

KURUMLARDAN ELDE EDİLEN KAR PAYLARININ VERGİLENDİRİLMESİ VE ALTERNATİF ÇÖZÜM ÖNERİLERİ(*)

A- Genel Açıklamalar

4369 Sayılı Kanunla yapılan düzenlemeye göre 01.01.1999 tarihinden itibaren kurum kazançlarının vergilendirilmesinde üç önemli değişiklik yapılmıştır.

1- Kurumlar vergisi oranı %25'ten %30'a yükseltilmiştir.

2- Kurum kazancından kurumlar vergisi ve fon payı indirildikten sonra kalan kısım (vergi sonrası kar) şirket ortaklarına dağıtılmadığı sürece gelir vergisi stopajı dışında bırakılmış, gelir vergisi stopajı istisna kazançlar dışında, karın fiilen dağıtıldığı tarihe ertelenmiş, daha önce %20 olan gelir vergisi stopajı halka açık şirketlerde %5 diğerlerinde %15'e indirilmiştir.

3- Vergi alacağı oranı 1/3'ten 1/5'e indirilmiştir.

Kar dağıtımı sırasında yapılacak gelir vergisi stopajının fon payı dahil %16.5 olarak belirlenmesi nedeniyle daha önce kurum bünyesindeki vergi yükü %44 iken son düzenleme ile vergi yükü azaltılacağı yerde bir miktar daha artırılarak %44.055'e yükseltilmiştir. Bu durumu yadırgamamak gerekir. Keza, ülkemizde ne zaman "vergi reformu"ndan söz edilse mevcut vergi mükelleflerinin vergi yükü biraz daha artırılmıştır. 4369 sayılı yasa ile de bu genel kural bozulmamıştır.¹

"Mali Milat"ın 31.12.2002 tarihinde sona erecek olması nedeniyle bu yıl sonuna kadar bazı vergi düzenlemelerinin yapılması gerekmektedir. Bu çerçevede, **kurumlardan elde edilen kar paylarının (temettülerin) vergilendirilmesi konusunun yeniden tartışılması ve kar payları üzerindeki aşırı ve adaletsiz vergilemenin düzeltilmesi gerektiğini düşünmekteyim.**

B- Kurumlardan Elde Edilen Kar Paylarının Vergilendirilmesi

Bilindiği üzere kurum kazançları üç aşamada ve üç ayrı beyanname vermek suretiyle vergilendirilmektedir.

1. **Aşama** : Kurum bünyesinde %30 kurumlar vergisi ve %10 fon payı (Toplam %33)
2. **Aşama** : Kar dağıtımı sırasında ve yine kurum bünyesinde %15 gelir vergisi stopajı ve %10 fon payı (Toplam %16.5 ilave ile yük %44,055'e çıkmaktadır.)
3. **Aşama** : Kar payını elde eden gerçek kişi ortak tarafından 1/5 vergi alacağı ilave edilerek %4 ila %21 arasında ek gelir vergisi ile toplam yük %65'e kadar yükselmektedir.

Bir gelirden üç farklı vergi alınması, vergilendirme tekniği gereği veya modern vergi uygulaması gibi sunulsa da, gerçek durum böyle değildir. Vergi almak için üç beyanname almanın vergilendirme tekniği veya modernlikle bir ilgisi yoktur. Çözüm önerilerime aşağıda yer verilecektir.

¹ Önümüzdeki günlerde TBMM'nde görüşülmesi beklenen ÖTV'den bazı basın organlarında "reform" olarak söz edilmekte ve bazı yetkililer ise bu düzenlemenin yeni vergi yükü getirmeyeceğini ısrarla belirtmektedirler. Oysa, bazı mallar üzerine konulacak ÖTV'leri toplam vergi yükünü artıracaktır.

* Sakıp ŞEKER, Yeminli Mali Müşavir

Herhangi bir istisna kazancı bulunmayan ve halka açık olmayan bir şirketin kazancının tamamının dağıtılması halinde vergileme aşağıdaki gibi yapılmaktadır. Hesaplama TTK hükümleri dikkate alınmamıştır. Kurumun 2000 yılı kazancı: 100 TL olsun ve kar Mayıs-2001’de dağıtılsın.

