

Sirküler Tarihi : 29.06.2006
Sirküler No : 2006/068

TAM VE DAR MÜKELLEF KURUMLARA YAPILAN ÖDEMELERDE GEÇERLİ VERGİ KESİNTİSİ ORANLARI

Bilindiği gibi, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun (KVK) 15'inci maddesi tam mükellef kurumlara, 30'uncu maddesi ise dar mükellef kurumlara yapılacak ödemelerde vergi kesintisini düzenlemektedir.

Oysa eski düzenlemede, yani 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda sadece dar mükelleflere yapılacak ödemelerde vergi kesintisi hükme bağlanmıştı. Tam mükellef kurumlara yapılan ödemeler üzerinden ise Gelir Vergisi Kanunu'na göre vergi kesintisi yapılmaktaydı. Yeni Kanunla bütünlük sağlanmış ve gerek dar gerekse tam mükellef kurumlara yapılacak ödemelerden Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre vergi kesintisi yapılması temin edilmiştir.

KVK'nun, tam mükellef kurumlarda vergi kesintisini düzenleyen ve 1.1.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 21.06.2006 tarihinde yürürlüğe giren 15'inci maddesinde vergi kesintisi yapılacak ödemelerin neler olduğu 1,2 ve 3'üncü fıkralarda hükme bağlanmıştır. Maddenin 1'inci fıkrasında belirtilen ödemeler üzerinden kurumlar vergisine mahsuben vergi kesintisi yapılması gerekmektedir. 2'nci fıkra, vergiden muaf kurumlara dağıtılan kâr payları üzerinden nihai vergi mahiyetinde vergi kesintisi yapılmasını öngörmektedir. Nihayet 3'üncü fıkra ise, emeklilik yatırım fonlarının kazançları hariç olmak üzere, Kanun'un 5'inci maddesinin 1'inci fıkrasının (d) bendinde yazılı kurumlar vergisinden müstesna yatırım fon ve ortaklıklarının kazançları üzerinden, **fon veya ortaklık bünyesinde**, yapılması gereken stopaj düzenlenmiştir. Her üç fıkraya göre de yapılması gereken stopajın oranı % 15'tir. Ancak Bakanlar Kurulu'nun maddede belirtilen vergi kesintisi oranlarını, her bir ödeme ve gelir için ayrı ayrı sifıra kadar indirmeye, kurumlar vergisi oranına kadar yükseltmeye ve aynı sınırlar dahilinde üçüncü fıkra da belirtilen kazançlar için fon veya ortaklık türlerine göre ya da portföylerindeki varlıkların nitelik ve dağılımına göre farklılaştırmaya yetkisi vardır. Görüldüğü üzere Bakanlar Kurulu % 0 ile % 20 arasında oran belirleyebilir.

Vakıf ve derneklere yapılan kira ödemelerinden GVK'nun 94/5'inci maddesi uyarınca (halen % 22) stopaj yapılmaya devam edilecektir.

5520 sayılı KVK'nun 15/1-b maddesinde kooperatiflere yapılan kira ödemelerinden vergi kesintisi yapılması öngörülmüştür. Bu kesintinin yapılmasında kooperatiflerin türünün veya vergiden muaf olup olmamasının önemi yoktur.

5520 sayılı KVK'nun, 1.1.2006 tarihinden geçerli olmak üzere 21.06.2006 tarihinde yürürlüğe giren 30'uncu maddesinde ise dar mükellef kurumlardan yapılacak stopaj düzenlenmiş olup, kanuni oran olarak tam mükellef kurumlarda olduğu gibi % 15 belirlenmiştir. Dar mükellef kurumlara yapılacak ödemelerden kesilecek vergi oranlarını belirleme konusunda da Bakanlar Kurulu'nun yetki verilmiştir. Bakanlar Kurulu, dar mükellef kurum stopajını, gelir unsurlarını veya faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı belirlemeye, sifıra kadar indirmeye veya kanuni oranın bir katına yani (%30'a) kadar artırmaya yetkilidir. Görüldüğü üzere Bakanlar Kurulu'nun dar mükellef kurum stopajında yetki aralığı % 0 ile % 30 arasındadır.

