



Kâr Paylarının Vergilendirilmesi ve Beyanı

Hazırlayan
Mesut HIŞIL
Vergi Denetmeni

1. GİRİŞ

Günümüzde ticari faaliyetler gerçek kişilerin yanında şirketlerce gerçekleştirilmektedir. Şahıs şirketleri veya sermaye şirketi olarak isimlendirilmektedir. Şahıs şirketleri olarak nitelendirilip Türk Ticaret Kanununa göre kurulan Kollektif Şirketler ve Adi Komandit Şirketlerin kazançları şirket tüzel kişiliğince değil ortaklığınca genelde şirket sermayesindeki sermaye payı oranında (Adi Komandit Şirketlerde komanditer ortakların kâr payı bu ortaklarca menkul sermaye iradı olarak) gelir vergisi beyanı ile beyan edilmektedir. Türk Ticaret Kanununa tabi olmayıp borçlar kanuna göre kurulan adı ortaklıkların kazançları da ortaklarınca ortaklıktaki hissesi nisbetinde gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmekte olup bu şekildeki vergileme nihai vergilemeyi oluşturmaktadır.

Günümüzde şirketler şahıs şirketleri olarak değil sermaye şirketi olarak nitelendirilen Anonim, Limited Şirket olarak kurulmaktadır. Eshamlı Komandit Şirkette bir sermaye şirketi olmakla birlikte bu isimle şirket kuruluşuna rastlanılmamaktadır. Bu şirketlerin kazançları da kurumlar vergisine tabidir. Eshamlı Komandit Şirketlerde kurumlar vergisi ko-

manditer ortaklara isabet eden kurum kazancı üzerinden hesaplanmakta olup, komandite ortaklara isabet eden kurum kazancı komandite ortak tarafından şahsi ticari kazanç olarak gelir vergisi beyanı ile beyan edilip vergilendirilmektedir. Bu şirketlerden kâr payı alan gerçek kişilerin kazançları belli tutarı aşması halinde menkul sermaye iradi olarak ayrıca gelir vergisine tabi tutulmakta, kâr payı alan kurumlar vergisi mükelleflerini bu tür kazançları iş-tirak kazancı istisnası adı altında elde eden kurum bünyesinde vergilendirilmemektedir.(K.V.K.Mad.8/1)

4842 sayılı vergi kanunlarında değişiklik yapan kanun 24.04.2003 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Yapılan değişiklikler sonucu kâr paylarının vergilendirilmesi ve beyanı ile ilgili hususlar yazımızın alt bölümünde açıklanmıştır.

II- KAR PAYI DAĞITIMININ KURUM BÜNYESİNDE VERGİLENDİRİLMESİ

4842 Sayılı vergi kanunlarında değişiklik yapan kanun 24.04.2003 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu kanunla kurumlar vergisi mükelleflerinin kâr payı dağıtımına yönelik Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/6-b maddesinde önemli değişiklikler yapılmıştır. Değişiklikler öncesi 01.01.1999 dan itibaren uygulanmakta olan eski sistemde;

- Kurumlar Vergisinden istisna kurum kazançları dağıtılın dağıtılmasın kurum bünyesinde gelir vergisi tevkifatına tabi tutulmakta,
- Kurumlar Vergisinden istisna kazançlara isabet eden kısım düşüldükten sonra dağıtılan kâr paylarından (kârın sermaye ilavesi kâr dağıtımı olarak sayılmamaktadır.)halka açık AŞ ve diğer kurumlar vergisi mükelleflerinde, farklı nisbetle tevkifat uygulanmakta;

- Dar mükellef kurumların kazancından kurum kurumlar vergisi ile indirim ve istisnalar düşüldükten sonra kalan kısımdan, tevkifat yapılmakta iken

