**)

Beyan Edilecek Menkul Sermaye İradı Tutarı

Elde Edilen Kar Payı Tutarı	640.000
<i>İstisna Kazanç</i>	540.000
<i>İstisna Olmayan Kazanç</i>	100.000

İstisna Kazanca İlave Edilecek Tutar	60.000
Toplam M.S.İ	700.000
İstisna Edilen M.S.İ Tutarı	350.000
Beyan Edilecek Kazanç	350.000
Hesaplanan Gelir Vergisi	117.690
Mahsup Edilecek Gelir Vergisi (60.000+10.000)	70.000
Ödenecek Gelir Vergisi	47.690

C- Kurumlar Vergisi Mükelleflerinin Başka Kurumlardan Elde Edecekleri İştirak Kazançlarının (Kar Paylarının) Vergilendirilmesi

1-Kurumların 1999-2002 Yıllarına Ait Kazançlarından Elde Edilecek (Kar Payları) İştirak Kazançları

Kurumlar vergisi mükelleflerinin sermayelerine iştirak ettikleri kurumlar vergisine tabi tam mükellef şirket ve oluşumlardan elde ettikleri tevkifata tabi tutulmuş veya tutulmamış kazançları, iştirak kazançları olarak değerlendirerek kurumlar vergisine tabi tutulmaktadır.

Bilindiği üzere, kurum kazançları, 1986-1993 yılları arasında kazancı elde eden kurum bünyesinde tek aşamada, 1994-1998 yılları arasında kurumlar vergisi ve gelir vergisi olarak iki ayrı aşamada, 1999 yılından itibaren de %30 oranında tek aşamada vergilendirilmektedir. 1999 yılından itibaren kazancı sağlayan tam mükellefler kurumlar vergisi dışında, istisna kazançlardan kaynaklananlar hariç

kazanç dağıtımlarında, ayrıca kazanç dağıtımına bağlı vergi tevkifatı yapmaktadırlar.

Yukarıda açıklanan vergileme dönemlerine ait kurum kazançlarının 2003 ve izleyen yıllarda ortaklara dağıtımında, kazancın elde edildiği vergilendirme dönemindeki uygulamaya paralel olarak, kar dağıtımına bağlı tevkifat yapılamayacağı gibi bu kazançları elde eden kurumlar vergisi mükellefleri tarafından da elde edilen iştirak kazançları kurumlar vergisinden istisna kazanç olarak değerlendirilerek gelir vergisi tevkifatına veya kurumlar vergisine tabi tutulmayacaktır.

2- Kurumların İştirak Kazançlarından Kaynaklanan Kar Paylarının Elde Edilmesi

Kurumlar vergisi mükelleflerinin, tam mükellef diğer kurumların sermayelerine katılmaları nedeniyle elde ettikleri iştirak kazançları, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8/1'inci maddesi uyarınca vergiden istisna bulunmaktadır. Kurumlar vergisinden istisna tutulan kazançların, kurumlar vergisi mükellefi olan ortaklara dağıtımında ise kar payı dağıtımına bağlı vergi tevkifatı yapılmazken, bu kazançları, elde eden kurumlar vergisi mükellefi ortaklar tarafından da gerçek kişi ortaklara kar payı dağıtımında bulunulmadığı sürece kurumlar vergisine tabi tutulmayacaktır.

Vergi kanunlarında değişiklik yapan 4842 sayılı Kanunla, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/6-b maddesinde yapılan değişiklikle, tam mükellef kurumlar tarafından kurumlar vergisi mükelleflerine yapılacak kar dağıtımları, gelir vergisi tevkifatına tabi bulunmamaktadır.

Bu kapsamda kurumlar vergisi mükelleflerinin iştiraklerinden elde ettikleri kazançları kurumlar vergisi mükellefi olan ortaklarına dağı-

tımlarında kar payı dağıtımına bağlı gelir vergisi tevkifatının yapılması gerekir .

Örneğin: Kanuni ve iş merkezi Ankara’da bulunan iş makinası imalatçısı İş Mak Limitet Şirketi 2005 yılında iştiraklerinden elde ettiği kar paylarının -iştirak kazancının- tamamını kurumlar vergisi mükellefi olan ortaklarına 2006 yılı içerisinde dağıtmıştır

Bu durumda, kar dağıtımına bağlı olarak gerek iştirak edilen gerek se iştirak eden ortaklara yapılan kar payı dağıtımı için Gelir Vergisi Kanunu’nun 4842 sayılı Kanunla değişik 94/6-b maddesine göre gelir vergisi tevkifatı yapılmayacaktır

D- Kar Paylarında İstisna Uygulaması

Gelir Vergisi Kanunu’nun İkinci Kısım Dördüncü Bölümünde Yer Alan Kazanç İstisnalarına 4842 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanunu’na 22’inci madde hükmü eklenmiştir. Yapılan düzenlemeye ilişkin madde başlığı da menkul sermaye iratlarında “ olup, söz konusu maddede, menkul sermaye iratlarından Gelir Vergisi Kanunu’nun 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarının ilişkin istisna düzenlenmiştir. 22’inci madde hükmüne göre istisna uygulamasının aşağıdaki şekilde yapılması gerekmektedir:

1- İstisnadan Kar Payları Yararlanacaktır.

Gelir Vergisi Kanunu’nun 22’nci maddedeki istisnadan, aynı Kanunun 75’inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kar payları yararlanacaktır Bu kar payları da ana hatlarıyla aşağıdaki gibidir:

i- Her nev’i hisse senetlerinin kar payları,

- ii- İştirak hisselerinden doğan kazançlar,
- iii- Kurumların idare meclisi başkan ve üyelerine verilen kar payları.

Yukarıdaki kar payları dışında kalan ve 75'inci maddede sayılan menkul sermaye iratları 22'inci maddedeki istisnadan yararlanamayacaktır.

