

## TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE VERGİ ALACAĞI

ŞABAN ERKİLET (\*)

### I — KONU :

Günümüzdeki vergi sistemleri içinde sermaye şirketlerinin, sağladığı teşebbüs kazançlarının Kurumlar Vergisine ve kâr paylarının ortaklara dağıtılıp dağıtılmadığına göre de ayrıca vergi tevkifatına tabi tutulması, kâr paylarının gerçek kişi şirket ortaklarınca şahsi gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi halinde de ayrıca hesaplanan gelir vergisinden, daha önce ödenen (stopaj) vergilerinin veya kurumlar vergilerinin mahsup edilmesi ayrı sistemlerin gelişmesine, uygulama alanı bulmasına olanak sağlamıştır.

Vergi emniyeti bakımından vergi hukukumuzda 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 96. maddesi ile düzenlenen «iratlardan vergi tevkifatı» müessesesi Kurumlar Vergisi oranının % 25 den % 50 ye çıkarılması nedeniyle kaldırılmış, ödenen Kurumlar Vergisinin yarısının gerçek kişilerin elde ettiği kâr payının vergi alacağı olduğu esası getirilmiştir.

Aşağıdaki bölümlerde «vergi alacağı» müessesesinin yapısı ve işleyişi incelenecek, bu arada batılı ülkelerin vergi sistemlerinde yer alan ve kurumlar vergisi ile ortaya çıkan mükerrer vergilemeden uzaklaşmayı sağlayan yasal düzenlemelere ve uluslararası çalışmalardaki ana fikirlere, ileride ayrıca inceleme konusu olarak ele alınmak üzere, kısaca yer verilecektir.

### II — VERGİ ALACAĞININ GENEL ESASLARI :

#### A — VERGİ ALACAĞININ VERGİ SİSTEMİNDEKİ YERİ :

Vergi alacağı, Gelir Vergisi ile Kurumlar Vergisinin uygulama ve yapısal gelişmeleri sonunda ortaya konan ve ödenen Kurumlar Vergisinin Gelir Vergisinden mahsup edilmesini sağlayan bir sistemdir.

(\*) Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdür Yardımcısı

Gelir Vergisinin konusunu teşkil eden gerçek kişilerin kazançları ile sermaye şirketlerinin kazançlarının vergilendirilmesini amaçlayan Kurumlar vergisi arasında bir uyum sağlama, kurumlar vergisinin mükerrer bir vergi olduğu yolundaki iddiaların gerçek olmadığı yolunda yapılan çalışmalar günümüzde halen devam etmektedir. Sermaye şirketlerinin kazancı kurumlar vergisine tabi tutulduktan sonra, bu kazancın gerçek kişi şirket ortaklarına, sermayeye iştirakleri oranında dağıtılması halinde, dağıtılan kâr payları gerçek kişilerin elde ettiği menkul sermaye iradı olarak kabul edilmekte, ayrıca bu kâr payları gelir vergisi sistemi içinde gelir vergisine tabi tutulmaktadır.

Sermaye şirketlerinde kârın dağıtımını teşvik etmek, bu suretle şirket ortaklarına dağıtılan kâr hisselerinin (temettülerin) tamamıyla yüksek oranlı ve müterakki bir vergi ile vergilendiren Gelir Vergisinin yükünü azaltmak amacıyla birçok ülkede vergi reformu niteliğinde değişiklikler yapılmıştır. Bu konuya «temettülerin ekonomik çifte vergilendirilmesi» olarak bakanlar da vardır (1). Şirketlerin dağıttığı temettüler üzerindeki vergileri azaltmak, kurumlar vergisi-Gelir vergisi ikilisi arasında belli oranda denge sağlamaktır.

Değişik vergi sistemleri içinde Gelir Vergisi ve Kurumlar vergisi oranları ile şirket kârlarından dağıtılan temettülerin gelir vergisi ile vergilendirilmesi sorunu, vergi teorisi içinde önemini ve çalışmalardaki ağırlığını hissettireceği gibi, bu alandaki tartışmaların daha uzun süre önemini muhafaza edeceği anlaşılmaktadır. Gelir Vergisi sistemi içindeki temettülerin vergilendirilmesi, vergi alacağının ana olgusunu meydana getirmektedir.

## **B — ŞİRKETLERİN DAĞITTIĞI TEMETTÜLERİN VERGİLENDİRİLMESİNDE BENİMSENEN ESASLAR :**

Sermaye şirketlerinin gerçek kişi ortaklarına dağıttığı temettülerin vergilendirilmesinde, değişik ülkelerin vergi kanunlarında değişik ülkelerin vergi kanunlarında değişik sistemler uygulanmaktadır. Bu değişik uygulamanın en açık örneği AET topluluğu içinde görülmektedir. Bu birliğin oluşması için ve tam bütünlüğün sağlanmasına en yararlı araç, pazar içindeki vergilerin ahenkleştirilmesi çalışmalarının öncelik kazandığı görülmektedir. Bu çalışmalar arasında gelir, kurumlar ve servet vergilerinin ahenkleştirilmesi gibi genel bir vergi düzenlemesi önemli aşamalara ulaşmıştır. Genellikle bu çalışmalar arasında, müterakki gelir vergisi sorunu birinci plânda yer almaktadır. İlkönce, kaynakta vergi kesme ilkesinin bugün AET ülke-

(1) Klaus Schnelder, AET Komisyonu Yönünden Vergi Harmanizasyon Politikası, Çeviren : Tuncay Gülçür, Maliye Dergisi, Sayı : 33 (Mayıs-Haziran 1978).

lerinin çoğunda bağımlı gelir sahiplerinin büyük gurubuna uygulandığı tesbit edilebilir. Ancak, vergilemenin başarısı bakımından psikolojik tepkileri önemli olan gelir sahipleri, özellikle yüksek gelir düzeyinde bulunan kişilerdir. Eğer bu kişilere çok yüksek bir müterakki vergi uygulanacak olursa vergi idaresi büyük tepkilerle karşılaşabilirdi. Böyle bir durumda vergiden madde itibariyle ve şahsen kaçınma, o ana kadar namuslu olan vergi ödeyişlerini bile etkileyebilirdi. Vergilemede bu tür tehlikeleri önlemek amacıyla, bir çok ülkede üst gelir düzeyinde bulunan vergi yükümlülerine, müterakki tarifinin etkisinden çeşitli ölçülerde kurtulmak için tam veya yarı yasal olanaklar sunulmaktadır (2). AET topluluğunda halen üç ayrı Kurumlar Vergisi sistemi yürürlükte. Almanya'da iki katlı (veya ikili oran) bir sistem uygulanmaktadır. Dağıtılan kârlardan kurumlar vergisi düşük bir oranla alınmaktadır. Öte yandan Fransa ve Belçika'da indirim sistemi uygulanmaktadır. Hisse senedi sahiplerine vergi indirimi tanımak suretiyle, şahsi gelir vergisi kapsamından indirim tanınmıştır. Bir kurum tarafından dağıtılmış kârlar üzerinden ödenen kurumlar vergisinin bir kısmının şahsi gelir vergisi borcundan indirilmesi kabul edilmektedir. Öteki üye Devletler, örneğin, Hollanda, Lüksemburg ve 1 Ocak 1974 den itibaren İtalya bu çift vergilendirmeyi önleyici düzenlemelere sahip değildiler. Bu ülkelerde halen klâsik sistem olarak adlandırılan, halihazırda İngiltere'de uygulanmakta olan, kurumlar vergisi sistemi uygulanmaktadır. Bu sistemde, kurumlar vergisindeki yeknesak oran indirilmek suretiyle kısmî bir indirim tanınabilir (3).