Yeni düzenleme kâr dağıtım aşamasında tevkifat yapılması öngörülmekte, tevkifat uygulanmasında kurumların istisna kazançları ile normal kazançlar ayırımına son vermekte, halka açık AŞ.ler ile halka açık olmayan şirketler arasındaki farklı tevkifat uygulaması kaldırılmakta, dar mükellef kurumların kazançları üzerinden dağıtılın dağıtılmasın yapılan tevkifat kârın ana mer-

keze aktarılması aşamasına bırakılmaktadır. Kâr payının vergilenmesinde yeni sistemin bir sonucu olarak vergi alacağı uygulamasına son verilerek vergi tevkifatının mahsubu öngörülmektedir. (Gelir Vergisi Kanunu Mad. 22)

Yeni düzenlemeye göre Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/6-b maddesinin ilgili bölümlerine aşağıda yer verilmiştir.

Madde 94/6

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

ii- Tam mükellef kurumlar tarafından dar mükellefi gerçek kişilere, dar mükellef kurumlara (Türkiye'de bir iş yeri 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 bendinden yazılı menkul sermaye iradının ana merkeze aktarılan tutarı üzerinden;

Tevkifat yapılacak olup, tevkifat nisbeti her üç bent için %10 dur.

(03.05.2003 tarih ve 2003/5590 sayılı karar)

Yukarıdaki kanun maddesinde belirtilen 75 inci maddenin (1), (2) ve (3) numaralı benlerinde yer alan düzenlemede;

1-Madde de Anonim Şti. nin hisse senetlerinin kâr payları,

2- Madde de iştirak hisselerinden doğan kazançlar (Limited Şti. Ortaklarının, iş ortaklıkları ortaklarının ve komanditerlerin kâr payları ile kooperatiflerin dağıttıkları kazançlar bu zümreye dahildir. Kooperatiflerin ortakları ile yaptıkları muamelelerden doğan kârların ortaklara, kooperatifle yaptıkları muameleler nisbetinde tevzii, kazanç dağıtımı yapılmaz),

3-Maddede kurumların idare meclisi başkan ve üyelerine verilen kâr payları ; menkul sermaye iradı sayılmıştır.

III.KÂR PAYININ VERGİLENDİRİLMESİ :

A. Gerçek Kişilerce Elde Edilen Kâr Paylarının Vergilendirilmesi

Kâr payının vergilendirilmesine ilişkin Gelir Vergisi Kanunu'nun 22. maddesinin ikinci bendinde yapılan yeni düzenleme aşağıdaki gibidir. Yeni düzenleme 2003 yılı gelirlerinde uygulamasını bulacaktır.

Madde 22/2

"Tam mükellef kurumlardan elde edilen 75. 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."

Yeni düzenleme kanunun yayımlandığı 24.04.2003 tarihinde yürürlüğe girmekte olup kurumların önceki yıllara ait kazançlarının dağıtımı ve elde edilen kâr paylarının vergilendirilmesi ile ilgili Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 62. maddesinde de düzenlemeler yapılmıştır. Ancak yazının sadeliği açısından bu konu üzerinde durulmamıştır.

Menkul sermaye iratlarının vergilendirilmesi ile ilgili Gelir Vergisi Kanunu'nun Madde 86/1-d bendinde yapılan değişiklikle Türkiye'de tevkifata tabi tutulmuş olan Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. maddesinde yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmayan menkul sermaye iratlarının beyan edilmemesi gerekmekte olup, bu tutar 2003 yılı için 12.000.000.000 TL'dir (oniki milyar). Bu tutarı aşan kâr payı (menkul sermaye iradı) beyan edilmesi gerekmektedir birlikte yarısı gelir vergisinden müstesna tutulacak, yine daha önce kâr payı üzerinden Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/6-b maddesi gereği, kesilmiş olan St. Gelir Vergisi (vergiden müstesna tutulan kâr payına isabet eden tevkifat dahil) hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilecektir. (Gelir Vergisi Kanunu Mad. 22, 86/1-d)

Kâr payını dar mükellef gerçek kişilerin elde etmesi halinde tamamı Türkiye'de tevkif suretiyle vergilendirilmiş olması koşuluyla beyan edilmeyecektir. (GVK Mad. 86/2)

