

TÜRK GELİR VERGİSİ SİSTEMİNDE MENKUL SERMAYE İRADLARI STOPAJI VE TATBİKATI

Mükib Cevdet KUTADGU
Avukat

Verginin kaynağında tevkifi (stoppage veya retenue), bilindiği gibi, modern vergicilikte, bilhassa gelir vergilerinde geniş ölçüde tatbik edilen bir tahsil usulüdür. 1950 yılında yürürlüğe giren Türk Gelir Vergisi Kanununda da bu usule büyük bir yer verilerek mükellefiyet mevzuuna dahil altı gelir unsurundan üçünde (ücretlerle serbest meslek kazançlarında ve menkul sermaye iradlarında) verginin tevkif suretile tahsili esası kabul edilmiştir.

Stopaj usulünün en büyük tatbik sahası, her memlekette olduğu gibi, Türkiye'de ücret gelirleridir. Bu sebeple, stopaj usulü bahis konusu olunca en evvel hatıra ücretler üzerindeki tatbikati gelir. Bununla beraber, biz bu konuşmamızı Türk Gelir Vergisi sistemindeki menkul sermaye iradları stopajına ait hükümlerle bunların tatbikatına hasretmek istiyoruz. Tetkikimizi bu sahaya yöneltmemizin saiki, Gelir Vergisi Kanununun bugüne kadarki tatbikatında beliren problemler ve ihtilâflar bakımından menkul sermaye gelirlerine müteallik stopaj hükümlerinin daha ziyade üzerinde durulmağa değer bir mahiyet arzemesidir. Fılvaki, Türk Gelir Vergisi sisteminde ücret gelirlerine müteallik stopaj hükümleri, kanunun sekiz yılı aşan tatbikatında, menkul sermaye iradlarına ait stopaj hükümlerine nazaran pek büyük aksaklık ve ihtilâflara sebebiyet vermiş değildir. Ücret gelirlerinde stopaj usulü, sadece ücretlerden ibaret olan yıllık gelirlerin ayrıca beyana tâbi tutulmamasından mütevellit mahzur hariç, muvaffakiyetle tatbik edilmektedir. Halbuki menkul sermaye gelirlerinde durum böyle değildir ve bu sebeple konuşma mevzuu olarak bu konu seçilmiştir.

STOPAJIN MAHİYETİ, FAİDE VE MAHZURLARI

I — STOPAJIN MAHİYETİ :

Stopaj yani verginin kaynağında tevkif suretile alınması (retenu à la source), mahiyeten bir tahsil usulüdür,

Vergi tahsilinde ana kaide, vergi borcunun verginin mükellefi tarafından ödenmesidir. Stopaj usulünde ise, tediyede bulunan verginin mükellefi değil, hazine ile mükellef arasındaki münasebete tamamen yabancı olan kimsedir. Kanun, üçüncü şahıs mevkiinde olan bu kimseye hazine hesabına vergiyi kesmek vazifesini yüklemektedir. Bizim vergi hukukumuzda «sorumlu» diye adlandırılan bu kimse, kazanç veya iradı, sahibine intikal etmeden vergi tevki-fatına tâbi tutacak ve kestiği vergiyi maliye idaresine yatıracaktır.

Stopaj usulü ilk defa Fransız iktisatçılarından Mareşal Vauban tarafından ortaya atılmıştır. Bu merkantilist iktisatçı «*Dime Royale: Kralî öşür*» adlı, 1707 de yayımlanan eserinde, gelir vergisi mahiyetinde, fakat daha ziyade Fransız sedüler vergi sistemine öncülük eden, bir vergi teklif etmiş ve bu vergide stopaj usulünün tatbikini istemiştir [1].

Ancak, stopajın ilk tatbik edildiği memleket İngiltere'dir. 1798 de ilk vazolunan gelir vergisinden sonra 1803 yılında çıkarılan gelir vergisinde kaynakta tevkif usulü kabul edilmiş ve sonradan kabul edilen gelir vergisi kanunlarında tatbik sahası devamlı surette genişletilmiştir [2].

Ttopaj usulü gelir vergisinin inkişafına muvazi bir gelişme kaydetmiş ve bugün hemen bütün memleketlerin gelir vergisi sistemlerinde büyük bir yer almıştır.

II — STOPAJIN SAĞLADIĞI FAYDALAR :

Stopaj usulünün faydalarını bilhassa geniş ölçüde tatbik edil-

[1] Dr. Tuncer, Selâhattin, «Kaynakta tevkif-stopaj» 1953, Maliye Vekâleti yayını Sh. 5.

[2] Aynı eser Sh. 6.

diği gelir vergisi sistemi içinde incelemek icap eder. Bunları hazine ve mükellef cephesinden kısaca belirtelim :

1) Hazine cephesinden :

a) *Kontrol külfetini asgarî hadde indirir ve kaçakları önler:* Gelir vergisi gibi geniş bir zümreye mükellefiyet yükleyen bir vergide kontrol ve kaçağın önlenmesi büyük bir ehemmiyet arzeder. Stopaj usulile vergiyi keserek hazineye yatırmak mükellefiyeti vergiye tâbi kazanç ve iradı tediye veya tevzi edenlere yüklenmekle idarenin kontrol külfeti asgarî hadde indirildiği gibi, kaçak ihtimalleri de, büyük ölçüde, önlenmiş olur. Çünkü, kanunun tevkifatı yapmakla vazifelendirdiği, sorumlu tuttuğu, kimselerin mesul olmak için hassasiyetle hareket edecekleri şüphesizdir. Bunların istihkak sahibi ile birleşerek matrahı noksan göstermekte, umumiyetle, menfaatleri yoktur.

Stopaj usulünün sağladığı bu faydanın bilhassa ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde önemi çok büyüktür. Bu usule gidilmiş olsaydı, bir çok kaçırmalar olabilir ve takip imkânı bulunmazdı.

b) *Gelirin doğumu ile vergilendirilmesi arasındaki müddeti en kısa hadde indirir :* Stopaj gelirin doğumu ile vergilendirilmesi arasındaki müddeti asgarî hadde indirmekte ve böylece, hazine, vergi alacağını sür'atle tahsil etmiş olmaktadır. Filvaki, normal tarh ve tahsil usullerinde, gelirin elde edilmesile vergilendirilmesi arasına oldukça uzun bir zaman fasılası girer. Bir yıl içinde elde edilen gelirin vergisi müteakıp yıla girildikten sonra (meselâ, bizde, müteakıp yılın Mart ve Eylül aylarında) ödenir. Halbuki, stopaj usulünde, vergi mükellefiyet mevzuuna dahil gelirin istihkak sahibine tediyesini müteakıp, hatta bizde temettü hisselerinde tediye eden evvel, devlet hazinesine girmektedir.

