

# DENET DUYURU



Duyuru Tarihi : 26.12.2011  
Duyuru No : 2011/107  
Yayınlandığı Yer : DİYALOG DERGİSİ - ARALIK 2011

Mehmet MAÇ  
Yeminli Mali Müşavir

## BDO Yayıncılık A.Ş.

Eski Büyükdere Cad. No.14  
Park Plaza Kat:4  
34398 Maslak/İstanbul  
Turkey

Tel: +90 212 365 62 00  
Fax: +90 212 365 62 02  
e-mail: bdo@bdo.com.tr  
www.bdo.com.tr

## KURUMLAR VERGİSİ MATRAH FARKLARINA BAĞLI KAR DAĞITIM STOPAJLARI

### 1. KONU :

Bilindiği üzere kurum kazançları kurumlar vergisine tabidir.

Kar dağıtımı yapılmadığı sürece kurum kazançları üzerindeki vergi yükü %20 oranındaki kurumlar vergisinden ibarettir.

Kar dağıtımı yapılırsa, Türkiye’ de kurumlar vergisi mükellefi olmayan pay sahiplerine ödenen kar payı üzerinden %15 oranında kar payı stopajı yapılır. (GVK nun 94/6-b maddesi; KVK nun 30/3 maddesi)

Kurumlardan kar payı elde eden tam mükellef gerçek kişiler, GVK nun 86 ncı maddesinin 1/c maddesindeki limitin aşılması halinde, elde ettikleri kar payının brütünün GVK nun 22/2 nci maddesindeki istisna uyarınca %50 sini gelir vergisine tabi gelirler arasında beyan ederler, hesapladıkları yıllık gelir vergisinden, kar payı stopajının tamamını mahsup ederler.

*Garantisi ile sınırlı bir Birleşik Krallık şirketi olan BDO International Limited’in üyesi ve bir Türk anonim şirketi olan BDO Yayıncılık A.Ş., bağımsız üye kuruluşlardan oluşan BDO ağıının bir parçasını teşkil etmektedir.*

*BDO International global ağıının toplam gelirleri 2009 yılında 5 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 110 ülkede bulunan 1.138 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 46.000 kişi çalışmaktadır.*

*Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayın, geniş anlamda görüşleri içermekte olup, genel bir yol gösterici olarak değerlendirilmelidir. Özel durumlarla ilgili olarak, mesleki görüş ve yardım almadan, bu yayına dayanarak uygulamalarda bulunulmamalıdır. Bu konuların kendi özel durumunuza ilişkin etkilerini görüşmek için BDO Yayıncılık A.Ş. ile temas kurabilirsiniz. Bu yayındaki bilgilere dayanarak belli eylemlerde bulunmak veya bulunmamak nedeniyle doğabilecek zararlar nedeniyle, BDO Yayıncılık A.Ş. ve ortakları, çalışanları ile yazarları herhangi bir yükümlülük veya sorumluluk kabul etmemektedirler.*

*Denet’in müşterilerine özel bir hizmetidir. İzinsiz çoğaltılamaz, iktibas edilemez.*

**ÖRNEK:**

		Milyon TL
1	Kurum Kazancı	100
2	Kurumlar Vergisi	20
3	Vergi Sonrası Kurum Kazancı	80

Bu kurumun;

%50 hissesine tam mükellef gerçek kişinin, %50 hissesine de Türk kurumlar vergisine tabi bir kurumun ortak olduğunu ve bu kuruma ait yukarıdaki 80 milyon liralık vergi sonrası karın tamamının (yedek akçeleri ihmal ediyoruz) dağıtıldığını varsayarsak stopaj şöyle hesaplanacaktır:

		Tam Mükellef Gerçek Kişinin Kar Payı	Kurumlar Vergisi Mükellefi Ortağın Kar Payı
1	Dağıtılan Brüt Kar	40	40
2	Kar dağıtımı stopajı	6	-
3	Ele geçen kar payı	34	40