2- İstisnadan Kar Payı Elde Eden ve Elde Ettiği Kar Payları Menkul Sermaye İradı Kabul Edilenler Yararlanacaktır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 75'inci maddesinde menkul sermaye iratları tanımlanmış olup, bu maddenin son fıkrasında "*yukarıda sayılan iratlar, bunları sağlayan sermaye sahibinin ticari faaliyeti - ne bağlı bulunduğu takdirde, ticari kazancın tespitinde nazara alınır*" denilmek suretiyle, ticari işletmelere dahil olan iştiraklerden veya bağlı ortaklıklardan elde edilen kar payları için ticari kazanç hakkındaki hükümlerin uygulanması gerektiği belirtilmiştir.

Dolayısıyla, ticari işletmeye dahil olmayan ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kar paylarını elde edenler 22'inci maddedeki istisnadan yararlanacaktır.

Örnek : Altın Alım-Satım Faaliyetiyle iştigal eden Has Kuyumculuk Adi Ortaklığının iştirak ettiği ve aktifine kayıtlı bulunan hisse senetlerinden elde ettiği kar payı, menkul sermaye iradı olmadığından, adi ortaklığın ticari kazancın tespitinde dikkate alınarak, ticari kazanç hakkındaki hükümlere göre vergilendirilecektir. Söz konusu kar payı, adi ortaklığın kazancına eklendikten sonra adi ortaklıktan elde edilen kazancı, ortaklar ticari kazanç olarak beyan edeceklerinden ve bu ticari kazancın içerisinde elde edilen kar payı da yer ala-

cağından, GVK'nun 22'nci maddesindeki istisnadan faydalanamayacaklardır. Söz konusu hisse senetleri adi ortaklığa değil de adi ortaklığın gerçek kişi ortaklarına ait olsaydı, elde edilen kar payı menkul sermaye iradı sayılacağından, gerçek kişiler GVK'nun 22'nci maddesindeki istisnadan faydalanacaklardı.

3- İstisnadan Gerçek Kişiler Yararlanacaktır.

İstisnadan, kar payı elde eden gerçek kişiler yararlanacaktır. Çünkü, gerçek kişilerin elde ettiği gelirler Gelir Vergisi Kanunu'nun konusuna girmekte olup, gerçek kişi olmayanların elde ettikleri gelirler gelir vergisinin konusu dışında kalmaktadır.

4- Kardan Pay Alan Kurum Çalışanları İstisnadan Yararlanamaz.

Uygulamada, bazı kurumlar elde ettiği kar payının bir kısmını çalışanlarına dağıtmaktadır. Kardan pay alan çalışanlar kurumdan hisse senedi olarak veya başka bir şekilde iştirak etmediklerinden elde ettikleri gelir, menkul sermaye iradı olmayıp ücrettir. Dolayısıyla, kardan pay alan çalışanların aldığı kar payları da ücret olarak değerlendirildiğinden, GVK'nun 22'nci maddesindeki istisnadan yararlanamazlar.

Ancak, Gelir Vergisi Kanunu'nun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (3) numaralı bendinde, kurumların idare meclisi başkan ve üyelerine verilen kar payları, menkul sermaye iradı sayıldığından; sadece, bu kişilere ödenen kar payları GVK'nun 22'inci maddesindeki istisnadan yararlanacaktır.

5- İstisna Tam Mükellef Kurumlardan Elde Edilen Kar Payına Uygulanacaktır.

GVK'nun 22'nci madde kapsamına giren istisnadan yararlanılabilemesi için, kar payının mutlak surette tam mükellef kurumlardan elde edilmesi gerekmektedir. Bu kapsamda, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunan kurumlardan elde edilen kar paylarına bu istisnanın uygulanması mümkün değildir.

6- İstisna Brüt Kar Payına Uygulanacaktır.

GVK'nun 22'inci maddesi hükmü kapsamında istisna, brüt kar payı üzerinden hesaplanacaktır. Kar payı üzerinden stopaj yapılmasına rağmen, istisna brüt tutara uygulanacaktır. Eğer vergiye tabi gelirini hesaplanmasında kar payından stopaj yapılmış ve beyana tabi gelirin hesabında elde edilen net tutardan hareket edilmekte ise bu takdirde kar payının brüt tutarının bulunması gerekmektedir. Kar payının brüt tutarı bulunurken de, kar payının 1/9'u hesaplanarak elde edilen kar payına eklenmesi gerekmektedir.

Örnek : Rezzan İrat, , tam mükellef (Y) Limitet Şirketinin kurumlar vergisine tabi kurum kazancının dağıtımından kaynaklanan net 36.000 YTL 2006 yılında kar payı olarak elde etmiştir.

Rezzan İrat'ın, 2006 yılına ilişkin olarak elde ettiği kar payı tutarı GVK'nun 86'ncı maddesindeki beyan sınırını aştığından, beyan edilmesi gereken menkul sermaye iradı aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

1	Net Kar Payı	36.000
2	Tevkif Edilen Vergi Tutarı (Net Kar Payının 1/9'u)	4.000
3	Kar Payının Brüt Tutarı (1+2)	40.000.
4	İstisna Tutar (1/2) (3* 1/2)	20.000.
5	Vergiye Tabi MSİ Matrahı	20.000

7- Adi Komandit Şirketlerin Komanditer Ortaklarının Elde Ettikleri Kar Payına İstisna Uygulanamaz.

GVK'nun 75'inci maddesinin ikinci fıkrasının iki numaralı bent hükmü uyarınca adi komandit şirketlerin komanditer ortaklarının şirket karından aldıkları pay menkul sermaye iradidir. Ancak, adi komandit şirketler, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesinde kurumlar vergisi mükellefi olarak sayılmadıklarından bu şirketlerin komanditer ortaklarının şirketten elde ettikleri kar payları için, GVK'nun 22'nci maddesi hükmünde yer alan istisnanın uygulanması mümkün değildir.

8- Kar Payı Üzerinden Yapılan Stopajların Tamamı Mahsup Edilecektir.

Gerçek kişilerce tam mükellef kurumlardan elde edilen ve menkul sermaye iradı sayılan kar paylarının yarısı GVK'nun 22'nci maddesi hükmü uyarınca, gelir vergisinden istisna tutulduğundan, aynı Kanununun 94'üncü madde hükmü uyarınca, dağıtılan kar paylarının içeriğine bakılmaksızın tamamı üzerinden stopaj yapılması gerekmektedir.

