

GERÇEK KİŞİLER TARAFINDAN ELDE EDİLEN KÂR PAYLARININ VERGİLENDİRİLMESİ ve BEYANI

TAXATION AND DECLARATION OF DIVIDENDS REAL PERSONS ACQUIRED BY REAL PEOPLE



Coşkun ÇEKİCİLER*

ÖZ

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 75'inci maddesinde menkul sermaye iradı sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkil sermaye dolayısıyla elde ettiği kâr payı, faiz, kira ve benzeri iratlar olarak tanımlanmıştır. Yine Kanun'un 75'inci maddesinin 2'nci fıkrasının (1), (2), (3) numaralı bentlerinde Kâr paylarının menkul sermaye iradı olduğu ayrıca ifade edilmiştir.

Bu çalışmada tam ve dar mükellef gerçek kişiler tarafından 2016 takvim yılında elde edilen kâr paylarının vergilendirilmesi ve beyanına ilişkin özellikli hususlara yer verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Kâr Payı, Stopaj, Mahsup.

ABSTRACT

Income from capital investment is defined as any income such as interest, dividend, rent and such derived from capital in cash or in capital excluding business, agricultural activities and independent services in Article 75 of the Income Tax Law no. 193. It has also been stated that the dividends in the subparagraphs (1), (2), (3) of paragraph 2 of Article 75 of the mentioned Law are the income from capital investment.

This work addresses, special features regarding the taxation and declaration of dividends obtained by unlimited and limited liable taxpayers in the 2016 fiscal period.

Keywords: Dividend, withholding, deduction

* Vergi Müfettişi

1- GİRİŞ

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 1'inci maddesinde gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tabidir denilmiş ve gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içerisinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı olarak tanımlanmıştır. Öte yandan gelire giren unsurlar mezkûr Kanun'un 2'nci maddesinde tahdidi olarak sıralanmıştır.

Gerçek kişilerin elde ettiği kazanç ve iratların Gelir Vergisi Kanunu'na tabi tutulabilmesi için öncelikle Kanun'un 2'nci maddesinde sayılan yedi gelir unsurundan birisine girmesi gerekmektedir. Gerçek kişiler tarafından elde edilmiş olsa dahi Gelir Vergisi Kanunu'nda belirtilen gelir unsurlarından herhangi birisine girmeyen kazanç ve irat gelir vergisine tabi tutulamayacaktır.¹

Gelir Vergisi Kanunu'nun 2'nci maddesinde sayılan gelir unsurlarından birisi de ücretlerdir.

Mezkûr Kanun'un 75'inci maddesinde menkul sermaye iradı sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkil sermaye dolayısıyla elde ettiği Kâr payı, faiz, kira ve benzeri iratlar olarak tanımlanmıştır.

Yine Kanun'un 75'inci maddesinin 2'nci fıkrasının (1), (2), (3) numaralı bentlerinde Kâr paylarının menkul sermaye iradı olduğu ayrıca ifade edilmiştir.

2- TAM MÜKELLEF GERÇEK KİŞİLER TARAFINDAN ELDE EDİLEN KÂR PAYLARININ VERGİLENDİRİLMESİ VE BEYANI

2.1- Kurumların 1998 ve Öncesi Vergilendirme Dönemlerine Ait Kârlarını Dağıtması Halinde Elde Edilen Kâr Payları

4842 sayılı Kanunun 17'inci maddesiyle Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 62'nci madde hükmü uyarınca; kurumlar vergisi mükelleflerinin; 31.12.1998 veya daha önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde elde ettikleri kazançlarının, dağıtımı halinde Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesi uyarınca tevkifat yapılmayacaktır. Gerçek kişilerce elde edilen bu Kâr payları gelir vergisinden müstesna olacak ve yıllık beyanname ile beyan edilmeyecektir.

2.2- Kurumların 01.01.1999 – 31.12.2002 Tarihleri Arasında Elde Ettiği Kurumlar Vergisinden İstisna Edilmiş Kazançlarını Dağıtması Halinde Elde Edilen Kâr Payları

Kurumların 01.01.1999-31.12.2002 tarihleri arasındaki hesap dönemlerinde elde edilen kurumlar vergisinden istisna edilmiş kazançları ile geçici 61'inci madde kapsamında tevkifata tabi tutulan kazançlarının dağıtılması halinde, bu kapsamda elde edilen Kâr payları ve iştirak kazançlarının net tutarına elde edilen Kâr payının 1/9'u eklendikten sonra, bulunan tutarın yarısı vergiye tabi gelir olarak dikkate alınır ve beyan sınırını (2016 yılı gelirleri için 30.000 TL) aşması halinde beyan edilir.

