

KÂR PAYLARININ BEYAN DURUMU VE GELİR VERGİSİ BEYAN ESASLARINI ÖZETLEYEN TABLO

Bilindiği gibi, tam mükellef gerçek kişilerce elde edilen menkul sermaye iratlarının prensip olarak yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilerek vergilendirilmesi gerekmektedir. Ancak, bazı menkul sermaye iratları, Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 55 inci maddesi gereğince, 2002 yılı sonuna kadar beyan dışı olduğundan, bazıları ise prensip olarak beyana tâbi olmakla birlikte 2000 yılı indirim oranı %100'den fazla çıkmış olduğu için, 2000 yılına ilişkin olarak bunların beyan mecburiyeti ortadan kalkmıştır. Öte yandan, 2000 yılında elde edilmiş olup, stopaja tabi bulunan ve indirim uygulanmayan bazı menkul sermaye iratları ile kar payları ise beyan sınırını (yani 4,375 milyar lirayı) topluca aştığı takdirde beyan edilecektir. (2000 yılında elde edilen şahsi gelirlerin beyan durumuna ilişkin özet tablo bu Sirkülerimizin ekinde yer almaktadır.)

Buna göre, 2000 yılında tam mükellef gerçek kişilerce yaygın olarak elde edilen ve prensip olarak beyana tabi bulunan en önemli menkul sermaye iradı türü kâr payı (temettü) gelirleri olmaktadır. Öte yandan, Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 75 inci maddesinde 4369 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle, **01.01.2000 tarihinden itibaren elde edilen kâr paylarına vergi alacağının 1/5 olarak uygulanacağı** hükmüne bağlanmıştır. Aşağıda tam mükellef gerçek kişilerce elde edilen kâr paylarının beyan durumu örneklerle açıklanmıştır.

1. KÂR PAYI KAVRAMI VE TÜRLERİ :

Gelir Vergisi Kanunu'nda "kâr payı" kavramı tanımlanmamıştır. Gelir Vergisi Kanunu'nun menkul sermaye iratlarını düzenleyen 75 inci maddesinin 1, 2 ve 3 numaralı bentlerinde bazı kâr payı çeşitleri ismen aşağıdaki gibi sayılmıştır :

- **Her nevi hisse senetlerinin kâr payları** (kurucu hisse senetleri ve diğer intifa hisse senetlerine verilen kâr payları ve pay sahiplerine hazırlık dönemi için faiz olarak veya başka adlarla yapılan her türlü ödemeler ile Sermaye Piyasası Kanunu'na göre kurulan yatırım fonları katılma belgelerine ödenen kâr payları dahil)
- **İştirak hisselerinden doğan kazançlar** (Limited şirket ortaklarının, iş ortaklıklarının ortakları ve komanditerlerin kâr payları ile kooperatiflerin dağıttıkları kazançlar bu zümreye dahildir. Kooperatiflerin ortakları ile yaptıkları muamelelerden doğan kârların ortaklara, kooperatifle yaptıkları muameleler nispetinde tevzii, kazanç dağıtımı sayılmaz.)

Adi komandit şirketlerde komanditerlerin kâr payları, şirket kârının ilişkin bulunduğu takvim yılında elde edilmiş sayılır.

- Kurumların **idare meclisi başkan ve üyelerine verilen kâr payları.**

2. KÂR PAYLARININ BEYANI :

2.1. Giriş ve Vergi Alacağı Kavramının İzahı :

Bilindiği gibi, 01.01.1999'dan itibaren başlayan yeni vergileme rejiminde vergiden müstesna olan kazançlar hariç, kazanç fiilen dağıtılmadan gelir vergisi stopajı yapılmamakta, kârın fiilen dağıtılması aşamasında ise, halka açık şirketlerde fon payı dahil %5,5 diğerlerinde %16,5 oranında gelir vergisi stopajı yapılmaktadır. Bu stopajın beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisine mahsubu mümkün değildir. (Gelir Vergisi Kanunu md.94/6-b)