Tam mükellef gerçek kişinin karın dağıtıldığı yılda başka beyana tabi geliri olmadığını varsayarsak, bu kişinin, karın dağıtıldığı yıla ilişkin gelir vergisi beyannamesi şöyle olacaktır:

1	Brüt Temettü	40
2	Kar paylarına ilişkin %50 istisna	20
3	Gelir vergisi matrahı	20
4	Gelir vergisi ( GV oranının %35 olduğu varsayılarak)	7
5	Kar dağıtımı stopajının mahsubu	6
6	Ödenecek gelir vergisi	1

Türkiye’ de kurumlar vergisine tabi olan ortak ise, elde ettiği 40 milyon TL kar payını kurum kazancına dahil edecek ve bu kar payı üzerinden tekrar kurumlar vergisi ödemeyecek (KVK nun 5/1 inci maddesi), stopaj gerektiren kar dağıtımı yaparsa %15 stopaj hesaplayacaktır.

Beyan olunan Kurum kazançlarının yarattığı vergi yükü en basit haliyle yukarıda izah ettiğimiz ve örneklediğimiz gibidir.

Bu yazımızda BEYAN DIŞI BIRAKILAN KURUM KAZANÇLARININ KAR DAĞITIM STOPAJI KARŞISINDAKİ DURUMU ele alınmıştır.

Peşinen belirtelim ki, beyan dışı bırakılan kurum kazancı tesbit edildiğinde ve bu kazancın kurum ortaklarınca veya ilişkili kişilerce haricen ele geçirildiğinin sabit olduğu durumda, söz konusu kazanç kurum tarafından beyan edilse ve vergi sonrası kar dağıtılsa ne kadar vergi çıkacak idi ise, o kadar vergi kaybı oluştuğunun kabul edilmesi gerektiği görüşündeyiz.

Örneğimizdeki kurum, 100 milyon liralık karı beyan etmese ve bu kar doğrudan ortakların eline geçmiş ve beyan dışı kalmış olsaydı 20 milyon liralık kurumlar vergisinin yanı sıra 6 milyon lira stopaj kaybının da mantıken bu kurumdan aranması gerekirdi.

Hatta gerçek kişi ortağın beyan etmesi gereken 1 milyon lira temettü vergisinin de, beyan dışı kalan kurum kazancının, payı oranında ortağın eline geçtiğinin sabit olması kaydıyla, söz konusu ortaktan aranması gerekirdi.

Mantıki açıdan bu görüşümüzün doğruluğu konusunda kuşumuz olmamakla beraber, beyan dışı kurum kazançlarının stopaja ve temettü vergisine etkisi, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarımızda açık ve yeterli hükümlere bağlanmadığı için, farklı görüşlere ve uygulamalara rastlanmaktadır.

Aşağıdaki bölümlerde, KURUMLAR VERGİSİ MATRAH FARKLARINDAN KAYNAKLANAN, KAR DAĞITIMI STOPAJI eksiklikleri ile ilgili idari görüşlere ve yargı kararlarına yer verilmiş, bu konudaki şahsi yorumlarımız ifade edilmiştir.

## **2. ÖRTÜLÜ KAZANÇ ve ÖRTÜLÜ SERMAYE FAİZİ ŞEKLİNDE ORTAYA ÇIKAN MATRAH FARKLARININ KAR DAĞITIMI STOPAJI AÇISINDAN DURUMU:**

KVK nun 12/7 ve 13/6 ncı maddelerinde, örtülü sermaye ve transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı kapsamındaki kurum kazançlarının, bu kazançların ilgili olduğu hesap döneminin son günü itibariyle DAĞITILMIŞ KAR PAYI SAYILACAĞI hükümleri mevcuttur.

Bu hükümlerin konuluş amacı, vergi mükerrerliğini önlemek amacıyla işleme taraf olanların nezdinde yapılmış olan vergilemeyi düzeltmektir. Bu hükümlerin aynı zamanda kar payı stopajı tarhiyatlarına dayanak teşkil edeceğine dair açık bir kanun maddesi yoktur.