Bu gelirler ile ilgili olarak yıllık beyanname verilmesi halinde, beyannameye intikal ettirilen tutarın 1/5'i beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilir.

2.3- Kurumların 01.01.2003 ve Sonrası Dönemlere Ait Kârlarını Dağıtması Halinde Elde Edilen Kâr Payları

Tam mükellef kurumlardan elde edilen kâr payının yarısı Gelir Vergisi Kanunu'nun 22'nci maddesinin ikinci fıkrasına göre istisnadır. İstisna düşüldükten sonra kalan tutar Gelir Vergisi Kanunu'nun

¹ Onur GÖK, Cumhurbaşkanlığı Adaylarına Yapılacak Bağış ve Yardımların Vergisel Yönü, Vergi Dünyası Dergisi, S:405, Mayıs 2015, s:122

86/1-c maddesi çerçevesinde vergiye tabi gelir toplamının 30.000 TL'yi aşması halinde beyan edilecek aksi takdirde beyan edilmeyecektir.

Kurumların 01.01.2003 ve sonrası dönemlere ait olan ve kurumlar vergisinden istisna edilmiş olan kazançlarını dağıtması vergilendirmeye tesir etmeyecektir. Çünkü Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 62'nci madde hükmü 01.01.1999-31.12.2002 arası ve kurumlar vergisinden istisna edilmiş kazançların dağıtılmasına ilişkindir. 01.01.2003 ve sonrası hesap dönemlerinde elde edilen kazançların dağıtılması halinde bu kazancın istisna kaynaklı olmasının bir önemi yoktur.

İstisna sonrası kalan tutar ise vergiye tabi gelir toplamının 30.000 TL'yi aşması halinde beyan edilecektir. Kâr payının yıllık beyanname ile beyan edilmesi halinde, kâr payı ödemesi üzerinden tevkif edilen verginin tamamı, yıllık beyannameye hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilecektir.

2.4- Dar Mükellefiyete Tabi Kurumlardan Elde Edilen Kâr Payları

Tam mükellef gerçek kişiler tarafından, yabancı ülkelerde faaliyet gösteren kurumlardan sağlanan Kâr payları da menkul sermaye iradı olarak vergiye tabi tutulacaktır.

Söz konusu Kâr payları ilgili ülke mevzuatı uyarınca kesintiye tabi tutulmuş olsa dahi, Gelir Vergisi Kanunu uygulamasında tevkifata ve istisna uygulamasına tabi olmayan menkul sermaye iradı olarak kabul edilecek ve 2016 takvim yılı için 1.580 TL'yi aşması halinde yıllık beyanname ile beyan edilecektir.

Söz konusu Kâr payları üzerinden ilgili ülkede ödenen vergiler ise Gelir Vergisi Kanunu'nun 123'üncü maddesinde yer alan hükümler çerçevesinde, yıllık beyannameye hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilecektir.

2.5- Adi Komandit Şirketlerden Elde Edilen Kâr Payları

Gelir Vergisi Kanunu'nun 75'inci maddesinin ikinci fıkrasının (2) numaralı bendinde, iştirak hisse-lerinden doğan kazançların (limited şirket ortaklarının, iş ortaklıkların ortakları ve komanditerlerin Kâr payları ile kooperatiflerin dağıttıkları kazançlar bu zümreye dahildir. Kooperatiflerin ortakları ile yaptıkları muamelelerden doğan Kârların ortaklara, kooperatifle yaptıkları muameleler nispetinde tevzii, kazanç dağıtımı sayılmaz.) menkul sermaye iradı sayıldığı hükme bağlanmıştır. Bu çerçevede mükellefin adi komandit şirketten komanditer ortak sıfatıyla elde ettiği Kâr payı, vergi uygulamaları bakımından menkul sermaye iradidir.

Aynı Kanun'un 22'nci maddesinin ikinci fıkrasında "Tam mükellef kurumlardan elde edilen, 75'inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarının yarısı gelir vergisinden müstesnadır. İstisna edilen tutar üzerinden 94'üncü madde uyarınca tevkifat yapılır ve tevkif edilen verginin tamamı, Kâr payının yıllık beyanname ile beyan edilmesi durumunda yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilir." hükmü yer almaktadır.

Yine aynı Kanun'un 94'üncü maddesinin 6/b-ii bendinde ise, tam mükellef kurumlar tarafından; dar mükellef gerçek kişilere ve gelir 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.) %15 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

Ancak Kanun lafzında da görüleceği üzere; Kanun'un 22'nci ve 94'üncü maddelerinde sözü geçen Kâr payları tam mükellef kurumlardan elde edilen Kâr paylarıdır. Burada tam mükellef kurumlardan kasıt ise kurumlar vergisi mükellefleridir.