Ancak, söz konusu Kanunun 22'nci maddesinde, elde edilen kar

payının yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerektiği durumlarda, yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden, yapılan stopajın tamamının mahsup edilmesi gerektiği belirtilmiştir. Bu düzenleme uyarınca, vergiye tabi menkul sermaye iradının tespitinde dikkate alınan % 50 nisbetindeki istisna uygulamasının, mahsup edilecek vergiye herhangi bir etkisi bulunmamaktadır. Bir başka deyişle, menkul sermaye iradının brüt tutarı üzerinden yapılan stopajın tamamının hesaplanan vergiden mahsup edilmesi gerekmektedir.

Kar payı üzerinden yapılan stopajın mahsubundan sonra iadesi gereken gelir vergisinin bulunması durumunda ise, bu tutar mükelleflere red ve iade edilebilecektir. Çünkü, bu konuda kanunda iade edilmesini sınırlayıcı herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. İradenin alınabilmesi için de kar paylarının beyan edilmesi zorunludur. Beyan sınırının altında kalan ve bu nedenle de beyan edilen kar payları üzerinden yapılan stopajların iade edilmesi hukuken mümkün değildir.

9- Sermayeye İlave Edilen Karlar Kar Dağıtımı Sayılmaz.

Kurumların karlarını dağıtmayarak sermayelerine ilave etmeleri halinde, sermaye ilave edilen karlar, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/6-b maddesi uyarınca kar dağıtımı olarak sayılmadığından, söz konusu kurumdaki hissesinin tutarları artan ortaklar açısından da menkul sermaye iradı sayılmayacaktır.

Dönem karının bir kısmını sermayesine ekleyen bir kısmını da dağıtan kurumlarda, dağıtılan kısım kar payı olarak dikkate alınacaktır.

E) Kar Payı Elde Eden Dar Mükellef Gerçek Kişilerde Vergilendirme

4842 sayılı Kanun'un 9'uncu maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 86'ncı maddesi 2003 yılı gelirlerine de uygulanmak üzere 24.04.2003 tarihinden geçerli olmak üzere değiştirilerek, "*tamamı Türkiye'de tevkiif suretiyle vergilendirilmiş olan; ücretler, serbest meslek kazançları, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile diğer kazanç ve iratlar*" için dar mükellef gerçek kişilerin beyanname vermeyeceği hüküm altına alınmıştır

Tam mükellef kurumlardan, kar payı elde eden dar mükellef gerçek kişilere, kar payı dağıtımında stopaj uygulanacağından, elde edilen bu kar paylarının beyan edilmemesi gerekmektedir

F) Yatırım Ortaklıklarından Elde Edilen Kar Paylarında Vergilendirme

Ülkemizde Sermaye Piyasası Kanunu hükümlerine göre kurulan yatırım ortaklıkları anonim şirket statüsünde olduğundan bu ortaklıklardan kar payı elde eden gerçek kişilerin bu gelirleri, Gelir Vergisi Kanunu'nun 75'inci maddesinin bir numaralı fıkrasının (1) numaralı bendine göre menkul sermaye iradı sayılmaktadır

Söz konusu yatırım ortaklıklarından elde edilen kar payları tam mükellef yatırım ortaklığından elde edilmiş ise, Gelir Vergisi Kanunu'nun 22'nci maddesinde yer alan istisna uygulamasından de yararlanabilecektir. Söz konusu yatırım ortaklıkları kar payı ödemeleri sırasında da Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/6-b maddesi uyarınca dağıttıkları kar payları üzerinden tevkiifat yapmak zorundadırlar

BÖLÜM 4

KAR DAĞITIMINDA ÖZELLİKLİ DURUMLAR

I- İKTİSADİ İŞLETMELERDEN DERNEK VE VAKIFLARA KAZANÇ AKTARIMINDA STOPAJ UYGULAMASI

Dernek ve vakıflar, hedefledikleri sosyal, kültürel vb. faaliyetleri gerçekleştirmek amacıyla kurulmuş olan tüzel kişiliğe sahip kuruluşlardır. Bu kuruluşlar amaçlarını gerçekleştirebilmek için de kaynaklara gereksinim duymaktadırlar. Bu nedenle zaman zaman dernek ve vakıflar, iktisadi işletmeler kurarak, bu işletmelerin elde ettikleri gelirleri de dernek veya vakfa aktarmaktadırlar. Vergi kanunları yönünden, dernek ve vakıflar, kurumlar vergisi mükellefi olmakla birlikte, iktisadi işletmeleri kurumlar vergisinin mükellefidirler ve kazançları üzerinden kurumlar vergisi ödemektedirler. Dernek ve vakıfların kuruluş amaçları göz önüne alınarak, bunlara bağlı iktisadi işletmelerin vergilendirilmeleri, diğer tüzel kişiliklere göre bazı farklılıklar arz etmektedir

Dernek veya vakfa bağlı bulunan sermaye şirketi, kooperatif, kurumlar vergisine tabi iş ortaklığı gibi bir statüde kurulmayan iktisadi işletmelerin elde ettikleri kazançları üzerinden kurumlar vergisi ödedikten sonra kalan kar dernek veya vakfa aktarılırken, Gelir Vergisi Kanununun 94/6-b-i maddesi uyarınca tevkifat yapıp yapılmayacağı hususu uygulamada açıklığa kavuşturulamamıştır

Danıştay 4. Dairesi tarafından bu konuya ilişkin olarak verilen bir kararında,¹¹ bir kazancın iştirak kazancı sayılabilmesi için bir başka

11 Danıştay 4. Daire'nin 09/03/2004 Tarih ve Esas No: 2003/948, Karar No: 2004/432 Sayılı Kararı.

kurumun hissesine sahip olunması zorunlu olmayıp, bağılı veya ait kuruluşun tamamına sahip olunması halinde de bir iştirak kazancı elde edilmesi söz konusu olduğu belirtilerek, kendisi vergiye tabi olmayan bir vakfın, sermayesini temin ederek vergiye tabi bir kuruluş oluşturması halinde kendisine aktarılan gelir, iştirak kazancı olduğu vurgulanarak, iktisadi işletmenin bağılı bulunduğu vakfa aktardığı kar payı, alan yönünden iştirak kazancı olduğundan ve Kanun'a göre tevkifata tabi tutulması gerektiği belirtilmiştir. Diğer taraftan, bir başka Danıştay kararında da dernek ve vakıfların, “dernek veya vakıf” olarak sahip oldukları tüzel kişilikleri, kurumlar vergisi mükellefiyetini gerektirmediğinden¹² tevkifatın yapılmaması gerektiğine hükmedilmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin kurumlar vergisine tabi oldukları hükme bağlanmıştır. Anılan madde uyarınca, yerli veya yabancı dernek ve vakıflara ait ve bağılı olup, 4. maddede yazılı şartları haiz olan, yani:

