



Kurumlarda Kâr Dağıtımına İlişkin Tevkifat

Hazırlayanlar

Ahmet BAHADIR

Vergi Denetmen Yardımcısı

I. GİRİŞ

Bilindiği gibi 24.04.2003 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanan 4842 sayılı bazı kanunlarda değişiklik yapılması hakkında kanun ile vergi kanunlarında önemli değişiklikler yapılmıştır. Anılan bu kanun ile kurumlarca dağıtılacak kâr payları üzerinden yapılacak gelir vergisi tevkifatı ile ilgili GVK'nın 94. maddesinin 6-b bendi de değiştirilmiştir.

Bu yazımızda 4842 sayılı kanunun yürürlüğe girmesinden sonra kurumlarca dağıtılacak kâr payları üzerinden yapılacak gelir vergisi tevkifatı ile ilgili esaslar ele alınacaktır. Ancak 4842 sayılı kanunun uygulamasına geçmeden, 4842 sayılı kanun öncesi uygulamaya kısaca değineceğiz.

II. 4842 SAYILI KANUN ÖNCESİ UYGULAMA

4842 sayılı kanun öncesi düzenlemede GVK'nın 94. maddesinin 6-b bendine göre yapılan tevkifat üç grup halinde düzenlenmişti:

a) **Kâr payı üzerinden yapılan tevkifatlar:** 4369 sayılı kanun değişikliği ile GVK'nın 94. maddesinin 6-b-i bendine göre tam mükellef kurumlar, kurumlar vergisinden istisna kazançlara isabet eden kısım düştükten sonra dağıttıkları kâr

paylarından gelir vergisi tevkifatı yapıyordu. Tevkifat oranı halka açık şirketler için %5¹, diğer şirketler için %15² idi. Kârın sermayeye ilavesi kâr dağıtımını sayılmadığından Kârın sermayeye ilavesi durumunda tevkifat yapılmıyordu.

b) İstisna kazançlar üzerinden yapılan tevkifatlar: 4605 sayılı kanunun 4. maddesi ile değiştirilen GVK'nın 94. maddesinin 6-b-ii bendi hükmüne göre, dağıtılın dağıtılmasın kurumlar vergisine tabi kurumların kurumlar vergisi kanununun 8. maddesinin (1) numaralı bendinde yer alan iştirak kazancı istisnası dışında kalan kurumlar vergisinden müstesna kazanç ve iratlardan %18³ tevkifat yapıyordu.

c) Dar mükellef kurumların dağıtılabılır kazançları üzerinden dağıtılın dağıtılmasın yapılan tevkifatlar: GVK'nın 94. maddesinin 6-b-iii bendi hükmüne göre, dar mükellef kurumların dağıtılın dağıtılmasın GVK'nın 75. maddesinin ikinci fıkrasının (4) numaralı bendinde yazılı menkul sermaye iratlarından indirim ve istisnalar düşüldükten sonra kalan tutar üzerinden %15⁴ tevkifat yapıyordu.

III.4842. SAYILI KANUN UYGULAMASI

4842 sayılı kanunla GVK'nın 94/6-b maddesi şu şekilde değiştirilmiştir:

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 dağıtımını sayılmaz.),

ii) Tam mükellef kurumlar tarafından; dar mükellef gerçek kişilere, dar mükellef kurumlara (Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kâr payı elde edenler hariç) ve gelir ve kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan 75. maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarından (Kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımını sayılmaz.),

iii) 75. maddenin ikinci fıkrasının dört numaralı bendinde yazılı menkul sermaye iradının ana merkeze aktarılan tutarı üzerinden,

Bu maddenin altı numaralı bendinin (a) alt bendine göre üzerinden vergi

tevkifatı yapılan kurum kazancından kâr payı alanlara, tevkif suretiyle alınan vergi red ve iade olunmaz.

Yapılan değişiklikle, kurumların istisna kazançları ile normal kazançları ayırımına son verilerek istisna olsun olmasın tevkifat kârın dağıtımı aşamasına bırakılmış ayrıca halka açık şirket ile halka açık olmayan şirketten elde edilen kâr payı ayırımı da kaldırılmak suretiyle, her iki tür şirket tarafından dağıtılan kâr paylarının aynı oranda (%10)⁵ vergilendirilmesi öngörülmüştür. 4842 sayılı kanun ile kârın sermayeye ilavesinin kâr dağıtımı sayılmayacağı hükmü korunarak Kârın sermayeye ilave edilmesi durumunda tevkifat yapılmayacağı aynen benimsenmiştir.