Gerçi, «peşin ödeme» usulile de gelirin husulü ile vergilendirilmesi arasındaki devre kısaltılmaktadır. Ancak, stopaj usulünde vergi, fiilen elde edilen gelir üzerinden alındığı halde, peşin ödeme usulünde, bir evvelki yılda tahakkuk ettirilmiş olan miktarlar tahsilâta esas ittihaz edilir. Saniyen, verginin tediye devreleri, peşin ödemede, stopaj usulüne nazaran daha fasılalıdır. Meselâ Alman gelir vergisinde peşin ödeme yılda dört taksitte, Mart, Haziran, Eylül ve Aralık aylarında yapılmaktadır. Bu itibarla, «peşin ödeme» de bir seri tahsil usulü olmakla beraber, stopaj ona tefevvuk etmektedir.

c) *İdarenin muamelelerini basitleştirir* : Stopaj usulü, vergi dairelerine verilecek beyanname adedinin büyük ölçüde azalmasını mümkün kılmakta ve bu suretle idarenin vergi işleri kolaylaşmakta ve basitleşmektedir. Filvaki, stopaj usulü sayesinde, en büyük mükellef zümresini teşkil eden hizmet erbabı ile, menkul sermayelerinden muayyen bir haddin altında irad temin edenlerin (meselâ bizim kanunumuzda bu had 5000 liradır) kendilerinden beyanname alınmaksızın vergilendirilmeleri kabil olmaktadır. Bunun idare için büyük bir kolaylık teşkil ettiği şüphesizdir.

ç) *İdarenin tahsil masraflarını azaltır*. Vergiyi keserek hazineye yatırmak külfeti üçüncü şahıslara, mükellefiyete tâbi kazanç veya iradı tediye veya tevzi edenlere, yüklenmekle, maliye, vergi tahsil masraflarında büyük bir tasarruf temin etmiş olmaktadır.

Ancak, buna mukabil kendilerine stopaj yapmak mükellefiyeti tahmil edilenler, bu yüzden bazı masraflara katlanmakta, hatta büyük müesseseler bu iş için hususî memurlar çalıştırmak mecburiyetinde kalmaktadır. Bu sebeble, millî ekonomi bakımından stopajın bir tasarruf sağladığı iddia edilemez.

2) Mükellef cebhesinden :

Stopajın mükelleflere temin ettiği faydalara gelince :

a) *Büyük bir mükellef zümresini beyanname vermek külfetinden kurtarır* : Az evvel belirtildiği üzere, stopaj usulü, yıllık geliri ücretinden ibaret olanlarla menkul sermayelerinden muayyen bir haddin altında irad temin edenlerin beyanname vermeden vergilendirilmelerini mümkün kılmaktadır. Bu suretle büyük bir mükellef zümresi beyanname vermek külfetinden ve dolayısıyla vergi daireleriyle temas ve münasebetlerde bulunmaktan kurtulmaktadır. Yalnız, bu tatbikat, gelirleri enaz geçim haddinin altında olanların da, bahşedilmiş olan istisnaiyete rağmen, stopajın, birazdan üzerinde duracağımız, objektif karakteri icabı, vergiye tâbi tutulmalarını irta' etmektedir.

b) *Vergi yükünü hissettirmez* : Maliyeye şahsen ödenmeyen bir verginin yükü umumiyetle hissedilmez. Bu, bir psikolojik vakıadır. Stopaja tâbi tutulan kazanç ve iradların sahibleri de, kendileri vergi tediyesinde bulunmadıkları için, istihkaklarından tevkif yolu ile alınan verginin yükünü duymazlar. Gelirlerini istihkaklarının net tutarı olarak kabul ederler.

c) *Vergi borcunun kolaylıkla ödenmesini temin eder* : Tahakkuk edecek vergi borcunun karşılama üzere yıl içinde elde ettiği kazanç ve iradlarından bir kısmını ayıran rasyonel mükellefler, hususile memleketimizde, gayet azdır. Böyle bir karşılık tefrik edilmesindeki ihmalin, bilhassa emek gelirlerinde (ücretler ve serbest meslek kazançları), tevhit edeceği tediye zorluklarını, stopaj ortadan kaldırmakta, gelir elde edildikçe vergisi de ödenmiş olmaktadır.

III — STOPAJIN MAHZURLARI :

Stopaj usulünün izahına çalıştığımız bu faydalarına mukabil mahzurları da vardır. Bunlara da kısaca işaret edelim :

Stopaj, mükellefin şahsî durumu dikate alınmaksızın, muayyen bazı gelir unsurlarına münferiden tatbik edilebilen objektif karakterli bir tahsil ulusüdür. Gelir unsurlarının heyeti mecmuasına ait verginin stopaj yolile tahsili mevzuubahs olamayacağı gibi, bu gelir unsurlarından biri tevkifata tâbi tutulurken diğer gelir unsurlarının da dikkate alınmasına imkân yoktur. Bu sebebledir ki stopaj, kaideten nisbî tarifeli vergilerde tatbik olunur. Müterakki tarifeli vergiler stopaj yolile tahsil edilmez. Keza tevkifat sırasında kazanç ve irad sahibinin enaz geçim indiriminden istifade ettirilmesi de, esas itibarile, kabil değildir.

Lâkin stopajın objektif karakterinden doğan bu mahzurlar alınan bazı tedbirlerle ortadan kaldırılmıştır. Bir kerre, ücretlerin stopaj suretile vergilendirilmesinde, bütün gelir vergilerinde, istihkak sahibinin şahsî durumunu gösteren vesikalara (bizdeki vergi karnesi gibi) müsteniden, enaz geçim indiriminin ve aynı zamanda müterakki tarifenin tatbiki cihetine gidilmektedir.

Saniyen, mükelleflerden yıllık gelirleri için beyanname istenerek, bu beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden beyannameye dahil kazanç ve iradlardan kesilmiş olan vergilerin mahsubu yapılmakta ve mecmu gelirin asgarî geçim haddinin altında kalması veya bu gelire ait verginin stopaj suretile alınan vergiden az olması halinde, evvelce alınmış olan vergiler, tamamen veya kısmen, iade edilmektedir.

Bu suretle, stopajın objektif karakterli bir tahsil usulü olmasının mahzurları önlenmiş olmaktadır. Ancak, bunun tahakkuku, şüphesiz, alınan tedbirlerin maksadı tamamen karşılayabilmelerine ve muvaffakiyetle tatbik olunmalarına bağlıdır.

IV — STOPAJIN TATBİK YERLERİ :

Stopaj, ücret gelirleriyle serbest meslek kazançlarının, menkul ve gayrimenkul sermaye iradlarının vergilendirilmesinde kullanılan bir tahsil usulüdür. Lâkin, en büyük fonksiyonunu, yukarıda da işaret edildiği gibi, ücretlerde göstermektedir. Bilhassa gelirin iyi inkisam ettiği yerlerde ücret stopajı, ücret gelirin önemli mevkiine muvazî bir ehemmiyet kazanmıştır.

Serbest meslek kazançlarıyla menkul ve gayrimenkul sermaye gelirlerinde ise, stopaj daha ziyade «kontrol» gayesile tatbik edilmektedir.

STOPAJIN YABANCI MEMLEKETLERDEKİ TATBİKATI

I — İNGİLTERE :

İngiltere'de ücretlerle menkul ve gayrimenkul sermaye gelirleri stopaja tâbi tutulmuştur. E sedülüne dahil bulunan ücretler, «*Pay-as-you-earn: kazanırken ödeme*» denilen ve kısaca *PAYE* diye adlandırılan usule göre, istihkak sahibinin şahsî durumu ve tediye tarihine kadar alınmış bulunan ücretlerin tutarı dikkate alınmak suretile kaynaktan vergilendirilmektedir. Bir yılda aldığı ücretlerin tutarı 2000 sterlini aşanlar ayrıca beyanname vererek «*Surtax: munzam vergi*» öderler.