Bu nedenle kâr payı elde eden mükellefler, stopaj yapılmadan önceki brüt tutar kadar değil, **fiilen ellerine geçen net kâr payı** kadar menkul sermaye iradı elde etmiş sayılırlar. Çünkü yukarıda belirttiğimiz üzere dağıtım aşamasında yapılan stopajın kâr payına dahil sayılması ve hesaplanan gelir vergisinden mahsubu mümkün değildir. Ancak, söz konusu stopaj vergi alacağı yoluyla (götürü olarak) net kâr payına eklenir ve mahsuba konu edilir. Bu amaçla Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 75 inci maddesinde "*vergi alacağı*" müessesesi düzenlenmiştir.

Hangi Kâr Payları Vergi Alacağına Tabidir ?

Aşağıdaki kâr payları için "*vergi alacağı*" hesaplanması gerekir :

- Anonim şirket hisse senetlerinin kâr payları,
- Eshamlı komandit şirketlerin hisse senetlerinin kâr payları,
- Limited şirket iştirak hisselerinden doğan kâr payları,
- Kooperatiflerin ortaklarına dağıttıkları kazançlar (kooperatiflerin ortakları ile yaptıkları muamelelerden doğan gelir-gider farkından ortaklara, kooperatifle yaptıkları muameleler nispetinde dağıtılan risturnlar hariç),
- İş ortaklıklarının ortaklarına dağıttıkları kâr payları,
- Kurumların idare meclisi başkan ve üyelerine verilen kâr payları,
- Yatırım fonlarının katılma belgeleri ile yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kâr payları. (4369 sayılı Kanunun 83/3-r maddesiyle mükerrer 75 inci maddenin son fıkrası kaldırılmadan, yani 1.1.1999'dan önce, yatırım fon ve ortaklıklarından elde edilen kâr payları vergi alacağına tabi değildi. Bu değişiklik 01.01.1999'dan itibaren vergi alacağına tabi olmakla birlikte menkul kıymet yatırım fonlarından elde edilen kâr payları Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 55 inci maddesi uyarınca 2002 yılı sonuna kadar beyan dışı olduğundan bu değişikliğin bu gelirler açısından anlamı yoktur. Menkul kıymet yatırım fonları dışında kalan fonlar ile yatırım ortaklıklarından elde edilen kâr payları açısından da bu hükmün 2000 yılında anlamı yoktur. Çünkü, bu gelirler de 2000 yılı indirim oranının %100 ün üzerinde olması nedeniyle beyan dışı kalmıştır.)

Kimler Elde Ettikleri Kâr Payı İçin Vergi Alacağı Hesaplayacaktır ?

Vergi alacağı hesaplayacak olanlar Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 75 inci maddesi uyarınca şöyledir :

- Tam mükellefiyete tabi gerçek kişiler,
- Adi ortaklıklar,
- Kollektif şirketler,
- Adi komandit şirketler,
- Eshamlı komandit şirketler (komandite ortağa isabet eden kısım için).

Kâr payı olarak dağıtılan kurum kazancının vergiden istisna edilmiş kazançlardan oluşması, yurtdışı veya serbest bölge kazançlarından karşılanması veya dağıtılan kazançlar üzerinden gelir vergisi stopajı yapıp yapılmaması, dağıtılan kâr payları üzerinden vergi alacağı hesaplanmasını etkilememektedir.

2.2. Kâr Paylarının Beyanı :

Gelir Vergisi Kanunu'nun 4369 sayılı Kanunla değişik 85 ve 86 ncı maddeleri uyarınca,

- Stopaja tabi olmayan menkul sermaye iratları tutarı ne olursa olsun,
- Stopaja tabi tutulmuş olan menkul sermaye iratları ile vergi alacağı dahil kâr payları ise beyan sınırını (2000 yılı için 4,375 milyar lirayı) aştığı takdirde beyana konu edilecektir.