- **Sermaye şirketi veya kooperatif statüsü taşımayan,**
- **Ticari, sınıai ve zirai faaliyette bulunan,**
- **Bu faaliyetleri devamlı olarak yapan,**

iktisadi işletmeler tarafından elde edilen kazançlar kurumlar vergisine tabidir. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5.maddesinin aynı kanunun 4. maddesine yaptığı atıf nedeniyle dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin;

12 Danıştay 3. Daire'nin 22/06/2004 Tarih ve Esas No: 1570, Karar No: 1804 Sayılı Kararı.

- **Kazanç gayesi gütmemeleri,**
- **Faaliyetlerinin yasa ile belirlenmiş bir görev olması,**
- **Tüzel kişiliklerinin bulunmaması,**
- **Müstakil muhasebelerinin olmaması,**
- **Sermayelerinin bulunmaması,**
- **İşyerlerinin olmaması,**

Kurumlar Vergisi mükellefiyetine tesir etmemektedir.

4842 Sayılı Kanununun 12. maddesiyle GVK'nun 94/6-b alt bendinde yapılan düzenlemeyle, tam mükellef kurumlar tarafından;

- **gerçek kişilere,**
- **gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara,**
- **bu vergilerden muaf olanlara**

dağıtılan, 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kar paylarından, %10 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir

Kar dağıtımına bağlı stopaj uygulaması, tam mükellef kurumlarca, kurum kazançlarının ortaklara dağıtılması esnasında uygulanan bir tevkifattır. Tevkifat yapabilmek için, kar dağıtımında bulunan kurumun, ortağının, kurumlar vergisi mükellefi olması dışında, vergiye tabi olması veya vergiden muaf bulunmasının, kar payı dağıtımına bağlı tevkifat uygulamasına herhangi bir etkisi bulunmamaktadır

Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler **ayrı bir tüzel kişilik şek-**

linde örgütlenmediği sürece, dernek veya vakfın mal varlığı ile iktisadi işletmenin mal varlığı arasında gerçekte bir farklılık yoktur. Bir başka anlatımla her ikisi de aynı kişiliktir.

Dolayısıyla, ayrı bir tüzel kişiliği olmayan dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin, hukuken bağlı ve ait bulunduğu kendi kendisine yaptığı kar aktarımı nedeniyle 193 Sayılı GVK'nun 75/1,2,3 ve 94/6-b-i maddelerine göre stopaj gelir vergisi uygulanmaması gerekmektedir.

Yukarıda da açıklandığı üzere uygulamada, dernek ve vakıfların, tüzel kişiliği olmayan iktisadi işletmelerinden elde ettikleri, iştirak kazançlarının GVK'nun 94-6-b-i maddesine göre tevkifata tabi tutulup tutulmaması hususunda görüş farklılıkları bulunmaktadır.

II- ENFLASYON DÜZELTMESİNİN KAR DAĞITIMINA ETKİSİ

5024 sayılı Kanunla Vergi Usul Kanununun mükerrer 298'nci maddesi değiştirilerek yeniden değerlendirme müessesinin yerine enflasyon düzeltmesi getirilmiştir. Yapılan değişiklik, 2003 yılından itibaren uygulanmaya başlandığından, 2003 ve 2004 yılı bilançoları enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş; ancak, 2005 yılında şartlar gerçekleşmediğinden enflasyon düzeltmesi yapılamamıştır. 2003 yılı bilançoları üzerinden 31.12.2003 tarihi itibarıyla yapılan enflasyon düzeltmesi, 5024 sayılı Kanunla Vergi Usul Kanununa eklenen Geçici 25'nci madde hükümlerine göre yapılmıştır.

Söz konusu geçici 25'nci maddenin (f) bendinde, 2003 yılı hesap dönemine ait beyannamede yer alan indirilemeyen geçmiş yıl malî zararları ile carî dönem malî zararlarının matrahın tespitinde mukayyet değerleri ile dikkate alınacağı belirtilmiştir. Bu konuda, Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğüne çıkarılan 17 No'lu Vergi

Usul Kanunu Sirkülerinde 2003 yılı hesap dönemine ait düzeltme öncesi geçmiş yıl ve/veya carî dönem ticari karının bulunması ve bu tutardan 01/01/2004 tarihinden sonra kar dağıtımı yapılmış olması halinde, kar dağıtımı adı altında gerçekleştirilen bu neviden ödemeler, işletmeden çekilen değer olarak addedilmeyeceği ancak, elde edenler açısından vergiye tabi gelir olarak dikkate alınacağı belirtilmiştir. Aynı sirkülerde, 2003 yılı hesap dönemine ait düzeltme öncesi geçmiş yıl ve/veya carî dönem ticari zararının bulunması ve düzeltme sonrasında geçmiş yıl karı oluşması halinde, söz konusu geçmiş yıl karının vergiye tabi tutulmayacağı, herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledildiği veya işletmeden çekildiği takdirde bu işlemlerin yapıldığı dönemlerin kazancı ile ilişkilendirilmeksizin bu dönemde vergiye tabi olacağı belirtildikten sonra, düzeltme sonucu bulunan geçmiş yıl karının kurumlar vergisi mükelleflerince sermayeye ilave edilebilmesi mümkün olduğundan, bu işlemin kar dağıtımı sayılmayacağı açıklanmıştır.

Bu durumda 2003 yılı ile önceki yıllara ait bilançolarını enflasyon düzeltmesine tabi tutan mükelleflerin kar dağıtımlarında düzeltme öncesi bilançoda yer alan da karlarını ya da yedeklerini dağıtabileceklerdir. 2003 yılında yapılan enflasyon düzeltmesinin dağıtılacak kar payına herhangi bir etkisi bulunmamaktadır.