A sedülüne dahil olan gayrimenkul sermaye iradlarında, kiracı, ödeyeceği kira bedellerinden stopaj yapmakla mükelleftir. Bu tevkifat sırasında gayrimenkul sahibinin sübjektif durumu dikkate alınmaz.

Yerli veya yabancı devlet ve âmme müesseseleri esham ve tahvillerinden elde edilen temettü, faiz, yıllık irad gibi, menkul sermaye gelirleri, C sedülünde, stopaj suretile vergiye tâbi tutulmuştur. Bu sedüle dahil gelirlerden yapılan stopajlarda da istihkak sahibinin şahsî durumuna bakılmaz.

Ortaklık kârları D sedülünde vergiye tâbi tutulmuş ve stopaj esası kabul edilmiştir. Âdi ve hususî ortaklıklarda vergi ortakların kâr hisselerine ve şahsî durumlarına göre, şirket tarafından kesilir. Diğer şirketlerde, gelir vergisi, şirket hükmî şahsiyetinden, kârın dağıtılıp dağıtılmadığına bakılmaksızın, alınır. Şirket kârlarında gelir vergisinin bu şekilde tevzi edilen kâr miktarı nazarı itibara alın-

maksızın şirketten alınması İngiliz gelir vergisinin tenkit edilen taraflarından birini teşkil etmektedir. Çünkü, bu tatbik tarzı verginin kısmen şirket uhdesinde kalmasını intaç eylemektedir.

II — AMERİKA :

Amerika'da stopaj usulünün tatbik edildiği tek ehemmiyetli gelir unsuru ücretlerdir. Ücretler burada İngilteredekine benzeyen bir şekilde stopaja tâbidir. Ücretlerin bu vergilendirme tarzı «*Pay-as-you-go: giderken - yani kazanınca - öde*» diye adlandırılmaktadır.

Amerikada menkul sermaye gelirlerinden yalnız faizler stopaja tâbidir. Temettü hisseleri bunun dışında bırakılmıştır. Eskiden bu nevi gelirler için «*kaynaktan tahkik*» usulü tatbik edilirdi. Bu usul halen terk edilmiştir. Şimdi bu nevi gelirlerin de stopaj mevzuuna alınması hususunda bir temayül vardır.

III — ALMANYA :

Almanya'da ücretler ve menkul sermaye gelirleri stopaja tâbi tutulmuştur. Ücretlerin stopaj yolile vergilendirilmesinde mükellefin şahsî durumu nazarı itibare alınır. Hatta yıllık tutarı 24.000 marka kadar olan ücretlerde stopaj nihaî vergilendirme mahiyetindedir. Yıllık geliri bu haddin altında kalanlardan ayrıca beyanname istenmez. Bir yıl zarfında aldığı ücretlerin tutarı bu miktardan aşanların beyanname vermeleri lâzımdır. Bu beyanname üzerinden tatahakkuk ettirilen vergiden stopaj suretile alınmış vergiler mahsup edilir.

Menkul sermaye gelirlerinde, yalnız temettüleri (dividende) ile tahvilât faizleri stopaja tâbidir. Mevduat faizleri stopaj mevzuuna alınmamıştır.

Menkul sermaye gelirleri stopajını en iyi şekilde tatbik eden memleket Almanyadır. Bir kerre temettülerin stopajında, tevzi esastır. Fiilen ne miktarda kâr dağıtılmışsa vergi tevkifatı da bu miktar üzerinden ve ortakların şahsî durumları dikkate alınmadan - zaten bunu dikkate almağa imkân da yoktur - icra edilir. Bu itibarla Almanya'da tevzi edilmeyen kârlar (ihtiyata alınan veya kâr ve zarar hesabında bırakılarak ertesi yıla devredilen kârlar) stopaja tâbi tutulmaz. Dividantın cari yılın kârından veya geçmiş yıllarda ayrılmış ihtiyatlardan dağılmış olmasının da farkı yoktur.

Saniyen, stopaj, tam mükellefiyete tâbi yerli kurumların kârları üzerinden yapılır. Dar mükellefiyete tâbi kurumların (yabancı şirketlerin şube veya acentelerinin) kârları gerek teşekkülünde ve gerek ana merkeze intikalinde stopaja tâbi değildir.

Tevkif yolile alınan vergiler irad sahiblerinin beyannameleri üzerinden tarh edilen vergilerle mahsup edilir. Yalnız ödenecek vergi stopaj suretile alınan vergiden az ise, fark mükellefe iade olunmaz. Menkul sermaye iradı stopajı, bu hallerde, objektif bir vergilendirme şeklini almakta ve Almanya'daki stopaj tatbikatının tenkidi mucip yegâne noktasını teşkil eylemektedir.

IV — FRANSA :

Fransa 1949 yılında yaptığı vergi reformu ile sedüler vergiyi kaldırarak onun yerine «*Taxe proportionnelle: mütenasip vergi*» ile müterakki tarifeli «*Sur taxe: munzam vergi*» ı kabul etmiştir.

Bu vergi sisteminde ücretler ve menkul sermaye gelirleri stopaja tâbi tutulmuştur. Hizmet erbabından yalnız munzam vergi alınır ve bu vergi, şahsî durumları dikkate alınmak suretile tevkif yolile tahsil edilir.

Şirket kârları temettü şeklinde dağıtılsın dağıtılmasın, stopaj mevzuuna alınmıştır. Bu itibarla menkul sermaye iradı stopajı Fransa'da objektif bir karakter taşımaktadır.

TÜRKİYEDE STOPAJ VE MENKUL SERMAYE İRADLARI ÜZERİNDEKİ TATBİKATI

I — TÜRKİYEDE STOPAJ :

Stopaj usulü, ilk defa 1926 yılında, 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanuniyle vergi tatbikatımıza geirmiştir. Bu kanunla yalnız ücretler stopaja tâbi tutulmuştu. 1935 yılında bu kanunun yerini alan 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanununda stopajın sahası genişletilerek ücretlerden maada bazı serbest meslek kazançlarıyla meslekî teşekküllere mensup olmayan kimselerin sağladıkları takip ve tavasut ücretleri, resmî daire ve müesseselere karşı taahhütte bulunanlara ödenen taahhüt bedelleri, damga pulu ve kıymetli evrak bayilerinin bey'iyeye ücretleri, artistlerin ve oyun heyetlerinin istihkakları, hep kaynakta tevkif suretiyle vergilendirilmiştir.

1950 yılında yürürlüğe giren Gelir Vergisi Kanununda, stopaj, ileri memleketlerin gelir vergisi sistemlerinde olduğu gibi, önemli bir mevki almış ve muayyen prensiplere istinat ettirilmiştir. Gelir vergisi kanuniyle ücretler, serbest meslek kazançları ve menkul sermaye gelirleri stopaja tâbi tutulmuştur. Yürürlükten kaldırılan kazanç vergisi kanunlarından farklı olarak, Gelir Vergisi kanununda stopaj, esas itibariyle, nihâî vergilendirme mahiyeti arzemez. Yalnız, geliri ücret kazancından ibaret olanlar için bu hüviyeti almakta ve bu nevi kazançlarda, vergi tevkifatı, enaz geçim indirimi ve müteferiki târife tatbik edilmek suretile, yani istihkak sahibinin sübjektif durumuna göre, yapılmaktadır.