5520 sayılı Kanun'un geçici 1'inci maddesinin 4 numaralı fıkrasında, bu Kanunla tanınan yetkiler çerçevesinde Bakanlar Kurulu tarafından yeni kararlar alınincaya kadar, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanun'u ile 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamında vergi oranlarına ve diğer hususlara ilişkin olarak yayımlanan Bakanlar Kurulu kararlarında yer alan düzenlemelerin, bu Kanun'da belirlenen **yasal sınırları aşmamak üzere** geçerliliğini koruyacağı hükme bağlanmıştır. Henüz 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununa istinaden Bakanlar Kurulunca kesinti oranları belirlenmediği için, bu geçici maddedeki hüküm gereğince 5520 sayılı Kanun'da belirlenen yasal sınırları aşmamak üzere (GVK'nun 94 ve 5422 sayılı KVK'nun 24'üncü maddeleri uyarınca belirlenen) eski oranlar uygulanmaya devam edilecektir.

Maliye Bakanlığı, ekte bilgilerinize sunulan 1 seri no.lu KVK Sirküleri'nde, eski oranların yasal sınırları aşmamak şartıyla 21.06.2006 tarihinden sonra da geçerli olduğunu açıklamıştır. Bakanlık geçici maddede ifade edilen yasal sınırlardan KVK'nun 15 ve 30'uncu maddelerinde yer alan kanuni oranın (yani % 15'in) değil, Bakanlar Kurulu'nun yetkisi de dikkate alınarak,

- Tam mükellef kurumlar için % 20,
- Dar mükellef kurumlar için ise % 30

oranının anlaşılması gerektiği görüşündedir. **Bakanlığın görüşüne göre, tam mükellef kurumlarda %20'yi, dar mükellef kurumlarda ise % 30'u aşmamak üzere eski oranlar uygulanacaktır.**

Bu yorumun sonucu olarak Sirkülerde, dar mükellef kurumlara yapılacak serbest meslek ödemeleri üzerinden % 22 oranında vergi kesilmeye devam edileceği belirtilmiştir. (Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları'nın bu stopaj gereğini ortadan kaldırdığı haller hariç) Bu örnekte, brüt gelir üzerinden yapılacak stopajın oranı, % 20 olan kurumlar vergisi oranının üzerinde çıkmaktadır. Bu sonuç bile, Maliye Bakanlığı'nın yorumunun hatalı olduğunu göstermeye yeterlidir. Bizim görüşümüz 2006/66 sayılı Sirkülerimizde açıklandığı üzere, geçici maddede belirtilen yasal sınırlardan kanuni kesinti oranı olan % 15'in anlaşılması gerektiği, dolayısıyla yeni Kanunun yürürlüğe girdiği 21.06.2006 tarihinden itibaren % 15'in üzerinde olan oranların % 15 olarak uygulanması gerektiği yönündedir. Hatta 5520 sayılı Kanun'un 15,30 ve geçici 1'inci maddesinin 4'üncü fıkrasının 1.1.2006 tarihinden geçerli olmak üzere 21.06.2006 tarihinde yürürlüğe girmiş olması sebebiyle, 1.1.2006 tarihinden bugüne kadar % 15'in üzerinde bir oran kullanılarak kesilen vergilerin % 15'i aşan kısımlarının iade edilmesi gerektiği görüşündeyiz.

Sonuç olarak, Maliye Bakanlığının görüşüne göre;

- Dar mükellef kurumlara yapılan ödemeler üzerinden kesilmesi gereken verginin oranı 2003/6577 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenmiş olup, söz konusu oranların tümü % 30'un altında olduğundan geçerliliğini korumaktadır. Buna göre, dar mükellef kurumlara yapılan serbest meslek ve kira ödemelerinden % 22; telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, alameti farika ve benzeri gayri maddi hakların satış, devir ve temlik karşılığında yapılan ödemelerden % 25 oranında vergi kesilmeye devam edilecektir. 5520 sayılı Kanunla dar mükellefiyette ücret gelirleri kazancın unsuru olmaktan çıkarıldığı için, kurumların bu kapsamdaki gelirlerinden de % 22 serbest meslek stopajı yapılacaktır.
- Tam mükellefiyete tabi kurumlara yapılan ödemelerden GVK'nun 94'üncü maddesine göre kesilmesi gereken verginin oranı 2003/6577 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenmiş olup, bunlardan % 20 ve altında olanlar geçerliliğini korumaktadır. Tam mükellefiyette % 20'nin üzerindeki tek stopaj konusu, kooperatiflere yapılan kira ödemeleri olduğundan, 21.06.2006 tarihinden itibaren kooperatiflere yapılacak kira ödemeleri üzerinden % 20 oranında vergi kesintisi yapılması gerekir.
- Her ne kadar, tam mükellef kurumlara ödenen mevduat fazileri ile repo gelirleri üzerinden 2003/6577 sayılı Kararname uyarınca % 20'nin üzerinde vergi kesintisi yapılması gerekmekte ise de, söz konusu gelirler üzerinden GVK'nun geçici 67'nci maddesi uyarınca % 15 oranında vergi kesintisi yapıldığı ve bu maddeye göre kesinti yapılan hallerde GVK'nun 94 ve KVK'nun 15'inci maddesi gereğince ayrıca bir tevkifat yapılmayacak olması (5520 sayılı Kanun Geçici Md.1/2) nedeniyle bu gelirlerden % 15'in üzerinde bir vergi kesintisi yapılamaz.