Diğer taraftan, kar dağıtımını düzenleyen TTK ve SPK'nunda, Vergi Usul Kanununda yapılan bu düzenlemeye paralel herhangi bir düzenleme yapılmadığından, uygulamada hangi mevzuata göre işlem yapılacağı konusunda tartışma hala devam etmektedir. Bu kapsamda, 2003 yılında düzeltilen bilançoda yer alan dağıtılabilir karların ve yedeklerin nasıl değerlendirileceği de 17 No'lu Vergi Usul Kanunu Sirküleri sadece vergi kanunları açısından çözülmüştür.

Maliye Bakanlığınca, 2004 yılında yapılan enflasyon düzeltmesi se

nucunda oluşan farkların kar dağıtımına etkisinin ne olacağı konusunda ise herhangi bir açıklama yapılmamıştır. Bu kapsamda da farklı görüşler bulunmaktadır. 2004 yılı enflasyon düzeltmesi şartlarının oluştuğu ve ticari bilanço karının enflasyon düzeltmesi hükümleri dikkate alınarak tespit edildiği bir dönemdir. Bu nedenle, 2003 düzeltmelerinin sonuçları ile 2004 yılı düzeltmelerinin sonuçları birbirinden farklı vergisel sonuçlar doğurmaktadır. 2004 yılı kar dağıtımına ilişkin uygulamadaki genel görüş 31.12.2004 tarihi itibarıyla geçmiş yıl karları hesabında yer alan ve aynı şekilde gelir tablosuna yansıyan dönem karının vergi ve diğer yasal yükümlülükler ayrıldıktan sonra dağıtılabileceği şeklindedir¹³

2004 yılı karının dağıtımında en önemli sorun, 31.12.2003 tarihli düzeltme işlemi sonucu geçmiş yıl zararı oluşması ve bu zararın 2004 yılında düzeltmeye tabi tutularak artması durumunda 2004 yılı karının dağıtımını yapılabilecek midir? TTK'nun kar dağıtımına ilişkin hükümlerine göre geçmiş yıl zararlarının mahsubunu yapmadan kar dağıtımını yapılamaz. 31.12.2004 tarihi itibarıyla düzeltilmiş geçmiş yıl zararlarının ileriki yıllarda kar dağıtımını olumsuz etkilememesi için VUK'un mükerrer 298'nci maddesinde 5281 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle "öz sermaye" kalemlerine ait enflasyon düzeltme farklarının düzeltme sonucu oluşan geçmiş yıl zararlarına mahsup edilebilir veya kurumlar vergisi mükelleflerince sermayeye ilave edilebilir hükmüne yer verilmiştir.

İşletmeler öz sermaye kalemlerine ait enflasyon farklarını sermayeye ilave edebilecekleri gibi düzeltme sonucu oluşan geçmiş yıl zararlarından da mahsup edebilirler. Ayrıca geçmiş yıl zararlarının

13 Mali Pusula Dergisi, Aralık 2005, Dönem Sonu Envanter ve Değerleme İşlemleri

mahsubundan sonra kalan tutarları sermayeye ilave edebilirler. Sermayeye ilave edilecek öz sermaye kalemlerine ait fark hesapları aşağıdaki gibidir.

- Sermaye Olumlu Farkları Hesabı
- Yasal Yedekler Fark Hesabı
- Hisse Senedi İhraç Primleri Fark Hesabı
- Hisse Senedi İptal Karları Fark Hesabı
- Statü Yedekleri Fark Hesabı
- Olağantüstü Yedekler Fark Hesabı
- Özel Fonlar Fark Hesabı

Sermayeye ilave edilen bu kalemler sonucunda sermayede meydana gelen artışlar, ortak veya hissedarlar açısından kar dağıtımı sayıl mamaktadır.

III- KAYIT DIŞI FAALİYETLERDEN DOĞAN KAZANÇLARIN, KAR DAĞITIMI OLARAK DEĞERLENDİRİLİPDEĞERLENDİRİLEMeyeceği

Günümüzde, kanuni işletme kayıtlarına intikal ettirilmeden bir anlamda kayıt dışı olarak yürütölen faaliyetlerden elde edilen kazançların, kurumun yasal bilançolarında yer almadığından dolayı, bu kazançların kurum ortakları tarafından işletmeden çekilmiş kar payları ya da gizli olarak kurum ortaklarına dağıtılmış kar payı olarak değerlendirildiği görölmektedir. Bu nedenle, özellikle yapılan vergi incelemeleri sonucunda tespit edilen kazanç farklarının ilgili bulun-

duğu hesap dönemini izleyen yılda, kurumun ortaklarına dağıtıldığı kabul edilmekte ve dağıtıldığı kabul edilen bu kar payları için, Gelir Vergisi Kanununun 94/A-6 maddesi uyarınca tevkifat yapılması gerektiği iddia edilerek tarhiyat yapılmaktadır

Bu şekildeki bir yaklaşımda, hukuken kar dağıtımı yapılmamakla birlikte ortaklara fiilen kar dağıtımı yapıldığı kabul edilmektedirDiğer yandan bu konuda gerçek kişi ortak için yapılan bir tarhiyat, Danıştayca, şirket adına yapılan inceleme sonucu beyan dışı bırakıldığı saptanan kazancın ortaklara dağıtılmış olduğu yolundaki tespit varsayımdan öte herhangi bir somut belgeye dayanmadığı gibi, şirket ortağı olan davacının da bu kazançtan hissesine düşen kar payını elde ettiğine dair bir bulguya da rastlanılmadığı gerekçesiyle red edilmiştir.¹⁴

Bilindiği üzere, kar payının dağıtımı belli esaslara bağlanmıştırBu esaslar gerçekteşmeden varsayıma dayalı tarhiyat yapılması hukuken de mümkün değildir. Dolayısıyla varsayıma dayalı tarhiyatın dayanağının kanun hükmüne dayanması gerekmektedir Bu kapsamda, T.B.M.M'ne sunulmuş olan Kurumlar Vergisi Kanunu yasa tasarısında örtülü kazanç dağıtımları ile örtülü sermaye üzerinden ödenen faizlerin ortaklara dağıtıldığı öngörülerek bu sorun yasal açıdan sınırlandırılarak çözümlenmeye çalışılmaktadır