Bilineceği üzere vergi uygulamaları bakımından adi komandit şirket gelir ve kurumlar vergisi mükellefi değildir. Adi komandit şirkette ortakların gelir vergisi mükellefiyeti vardır. Bu nedenle adi komandit şirket tarafından komanditer ortaklarına yapılan Kâr payı ödemeleri Gelir Vergisi Kanunu'nun 22 ve 94'üncü maddeleri kapsamında mütalaa edilemeyeceğinden dolayı, mükellef istisna uygulamasından yararlanamayacaktır. Yine adi komandit şirket mükellefe yapacağı Kâr payı ödemesi üzerinden tevkifat yapmayacaktır.

Bu çerçevede tam mükellefiyete tabi gerçek kişiler tarafından adi komandit şirketlerden sağlanan Kâr payları 2016 yılı için 1.580 TL'yi aşması halinde yıllık beyanname ile beyan edilecektir.

Öte yandan Gelir Vergisi Kanunu'nun 75'inci maddesinde; adi komandit şirketlerde komanditerlerin kâr payları, şirket Kârının ilişkin bulunduğu takvim yılında elde edilmiş sayılır denilmiştir.

Kanun lafzında görüleceği üzere adi komandit şirketlerde komanditer ortakların elde edebilecekleri Kâr payı için menkul sermaye iratlarında genel prensip olan hukuki ve ekonomik tasarruf yerine tahakkuk esası benimsenmiştir. Adi komandit şirketler Kâr payı dağıtımını yapsın veya yapmasın komanditer ortaklar kanunun amir hükmü gereğince bilanço gününde Kâr payını elde etmiş sayılacaktır.

3- DAR MÜKELLEF GERÇEK KİŞİLER TARAFINDAN ELDE EDİLEN KÂR PAYLARININ VERGİLENDİRİLMESİ ve BEYANI

3.1- Kurumların 1998 ve Öncesi Vergilendirme Dönemlerine Ait Kârlarını Dağıtması Halinde Elde Edilen Kâr Payları

Kurumlar vergisi mükelleflerince 31.12.1998 ve daha önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde elde edilen kazançların dağıtımını halinde, dar mükellef gerçek kişilerce elde edilen kâr payları için yıllık veya münferit beyanname verilmeyecektir.

3.2- Kurumların 01.01.1999 – 31.12.2002 Tarihleri Arasında Elde Ettiği Kurumlar Vergisinden İstisna Edilmiş Kazançlarını Dağıtması Halinde Elde Edilen Kâr Payları

1999-2002 tarihleri arasında sona eren hesap dönemlerinde elde edilen, kurumlar vergisinden istisna kazançlar ile yatırım indirimi istisnasından yararlanan kazançların dağıtımını halinde dar mükellef gerçek kişilerce elde edilen kâr payları yıllık veya münferit beyanname ile beyan edilmeyecektir.

3.3- Kurumların 01.01.2003 ve Sonrası Dönemlere Ait Kârlarını Dağıtması Halinde Elde Edilen Kâr Payları

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinin 6/b-ii bendinde ise, tam mükellef kurumlar tarafından; dar mükellef gerçek kişilere ve gelir vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan, 75'inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı Kâr paylarından (Kârın sermayeye eklenmesi Kâr dağıtımını sayılmaz.) %15 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

Yine Gelir Vergisi Kanunu'nun "Toplama Yapılmayan Haller" başlıklı 86'ncı maddesinde;

"Aşağıda belirtilen gelirler için yıllık beyanname verilmez, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dahil edilmez.

2. Dar mükellefiyette, tamamı Türkiye' de tevkif suretiyle vergilendirilmiş olan; ücretler, serbest meslek kazançları, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile diğer kazanç ve iratlar." hükümüne yer verilmiştir.

Bu çerçevede dar mükellef gerçek kişiler tarafından, tam mükellefiyete tabi kurumlardan elde edilen Kâr payları yıllık veya münferit beyanname ile beyan edilmeyecektir.

3.4- Dar Mükellefiyete Tabi Kurumlardan Elde Edilen Kâr Payları

Gelir Vergisi Kanunu'nun 75'inci maddesinin birinci fıkrasında; sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkil sermaye dolaşımıyla elde ettiği kâr payı, faiz, kira ve benzeri iratlar menkul sermaye iradı olarak sayılmış, ikinci fıkrasının (7) numaralı bendinde ise mevduat faizleri menkul sermaye iradı olarak addedilmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 7'nci maddesi uyarınca, dar mükellef gerçek kişilerin Türkiye'de menkul sermaye iradı elde edilebilmesi için sermayenin Türkiye'de yatırılmış olması gerekmektedir.

