

KURUM KAZANÇLARI ÜZERİNDEN YAPILAN STOPAJ

Hasan ALTUNCU*

4369 Sayılı Kanun (1) ile Vergi Kanunlarında yapılan geniş değişiklikler sonucunda kurum kazançlarının vergilendirilmesine ilişkin esaslarda da yeni düzenlemeler yapılmıştır.

Kurumlar Vergisi Kanununun 25'inci maddesinde yapılan değişiklik ile 1999 hesap dönemi kazançlarından başlamak üzere kurumlar vergisi oranı %25'den %30'a yükseltilmiş, %20 oranlı asgari kurumlar vergisi oranı, kurumlar vergisi indirildikten sonra kalan kısmı ayrıca gelir vergisi stopajına (dar mükellef kurum hariç) tabii tutulması kaldırılmıştır.

Öte yandan Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesinin 6 numaralı bendinin (a) ve (b) alt bentleri aşağıdaki şekilde yeniden düzenlenmiştir.

a) Dağıtılın veya dağıtılmasın Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesinin 4 numaralı bendinin;

i- (a), (c) ve (d) bendinde yazılı kazançlardan,

ii- (b) alt bendinden yazılı kazançlardan,

b) i- Kurumlar Vergisinden istisna kazançlara isabet eden kısım düşüldükten sonra, 75 inci maddenin ikinci fıkrasının 1, 2 ve 3 numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarından (kârın sermayeye ilavesi kâr dağıtımı sayılmaz) (Kurumlar ile gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve muaf olanlara ödenenler dahil.)

1- Halka açık anonim şirketlerde

2- Diğerlerinde

ii- Dağıtılın dağıtılmasın kurumlar vergisine tabii kurumların, kurumlar vergisi kanunun 8. maddesinin 1 numaralı bendi dışında kalan kurumlar vergisinden müstesna kazanç ve iratlardan,

iii- Dağıtılın dağıtılmasın gelir vergisi kanununun 75 inci maddesinin 2 nci fıkrasının 4 numaralı bendinde yazılı menkul sermaye iratlarından indirim ve istisnalar düşüldükten sonra kalan kısmından,

(*) Vergi Denetmeni

(1) 4369 sayılı kanun 29.7.1998 tarih ve 23417 mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

b alt bendinin (i) ve (ii) alt bentleri uyarınca yapılan tevkifat, beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisine mahsup edilemez.

Yazımızın konusunu bu düzenlemeler çerçevesinde kurumların elde ettiği kazançlar üzerinden yapılması gereken vergilemeyi kazancın dağıtılması, sermayeye eklenmesi veya hiç dağıtılmaması durumlarında ne şekilde yapması gerektiği, söz konusu kurum kazancının istisna kazançlardan olması durumunda nasıl vergiye tabi tutulacağı oluşturmaktadır. Diğer bir ifade ile Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin 6 numaralı bendinin (a) ve (b) alt bentlerindeki tevkifatların neyi ifade ettiği; kazancı elde eden ortaklar yönünden Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinde belirtilen ve gelir unsuru olan menkul sermaye iradı olarak nasıl vergilendirileceği hususları teşkil edecektir.

Öte yandan "kârın sermayeye ilavesi kâr dağıtımı sayılmaz" hükmünün ne anlama geldiği veya gelmediği, aynı şekilde kurumun mali zararı varsa veya kâr olmakla beraber istisna uygulaması mali zarara neden olmakta ise istisna kullanımına bağlı stopaj açısından ne işlem yapılacağı, istisnanın zarar şeklinde sonraki yıllara taşınması halinde, stopajın uygulanıp uygulanmayacağı tartışmalarına gi-

rilmeyecektir. Kanun maddeleri ve tebliğ hükümleri çerçevesinde değerlendirme yapılacaktır.