Serbest meslek kazançları ile menkul sermaye gelirlerinde ise, stopaj tamamen objektif karakterlidir; vergi, sabit nisbet üzerinden (% 15) ve istihkak sahibinin şahsî durumu dikkate alınmadan tevkif edilir ve kesilen bu vergiler yıllık beyanname üzerinden tahakkuk eden vergilerle mahsup olunur. Yalnız, geliri 5000 lirayı aşmayan mükelleflerden (tüccarlar ve serbest meslek erbabı hariç) kazanç ve iradları stopaja tâbi tutulmuş olanların ayrıca beyanname vermeleri ihtiyaridir. Bu itibarla, bu mükellefler için de, stopaj, nihâî vergilendirme mahiyetini almaktadır.

II — MENKUL SERMAYE İRADLARI STOPAJI VE TATBİKATI :

Şimdi, konuşmamızda asıl üzerinde durmak istediğimiz mevzua gelmiş bulunuyoruz. Türk gelir vergisi sisteminde menkul sermaye iradlarının stopajı ne gibi esaslara bağlanmış ve bu husustaki hükümlerin tatbikatı ne neticeler vermiştir ? Bunları gözden geçirelim :

1) Menkul sermaye iradının mahiyeti :

Gelir Vergisi kanununun 59 uncu maddesiyle « sahibinin ticarî veya meslekî faaliyeti dışında nakdî sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkîl sermaye dolayısıyla elde ettiği temettü, faiz, kira ve benzeri idarlar » menkul sermaye iradı olarak kabul edilmiş ve ayrıca bu iradlar maddede tâdat olunmuştur. Maddedeki bu târif menkul sermaye iradının mahiyet ve hüviyetine uygundur. Madde hükmüne göre, menkul sermaye gelirleri şu dört gurupta toplanmaktadır :

a) *Menkul kıymet gelirleri*: «*Menkul kıymet*» tâbiri, bilindiği gibi, sahip veya hâmiline zilyedi bulunmadığı bir mal üzerinde bir hak veya hükmî şahıslardan bir alacak hakkı temin eden senetleri ifade eder. Hisse senetleriyle tahvilât, bu tâbir ve târifin şumulüne girmektedir. Bunlardan, temettü veya faiz şeklinde, sağlanan iradlar menkul sermaye geliri mahiyetindedir.

b) *İştirâk kârları*: Hisse senedi ile temsil edilenler dışındaki iştirâk kârları da menkul sermaye iradı addedilmiştir. Yalnız kolektif şirket ortakları ile komandit şirketlerin komandite ortaklarının kâr hisseleri bunların dışında kalmaktadır. Bu nevi iştirâk kârları ticarî kazançlar meyanında vergiye tâbi tutulmuştur.

c) *Mevduat faizleri*: Banka ve tasarruf sandıklarındaki mevduattan elde edilen faizler de menkul sermaye gelirleri meyanına dahildir.

ç) *Alacak faizleri*: Her nevi alacak faizleri de keza menkul sermaye iradı olarak vergiye tâbi tutulmuştur.

2) Stopaja tâbi menkul sermaye iradları:

Gelir Vergisi Kanunu, alacak faizleri hariç, diğer bütün menkul sermaye iradlarını stopaja tâbi tutmuştur. 82 inci madde ile stopaj mevzuuna alınan menkul sermaye gelirlerinden en mühim grubu «temettü hisseleri» ile «iştirâk kârları» teşkil eylemektedir. Ancak, maddenin birinci bendinin 1 ve 2 inci fıkralarındaki «*sermaye şirketlerinin ve sermaye üzerinden kazanç dağıtan kooperatif şirketlerin sâfi kazançlarından Kurumlar Vergisi çıktıktan sonra kalan kâr kısmı*» ile «*âdi komandit şirketlerde komanditerlerin kâr hisseleri*» nin gelir vergisi tevkifatına tâbi tutulacağına dair hükümlerle ortaklara fiilen dağıtılan kazancın mı, yani kanunun 59 neu maddesinde târif ve tavsif edilen «*menkul sermaye iradları*» nın mı, yoksa kurumlar vergisine matrah olan kazançlarının mı kasd edildiği Maliye ile mükellefler arasında ihtilâfıdır. Devam edegelmekte olan bu ihtilâf konusu üzerinde birazdan duracağız.

3) Menkul sermaye iradlarının stopajında kabul edilen esaslar:

a) *Temettü hisseleriyle iştirâk kârlarında stopaj*: Sermaye şirketlerinde vergi tevkifatının bu şirketlerin kurumlar beyannamelerini verecekleri süre içinde (yani faaliyet dönemi takvim yılı olan şirketlerde Nisan ayı, özel hesap dönemi olanlarda bu dönemi

takip eden dördüncü ay sonuna kadar olan devre zarfında) yapılarak, kesilen vergilerin ertesi ayın 20 inci gününe kadar Maliyeye tevdi lâzımdır. Komandit şirketlerde komanditer ortağın kâr hissesinden yapılacak gelir vergisi tevkifatında bu devre bir ay kısaltılmıştır.

Temettü hisseleriyle iştirâk kârları için kabul edilen bu stopaj usulünün diğer stopajlara nazaran arzettiği bir hususiyete burada dikkati çekmek isteriz. Bilindiği gibi, stopaj kaideten istihkakın tediyesi sırasında yapılır ve vergi kesildikten sonra kalan meblâğ sahibine tediyeye edilir, tevkif olunan vergiler de Maliyeye yatırılır. Meselâ, ücret stopajında durum böyledir. Halbuki, kâr hisselerinin stopajında, vergi tevkifatı kârın tevziinden evvel topluca yapılarak kesilen vergiler Maliyeye tevdi edilmekte ve kâr bundan sonra ortaklara dağıtılmaktadır.

b) *Tahvil ve mevduat faizlerinde stopaj* : Tahvil ve mevduat faizlerinde verginin bu faizlerin sahibi lehine tahakkuk ettiği tarihte kesilerek müteakıp ayın 20 inci gününe (mevduat faizlerinden kesilen vergiler için bu devre bir ay uzatılmıştır) kadar Maliyeye yatırılması gerekir.

c) *Yabancı memleketlerde doğan ve Türkiyede ödenen menkul sermaye gelirlerinde stopaj* : Yabancı memleketlerde doğup Türkiyede tediyeye edilen temettü ve faizlere ait vergilerin, bunları yabancı kurum hesabına Türkiyede ödeyenler tarafından kesilerek, aynı müddetler içinde Maliyeye yatırılması icabeder.

ç) *Menkul sermaye iradı stopajının objektif karakteri* : Menkul sermaye iradlarında stopaj tamamen objektif karakterlidir. Tevkifat, % 15 olarak tesbit edilmiş bulunan sabit nisbet üzerinden yapılır ve vergi kesilirken istihkak sahibinin sübjektif durumu dikkate alınmadığı gibi, hakikî veya hükmi şahıs olmasına, gelir veya kurumlar vergisine tâbi bulunup bulunmamasına da bakılmaz. Bundan yalnız Hazine istisna edilmiştir.