IV- HAMILİNE YAZILI HİSSE SENETLERE SAHİPOLAN KİŞİLERE YAPILACAK OLAN KAR PAYI DAĞITIMLARINDA TEVKİFAT UYGULAMASI

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/A-6 maddesi uyarınca, kurumların kar payına dayalı olarak yapacakları tevkifat, kar payını alan kişilerin

14 Danıştay 4.Daire.E.No:2004/1526. Karar No:2005/515

hukuki durumuna göre belirlenmiştir. Bu nedenle ödenen kar payı üzerinden tevkifatın yapılıp yapılmayacağı, ödeme yapılan kişinin hukuki durumunun tespitini gerektirmektedir. Bu kapsamda halka açık anonim ortaklıklarda hisse senetleri hamiline yazılı olduğu için kar payı ödemeleri sırasında tevkifat uygulamasının nasıl yapılacağı sorunuyla karşılaşmıştır. Söz konusu sorun Maliye Bakanlığınca çıkarılan 81 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde¹⁵ aşağıdaki şekilde çözülmeye çalışılmıştır

- 6762 sayılı Türk Ticaret Kanununun 409'uncu maddesinde, anonim şirketlerce ihraç olunan hisse senetlerinin hamiline veya nama yazılı olacağı, 417'nci maddesinde de, şirketlerin nama yazılı hisse senedi sahiplerini ad, soyad ve adresleriyle pay defterine kaydetmeleri gerektiği hükme bağlandığından buna göre, kar payı dağıtacak şirketin ihraç ettiği nama yazılı hisse senetlerinin kimlerin elinde bulunduğu pay defterinden tespiti mümkün olduğundan, tam/dar mükellefiyet esasında kurumlar vergisi mükellefi olanlar adına (kurumlar vergisinden muaf olanlar ile kurumlar vergisine tabi olmayanlar hariç) kayıtlı bulunan senetlere isabet eden kar payı tutarları üzerinden tevkifat yapılmayacaktır. Söz konusu tevkifatın yapılmaması için nama yazılı hisse senetlerini elinde bulunduran kişinin hukuki statüsünün herhangi bir tereddüte yer veremeyecek şekilde belirlenmiş olması gerekmektedir.
- Diğer taraftan, kurumlar vergisi mükellefi olanların aktiflerinde kayıtlı hamiline yazılı hisse senetlerine ilişkin kar payı ödemelerinden de prensip olarak tevkifat yapılmaması gerekmektedir. Ancak, kar payı dağıtacak şirketin, hamiline yazılı

15 24/06/2003 Tarih ve 25148 Sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanmıştır

hisse senetlerinin maliklerini, bunların hukuki statülerini ve bu senetlerin söz konusu kurumların aktiflerinde kayıtlı olup olmadığını belirlemesi mümkün bulunmadığından, dağıtım yapacak şirketin vergi sorumluluğundan kurtulabilmesi için hamiline yazılı hisse senetlerine isabet eden kar payı ödemelerinin tamamı üzerinden, Gelir Vergisi Kanununun 94/6-b maddesine göre, gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

- Öte yandan, kar payları üzerinden yapılan bu tevkifat tam mükellef kurumlar ile Türkiye’de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kar payı elde eden dar mükellef kurumlar için nihai vergi niteliğinde olmadığından, tevkif edilen bu vergiler söz konusu tebliğde belirtilen esaslar dahilinde bu mükelleflerin doğmuş ve doğacak tüm vergi borçlarına mahsup edilebileceği gibi geçici vergi ve kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden hesaplanacak vergiye de mahsup edilebilecektir.

ÖRNEK

A) Tam mükellef (Y) A.Ş.’nin 2005 yılı faaliyet sonuçlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir:

Ticari Kar	500.000
KKEG	50.000
İştirak Hissesi Satış Kazancı	150.000
Tevkifata Tabi Yatırım İndirimi	100.000

B) Anonim şirkete ait diğer bilgiler ise aşağıdaki gibidir:

Ödenmiş Sermayesi	200.000
İ'nci Tertip Yedek Akçe	5.000

C) Anonim şirketin, 01/06/2006 tarihinde yapmış olduğu genel kurulda, karın aşağıdaki şekilde ortaklara dağıtımına karar verilmiştir

- 1- Vergiler ve yasal yedeklerden sonra 10.700 YTL olağanüstü yedek akçe ayrılması,
- 2- Personele 20.000 YTL temettü ödenmesi,
- 3- Kalan karın tamamının ortaklara hisseleri oranında en geç 30/06/2006 tarihine kadar dağıtılması,

D) Anonim şirketin ortakları ve ortakların hisse oranları aşağıdaki gibidir.

Ortakların Unvanı ve Mükellefiyet Şekli	Hisse Payı (%)
Tam Mükellef (X) A.Ş	20
Türkiye’de İş Yeri Olan Ve Bu İş Yeri Aracılığı İle Kar Payı Alan Dar Mükellefiyete Tabi (B) Şirketi.	15
Türkiye’de İş Yeri Ve Daimi Temsilcisi Olmayan (T) Şirketi	10
Türkiye’de Faaliyet Gösteren Ve Kamuya Yararlı (Z) Vakfı	15
Dar Mükellef Gerçek Kişi	10
Tam Mükellef Gerçek Kişi	30

E) Yukarıdaki verilerden hareketle (X) Anonim Şirketinin kar dağıtımı ve kar dağıtımına bağlı olarak yapması gereken gelir vergisi tevkifatı ile ilgili hesaplamalara aşağıda yer verilmiştir.