Bu kişilerin Türkiye'de menkul sermaye iradı elde etmelerinin tek koşulu sermayenin Türkiye'ye yatırılmış olmasıdır. Sermayenin Türkiye'ye yatırılmış olması demek, Türkiye'ye sermaye olarak getirilmesi, Türkiye'de borç olarak verilmesi veya benzeri şekillerde Türkiye'de nemalandırılmasıdır. Yatırılmış bulunan bu sermaye Kârşılığında elde edilen Kâr payı, faiz, kira ve benzeri iratlar, dar mükellef gerçek kişilerin Türkiye'de elde ettiği menkul sermaye iradı olacaktır.

Bu çerçevede dar mükellef gerçek kişiler tarafından Türkiye dışında bulunan kurumlardan sağlanan Kâr payları için Türkiye'de elde edilmiş sayılmayacaktır.

4- SONUÇ

Çalışmamızda detayları ile açıkladığımız hükümler dairesinde gerçek kişiler tarafından elde edilen Kâr paylarının beyanı aşağıdaki tabloda gösterildiği şekilde olacaktır.

TAM MÜKELLEF GERÇEK KİŞİLER TARAFINDAN ELDE EDİLEN KÂR PAYLARI		
MENKUL SERMAYE İRADININ TÜRÜ	BEYAN DURUMU	ÖZELLİKLERİ
Kurumlar vergisi mükelleflerince 31.12.1998 ve daha önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde elde edilen kazançların dağıtım halinde, gerçek kişilerce elde edilen kâr payları	Beyan Dışı	İstisna
Kurumların Kârlarını sermayeye eklemek suretiyle gerçekleştirdikleri kâr dağıtım işlemlerinde gerçek kişi ortaklarca elde edilen kâr payları	Beyan Dışı	Tutarı ne olursa olsun beyan edilmeyeceklerdir.
1999-2002 tarihleri arasında sona eren hesap dönemlerinde elde edilen, kurumlar vergisinden istisna kazançlar ile yatırım indirimi istisnasından yararlanan kazançların dağıtım halinde gerçek kişilerce elde edilen kâr payları	Elde edilen Kâr payının net tutarına bu tutarın 1/9'u eklenerek bulunacak tutarın yansı gelir vergisinden istisna olup, kalan tutar 30.000 TL'yi aşarsa beyanda bulunulacaktır.	
Her nev'i hisse senetlerinin Kâr payları İştirak hisselerinden doğan kazançlar Kurumların idare meclisi başkan ve üyelerine verilen kâr payları	Elde edilen Kâr payının brüt tutarının yansı gelir vergisinden istisna olup, kalan tutar 30.000 TL'yi aşarsa beyanda bulunulacaktır.	

DAR MÜKELLEFLERİN GERÇEK KİŞİLER TARAFINDAN ELDE EDİLEN KÂR PAYLARI

MENKUL SERMAYE İRADININ TÜRÜ	BEYAN DURUMU	ÖZELLİKLERİ
Kurumlar vergisi mükelleflerince 31.12.1998 ve daha önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde elde edilen kazançların dağıtım halinde, gerçek kişilerce elde edilen kâr payları	Beyan Dışı	Tutarı ne olursa olsun beyan edilmeyeceklerdir.
Kurumların Kârlarını sermayeye eklemek suretiyle gerçekleştirdikleri kâr dağıtım işlemlerinde gerçek kişi ortaklarca elde edilen kâr payları	Beyan Dışı	Tutarı ne olursa olsun beyan edilmeyeceklerdir.
1999-2002 tarihleri arasında sona eren hesap dönemlerinde elde edilen, kurumlar vergisinden istisna kazançlar ile yatırım indirimi istisnasından yararlanan kazançların dağıtım halinde gerçek kişilerce elde edilen kâr payları Her nev'i hisse senetlerinin kâr payları İştirak hisselerinden doğan kazançlar Kurumların idare meclisi başkan ve üyelerine verilen Kâr payları	Beyan Dışı	Vergi kesintisine tabi tutulmuştur. Tutarı ne olursa olsun beyan edilmeyecektir.

KAYNAKÇA

- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Menkul Sermaye İradı Elde Edenler İçin Gelir Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberi, Yayın No:197
- GÖK, O. Gelir Vergisi Matrahının Tespiti ve Beyanı: Açıklama ve Örneklerle, 3. Baskı, Şubat 2017