Söz konusu hükmün stopaja teşmili, Tebliğ ile öngörülmüştür.

KVK nun 12/7 ve 13/6 maddelerindeki “*dağıtılmış kar payı sayılma*” hükmünün aynı zamanda kar payı stopajı tarhiyatına dayanak teşkil edeceğine dair tebliğ hükümlerinden biri, 1 nolu KV Genel Tebliğinin 13.3 nolu bölümünde yer almaktadır. (Aynı hüküm 1 nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğin 9.3. nolu bölümünde tekrarlanıp örneklenmiştir. )

Bu bölümün metni şöyledir:

**“13.3. Transfer fiyatlandırması yoluyla dağıtılan örtülü kazanç tutarlarının kâr payı sayılması ve yapılacak düzeltme işlemleri :**

*Tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılan kazanç, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının uygulamasında, bu maddedeki şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılır. Ancak, örtülü kazanç dağıtımı yapılan kurumlarda bu düzeltmenin yapılabilmesi için örtülü kazanç dağıtan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması gerekmektedir.*

*Söz konusu kâr payının başka bir kuruma aktarılmış olması durumunda, bu kazanç iştirak kazancı olarak değerlendirilecek olup kâr payının dar mükellef kuruma, gerçek kişilere, vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf herhangi bir kişi veya kuruma aktarılmış olması halinde, bu kâr payının net kâr payı kabul edilerek bu tutarın **brüte tamamlanması sonucu bulunan tutar üzerinden kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisi yapılması gerekecektir.**”*

Buna paralel anlayışla kaleme alınan diğer hüküm ise, yine 1 nolu KV Genel Tebliği’nin 12.4.2 nolu bölümünde yer almaktadır. Bu bölümde de örtülü sermaye faizlerinin (kur farkları hariç) Türkiye’ de KV mükellefi olanlar dışındaki kişiler tarafından verilen borçla ilgili ise BRÜTE GÖTÜRÜLMEK SURETİYLE STOPAJA TABİ TUTULACAĞI ifadesi vardır.

Maliye İdaresi’nin bu yorumuna mantıki açıdan katılıyor olmakla beraber bu yorumun GVK’nun 94/6-b maddesinde atıf yapılan, 75/1, 2, 3 üncü maddelere uymadığını düşünüyoruz. Çünkü bu maddelerde kasdedilen kar dağıtımları sadece ortaklara ve diğer kar payı sahiplerine dağıtılan formal kar payı ödemeleridir. Halbuki örtülü sermaye faizini veya örtülü kazancı elde eden ilişkili kişiler ortak dahi olmayabilir.

Söz konusu yasal dayanak zaafı yanında bu idari yorum, yine yasal dayanak eksikliği ve yarattığı sonuçlar itibarıyla İKİ AÇIDAN tartışılmaya müsaittir:

- Örtülü kazanç tutarı veya örtülü sermaye faizi inceleme yoluyla tesbit edildiğinde, bu kazanç veya faiz tutarları üzerinden alınan %20 kurumlar vergisi, kar dağıtımı stopajı matrahının tesbitinde indirilmelidir.

Kurumlar vergisi matrah farkı 100 milyon TL ise ve bu nedenle 20 milyon TL kurumlar vergisi tarh edilmişse, stopaj matrahı 80 milyon TL olmalıdır.

Vergi dairesine ödenen bu 20 milyon TL kurumun kaynaklarından çıkmakla beraber bu meblağın dolaylı olarak ortağın ( veya ilişkili kişinin ) mamelekenden çıkacağını ve gelir niteliğini kaybedeceğini kabul etmek gerekir. Aksi halde OLMASI GEREKEN VERGİYİ AŞAN BİR TARHİYATA SEBEBİYET VERİLMİŞ OLUR.