1- Vergisel Yükümlülükleri Hesaplama Tablosu:

	Kurumlar Vergisi	Yatırım İndirim Stopajı
Ticari Kazanç	500.000	
KKEG	50.000	
Toplam	550.000	
İştirak Kazancı İstisnası (-)	150.000	
Yatırım İndirimi İstisnası (-)	100.000	
İndirim ve İstisnalar Toplamı	250.000	
Matrah	300.000	100.000
Hesaplanan Vergi	90.000	19.800
Toplam Vergi Karşılığı	109.800	

2- Kar Dağıtım Tablosu:

Ticari Kazanç	500.000
Vergisel Yükümlülükler	109.800
Vergi Sonrası Kar	390.200
I.Tertip Yedek Akçe (500.000*0,05) ¹⁶	2.500
I.Temettü (200.000*0,05)	10.000
Yasal Zorunluluk Toplamı	(12.500)
Kalan	367.700
Sermayeye Eklenecek İştirak Hissesi Satış Kazancı	(150.000)
Kalan	217.700
Personele Dağıtılacak Temettü ¹⁷	(20.000)
Kalan	197.700
Olağanüstü Yedek Akçe	10.700
Dağıtılabılır II.Temettü	187.000
II.Tertip Kanuni Yedek Akçe (187.000/11)	17.000
II.Temettü	170.000
Toplam Temettü (I+II)	180.000

¹⁶ Personele ödenen temettü 2005 yılında karşılık ayrılma yoluyla gider yazılma -
dığından I'inci tertip kanuni yedek akçenin hesaplanmasında dikkate alınma -
mıştır.

¹⁷ Personele verilecek temettü ikramiyesi en geç Haziran ayı içinde personele
nakden veya hesaben dağıtılıp, tevkif edilen gelir vergisinin ertesi ayın 20'nci
günü akşamına kadar muhtasar beyanname ile beyan edilip, 26'ncı günü akşa -
mına kadar ödenmesi gerekir.

**3- Ortakların Hissesine İ̇sabet Eden Kar Payı Tutarını Hesap-
lama Tablosu:**

Unvanı	Hisse Oranı (%)	Hissesine İ̇sabet Eden Kar Payı
Tam Mükellef (X) A.Ş	20	36.000
Türkiye'deki İş Yeri Aracılığı İ̇le Kar Payı Elde Eden Dar Mükellefiyete Tabi (B) Şti.	15	27.000
Türkiye'de İş Yeri Ve Daimi Temsilcisi Olmayan (T) Şirketi	10	18.000
Türkiye'de Faaliyet Gösteren Ve Kamuya Yararlı (Z) Vakfı	15	27.000
Dar Mükellef Gerçek Kişi	10	18.000
Tam Mükellef Gerçek Kişi	30	54.000

4- Gelir Vergisi Kanununun 94/6'ncı Madde Uyarınca Yapılacak Tevkifat Hesaplama Tablosu:

Gelir Vergisi Kanununun Geçici 62'nci madde uyarınca tevkifata tabi tutulmuş yatırım indirimlerinin dağıtımı halinde tevkifat yapılmayacağından, 2005 yılı kazancından indirilen yatırım indiriminden kaynaklanan kar payının düşülmesi gerekmektedir. Anonim şirketin, yatırım indirimi tutarı 100.000YTL, bu tutar üzerinden hesap-

lanan gelir vergisi stopajı da 19.800 YTL'dir. Bu durumda dağıtılan kara yansıyan net tutar (100.000-19.800=) 80.200 YTL olmaktadır. Dolayısıyla 80.200 YTL'ye isabet eden kar payının toplam kar payından düşülmesi gerekmektedir.

Unvanı	Hisse (%)	Toplam Kar Payı	Yatırım İndirimine İsbet Eden Kar Payı	Tevkifata Tabi Kar Payı
Tam Mükellef (X) A.Ş	20	36.000	16.040	19.960
Türkiye'deki İş Yeri Aracılığı İle Kar Payı Elde Eden Dar Mükellefiyete Tabi (B) Şirketi	15	27.000	16.040	10.960
Türkiye'de İş Yeri Ve Daimi Temsilcisi Olmayan (T) Şirketi	10	18.000	16.040	1.960
Türkiye'de Faaliyet Gösteren Ve Kamuya Yararlı (Z) Vakfı	15	27.000	16.040	10.960
Dar Mükellef Gerçek Kişi	10	18.000	16.040	1.960
Tam Mükellef Gerçek Kişi	30	54.000	16.040	37.960

Tam mükellef (X) A.Ş tarafından, iştirakçisi (ortağı) olan tam mükellef (X) A.Ş ile Türkiye’de iş yeri olan ve bu iş yeri aracılığı ile kar payı elde eden dar mükellefiyete tabi dar mükellef (B) Şirketine yapılmış olan kar payı dağıtımları (ödemeleri) üzerinden, Gelir Vergisi Kanununun 94/A-6’ncı maddesi uyarınca gelir vergisi tevkifatı yapılmayacaktır

Bu durumda, tam mükellef (X) A.Ş. tarafından, yukarıda belirtilen iştirakçiler dışında kalan ortaklara yapılacak, kar payı ödemeleri (dağıtımları) üzerinden % 10 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır.

Ancak, dar mükellef kurumun mukimi bulunduğu ülke ile çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması yapılmış olması durumunda, bu anlaşma hükümlerinde yer alan oranın uygulanması gerekmektedir. Buna göre, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının bulunmadığı kabul edilerek, ortaklara yapılacak olan kar payı ödemeleri üzerinden yapılması gereken gelir vergisi tevkifat tutarları aşağıdaki gibidir.

Unvanı	Hisse (%)	Kar Payı Tutarı	Yatırım İnd. İsabet Eden Kar Payı	Tevkifat Matrahı	Hesap. G.V Kar	Net Ödenen Payı
Tam Mükellef (X) A.Ş	20	36.000	16.040			36.000
Türkiye'deki İş Yeri Aracılığı İle Kar Payı Elde Eden Dar Mükellefiyete Tabi (B) Şirketi	15	27.000	12.030			27.000
Türkiye'de İş Yeri Ve Daimi Temsilcisi Olmayan (T) Şirketi	10	18.000	8.020	9.980	998	17.002
Türkiye'de Faaliyet Gösteren Ve Kamuya Yararlı (Z) Vakfı	15	27.000	12.030	14.970	1.497	25.503
Dar Mükellef Gerçek Kişi	10	18.000	8.020	9.980	998	17.002
Tam Mükellef Gerçek Kişi	30	54.000	24.060	29.940	2.994	51.006
Toplam	100	180.000	80.200	99.800	6.487	73.513

E- Kar Payı Alan Ortakların Vergilendirilmesi

1- Tam Mükellef (X) A.Ş.