### C — VERGİ ALACAĞI - VERGİ KREDİSİ :

Kaynağını Anayasa ve Vergi Kanunlarında bulan vergi, devlet yönünden vergi alacağını, mükellef yönünden vergi borcunu teşkil eder. Bu kapsamıyla vergi, bir yandan hangi hallerde doğduğunun, diğer yandan ne şekilde hesaplanıp kesinleştiğinin belirlenmesi ve kesin kurallara bağlanması gereken, hukuksal olayı teşkil etmektedir (4). Görülüyor ki, vergiyi doğuran olay ve verginin mevzuu, so-

---

(2) Prof. Dr. G. Schmolders, Genel Vergi Teorisi, Çeviren : Doç. Dr. Salih Turhan, İstanbul, 1976 s. 313

(3) Schneider, Klaus, a.g.e.

(4) Doç. Dr. İlhan Özer. Devlet Maliyesi, cilt : 1, Maliye B. Tetkik K. Yayınları y. No: 1980/218 s. 148

nunda devletin «Vergi alacağı» olarak doğan ve mükellefin borcunu oluşturan «vergi» ile, mükellefin elde ettiği temettü üzerinden ödenen kurumlar vergisinin belli bir oranının bu temettü üzerinden hesaplanan şahsî gelir vergisinden indirilmesi hakkının tanınması (vergi alacağı) arasında yakın bir ilişki bulunmaktadır. Vergi alacağı hem devlet, hem de mükellef yönünden ele alınabilecek bir kavramdır.

Vergilendirme ve vergi alma yetkilerini kullanan makamları, mahalli idare ve komünleri «vergi alacaklısı» olarak da tanımlamak mümkündür (5).

Vergi kredisi ile vergi alacağı arasındada bir uyum bulunmamaktadır. Vergi kredisi, bir çok memleketlerde kanunların öngördüğü durumlara münhasır olmak şartıyla uygulanan bir sistemdir. Bu sistemde vergi borcu, bir kaç yıl vadeli bir kredi konusu olarak işlem görebilmektedir. Vergi kredisi, hakikatte bir borç ertelemesidir.

#### D — KURUMLAR VERGİSİNDE MÜKERRERLİK İDDİASI :

Kurumlar Vergisine yöneltilen en önemli eleştirilerden biri de, gerçek kişi gelirlerinin çifte vergilendirilmesine yol açtığı yönündedir (6). Bu tür bir iddianın bütün gelir unsurlarını kapsadığı söylene-  
mez. Gelir Vergisinin konusuna giren yedi gelir unsurundan sadece menkul sermaye iratları için mükerrerlikten söz etmek mümkündür. Vergide mükerrerlik, aynı mevzu ve gelir dilimi üzerinden, aynı verginin ikinci defa tarh ve tahsil edilmesidir. Halbuki Kurumlar Vergisi ile gelir vergisinin konuları ve matrahlarının oluşması çok farklıdır. Kurumlar Vergisi, kurum kazancı üzerinden alınmaktadır. Kurum ortaklarına, Kurumlar vergisi ve diğer kanunî mükellefiyetler indirildikten sonra kâr dağıtılmaktadır. Ortaklara dağıtılan kâr payları gelir vergisine tabi tutulmakta, bu durumda çifte vergilemenin var olduğu iddia edilmektedir. Kurumlar Vergisinin sosyal etkileri arasında gerçek kişi ortakların, mükerrer bir vergilendirmenin etkisi altında (Double Taxation) olduğu görüşü de ileri sürülmektedir (7). Kurumlar Vergisinin hisse senetleri gelirlerinin azalmasına sebep olacağı, böylece şahısların hisse senedi piyasasına olan taleplerini etkileyeceği de öne sürülmektedir.

(5) Neumark F., Maliyeye Dair Tetkikler, üçüncü baskı, İstanbul 1950, s. 51.

(6) Metin Tarım, Kurumlar Vergisinde Çift Vergilendirme İddiası, İktisat ve Maliye, cilt : XXII, sayı 10; Ocak, 1976

(7) Dr. İlhan Özer, Türk Vergi Sisteminin Geliştirilmesi, Maliye Tetkik Kurulu Yayınları, 1974/161, s. 92

Dağıtılmayan kârlarda kurumlar vergisinin mükerrerliği ortaya çıkmamakta, gelir sahibi olan tüzelkişi ile sermayedar arasında bir ilişki ve bağlantı bulunmamaktadır.

Kurumların toplam gelirleri önce bir kurumlar vergisine tâbi tutulduktan sonra gerçek kişilere dağıtılan kısım tekrar gelir vergisine tabi tutulursa, dağıtılan kâr kısımları için indirimli Kurumlar vergisi oranlarının uygulanması halinde dahi, dağıtılan kârlara etkisi bakımından savunulamıyacak bir çifte mükellefiyet doğmaktadır (8). Dağıtılmayan kârların hisse sahiplerine ait gelir olarak kabul edilmesi halinde, Kurumlar Vergisi konusuna giren gelirin gelir vergisi çerçevesinde vergilendirilmesi sağlanmış ve bazı güçlükler ortadan kaldırılmış olurdu.

Kurumlar vergisinde mükerrerlik sorunu nedeniyle vergi oranının çok düşük tutulmasını savunanlar varsa da, vergi oranının hangi oranda kalması gerektiği konusu açık ve belli bir ölçüye bağlanmamaktadır.

## **E — AVRUPA EKONOMİK TOPLULUĞUNDA (AET) KURUMLAR VERGİSİ UYUMLAŞTIRMA ÇALIŞMALARI VE VERGİ ALACAĞI :**

### **a) Genel olarak :**

(AET) Avrupa Ekonomik topluluğunun siyasal ve kültürel birleşme amacı yanında, üye devletler arasında vergi sistemlerinde uyum sağlanması, her ülkede uygulanan milli vergi sistemleri değiştirilerek ortak vergiler haline getirme çalışmaları günümüzde önem ve hızını devam ettirmektedir.

1975 yılında 6 Avrupa ülkesinin imzaladıkları Roma Antlaşması ile kurulan Avrupa Ekonomik Topluluğu 1981 yılında vergi uyumlaştırılması çalışmalarında muamele vergilerinde, bazı farklılıklarla başarılı aşamalar kaydetmiştir. Roma Antlaşması ve topluluğun yapısı, vergilerin yakınlaştırılması politikasını da içeren hukukî çerçeveyi verirler. Vergi Ahenkleştirilmesi çalışmaları ve sorunlar arasında üzerinde durulan önemli noktalar arasında, bir yandan ilgili devletler arasındaki rekabeti engelleyen maliye ve vergi farklılıklarını kaldırmak veya çok azaltmak, diğer yandan ulusal özelliklere dokun-

(8) Prof. Dr. Heinz Haller, Maliye Politikası Teorik Esasları ve Temel Problemleri Çeviren : Doç. Dr. Salih Turhan, İstanbul 1974, s. 330.

mayan maliye politikası çözümleri bulmaktır. Bu ulusal özellikler rekabetin bozulmasına sebep oluyorsa, onları maliye politikası araçları kadar diğer çarelerle de dengelemek gerekir. Üstelik bu farklılıkların ortak pazar bir gerçek olduğu ölçüde önemlerini yitireceği hususu da açıktır (9).