Bu nedenle, 1 nolu KV Genel Tebliği ile, örtülü kazanç ve örtülü sermaye faizlerine ilişkin stopaj matrahının tesbitinde, bunlar üzerinden tarh edilen %20 kurumlar vergisinin göz ardı edilmesini doğru bulmuyoruz.

- 1 nolu KV Tebliğindeki, örtülü kazançların ve örtülü sermaye faizlerinin kar dağıtımı stopajına tabi tutulurken BRÜTLEŞTİRİLMESİ GEREKTİĞİ GÖRÜŞÜNE KATILMIYORUZ. Çünkü burada brütleştirilen tutarlar ZATEN BRÜTTÜR.

BRÜT NİTELİKTEKİ BİR MEBLAĞA AİT STOPAJ MATRAHININ HESABINDA BRÜTLEŞTİRME YAPILAMAZ.

Her ne kadar bu meblağ stopaj kesintisine uğramaksızın (brüt haliyle) ilgili kişinin eline geçmiş ise de, ele geçen tutarın brüt olduğu peşinen bellidir ve bu durum BRÜTLEŞTİRME YAPILMAMASI GEREKTİĞİNİ GÖSTERİR.

Dolayısıyla bu brütleştirme, olması gereken vergiyi aşan bir tarhiyata sebep olmaktadır.

Öte yandan GVK'nun 96 ncı maddesindeki ;

*“Kesilmesi gereken verginin ödemeyi yapan tarafından üstlenilmesi halinde bu vergi, bilfiil ödenen miktar ile ödemeyi yapanın yüklendiği verginin toplamı üzerinden hesaplanır.”*

hükmü, örtülü sermaye faizi veya örtülü kazanç şeklindeki kazanımlar stopajlanacaksa, bu stopajın, brüte götürülerek değil, brütleştirme yapılmaksızın hesaplanması gerektiğini göstermektedir.

Zira burada ödemeyi yapanın (kurumun) örtülü sermaye faizi veya örtülü kazanç sağladığı kişiye bunların stopajını üstleneceğine dair bir vaadi yoktur.

#### ÖRNEK:

Bir gerçek kişi, ortağı olduğu limited şirkete ait gayrimenkul için 150.000 TL olarak ödenmesi gereken kirayı, 50.000 TL şeklinde belirleyerek 100.000 TL örtülü kazanç sağlamış olsun.

Bu olayda kurumlar vergisi eksikliğinin ( $100.000 \times 0,20 =$ ) 20.000 TL olduğu konusunda kuşku yoktur.

Stopaj eksikliğinin ise bize göre  $100.000 - 20.000 = 80.000 \times 0,15 = 12.000$  TL olarak hesaplanması gerekir.

Çünkü örneğimizdeki limited şirket, bu gayrimenkul için emsaline uygun olarak (50.000 TL yerine 150.000 TL) kira olsaydı ve bu fark kira olan 100.000 liradan 20.000 TL lik kurumlar vergisinin indirilmesinden arta kalan 80.000 lirayı gerçek kişı ortağına kar payı olarak verseydi ( $80.000 \times 0,15 =$ ) 12.000 TL kar payı stopajı ödeyecekti.

Görüldüđu gibi bu örnekte eksik kalan (olması gereken) stopaj 12.000 TL den ibarettir.

Örneđimizde, 100.000 TL nin brüte götürülmesi suretiyle  $100.000 : 0,85 = 117,647 \times 0,15 = 17.647$  TL stopaj hesaplanması, hem tarh edilen kurumlar vergisinin dikkate alınmaması, hem de zaten brüt olan bir rakamın brütleştirilmesi suretiyle OLMASI GEREKEN VERGİYİ AŞAN TARHİYATA SEBEBİYET VERMEKTEDİR.

### 3. ÖRTÜLÜ KAZANÇ veya ÖRTÜLÜ SERMAYE FAİZİ DIŞINDAKİ KURUMLAR VERGİSİ MATRAH FARKLARININ KAR DAĞITIMI STOPAJI AÇISINDAN DURUMU:

Kurumlar vergisi matrahı eksik beyan edilmiş olmakla beraber, bu eksikliğe sebebiyet veren olay aynı zamanda, kurumun aktifinde olması gereken meblağın doğrudan ortakların malvarlığına intikal etmesi şeklindeki bir vergi kaybından kaynaklanmıyorsa, stopaj sorunu gündeme gelemmez.