I- Kurum Kazançları Üzerinden Yapılan Stopaj

A) Kurum Kazancının (İstisna Kazançları Hariç) Vergilenmesi

Bilindiği üzere kurumların ticari bilançolarına göre oluşan kâr ticari kârdır. Vergi kanunları ise mali kârı esas alır. Buna göre oluşan ticari kâra kanunen kabul edilmeyen giderlerin eklenmesi varsa geçmiş yıllardan gelen mali zararların düşülmesinden sonra indirim ve istisna öncesi mali kâra ulaşılır. Mali kârdan indirim ve istisnalar düşüldükten sonra kurumlar vergisine tabi kurum kazancı bulunur. Bulunan bu kazançtan yasal yükümlülükler yerine yetirildikten sonra (Kurumlar vergisinin hesaplanması, yedeklerin ayrılması gibi) kalan kazancın dağıtılmasına karar verilebilir. İşte tam mükellef kurumlar dağıttıkları bu kâr paylarından dağıtım sırasında gelir vergisi stopajı yapacaklardır.

1- Kurum Kazancının Dağıtılması Halinde Stopaj

Kurum eğer elde ettiği kazancı dağıtmaya karar vermişse, ortaklara dağıtılacak bu kazançta halka açık anonim şirketlerde %5 diğerlerinde %15 (2) oranında GVK.'nun 94/6-b i madde hükmüne göre tevkifat yap-

(2) 20.8.1999 tarih ve 99/13230 sayılı kararnamenin eki karar.

mak zorundadır. Yapılan bu tevkifatlar kurum tarafından kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği Nisan ayını takip eden Mayıs ayının 20. Günü akşamına kadar beyan edilecektir.

Örneğin : Ortaklara dağıtılmasına karar verilen kâr payı tutarı 100.000.000.000 TL.'dir. Söz konusu kâr payı halka açık kurum tarafından dağıtılıyor ise $100.000.000.000 \times \%5 = 5.000.000.000$ TL. Söz konusu kâr payı halka açık olmayan kurum tarafından dağıtılıyor ise $100.000.000.000 \times \%15 = 15.000.000.000$ TL. Stopaj tutarları kurum tarafından beyan edilecektir.

Öte yandan dağıtılan kurum kazancı kurumun hisselerine sahip olan ortakları için kâr payıdır. Ortaklar tarafından elde edilen kâr paylarının da belirli esaslar çerçevesinde beyan edilmesi gerekmektedir.

2- Kurum Kazancının Sermayeye Eklenmesi Halinde Stopaj

Yasal yükümlülükler yerine getirildikten sonra kalan dağıtılabilir kurum kazancının sermayeye eklenmesine karar verilmişse, sermayeye eklenen bu kâr, kâr dağıtımını sayılmadığından kârını sermayeye ekleyen kurumlar kâr dağıtımına bağlı stopaj yapmayacaklardır. Diğer bir ifade ile GVK'nun 94/6-b-i alt bendine göre kurum stopaj yapmayacaktır.

Yukarıdaki örneğimize dönersek

100.000.000.000 TL. dağıtılabilir kurum kazancının sermayeye eklenmesi suretiyle dağıtılması halinde stopaj yapılmayacaktır. Diğer bir ifade ile sermayeye eklenen kâr paylarına tevkifat oranları (Halka açık kurumlarda %5, diğerlerinde %15) uygulanmayacaktır. Ancak gerçek kişilerce elde edilen hisse senetlerinin (Sermayeye eklenen kâr payı) kâr payı olarak kabul edilmesi ve ortaklar tarafından GVK'nun 75/1 maddesine göre menkul sermaye iradı olarak beyan edilmesi gerekmektedir. Bu durum kâr paylarının beyanı yazımızda ayrıca açıklanacaktır.

3- Kurum Kazancının Dağıtılmaması Halinde Stopaj

Kurum elde ettiği kazancı ortaklarına dağıtmıyor ve dağıtılabilir kârı sermayeye de eklemeyerek, dağıtmıyor ise yani kâr dağıtımını yapmadığı zamanlarda GVK'nun 94 üncü maddesinin 6 numaralı bendinin (b-i) alt bendine göre tevkifat yapılmayacaktır.