86 ncı madde gereğince, beyana tabi menkul sermaye iradı, münhasıran vergi alacağı dahil kâr paylarından oluşuyorsa, 2000 yılında elde edilen vergi alacağı dahil brüt kâr paylarının tutarı 4,375 milyar lirayı aştığı takdirde bunların tamamı (4,375 milyar liranın altında kalan kısım dahil) beyan edilecektir. Hesaplanacak gelir vergisinden vergi alacağı, fon payından ise vergi alacağı üzerinden hesaplanan farazi fon payı mahsup edilecektir.

Beyana tabi menkul sermaye iradı münhasıran kâr paylarından oluşmuyorsa, beyana tabi diğer stopaja tabi tutulmuş menkul sermaye iratları (bunlardan indirim tabi olanların indirim sonrası tutarı) ile vergi alacağı dahil kâr payları, bunların toplamının 4,375 milyar lirayı aşması halinde beyan edilecektir. Stopaja tabi tutulmamış menkul sermaye iratları (bunlardan indirim tabi olanların indirim sonrası tutarı) ise tutarı ne olursa olsun beyan edilecektir. 2000 yılına ilişkin indirim oranı %100 ün üzerinde çıktığı için indirim tabi olan menkul sermaye iratlarının beyan mecburiyeti bu yıl için ortadan kalkmıştır.

2000/48 ve 2001/24 sayılı Sirkülerlerimizde ayrıntılı olarak açıkladığımız üzere, GVK nun 86 ncı maddesinin lafzı son derece açıktır ve yukarıdaki şekilde yorumlanması icabeder. Başka bir deyişle, beyan sınırının hesabında sadece stopaja tabi tutulmuş gelirlerin dikkate alınması icabeder. Stopaja tabi tutulmuş gelirlerin gayrisafi tutarları toplamı, stopaja tabi tutulmamış olanlar nazara alınmaksızın 4,375 milyar lirayı aşmadığı sürece bu gelirler beyan edilmemelidir.

Ancak Maliye Bakanlığı 220 ve 229 seri no.lu GV Genel Tebliği ile Beyanname Düzenleme Kılavuzlarındaki hatalı görüşünü 240 seri no.lu Tebliğde de sürdürmüş ve beyana tabi menkul sermaye iratları (stopaja tabi tutulmuş olan ve olmayan) ile vergi alacağı dahil kar paylarının toplamı 4,375 milyar lirayı aştığı takdirde bunların tamamının beyan edileceğini belirtmiştir. Maliye Bakanlığının anlayışına göre, bu sınır stopaja tabi tutulmuş olanlar ile aşılmayıp stopaja tabi tutulmamışlarla birlikte aşıldığı takdirde de stopaja tabi tutulmuş menkul sermaye iratlarının beyan edilmesi gerekmektedir. Bu görüşe katılmamız mümkün olmamakla beraber, aşağıda Bakanlığın anlayışına uygun açıklamalar yapılmış ve örnekler bu anlayışa uygun olarak çözülmüş olup, Bakanlık görüşünün aksine uygulamaların cezalı tarhiyata maruz bırakabileceğinin gözden uzak tutulmaması gerekir.

Örnek 1 :

Bir mükellefin 2000 yılı geliri 3 milyar lira A.Ş. kâr payı, 1 milyar lira döviz cinsinden elde edilmiş off-shore faiz geliri, 4 milyar lira döviz cinsinden elde edilmiş Hazine bonosu faiz geliri, 1 milyar lira repo ve 3 milyar lira mevduat faizinden oluşmaktadır.

Repo ve mevduat faizi Gelir Vergisi Kanununun geçici 55 inci maddesi uyarınca beyana tabi değildir. Bu gelirler beyan sınırının hesabında da dikkate alınmayacaktır. Bunların dışında kalan gelirlerin toplamı ise,

Kâr payı (3 milyar + 3 milyar x 1/5)	: 3,6
Off-shore faizi	: 1
Döviz cinsinden HB faizi	: 4
	<hr/>
	8,6 milyar lira olup topluca 4,375 milyar lirayı aştığı için beyana tabi tutulacaktır.

