

MENKUL SERMAYE İRATLARININ VERGİLENDİRİLMESİ

Ahmet Tekin*

ÖZET

Menkul Sermaye İratlarının vergilendirilmesi sık değişen uygulamalara tabi olmaktadır. Özellikle Hazine'nin borçlanma ihtiyacı, menkul sermaye iratlarının beyanı ve diğer vergileme işlemlerinde önemli kolaylıkların sağlanmasına neden olmaktadır. Beyannameye dahil edilmeyen menkul sermaye iratları mükelleflerin daha düşük tarifelerde vergilenmesiyle sonuçlanmakta bu uygulamada vergi adaleti açısından önemli tartışmalara yol açmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Menkul Sermaye İradı, Kar Payı, Vergi Alacağı, enflasyondan arındırma oranı, Hazine Bonusu ve Devlet Tahvili

ABSTRACT

TAXATION OF RETURNS ON MONETARY CAPITAL

The taxation of monetary capital returns is subject to frequently changing regulations. Especially the treasury's need to borrow simplifies the declaration of taxable incomes and taxation. Those income declarations about monetary investment returns that are not subject to mandatory declaration result in taxation based on smaller rates. This causes serious debates. Whether the system is just or not.

GİRİŞ

Menkul Sermaye iratlarında vergilendirme yöntemi olarak, kaynaktan kesinti ve beyan yöntemi kullanılmaktadır. Önemli bir kısım iradın beyannameye dahil edilmemesi (toplama yapılmaması) mükelleflerin daha alt dilimlerden vergi ödemesi sonucunu doğurmaktadır.

Enflasyondan arındırma konusu da önemli tartışmalara neden olmaktadır.

1. MENKUL SERMAYE İRATLARINDA ELDE ETME

Gelir Vergisi açısından vergiyi doğuran olay, gelirin elde edilmesidir. Elde etme, geliri oluşturan kazanç ve iratlara hukuken ve iktisaden tasarruf edebilme olanağını ifade eder. Menkul sermaye iradında elde etme hukuki ve ekonomik tasarruf imkanının doğduğu anda gerçekleşir. Elde etmede asıl ölçü, gelirin gelir, sahibinin emrine amade kılınması anlamına gelen ekonomik tasarruf olmakla birlikte, bunun tespiti güç olduğu ve daha subjektif bir ölçü olduğu için hukuki tasarrufun esas alınması gerekir. Buna göre gelirin sahibi tarafından hukuken talep edilebilir hale geldiği anda ekonomik tasarrufunda doğduğu kabul edilir. Talep hakkı

*Yard. Doç. Dr., Dumlupınar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü

doğmuş olduğu halde gelirin elde edilmemiş olması halinde bunu ispat külfeti mükellefe aittir¹.

Menkul sermaye iratlarının elde edilmesinde (adi komandit şirketlerde komanditerlerin kar payları hariç) yetkili kurulların kar dağıtım kararı ve zamanı ile vade tarihlerine bağlı olmak üzere tahakkuk esaslı geçerli olmaktadır. Diğer bir deyimle vergiyi doğuran olay kar paylarının elde edilmesinde kar dağıtımının başladığı tarih, faizlerde ise bono, tahvil ve mevduatların vade tarihinde meydana gelmektedir. Tahsil işleminin yapıp yapılmaması belirleyici değildir. Çünkü, bu tarihlerde bir yandan hesaben ödeme meydana gelirken, diğer yandan da talep hakkı doğmaktadır².

19 Ocak 1996 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 191 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği’nde 3946 sayılı kanun ile yapılan değişiklikler sonrası, kurumlardan elde edilen kar paylarının vergilendirilmesine ilişkin esaslar açıklanırken; belirtilen tebliğin kar paylarının elde edilmesine ilişkin esaslar açıklanırken; belirtilen tebliğin kar paylarının elde edilmesi başlıklı B bölümünde aşağıdaki açıklamalar ile konuya netlik getirilmiştir.

“Mükelleflerce elde edilen kar paylarının hangi tarihte elde edildiğinin belirlenmesi, bu gelirin hangi yılın geliri olarak beyan edileceğinin saptanması bakımından önem taşımaktadır. Genel olarak, kar payları da dahil, menkul sermaye iratlarında “elde etme”, gelirin hukuki ve ekonomik tasarruf etme imkanının doğmuş olmasına bağlanmıştır. ‘Hukuki tasarruf’, gelir sahibinin gelir üzerinde talepte bulunma hakkını, ekonomik tasarruf ise ödemeyi yapacak olan tarafından, gelirin sahibinin emrine amade kılınmasını ifade eder. Buna göre, bir gelirin hukuken talep edilebilir hale geldiği halde, ödemeyi yapacak olanın yükümlülüklerini yerine getirmemek suretiyle gelirin fiilen sahibinin emrine amade kılınmaması halinde, gelir elde edilmiş kabul edilmeyecektir”³.

Bu genel açıklamalardan sonra aşağıdaki kısımda önce kar dağıtımını olmak üzere menkul kıymetlerden elde edilen iratların elde edilmesine ilişkin konular üzerinde durulacaktır.

1.1. Anonim Şirketlerde Kar Dağıtım

Anonim şirketlerde kar dağıtım kararını şirket genel kurulu vermektedir. Genel kurul kar dağıtım kararını vermiş ise, kar dağıtım tarihinde genel kurul tarafından kar dağıtım tarihinin tespitinin şirketin yönetim kuruluna bırakıldığı durumda ise, yönetim kurulunun tespit ettiği dağıtım tarihinde kar payı elde edilmiş kabul edilir. Ancak bu tarihte kurum

¹ Mustafa ERGİ ve Hidayet ALTINBAŞ, “Menkul Kıymetler ve Vergileme Esasları” II, Maliye Postası, 15 Aralık 1998, s.93.

² Sani AK, “Menkul Sermaye İratları ve Vergilendirilmesi”, Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog, Sayı: 142, s.50.

³ Daha fazla bilgi için bkz., A.Şahin SAVCI, “Menkul Sermaye İratlarından Kar Paylarında Vergiyi Doğuran Olay”, *Vergi Dünyası*, Sayı: 180, Ağustos 1996, s.57-63, Doğan ERDEM, “Vergi Alacağı”, *Vergi Sorunları*, s.80-81

tarafından çeşitli nedenlerle kar dağıtımına fiilen başlanmaması halinde kar paylarının fiilen dağıtımına başlandığı tarihte kar payı elde edilmiş sayılır. Kar dağıtımına başlandığı halde, ortağın kar payını tahsil etmemiş olması hukuki ve ekonomik tasarruf gerçekleştiğinden kar payının elde edilmesini engellemez.

Diğer taraftan, 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 olacaktır⁴.

1.2.Limited Şirketlerde Kar Dağıtım

Limited şirketlerde kar dağıtım kararı, şirketin ortak sayısının 20'den fazla olduğu durumlarda, şirket genel kurulu tarafından verilir. Ortak sayısının 20 veya daha olduğu durumda bu karar ortakların yazılı oyları ile alınır.