Kurumlar bazı hallerde genel kurul kararı olsa bile kâr dağıtımını yapmayabilir ve kârlarını sonraki yıllara aktarabilir. Kâr dağıtımını yapmayan kurumlar önceki dönemlerde elde ettikleri kârlardan ayırdıkları kâr yedekleri ile önceki yıl kârlarını yetkili organları tarafından alınan kararlar uyarınca dağıtmaya veya sermayeye eklemeye karar verdiklerinde GVK'nun 94/6-b i madde hükmüne göre tevkifata tabi tutması ge-

rekmedir. Ancak kurum tarafından dağıtılmayan geçmiş yıl kârının istisnaya tabi tutulmuş kurum kazancının yanı sıra istisnaya tabi olmayan kurum kazancını da içermesi durumunda, dağıtılan kazancın; öncelikle istisnaya tabi dağıtılabılır kazançtan, bu kazancın dağıtımının tamamlanmasından sonra istisna edilmiş kazançtan gerçekleştirildiği kabul edilecektir (Kurumlar Vergisi Genel Tebliği Seri No: 67) (3)

B- Kurumlar Vergisinden İstisna Kazançların Vergilenmesi

Bilineceği üzere, istisna, kazançlara uygulanan bir indirimdir. Belli şartlar olması durumunda bazı kazançlar vergi dışı bırakılabilmektedir. Kurumlar Vergisi Kanununda istisnadan yararlanacak kazanç unsurları ile ilgili düzenlemelere 4369 sayılı kanunla yapılan değişiklikler ile birlikte Kurumlar Vergisi Kanununun 8. maddesinde yer verilmiştir. Öte yandan Kurumlar Vergisi Kanununda geçici mahiyette istisnalarda mevcuttur: (Geçici madde 11, geçici madde 24 gibi) ayrıca KVK'nın geçici 23. maddesinde yer alan iştirak hisselerinin ve gayri menkullerin satışından veya üretim tesislerinin aynı sermaye olarak konmasından doğan kazançlarla ilgili is-

tisnanın süresi 31.12.1998 tarihinde sona ermiş fakat aynı düzenleme geçici 28. madde ile 31.12.2002 tarihine kadar uygulanmak üzere 11.08.1999 tarih ve 4444 sayılı kanunun(4) 6. maddesi ile yeniden düzenlenmiştir. Ayrıca 27.01.2000 tarih ve 4503 sayılı kanunun(5) 9 uncu maddesi ile geçici 28 inci maddenin a bendinde GVK'nun 94/6 numaralı bendinin (b-ii) alt bendi uyarınca tevkifata tabi tutulacağı madde geçen kazançlar için tevkifat oranı %15 olarak belirlenmiş ve üretim tesislerinin ve bu tesislere ilişkin gayrimenkullerin aynı sermaye olarak konulması durumunda uygulanmakta olan istisna turizm yatırım veya işletme belgesine sahip turizm tesisleri ve bunların gayrimenkulleri içinde uygulanması ve kurumlar vergisinden istisna edilen bu kazançlar üzerinden ise herhangi bir stopaj yapılmayacağı yönünde düzenlemeler yapılmıştır.

Tam ve dar mükellef kurumların kurumlar vergisinden müstesna kazançlarının hala yürürlükte olanlarının son şekli aşağıdaki tabloda görüldüğü gibidir. (Tablo Kurumlar vergisinden istisna edilen kazançların GVK.'nun 94 üncü maddesindeki stopaj oranları karşısındaki durumlarını içermektedir.)

(3) 06.02.2000 tarih ve 23956 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

(4) 4444 sayılı kanun 14.08.1999 tarih ve 23786 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

(5) 4503 sayılı kanun 29.01.2000 tarih ve 23948 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