Örnek vermek gerekirse kurum, yanlış miktarda amortisman ayırmak suretiyle kurumlar vergisi matrahını 100.000 TL eksik beyan etmişse, yapılacak işlem 20.000 TL kurumlar vergisi ( ve vergi zıyayı cezası) ihbarnamesi düzenlemekten ibaret olup kar dağıtımını stopajı önerilmesi düşünülemez.

Keza kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması gereken binek otomobillere ait motorlu taşıt vergileri, beyanname üzerinde KKEG tutarına dahil edilmemek suretiyle kurumlar vergisi matrahı eksikliğine sebebiyet verilmişse, kar dağıtımını stopajı eksikliğinden söz edilemez. Çünkü burada da kurum aleyhine ortakların mamelekine giren bir değer yoktur.

Kar dağıtımını stopajı sorununa yol açmayacak kurumlar vergisi matrah farklarına birkaç örnek daha verelim:

- Kabul edilmeyen bağışlar,
- Kabul edilmeyen karşılık ayırmak suretiyle gider kaydı yapılmış olması,

- Maliyet olarak dikkate alınması gereken harcamaların gider kaydedilmiş olması,
- Tahakkuk etmekle beraber SGK'na henüz ödenmemiş olan sosyal güvenlik primlerinin vergi matrahından indirilmiş olması,
- İndirim ve istisna uygulamalarında hata yapılmış olması.

Buna mukabil,

- Bir mal veya hizmet için eksik tutarda fatura kesilmek veya hiç fatura düzenlenmemek suretiyle bir kısım hasılat kuruma intikal ettirilmeyip doğrudan ortakların eline geçmişse,

veya

- Gerçek dışı giderler kurum kayıtlarına geçirilmek suretiyle kuruma ait para ortaklara intikal ettirilmişse,

bu suretle oluşan kurumlar vergisi matrahı eksikliğinin gereği yapıldıktan başka, bu durumun GAYRİRESMİ KAR DAĞITIMI ANLAMINA GELDİĞİ görüşüyle KAR DAĞITIM STOPAJI TARHİYATİ yapılması olaylarına rastlanmaktadır.

**Kanun maddelerinde, Tebliğ ve Sirkülerlerde, kuruma gelmesi gereken hasılat unsurların doğruca ortakların tasarrufuna girdiği veya kurumlar vergisi matrahının gerçek dışı giderlerle azaltılıp bu suretle kurumdan çıkarılan değerlere ortaklarca sahip olunduğu hallerde, bu olayların kar dağıtımı sayılıp cezalı kar dağıtımı stopajı yapılacağına dair herhangi bir hüküm mevcut değildir.**

Her ne kadar 191 no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğin I/B bölümünde,

*“.....şirket yetkili organlarınca kar dağıtımına ilişkin hukuki prosedür tamamlanmamakla birlikte, kar payının fiilen dağıtıldığı ve ortak tarafından tahsil edildiği durumda da fiili tasarruf gerçekleşeceğinden, kar payı elde edilmiş olacaktır.”* denilmiş ise de burada kastedilen hususun, hasılat gizlenmesi veya gerçek dışı gider yaratılması suretiyle kuruma ait kazancın ortaklarca elde edilmesi olmadığı, kurum kayıtlarındaki karın FİİLİ DAĞITIMI üzerinde durulduğu anlaşılmaktadır.

Bu nedenle bazı inceleme elemanları sadece kurumlar vergisi tarhiyatı önermekle yetinip stopaj üzerinde durmamaktadır.

Ancak bazı inceleme elemanları, bu gibi durumlarda kurumlar vergisi tarhiyatı ile yetinmeyip, kar dağıtımı stopajı tarhiyatı da önermektedirler.