		<u>Açıklama</u>
1- Kurum Kazancı	: 100	
2- Kurumlar Vergisi (%30)	: 30	Nisan-2001’de kurumlar vergisi beyannamesi verilmesi
3- Fon Payı (%10)	: 3	
4- Dağıtılabilir Kar [1-(2+3)]	: 67	
5- Gelir Vergisi Stopajı (67x%15)	: 10.05	Haziran-2001’de muhtasar beyanname ile beyan
6- Fon Payı (10,05x%10)	: 1.005	
7- Vergi Yükü (2+3+5+6)	: 44.055	
8- Ortaklara Dağıtılacak Kısım	: 55.945	

Bilindiği gibi mevcut gelir vergisi tarifesine göre ücret dışı gelirlere vergi oranı fon payı dahil %22 - %49,5 arasındadır.²

Örneğin, 100 milyar lira kurum kazancı üzerinden ödenecek vergi ve fon payı **44,055** milyon lira, aynı gelirin gerçek kişi işletmesinden elde edilmesi halinde ödenecek gelir vergisi ise **42,416 milyon liradır**. Buraya kadar her şey normal gibidir. Ancak, gelirin 10 milyar lira olması halinde kurum tarafından **4 milyar 405 milyon TL** vergi ödenirken gerçek kişi işletmesinden elde edilmesi halinde ödenecek vergi tutarı fon payı dahil **2 milyar 761 milyon TL**’dir. Kurumdaki vergi yükü %44 iken gerçek kişi işletmesindeki yük **%27.61** kalmaktadır.

Geçici verginin gelir vergisi mükelleflerinde %15, kurumlar vergisi mükelleflerinde %25 olduğu da dikkate alınırsa herhangi bir kurumlar vergisi istisnası olmayan kurumlardaki vergi yükü gelir vergisi mükelleflerine göre bariz şekilde yüksektir.

C- “Vergi Alacağı” mı, “Vergi Vereceği” mi?

Doğrusunu söylemek gerekirse, mesleği vergicilik olmaya kişilere “vergi alacağı” kavramını anlatmak oldukça zor bir iştir. Anlaşılmasında insanlarımızın cahilliğinden veya bilgisizliğinden değil, “vergi alacağı” kavramının soyut bir aldatmaca olmasındandır. İşin özü vergi alacağı denen kavram Türk vergi uygulamasında tam anlamıyla bir “hokus pokus”tur.

Vergi alacağı kavramı, kurumlardan elde edilen kar payı ile gerçek kişi işletmelerden elde edilen gelir arasındaki vergi yükünü dengelemek (eşitlemek) amacıyla düşünülen sanal bir kavramdır. Örneğin bir limited şirket ortağının şirketten elde ettiği kar payının 1/5’i vergi alacağı olarak kar payına ilave edilmekte, daha sonra gelir vergisi tarifesine göre hesaplanan vergi tutarından aynı tutar indirilmektedir.

Amaç aynı tutar geliri şahıs işletmesinden elde eden gerçek kişi ile kurumdan elde eden kurum ortağı arasında vergi yükü farklılığı yaratmamaktır. 4369 sayılı yasa ile vergi alacağı oranının 1/3’den 1/5’e indirilmesi kurumdan kar payı elde eden gerçek kişiler aleyhine vergi yükünü ağırlaştırmış olup, “vergi alacağı” gerçek anlamda bir “**vergi vereceği**” haline dönüştürülmüştür.

² Her nedense fon payı vergi değilmiş gibi, vergi tarifesinin %20-45 aralığında olduğu izlenimi yaratılmaktadır. Ücretlerin vergilendirilmesinde farklı tarife uygulanması nedeniyle, basitlik sağlamak bakımından da fon payı uygulaması kaldırılmalıdır.

Bir Örnek :

Yukarıdaki örnekteki 100 milyar TL karın iki ortaklı bir limited şirkette dağıtıldığını, büyük ortağın payının %99 olduğunu, kıyaslama yapabilmek için dağıtılan kar payının tamamının bu ortak tarafından elde edildiğini kabul edelim.