İSTİSNALAR	Madde No.	Kurumlar Vergisi	Tevkifat Oranı
- İştirak kazançları (yatırım fonları ve yatırım ort. kâr payları hariç)	KVK. Md. 8/1	yok	yok
- Risturn istisnası	KVK. Md. 8/2	yok	yok
- Yatırım fonları ve yatırım ortaklıklarının portföy işletmeciliği kazançları	KVK. Md. 8/4		
A Tipi		yok	var %0
B Tipi		yok	var %10
Risk Sermayesi Yatırım		yok	var %0
Gayrimenkul yatırım		yok	var %0
- Rüçhan hakkı kuponu satış kazancı	KVK. Md. 8/5	yok	var %15
- Gayrimenkul ve iştirak satış kazancı istisnası	KVK.Geç.Md.28/a	yok	var %15
- Emisyon primi istisnası	KVK.Geç.Md.8/5 (geç.md.28/b)	yok	yok
- 01.01.1986 tarihinden önce ihraç edilen menkul kıymetlere ilişkin istisna	KVK. Geç. Md. 11	yok	var %15
- Yurt dışında yapılan inşaat onarma ve montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançlara ilişkin istisna	KVK. Geç. Md. 24	yok	var %5(6) ve %10
- Serbest bölge kazançları	Serbest Bölgeler K. (geç. md. 22)	yok	yok
- Uluslararası antlaşmalarda yer alan istisna	Mük. mad. 45	yok	var %15
- Üretim tesislerinin ve bu tesislere ait gayrimenkullerin aynı sermaye olarak konulması durumunda istisna	KVK.Geç.Mad.28/a	yok	yok
- Yatırım indirimi	GVK.ek.mad.1-6	yok	var%15

6 KVK'nun Geçici 24 üncü maddesine göre kurumlar vergisinden müstesna tutulan yurt dışında yapılan inşaat, onarma, montaj ve teknik hizmetlerden sağlanan kazançlar üzerinden GVK'nun 6 numaralı bendinin (b) alt bendine göre yapılacak tevkifat oranı, halka açık anonim şirketlerde %5, diğerlerinde %10 olarak uygulanacaktır. Bu kazançlara 1.1.1999 tarihinden itibaren %30 oranının üzerinde bir vergi uygulandığında üzerinde uygulanan her bir puan için %0,70 oranında indirim yapılmak suretiyle tespit edilecektir. Yurt dışında uygulanan vergi oranının 1.1.1999 tarihinden itibaren halka açık şirketlerde %33,5 diğerlerinde %37 oranını aşması halinde, tevkifat oranları "%0" olarak uygulanacaktır.

1- Kurumlar Vergisinden İstisna Kazancın Dağıtılması Halinde Stopaj

Kurumların elde ettiği istisna kazançlar dağıtılma dağıtılmasın %15 oranında gelir vergisi stopajına tabidir. Stopaj oranı bütün kurumlar için aynıdır. Ancak söz konusu oran GVK.'nın 94 üncü maddesinin 6 numaralı bendinin (b-ii) alt bendinde dağıtılma dağıtılmasın kurumlar vergisine tabii kurumların Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesinin 1 numaralı bendi dışında kalan (iştirak kazançları) kurumlar vergisinden müstesna kazanç ve iratlardan demek suretiyle iştirak kazançları dışındaki kazançlara uygulanacaktır. Diğer bir ifade ile istisna kazançlarda iştirak kazançlarına %15 oranı uygulanmayacaktır. Çünkü yasa koyucu burada mükerrer vergilendirmeyi önleme yönünde bir belirleme yapmıştır.

Öte yandan Kurumlar Vergisi Kanununa 4444 sayılı kanunla eklenen geçici 28 inci maddesinin (b) bendine göre 01.01.1999-31.12.2002 tarihleri arasında elde edilen emisyon primleri gelir vergisi stopajına tabi değildir. Ayrıca geçici 28 inci maddenin (a) bendinde 27.01.2000 tarih ve 4503 sayılı kanunun 9 uncu maddesi ile üretim tesislerinin ve bu tesislere ilişkin gayrimenkullerin aynı sermaye olarak konulması durumunda uygulanmakta olan istisna, turizm yatırım veya işletme belgesine sahip turizm tesisleri ve bunların gay-

rımenkulleri içinde uygulanacak aynı zamanda kurumlar vergisinden istisna edilen bu kazançlar üzerinden herhangi bir stopaj yapılmayacaktır. Risturn istisnası Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesinin 2 numaralı bendinde belirtilen risturn istisnasına da stopaj yapılmayacaktır.