Stopajın bu şekilde umumileştirilmesinin saiki kanunun gerekçesinde şu şekilde izah edilmiştir :

« Vergi tevkifatının şâmil olacağı gelir unsurlarından biri de menkul sermaye iradlarıdır. Bilindiği gibi bu iradlar bilhassa esham ve tahvilât temettüleriyle faizlerinden ve iştirâk kazançlarından ibarettir.

... Şu kadar ki, menkul kıymetler umumiyetle hâmiline aittir. Dolayısıyla temettü veya faizi tahsil etmeğe hak veren kuponların kime ait olduğunu tayin etmeğe imkân yoktur. Bu imkânsızlık karşısında tevkiyatı umumî yapmak zaruret haline girmektedir; yani esham ve tahvilâtın sahipleri kim olursa olsun, dağıtılacak temettülerden veya ödenecek fizlerden vergi kesilecek kuponların sahibi gerçek kişi ise kesilen vergi bunun gelir vergisine, kurumsa kurumlar vergisine mahsup edilecektir.» [3].

Menkul kıymetlerin ekseriyetle hâmiline ait bulunması stopajın umumileştirilmesini gerektirmekle beraber; vergi kesmekle vazifelenenlerin (sorumluların) istihkak sahibinin mükellefiyet durumunu (vergiye tâbi olması icabedip etmediğini) takdir ve tesbitte hataya düşmeleri ihtimali de, kanaatimizce, bu esasın kabulünü lüzumlu kılmaktadır.

d) *Kesilen vergilerin mahsubu* : Menkul sermaye iradlarından yapılan stopajın objektif karakterinden doğan mahzurları gidermek için kabul edilen mahsup sistemi şu esaslara dayanmaktadır :

aa. *Hakikî şahıslarda verginin mahsubu* :

a. *Türkiyede ödenen vergilerin mahsubu* : Yıllık beyanname- de gösterilen kazanç ve iradlardan stopaj suretiyle kesilmiş olan gelir vergileri beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisine mahsup edilir. Mahsubu yapılan miktar, beyanname üzerinden tahakkuk edecek gelir vergisinden fazla olduğu takdirde fark iade edilir. Yalnız bu mahsubun icrası, vergi tevkiyatının beyannamenin taallûk ettiği yılda yapılmış olması şartına bağlı tutulmuştur.

Menkul sermaye iradlarında stopaja «*tevzi edilen kazanç*» yerine «*Kurumlar vergisine matrah olan kazanç*» in esas ittihazı takdirinde, bu şart, bazan, meselâ ihtiyata alınmış kârların sonradan dağıtılması halinde, kesilmiş olan verginin mahsubunu imkânsız kılmaktadır. Çünkü, tevkiyatın kurumlar vergisi matrahı esas alınarak yapılması, tevzi edilmeyen kârların da stopaja tâbi tutulmasını intaç etmekte; bu halde ise, kâr sonradan dağıtıldığında, kabul edilen; stopajın beyannamenin taallûk ettiği yılda yapılmış olması şartı tahakkuk ettirilemiyerek, mükerrer vergi ödenmiş olmaktadır. Bu

[3] Büyük Millet Meclisi, dönem VIII, cilt 18, 64 üncü birleşim tutanağına ekli Geir Vergisi Kanunu esbabı mucibe lâyihası sh. 35.

vaziyet, stopaj tatbikatının, birazdan üzerinde duracağımız, ihtilâf konularından birini teşkil eylemektedir.

β. Yabancı memleketlerde ödenen vergilerin mahsubu : Türk Gelir Vergisi sisteminde, milletlerarası vergi mükerrerliklerinin giderilmesi hususunda kabul edilen esaslara uygun olarak, tam mükellefiyete tâbi olanların (yani Türkiyede yerleşmiş veya yerleşmiş sayılan kimselerin) yabancı memleketlerde elde ettikleri kazanç ve iradlardan kesilmiş olan vergiler de beyanname üzerinden tarh edilen gelir vergisine mahsup edilir. Ancak, yabancı memlekette kesilmiş olan verginin gelir vergisi mahiyetinde bir vergi olması şarttır. Saniyen, bu vergi beyanname gösterilen gelire ait verginin yabancı memlekette sağlanan irada isabet eden kısmından mahsup edilir. Eğer kesilmiş olan vergi mezkûr irada isabet eden gelir vergisi miktarından fazla ise, fark dikkate alınmaz.

bb. Hükmi şahıslarda verginin mahsubu : Hükmi şahısların menkul sermaye iradlarından kesilmiş olan gelir vergileri, bu iradların dahil bulunduğu kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden tarh edilen kurumlar vergilerine mahsup edilir ve mahsubu yapılan miktarın kurumlar vergisinden fazla olması halinde fark iade olunur.

III — MENKUL SERMAYE İRADLARI STOPAJININ TATBİKATINDAN DOĞAN İHTİLÂFLAR :

Menkul sermaye iradlarının stopajına müteallik hükümler Gelir Vergisi Kanununun tatbikatında çeşitli ihtilâflara yol açmıştır. Halâ devam edegelmekte olan bu ihtilâfları, umumî olarak, gözden geçirelim :

1) Sermaye şirketlerince stopaja esas ittihaz edilecek kazancın tâyininden doğan ihtilâflar :

Stopaj hükümlerinin tatbikatında ilk ihtilâf, sermaye şirketlerinin, gelir vergisi tevkifatına, «*kurumlar vergisine matrah olan kazanç*» larını mı, yoksa temettü hissesi veya iştirâk kârı olarak fiilen dağıttıkları «*ticarî kâr*» larını mı esas ittihaz etmeleri icabettiği noktasından çıkmıştır. Bu ihtilâf, Gelir Vergisi Kanununun, bu nevi menkul sermaye iradlarından yapılacak tevkifat hakkında, 82 nci maddesinin birinci bendinin ilk fıkrasıyla sevk edilmiş olan hükümün yorumlanış tarzından doğmuş bulunmaktadır.

a) *Maliyenin görüşü* : Maliye, «*Sermaye şirketlerinin veya sermaye üzerinden kazanç dağıtan kooperatif şirketlerin sâfi kazançlarından kurumlar vergisi çıktıktan sonra kalan kâr kısmı*» nin stopaja tâbi tutulmasını âmir bulunan fıkra metnindeki «*sâfi kazanç*» tâbirinin Kurumlar Vergisi Kanunundaki «*kurum kazancı*», «*sâfi kurum kazancı*» tâbirlerine muadil olduğu, bu itibarla, mezkûr tâbirin «*kurumlar vergisine matrah olan kazanç*» 1, (yani malî kazancı) ifade ettiği; fakat, diğer taraftan, kurumlar vergisinden istisna edilmiş olan kazanç ve iradları da (yani ticarî bilânçonun, kurumlar vergisi matrahı dışında kalan, devlet tahvili faizi vergiden müstesna iştirâk kazançları gibi, kâr unsurlarını da) kavradığı mülâhazasıdır. [4]

b) *Mukabil görüş* : Aksi fikri savunanlar şu mütalâaları ileri sürmektedir : Fıkradaki «*Sâfi kazanç*» tâbirinin «*kurumlar vergisine matrah olan kazanç*» ı ifade ettiğini, fakat, aynı zamanda, «*ticarî kazanç*» a dahil kâr unsurlarını da kavradığını iddia etmekle Maliye tenakuza düşmektedir. Zira, birbirinden ayrı iki mefhumun aynı tâbirle ifade edilmesine imkân yoktur. Diğer taraftan, menkul sermaye iradlarını kaynağında vergilendirmek maksadıyla sevkedilmiş olan fıkra hükmünün mücerred olarak değil, alâkalı bulunduğu diğer hükümlerle bir arada yorumlanması icabeder. Kanunun menkul sermaye iradlarını târif eden, mezkûr fıkra ile alâkalı 59 cu maddesi, sermaye şirketleri ortaklarının «*fi'len elde ettikleri*» kâr hisselerini «*menkul sermaye irada*» olarak kabul ve tavsif etmiştir. Binaenaleyh, gelir vergisi tevkifatının da ortaklara fiilen dağıtılan kazanç üzerinden icrası icabeder.