Elde Edilen Kar Payı	: 55.945.000.000.-
Vergi Alacağı 1/5	: <u>11.189.000.000.-</u>
Menkul Sermaye İradı	: 67.134.000.000.-
Hesaplanan Gelir Vergisi (Fon Payı Dahil)	: 23.913.600.000.-
Vergi Alacağı	: <u>11.189.000.000.-</u>
İlave Vergi	: 12.724.600.000.-
İlave Fon Payı	: <u>1.272.460.000.-</u>
İlave Vergi + Fon Payı	: 13.997.060.000.-
Kurum bünyesinde ödenen	: <u>44.055.000.000.-</u>
Toplam Vergi Yükü	: 58.052.060.000.-

Devletin Payı	: %58,052
Mükellefin Payı	: %41,948

Aynı tutar gelirin şahıs işletmesi tarafından elde edilmiş olması halinde vergi yükü %42,416'dır. Aradaki fark %15,636'dır.

Kurumdan elde edilen kar payı yükseldikçe vergi yükü de artmaktadır. Örneğin kurumdan 1 trilyon lira kar payı elde eden gerçek kişinin toplam yükü ile aynı geliri şahıs işletmesinden elde eden gerçek kişinin vergi yükü arasındaki fark %15,48'dir. Diğer bir ifade ile şahıs işletmesi sahibinin net kazanç farkı 249.005.041.000.-TL'dir. **(Bin TL)**

	<u>Kurum</u>	<u>Şahıs İşletmesi</u>
Kazanç	1.608.722.852.-	1.608.722.852.-
Kurum bünyesinde ödenen vergi	708.722.852.-	-
Kalan	900.000.000.-	1.608.722.852.-
Şahıs Tarafından Ödenen Vergi	329.516.000.-	789.233.811.-
Net Kalan	570.484.000.-	819.489.462.-
Toplam Vergi	1.038.238.852.-	789.233.811.-
Vergi Yükü	%64,53	%49,05

Sonuç itibariyle;

1- Mevcut vergi sistemi (istisna kazançlar hariç) kurumsallaşmayı cezalandırmaktadır. Kurum ortakları aynı kazancı elde eden gerçek kişi işletmesi sahiplerine göre yaklaşık %15 puan daha fazla vergi ödemektedir. Bu fark düşük **gelirlerde %30'a çıkmaktadır**. 10 milyar TL kazanan şirket de 10 trilyon lira kazanan şirket de aynı oranda vergi ödemektedir. Bu durum vergilendirmede ödeme gücü ilkesine ve dolayısıyla Anayasanın 73.maddesine aykırıdır.

2- Vergi alacağı uygulaması şahıs işletmelerinin vergilendirilmesi ile şirketlerden kar payı alanların vergilendirilmesindeki adaletsizliği azaltmayıp artırmaktadır. Vergi alacağı uygulaması iki kesim arasındaki vergi adaletini sağlama işlevini yerine getirmemektedir.

3- Mevcut vergi sisteminde aynı gelirden üç farklı zamanda üç farklı vergi beyannamesi ile vergi alınmaktadır. Bu dağılık yapı, vergilemede basitlik, açıklık ve eşitlik ilkelerine aykırı olmanın ötesinde, gerek kar dağıtımını öncesinde gerekse kar dağıtımını sonrasında yeterli denetim yapılamadığı için vergi kaybına neden olmaktadır. Bu sistemde kar dağıtımları beyan sınırının altında tutulmak suretiyle vergiden kaçınma da söz konusu olabilmektedir.

Yukarda belirtilen vergi yükü adaletsizliğinin sonuçlarını şöyle özetlemek mümkündür

a- Birçok küçük ve orta büyüklükteki şirkette Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kar dağıtım kararı almadan, ortaklar cari hesabı veya kasa hesabı borçlandırılmak suretiyle fiili kar dağıtımını yapılabilmektedir.

b- Bazı şirketler yasal olmayan yollarla karını azaltmak için yasa dışı belge kullanmak veya kayıt dışı işlem yapmak yoluna itilmektedir.

c- Ücret, kiralama ve benzeri yöntemlerle örtülü kazanç dağıtımını niteliğinde işlemler yapılmasına neden olunmaktadır.

d- Yasalara uygun şekilde çalışan ve ortaklarına kar payı dağıtan şirketler haksız rekabetle karşı karşıya kalmakta ve ağır bir vergi yükü altında kalmaktadır.