Hesap Uzmanları çerçevesinde bu çelişkili uygulamaları önlemek amacıyla, kar dağıtımını stopajı aranmasını gerektiren ve gerektirmeyen kurumlar vergisi matrah farkları, Hesap Uzmanları Danışma Komisyonu tarafından yukarıdaki açıklamalarımıza paralel olarak karara bağlanmıştır.<sup>1</sup>

Geçmişte, bu şekilde yapılan tarhiyatlar Danıştay nezdinde kabul görmüştür.

Örnek vermek gerekirse:

- Danıştay 3'üncü Dairesi gerçek bir emtia teslimine dayanmayan faturaların kayıtlara dahil edilmesi suretiyle meydana gelen olayda;

*“... şirketin bilançosunun gerçeği yansıtmadığı ve kurum kazancının ortaklara dağıtılabilir kısmının gizlendiği açıktır. BU KAZANCIN DAĞITILMAYARAK ŞİRKET TÜZEL KİŞİLİĞİ BÜNYESİNDE TUTULDUĞUNU KANITLAMA YÜKÜ, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesindeki kural gereği vergi dairesine değil, DAVACIYA DÜŞMEKTEDİR. GİZLENEN KURUM KAZANCININ DAĞITIMI HAKKINDA KARAR ALINMASI BEKLENEMEYECEĞİ GİBİ, BU YOLDA İŞLEM ARANMASI DA GEREKSİZ OLDUĞUNDAN Vergi Mahkemesince yazılı gerekçe ile verilen cezalı tarhiyatın kaldırılmasına ilişkin hüküm fıkrası hukuka uygun düşmemiştir.”*

şeklinde karar vermiştir.<sup>2</sup>

- Danıştay 4'üncü Dairesi'nin bir kararında, belge düzenlememek suretiyle bir kısım hasılatı beyan dışı bırakan, fazladan maliyet ve gider kayıtları yapan bir kurumun, bu suretle ortaklarına kar payı dağıtımında bulunduğu ve vergi tevkifatı yapmadığı gerekçesiyle önerilen ve Vergi Mahkemesince kaldırılan stopaj tarhiyatı, söz konusu beyan dışı kazançların “ORTAKLARA GİZLİCE DAĞITILDIĞININ DA KABULÜ YASAL ZORUNLULUKTUR.” yaklaşımı ile uygun bulunmuş ve Vergi Mahkemesi Kararı bozulmuştur.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> 07.02.2004 tarihli ve Genel : 294/1, Yayın : 281 no.lu karar.

<sup>2</sup> 17.09.2008 tarih ve E: 2008/2487, K: 2008/2699 sayılı Karar. (Aynı Dairenin 15.12.2004 tarih ve E.2003/1959, K.2004/3194 sayılı kararı da benzeri içeriklidir.)

<sup>3</sup> 14.12.2006 tarih ve E:2005/2562, K:2006/2663 sayılı Karar

- Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun da hasılat kaydetmemek veya gerçek dışı gider kaydı yapmak suretiyle oluşan kurumlar vergisi matrah farklarında, VUK'nun 3/b maddesi uyarınca söz konusu kazançların dağıtılmayarak şirket tüzel kişiliği bünyesinde tutulduğunu kanıtlama yükünün vergi dairesine değil, davacıya düştüğü görüşü ile kar dağıtımını stopajı tarhiyatlarını uygun bulunduğu kararları mevcuttur.<sup>4, 5, 6</sup>

Görüldüğü gibi, Danıştay'ın genel yaklaşımı, hasılat gizlenerek, gerçek dışı veya kurum faaliyeti ile ilgisiz harcamalar yoluyla ortakların eline geçen kuruma ait kazançlarda stopaj aranabileceği, ancak bu meblağların kurum bünyesinde olduğunun davacı tarafından kanıtlanması halinde stopaj tarhiyatı yapılamayacağı yönündedir.