Örnek 2 :

Bir mükellefin 2000 yılında elde ettiği gelir münhasıran 9 milyar kâr payından oluşmaktadır. Bu gelir vergi alacağı dahil 4,375 milyar liranın üzerinde olduğundan beyan edilmek zorundadır. Aşağıda bu gelir üzerinden hesaplanacak vergi ve fon payı ile vergi alacağı 1/3 olarak kalsa idi hesaplanması gereken vergi ve fon payı mukayeseli olarak gösterilmiştir.

	Vergi Alacağı 1/5 (Yeni Rejim)	Vergi Alacağı 1/3
a- Ele geçen kâr payı	9.000.000.000	9.000.000.000
b- Vergi alacağı	1.800.000.000	3.000.000.000
c- Brüt kâr payı (a+b)	10.800.000.000	12.000.000.000
d- Hesaplanan gelir vergisi	2.802.500.000	3.162.500.000
e- Vergi alacağının mahsubu (b)	1.800.000.000	3.000.000.000
f- Ödenmesi gereken gelir vergisi (e-f)	1.002.500.000	162.500.000
g-Ödenmesi gereken fon payı (fx%10)	100.250.000	16.250.000
h-Toplam vergi yükü (f + g)	1.102.750.000	178.750.000

Görüldüğü üzere vergi alacağının 1/5 olarak değiştirilmesi, ödenecek vergi yükünü bu örnekte 6 katın üzerine çıkarmıştır. Daha yüksek gelir dilimlerinde vergi alacağının 1/5 olarak değiştirilmesinin vergi artırıcı etkisi azalmaktadır. Aşağıdaki örnek incelendiğinde bu durum açıkça görülecektir.

	Vergi Alacağı 1/5 (Yeni Rejim)	Vergi Alacağı 1/3
a- Ele geçen kâr payı	90.000.000.000	90.000.000.000
b- Vergi alacağı	18.000.000.000	30.000.000.000
c- Brüt kâr payı (a+b)	108.000.000.000	120.000.000.000
d- Hesaplanan gelir vergisi	42.850.000.000	48.250.000.000
e- Vergi alacağının mahsubu (b)	18.000.000.000	30.000.000.000
f- Ödenmesi gereken gelir vergisi (e-f)	24.850.000.000	18.250.000.000
g-Ödenmesi gereken fon payı (fx%10)	2.485.000.000	1.825.000.000
h-Toplam vergi yükü (f + g)	27.335.000.000	20.075.000.000

3. MALİYE İDARESİ VE DANIŞTAY SERBEST BÖLGE KAYNAKLI KAR PAYLARININ DİĞER KAR PAYLARINDAN FARKLI OLMADIĞI GÖRÜŞÜNDEDİR :

191 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nin (I/A-7) bölümünde, kurumlar vergisi mükelleflerinin serbest bölgelerdeki faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarının kurumlar vergisine tabi olmadığı belirtildikten sonra, bu istisnanın gerçek ve tüzel kişilerin serbest bölgelerdeki faaliyetlerinden elde edilen kazançlar ile sınırlı olduğu ve bir kurumun serbest bölgelerdeki faaliyetlerinden sağladığı kazançları ortaklarına kâr payı olarak dağıtması halinde, kurum kazancının tamamen veya kısmen serbest bölgelerdeki faaliyetlerden elde edilip edilmediğine bakılmaksızın, bu kâr paylarının beyana tabi olduğu ifade edilmiştir. Aynı bölümde tam mükellef kurumlardan elde edilen bu nitelikteki kâr paylarından vergi alacağı da hesaplanacağı belirtilmiştir.