D- Ne Yapmalı?

Yukarda belirtilen konuların bilinmeyen bir yönü yoktur. Mevcut üçlü vergileme sistemi korunarak vergi yükü adaleti sağlanabilir mi?

Kurumlar vergisinin %30 veya %33 olması kabul edilebilir bir orandır. Normal olmayan durum kar dağıtımını sırasında yapılan yüksek oranlı gelir vergisi stopajı ile daha sonra beyan edilen kar payı + vergi alacağıdır. Kar payı üzerindeki vergi yükünün aşağıya çekilmesi mümkün müdür? Bunun için;

1- Kar dağıtımını sırasındaki gelir vergisi stopajı %15'ten %10'a veya %5'e çekilebilir.

2- Vergi alacağı oranı 1/5'ten 1/3'e yükseltilebilir veya vergi alacağı yöntemi yani 3 beyanname tamamen kaldırılabilir.

1- Stopaj Oranının Düşürülmesi

Mevcut vergileme sistemi bozulmadan vergi yükünü aşağı çekmenin yöntemlerinden birisi kar dağıtımını sırasındaki stopaj oranının %16,5'ten %10 veya %5'e çekilmesidir. Bu yöntemle vergi yükü aşağı çekilebilmekle birlikte üç farklı zamanda üç farklı beyanname verilmesi söz konusu olmaktadır.

	Stopaj Oranı %16,5'e Göre	Stopaj Oranı %10'a Göre	Stopaj Oranı %5'e Göre
1. Kurum Kazancı	100	100	100
2. Kurumlar Vergisi (Fon Payı Dahil)	33	33	33
3. Dağıtılabilir Kar	67	67	67
4. Gelir Vergisi Stopajı (Fon Payı Dahil)	11,055	6,7	3,35
5. Vergi Yükü	44,055	39,7	36,35
6. Ortaklara Dağıtılacak Kısım	55,945	60,3	63,65

2- Vergi Alacağıın 1/5'ten 1/3'e Yükseltilmesi

Mevcut sistemi bozmadan vergi yükünü aşağı çekmenin diğer bir yöntemi de vergi alacağı oranının yükseltilmesi olabilir. 100 milyar TL kazancı olan bir şirketin vergi yükünün hesabında temettü dağıtımındaki stopajın %10'a indirildiği ve vergi alacağıın 1/3'e yükseltildiği varsayımı altında vergi yükü %50,3'e gerilemektedir.

Kar Payı	60.300.000.000.-
Vergi Alacağı (1/3)	<u>20.100.000.000.-</u>
Menkul Sermaye	80.400.000.000.-
Hesaplanan Gelir Vergisi	29.740.000.000.-
Vergi Alacağı	<u>20.100.000.000.-</u>
İlave Vergi	9.640.000.000.-
Fon Payı	<u>964.000.000.-</u>
İlave Vergi + Fon	10.604.000.000.-
Kurum Bünyesindeki Vergi	<u>39.700.000.000.-</u>
Toplam Vergi Yükü	50.304.000.000.-
%	%50,304

Aynı kazanç gerçek kişi işletmesi tarafından elde edildiğinde **42 milyar 416 milyon TL** vergi hesapladığı halde kurum bünyesinde ödenecek vergi **50 milyar 304 milyon liradır**. Bu nedenle stopaj oranının %10'a çekilmesi, vergi alacağıın 1/3'e yükseltilmesi de aynı gelirin kurumdan elde edilmesi ile şahıs işletmesinden elde edilmesi arasındaki vergi yükü farklılığını ortadan kaldırmamaktadır. Kurumlardaki geçici vergi oranının gelir vergisi mükelleflerine göre 10 puan fazlası ile %25 olması, vergi yükündeki adaletsizliği daha da artırmaktadır.

Öte yandan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında temettülerin vergilendirilmesinde uygulanacak oran genel olarak %10'dur. Bu nedenle dar mükellefiyete tabi kurumlarda vergi alacağı beyanı da olmadığından vergi yükü %39,7'de kalmaktadır. Bu nedenle, mevcut durum tam mükellefiyetle dar mükellefiyet arasında da farklılık yaratmaktadır.