Saygılarımızla.

“T.C.
MALİYE BAKANLIĞI
Gelir İdaresi Başkanlığı

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Sirküleri/1

Konusu : 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15 ve 30 uncu maddeleri gereğince yapılacak kurumlar vergisi kesintisinde uygulanacak oranlar
Tarihi : 28/06/2006
Sayısı : KVK-1/2006-1/Kesinti Uygulaması-1
İlgili Olduğu Maddeler : Kurumlar Vergisi Kanunu Madde 15, 30 ve Geçici 1
İlgili Olduğu Kazanç Türleri : Kurum Kazancı

1 - Giriş

Bilindiği üzere, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu 21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiş bulunmaktadır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15 ve 30 uncu maddeleri gereğince yapılacak kurumlar vergisi kesintisinde uygulanacak oranlara ilişkin açıklamalar, bu sirkülerin konusunu oluşturmaktadır.

2 - Yasal Düzenleme

5520 sayılı Kanunun 15 ve 30 uncu maddelerinde, bu maddeler kapsamında yer alan ödemeler üzerinden %15 oranında vergi kesintisi yapılması öngörülmüştür.

Öte yandan, söz konusu kesinti oranını Kanunda belirtilen hadler çerçevesinde belirleme konusunda Bakanlar Kuruluna yetki verilmiş bulunmaktadır.

Aynı Kanunun geçici birinci maddesinin (4) numaralı fıkrasında ise,

“Bu Kanunla tanınan yetkiler çerçevesinde Bakanlar Kurulu tarafından yeni kararlar alınıncaya kadar, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile 5422 sayılı Kanun kapsamında vergi oranlarına ve diğer hususlara ilişkin olarak yayınlanan Bakanlar Kurulu kararlarında yer alan düzenlemeler, bu Kanunda belirlenen yasal sınırları aşmamak üzere geçerliliğini korur.”

hükmü yer almaktadır.

3 – 21.06.2006 Tarihinden İtibaren Uygulanacak Kesinti Oranı

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15 ve 30 uncu maddeleri ile geçici birinci maddesinin (4) numaralı fıkrası, 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, Kanunun yayım tarihi olan 21.06.2006 tarihinde yürürlüğe girmiş bulunmaktadır. Buna göre, söz konusu maddeler kapsamında olup, 21.06.2006 tarihinden sonra yapılacak ödemeler üzerinden, Kanunda belirlenen yasal sınırları aşmamak üzere, 10.12.2003 tarihli ve 2003/6575 ile 2003/6577 sayılı Bakanlar Kurulu Kararlarında belirtilen oranlar esas alınarak kesinti yapılmaya devam edilecektir.

Bilindiği üzere, taahhüt konusu yıllara yaygın inşaat ve onarma işleri ile iştigal eden kurumlara bu işler nedeniyle yapılan ödemeler, 2003/6577 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca %5 oranında vergi kesintisine tabi tutulmaktadır. Bu oran, 5520 sayılı Kanunun 15 inci maddesinde belirlenen yasal sınır olan %20 oranındaki kurumlar vergisi oranının altında kaldığından 21.06.2006 tarihinden itibaren yapılacak bu tür ödemelerden %5 oranında vergi kesintisi yapılmasına devam olunması gerekir.

Öte yandan, dar mükellefiyete tabi kurumların serbest meslek kazançları, 5520 sayılı Kanunun 30 uncu maddesinin (1/b) bendine göre %15 oranında kesintiye tabi olup Bakanlar Kurulu bu kesinti oranını bir katına kadar artırmaya yetkili bulunmaktadır. Dar mükellefiyete tabi kurumların örneğın petrol arama faaliyetleri dolayısıyla sağlanacak kazançlar dışındaki serbest meslek kazançları 2003/6575 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca %22 oranında vergi kesintisine tabi tutulmaktadır. Ancak, bu oran 5520 sayılı Kanunun 30 uncu maddesinde belirlenen yasal sınırın altında kaldığından 21.06.2006 tarihinden sonra yapılacak bu tür ödemelerden %22 oranında vergi kesintisi yapılmasına devam olunacaktır.”