Şahsen bu görüşe iştirak ettiğimizi burada belirtmek isteriz.

c) *Kazâ mercilerinin içtihatları* : Vergi ihtilâflarının nihaî karar mercii olan Devlet Şûrası, bu iki ayrı görüşten, esas itibariyle Maliyeninkini kabul etmiştir. Yalnız, ittihaz ettiği bazı kararlarda, ihtiyat akçelerinin kârdan tefrik olundukları yıl stopaj dışı bırakılarak, tevzi edildikleri yıl gelir vergisi tevkifatına tâbi tutulmalarına cevaz vermektedir. [5]

[4] Maliye Vekâleti Gelirler Genel Müdürlüğünün 24.4.1952 tarih ve 15 seri numaralı tebliği.

[5] Devlet Şûrası Dördüncü Dairesinin 29.4.1955 tarih ve E. 54-4357/K. 55-1251 Sayılı kararı.

2) Mahsup hükümlerinin tatbikatından doğan ihtilâflar :

a) *Şirketlerin uhdesinde kalan gelir vergilerinin ortaklara intikal ettirilmesi* : Gelir vergisi tevkifatına, kurumlar vergisi matrahının esas ittihaz edilmesi, fiilen yapılmış olan ve fakat Kurumlar Vergisi Kanunu bakımından kabul edilmediği için matrahtan düşülemeyen masraflar; geçmiş sene zararlarının yine mezkûr vergi kanununa göre müteakıp yıllara nakledilemeyen kısımları [6] gibi, fiilî ticarî kazancı azaltan ve hattâ bazı hallerde tamamen ortadan kaldıran gider ve zarar unsurlarıyla, ihtiyat ve karşılıklar gibi şirket ortaklarına intikal etmeyen meblâğlar üzerinden gelir vergisi ödenmesini mucip olmakta ve binnetice, bu vergiler, kurumlar vergisi mükellefiyetlerine munzam bir mükellefiyet şeklinde, şirketlerin uhdesinde kalmaktadır.

Menkul sermaye iradlarında vergi tevkifatının kurumlar vergisi matrahı esas alınmak suretiyle icra edilmesinden doğan bu aksaklık, bu husustaki ihtilâfların Maliye lehine hükme bağlanması üzerine, bazı aile sermaye şirketlerini ödedikleri gelir vergilerinden kabul edilmeyen masraf ve zararlarla ihtiyat akçelerine isabet eden kısımları da dağıttıkları kârdan tevkif ederek ortaklara intikal ettirmeğe sevketmiş ve ortaklar da kendilerinden kesilen bu gelir vergilerinin tamamını şahsî gelir vergilerinden mahsup etmeğe başlamışlardır. Bu suretle, fiilen dağıtılan temettüden kanunî nisbetin, % 15 in, üstünde tevkifat yapılmış olmaktadır ki, istihkak sahipleri rıza gösterebilir dahi, bunun kanuna aykırılığın aşikârdır. Saniyen bu her zaman kabili tatbik bir usul de değildir. Şirketin, hiç kâr dağıtmamış olmasına rağmen, gelir vergisi ödemiş bulunması halinde ne yapılacaktır ?

Ancak, Maliye ile bu mevzuda çıkan ihtilâfta, Devlet Şûrası, bazı kararlarıyla mahsup hükümlerinin bu tatbik şeklini tasvip etmiştir [7]. Böylece Gelir Vergisi Kanununun 82 inci maddesi hükümünün Maliyenin anladığı şekilde tatbik edilmesinin Hazineye sağladığı fayda tamamen zail olmaktadır.

b) *Menkul sermaye iradının elde edildiği yıldan evvel kesilmiş gelir vergilerinin mahsubu* : Az evvel izah edildiği üzere, menkul

[6] Kurumlar Vergisi Kanunu zararların iki yıldan öteye naklini kabul etmez. (Madde 14. fık. 7).

[7] Devlet Şûrasının 20.6.1953 tarih ve K. 953-1972 / E. 953-693 sayılı kararı.

sermaye iradlarının yıllık beyanname üzerinden tarhedilen gelir vergisiyle mahsup edilebilmesi, kanunun 104 üncü maddesiyle, vergi tevkifatının beyannamenin taallûk ettiği yılda yapılmış olması şartına bağlı tutulmuştur.

Ortaklara fiilen dağıtılan kazancın stopaja tâbi tutulması halinde aksaksız işleyebilen ve tevkifatın bu esasa göre yapılacağı gözönünde tutularak sevk edildiği anlaşılan, bu hüküm, tatbikatın aksi şekilde cereyan etmesi üzerine, bazı vergi mükerrerliklerine sebebiyet vermiştir.

Filvaki, ortaklara dağıtılmayarak karşılık veya ihtiyat hesaplarına nakledilen kârlardan kesilen gelir vergileri, bu kârların sonradan tevzii takdirinde, mezkûr hüküm muvacehesinde mahsup edilememekte, binnetice aynı matrah üzerinden mükerrer vergi alınmış olmaktadır.

İşte, bu hal de ihtilâflara sebebiyet vermiş ve neticede Devlet Şûrası, maddenin mâni hükmüne rağmen, menkul sermaye iradlarından tevzi edildikleri yıldan evvel kesilmiş olan gelir vergilerinin de mahsup edilebileceğini kabul etmiştir [8].

c) *Bazı kurumların menkul sermaye iradlarından kesilen gelir vergilerinin mahsup edilememesi*: Menkul kıymetler ekseriya hâmileline ait bulunduğu ve bu sebeple istihkak sahibinin hakikî şahıs mı yoksa hükmî şahıs mı olduğu bilinemediği için, yukarıda belirtildiği üzere, menkul sermaye iradlarında gelir vergisi tevkifatı umumleştirilmiş; ancak, gelir vergisi mükellefiyetinin hükmî şahıslara sirayetine mahal vermemek için, bunlardan kesilen gelir vergilerinin, kurumlar vergileriyle mahsup edilmesi esas kabul edilmiştir.

Lâkin, Kurumlar Vergisi Kanununun 44 üncü maddesiyle tesbit edilen bu mahsup sistemi,

- aa) Hükmi şahsın kurumlar vergisi mükellefiyetine tâbi bulunmaması;
- bb) Tevkifata tâbi tutulan menkul sermaye iradının kurumlar vergisinden istisna edilmiş olması;

hallerinde işleyememektedir.

[8] Devlet Şûrası Dördüncü Dairesinin zikri geçen 29.4.1955 tarih ve E. 54-457 / K. 55-1251 sayılı kararı.