Vasıtalı Vergilerin âhenleştirilmesi, vergi sistemlerinin yapısal benzerliği nedeniyle kolaylıkla sağlanmaktadır. Gelir Vergisi'nin yapı ve metod yönünden uzun bir zaman daha bir üye devletten diğerine farklı olabileceği belki kabul edilecektir. Ancak sermaye şirketlerinin dağıtılmış kârlarının vergilendirilmesindeki farklılıkların sermaye hareketlerini büyük ölçüde etkileyeceği de açıktır. Bu yönden gelir vergisinin önemi inkâr edilemez. Kaldı ki, amortismanlar, teşvik tedbirleri ve stok değerlemeleri gelir vergisi açısından da önemli olmakta, bu konuda sağlanacak uyuşumlar, zorunlu olarak, gelir vergisinin uyuşumu sonucunu doğuracaktır (10).

#### b) Kurumlar Vergisi Harmonizasyon Çalışmaları :

AET içinde, üye devletlerin Kurumlar vergisi uygulaması değişik sistemlere dayanmaktadır. Üye ülkelerin yürürlükteki Kurumlar Vergisi sistemleri üç temel sisteme dayanmaktadır. Kurumlar Vergisini ve ortakların vergilendirilmesi üç ana bölümde incelenmiştir (11).

1 — Ayrım Sistemi : Şahsi Gelir Vergisi ile Kurumlar Vergisinin tam olarak ayrıldığı kurum ve ortakların, tamamen birbirinden farklı oranlarda ve herbiri ayrı ödeme gücü esasında ayrı ayrı vergilendirildiği sistem olarak tanımlanmaktadır. Bu sistemde çifte vergilemenin şirket kazancı üzerinden alınan Kurumlar Vergisi ve ortağa dağıtılan temettü üzerinden ikinci bir vergi (gelir vergisi) alınmak suretiyle gerçekleştiği ileri sürülmektedir. Bu sistem genellikle «klâsik sistem» olarak adlandırılmaktadır (12). Bu sisteme örnek olarak Hollanda, Lüksemburg ve İsviçre (Federal) ve İngiltere'de 1973 Nisanında kabul edilen vergi reformuna kadar uygulanan vergi sistemleri gösterilebilir (13).

(9) Şefik Çakmak, Ortak Pazar ülkelerinde Vasıtasız Vergilerin âhenleştirilmesi, vasıtasız vergilerdeki yakınlaştırmanın Türk Vergi sistemi açısından incelenmesi, Maliye T. Kurulu Neşriyatı, No: 166/1975, s. 7.

(10) Çakmak, a.g.e., S: 13.

(11) Tuncay Gülçur, Vergi Harmonizasyonu ve İngiltere'de Vergi sisteminin Durumu, M.B. Tetkik Kurulu yayını, 1979/209 s: 83

(12) Gülçur, a.g.e., s. 83.

(13) Saygın Eyüpgiller, Avrupa Ekonomik Topluluğunda Kurumlar Vergisinin Uyumlaştırılması (Uluslararası Vergileme Semineri) Ocak 1981 s. 3 (Yayınlanmamıştır).

2 — Farklı Oranlar Sistemi : Bölünmüş oranlı sistem veya iki oranlı sistem olarak kabul edilen bu sistemde, dağıtılan ve dağıtılmayan kurum kazançları ayrı ayrı oranlarda vergilendirilmektedir. Böylece temettüler üzerindeki vergi mükerrerliği kısmen olsun ortadan kaldırılmaktadır. Bu sisteme örnek, F. Almanya'da 1.1.1977 tarihinden itibaren uygulanmaya başlanan kurumlar vergisidir.

3 — Vergi ve Mahsup Sistemi : Vergi alacağı sistemi denilen bu sistemde ödenen kurumlar vergisinin bir bölümü temettü sahibi ortağın gelir vergisinden indirilmektedir. Fransa'da 1965 yılında çıkarılan bir kanunla uygulama alanına giren bu sistemde, Kurum kazançları önce % 50 oranında Kurumlar vergisine tabi tutulmakta, kurum kazancı sermayedarlara % 50 noksanı ile dağıtılmakta, buna karşılık kendilerine aynı miktarda vergi alacağı (L'Avoirfiscal) yahut, (Credit Dimpot) verilmektedir. Böylece ödenen kurumlar vergisinin, şahsi gelir vergisinden mahsubuna da olanak tanımak suretiyle belirli bir ölçüde kurumlar vergisi mükerrerliğinin önlenmesi yoluna gidilmektedir (14). Bu sistem, Tempel Raporunda sistem C ve İngiltere için Beyaz Kitapta önerilen sistemdir (15).

### III — TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE KURUMLAR VERGİSİ ORANI VE VERGİ ALACAĞI :

#### A — Vergi Alacağına Geçiş Sağlayan Yasal Düzenlemeler :

Türk Vergi Sisteminde Kurum Kazançları 31.12.1980 tarihine kadar sermaye şirketleri ile kooperatif şirketlerde % 25, Diğer kurumlarda % 35 oranında kurumlar vergisine (1980 T. yılı kurum kazançları hariç) sermaye şirketleriyle kazanç dağıtılan kooperatif şirketlerde, kurum kazançları ayrıca % 20 oranında Gelir Vergisi tevkifatına tâbi tutulmuştur. Bu tevkifatın amacı, kurum kazancının dağıtılmaması halinde, ortakların ileride ödeyeceği gelir vergisine karşılık belli bir oranda gelir vergisini kurumdan tahsil etmektir. Bu tür ayırım sistemi nedeniyle, kurumların çeşitli sermaye ortaklıklarına katılmaları ve kazancın gerçek kişi ortaklara dağıtılıp dağıtılmadığı durumlarında değişik vergi yükleri ortaya çıkmış, sistemin ekonomi ve yatırımlara etkileri, yabancı sermayenin yatırımlara katılma eğilimlerini olumsuz etkilemesi nedeniyle, Kurumlar Vergisi Kanununun

(14) Ş. Erkilet, Türk Vergi sisteminde Kurumlar Vergisi Oranlarının Yeniden Düzenlenmesi ve Şirketlerin Vergi Yükü, İstanbul İşletme Fakültesi «Muhasebe Enstitüsü Dergisi», Şubat-Mayıs 1981 sayı : 23, 24.

(15) Gülçür, a.g.e. ss. 82-83, dipnot (3), REC Corporation Tax and Individual Tax (The Tempel Report), Brussels, 1970.

25 nci maddesi değiştirilmiş, sermaye şirketleri ile Kooperatif şirketlerde Kurumlar Vergisi oranı % 50 olarak kabul edilmiştir (16). Bu değişiklik yanında ayrıca 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun iratlarla vergi tevkifatı'na ilişkin 96 ncı maddesi yürürlükten kaldırılmış, 77. madde ile «vergi alacağı» vergi sistemimizde düzenlenmiştir (17).

### B) Vergi Alacağının Esası :

«Vergi alacağı» kavramı vergi hukukumuzda kurumlar vergisi oranının % 50 ye çıkarılması nedeniyle girmiştir. Vergi alacağı, dağıtılan kurum kâr payının % 50 si olarak hesap edilecek ve kâr payını alan gerçek kişinin menkul sermaye iradı sayılacaktır. Yukarıda da kısaca temas edildiği gibi, vergi alacağı vergi tevkifatının (Mülga GVK Md: 96) yerini almaktadır. Bu sistemde kurum kazancından pay alan ortak nakten veya hesaben dağıtılan menkul sermaye iradına, vergi alacağını eklemek suretiyle beyan edecektir. Beyan edilen menkul sermaye iradı üzerinden hesaplanan Gelir Vergisinden «vergi alacağı» mahsup edilecektir.