Her iki durumda da kar dağıtımına karar verilmiş ve kar dağıtım tarihi saptanmış ise, kar dağıtım tarihinde kar payı ortaklar tarafından elde edilmiş kabul edilir. Ancak, bu tarihte kurum tarafından çeşitli nedenlerle kar dağıtımına başlanmaması halinde, kar payları fiilen dağıtımına başlandığı tarihte elde edilmiş sayılır. Anonim şirketlerde olduğu gibi kar payının bu tarihten sonra tahsil edilmemiş olması elde etmeyi engellemez. Aynı şekilde kar dağıtımına ilişkin hukuki prosedür yerine getirilmemekle birlikte, karın ortaklara fiilen dağıtıldığı durumda da kar payının elde edilmesi gerçekleşmiş olur⁵.

1.3.Eshamlı Komandit Şirketlerde Kar Dağıtım

Eshamlı komandit şirketlerde kar dağıtımına ilişkin kararlar komanditerler genel kurulu tarafından anonim şirketlerin tabii olduğu, hükümler çerçevesinde verilir. Eshamlı komandit şirketlerde, anonim şirketlerin yönetim kuruluna ilişkin görev ve sorumluluklar komandite ortaklar tarafından yerine getirilir.

Buna göre, komanditerler genel kurulu tarafından kar dağıtımına karar verildiği ve kar dağıtım tarihinin genel kurul veya şirketi idare ve temsile yetkili komandite ortaklarca belirlendiği durumda, kar payı komandite ortaklarca tahsiline ilişkin olarak anonim ve limited şirket ortakları için yapılan açıklamalar bu şirketler için de geçerlidir⁶.

⁴ Erdal SÖNMEZ ve Garip AYAZ ,''4444 Sayılı Kanun Sonrası Menkul Sermaye İratlarının Beyanı ve Ortaya Çıkması Muhtemel Sorunlar I, Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog, Sayı:138, Ekim 1999,s.28-29.

⁵ SÖNMEZ ve AYAZ ''4444 Sayılı Kanun Sonrası Menkul Sermaye İratlarının Beyanı ve Ortaya Çıkması Muhtemel Sorunlar I'', a.g.m.,s.28-29.

⁶ Halil BAĞDINLI,''Menkul Sermaye İratlarının Vergilendirilmesi'',Vergi Sorunları Sayı:150, Mart 2001, s.100

1.4.Kooperatiflerde (Gelir-Gider farkı) Dağıtım

Kooperatifler Kanuna göre kooperatiflerin ortakları ile yapılan işlemlerden bir yıllık faaliyet sonunda elde edilen gelir-gider farkının ortaklar arasında, ortaklarla olan işlemleri oranında bölüşülmesi esastır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 75/2 maddesine göre kooperatiflerce ortaklara dağıtılan gelir-gider farkları menkul sermaye iradı olarak kabul edilmemiştir. Dolayısıyla, ortaklarca elde edilen bu mahiyetteki gelir-gider farkları verginin konusuna alınmamıştır.

Gelir –gider farkları ortakların kooperatife koydukları değerlerin yıllık faaliyet sonunda tekrar ortaklara iade edilmesi düşüncesi ile menkul sermaye iradı olarak kabul edilmemiştir.

Kooperatiflerde, gerek ortaklarla yapılan işlemlerden doğan kazancın ortaklara , kooperatiflerle yaptıkları işlemler oranı dışında dağıtılması, gerekse ortak dışı faaliyetlerden doğan gelir-gider farkının ortaklara dağıtılması durumunda ortaklarca elde edilen kazançlar kar payı olarak gelir vergisine tabi tutulmaktadır. Kooperatiflerin genel kurullarınca kazancın dağıtılmasına karar verildiği ve gelir-gider farkı dağıtım tarihinin tespit edildiği durumda kooperatif ortaklarınca gelir-gider farkının dağıtımına başlandığı tarihte elde edildiği kabul edilir⁷.

1.5. İş Ortaklıklarında Kar Dağıtım

İş ortaklıkları Kurumlar Vergisi Kanununun 1'inci maddesinin birinci fıkrasının (E) bendinde kurumlar vergisi mükellefi olarak sayılmıştır. Bu ortaklıklar, Kanununun 1'inci maddesinin (A), (B), (C) ve (D) bentlerinde yazılı kurumların kendi aralarında veya şahıs ortaklıkları veya gerçek kişilerle belli bir işin birlikte yapılmasını müştereken taahhüt etmek ve kazancı paylaşmak amacıyla kurulan ortaklıklardır. İş ortaklıklarında kazanç işin bitiminde paylaşılmakta olup, işin bitimi ise Gelir Vergisi Kanunu'nun 44'üncü maddesinde belirlenen esaslara göre tayin olunmaktadır.

Kurumlar Vergisi mükellefi olarak kabul edilen bu ortaklıklar, belirli bir süre içerisinde belirli bir işi sonuçlandırmak üzere kurulur, işin bitiminde yasal yükümlülükler yerine getirildikten sonra mükellefiyeti sona erdirilir. İşin bitiminde ortaya çıkan kazanç işin bittiği yılın kazancı olarak beyan edilerek vergilendirilir. Bu kazançların, Kurumlar Vergisi beyanname verme süresi içinde ortaklara dağıtıldığı kabul edilecektir.

İş ortaklıklarının gerçek kişi ortaklarının ortaklığın kazancından aldığı kar payı Gelir Vergisi Kanunu'nun 75/2 maddesinde menkul sermaye iradı olarak nitelendirilmiştir. İş ortaklıklarının kurum veya şahıs ortaklığı statüsündeki ortaklarının ortaklık kazancından aldıkları payları ise elde edeninin statüsüne göre kurum kazancı(iştirak kazancı) veya ticari kazanç olarak nitelendirilmektedir. Bu nedenle, menkul sermaye iradı veya ticari

⁷ SÖNMEZ ve AYZAZ, a.g.m., 30-31

kazanç olarak nitelendirilen kar paylarının gerçek kişilerce elde edilmesi halinde, bu kar paylarının beyan edilmesi gerekmektedir⁸.

1.6.Diğer Menkul Sermaye İratlarında Elde Etme

Menkul sermaye iratlarında elde etme “hukuki ve ekonomik tasarruf” ilkesine bağlanmış bulunmaktadır. Kar payı olarak değerlendirilen menkul sermaye iratlarının ne zaman elde edilmiş olacağı hususu yukarıda ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Menkul sermaye iratlarında elde etme hususunda kabul edilmiş olan kriterin tüm unsurlar için aynı olması nedeniyle Gelir Vergisi Kanunu’nun 75’inci maddesinde yer alan diğer menkul sermaye iratlarının elde edilmiş sayılacağı tarihlere de aşağıda kısaca değinilecektir⁹.

Gelir Vergisi Kanunu’nun 75’inci maddesinin 4’üncü bendinde yer alan menkul sermaye iradının elde edildiği tarih, kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarih olmaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu’nun 75’inci maddesinin 5’inci bendinde yer alan tahvil faizleri, faiz kuponunun üzerinde yazılı vade tarihlerinde, hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirlerde, yine vade tarihlerinde elde edilmiş sayılır.

Gelir Vergisi Kanunu’nun 75’inci maddesinin 6’ıncı bendinde yer alan alacak faizleri ile Gelir Vergisi Kanunu’nun 75’inci maddesinin 7’inci bendinde yer alan mevduat faizlerinde de vade tarihinde menkul sermaye iradı elde edilmiş kabul edilecektir. Ancak faiz peşin alınmış ise elde etme tahsilatı yapıldığı tarihte gerçekleşmiş olur.