Filhakika, tanınan muafiyet dolayısıyla veya esasen mükellefiyet dışı bulunması sebebiyle, kurumlar vergisine tâbi olmayan bir kurumun, menkul sermaye iradından, meselâ bankadaki mevduatının faizinden kesilen gelir vergisini, bu şekilde mahsup etmesine imkân yoktur; zira, kendisi kurumlar vergisiyle mükellef değildir. Keza, kurumlar vergisinden müstesna iştirâk kârları, bahşedilen istisnadan dolayı, beyannameye dahil bulunmadığı, halbuki, sözü edilen mahsup maddesi ise beyannameye gösterilen kazanç ve iradlardan kesilen gelir vergilerinin, kurumlar vergisiyle mahsubuna cevaz verdiği için, bu nevi menkul sermaye iradlarından tevkif edilen gelir vergilerinin de mahsubu yapılamamaktadır.

Kurumlar vergisi mükellefiyeti dışında kalan kurumların menkul sermaye gelirlerinden kesilen gelir vergilerinin mahsup imkânsızlığı yüzünden çıkan ihtilâflarda bu kurumlar, menkul sermaye gelirlerinin stopaja tâbi tutulmaması veya kesilen vergilerin iade edilmesi gerektiği iddiasını savunmuş, fakat bu iddialar Devlet Şûrasınca red edilmiştir [9]. Gelir Vergisi Kanununun 82 inci maddesinde «*menkul sermaye iradları üzerinden vergi kesilirken istihkak sahiplerinin gerçek veya tüzel kişi olmalarına ve gelir veya kurumlar vergisine tâbi bulunup bulunmamalarına bakılmaz.*» denilmiş olduğundan, sözü edilen kurumların menkul sermaye gelirlerinin stopaj harici bırakılmasına imkân yoktur. Ancak, mahsup yolunun kapalı olması yüzünden, bu vergilerin uhdelerinde kalması da tecviz edilemez. Çünkü, stopaj umumileştirilmekle mezkûr kurumların menkul sermaye iradları üzerinden, gelir vergisi mükellefiyetine tâbi tutulması istenmiş değildir. Menkul sermaye iradlarında stopaj, az evvel izah edildiği üzere, münhasıran teknik bazı zaruretler dolayısı ile umumileştirilmiştir [10]. Bu itibarla, kurumlar vergisine tâbi olmayan müesseselerin menkul sermaye gelirlerinden kesilen gelir vergilerinin, mahsup yolu kapalı olduğuna göre, Vergi Usul Kanununun maddî hatâ hükümleri gereğince, terkin ve iadesi icabettmektedir. Nitekim, Vergiler Temyiz Komisyonu Umumi He-

[9] Devlet Şûrası Dâva Daireleri Umumi Hey'etinin 15.6.1956 tarih, E. 56-24 / K. 56-102 sayılı içtihadı birleştirme kararı.

[10] Kurumlar Vergisi Kanununun muafiklere müteallik 7 inci maddesinin son fıkrasındaki, bahşedilen muafiyetlerin menkul sermaye iradları üzerinden tevkif yoluyla alınan vergiye şümulü olmadığına dair kayıta da, stopajı umumileştiren hükmün teyid edilmek istendiğini, burada, istitraden, belirtmek isteriz.

yeti de, böyle bir ihtilâfın tetkikinde bu neticeye varmıştır [11]. Stopaj ve mahsup hükümlerinin tatbikatı bakımından önem arzeden bu karar, özet olarak, şu gerekçeye dayanmaktadır :

Kurumlar vergisinden müstesna imtiyazlı şirketin bankadaki mevduatından elde ettiği faizlerin gelir vergisi tevkifatına tâbi tutulması mezkûr vergi kanununun 82 inci maddesi hükmü iktizasından olmakla beraber,

1. *Bu madde ile müstakil bir mükellefiyet ihdas edemiş olmayıp, hususî bir tahsil esası vazedildiği;*

2. *Gelir vergisi münhasıran hakikî şahısların kazanç ve iradları üzerinden alındığı;*

3. *Kanunların mükellef kılmadığı kimselerden vergi alınmayacağı, Teşkilâtı Esasiye kanunumuz da bunu müeyyed bulunduğu; için, Kurumlar Vergisi kanununun 44 üncü maddesine göre mahsubuna imkân olmayan verginin, Vergi Usul Kanununun maddî hatâ hükümleri gereğince iadesi icabeder.*

Kurumlar vergisinden müstesna iştirâk kârlarından kesilen gelir vergilerinin de mahsup edilememesine gelince; bu hal de, stopaj hükümlerinin tatbikatında büyük ihtilâflara sebebiyet vermiştir. Kurumlar Vergisi kanununun 8 inci maddesinin 1 inci fıkrasıyla, sermayesine % 10 ve daha ziyade nisbette iştirâk edilen kurumlardan sağlanan kazançlar için tanıyan istisna ile, kanunun gerekçesinde de belirtildiği gibi, tâbi şirkette vergilendirilen kazancın, tevziden sonra, ana şirketin kârları meyanında, tekrar vergilendirilmesine mâni olunmak istenmiştir [12]. Lâkin, iştirâk kârlarından tâbi şirket tarafından kesilen gelir vergilerinin mahsup edilmeyerek ana şirketin uhdesinde bırakılması, bu istisnayı, istihdaf olunan gayenin aksine, bu kabil iştirâk münasebetlerini daha ağır şekilde vergilendiren bir hüküm, âdeta bir ceza, haline getirilmiştir. Çünkü, tanıyan istisna dolayısıyla %10 nisbetindeki kurumlar vergisi mükellefiyetinin dışında bırakılmalarına mukabil, bu kâr hisseleri, mahsup mekanizmasının işliyememesi yüzünden, daha yüksek isabetli bir vergiye, % 15 nisbetinde olan gelir vergisine, tâbi tutulmuş olmaktadır.

[11] 1.5.1955 tarih ve 192 sayılı karar.

[12] Büyük Millet, Meclisi, dönem VIII, cilt 18, 73 üncü birleşim tutanağına ekli Kurumlar Vergisi Kanunu esbabı mucibe lâyihası Sh. 5.

Maliye Vekâleti, kurumlar vergisinden müstesna iştirâk kârlarında mahsup hükmünün işleyememesinden doğan bu aksaklığı gidermek için, kanunun ilk tatbik yılında bu kabil iştirak kârlarının tâbi şirketlerce stopaja tâbi tutulmaması esasını kabul etmiş [13] ; fakat, birkaç yıl sonra, stopajı umumileştiren hükmün mutlak olduğunu ileri sürerek, bu tatbikatından vazgeçmiştir. Bunun üzerine çıkan ihtilâflarda, Devlet Şûrası da, kurumlar vergisinden istisna edilmiş olan iştirâk kârlarının stopaj dışı kalamıyacağı hükmüne varmıştır [14].