Kurum kazancı (vergi matrahı)	1.000.000.- TL.
% 50 Kurumlar Vergisi	— 500.000.- TL.

Kalan ..... 500.000.- TL.

### Kârdan yapılan indirimler :

Yedek Akçeler .....	50.000.-	
Kabul edilmeyen giderler .....	+ 50.000.-	
	100.000.-	— 100.000.- TL.

Ortaklara dağıtılacak kâr tutarı ..... 400.000.- TL.

### Kârın ortaklara Dağıtımı :

	Dağıtılan net Kâr payı		Vergi alacağı (VA)		Toplam Temettü
Ortak	A - 100.000.-	+	50.000	=	150.000.-
»	B - 100.000.-	+	50.000	=	150.000.-
»	C - 100.000.-	+	50.000	=	150.000.-
»	D - 50.000.-	+	25.000	=	75.000.-
»	E - 50.000.-	+	25.000	=	75.000.-
<b>Toplam</b>	<b>400.000.-</b>		<b>200.000</b>		<b>600.000.-</b>

(16) 24.12.1980 tarihli ve 2362 sayılı «5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun» Md: 16.

(17) 24.12.1980 tarihli ve 2361 sayılı «193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun» Md. 54.



Elde edilen temettünün ortaklar tarafından Gelir Vergisi beyannamesine dahil edilerek menkul sermaye iradı olarak beyan edilmesi halinde :

	Toplam Temettü	Gv Oranı	Hesapla. Gelir V.	Mahsup (Ver. Alac.)	Ödenecek GV
Ortak A	150.000.-	% 40	60.000.-	— 50.000.-	= 10.000.-
» B	150.000.-	% 40	60.000.-	— 50.000.-	= 10.000.-
» C	150.000.-	% 40	60.000.-	— 50.000.-	= 10.000.-
» D	75.000.-	% 40	30.000.-	— 25.000.-	= 5.000.-
» E	75.000.-	% 40	30.000.-	— 25.000.-	= 5.000.-
<b>Toplam</b>	<b>600.000.-</b>		<b>240.000.-</b>	<b>200.000.-</b>	<b>40.000.-</b>

ortakların menkul sermaye iradı gelirleri (temettü) için hesaplanan 240.000 TL. Gelir Vergisinden, 200.000 lira vergi alacağı mahsup edilecek, ortaklar sadece toplam 40.000 TL. vergi farkını ödeyeceklerdir.

Ortaklar tarafından elde edilen kâr payları (temettü) gelir vergisi beyannamesine dahil edilerek Gelir Vergisine tabi tutulduğu takdirde nisbi vergi yükü % 54  $(\frac{100 \times 540.000}{1.000.000})$  olmaktadır.

Kurumlar vergisi	500.000.-
Ortakların ödeyeceği gelir vergisi	+ 40.00.-
	<u>540.000.-</u>

Toplam Vergi Yükü ..... 540.000.-

Ortakların gelir vergisi beyannamesinde beyan edeceği, şirketten elde ettiği kâr payı Gelir Vergisi tarifesinde % 60 oranında vergiye tabi olduğu takdirde, ortakların ödeyeceği Gelir Vergisi, vergi alacağı ve mahsubu aşağıdaki gibi olacaktır :

Kurum kazancı	100
Kurumlar Vergisi % 50	— 50
	<u>50</u>
Ortaklara dağıtılan kâr payı	50
Ortakların Gelir Vergisi :	
50	
$50 + [(\frac{50}{2} KV) = 25] = 75 \times \% 60 = 45$	
	— 25
Vergi alacağı $(\frac{50 KV}{2})$ Mahsubu	<u>20</u>
Ödenecek Gelir Vergisi .....	

**Toplam Vergi Yüğü :**

Kurumlar Vergisi	50
Ortağın Ödediği GV	+ 20
	<hr/>
Nihai vergi yüğü	70

**IV — VERĐİ ALACAğINDAN YARARLANACAK MÜKELLEFLER :****A — Vergi alacağını düzenleyen hükümler :**

24.12.1980 günlü ve 2361 sayılı Kanunla, Gelir Vergisi Kanununda yapılan önemli değişikliklerden biri de, 96 ncı madde gereğince vergi tevkifatına tabi tutulan kâr paylarında tevkifat (stopaj) usulü kaldırılarak ödenen kurumlar Vergisinin yarısının kurumlardan kâr payı alan ve Gelir Vergisi Kanununun 77 nci maddesinde sayılan kişi ve kuruluşların vergi alacağını teşkil etmesi esasının getirilmesidir.

Vergi alacağı, sadece tam mükellefiyete tabi Kurumlar Vergisi mükelleflerinin ödediği Kurumlar Vergisinin yarısı olarak kabul edildiğinden dar mükellefiyete tabi kurumların ortaklarının Türkiye'de bulunmaması nedeniyle, ödedikleri kurumlar vergisinin yarısı oranında vergi alacağının kabul edilmesi mümkün değildir. Böylece vergi alacağının sadece tam mükellefiyete tabi kurumlara hasredildiğini açıkça belirttikten sonra, vergi alacağından yararlanacak gerçek ve tüzel kişilerin kimler olduğu 77 nci maddede açıklanmıştır.

Gelir Vergisi Kanununun vergi alacağını düzenleyen 77 nci maddesinde tam mükellefiyete tâbi kurumlarca ödenen kurumlar vergisinin yarısı bu kurumlardan kâr payı alan :

- 1 — Tam mükellefiyete tabi gerçek kişilerin,
- 2 — Özel kanunlarla kurulmuş müesseselerden kendi kanunlarına göre Gelir ve Kurumlar Vergisinden muaf tutulanların,
- 3 — Kollektif ve adi komandit şirketlerin,
- 4 — Eshamlı Komandit şirketlerin, komandite ortaklarının, vergi alacağını teşkil edeceği açıklanmıştır.

Yukarıda da kısaca açıklandığı gibi, Kurumlar Vergisi oranının % 50 ye çıkarılmasının bir sonucu olarak «vergi olacağına» ait düzenlemeler Gelir Vergisi Kanununun 77 ve bu alacağın mahsubuna ilişkin esaslarda mükerrer 122. maddede düzenlenmiştir. Vergi alacağı dağıtılan kâr payının % 50 si olarak hesap ve kabul edilmekte

ve kâr payını alan gerçek kişinin menkul sermaye iradı sayılmaktadır. A ve B ortaklarından oluşan Limited Şirketin 1980 yılı Kurum kazancı 160.000.- TL. dir. Bu şirketin Nisan 1981 ayında vereceği Kurumlar Vergisi beyannamesi ile ödeyeceği Kurumlar Vergisi ( $\frac{160.000 \times 50}{100}$ ) 80.000.- TL. olacaktır. Bu şirket ortaklarının her birine ayrı ayrı 1981 yılı içinde 30.000.- TL. kâr payı dağıttığı takdirde ortakların 1982 yılında şahsi gelir vergisi beyannamelerinde gösterecekleri kâr payı, vergi alacağı aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

	Dağıtılan kâr payı		vergi alacağı (VA)	=	Beyan edi. menkul Sermaye iradı
Ortak	A - 30.000.-	+	15.000.-	=	45.000.-
»	B - 30.000.-	+	15.000.-	=	45.000.-

Bu örnekte olduğu gibi mükellefler aslında vergi alacağını nakden tahsil etmemiş olmakla birlikte, nakden ve hesaben tahsil ettikleri menkul sermaye iradına (kâr payına) eklemek suretiyle beyan edecekler, bu beyana göre hesaplanan Gelir Vergisinden kurumun daha önce ödediği Kurumlar Vergisinin yarısına tekabül eden vergi alacağını mahsup edeceklerdir. Ancak mükellefin sermaye şirketinden aldığı kâr payı dışında başka kaynaklardan elde ettiği gelir unsurları bulunması halinde de sistemin uygulanmasında bir farklılık bulunmamaktadır. Bu durumda bütün kaynaklardan elde edilen ve vergi konusuna giren gelir unsurları üzerinden hesaplanan gelir vergisinden, vergi alacağı ve kaynaktan yıl içinde tevkif edilmiş olan vergilerin toplamı mahsup edilecektir. Yukarıdaki örnekte adı geçen Limited şirket ortağı (A) nın 1982 yılı gelir vergisine tâbi gelir unsurları aşağıdaki gibidir.