Gelir Vergisi Kanunu’nun 75’inci maddesinin 8’inci bendinde yer alan hisse senetleri ve tahvillerin vadesi gelmemiş kuponlarının satışından elde edilen bedellerde ise, satış bedellerinin elde edilmesi tarihidir.

Gelir Vergisi Kanunu’nun 75’inci maddesinin 9’uncu bendinde yer alan iştirak hisselerinin sahibi adına henüz tahakkuk etmemiş kar paylarının devir ve temlik karşılığında alınan para ve ayınlar da devir ve temlik yapıldığı tarihte elde edilmiş olacaktır.

Gelir Vergisi Kanunu’nun 75’inci maddesinin 10’uncu bendinde yer alan her çeşit senetlerin iskonto edilmesi karşılığında alınan iskonto bedelleri ise, iskontonun yapıldığı gün elde edilmiş sayılacaktır.

Gelir Vergisi Kanunu’nun 75’inci maddesinin 12’inci bendinde yer alan faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kar payları ile kar ve zarar ortaklığı belgesi karşılığında ödenen kar payları ve özel finans kurumlarınca kar ve zarara

⁸ BAĞDINLI, a.g.m., s.101

⁹ BAĞDINLI, a.g.m., s.101-103

katılma hesabı karşılığında ödenen kar paylarında ise, menkul sermaye iradı kar payının dağıtılmaya başlandığı tarihte elde edilmiş sayılacaktır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 75'inci maddesinin 13'üncü bendinde yer alan vergi alacağı uygulamasında da elde etme kar payının dağıtıldığı tarihte gerçekleşecektir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 75'inci maddesinin 14. bendinde yer alan;repo işlemlerinde ise, menkul kıymetlerin iktisap edildiği veya elden çıkarıldığı tarihte gerçekleşecektir.

Dar mükellefiyete tabi mükelleflerde ise, menkul sermaye iradı, Türkiye'de emirlerine amade kılındığı tarihte elde edilmiş olacaktır. Bu iradın yurt dışına transferinde gecikmeler olması elde etme tarihini etkilemez.

Elde edilen menkul sermaye iradının TL veya yabancı para cinsinden olması ise sonucu etkilememektedir. İrat yabancı para cinsinden elde edilmiş ise, Gelir Vergisi Kanunu'nun 79'uncu maddesi uyarınca elde edildiği günün borsa rayici ile borsa rayici yoksa Maliye Bakanlığınca belirlenecek kur üzerinden TL'ye çevrilerek vergiye tabi tutulacaktır.

2.KAR PAYLARININ VERGİLENDİRİLMESİ

3946 Sayılı Kanun ile 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun bir kısım hükümleri değiştirilerek, kurumlardan elde edilen kar paylarının vergilendirilmesine ilişkin esaslar yeniden düzenlenmiştir. Ayrıca, yapılan bir değişiklikle kar payı elde edenlerin kar paylarının 1/3'ü (01.01.2000 tarihinden itibaren elde edilen kar paylarının 1/5'i) "vergi alacağı" olarak tanımlanmış ve bu tutar menkul sermaye iradı sayılmıştır. 19.01.1999 gün ve 22528 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan Gelir Vergisi Genel Tebliği ile kar payları ve vergi alacağı ilgili yeni düzenlemeler getirilmiştir¹⁰.

2.1.Kurumlardan Elde Edilen Kar Paylarının Vergilendirilmesi

2.1.1.Kar Payı Kavramı ve Türleri

Gelir Vergisi Kanunu' nunda kar payı kavramı tanımlanmamış, ancak Gelir Vergisi Kanunu'nun 75'inci maddesinde menkul sermaye iradı olarak nitelendirilecek olan bazı kar payı çeşitleri ismen sayılmıştır, bunlar¹¹:
-Her nevi hisse senetlerinin kar payları (kurucu hisse senetleri ve diğer intifa senetlerine verilen kar payları ve pay sahiplerine hazırlık dönemi için faiz olarak veya başka adlarla yapılan her türlü ödemeler ile Sermaye Piyasası Kanununa göre yatırım fonları katılma belgelerine ödenen kar payları dahil);
-İştirak hisselerinden doğan kazançlar (limited şirket ortaklarının ,iş ortaklıklarının ortakları ve komanditerlerin kar payları ile kooperatiflerin

¹⁰ O.Necdet ORHUN, "Kar Payı, Stopaj ve Sermaye İlişkisi", *Mükellefin Dergisi*, Sayı:85, Ocak 2000, s.10, BAĞDINLI, a.g.m., s.103

¹¹ Mustafa ÖZYÜREK, "Menkul Sermaye İratlarının Beyanı ve Türkiye Gerçeği", *Finansal Forum*, 27.3.2001, BAĞDINLI, a.g.m., s.103

ortakları ile yaptıkları muameleler nispetinde dağıtımını ise kazanç dağıtımını sayılmamaktadır). Adi Komandit şirketlerde komanditerlerin kar payları, şirket karının ilişkin bulunduğu takvim yılında elde edilmiş sayılır.

- Kurumların idare meclisi başkan ve üyelerine verilen kar payları: “Kurumlardan alınan kar payı kavramı yukarıda sayılan ve Gelir Vergisi Kanunu’nun 75’inci maddesinin ikinci fıkrasının 1,2 (adi komandit şirketlerde komanditerlerin kar payları hariç) ve 3 numaralı bentlerinde belirtilen paylarını ifade etmektedir. Aynı fıkranın 12’inci bendinde, faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kar payları ile kar ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kar payları ve özel finans kurumlarınca kar ve zarara katılma hesabına ödenen kar payları da menkul sermaye iradı sayılmıştır. Söz konusu menkul sermaye iratları anılan bentte “kar payı”sayılmakla birlikte, bu iratlar bir alacak hakkına dayanmakta olduğundan vergi uygulaması bakımından faiz geliri olarak kabul edilmekte ve faiz gelirlerinin tabi olduğu hükümlere göre vergilendirilmektedir. Dolayısıyla, bunlar kurumlardan alınan kar payı kavramı içinde değerlendirilmemektedir. 3946 Sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanunu’nun 75’inci maddesinin ikinci fıkrasının sonuna eklenen bir bent ile de 75’inci maddede tanımlanan “vergi alacağı menkul sermaye iradı sayılmış ve 85 ve 86’ıncı maddelerde yapılan değişikliklerle kurumlardan alınan kar paylarının bir unsuru olarak, kar paylarının tabi olduğu esaslar çerçevesinde beyan edilmesi ve vergilendirilmesi öngörülmüştür.

Türk Ticaret Kanunu’nda da kar payının tarifi yapılmamışsa da, yasada kar payı ile ilgili müteaddit maddeler vaaz edilmiş ve her pay sahibinin, kanun ve ana sözleşme hükümlerine göre, genel kurul’ca kendilerine dağıtmaya tahsis olunan safi kazançta, payı oranında katılacağı öngörülmüştür¹².