Bu konuda açılan davalarda Danıştay'ın, aşağıdaki gerekçelerle Maliye İdaresi'nin görüşüne iştirak ettiği anlaşılmaktadır:

"...Anılan kanun hükmü incelendiğinde gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin serbest bölgelerdeki faaliyetlerinden elde ettikleri kazanç ve iratlar gelir ve kurumlar vergisine tabi olmamakla birlikte, kurumlar açısından serbest bölgedeki faaliyetlerden sağlanan kazanç ve iratların ortaklara kâr payı olarak dağıtılması halinde, bu kâr payını elde eden ortaklar açısından serbest bölgede elde edilen bir kazanç veya irat olmaktan çıkıp gelir vergisi kanununa göre beyanı gereken bir menkul sermaye iradı olduğu görülmektedir...."

(Danıştay 4 üncü Dairesi, 30.3.1998 gün ve E:1997/2881, K:1998/1280)

(Danıştay 4 üncü Dairesi, 21.5.1998 gün ve E:1997/3683, K:1998/2097)

4. BEDELSİZ HİSSELERİN DURUMU :

Kârın sermayeye ilave edilmesi sonucu elde edilen bedelsiz hisselerin kâr payı sayılıp sayılmayacağı öteden beri tartışılmakta olan bir konudur. Bu konudaki son gelişme, Danıştay'ın 231 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nin "kârın sermayeye ilavesinin kâr dağıtımını sayılacağı, dolayısıyla gerçek kişi ortaklarca bunların GVK'nun 85 ve 86 ncı maddeleri uyarınca beyan edileceği" şeklindeki bölümünü iptal etmiş olmasıdır. Bu konu 2000/45 sayılı Sirkülerimizde ayrıntılı olarak açıklandığı için, burada aynı açıklamaları tekrarlamıyor, söz konusu Sirküleri işaret etmekle yetiniyoruz.

TÜRKİYE'DE YERLEŞİK (TAM MÜKELLEF) GERÇEK KİŞİLERCE 2000 YILINDA YURT İÇİNDE (1) ELDE EDİLEN ŞAHSİ GELİRLERİN BEYAN DURUMU

	ŞAHSİ GELİRLERİN TÜRÜ	BEYAN DURUMU	DAYANAK
A. Kâr Payları			
1.	Menkul Kıymetler Yatırım Fonları (MKYF) (A veya B Tipi) Kâr Payları	Beyana Tabi Değil	GVK Geç. Md.55
2.	Her Türlü Yatırım Ortaklıklarından Elde edilen Kâr Payları (Temettüleri)	" (2)	İndirim oranının % 100 den büyük çıkması
3.	Gayrimenkul ve Risk Sermayesi Yatırım Fonlarından Elde Edilen Kâr Payları	" (2)	İndirim oranının % 100 den büyük çıkması
4.	Kâr Payları (Temettüleri) (Bedelsiz hisseler hariç)	Beyana Tabi (2) (3)	GVK Md.85,86, 75/1,2,3
B. Kâr Payı Dışındaki Gelirler			
1.	Repo Gelirleri	Beyana Tabi Değil	GVK Geç. Md.55
2.	Mevduat Faizleri	"	GVK Geç. Md.55
3.	Menkul Kıymetler Yatırım Fonları Katılma Belgelerinin Alım-Satımından Doğan Kazançlar	"	GVK Geç. Md.55
4.	Devlet Tahvili ve Hazine Bonosu Faizleri ile Gelir Ortaklığı Senetleri Gelir Payı	" (2)	İndirim oranının % 100 den büyük çıkması
5.	Özel Sektör Tahvil Faizi	" (2)	İndirim oranının % 100 den büyük çıkması
6.	Alacak Faizleri (Borsa Para Piyasası işlemlerinden doğan faizler dahil.)	" (2)	İndirim oranının % 100 den büyük çıkması
7.	Borsada Kayıtlı Olsun Olmasın Hisse Senetlerinin Alım-Satımından Sağlanan Kazançlar (Her türlü yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinin alım - satım kazançları dahil)	"	- İndirim oranının % 100 den büyük çıkması - GVK Geç. Md.56
8.	Devlet Tahvili, Hazine Bonosu, Gelir Ortaklığı Senetleri ile Özel Sektör Tahvillerinin Vadelerinden Önce Satışından Doğan Kazançlar	"	İndirim oranının % 100 den büyük çıkması
9.	Gayrimenkul ve Risk Sermayesi Yatırım Fonları Katılma Belgelerinin Alım-Satımından Sağlanan Kazançlar	"	İndirim oranının % 100 den büyük çıkması
10.	Stopaja Tabi Tutulmuş Ücretler (Kaç işverenden alınmış olursa olsun)	"	GVK Md.85,86
11.	Konut Kira Geliri	Beyana Tabi (4) (5)	GVK Md.85,86
12.	İşyeri Kira Geliri	" (5)	GVK Md.85,86
13.	Ticari Kazançlar	" (6)	GVK Md.85,86
14.	Zirai Kazançlar	" (7)	GVK Md.85,86
15.	Serbest Meslek Kazançları	" (6)	GVK Md.85,86
16.	Gayrimenkullerin (işyeri, konut) İktisaptan İtibaren 4 Yıl İçinde Elden Çıkarılmasından Sağlanan Kazançlar	" (8)	GVK Geç. Md. 56