Gelir Unsurları	Miktarı TL	Vergi Tevkifatı TL	Vergi Alacağı TL
Ticari kazanç	600.000.-	—	—
M. Sermaye iradı (Kâr Payı)	45.000.-	—	15.000.-
G.M. Sermaye iradı (işyeri)	400.000.-	100.000.-	—
Ücret	+ 150.000.-	+ 50.000.-	+ —
<b>Toplam</b>	<b>1.195.000.-</b>	<b>150.000.-</b>	<b>15.000.-</b>

Limited şirket ortağı (A) nin Gelir Vergisi beyannamesine göre :

Vergi Matrahı	1.195.000.- TL
Hesaplanan Gelir Vergisi :	487.750.- TL
1.000.000 x % 40 =	400.000.-
(195.000 x % 45) =	87.750.-
Mahsup edilecek vergiler :	— 165.000.- TL
— Vergi alacağı	15.000.-
— Vergi tevkifatı	+ 150.000.-
	<u>165.000.-</u>
Ödenecek Gelir Vergisi olacaktır.	322.750.- TL

Limited şirketin ortağı (B) nin başka bir geliri yoksa limited şirketten aldığı kâr payı toplamı 2.000.000 lirayı aşmadığından, ihtiyari beyan hakkını kullanmak suretiyle, 45.000. Lira M. Sermaye iradı için yıllık gelir vergisi beyannamesi vermek mecburiyetinde değildir. Ortak (B) dilerse 45.000 TL. menkul sermaye iradı için gelir vergisi beyannamesi verebilir. Bu durumda, yani 45.000 lira için beyanname verilirse verginin hesabı aşağıdaki gibi olacaktır.

Beyan edilen matrah	45.000 TL
Hesaplanan G. Vergisi (45.000 x % 40)	18.000 TL
Mahsup edilecek vergi 30.000	
alacağı (—————)	— 15.000 TL
2	<u>3.000 TL olacaktır.</u>

Bu durumda yıllık gelir toplamı 2.000.000 TL. yı aşmıyan mükellefin, elde ettiği kâr payı için gelir vergisi beyannamesi vermesi halinde, vergi alacağını mahsup etmesine karşılık, ek gelir vergisi ödemesi gerekmektedir. Bu sonuç ise gelir vergisi tarifesinin % 40 gibi yüksek bir orandan başlamasından doğmaktadır (193 sayılı GVK Md : 75, 77, 87, 103, Mükerrer Madde 122, KVK Md. 25)

1 — Vergi Alacağından Yararlanacak Gerçek Kişiler :

Gelir Vergisi Kanununun 77 nci maddesinin 1 numaralı bendinde tam mükellefiyete tâbi kurumlardan kâr payı alan tam mükellefiyete tâbi gerçek kişi şirket ortaklarının, şirketten aldıkları kâr paylarının yarısı bu kişilerin vergi alacağını teşkil etmektedir.

Bu gruba giren tam mükellefiyete tabi gerçek kişi ortaklar aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

<u>Tam mükellefiyete tabi Kurumlar Vergisi mükellefleri</u>	<u>Ödenen Kurumlar Vergisinden vergi alacağı hakkı olan ortaklar</u>
A) Sermaye şirketleri :	
a - Anonim şirketler	Gerçek kişi şirket ortağı
b - Limited Şirketler	» » » »
c - Eshamlı komandit şirketler	» » » »
B) Kooperatifler	» » » »

Gerçek kişilerin sermaye paylarına iştirak ettikleri yukarıdaki tabloda gösterilen tam mükellefiyete tâbi kurumlardan aldıkları kâr paylarının yarısı, vergi alacağını teşkil etmektedir. Vergi alacağının doğması için yukarıdaki şirket ve kurumların % 50 oranında Kurumlar Vergisi ödenen kurum kazancını iştirak payları oranında gerçek kişi ortaklarına nakden veya hesaben ödemeleri gerekir. Kurum kazancı ortaklara dağıtılmadığı sürece, gerçek kişi ortakların vergi alacağından söz edilmesi mümkün değildir. Kurum kazancının dağıtılması ve bunun dağıtımına karar verilmesi kazancın elde edildiği yıl içinde mümkün olamaz. Bu durumda kâr, şirket bünyesinde yedek akçe veya sair adlarla tutulmak suretiyle takip eden yılda veya aradan birkaç yıl geçtikten sonra da dağıtım gerçekleşebilir. Bu takdirde kazancın dağıtıldığı yıl gerçek kişi yönünden gelir elde edilmiş sayılır.

Örneğin : 1981 T. Yılına ait Anonim şirket kazancı 1984 takvim yılında ortaklara dağıtılmışsa, gerçek kişi ortaklar bakımından kâr payı 1984 yılında elde edilmiş gelir olarak kabul edilecek ve kâr payı alan ortağın sermayeye iştirak payına isabet eden kâr payının yarısı kadar kısmı, kâr payının beyan edilmesi halinde vergi alacağı olarak hesaplanacaktır.

% 50 oranında Kurumlar Vergisine tabi tutulan kurum kazançlarının gerçek kişi ortaklara dağıtılması ve ortakların elde ettikleri temettüleri (menkul sermaye ratlarını) gelir vergisi beyannamesinde beyan etmeleri halinde vergilendirme tablosu ve vergi alacağının matraha ilavesi sonunda ödenecek Gelir Vergisi miktarı ekli 1 No.lu tabloda gösterilmiştir (Ek : 1).

## **2. Özel Kanunlarla Kurulan, Gelir ve Kurumlar Vergisinden Muaf Tutulan Müesseseler :**

Gelir Vergisi Kanununun 77 nci maddesinin 2 numaralı fıkrası

hükmüne göre, özel kanunlarla kurulmuş olan ve gelir ve kurumlar vergisinden muaf tutulmuş olan müesseselere ödenen kâr payının yarısı, bu müesseselerin vergi alacağını teşkil edecektir. Ancak bu hükmün uygulamada bazı tereddüdlere yaratacak nitelikte olduğu anlaşılmaktadır. Kurumlar vergisine tabi olmayan tüzel kişilerle, kurumlar vergisinden muaf tutulan tüzel kişileri ve kuruluşların sermaye şirketlerine iştirak etmeleri halinde, kâr paylarına isabet eden vergi alacağının durumu açıklanmamış ve mükerrer 122. madde hükmünde'de bu hususta bir ifadeye raslanmamıştır. Bu bakımdan bu fıkrayı «Gelir ve Kurumlar vergisinden muaf kurumlarla şahıs şirketleri ile kooperatifler» şeklinde anlamak ve uygulamaya da yasal düzenlemeler yapılincaya kadar, bu şekilde yorum yapmak suretiyle yön vermek gerekir. Vergi alacağını düzenleyen 77. maddenin 2 numaralı fıkrasını maddenin yazılış biçimine göre ve çok dar bir anlamda yorumlanması halinde uygulamada birçok tereddütlerin ve mükelleflerle idare arasında uyuşmazlıkların doğmasına neden olacaktır. Bu konuda 2. fıkranın yazılış biçimine göre kuruluş kanunlarında «gelir ve kurumlar vergisi muafiyeti» bulunan müesseselerin isimleri, kanun numarası, tarihi ve muafiyetle ilgili madde numaraları II numaralı Tabloda gösterilmiştir (Ek : II).