2.1.2.Kurumlardan Bedelsiz Alınan İştirak Hisseleri ve Hisse Senetleri

Kurumlar tarafından iç kaynaklar kullanılmak suretiyle sermaye artırımına gidildiği durumda, artırılan sermayeyi temsil etmek üzere ortaklara bedelsiz iştirak hisseleri veya hisse senetleri verilmektedir. Bedelsiz iştirak hissesi veya hisse senedi verilmesine neden olan sermaye artırımları kurumların iç kaynaklarını oluşturan sermaye yedekleri veya kar yedeklerinden karşılanmaktadır. Genel olarak kar yedekleri, yasal, statü ve olağanüstü yedekler ile yedek niteliğindeki karşılıklar ve özel-fonlar gibi işletme faaliyetleri sonucu elde edilen karların dağıtılmamış kısmını ifade eder. Sermaye yedekleri ise hisse senedi ihraç primleri; iptal edilen ortaklık payları, iktisadi kıymetlerin yeniden değerlendirilmesi veya maliyet artışına konu edilmesi sonucu oluşan fonlardan meydana gelir.

Dönem karından ayrılan yedeklerin herhangi bir yılda sermayeye ilave edilmesi, ortaklara fiilen dağıtılan kar payları ile kurumun sermaye

¹² ORHUN, a.g.m., s.7

artırımına iştirak edilmesi aynı mahiyettedir. Her iki halde de ortaklar kurum bünyesinde oluşan karlar üzerinde tasarrufta bulunma imkanına sahip olmaktadır. Dolayısıyla, kar yedeklerinden karşılanan sermaye artırımları sonucunda ortaklarca bedelsiz iştirak hissesi veya hisse senedi iktisabı, kurum açısından kar dağıtımı ve ortaklar açısından kar payı hükmündedir. Sermaye yedekleri ile sermaye artırımında bulunulduğu durumda ise, sermaye yedeklerinin mahiyeti icabı, bir kar dağıtımı söz konusu değildir. Zira sermaye yedekleri kurumun vergiye tabi karından ayrılan bir unsur olmayıp, çeşitli değerlendirme farklılıkları nedeniyle sermayede meydana gelen kayıpları karşılamak üzere kayden oluşturulan fonları ifade etmektedir. Bunların sermayeye ilavesi ile sermayede reel anlamda bir artış meydana gelmemektedir. Buna göre mevzuat çerçevesinde sermaye yedeği olarak nitelendirilen ve sermayeye ilavesi kar dağıtımı; sermayeyi ilave nedeniyle, ortaklara bedelsiz iştirak hissesi veya hisse senedi verilmesi de kar payı sayılmayan haller şunlardır:

Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin yeniden değerlendirilmesi nedeniyle oluşan yeniden değerlendirme fonlarının sermayeye ilavesi ;

İştirak hisselerinin, gayrimenkullerin ve amortisman tabi iktisadi kıymetlerin satışında, maliyet bedellerinin artırılması sonucu oluşan maliyet artış fonunun sermayeye ilavesi;

Kesilip satılmak üzere, ağaç yetiştiriciliğinde aktifleştirilen giderlerin yeniden değerlendirme, oranında artırılması sonucu oluşan gider artış fonunun sermayeye ilavesi;

Anonim şirketlerin kuruluşlarında veya sermayelerini artırdıkları sırada çıkardıkları sırada çıkardıkları hisse senetlerinin itibari değerlerinin üzerinde elden çıkarılmalarından sağlanan kazançların sermayeye ilavesi.

Olağanüstü kar yedekleri ise, önceki yıl kararları ve son yıl karı gibi adlarla belirtilen kar yedeklerinin sermayeye eklenmesi nedeniyle ortaklarca iktisap edilen iştirak hisseleri mukayyet değerleriyle; hisse senetleri ise itibari değerleri ile ortakların kar payını oluşturacaktır. Bu kar payları kurumlardan elde edilen kar paylarının tabi olduğu ve yukarıda yer alan açıklamalar çerçevesinde vergilendirilecektir.

Bilindiği gibi, kurumlarca sermaye artırımında bulunulduğunda, bu artırımın kaynaklarının ayrı ayrı gösterilmesi gerekmektedir. Kurumlar sermaye artırımını nedeniyle ortakların bedelsiz iştirak hissesi veya hisse senedi verdikleri sırada, sermaye artırımının kaynaklarını yazılı olarak ortaklarına bildireceklerdir. İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören hisse senetleri ile ilgili olarak bu mecburiyet, bedelsiz hisse senedi iktisabına aracılık eden borsa aracı kurumları vasıtasıyla yerine getirilecektir¹³.

¹³ BAĞDINLI, a.g.m., s.104-105

2.1.2.1.Kurumlar Vergisi Kanunu'nun Geçici 28/a Maddesi Kapsamında Yapılan Düzenleme

Kar yedeklerinden karşılanan sermaye artırımları sonucunda ortaklarca bedelsiz iştirak hissesi veya hisse senedi iktisabı, kurum açısından kar dağıtımı ve ortaklar açısından kar payı hükmünde sayılmaktadır. Ayrıca 31.12.1998 tarihine kadar yürürlükte bulunan, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun Geçici 23/a maddesi uyarınca; gayrimenkullerin ve iştirak hisselerinin satışından ve üretim tesislerinin yeni kurulan bir şirket aynı sermaye olarak konulmasından doğan ve sermayeye ilavesi şartıyla vergilendirilmeyecek kazanç, esas itibarıyla kar yedeği mahiyetinde olmakla birlikte, söz konusu maddenin üçüncü fıkrasında bu kazançların sermayeye ilavesinin kar dağıtımı sayılmayacağı belirtilmişti. Bu madde hükmü dikkate alındığında, anılan kazançların sermayeye ilavesi nedeniyle ortaklara verilecek bedelsiz iştirak hisseleri veya hisse senetlerinin kar payı olarak kabul edilmeyeceği sonucu ortaya çıkmaktaydı. Zira bu hükme istinaden, 31.12.1998 tarihine kadar bu yolla elde bedelsiz iştirak hisseleri veya hisse senetleri kar payı olarak kabul edilmemiştir.

Ancak bahse konu düzenlemenin yürürlük tarihinin 31.12.1998 tarihinde dolması nedeniyle kanun koyucu, Geçici 28/a maddesi ile uygulamanın süresini 31.12.2002 tarihine kadar uzatmış bulunmaktadır. Bahse konu madde ile süre uzatımı yapılmış olmakla birlikte kanunun geçici 28/a maddesinde 4503 Sayılı Kanun ile düzenleme yapılmadan önce , gayrimenkullerin ve iştirak hisselerinin satışından ve üretim tesislerinin yeni kurulan bir şirkete aynı sermaye olarak konulmasından doğan ve sermaye ilavesi şartıyla vergilendirilmeyecek kazancın, sermayeye ilavesinin kar dağıtımı sayılmayacağı belirtilmediğinden, söz konusu kazançların sermayeye ilavesi nedeniyle ortaklara verilen bedelsiz iştirak hisseleri ve veya hisse senetlerinin kar payı sayılarak vergilendirilmesi konusu, geçmiş yıllarda tartışma konusu olmuştur. Konu ile ilgili olarak farklı görüşler de ileri sürülmüş olmakla birlikte, 4503 Sayılı Kanun ile söz konusu maddeye eklenen hüküm ve bu konuda Maliye Bakanlığının 231¹⁴ Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile konu hakkında açıklamalarda bulunulmuştur. Söz konusu genel tebliğde açıklanan hususları kısaca aşağıdaki gibi özetleyebiliriz¹⁵.

