

Duyuru Tarihi : 25.08.2006
Duyuru No : DUYURU/2006-154
Yayımlandığı Yer : YAKLAŞIM DERGİSİ / EYLÜL 2006 / Sayı : 165, Sayfa: 123 - 131

Erdoğan SAĞLAM
Eski Hesap Uzmanı – YMM
erdogan.saglam@bdodenet.com.tr

TAM VE DAR MÜKELLEF GERÇEK KİŞİ VE KURUMLARA YAPILAN ÖDEMELERDE VERGİ KESİNTİSİ (STOPAJ)-I

I- GİRİŞ

Çağdaş vergilendirme yöntemleri, verginin bizzat yükümlüsü tarafından hesaplanarak belli dönemler itibariyle beyan edilmesini ve ödenmesini öngörmektedir. Ancak, özellikle enflasyonist dönemlerde devletler, paranın sürekli değer kaybetmesi karşısında, bir an önce ve doğumu ile birlikte vergi alacağına kavuşmak istemektedirler. Yine aynı şekilde, verginin ödenme zamanında yükümlülere ağır bir yük oluşturmamasını önlemek ve vergi alacağını garanti altına alma gibi ihtiyaçlar, verginin, vergiyi doğuran olayın kaynağından alınmasını öngören “**kaynakta vergileme**” yöntemini doğurmuştur (1).

Esas itibariyle bir tahsilat yöntemi olan kaynakta vergileme yöntemi aynı zamanda bir vergi güvenlik müessesesi olarak da önem taşımaktadır.

Uygulamada “**stopaj**” olarak adlandırılan bu yöntem, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nda “**vergi tevkifatı**” olarak adlandırılmıştır. Bu terim mülga 5422 sayılı eski Kurumlar Vergisi Kanunu’nda da benimsenmişti. 5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanunu’nda “**vergi kesintisi**” terimine yer verilerek Türkçeleştirme sağlanmıştır. Bu nedenle aşağıda biz de vergi kesintisi veya stopaj terimini kullanacağız.

II- 5520 SAYILI KURUMLAR VERGİSİ KANUNU’NDAN ÖNCE VERGİ KESİNTİSİ SİSTEMİ

Bilindiği gibi 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’ndan önce, vergi kesintisi uygulaması esas itibariyle Gelir Vergisi Kanunu (GVK)’nın 94. maddesinde düzenlenmişti. Başlangıçta sadece gerçek kişilerin ticari kazançlar dışındaki gelirleri üzerinden kesinti yapılmakta iken, zamanla, kesintinin kapsamı genişletilmiş, sonunda tam mükellef kurum kazançları üzerinden de bu madde uyarınca kesinti yapılmaya başlanmıştır. Kesinti mükellef olmayan kurumları da (dernek ve vakıflar gibi) kapsadığı için bazı durumlarda özel vergilemeye bile dönüşmüştür. 5520 sayılı Kanun’dan önceki sistemi şöyle özetleyebiliriz:

- Yıllık gelir vergisine **mahsuben tam mükellef gerçek kişilerin** bazı gelirlerinden yapılan kesinti,
- **Tam mükellef gerçek kişilerin** bazı gelirlerinden **nihai** vergileme mahiyetinde yapılan kesinti,
- **Dar mükellef gerçek kişilerin** bazı gelirlerinden **nihai** vergileme mahiyetinde yapılan kesinti,
- Yıllık **kurumlar vergisine mahsuben tam mükellef kurumların** bazı gelirleri üzerinden yapılan kesinti,
- Gelir veya kurumlar vergisine tabi olmayan veya bu vergilerden muaf olan gerçek kişi ve kurumların bazı gelirleri üzerinden yapılan özel vergilendirme mahiyetindeki kesinti.

- 01.01.2006-31.12.2015 tarihleri arasında uygulanmak üzere, menkul kıymet faiz gelirleri ile alım-satım kazançları üzerinden Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67. maddesi uyarınca yapılan kesinti (2).