Belirtilen nedenlerle, "Kurumlar vergisinde iki aşamalı vergileme kaldırılmalı, istisna kazançlar indirimli kurumlar vergisi haline dönüştürülmeli ve kurum kazancı üzerinden ödenecek vergiler tek beyanname ile beyan edilmelidir. Kurumlarda da artan oranlı tarifeye gidilerek vergi alacağı uygulaması kaldırılmalıdır."³

3- Artan Oranlı Kurumlar Vergisi Tarifesi ve Tek Kurumlar Vergisi Beyannamesi

Mevcut sistemde bazı oran değişiklikleri yaparak vergi adaletini belli ölçüde sağlamak mümkündür. Ancak oran değişiklikleri gerçek anlamda bir vergi adaleti sağlamayacağı gibi vergilendirmede en önemli ilkelerden biri olan basitlik ve açıklık ilkelerinin gerçekleşmesini de sağlamayacaktır.

Artan oranlı kurumlar vergisi tarifesi esas alınarak, kurum kazancı üzerinden hesaplanacak vergilerin tamamının gösterileceği tek beyanname aşağıdaki gibi olacaktır.⁴ Bu

³ Sakıp Şeker "Dönem Sonu İşlemleri (2001/3 Değişikliği)" Cilt:2 Sayfa:392/5

⁴ İngiltere, ABD, Japonya, Kanada, Güney Kore, Singapur, Tayvan ve Brezilya'da kurumlar vergisi artan oranlı vergi tarifesine göre hesaplanmaktadır. (Bakınız, "Vergi Politikaları Reel Sektörün Görüş ve Önerileri" Türkiye Genç İşadamları Derneği Yayını, Ankara, Nisan-2002)

yöntemde istisna kazançlar üzerinden hesaplanan gelir vergisi stopajları indirimli kurumlar vergisi olarak, kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde gösterilecektir. **Kurumlar vergisinden istisna edilen kazançların yatırımları ve istihdamı artırabilmesi ve şirketlerin özvarlıklarını güçlendirebilmesi için, istisna kazançların kısmen veya tamamen kurum sermayesine ilave edilmesi zorunlu hale getirilmelidir.**

	<u>Tutar</u>	<u>Vergi Oranı</u>	<u>Vergi</u>
Kurum Kazancı	100.000.000.000.-	-	-
Yatırım İndirimi (-)	50.000.000.000.-	%18	9.000.000.000.-
G.Menkul Satış Kaz. İst. (-)	20.000.000.000.-	%10	2.000.000.000.-
Kurumlar Vergisi Matrahı	30.000.000.000.-	%20-45	<u>9.310.000.000.-</u>
	Toplam		20.310.000.000.-

Önerdiğimiz yöntemde tahakkuk eden vergi yine üç taksitte, yine kurumlar vergisinin ödeme süreleri (Nisan, Temmuz ve Ekim ayları) içinde ödenecektir. Kurumlar vergisi Gelir Vergisi Kanununun 103. Maddesindeki artan oranlı gelir vergisi tarifesi veya kurum kazançları için düzenlenecek artan oranlı yeni bir tarifeye göre hesaplanacaktır. Bu tarifenin gelir vergisi tarifesiyle aynı olmasında fayda vardır. Bu yöntemde kurum stopajı ve temettü beyanı ortadan kalkacak, vergi gelirlerinde artış sağlanacak, uygulama ve denetim kolaylaşacaktır.

Adı “reform” olmayan bir kanun değişikliği ile Gelir Vergisi Kanunu’nun 94/6. Maddesinin (b) ve (c) alt bentleri kaldırılmalı, kurumlar vergisinden istisna kazançlar ile indirimlerin vergi oranı ve beyanına ilişkin düzenlemeler Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 25. Maddesine aktarılmalıdır.

Son söz olarak, bugünkü vergilendirme yöntemiyle ne doğru dürüst vergi toplamak, ne denetim yapmak ne de şirketlerin özvarlıklarını güçlendirmek mümkündür.