Gerçi, gelir vergisi kanununun, menkul sermaye gelirlerinden yapılacak vergi tevkifatına müteallik hükmü umumî ve mutlaktır. Bu sebeple, mevzuubahs iştirâk kârlarının, vergi tevkifatından hariç tutulmasına imkân yoktur. Ancak, bu suretle alınan vergilerin ana kurumun uhdesinde bırakılması, iştirâk istisnasının kabulündeki gaye ile gayrikabili telif olduğu gibi, Gelir Vergisi Kanunu münhasıran gerçek kişileri vergiye tâbi kılmış bulunduğundan, mezkûr vergi kanununa da tamamen aykırıdır. Binaenaleyh, kurumlar vergisi mükellefiyeti dışında kalan kurumların menkul sermaye iradlarından kesilen gelir vergilerinde olduğu gibi, bu nevi iştirâk kârlarından tevkif edilen gelir vergilerinin de, Vergi Usul kanununun maddî hatâ hükümleri gereğince terkin ve iadesi lâzımdır. Vergiler Temyiz Komisyonu Umumî Heyetinin yukarıda bahsedilen kararındaki gerekçeler bu nevi vergi tevkifatını da kavramaktadır.

3) Yabancı kurum şubeleri kârlarının stopaja tâbi tutulmasından doğan ihtilâflar :

Yabancı kurumların Türkiyedeki şubelerinin sağladığı kârların gelir vergisi tevkifatına tâbi tutulması icap edip etmediği de, stopaj hükümlerinin tatbikatında geniş bir ihtilâf konusu olmuştur.

Yabancı kurumların Türkiyedeki şubelerinin elde ettikleri kazançlardan gelir vergisi kesilebilmesi için bu kazançların ya bağlı buldukları teşekkül veya bu teşekkülün ortakları (aksiyonerleri) bakımından menkul sermaye iradı mahiyetini haiz olması icap etmektedir.

[13] Maliye Vekâleti Gelirler Genel Müdürlüğü, «Kurumlar Vergisi Kanunu ve İzahları» sh. 68-69.

[14] Devlet Şûrası Dördüncü Dairesinin 29.11.1954 tarih ve E. 54-1929 / K. 54-3438 sayılı kararı.

Malum olduğu üzere, bir kurumun şubelerinin o kurumdan müstakil bir hukukî mevcudiyeti yoktur. Kurumlar hukuken ve iktisaden, şubelerile birlikte tek bir varlık teşkil ederler. Bu itibarla, bir yabancı kurumla Türkiyedeki şubesi arasındaki münasebet, iştirâk (participation) münasebeti değil, organ (mekez-şube) münasebetidir. Binaenaleyh, yabancı memleketteki bir kurumun Türkiyedeki şubesinden sağladığı kazançların iştirâk kazancı (yani menkul sermaye geliri) mahiyetinde addedilmesine imkân yoktur. Nitekim, yerli kurumların şubelerinden elde ettikleri kazançlar, Gelir Vergisi Kanununun tatbikatında menkul sermaye iradı addedilmemektedir.

Yabancı kurum şubelerinin temin ettikleri kazançların bağlı buldukları teşekkülün ortakları bakımından menkul sermaye iradı mahiyetinde mütalâa edilebilmesi ise, Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre [15], bunların :

- a) Türkiyede sermaye yatırmış olmaları,
- b) Bu sermaye dolayısıyla, temettü, menkul kıymet faizi veya iştirâk kârı şeklinde bir gelir elde etmeleri,

şartlarına bağlıdır.

Halbuki, bir yabancı şirketin Türkiyede şube açması, aksiyonerlerinin Türkiyede sermaye yatırmaları vakıasını tazammun etmez. Çünkü şubenin sermayesini yatıran aksiyonerler değil, şirket hükmü şahsiyetidir. Gerçi, şirket kuruluş sermayesi ortakların iştirâk hisseleriyle meydana gelmiştir. Fakat, bu iştirâk hisseleri artık ortakların şahsî varlıklarından müstakil bir hüviyet kazanmış, şirketin patrimovanını vücade getirmiştir.

Bu durumun tabii bir neticesi olarak, yabancı kurum şubelerinin elde ettikleri kazançlar, bağlı buldukları teşekkülün ortakları bakımından da, Türkiyedeki şahsî sermaye plâsmanlarından husule gelmiş menkul sermaye iradı olarak telâkki edilemez.

Bu sebeplere binaen, yabancı şirket şubelerinin Türkiyedeki faaliyetlerinden mütevellit kazançları üzerinden gelir vergisi kesilmesi icabeder. Nitekim yerli kurumların şubelerine ait kârların merkeze intikalinde de, az evvel işaret edildiği üzere bir stopaj mevzuu yoktur.

[15] Gelir Vergisi Kanunu madde 6, 7/5, ve 59

Ancak, tatbikatta, Gelir Vergisi Kanununun 82 inci maddesi hükmünün yerli ve yabancı bütün kurum kazançlarını kavradığı ileri sürülerek, sözü edilen şirketlerin kurumlar vergisine matrah olan kârları üzerinden ayrıca gelir vergisi de alınmakta; aksi halde eşitliğin ihlâl edilmiş olacağı iddia edilmektedir. Maddenin bu şekilde tatbik edilmesine, haddi zatında kurumlar vergisi nisbetinin düşüklüğü âmil olmaktadır. Lâkin, bunun Gelir Vergisi Kanununun stopaj hükümlerinin bu tarzda yorumlanmasını gerektirmeyeceği şüphesizdir. Mevzuubahs madde menkul sermaye iradlarına müteallik bir stopaj hükmü ise —ki bunda tereddüt edilemez—, bu takdirde yabancı şirket kazançları, izah edilen sebepler dolayısıyla, bu hükmün şümülüne ithal edilemez. Ortada eşitliği ihlâl eden bir cihet de yoktur. Zira, bu kazançlar merkeze intikal ettikten sonra, teşebbüsün mecmu kazancı meyanında umumiyetle, gelir vergisine veya bu mahiyetteki bir vergiye tâbi tutulmaktadır. Bununla beraber, Devlet Şûrası da Maliyenin noktai nazarını kabul ederek, bu kurumların kazançlarından gelir vergisi kesilmesi gerektiğine hükmetmiştir [16].

N E T İ C E

Gelir Vergisi Kanununun menkul sermaye iradları için kabul ettiği stopaj usulü, bugüne kadarki tatbikat ve Şûra içtihatlarıyla, hususî bir tahsil tarzı olmak hüviyetini hayli kaybederek, izahlarımızdan ve verdiğimiz misallerden anlaşılmuş olacağı üzere, müstakil bir mükellefiyet hükmü haline gelmiştir. Stopaj hükümlerindeki bazı vuzuhsuzluklar buna saik olmakla beraber; kanaatimizce, bu neticeyi tevlit eden asıl âmil, bu hükümlerin, umumiyetle, mücerred olarak vâ yalnız lâfzî mânaları üzerinde durulmak suretiyle yorumlanıp, diğer maddelerle olan alâka ve irtibatlarıyla kanunun bütünü içindeki mevkiinin dikkate alınmamış olmasıdır. Bundan dolayıdır ki, bu mevzudaki ihtilâflar halâ devam etmektedir. Maliye Vekâleti bu duruma son vermek için bazı tâdil tasarıları hazırlamışsa da bunlar henüz Meclise intikal etmemiştir.

Tefsir yolu ile hal edilememiş olan stopaj aksaklıklarından yapılacak kanun tâdilleriyle giderilmesi temenni olunur.

18 Nisan 1958

[16] Devlet Şûrası Dördüncü Dairesinin 10.4.1952 tarih ve E. 52-2 / K. 52-1125 sayılı kararı.