Dar mükellef kurum kazançları üzerinden ise 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 24. maddesi uyarınca vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

III- 5520 SAYILI KURUMLAR VERGİSİ KANUNU'NDAN SONRA KESİNTİ SİSTEMİ

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile daha önce GVK'nın 94. maddesinde düzenlenmiş olan, tam mükellef kurum kazancı üzerinden yapılacak stopaj Kurumlar Vergisi Kanunu'nun içine alınmıştır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, tam mükellef kurumlara yönelik stopaj hükümlerini 15. maddesinde, dar mükellef kurumlara yönelik hükümleri ise 30. maddesinde düzenlemiştir.

5520 sayılı Kanun'a göre kesintiye tabi tutulan gelirler üzerinden GVK'nın 94. maddesi uyarınca ayrıca kesinti yapılamaz (3). Böylece mükerrer kesinti yapılması önlenmiştir.

GVK'nın geçici 67. maddesi uyarınca vergi kesintisine tabi tutulmuş gelirler üzerinden 5520 sayılı KVK'ya göre ayrıca kesinti yapılamaz (4). Böylece öncelik geçici 67. maddeye verilmiş ve mükerrerlik önlenmiştir.

5520 sayılı Kanun'un geçici 1. maddesinin 4 numaralı fıkrasında, bu Kanunla tanınan yetkiler çerçevesinde Bakanlar Kurulu tarafından yeni kararlar alınıncaya kadar, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu 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 Kanunu'na istinaden Bakanlar Kurulu'nca kesinti oranları belirlenmediği için, bu geçici maddedeki hüküm gereğince 5520 sayılı Kanun'da belirlenen yasal sınırları aşmamak üzere (GVK'nın 94 ve 5422 sayılı KVK'nın 24. maddeleri uyarınca belirlenen) eski oranlar uygulanmaya devam edilecektir. Maliye Bakanlığı, 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'nın 15 ve 30. maddelerinde yer alan kanuni oranın değil, Bakanlar Kurulu'nun yetkisi de dikkate alınarak,

- Tam mükellef kurumlar için % 20,

- Dar mükellef kurumlar için ise % 30

oranının anlaşılması gerektiğini ifade etmiştir. Bakanlığın görüşüne göre, tam mükellef kurumlarda %20'yi, dar mükellef kurumlarda ise % 30'u aşmamak üzere eski oranlar uygulanacaktır.

A- TAM MÜKELLEF KURUMLARDA VERGİ KESİNTİSİ

Tam mükellef kurumlarda vergi kesintisi, 5520 sayılı Kanun'un 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 21.06.2006 tarihinde yürürlüğe giren 15. maddesi ile düzenlenmiştir. Bu maddede vergi kesintisi,

- Yıllık kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere yapılan,

- Nihai vergi mahiyetinde olan,

- Vergiden müstesna kazançlar üzerinden yapılan

şeklinde olmak üzere üç ayrı kategoride ve üç ayrı fıkra da hüküm altına alınmıştır. Bu yönüyle yeni sistematik son derece isabetlidir ve eskiden yapılan eleştirileri ortadan kaldıracak niteliktedir.

1- Yıllık Kurumlar Vergisine Mahsup Edilmek Üzere Yapılacak Vergi Kesintisi

5520 sayılı KVK'nın 15. maddesinin 1. fıkrasında, kurumlar vergisine mahsuben yapılacak vergi kesintisi düzenlenmektedir. Yani bu fıkra göre yapılan stopaj, yıllık beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisine mahsup edilecek niteliktedir. Bunun tek istisnasını, fıkranın (b) alt bendine göre, vergiden muaf kooperatiflere yapılan kira ödemelerinden stopaj yapılacak olması oluşturmaktadır. Maddenin lafzına göre, bu fıkra istinaden sadece, vergi mükellefi olan kooperatiflere yapılacak kira ödemelerinin kesintiye tabi tutulması gerekmekte ise de, maddenin gerekçesinde, bu stopajın gerek vergiye tabi gerekse muaf kooperatiflerden yapılacağına açıkça belirtilmiş olması sebebiyle bu fıkra istinaden tüm kooperatiflere yapılacak kira ödemelerinden stopaj yapılması gerektiği anlaşılmaktadır. Bu hususun stopaj düzenlemelerindeki mükemmelliği bozduğu ve Gelir Vergisi Kanunu'nun yeniden yazılması sırasında bu olumsuz görüntünün düzeltileceği inancındayız.