Kâr payının şahıs şirketince, (Kollektif, Adi Komandit ve Adi Şirketler) veya

gerçek kişinin ticari faaliyetine bağlı olarak elde edilmesi halinde kâr paylarının beyanı ve vergilendirilmesi konusunda tereddütler mevcut olup bu şekilde elde edilen kâr payına (menkul sermaye iradı) ticari kazancın tesbitinde dikkate alınacağı Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesinin son fıkrasında belirtildiğinden bu kazancın artık menkul sermaye iradı olarak değil ticari kazanç olarak beyan edilmesi gerektiği görüşünü taşımaktayız. Bu şekilde elde edilen kâr paylarının kâr payı dağıtan kurum bünyesinde Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/6-b-i maddesinde tevkifat dışı bırakılması da bu düşüncemizi destekler niteliktedir. Ancak bu konunun Maliye idaresince çıkarılan gelir vergisi genel tebliğlerinde açıklanması yararlı olacaktır.

B- Kurumlarca Elde Edilen Kâr Paylarının Vergilendirilmesi

Tam mükellef kurumların tam mükellef kurumlardan elde ettikleri kâr payları iştirak kazancı istisnası adı altında elde eden kurum bünyesinde tekrar kurumlar vergisine tabi tutulmaz. (KVK Mad. 8/1).

Dar mükellef kurumlarca tam mükellef kurumlardan elde edilen kâr payları, yeni düzenlemede tam mükellef kurumca kâr dağıtımı aşamasında gelir vergisi tevkifatına tabi tutulması öngörüldüğünden dar mükellef kurumca elde edilen kâr payları yönünden nihai vergileme olma özelliği taşır. (Gelir Vergisi Kanunu Mad. 94/6-b) Dar mükellef kurumun bu kâr payını Türkiye'deki bir iş yeri veya daimi temsilci aracılığıyla elde etmesi halinde dar mükellef kurumca elde edilen kâr payı aynı tam mükellef kurumlarda olduğu gibi iştirak kazancı istisnası adı altında tekrar kurumlar vergisine tabi tutulmaz. (Kurumlar Vergisi Kanunu Mad. 8/1) Ancak dar mükellef kurumun Türkiye'deki faaliyeti dolayısıyla elde ettiği kurum kazancı üzerinden kurumlar vergisi hesaplandıktan sonra ana merkeze aktarılan kâr payı üzerinden (kâr payı içinde kurumlar vergisinden istisna kazanç olup olmadığına bakılmaksızın) gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir. (Gelir Vergisi Kanunu Mad. 94/6-b-iii) Gelir Vergisi tevkifat nisbeti ise %10'dur. (03.05.2003 tarih ve 2003/5590 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı)

IV.SONUÇ

1999-2002 yılı arası uygulanan kurumlar vergileme sisteminde kurumların dağıttıkları kâr payı üzerinden alınan tevkifat uygulaması ve elde edenlerce vergi alacağı uygulaması nedeniyle oldukça karışık bir görünüm arz edip he-

saplanması ve beyanında zorluk çekilmektedirken 2003 yılı kazançlarına uygulanacak yeni düzenlemede vergi alacağı kaldırılıp, sadeleştirici düzenlemeler yapılmıştır. Yeni düzenlemede kâr payının belli tutarı (2003 yılı için 12 milyar lira) aşmaması halinde beyan edilmeyecek, bu tutarı aşan kâr paylarının beyanında da elde edilen kâr paylarının yarısı gelir vergisinden müstesna tutulmakta, hesaplanan gelir vergisinden daha önce kurum bünyesinde yapılan gelir vergisi tevkifatı (istisna kısma isabet eden tevkifat dahil) mahsup edilmesi gerekmektedir. Keza konu ile ilgili özellik arz eden hususlarda kişisel görüşlerimiz yazı içeriğinde belirtilmiş olup konu ile ilgili mali idarece ileride daha detaylı açıklama yapılacağı 249 sıra nolu Gelir Vergisi Kanunu'nun genel tebliğinde belirtilmektedir.