Bu durumda kurumların elde ettiği istisna kazançlardan yukarıda belirtilen dört tanesinde (iştirak kazançları, risturn istisnası emisyon primi ve üretim tesislerinin ve bu tesislere ait gayrimenkullerin aynı sermaye olarak konulması halleri) GVK.'nun 94 üncü maddesinin 6 numaralı bendinin (b-ii) alt bendine göre stopaj uygulanmayacak, diğerlerine stopaj oranı %15 olarak uygulanacaktır. Yapılan tevkifatlar hesap dönemi takvim yılı olarak stopaj yükümlülüğü beyannamenin verildiği nisan ayında yapılacak ve mayıs ayının 20 nci günü akşamına kadar beyan edilecektir. Bununla beraber dağıtılan kurumlar vergisinden istisna kurum kazancı, kurumun hisselere sahip olan ortakları için kâr payıdır. Kâr payları GVK.'nun 75 inci maddesinin 1 numaralı bendine göre menkul sermaye iradıdır. Ortaklar tarafından elde edilen kâr paylarında beyan edilmesi gerekmektedir.

2- Kurumlar Vergisinden İstisna Kazancın Sermayeye Eklenmesi Halinde Stopaj

Kurumların elde ettiği istisna kazançlar dağıtılma dağıtılmasın GVK.'nun 94 üncü maddesinin 6 nu-

maralı bendinin (b-ii) alt bendi uyarınca %15 oranında gelir vergisi stopajına tabidir. (Yukarıda ifade edildiği gibi iştirak kazançları, risturn istisnası, emisyon primi ve üretim tesislerinden ve bu tesislere ilişkin gayrimenkullerin aynı sermaye olarak konulması durumunda bu oran uygulanmayacaktır.)

Sermayeye eklenen istisna kazanç kâr dağıtımını sayılmadığından istisna kazancı sermayeye ekleyen kurumlar kâr dağıtımına bağlı stopaj yapmayacaklardır. Diğer bir ifade ile GVK'nun 94 üncü maddesinin 6 numaralı bendinin (b-i) alt bendine göre kurum; stopaj yapmayacaktır. Ancak (b-ii) alt bendi uyarınca istisna kazancın stopaja tabi olduğu unutulmamalıdır.

Sermayeye eklenen istisna kazanç dolayısıyla kurum ortağı olan gerçek kişilerce elde edilen hisse senetleri (sermayeye eklenen istisna kazanç) kâr payı olarak kabul edilecektir. Fakat söz konusu istisna kazançlar kârın sermayeye ilavesi suretiyle elde edilen kâr paylarının menkul sermaye iradı olarak GVK'nun 85 ve 86'ncı madde hükümleri çerçevesinde beyan edilmesi gerekmektedir.

3- Kurumlar Vergisinden İstisna Kazancın Dağıtılmaması Halinde Stopaj

Kurum kurumlar vergisinden istisna kazancını dağıtmıyor olsa da istisna kazançlar dağıtılsın dağıtılmasın GVK 94'üncü maddesinin 6 numaralı bendinin (b-ii) alt bendi uyarınca %15 oranında gelir vergisi

stopajına tabi tutulacaktır. (İştirak kazançları, risturn istisnası, emisyon primi ve üretim tesislerinin ve bu tesislere ait gayrimenkullerinin aynı sermaye olarak konulmasında stopaj yapılmayacaktır.) Dolayısıyla dağıtılmayan ve sermayeye eklenmeyen istisna kazançlar ortaklar tarafından beyan edilmeyecektir.