Maddenin 1. fıkrasına göre, kamu idare ve kuruluşları, iktisadî kamu kuruluşları, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, ziraî kazançlarını bilanço veya ziraî işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler; tam mükellef kurumlara avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben yaptıkları aşağıdaki ödemeler üzerinden istihkak sahiplerinin kurumlar vergisine mahsuben % 15 oranında kesinti yapmak zorundadırlar:

a- Gelir Vergisi Kanunu'nda belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara bu işleri ile ilgili olarak yapılan hakediş ödemeleri,

b- Kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemeleri,

c- Her nevi tahvil (ipotek finansmanı kuruluşları ve konut finansmanı kuruluşları tarafından ihraç edilen ipotekli sermaye piyasası araçları, varlık teminatlı menkul kıymetler dahil) ve Hazine bonosu faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresi'nce çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler (Döviz cinsinden yahut döviz, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymetlerin itfası sırasında oluşan değer artışları kesintiye tâbi tutulmaz.),

ç- Mevduat faizleri,

d- Katılım bankaları tarafından katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları,

e- Kâr ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kâr payları,

f- (c) bendinde yer alan menkul kıymetlerin geri alım veya satım taahhüdü ile elde edilmesi veya elden çıkarılmasından sağlanan gelirler (repo gelirleri).

Görüldüğü gibi kesinti yapmakla yükümlü olanlar (sorumlular) GVK'nın 94. maddesine paralel bir şekilde düzenlenmiştir. Sayılan kişi ve kurumlar, yukarıda bentler halinde belirtilen gelirleri hak sahiplerine ödedikleri sırada % 15 oranında vergi kesintisi yapmak zorundadırlar. Bakanlar Kurulu'nun bu maddede belirtilen vergi kesintisi oranlarını her bir ödeme ve gelir için ayrı ayrı sınıra kadar indirmeye, kurumlar vergisi oranına kadar yükseltmeye yetkisi vardır. Aşağıda, **“uygulanacak kesinti oranları”** bölümünde geçerli kesinti oranları açıklanmıştır.

Kanun'un geçici 1. maddesinin birinci fıkrasında, bu Kanun uyarınca vergi kesintisine tabi tutulmuş kazanç ve iratlar üzerinden GVK'nın 94. maddesine göre vergi kesintisi yapılmayacağı belirtilmek suretiyle mükerrer kesinti yapılması önlenmiş ve öncelik 5520 sayılı Kanun'a verilmiştir. Diğer taraftan geçici 1. maddenin 2. fıkrası ile GVK'nın geçici 67. maddesi uyarınca vergi kesintisine tabi tutulmuş kazanç ve iratlar üzerinden bu Kanun'a göre ayrıca kesinti yapılmayacağı hükme bağlanarak yine mükerrer kesinti yapılması engellenmiş, ancak bu defa öncelik geçici 67. maddeye tanınmıştır.

Kesinti, ödemenin nakden veya hesaben yapılması sırasında uygulanacak olup, avans ödemelerinden de yapılacaktır.

2- Nihai Vergi Mahiyetinde Yapılacak Vergi Kesintisi

Kanun'un 15. maddesinin 2. fıkrasında vergiden muaf olan kurumlara dağıtılan kâr payları üzerinden %15 oranında vergi kesintisi yapılacağı hükme bağlanmıştır. Bu vergileme nihai vergileme mahiyetindedir.

3- Müstesna Kazançlar Üzerinden Yapılacak Kesintiler

Kanun'un 15. maddesinin 3. fıkrasında, emeklilik yatırım fonlarının kazançları hariç olmak üzere, Kanun'un 5/1-d maddesi ile kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlar üzerinden dağıtılın dağıtılmasın kurum bünyesinde % 15 oranında vergi kesintisi yapılacağı hükme bağlanmıştır. İstisna uygulayan kurumlar tarafından kesilecek ve kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği döneme ait muhtasar beyanname ile beyan edilecek vergi kesintisine tabi kazançlar aşağıdaki gibidir.