“ 4369 Sayılı Kanunla değişik Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinin birinci fıkrasının 6/bi numaralı bendinde yer alan hükümle, kurumların Kurumlar Vergisinden istisna edilmemiş kazançları üzerinden

¹⁴ 231 Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği, 6.2.2000 Gün ve 23956 Sayılı Resmi Gazete'de Yayınlanmıştır.

¹⁵ Daha fazla bilgi bkz.Bülent OKUDAN, “Karın Sermayeye İlavesi Ortakların Beyanını Gerektirir mi ? “, *Vergi Dünyası*, Sayı:225, Mayıs 2000, s.38-41, BAĞDINLI, a.g.m., s,106-107, ORHUN, a.g.m., s.9-11, SANİ AK, ” Kurumlar Tarafından Sermayeye Eklenen Kazançlarla İlgili Kar Paylarının Vergilendirilmesi“, *Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog*“, Sayı:143, Mart, 2000,s.37-41

yapılacak tevkifat kazancın dağıtımına bağlanmıştır. Ayrıca yapılan düzenleme ile karın sermayeye ilavesinin kar dağıtımını sayılmayacağı belirtilerek, sermayeye eklenen karlar üzerinden tevkifat yapılmaması öngörülmüştür.

Karın sermayeye ilave edilmesinin kar dağıtımını sayılmayacağına ilişkin olarak Gelir Vergisi Kanunu'nun vergi tevkifatını düzenleyen 94'üncü maddesinde yer alan hüküm, bu madde uyarınca yapılacak tevkifat açısından bir belirleme yapmaktadır. Dolayısıyla gerçek kişi ortak tarafından, karın sermayeye ilavesi suretiyle elde edilen kar paylarının menkul sermaye iradı olarak Gelir Vergisi Kanunu'nun 85 ve 86'ncı madde hükümleri çerçevesinde beyan edilmesi gerekmektedir.

Bununla birlikte, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4503 Sayılı Kanunla değişik geçici 28'inci maddesinin (a) bendinin üçüncü alt bendinde " Bu kazançların sermayeye ilavesi nedeniyle ortaklarca elde edilen menkul sermaye iradı için beyanname verilmez..." hükmü yer almaktadır.

Bu hüküm uyarınca, geçici 28'inci madde kapsamındaki kazançların sermayeye ilave edilmesi nedeniyle ortaklarca elde edilen kar payları için tutarı ne olursa olsun beyanname verilmeyecek, diğer gelirler nedeniyle beyanname verilmesi halinde de bu kar payları beyannameye dahil edilmeyecektir".

Maliye Bakanlığı'nın, "karın sermayeye ilavesinin kar dağıtımını sayılacağı ve buna göre karını sermayeye ilave eden şirketlerin ortaklarının elde etmiş oldukları menkul sermaye iratlarını beyan etmeleri gerektiği" yönündeki 231 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği de, uygulamada oluşan sorunu çözüme kavuşturamamıştır.

Zira konu ile ilgili olarak Danıştay'da açılan dava neticesinde, Danıştay 4.Dairesi konu ile ilgili olarak öncelikle verdiği 02.10.2000 Tarih ve Esas No:2000/69 sayılı kararı ile yürütmeyi durdurmuş, akabinde verdiği 06.12.2000 Tarih ve Esas No:200/Karar No:2000/Sayı Kararı ile de 231 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin bahse konu bölümünü iptal etmiş bulunmaktadır.

Kısaca şu anda, karın sermayeye ilave edilmesi kar dağıtımını sayılmamakta, buna göre de karın sermayeye ilavesi dolayısıyla ne tevkifat yapılmasına ne de ortaklarca elde edilen bir menkul sermaye iradı olarak beyan edilmesine gerek bulunmamaktadır.

2.1.3.Yabancı Memleketlerde Elde Edilen Kar Payları

Tam mükellef gerçek kişilerin tam mükellef olmayan kurumlardan, başka bir deyişle, kanuni ve iş merkezinin her ikisi de birden Türkiye'de bulunmayan kurumlardan elde ettikleri kar paylarının Gelir Vergisi Kanunu'nun 85'inci ve 86'ncı maddeleri uyarınca elde ettikleri yılda yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir.

Türkiye'nin imzaladığı çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının, yabancı ülkelerde elde edilen kar payları ile ilgili olarak, 240 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği, 23.12.2000 Gün ve 24269 Sayılı Resmi Gazete'de

Yayınlanmıştır. Bunların vergilendirilmesine ve ödenen vergilerin mahsubuna ilişkin hükümler 191Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği ve 10.05 1996 tarih ve 22637 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 1 nolu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları genel tebliği çerçevesinde dikkate alınacaktır¹⁶.

2.1.4.Serbest Bölgelerde Faaliyet Gösteren Kurumlardan Elde Edilen Kar Payları

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun 6'ncı maddesinde, "Serbest bölgeler gümrük hattı dışında sayılır. Bu bölgelerde vergi, resim harç, gümrük ve kambiyo mükelleflerine dair mevzuat hükümleri uygulanmaz. İşleticiler ve kullanıcılar yatırım ve üretim safhalarında Bakanlar Kurulunca belirlenecek teşviklerden yararlandırılabilir.

Türkiye'deki tam ve dar mükellef gerçek ve tüzel kişilerin serbest bölgedeki faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazanç ve iratlar Türkiye'nin diğer yerlerine getirildiğinin kambiyo mevzuatına göre tevsiki halinde de gelir ve kurumlar vergisinden muaftır". Hükümü yer almaktadır. Bu hükümlerle serbest bölgelerde elde edilen kazançların Türkiye'de vergilenmemesi öngörülmüştür.Bu hükme göre, Kurumlar Vergisi mükelleflerinin serbest bölgelerdeki faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar, Kurumlar Vergisi'ne tabi tutulmamaktadır.

Ancak bu istisna gerçek ve tüzel kişilerin serbest bölgelerdeki faaliyetlerinden elde edilen kazançları ile sınırlıdır. Bir kurumun serbest bölgelerdeki faaliyetlerinden sağlanan kazançların ortaklara kar payı olarak dağıtılması halinde, kurumun kazancının tamamen veya serbest bölgelerdeki faaliyetlerinden elde edilip edilmediğine bakılmaksızın bu kar paylarının, elde eden tam mükellef gerçek kişiler tarafından Gelir Vergisi Kanunu'nun 85 ve 86'ncı maddeleri hükümleri çerçevesinde menkul sermaye iradı olarak beyan edilmesi gerekmektedir¹⁷.

3.VERGİ ALACAĞI

3.1. Vergi Alacağının Tanımı

Vergi alacağı kurumlardan kar payı elde eden gerçek kişilerin artan oranlı vergi tarifesi üzerinden vergilendirilmeleri ve vergi mükerrerliğinin önlenmesi amacıyla vergi alacağı müessesesi getirilmiştir. Bu uygulama üniter vergi sisteminin gereğidir¹⁸. Vergi mevzuatımıza 01.01.1995 tarihinden bu yana uygulanmakta olan "Vergi Alacağı müessesesi ile ilgili olarak, Maliye Bakanlığı uyulması gereken usul ve esasları 191 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile açıklamıştır.

¹⁶ Necdet TIRIŞKAN,' ' Kar Paylarının Vergilendirilmesi'' Vergi Sorunları, Sayı:108, s.30.