4842 sayılı kanunla GVK'nın 94/6-b bendinde belirtildiği gibi tam mükellef kurumlar tarafından;

- Tam mükellef gerçek kişilere,
- Gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara,
- Gelir ve kurumlar vergisinden muaf olanlara,
- Dar mükellef gerçek kişilere,
- Dar mükellef kurumlara,
- Gelir ve kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere

dağıtılan kâr payları üzerinden Bakanlar Kurulunca belirlenen oranlarda (%10)⁶ tevkifat yapılacaktır.

Dikkat edileceği üzere tam mükellef kurumlardan kâr payı alan tam mükellef kurumlar vergisi mükellefleri ile Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kâr payı elde eden ve bu kâr paylarını kurum kazancına dahil ederek beyan edecek olan dar mükellef kurumların elde edecekleri kâr payları üzerinden tevkifat yapılmayacaktır (GVK 94/6-b-ii). Bu şekilde kâr payı elde eden tam mükellef kurumun söz konusu kâr paylarını yuKârıda sayılan gerçek veya tüzel kişilere dağıtması aşamasında dağıtılan kısım üzerinden tevkifat yapılacaktır.

Diğer taraftan, kurumlar vergisi kanunu uyarınca yıllık ve özel beyanname veren dar mükellef kurumların, 4842 sayılı kanunla değiştirilen GVK'nın 75. maddesinin ikinci fıkrasının (4) numaralı bendinde belirtilen menkul sermaye iradının ana merkeze aktarılan tutarı üzerinden (%10)⁷ tevkifat yapılacaktır

(94/6-b-iii). Dar mükellef kurumların Türkiye’de elde edilen Kârı ana merkezlerine aktarmamaları halinde ise GVK’nın 94/6-b-iii bendi hükmü gereğince tevkifat yapılmayacaktır.

4842 sayılı kanunun 12. maddesi ile değiştirilen GVK’nın 94. maddesinin (6) numaralı bendinin (b) alt bendi 4842 sayılı kanunun yayım tarihi olan 24.04.2003 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Buna göre 24.04.2003 tarihinden önce dağıtılan kâr payları üzerinden yapılacak tevkifat eski hükümlere göre, 24.04.2003 ve sonraki bir tarihte dağıtılan kâr payları üzerinden yapılacak tevkifat ise 4842 sayılı kanun hükümlerine göre yapılacaktır. GVK’nın 75. maddesinin ikinci fıkrasının (4) numaralı bendinde yazılı menkul sermaye iradının 24.04.2003 tarihinden önce ana merkeze aktarılması durumunda eski hükümlere göre, 24.04.2003 ve sonraki bir tarihte aktarılması durumunda ise 4842 sayılı kanun hükümlerine göre tevkifat yapılacaktır. Açıklanan hükümlere göre yapılacak tevkifat üzerinden 01.01.2004 tarihinden itibaren fon payı hesaplanmayacaktır.

IV. GEÇİŞ DÖNEMİ UYGULAMASI

GVK’nın 94/6-b maddesinde 4842 sayılı yasa ile yapılan değişiklik 24.04.2003 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu nedenle geçiş döneminde, istisna kazançlar ve kâr paylarının ne şekilde vergilendirileceği 4842 sayılı kanun ile gelir vergisine eklenen geçici 62. maddede düzenlenmiştir.

Söz konusu geçici maddede yer alan düzenleme uyarınca, kurumlar vergisi mükelleflerinin,

a) 31.12.1998 veya daha önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde elde ettikleri kazançlarının,

b) (a) bendi kapsamı dışında kalan ve 31.12.2002 veya daha önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde elde edilen, kurumlar vergisinden istisna edilmiş kazançlarının,

c) Geçici 61. madde kapsamında tevkifata tabi tutulmuş kazançlarının, dağıtımı halinde GVK’nın 94. maddesi uyarınca tevkifat yapılmayacaktır.