- Menkul kıymetler yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,
- Portföyü Türkiye'de kurulu borsalarda işlem gören altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,
- Girişim sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,
- Gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,
- Konut finansmanı fonları ile varlık finansmanı fonlarının kazançları.

Bu kesintiyi yapmak zorunda olan fon ve ortaklıklar, üzerinden vergi kesintisi yaptıkları müstesna kazançları elde ederken stopaj yoluyla ödemiş oldukları vergileri, bünyelerinde yapacakları vergi kesintisine mahsup edebilirler. Mahsup için kendilerinden kesilen vergilerin vergi dairesine ödenmiş olması şarttır. Mahsup edilemeyen kesinti tutarı fon veya ortaklığın talebi üzerine red ve iade edilecektir.

Bu stopaj GVK'nın 94/6-a maddesindeki stopaja tekabül etmektedir. GVK'nın 94/6-a maddesinde öngörülen stopaj, 2006 yılı başına kadar, B tipi fon ve ortaklıklarda % 10, diğerlerinde ise sıfır olarak uygulanmıştır. Ancak 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, GVK'nın geçici 67. maddesinin 8. fıkrası gereğince, menkul kıymetler yatırım fonları ile ortaklıklarının kendi bünyelerinde vergiden müstesna kazançları üzerinden % 15 oranında vergi kesintisi yapmaları gereği doğmuş ve bu hüküm belli bir süre uygulanmıştır. Daha sonra 5527 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle Bakanlar Kurulu'na stopaj oranlarını değiştirme yetkisi tanınmış, Bakanlar Kurulu da bu yetkisini 2006/10731 sayılı BKK ile kullanarak, 01.10.2006 tarihinden geçerli olmak üzere, söz konusu fon ve ortaklıkların kazançları üzerinden fon veya ortaklık bünyesinde yapılacak stopajın oranını sıfır olarak belirlemiştir. 23.07.2006 tarihinden 01.10.2006 tarihine kadar olan dönem için ise fon ve ortaklıkların kazançları üzerindeki stopaj yükü azaltılarak % 15'ten % 10'a düşürülmüştür. Böylece 2006 yılı, vergiden müstesna fon ve ortaklık kazançlarının stopaj yükü açısından özellikli bir yıl olmuştur.

Fon veya ortaklık bünyesindeki stopajın sıfıra düşeceği 01.10.2006 tarihinden itibaren, yatırım fonlarının ihraç eden fona iadesinden (satışından) elde edilecek kâr payları ile yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinin alım-satımından elde edilecek kazançlar üzerinden, GVK'nın, 5527 sayılı Kanunla değişik geçici 67/1. madde uyarınca, dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar için % 0, bunların dışında kalan kişi ve kurumlar için ise, 2006/10731 sayılı BKK ile belirlenen % 10 oranında stopaj yapılacaktır.

Bu stopaj nihai vergileme mahiyetinde olduğundan, söz konusu gelirleri elde edenler yıllık veya münferit beyanname vermeyecekler, diğer gelirler dolayısıyla verilecek yıllık beyannamelere bu gelirler dahil edilmeyecektir. Ticari işletmeye dahil olan bu nitelikteki gelirler üzerinden yapılan stopajlar ise aynen repo ve mevduat stopajları gibi mahsuba konu edilecektir. Yani beyan edilmeme durumu bunlar açısından geçerli değildir.

Kurumların 01.10.2006 tarihine kadar fon veya ortaklık bünyesinde yapılmış olan istisna kazanç stopajlarını mahsup etmeleri mümkündür. 5520 sayılı KVK'nın 34/2. maddesinde bu husus açıkça belirtilmiş olup, mahsup edilecek tutar, ele geçen net kâr payının geçerli kesinti oranı (%15 ve %10) kullanılarak brütleştirilmesi suretiyle hesaplanacaktır. Stopajın sifıra düştüğü tarihten sonraki dönem için ise bu madde gereğince mahsup yapılamayacaktır.