(1) Yurtdışında elde edilen gelirler prensip olarak beyana tabidir. Türkiye ile vergi anlaşması olan ülkelerden elde edilen gelirler bakımından anlaşma hükümleri mutlaka dikkate alınmalıdır.

(2) Bu gelirler (A2, A3, B4, B5 ve B6) prensip olarak beyana tabi olmakla birlikte, 2000 yılı indirim oranının % 100 ün üzerinde çıkması sebebiyle beyan mecburiyeti ortadan kalkmıştır. Ancak bu gelirlerin döviz cinsinden veya dövize, altına veya TEFE/TÜFE gibi başka bir değere endeksli olarak elde edilmesi halinde indirim uygulanamayacağından, bunların (yani döviz cinsinden veya endeksli olarak elde edilmiş A2, A3, B4, B5 ve B6'nın) beyanı A4'üncü satırdaki gelir unsuru (normal kar payları) ile birlikte topluca 2000 yılı beyan sınırı olan 4,375 milyar lirayı aşmasına bağlıdır.

- (3) *Kar payları vergi alacağına tabidir. Vergi alacağı 2000 yılı için 1/5 dir. Beyan sınırının hesabında vergi alacağı ilave edilmiş tutarlar dikkate alınır. Kar paylarının beyanı, döviz cinsinden veya endeksli olarak elde edilmiş A2, A3, B4, B5 ve B6'ncı sıradaki gelirlerle birlikte topluca 4,375 milyar lirayı aşmasına bağlıdır.*
- (4) *Konut kira gelirinin 2000 yılı için 630.000.000 TL. si vergiden istisna edilmiştir. Bu tutarı aşmayan konut kira gelirleri beyan edilmez.*
- (5) *Konut kira geliri ile işyeri kira geliri toplamı 4,375 milyar lirayı aşmazsa sadece konut kira geliri, aşarsa her ikisi de beyan edilir. (Aşan kısım değil tamamı)*
- (6) *Ticari kazançlar ile serbest meslek kazançlarında hayat standardı esas geçerlidir.*
- (7) *Gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçiler beyanname vermezler, stopaj bunlarda nihai vergileme olur. Gerçek usulde vergilendirilen çiftçiler ise beyanname vermek zorundadırlar.*
- (8) *Alım-satım kazancının tespitinde iktisap ayı dahil elden çıkarma ayı hariç olmak üzere, TEFE ile maliyet artırımını (endeksleme) yapılır. 1998 yılı emlak vergisi beyannamesi verme süresinden önce iktisap edilen gayrimenkullerde maliyet bedeli olarak 1998 genel beyan döneminde beyan edilen emlak vergisi değerine itibar edilir. Bunlarda 1998 yılı emlak vergisi beyanname verme süresi sonuna kadar endeksleme yapılmaz.*