¹⁷ TIRIŞKAN, a.g.m., s.30, BAĞDINLI, a.g.m., s.107-108

¹⁸ Ali İbrahim AYDIN, Vergi Alacağı Müessesine Farklı Bir Yaklaşım'', *Vergi Sorunları*, Sayı:93, s.99

Gelir Vergisi Kanunu'nun 75/1-2 ve 3. maddelerinde menkul sermaye iradı sayılan kar paylarının, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesi uyarınca vergi tevkifatına tabi tutulması öngörülmüş, tevkifat oranı da kurumun halka açık şirket olup olmamasına göre farklılaştırılmıştır. Bu düzenlemelerin bir sonucu olarak da, Gelir Vergisi Kanunu'nun 75/1-2 ve 3.maddelerinde yer alan kar paylarını elde edipte beyan etmek zorunda bulunan mükelleflerin "vergi alacağını" hesaplayarak beyan etmeleri gerekliliği de mevzuata yeniden girmiştir. 3946 Sayılı Kanun ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 75'inci maddesinin ikinci fıkrasına eklenen 13'üncü bent hükmüyle" vergi alacağı" menkul sermaye iradı olarak kabul edilmiştir. "vergi alacağı" kavramı ise, aynı kanunun eklenen mükerrer 75'inci maddede tanımlanmıştır.Buna göre:

"Tam mükellefiyete tabi kurumlarca :

-Tam mükellefiyete tabi gerçek kişilere dağıtılan kar paylarının,

-Adi ortaklıklara, kollektif ve adi komandit şirketlere dağıtılan kar paylarının,

-Eshamli komandit şirketlere dağıtılan kar paylarından bu şirketlerin komandite ortaklarına isabet eden kısmın,

1/3'ü(4369 sayılı yasa ile yapılan değişiklik uyarınca 01.01.2000 tarihinden itibaren 1/5'i) bunların vergi alacağını teşkil eder".

4369 sayılı yasa ile değiştirilmeden önce maddenin son fıkrasında, yatırım fonlarının katılma belgeleri ile yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kar payları için vergi alacağının hesaplanmayacağı hüküm altına alınmıştı.

Ancak 4369 sayılı yasa ile bu fıkra kaldırıldığından dolayı, 01.01.19999 tarihinden itibaren, yatırım fonlarının katılma belgeleri ile yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kar payları için de vergi alacağının hesaplanması gerekmektedir.Vergi alacağı, kar payları için yıllık beyanname verilerek vergi alacağı dahil kar paylarının beyannameye toplandığı durumda bu gelirler üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilecektir. Başka bir deyişle, vergi alacağı hem menkul sermaye iradı hem de mahsubu gereken bir vergi niteliğindedir.Vergi alacağı hesaplanırken göz önünde bulundurulması gereken esasları aşağıdaki gibi sıralayabiliriz¹⁹:

-Kar payını dağıtan kurum tam mükellef olmalıdır.

-Vergi alacağı Gelir vergisi Kanununun 75'inci maddesinin ikinci fıkrasının 1,2 ve 3 numaralı bentlerinde yazılı kar payları için hesaplanacaktır.

-Kar paylarının kurum bünyesinde vergilendirilmemiş olması vergi alacağının hesaplanmasına etki etmemektedir.

¹⁹ Şefik ÇAKMAK, "Vergi Alacağında Fon Uygulaması", *Vergi Dünyası*, Sayı:195, s. 11-17, Ali İbrahim AYDIN, "Vergi Alacağı Müessesine Farklı Yaklaşım" *Vergi Sorunları*, Sayı:93, s.99-102.

Ayrıca kar payları için, Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 75'inci maddesi uyarınca; tam mükellefiyete tabi gerçek kişiler, adi ortaklıklar, kollektif ve komanditi şirketler ve eshamlı komandit şirketler (komandite ortağa isabet eden kısım için),elde ettikleri kar payları için kar payı tutarının 1/5'i oranında vergi alacağı hesaplamak zorundadırlar. Bunların dışında kalan gerçek ve tüzel kişiler ise vergi alacağı hesaplamayacaklardır.

3.2.Vergi Alacağının Hesaplanması, Beyanı ve Mahsubu

3.2.1.Tam Mükellefiyete Tabi Gerçek Kişilerce Vergi Alacağının Hesaplanması, Beyanı ve Mahsubu

3.2.1.1.Ticari Faaliyete Bağlı Olarak Elde Edilen Kar Payı ve Vergi Alacağı

Gelir Vergisi Kanunu'nun 75'inci maddesinin son fıkrası hükmüne göre, menkul sermaye iratları, bunları sağlayan sermaye sahibinin ticari faaliyetine bağlı bulunduğu takdirde, ticari kazancın tespitinde dikkate alınır. Başka bir deyişle, ticari varlığa dahil bulunan nakdi veya para ile temsil edilen sermaye dolayısıyla elde edilen iratlar ticari kazancın bir unsuru olarak ticari kazanca ilişkin hükümler çerçevesinde tespit edilir ve vergilendirilir.

Bu hüküm. Bir gerçek kişinin şahsi ticari faaliyetine bağlı olarak kurumlardan elde ettiği ve ticari kazanç olarak nitelendirilen kar paylarını da uygulanır. Buna göre, kurumlardan elde edilen kar payları ve kar payının 1/5'i tutarında hesaplanan vergi alacağı, kar payının elde edildiği yıl ticari hasılatı dahil edilecektir. Hasılat yazılan bu vergi alacağı, ticari kazancın beyan edildiği yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilecektir.

3.2.1.2.Ticari Faaliyet Bağlı Olmaksızın Elde Edilen Kar Payı ve Vergi Alacağı

Gelir Vergisi Kanununun 75'inci maddesinde, gerçek kişilerin kurumlardan elde ettikleri kar payları ve bunlar üzerinden hesaplanan vergi alacağı menkul sermaye iradı sayılmıştır. Söz konusu iratların bir ticari faaliyete bağlı olmaksızın elde edildiği durumda, bunların vergilendirilmesi kanunen menkul sermaye iratlarına ilişkin hükümlerine göre yapılacaktır.

Tam mükellef gerçek kişilerce beyanname verildiği ve kar payları ile vergi alacağının beyannameye dahil edildiği durumda, beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilecektir²⁰.

3.2.1.3.Adi Ortaklıklar ve Kollektif Şirketlerce Vergi Alacağının Hesaplanması , Beyanı ve Mahsubu

Gelir Vergisi Kanunu'nun 3946 sayılı kanunla eklenen mükerrer 75'inci maddenin birinci fıkrasının 2 numaralı bendi hükmüne göre, tam mükellefiyete tabi kurumlarca adi ortaklıklara ve kollektif şirketlere dağıtılan kar paylarının 1/5'i, bunların vergi alacağını oluşturmaktadır. Adi

²⁰ Osman PEHLİVAN,Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, s. , Eser Ofset, 2001, Trabzon.

ortaklıklar ve kollektif şirketler elde ettikleri bu kar paylarına ilişkin ve bunlara ilişkin vergi alacağını kar paylarını elde ettikleri yılda hasılat yazacaklardır. Başka bir deyişle, elde edilen kar payları ve bunlarla ilgili vergi alacağı ticari kazancın tespitine ilişkin esaslar çerçevesinde değerlendirilecektir. Söz konusu vergi alacağı ortaklarca verilecek yıllık gelir vergisi beyannamelerinde hesaplanan gelir vergisinden hisseleri oranında mahsup edilecektir.