Diğer taraftan 5527 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle, borsa yatırım fonları ile konut finansman fonları ve varlık finansmanı fonlarının kazançları 01.10.2006 tarihinden itibaren stopaja tabi hale gelmiştir.

Ancak 2006/10731 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 01.10.2006 tarihinde yürürlüğe girmek üzere, söz konusu fonların kazançları üzerinden yapılacak stopajın oranı % 0 olarak belirlenmiştir.

2006/10731 sayılı Kararname ile yapılan bir başka düzenleme ise, menkul kıymet yatırım fon ve ortaklıklarının geçici 67. maddenin 1, 2, 3 ve 4 numaralı fıkralarında belirtilen gelirleri üzerinden yapılması gereken stopajın oranının, 01.10.2006 tarihine kadar uygulanmak üzere % 10'a, 01.10.2006 tarihinden itibaren uygulanmak üzere ise % 0'a düşürülmesidir. Borsa yatırım fonları ile konut finansman fonları ve varlık finansmanı fonlarının bu kapsamdaki gelirleri üzerinden yapılacak stopajın oranı 01.10.2006 tarihinde yürürlüğe girmek üzere % 0 olarak belirlenmiştir. Bu değişiklikler fon veya ortaklık bünyesindeki stopajın 01.10.2006 tarihinden itibaren sifıra indirilmesi nedeniyle yapılmıştır.

4- Beyan ve Ödeme Süresi

Kanun'un 15. maddesi gereğince tam mükellef kurumlara yaptıkları ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapmak zorunda olanlar, bu vergileri ödeme veya tahakkukun yapıldığı yer itibariyle bağlı oldukları vergi dairesine, izleyen ayın 20. günü akşamına kadar beyan etmek zorundadırlar.

Kanun'un 21. maddesinin 4. fıkrasına göre muhtasar beyanname ile beyan edilen vergiler, beyannamenin verildiği ayın 26. günü akşamına kadar ödenir.

Görüldüğü gibi beyan ve ödeme süresi konusunda Gelir Vergisi Kanunu'ndaki esaslar aynen Kurumlar Vergisi Kanunu'nda da benimsenmiştir.

5- Uygulanacak Kesinti Oranları

Kanun'da kesinti oranı olarak % 15 oranı benimsenmiş, ancak Bakanlar Kurulu'na yetki verilmiştir. 5520 sayılı Kanun'un geçici 1. maddesinin 4 numaralı fıkrasında, bu Kanunla tanınan yetkiler çerçevesinde Bakanlar Kurulu tarafından yeni kararlar alınıncaya kadar, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu 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 bağlandığı ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na istinaden henüz genel bir Bakanlar Kurulu Kararı yayımlanmadığı için, bu geçici maddedeki hüküm gereğince 5520 sayılı Kanun'da belirlenen yasal sınırları aşmamak üzere, GVK'nın 94. maddesi uyarınca belirlenen eski oranlar geçerliğini korumaktadır.

Maliye Bakanlığı, 1 Seri No.lu KVK Sirküleri'nde KVK'nın 15. maddesinde bahsedilen yasal sınırdan %20 oranının anlaşılması gerektiğini belirtmiştir. Bu nedenle, **tam mükellef kurumlarda %20'yi aşmamak üzere eski oranlar uygulanacaktır.**

Tam mükellefiyete tabi kurumlara yapılan ödemelerden GVK'nın 94. 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 faizleri ile repo gelirleri üzerinden 2003/6577 sayılı Kararname uyarınca % 20'nin üzerinde vergi kesintisi yapılması gerekmekte ise de, söz konusu gelirler üzerinden GVK'nın geçici 67. maddesi uyarınca % 15 oranında vergi kesintisi yapıldığı ve bu

maddeye göre kesinti yapılan hallerde GVK'nın 94 ve KVK'nın 15. maddesi gereğince ayrıca bir tevkifat yapılmayacak olması nedeniyle bu gelirlerden % 15'in üzerinde bir vergi kesintisi yapılamaz.