Bu madde hükmüne göre, dağıtılan kâr 31.12.2002 veya daha önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde elde edilen ve kurumlar vergisi kanu-

nu veya özel kanunları uyarınca kurumlar vergisinden istisna edilmiş kazançla ilişkin ise (serbest bölge kazancı, teknoloji geliştirme bölge kazancı, Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin işletilmesinden elde edilen kazanç, kurumlar vergisi kanununun geçici 24 ve geçici 28. maddelerinde düzenlenen istisna kazançlar gibi) dağıtılan Kârın bu kazançlara isabet eden kısmı üzerinden dağıtım sırasında gelir vergisi tevkifatı yapılmayacaktır. Ancak 2003 ve müteakip yıllardaki hesap dönemlerinde elde edilen söz konusu istisna kazançların dağıtılması halinde, dağıtılan bu tutarlar üzerinden GVK'nın 94/6-b maddesi uyarınca kâr dağıtımına bağlı tevkifatın yapılması gerekecektir.⁸ (1999 yılına ilişkin, yargı Kârarlarının, yatırım indiriminin istisna olarak kabul edilemeyeceğine ilişkin Kârarları üzerine tevkifat yapılmayan kazançların dağıtımı halinde yatırım indirimine isabet eden kısmı üzerinden kâr payı dağıtımına bağlı tevkifat yapılacaktır.)

Diğer taraftan, 01.01.1999 - 31.12.2002 tarihleri arasındaki hesap dönemlerine ilişkin normal kazançların dağıtımına tabi tutulması halinde, kâr dağıtımının, 24.04.2003 tarihinden önce yapılması durumunda, yazımızın II. bölümünün son paragrafında belirtildiği şekilde eski hükümlere göre, 24.04.2003 ve sonraki bir tarihte yapılması durumunda ise 4842 sayılı kanun hükümlerine göre gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır.

V. KÂR PAYI ELDE EDEN KİŞİLERİN HUKUKİ DURUMLARININ BELİRLENEMESİ HALİNDE TEVKİFAT

Gelir Vergisi Kanununun 4842 sayılı kanunla değişik 94/6-b-i ve ii maddesi uyarınca tam mükellef kurumlar tarafından, tam mükellef kurumlar ile Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kâr payı elde eden dar mükellef kurumlara yapılan ödemelerden tevkifat yapılmaması gerekir. Bunun için de nama yazılı hisse senetlerini elinde bulunduran kişinin hukuki durumunun herhangi bir tereddüte yer vermeyecek şekilde belirlenmiş olması gerekmektedir. Ancak, özellikle halka açık şirketlerde ihraç olunan hamiline yazılı hisse senetlerinin maliklerinin kim olduğunun dağıtımı yapacak şirket tarafından bilinmediği durumlarda vergi sorumluluğundan kurtulmak için bu hisselerle isabet eden kâr payları üzerinden de tevkifat yapılması gerekir. Yapılan bu tevkifat tam mükellef kurumlar ile Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kâr payı elde eden dar mükellef kurumlar için nihai vergi niteliğinde

olmayıp bu vergiler kurumun tüm vergi borçlarına mahsup edilebileceği gibi nakden de iade edilebilecektir.⁹

VI.SONUÇ

4842 sayılı kanunla GVK'nın 94/6-b maddesi, kurumların istisna ile normal kazanç ayırımına son vererek tevkifatın kâr dağıtımı aşamasına bırakılması ve tek bir oran üzerinden vergilendirilmesi ile daha basit hale getirilmiştir. Ayrıca yapılan bu düzenlemeler ile kurumlar üzerindeki ağır vergi yükü kısmen de olsa düşürülmüştür.

DİPNOTLAR

1. 1999/13230 sayılı BKK.
2. 1999/13230 sayılı BKK.
3. 2000/1689 sayılı BKK.
4. 1999/13230 sayılı BKK.
5. 2003/5590 sayılı BKK.
6. 2003/5590 sayılı BKK.
7. 2003/5590 sayılı BKK.
8. 81 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği.
9. Mehmet ALTINDAĞ, Vergi Dünyası, 2003/Temmuz, Sayı: 263, sf.20.