Adi ortaklıklar ve kollektif şirketlerde ortakların ortaklık veya şirket karından aldıkları pay şahsi ticari kazanç hükmündedir. Dolayısıyla, kurumlardan alınan kar payları ile bunlara ilişkin vergi alacağının da ortaklar tarafından şahsi ticari kazancın bir unsuru olarak beyan edilmesi gerekmektedir²¹.

3.2.1.4. Adi Komandit Şirketlerde Vergi Alacağının Hesaplanması Beyan ve Mahsubu

Gelir Vergisi Kanunu'nun 3946 sayılı kanunla eklenen mükerrer 75'inci maddenin birinci fıkrasının 2 numaralı bendi hükmüne göre, tam mükellefiyete tabi kurumlarca adi komandit şirketlere dağıtılan kar paylarının 1/5'i bunların vergi alacağını oluşturmaktadır.

Adi komandit şirketler, adi ortaklıklar ve kollektif şirketlerde olduğu gibi elde ettikleri bu kar paylarını aldıkları yıl hasılat yazacaklardır. Bu vergi alacağı ortaklarca verilecek yıllık gelir vergisi beyannamelerinde, hesaplanan gelir vergisinden hisseleri oranında mahsup edilecektir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 37'inci maddesinin üçüncü fıkrası hükmüne göre, adi komandite ortakların ortaklık karından aldığı pay şahsi ticari kazanç hükmündedir. Aynı Kanunun 75'inci maddesinin ikinci fıkrasının 2 numaralı bendi hükmüne göre ise komanditer ortakların adi komandit şirketlerin karından aldıkları pay menkul sermaye iradı kabul edilmiştir. Kar paylarının ve vergi alacağının komandite ve komanditer ortaklarca beyanı ve vergi alacağının mahsubu, esas itibarıyla adi ortaklıklar ve kollektif şirketlerin ortaklarınca yapılan beyan ve mahsup gibidir. Tek fark komanditer ortakların, şirket karından aldıkları payı ticari kazanç değil menkul sermaye iradı olarak beyan etmeleridir.

3.2.1.5. Eshamlı Komandit Şirketlerde Komandite Ortağın Vergi Alacağının Hesaplanması

Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 75'inci maddesine göre, tam mükellefiyete tabi kurumlarca, eshamlı komandit şirketlere dağıtılan kar paylarında bu şirketlerin komandite ortaklarına isabet eden kısmın 1/5'i komandite ortakların vergi alacağını oluşturacaktır. Eshamlı komandit şirketlerin diğer kurumlardan aldıkları kar payları için kendilerinin vergi alacağı hesaplanması ve bu tutarı adi ortaklıklar, kollektif şirketler ve adi komandit şirketlerde olduğu gibi hasılat yazmaları söz konusu değildir. Vergi

²¹ Özhan ULUATAM, Örnekler, Belgeler ve Mahkeme Kararlarıyla Vergi Hukuku Genel Esaslar ve Vergiler, s:305-306, Seçkin Yayınevi, 1995, Ankara.

alacağı, bu kurumların sadece komandite ortakları tarafından şirketteki hisseleri nispetinde hesaplanacaktır.

Eshamli Komandit şirketler Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2'inci maddesinde kurumlar vergisi mükellefi olarak sayılmışlardır. Ayrıca, aynı kanunun 14'üncü maddesinin 5 numaralı bendinde, eshamli komandit şirketlerde kurum kazancının tespitinde komandite ortakların kar hissesinin gider olarak indirileceği belirtilmiştir. Düzenleme, eshamli komandit şirketlerde komandite ortakların, ortaklıktan aldıkları kar paylarının şahsi ticari kazanç hükmünde olduğunu belirten Gelir Vergisi Kanunu'nun 37'inci maddesinin üçüncü fıkrası hükmüyle paralellik arz etmektedir. Buna göre, eshamli komandit şirketlerin komandite ortaklarının kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılan kar payları oldukları yılın ticari kazancı olarak beyan edilmek durumundadır.

Eshamli komandit şirketin ilgili dönemin karını dağıtıp dağıtmaması veya kısmen dağıtması, komandite ortağın şirket karından hissesine düşen kısmın ilgili yıl ticari kazancı olarak beyan edilmesi yükümlülüğüne etki etmemektedir²².

Eshamli Komandit şirketlerin diğer kurumların sermayesine iştirak etmeleri nedeniyle aldıkları kar payları üzerinden sadece şirketin komandite ortakları için vergi alacağı hesaplanacak olup, komanditer ortaklar için vergi alacağı hesap edilmeyecektir. Ancak, eshamli komandit şirketlerin kar dağıtımını yapması halinde komanditer ortaklar Gelir Vergisi Kanunu'nun 75, mükerrer 75, 85 ve 86'inci maddelerindeki esaslar çerçevesinde eshamli şirketten aldıkları kar payları üzerinden vergi alacağı hesaplayabileceklerdir.

4.MENKUL SERMAYE İRATLARI İLE İLGİLİ İSTİSNALAR

4.1.Gelir Vergisi Kanunu Geçici 27.Madde

Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 27.maddesi ile; menkul kıymet sahiplerinin, menkul kıymet alım satımına yetkili olan bankalar ve aracı kurumlar(borsa komisyoncuları dahil) vasıtasıyla menkul kıymetlerini elden çıkarmak suretiyle sağladıkları kazançlar, (Gelir Vergisi Kanunu'nun 75'inci maddesinin ikinci fıkrasının 5 numaralı bendinde yer alan menkul kıymetlerin elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar hariç) 31.12.1999 tarihine kadar Gelir Vergisinden istisna edilmiştir.

4369 sayılı yasa ile yapılan düzenleme neticesinde, vergi oranlarındaki indirimler yoluyla vergi tabanının yaygınlaştırılmasının amaçlandığı gerekçesiyle menkul kıymet alım satımına ilişkin istisna 01.01.1999 tarihinden itibaren kaldırılmıştır.

4.2.Gelir Vergisi Kanununun 76. Ve Geçici 39/5. Maddeleri

4369 sayılı yasa ile yapılan düzenleme ile , 01.01.1999 tarihinden geçerli olmak üzere; 75.maddenin ikinci fıkrasının 5,7,12 ve 14 numaralı

²² BAĞDINLI, a.g.m., s.118

bentlerinde yer alan menkul sermaye iratlarına yeniden değerlendirme oranının, aynı dönemdeki devlet tahvili ve hazine bonusu ihalelerinde oluşan bileşik ortalama faiz oranına bölünmesi suretiyle bulunacak indirim oranının uygulanması suretiyle bulunacak kısım, bu iratların beyanında indirim olarak dikkate alınacaktır. Ancak bu uygulamadan döviz cinsinden açılan hesaplara ödenen faiz ve kar payları, döviz cinsinden ihraç edilen menkul kıymetlerden elde edilen menkul sermaye iratları yararlanamayacaktır. Zira, bu menkul sermaye iratları üzerinde var olan enflasyonun etkisi 75/5. madde de yapılan düzenleme ile giderilmiş bulunmaktadır.