Diğer taraftan Bakanlar Kurulu 5520 sayılı KVK'nın 15. maddesinin verdiği yetkiyi **2006/10731 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 23.7.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere** kısmen kullanarak, vergiden muaf olan tam mükellef kurumlara yapılacak kâr dağıtımları üzerinden 5520 sayılı KVK'nın 15/2. maddesi uyarınca yapılacak stopajın oranını % 15 olarak belirlemiştir.

Bütün bu açıklamalar uyarınca, tam mükellef kurumlara yapılacak ödemeler üzerinden, KVK'nın 15 ve GVK'nın geçici 67. maddesi uyarınca yapılması gereken stopajın oranı **yazımızın ekindeki 1 no.lu Tabloda bilgilerinize sunulmuştur.**

B- DAR MÜKELLEF KURUMLARDA VERGİ KESİNTİSİ

Dar mükellefiyette vergi kesintisi 5520 sayılı KVK'nın 30. maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddeye göre yapılan stopajlar tam mükellef kurum stopajlarının aksine genelde nihai vergi mahiyetindedir. Bu nedenledir ki maddede kanuni kesinti oranı % 15 olarak belirlendiği halde, Bakanlar Kurulu'na bunu bir katına kadar (%30) artırma yetkisi tanınmıştır. Oysa tam mükelleflerde stopaj oranı ancak kurumlar vergisi oranına kadar (halen % 20) artırılabilir. Bu yönüyle uygulama ayırım yapılmaması ilkesine aykırılık teşkil etmektedir.

Kesinti yapmakla sorumlu olanlar tam mükellef kurumlardakinin aksine tek tek sayılmamış, dar mükellef kurumlara 30. maddede sayılan gelirleri nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenlerin bu kesintiyi yapmakla yükümlü oldukları belirtilmiştir. Burada kastedilen **"tahakkuk"** ibaresi dönem sonlarında ayrılan karşılıklar olarak anlaşılmamalıdır. Nakden veya hesaben ödemenin söz konusu olmadığı, ancak tahakkukun bulunduğu istisnai bazı durumlar için söz konusu ibareye yer verilmiştir.

Eski uygulamanın aksine avans olarak yapılan ödemeler de kesinti kapsamına alınmış, böylece GVK'nın 94. maddesine paralellik sağlanmıştır.

5520 sayılı KVK'nın geçici 1/4. maddesinde, bu Kanunla tanınan yetkiler çerçevesinde Bakanlar Kurulu tarafından yeni kararlar alınincaya kadar, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu 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 bağlandığından ve henüz 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na istinaden genel bir Bakanlar Kurulu Kararı çıkarılmadığından, 5520 sayılı Kanun'da belirlenen yasal sınırları aşmamak eski oranlar uygulanmaya devam edilecektir.

Maliye Bakanlığı, 1 Seri No.lu KVK Sirküleri'nde, KVK'nın 30. maddesinde belirtilen yasal sınırdan % 30 oranının anlaşılması gerektiği görüşündedir. Buna göre **dar mükellef kurumlarda % 30'u aşmamak üzere** 2003/6577 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenmiş olan oranlar uygulanacaktır. 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.

Diğer taraftan dar mükellef kurumların, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının alım-satımından elde ettikleri kazançlarla bunların faiz gelirleri üzerinden GVK'nın geçici 67. maddesi gereğince vergi kesintisi yapılmakta olup, 5527 sayılı Kanunla, 07.07.2006 tarihinden geçerli olmak üzere yapılan değişiklikle dar mükellef gerçek kişi ve kurumların bu gelirleri üzerinden yapılacak stopajın oranı yine bu tarihten geçerli olmak üzere % 0 olarak belirlenmiştir.

Dar mükellef kurum stopajı ile ilgili bir önemli ayrıntı da, Kanun'un 30. maddesinin 2. fıkrası gereğince gayrimaddi hak satışları üzerinden, haklar ticari kazanca dahil olsa bile stopajın yapılması gereğidir.