Bu müesseselerin ve kuruluşların sermaye şirketlerinin kuruluşu anında veya kuruluşlarından sonra sermayeye iştirak etmiş olmaları gerekmektedir. Böylece kanunla kurulmuş olan ve kurumlar vergisinden muaf tutulmuş olan müesseselere sermayeye iştirakleri oranında, sermaye şirketleri tarafından ödenen kâr payının yarısı, bu müesseselerin vergi alacağını teşkil edecektir. Sermayesine iştirak edilen şirketten kâr payını alan ve özel kanunla kurulmuş olan müesseseler, kâr payını aldıkları tarihten itibaren bir yıl içinde şirketin bağlı olduğu vergi dairesine müracaat etmek suretiyle, elde ettikleri kâr payının yarısına tekabül eden vergi alacağını geri alacaklardır.

Gerice yöre olarak kabul edilen yörede kurulmuş olan ve çeşitli teşvik tedbirlerinden yararlanan (A) Anonim şirketinin sermayesine, aynı bölgede bulunan ve 1581 sayılı kanuna göre kurulan, kurumlar vergisine tabi olmayan (C) Köy Tarım Kredi kooperatifi iştirak etmiştir. Şirket yatırımlarını tamamlamış ve üretime geçmiştir. 1980 T. yılı faaliyetinden elde ettiği kurum kazancından % 50 kurumlar vergisi ödedikten sonra, 1981 T. yılı içinde ortaklarına kâr dağıtımını yapmış, bu arada (C) Köy Tarım Kredi Kooperatifine de 500.000 lira tutarında kâr payı ödenmiştir. Tarım Kredi Kooperatifi kurumlar vergisinden muaf olduğu için (bu muafiyet 1581 sayılı kanunun 19

ncu maddesinde yer almaktadır) kâr payının yarısına isabet eden 250.000 liralık vergi alacağını şirketin bağlı olduğu vergi dairesinden, kâr payının alındığı tarihten itibaren bir yıl içinde talep edecek, vergi dairesi tarafından kooperatife ret ve iade edilecektir.

### 3. Kollektif şirketler ve adi Komandit şirketler :

Kollektif şirketlerde ortakların, adi komandit şirketlerde komandite ortakların ortaklık kârından aldıkları kâr payları Gelir vergisi kanununun 37. maddesinde şahsi ticari kazanç sayılmıştır.

Kollektif şirketlerle adi komandit şirketlerin sermayesine iştirak ettikleri şirketlerden aldıkları kâr paylarını, kâr payını elde ettikleri dönemde hasılat kayıt edeceklerdir. Bu kâr payı nedeniyle ödenen kurumlar vergisinin yarısına tekabül eden vergi alacağını kâr paylarını aldıkları tarihten itibaren bir yıl içinde müracaatları üzerine kendilerine red ve iade olunacaktır. Kâr payını dağıtan sermaye şirketinin bağlı olduğu vergi dairesinden tahsil edilen vergi alacağı, alındığı dönemde kollektif şirketin veya adi komandit şirketin kâr ve zarar tablosunda hasılat olarak gösterilecek, böylece kayıtlara intikal eden vergi alacağının ortaklığa intikali sağlanmış olacaktır.

Örneğin, Erenler Kollektif Şirketi (A) Anonim şirketinin % 25 sermayesine iştirak etmiştir. (A) Anonim şirketinin 1981 T. yılı kurum kazancı 10.000.000 TL. dir. Bu kazanç üzerinden kurumlar vergisi, kanuni ihtiyatlar ve diğer indirimler ve ilaveler yapıldıktan sonra, Erenler Kollektif Şirketine 1982 T. yılı içinde 1.000.000 lira kâr payı ödenmesi halinde, dağıtılan bu kâr payına ait 500.000 lira tutarındaki vergi alacağını Kollektif Şirket bir yıl içinde Anonim şirketin bağlı olduğu vergi dairesinden iadesini istiyecek ve vergi dairesinin red ve iade ettiği 500.000 lira vergi alacağı iadenin yapıldığı yıl hasılat olarak kollektif şirket kayıtlarına intikal ettirecektir. Böylece kollektif şirket ortaklarına şirketin diğer kârları ile birlikte 500.000 lira vergi alacağı da, vergi alacağının vergi dairesinden iadenin yapıldığı yılda intikal ettirilmiş olmaktadır.

Adi Komandit şirketlerin, sermaye şirketlerine iştirak etmeleri halinde, iştirak ettikleri şirket tarafından dağıtılan kâr payını elde ettikleri dönemde, bu kâr payına isabet eden vergi alacağını da bir yıl içinde, sermaye şirketinin bağlı olduğu vergi dairesinden red ve iade talebinde bulunacak, red ve iadenin yapıldığı dönemde, vergi dairesinden tahsil edilen vergi alacağı hasılat kayıt edilecektir. Böylece adi komandit şirketin alacağı olan «vergi alacağı» vergi dairesinden alındığı yıl ortaklarına intikal ettirilmiş olmaktadır.

#### 4. Eshamlı Komandit Şirketlerin Komandite Ortakları :

Eshamlı komandit şirketlerin komanditer ortaklarının kâr payları Kurumlar Vergisine, komandite ortağın kâr payı da şahsi ticari kazanç niteliğinde olduğundan Gelir Vergisine tabidir.

Eshamlı komandit şirketin, sermaye şirketlerine iştirakinden sağladıkları iştirak kazançlarından, komandite ortağın kâr payına isabet eden vergi alacağı, anılan eshamlı komandit şirketlerin kâr paylarını aldıkları tarihten itibaren bir yıl içinde müracaatları üzerine kendilerine red ve iade olunacaktır. Komandite ortaklarda Eshamlı Komandit şirketin kendilerine ödediği vergi alacağını da kendilerine iadenin yapıldığı yıla ait Gelir Vergisi beyannamesine şahsi ticari kazançları arasına ithal edecektir.

Eshamlı komandit şirketin, komanditer ortağının kâr payı kurumlar vergisine tabi olduğundan, bu ortağın kâr payı iştirak kazançları istisnasından yararlanacağından Kurumlar Vergisi Kanununun 2362 sayılı Kanunla değişik 8. maddesinin 1 numaralı fıkrası uyarınca, ayrıca kurumlar vergisine tabi tutulmayacaktır. Böylece komanditer ortağın kâr payı yavru kurumda bir defa kurumlar vergisine tabi tutulmuş olmaktadır.