Tam mükellef (X) A.Ş.'nin almış olduğu 36.000 YTL kar payı iştirak kazancı olduğundan, Kurumlar Vergisi Kanununun 8/1'nci maddesi uyarınca kurumlar vergisinden istisnadır. (X) A.Ş.'nin söz konusu kar payını ortaklarına dağıtması durumunda ise, bu kar payı

nın yatırım indirimine isabet eden kısmı dışında kalan tutardan ortanın durumuna göre tevkifat yapması gerekmektedir

2- Türkiye’de İşyeri Aracılığıyla Kar Payı Elde Eden Dar Mükellefiyete Tabi (B) Şirketi

Dar mükellef (B) şirketinin elde ettiği kar payı, iştirak kazancı istisnasına girdiğinden kurumlar vergisi ödemeyecektir. Ancak, söz konusu şirket, bu kazancını ana merkeze aktarırken Gelir Vergisi Kanunu’nun 75/4’üncü maddesi uyarınca, hesaplanan menkul sermaye iradı üzerinden aynı kanunun 94/A-6-b-iii maddesi uyarınca tevkifat yapacaktır.

3- Türkiye’de İşyeri ve Daimi Temsilcisi Olmayan (T) Şirketi

Bu kurumun elde ettiği kar payı, menkul sermaye iradı kapsamına girdiğinden ve tevkif suretiyle vergilendirildiğinden; ayrıca, gerek bu kurumca gerekse kazancı sağlayan kişi tarafından KVK’nun 24’ncü maddesine göre, beyanname verilmesi ve vergi ödemesi söz konusu değildir. Bu nedenle, bu kuruma ödenen kar payı üzerinden yapılan tevkifat nihai vergileme olmaktadır.

4- Türkiye’de Faaliyet Gösteren (Z) Vakfı

Vakıflar, gelir ve kurumlar vergisinin mükellefi değildir. Vakfın iktisadi işletmeleri, kurumlar vergisini mükellefidir. Bu nedenle vakfa yapılan kar payı ödemesi üzerinden yapılan stopaj nihai vergileme olmaktadır.

5- Dar Mükellef Gerçek Kişi

Gelir Vergisi Kanununun 86’ncı maddesi uyarınca dar mükellef gerçek kişiler tevkif yoluyla vergilendirilen menkul sermaye iratları

için yıllık veya özel beyanname vermeyeceklerdir Bu nedenle ,kar payları üzerinden yapılan vergileme nihai vergileme olmaktadır.

6- Tam Mükellef Gerçek Kişi

Tam mükellef gerçek kişiler, tevkif yoluyla vergilendirilen menkul ve gayrimenkul sermaye iratları toplamı 2006 yılında 18.000 YTL'yi geçmesi halinde beyanname vermek zorundadırlar. 18.000 YTL'nin hesaplanmasında, istisnaya tekabül eden kazançlar dikkate alınmamaktadır Tam mükellef gerçek kişinin elde ettiği kar payının hesaplanmasında Gelir Vergisi Kanununun 22 ve Geçici 62'nci maddesi kapsamında hesaplama yapılarak elde edilen kar payının beyan edilip edilmeyeceği belirlenecektir. Buna göre yapılması gereken hesaplama tablosu aşağıda gösterilmiştir.

	Tevkifata Tabi Tutulan Kar Payı	Tevkifata Tabi Tutulmayan Kar Payı
Tutarı	29.940	24.060
Geçici 62'nci Madde Uyarınca Eklenecek Tutar		2.673
GVK 22 Md Uyarınca İstisna Tutarı	14.970	
Toplam Tutarın Yarısı	14.970	13.367
Vergiye Tabi Gelir	14.970	13.367
Beyan Edilecek Toplam MSİ	28.337	

Yukarıdaki tabloda görüldüğü üzere istisnalardan sonra elde edilen menkul sermaye iradı tutarı 18.000YTL'yi geçtiğinden, anonim şirketin tam mükellef gerçek kişi ortağının Mart/2007 ayında yıllık gelir vergisi beyannamesi vererek, bu iradını beyan etmesi gerekmektedir.

Bu durumda tam mükellef gerçek kişi, tevkif yoluyla ödediği gelir vergisi stopajı ile yatırım indiriminden kaynaklanan ve tevkifata tabi tutulmayan kar payından beyannameye intikal ettirilen tutarın 1/5'ni beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup etmesi gerekmektedir. Buna göre tam mükellef gerçek kişinin beyanı aşağıdaki gibi olacaktır:

Matrah	28.337
Hesaplanan Gelir Vergisi	6.041
Mahsup Edilecek Vergiler (2.994+2.673)	5.667
Ödenmesi Gereken Gelir Vergisi	374

SONUÇ

Bu sirkülerde, 4842 sayılı Kanunla değişen hükümlere göre 2003 ve izleyen yıllarda elde edilen kar paylarının gerek kar payını dağıtan kurum bünyesinde gerekse kar payını elde eden gerçek ve tüzel kişiler nezdinde vergilemenin nasıl yapılacağı ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştır

2003 yılından itibaren elde edilen kar paylarında, veki kanunları açısından dağıtılan kar payının;

- İlgili bulunduğu hesap dönemi
- Kar payını dağıtan kurumun tam veya dar mükellef olup olmaması,
- Dağıtılan karın içerisinde stopaja tabi tutulmuş yatırım indiriminin bulunup bulunmadığı,
- 2003 yılı öncesi karların dağıtımında istisna kazançlardan dağıtım yapıp yapılmadığı,
- Dağıtılan kar payının içinde iştirak kazancının bulunup bulunmadığı,
- Dağıtılan kazancın iştiraklerden elde edilen kazançtan kaynaklanan kısmın bulunup bulunmadığı,

gibi hususların bir arada tespit edilmesi gerekmektedir. Bu tespitten sonra da beyan edilmesi gereken kar payının hesaplanması ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 86'ncı maddesi hükmü dikkate alınarak beyan edilip edilmeyeceğinin belirlenmesi gerekmektedir.