Dar mükellef kurumların Kanun'un 30/9. maddesindeki ihtiyarilikten yararlanarak bazı gelirlerini yıllık kurumlar vergisi veya özel beyanname ile beyan etmeleri halinde, bu maddeye göre kesilen vergilerin hesaplanan kurumlar vergisinden mahsubu mümkündür (5). Bu takdirde yapılan stopajlar nihai vergi olmayacaktır.

Bütün bu açıklamalar çerçevesinde dar mükellef kurumlara yapılacak ödemeler üzerinden KVK'nın 30 ve GVK'nın geçici 67. maddesi uyarınca yapılması gereken stopajın oranları yazımıza ekli 2 no.lu tabloda bilgilerinize sunulmuştur.

C- VERGİ CENNETLERİ İLE MÜCADELE AMACIYLA GETİRİLEN YÜKSEK ORANLI (% 30) STOPAJ

Kanun'un 30. maddesinin 7. fıkrasında, vergi cennetleri ile mücadele amacıyla getirilmiş özel bir düzenleme yer almaktadır. Bu düzenlemeye göre, zararlı vergi rekabeti uygulayan ülkelerde yerleşik kurumlara yapılan her türlü ödemeler üzerinden, Türkiye'deki kurum kazancının taşıdığı vergi yüküne yaklaşık oranda (% 30) bir vergi kesintisi yapılması gerekmektedir. Öngörülen uygulama, vergi cennetlerinde yerleşik gerçek veya tüzel kişilere çeşitli adlar altında yapılan ödemelerin, Türkiye'deki vergi matrahlarını azaltmak amacıyla kullanılmasını önlemeye yöneliktir.

Zararlı vergi rekabeti uygulayan ülkelerde yerleşik kurumlara veya bu ülkelerde bulunan tam mükellef kurumlara ait işyeri veya daimi temsilcilere nakden veya hesaben yapılacak veya tahakkuk ettirilecek her türlü ödeme kesintisinin kapsamına girmektedir. Ödemenin verginin konusuna girip girmediğinin veya ödeme yapılan kurumun mükellef olup olmadığının önemi yoktur.

Aşağıda belirtilen ödemeler bu kesintiye tabi değildir:

- Yurt dışındaki finans kuruluşlarından temin edilen borçlanmalara ilişkin ana para, faiz ve kâr payı ödemeleri,
- Sigorta ve reasürans ödemeleri.

Emsaline uygun fiyatlarla satın alınan mal ve iştirak hisseleri için yapılan ödemeler, emsaline uygun fiyatlarla deniz ve hava ulaştırma araçlarının kiralanması için yapılan ödemeler ile yapılan işin tamamlanabilmesi bakımından zorunluluk arz eden geçiş ücreti, liman ücreti gibi ödemeler üzerinden yapılacak kesinti oranını, her bir ödeme türü, faaliyet konusu ya da sektör itibarıyla ayrı ayrı belirlemeye, sıfıra kadar indirmeye veya kanuni seviyesine kadar getirmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir. Yükseltilmiş oranda (% 30) kesintiye tabi tutulan ödemeler Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre ayrıca vergi kesintisine tabi tutulmayacaktır.

Kesinti yapılacak yerler Bakanlar Kurulu'nca ilan edilecektir. Kesinti mecburiyeti her ne kadar 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 21.06.2006 tarihinde yürürlüğe girmiş ise de, Bakanlar Kurulu'nca liste yayımlanmadığı sürece fiilen uygulanamayacaktır.

(Devamı Gelecek Sayımızda)

-
- (1) A. Bumin Doğrusöz, **Türk Vergi Sisteminde Kaynakta Vergileme "Stopaj"**, İSMMMO Yayınları, Yayın No:3, İstanbul, 1992, s. 1
- (2) GVK'nın geçici 67. maddesi uyarınca kesintiye tabi tutulan gelirler üzerinden GVK'nın 94. maddesi uyarınca ayrıca kesinti yapılmaz. Yani geçici 67'nin 94. maddeye önceliği vardır.
- (3) 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Geç. md. 1/1
- (4) 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Geç. md. 1/2
- (5) 5520 sayılı KVK Md. 34/1