Ancak, vergi alacağını düzenleyen 77. maddenin 4 numaralı fıkrasında ve vergi alacağının mahsubu ve iadesine ilişkin hükümleri düzenleyen Mükerrer 122. maddede, Komanditer ortağın kâr payına isabet eden ve iştirak edilen kurumda kurumlar vergisinin yarısı oranında ödenen «vergi alacağı»nın nasıl bir işleme tabi olacağına ilişkin bir açıklık bulunmamaktadır. Komandite ortağın kâr payına isabet eden vergi alacağı, Eshamlı Komandit şirketin Komandite ortağına Komandit şirket aracılığıyla geri verilmekte ortak da bu geliri (vergi alacağını) geri aldığı yıl gelir vergisi beyannamesine ithal etmektedir. Ancak, komanditer ortağın payına isabet eden vergi alacağı iştirak edilen (eshamlı komandit şirket) kurumun kurumlar vergisi matrahı içinde kalmakta, komanditer ortağa geri iade edileceğine dair açık bir hüküm bulunmamaktadır.

#### B — VERGİ ALACAĞININ MAHSUBU VE İADESİ :

Vergi sistemimize 2361 sayılı Kanunla gelir Vergisi Kanununun 77 nci maddesinde düzenlenen vergi alacağının mükellefler tarafından nasıl bir işleme tabi tutulacağı ve iadenin hangi süre içinde yapılacağı ve diğer hususlar Gelir Vergisi Kanununun Mükerrer 122. maddesinde düzenlenmiştir.



Vergi alacağı, gelir vergisi kanununa göre menkul sermaye iradı olduğundan gelir unsurları arasında (menkul sermaye iradı) yer almakta, elde eden kişilerin vergi mükellefiyetlerinin durumuna göre ve elde ettikleri diğer gelir unsurlarının mevcut olup olmadığı da dikkate alınmak suretiyle vergi alacağının beyan edilip edilmemesi, tesbit edilecektir.

Vergi alacağı, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 2361 sayılı kanunla değişmeden önceki 96 nci maddesinde yer alan vergi tavkifatının yerini almaktadır. Bu nedenle kurumlardan kâr payı alan gerçek kişiler bu kâr paylarına, nakten tahsil etmemiş olmakla birlikte menkul sermaye iradı sayılan vergi alacağını da ekliyerek elde ettikleri menkul sermaye iradının brüt tutarlarını bulacaklar (elde edilen kâr payı + vergi alacağı) ve bu suretle bulunacak brüt tutarın Gelir Vergisi Kanununun değişik 86 ve 87 nci maddelerine göre ve varsa diğer gelirleriyle birlikte toplamı 2.000.000 lirayı aştığı takdirde yıllık Gelir Vergisi beyannamesi verecekler ve vergi alacağına da bu beyannamede göstermek suretiyle hesaplanan Gelir Vergisinden mahsup edeceklerdir (G.V.K. Md. 75, 77, Mük. 122 ve 128 No.lu G.V. Genel Tebliği).

Gelir Vergisi Kanununun 2361 sayılı kanunla değişik «ihtiyari toplama ve beyan» ile ilgili 87 nci maddesinde ticarî, ziraî ve meslekî kazançlarını yıllık gelir vergisi beyannamesi ile bildirmek mecburiyetinde olanlar ihtiyari beyan hakkından faydalanamayacakları belirtilmiştir. Bu hükme göre, bir gerçek kişi gelir vergisi beyannamesi vermek suretiyle ticarî, ziraî veya serbest meslek faaliyeti nin gelirini beyan etmek mecburiyetinde ise, bu tür mükellefler miktarı ve tutarı ne olursa olsun şirketlerden katıldıkları sermaye payına isabet eden ve elde edilen kâr paylarını (temettüleri) gelir vergisi beyannamesine dahil edecek ve vergi alacağını da hesaplanan gelir vergisinden mahsup edecektir. Sermaye şirketlerinden kâr payı alan gerçek kişilerin beyana tabi veya gelir vergisi mevzuuna giren hiçbir geliri mevcut değilse, şirketten aldığı kâr payı ile bunun yarısı tutarındaki vergi alacağının toplamı 2.000.000 lirayı aşmadığı sürece, aldığı kâr payı için gelir vergisi beyannamesi vermek mecburiyetinde değildir. Mükellef isterse sadece aldığı kâr payı geliri için gelir vergisi beyannamesi verebilir. Bu takdirde, mükellefler vergi alacağını ödeyeceği gelir vergisinden mahsup edecekse de 1 numaralı tabloda da görüleceği üzere, vergi alacağından artan gelir vergisini ödeyeceklerdir (G.V.K. Md : 85, 86, 87).

#### **V — SONUÇ :**

5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 25 nci maddesinde ya-

pılan değişiklik sonunda sermaye şirketleri ile kooperatif şirketlerde Kurumlar vergisi oranı % 25 den % 50 ye çıkarılmış, ödenmiş olan kâr paylarına isabet eden kurumlar vergisinin yarısı da kâr payı alan kişilerin vergi alacağını teşkil etmiştir.

Yukarıdaki bölümlerde de açıklandığı gibi vergi alacağı vergi sistemimize, Fransız Kurumlar Vergisi mevzuatında yer alan sistemden yararlanılarak düzenlenmiştir. Tek oranlı kurumlar vergisi sayesinde, şirket kazançlarının ikinci kez ortakların gelir vergilerine mahsuben gelir vergisi tevkifatına tabi tutulmasına son verilmekte, kurumlar vergisi mükellefleri ve vergi idaresi bazı işlemlerden, gelir (stopaj) vergisi beyannamesinin alınması ve bunların doğruluğu bakımından bir kısım incelemelerden; mükellefler ise ikinci bir beyanname ve matrahın hesabındaki karmaşık hesap tarzından, kurtulmakta iseler de, yeni sistemde vergi alacağının da bazı olumsuz yönleri bulunmaktadır.

1. Sermaye şirketlerinin toplam vergi yüklerinde bir değişme olmamakta ise de dönem kazancının % 50 kurumlar vergisine tabi tutulması, yatırımcı kuruluşları mali sıkıntılara ulaştıracak, şirketler yatırım harcamaları için likidite sıkıntısı içinde kalacaklardır.

2. Vergi alacağı pay sahiplerine şirketlerden aldıkları kâr paylarının beyanını cazip hale getirmekte ise de, küçük kâr payları sahipleri gelir vergisi beyannamesi verseler dahi, vergi alacağından başka gelir vergisi farkı ödeyeceklerdir. Bu durum ise bu tür sermaye sahiplerinin gelir vergisi beyanname verme eğilimini olumsuz olarak etkileyecek, kâr payı % 50 oranında vergilendirilmiş olacaktır.

3. Yatırımların belli oranda tamamlanmış olması ve şirketleşmenin ülke çapında gelişmesi ve şirketlerin normal olarak kâr payı dağıtımına başlamış olmaları halinde vergi alacağı sayesinde ortaklar, kazanç dağıtımını teşvik edecekler, böylece kurum kazancı şirketlerden ortaklarına dönmüş olacaktır. Küçük tasarruf sahiplerinin şirket ortaklıklarına katılmadığı bugünkü ortamda vergi alacağı, büyük sermaye iştiraklerini teşvik edici nitelik taşımamaktadır.

4. Kurumlar vergisi oranı sermaye şirketlerinde % 40 a indirilmeli, buna karşılık vergi alacağı oranı küçük sermaye paylarını ve şirketleşmeyi özendirerek şekilde yeniden saptanmalıdır.

5. Gelir Vergisi tarifesi vergi alacağı oranının altında başlayacak şekilde yeniden düzenlenmeli, böylece küçük temettü sahiplerinin vergi alacağından bir kısmını geri almak için gelir vergisi beyannamesi verme eğilimi arttırılmalıdır.