Burada şu hususu belirtmekte yarar var. Kurum dağıtılmayan istisna kazancı sonraki yıllarda dağıtmaya karar vermişse ve dağıtılmasına karar verilen yıl kazancının; istisnaya tabi tutulmuş kurum kazancının yanı sıra istisnaya tabi olmayan kurum kazancını da içermesi durumunda dağıtılan kazancın; öncelikle istisnaya tabi dağıtılabiliir kazançtan bu kazancın dağıtımının tamamlanmasından sonra istisna edilmiş kazançtan gerçekleştirdiği kabul edilecektir. 1998 ve daha önceki yıl kazançlarının dağıtılması durumunda bu kazançlar üzerinden herhangi bir vergi kesintisi yapılmayacaktır. (Kurumlar Vergisi Genel Tebliği Seri No: 67)(7)

Öte yandan gayrimenkullerin ve iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından sağlanan kazancın satışın yapıldığı yılda sermayeye eklenen kısmı kurumlar vergisinden müstesnadır. Bazı nedenlerle sermaye artırım işlemlerinin satışın yapıldığı yılda gerçekleşmesi mümkün olmadığında istisnadan yararlanabilmesi için bu tür satışların yapıldığı döneme ait kurumlar vergisi beyannamesinin verileceği tarihe kadar şirket yetkili organlarınca sermaye artırımına karar verilerek ilgili bakanlığa

(7) 6.2.2000 tarih ve 23956 sayılı Resmî Gazete'de yayınlanmıştır.

başvurulması ve sermaye artırım işlemlerinin satışın yapıldığı yıla ait kurumlar vergisi beyannamesinin verileceği hesap döneminin sonuna kadar tamamlanması gerekir. Aksi durumda istisnadan yararlanılamayacaktır. (Kurumlar Vergisi Genel Tebliği Seri No: 51)(8) Dolayısıyla gayrimenkul ve iştirak hisseleri satış kazançlarının dağıtılmaması gibi bir durum olmayacaktır. Yani sonraki yıllara aktarılması gibi bir durum ortaya çık-

mayacaktır.

Buraya kadar yapılan açıklamalar doğrultusunda kurumlar tarafından elde edilen kazanç üzerinden yapılması gereken vergilemenin, kazancın dağıtılması, sermayeye eklemesi veya dağıtılmaması hallerinde nasıl yapılacağı, Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesinin 6 numaralı bendinin (a) ve (b) alt bentlerindeki tevkifatların uygulanma şeklinin özet durumu aşağıdaki tabloda olduğu gibidir.

İstisna Kazançlarda Stopaj Yönünden Durum	Dağıtılması	Sermayeye Eklmesi	Dağıtılması
- İştirak kazançları istisnası	Yok	Yok	Yok
- Risturn istisnası	Yok	Yok	Yok
- Yatırım fonları ve yatırım ortaklıklarının portföy işletmeciliği kazançları			
A Tipi	Var %0	Var %0	Var %0
B Tipi	Var %10	Var %10	Var %10
Risk Sermayesi	Var %0	Var %0	Var %0
Gayrimenkul Yatırım	Var %0	Var %0	Var %0
- Rüçhan hakkı kuponu satış kazancı	Var %15	Var %15	Var %15
- Emsiyon primi	Yok	Yok	Yok
- 01.01.1986 tarihinden önce ihraç edilen menkul kıymetlere ilişkin istisna	Var %15	Var %15	Var %15
- Yurt dışında yapılan inşaat onarma ve montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançlara ilişkin istisna	Var %5	Var %5	Var %5
- Serbest bölge kazançları	Yok	Yok	Yok
- Uluslararası antlaşmalarda yer alan istisna	Var %15	Var %15	Var %15
- Gayrimenkullerin ve iştirak hisseleri satış kazançlarının sermayeye eklenmesine ilişkin istisna	Var %15	Var %15	Var %15
- Üretim tesislerinin ve bu tesislere ait gayrimenkullerin aynı sermaye olarak konulması durumunda istisna	Yok	Yok	Yok
NORMAL KURUM KAZANÇLARINDA STOPAJ YÖNÜNDEN DURUM			
	Dağıtılması	Sermayeye Eklmesi	Dağıtılması
- Halka açık	Var %5	Yok	Yok
- Diğerleri	Var %15	Yok	Yok

(8) 6.7.1995 tarih ve 22335 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.