Takdir edileceği üzere, hasılat gizlenmek veya gerçek dışı gider kaydı yoluyla kurumlar vergisi beyannamesinde ve finansal tablolarda gösterilmeyen kurum kazançların akıbetini ortaya koymak ve belgelemek kolay olmadığı gibi bu yöndeki ifadelerin kar dağıtımını stopajını önleyememesi veya başka açılardan sorgulanmaya ve tarhiyatlara sebebiyet vermesi muhtemeldir.

Örnek vermek gerekirse ;

- Bir kısım kurum hasılatının, kurum kayıtlarına alınmaması, bu şekilde doğrudan ortakların eline geçen kayıt dışı hasılatın kısmen veya tamamen, kurum personeline kayıt dışı ücret ödemelerinde kullanılması olaylarına rastlanabilmektedir. Danıştay'ın anlayışına göre kurum yetkilileri bunu itiraf ve ispat ederek, inceleme elemanının tutumuna göre kar dağıtımını stopajından hatta kurumlar vergisi tarhiyatından kurtulabilirler. Fakat buna mukabil söz konusu itiraf, kurum aleyhine ücret stopajı tarhiyatına ve SGK primleri açısından incelemeye ve cezalı prim tahakkukuna yol açabileceği gibi, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge (ücret bordrosu) düzenlendiği gerekçesiyle, kurum yöneticileri onsekiz aydan üç yıla kadar hapis istemi ile yargılanabilirler. (VUK'nun 359/2. maddesi)
- Yine kurum kayıtlarına alınmayan hasılatın faturasız mal veya hizmet alımında kullanıldığının ileri sürülmesi, belki kar dağıtımını stopajı, hatta kurumlar vergisi tarhiyatını önler, fakat bunun için faturasız teslim veya hizmette bulunanların beyan edilmesi gerekecek, böyle bir beyan halinde ise bahsi geçen firmalar takibe alınabilecektir. Ayrıca belgesiz mal veya hizmet

<sup>4</sup> 30.03.2007 tarih ve E.2006/348, K.2007/119 sayılı Karar

<sup>5</sup> 21.11.2008 tarih ve E.2007/818, K.2008/729 sayılı Karar

<sup>6</sup> 15.05.2009 tarih ve E.2008/664, K.2009/199 sayılı Karar

alımında bulunulduğu itirafı, kurum aleyhine KDV Kanunu'nun 9/2 nci maddesi uyarınca, vergi ziyaı cezalı KDV tarhiyatı yapılmasına yol açabilir.

- Kurum beyanında yer alması gerektiği halde doğrudan ortakların eline geçen paraların, bu kurumun sermayesinin artırılmasında kullanıldığı ifadesi, başka bir yönden bir vergileme ve soruşturmaya yol açmaz. Ancak bu beyan, ispat edilmiş olsa bile kar dağıtımı stopajını önleyemeyebilir. Çünkü bir kurum, karını doğrudan sermayeye eklediğinde kar dağıtımı stopajı doğmaz, fakat aynı işlem ortaklara karın dağıtılması ve akabinde sermaye artırımını yapılarak dağıtılan karın geri alınması şeklinde olsa, stopajı önlemek veya geri almak mümkün değildir.

Bu örneklerden de anlaşılacağı üzere yazımızın konusuna giren olaylar, karmaşık bir yapı arz etmekte, sağlıklı ve yeknesak uygulamalar için sağlam ve detaylı yasal alt yapıya ihtiyaç göstermektedir.

#### **4. KURUMLAR VERGİSİ KAÇAĞINA BAĞLI OLARAK KAR DAĞITIMI STOPAJI ARANMASINI ÖNEREN VERGİ İNCELEME RAPORLARI HAKKINDAKİ GÖRÜŞLERİMİZ:**

Bir inceleme elemanının tarhiyat önerirken, bu önerisini açık kanun hükmüne dayandırması ve yeterince delillendirmesi gerektiği kuşkusuzdur.