**EK TABLO : I % 50 KURUMLAR VERGİSİNE TABİ TUTULAN KURUM KAZANÇLARININ GERÇEK KİŞİ ORTAKLARA DAĞITILMASI VE ORTAKLARIN ELDE ETTİKLERİ MENKUL S. İRATLARINI BEYAN ETME- LERİ HALİNDE VERGİLENDİRME TABLOSU :**

Dağıtılan Net Kâr Payı (TL)	%	50 Vergi Alacağı (TL)	Gel. Vergisine		Hesaplanan Gelir Vergisi (X)	Vergi Alacağı (Mahsup)	Ödenecek Gelir Vergisi TL.
			Tabi Gelir TL.				
1.000	+	500	1.500	X	600	500	100
2.000	+	1.000	3.000	X	1.200	1.000	200
5.000	+	2.500	7.500	X	3.000	2.500	500
10.000	+	5.000	15.000	X	6.000	5.000	1.000
15.000	+	7.500	22.500	X	9.000	7.500	1.500
20.000	+	10.000	30.000	X	12.000	10.000	2.000
30.000	+	15.000	45.000	X	18.000	15.000	3.000
50.000	+	25.000	75.000	X	30.000	25.000	5.000
75.000	+	37.500	112.500	X	45.000	37.500	7.500
100.000	+	50.000	150.000	X	60.000	50.000	10.000
200.000	+	100.000	300.000	X	120.000	100.000	20.000
500.000	+	250.000	750.000	X	300.000	250.000	50.000
600.000	+	300.000	900.000	X	360.000	300.000	60.000
650.000	+	325.000	975.000	X	390.000	325.000	65.000
660.000	+	330.000	990.000	X	396.000	330.000	66.000
665.000	+	332.500	997.500	X	399.000	332.500	66.550
666.666,70	+	333.333,30	1.000.000	X	400.000	333.333,30	66.666,70
700.000	+	350.000	1.050.000	X	422.500	350.000	72.500
800.000	+	400.000	1.200.000	X	490.000	400.000	90.000
900.000	+	450.000	1.350.000	X	557.500	450.000	107.500

Dağıtılan Net Kâr Payı (TL)	% 50 Vergi Alacağı (TL)	Gel. Vergisine Tabi Gelir TL.	Hesaplanan Gelir Vergisi (X)	Vergi Alacağı (Mahsup)	Ödenecek Gelir Vergisi TL.
1.000.000	+	1.400.000	X	500.000	80.000
1.200.000	+	1.800.000	X	600.000	160.000
1.300.000	+	1.950.000	X	650.000	177.500
1.330.000	+	1.995.000	X	665.000	182.500
1.333.333,70	+	2.000.000	X	666.666,30	183.333,70
1.340.000	+	2.010.000	X	670.000	184.000
1.400.000	+	2.100.000	X	700.000	195.000
1.500.000	+	2.250.000	X	750.000	212.500
1.800.000	+	2.700.000	X	900.000	265.000
1.900.000	+	2.850.000	X	950.000	282.000
2.000.000	+	3.000.000	X	1.000.000	300.000
2.500.000	+	3.750.000	X	1.250.000	425.000
3.000.000	+	4.500.000	X	1.500.000	550.000
3.333.333,70	+	5.000.000	X	1.666.666,30	633.333,70
3.500.000	+	5.250.000	X	1.750.000	700.000
4.000.000	+	6.000.000	X	2.000.000	900.000
4.500.000	+	6.750.000	X	2.250.000	1.100.000
4.600.000	+	6.900.000	X	2.300.000	1.140.000
4.800.000	+	7.200.000	X	2.400.000	1.220.000
4.900.000	+	7.350.000	X	2.450.000	1.260.000
5.000.000	+	7.500.000	X	2.500.000	1.300.000
6.000.000	+	9.000.000	X	3.000.000	1.700.000
6.500.000	+	9.750.000	X	3.250.000	1.900.000

6.666.666,70	+	3.333.333,30	=	10.000.000	X	5.300.000	—	3.333.333,30	1.966.666,70
7.000.000	+	3.500.000	=	10.500.000	X	5.650.000	—	3.500.000	2.150.000
8.000.000	+	4.000.000	=	12.000.000	X	6.700.000	—	4.000.000	2.700.000
9.000.000	+	4.500.000	=	13.500.000	X	7.750.000	—	4.500.000	3.250.000
10.000.000	+	5.000.000	=	15.000.000	X	8.800.000	—	5.000.000	3.800.000
12.000.000	+	6.000.000	=	18.000.000	X	11.050.000	—	6.000.000	5.050.000
15.000.000	+	7.500.000	=	22.500.000	X	14.237.500	—	7.500.000	6.737.500
16.000.000	+	8.000.000	=	24.000.000	X	15.550.000	—	8.000.000	7.550.000
16.666.666,70	+	8.333.333,30	=	25.000.000	X	16.300.000	—	8.333.333,30	7.966.666,70
25.000.000	+	12.500.000	=	37.500.000	X	24.500.000	—	12.500.000	12.050.000
30.000.000	+	15.000.000	=	45.000.000	X	29.500.000	—	15.000.000	14.500.000
40.000.000	+	20.000.000	=	60.000.000	X	39.400.000	—	20.000.000	19.400.000
50.000.000	+	25.000.000	=	75.000.000	X	51.300.000	—	25.000.000	26.300.000
60.000.000	+	30.000.000	=	90.000.000	X	55.300.000	—	30.000.000	25.300.000
70.000.000	+	35.000.000	=	105.000.000	X	69.100.000	—	35.000.000	34.100.000
80.000.000	+	40.000.000	=	120.000.000	X	79.000.000	—	40.000.000	39.000.000
90.000.000	+	45.000.000	=	135.000.000	X	88.900.000	—	45.000.000	43.900.000
100.000.000	+	50.000.000	=	150.000.000	X	98.800.000	—	50.000.000	48.800.000

a) (X) 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 2361 sayılı Kanunla değişik 103. maddesindeki vergi nispetlerine göre hesaplanmıştır.

b) Tablo mükellefin sadece beyana tabi gelirinin kurum kazancından aldığı kâr payı (Temettü) olduğu esasına göre düzenlenmiştir.

EK TABLO : II

Özel Kanunlarla Kurulan, Kurumlar vergisinden,  
Gelir Vergisinden veya her türlü vergi ve resimden  
muaf tutulan kurumlar ve müesseseler (\*)

KANUNUN		Kanunun Adı	İlgili Madde No.	
Numarası	Tarihi			
2486	2.6.1934	Kefalet Kanunu	Md.	11
5441	10.6.1949	Devlet Tiyatrosu Kuruluşu Hakkında Kanun	Md.	14
5539	16.2.1950	Kara Yolları Genel Müdürlüğü Kuruluş ve Görevleri Hakkın- da Kanun	Md.	22
6200	18.12.1953	Devlet Su İşleri Umum Mü- dürlüğü Teşkilat ve Vazifele- ri Hakkında Kanun	Md.	49
6207	21.12.1953	Avukatlar Yardımlaşma Kanunu	Md.	2
7163	25.6.1958	Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü Teşkilât Kanunu	Md.	25
205	3.1.1961	Ordu Yardımlaşma Kurumu Kanunu	Md.	35
1309	14.7.1970	Devlet Opera ve Balesi Genel Müdürlüğü Kuruluş Hakkında Kanun	Md.	23
1581	18.4.1972	Tarım Kredi Kooperatifleri ve Birlikleri Kanunu	Md.	19/B.a

(\*) Bu tabloya sadece kuruluş kanunlarında açıkça Kurumlar vergisi muafiyetine ilişkin hüküm bulunan müesseseler alınmıştır.