Kurumlar vergisi matrah farkı tespit edildiğinde bu farktan yola çıkarak kar dağıtımı stopajı aranacağına dair açık bir kanun hükmü yoktur.

Örtülü sermaye faizi ve örtülü kazanç hariç olmak üzere, ikincil mevzuatta da böyle bir stopajın aranacağı hükmü mevcut değildir.

Bu yasal boşluk giderilmediği sürece inceleme elemanlarının, tespit ettikleri kurumlar vergisi matrah farkından yola çıkarak kar dağıtımı stopajı ve gerçek kişi ortak aleyhine gelir vergisi önermek yerine bu yasal boşluğun giderilmesini öneren bir rapor hazırlamalarının, verginin hukukiliği ilkesine uygun düşen bir davranış olacağı kanaatindeyiz.

Kaldı ki aynı türden kurumlar vergisi matrah farkı bulan inceleme elemanlarından bir kısmının stopaj tarhiyatı da öneriyor olması bir kısmının kurumlar vergisi tarhiyatı ile yetinmesi şeklindeki halen devam uygulamanın sürdürülmemesi gerektiği açıktır.

#### **5. SONUÇ:**

Kurumlarca elde edilen kazançlar %20 oranında kurumlar vergisine tabi tutulmakta, kar dağıtımı yapılmadığı sürece vergileme bu seviyede kalmaktadır.

Karın dağıtılması halinde Türkiye’ de kurumlar vergisi mükellefi olmayan ortaklara isabet eden kar paylarından %15 oranında kar dağıtım stopajı hesaplanmaktadır.

Kurumlar vergisi matrah farkı tespit edildiğinde bu farkın aynı zamanda kar dağıtım stopajı kaybı bulunduğu anlamına gelip gelmeyeceği konusunda açık bir kanun hükmü yoktur.

Sadece örtülü sermaye faizi veya örtülü kazanç tespit edilen hallerde ve bu faizi veya kazancı elde eden Türk Kurumlar Vergisi mükellefi değilse, ilgili hesap döneminin sonu itibarıyla bu faiz veya kazançlar brüte götürülmek suretiyle bulunan matrah üzerinden stopaj aranması gerektiğine dair tebliğ düzenlemesi mevcuttur.

Örtülü sermaye faizi ve örtülü kazanç alanındaki bu düzenleme, gerek yasal dayanak açısından, gerekse söz konusu faiz veya kazanç üzerinden alınan kurumlar vergisinin göz ardı edilmesi ve zaten brüt olan bir meblağın brüte götürülmesi suretiyle stopaj matrahı hesaplanması suretiyle, olması gerekenin fevkinde vergilemeye sebebiyet vermesi yönünden tartışılmalıya müsaittir.

Örtülü sermaye faizi veya örtülü kazanç dışındaki bazı kurumlar vergisi matrah farklarının nitelikleri (kuruma ait kazancın ortak eline geçmesi ihtimalinin bulunmaması) nedeniyle kar dağıtım stopajı eksikliği anlamına gelmediği açıktır.

Kuruma ait hasılatın gizlenmesi veya kurum defterlerine gerçek olmayan yahut kurumla ilgili olmayan giderlerin kaydedilmesi suretiyle meydana gelen kurumlar vergisi matrahı eksikliklerinde, bu meblağların gayri resmi şekilde ortakların eline geçmiş olduğu düşüncesiyle (açık yasal hüküm bulunmamasına rağmen) bazı inceleme elemanlarınca kar dağıtım stopajı önerildiği görülmüş, bu şekildeki tarhiyatlar Danıştay nezdinde de genel olarak kabul görmüştür.

Esasen yapılması gereken, bu konudaki yasal boşluğun giderilmesidir.

Kurumlar vergisi matrah farkı tesbit eden inceleme elemanlarının buna bağlı stopaj önermek yerine, söz konusu yasal boşluğun giderilmesi gerektiği yönündeki görüşlerini Gelir İdaresi Başkanlığı’na bildirmelerinin isabetli olacağı kanaatindeyiz.