4369 sayılı yasa ile getirilen bu düzenleme, menkul kıymetler yatırım fonu ve ortaklıkları, risk sermayesi yatırım fonları ve ortaklıkları ve gayrimenkul yatırım fonları ve ortaklıklarından sağlanan kar payları hakkında da uygulanacak, ancak ticari işletmelere dahil bu tür gelirler için indirim uygulanmayacaktır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 76.maddesine eklenen bu fıkra hükmü aslında aynı kanununun geçici 39/5. maddesinde yer alan düzenlemenin devamı niteliğindeki bir düzenlemedir. Zira geçici 39/5 maddede yer alan bu düzenleme de bir süre sınırı bulunmakta iken 4369 sayılı yasa ile bu uygulama süre sınırı olmaksızın uygulanmak üzere 01.01.1999 tarihinden itibaren 76. maddenin içerisine eklenmiş bulunmaktadır. Buna göre 31.12.1998 tarihine kadar elde edilen bahse konu menkul sermaye iratları için indirim oranı uygulaması geçici 39/5.maddeye göre yapılacak, bu tarihten sonra ise uygulama Gelir Vergisi Kanunu'nun 76.maddesinin ikinci fıkrasına göre yapılacaktır.İndirim oranının uygulanmasıyla ilgili olarak 209 ve 220 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğindeki hükümleri çerçevesinde aşağıda değinilmeye çalışılmıştır.

Enflasyondan arındırma olayı rantiye kesimi için enflasyon muhasebesi²³ şeklinde 1.1.1997 tarihinden itibaren uygulanmaya başlanmış ve bu uygulama Maliye Bakanlığının uygulamasıyla enflasyon muhasebesi sınırlarını aşmış, bu kesime katmerli bir vergi avantajı sağlanmıştır.

4.2.1.İndirim Oranı Uygulaması

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 3946 sayılı Kanunla yapılan değişikliklerle, 1.1.1997 tarihinden itibaren elde edilen, 75'inci maddenin ikinci fıkrasının 5,7,12 ve 14 numaralı bentlerinde yazılı bulunan menkul sermaye iratlarının, belli bir tutarı aşması halinde yıllık beyanname ile beyan edilmesi mecburiyeti getirilmiştir.

Aynı Kanunun geçici 39'uncu maddesinin 5 numaralı bendi ile de yıllık beyanname ile beyanı gereken söz konusu gelirlerin ve alacak faizlerinin, bu maddede belirlenen esaslar çerçevesinde Maliye Bakanlığınca hesaplanacak indirim oranının uygulanması suretiyle bulunacak kısmı, 31.12.1999 tarihine kadar vergiden istisna edilmiştir. Ancak bu madde

²³ Seyit Ahmet BAŞ, Menkul Sermaye İratlarında Enflasyondan Arındırma Bilmecesi", *Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog*, Sayı:137, Eylül 1999, s.39, BAĞDINLI, a.g.m., s.120

hükmü de daha öncede belirtildiği üzere, 4369 sayılı yasa ile 01.01.1999 tarihinden itibaren kaldırılarak, aynı kanunun 76. maddesine eklenmiş bulunmaktadır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 76. maddesine 4369 sayılı yasa ile eklenen bu fıkra ile süre sınırı olmaksızın 01.01.1999 tarihinden geçerli olmak üzere 76. maddenin ikinci fıkrasına ilave edilen yeni düzenlemede aşağıdaki gibidir.

“75’inci maddenin ikinci fıkrasının 5,6,7,12 ve 14 numaralı bentlerinde yer alan menkul sermaye iratlarına (döviz cinsinden açılan hesaplara ödenen faiz ve kar payları, dövize, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymetler ile döviz cinsinden ihraç edilen menkul kıymetlerden elde edilenler) aşağıda belirtilen indirim oranının uygulanması suretiyle bulunacak kısım, bu iratların beyanı sırasında indirim olarak dikkate alınır. Bu hükmün tevkif yoluyla kesilen vergiye şumulü yoktur. Bu indirim, menkul kıymetler yatırım fonları ve ortaklıkları, risk sermayesi yatırım fonları ve ortaklıkları ve gayrimenkul yatırım fonları ve ortaklıklarından sağlanan kar payları hakkında da uygulanır. Ticari işletmelere dahil bu tür gelirler hakkında indirim uygulanmaz. İndirim oranı, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre o yıl için tespit edilmiş olan yeniden değerlendirme oranının, aynı dönemde devlet tahvili ve hazine bonusu ihalelerinde oluşan bileşik ortalama faiz oranına bölünmesi suretiyle Maliye Bakanlığı’nca tespit edilir”. Bu istisnanın esasları aşağıda ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

4.2.1.1.İndirim Oranı Uygulanacak ve Uygulanmayacak Olan Gelirler

Gelir Vergisi Kanunu'nun 76.maddesi uyarınca, 75/5,6,7,12 ve 14. bendinde yer alan menkul sermaye iratlarının indirim oranı uygulanması suretiyle bulunacak kısmı gelir vergisinden istisnadır: Bunlar:

-Her nevi tahvil faizleri ve hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Kamu Ortaklığı İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler(GVK Md.75/5)

-Alacak Faizleri(GVK.Md.75/6),

-Mevduat Faizleri(GVK.Md.75/7),

-Faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kar payları, kar ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kar payları ve özel finans kurumlarınca kar ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kar payları, (GVK.75/12),

Repo Kazançları,(GVK.Md.75/14),

-Menkul kıymetler yatırım fonları ve ortaklıkları, risk sermayesi yatırım fonları ve ortaklıkları ve gayri menkul yatırım fonları ortaklıklarından sağlanan kar payları(GVK.Md.75/1)

Burada mükelleflerin dikkate alması gereken önemli nokta ise, ticari işletmelere dahil kazanç ve iratlarla ilgilidir. Buna göre, ticari işletmelere dahil kazanç ve iratlar için indirim oranı uygulanması suretiyle istisna hesaplanması söz konusu olmadığından, bu mükellefler elde ettikleri bu tür gelirleri indirim uygulanmaksızın beyannameye yansıtacaklardır.

4.2.1.2. Gelir Vergisi Kanununun Geçici 55.Maddesi

Gelir Vergisi Kanunu'nun 76. maddesi uyarınca indirim oranı Gelir Vergisi Kanunu'nun 75/7, 12 ve 14. bentlerinde yer alan menkul sermaye iratları için de uygulanacaktır. Ancak Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 55 maddesi hükmü uyarınca 01.01.1999-31.12.2002 tarihleri arasında elde edilen ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş bulunan Gelir Vergisi Kanunu'nun 7,12 ve 14 numaralı bentlerinde yazılı menkul sermaye iratları ile menkul kıymet yatırım fonlarının katılma belgelerine ödenen kar payları için yıllık beyanname verilmeyeceği ayrıca, diğer gelirler dolayısıyla beyanname verilse dahi bu üç gelirin beyana dahil edilmeyeceği hüküm altına alındığı için, 2000 yılı içerisinde elde edilen mevduat faizleri (GVK Md.75/7), faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kar payları ve, kar ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kar payları(GVK Md.75/12) ile repo kazançları (GVK.Md.75/14) için indirim oranı uygulamanın geçerliliği kalmamış bulunmaktadır.

4.2.1.3. İndirim Oranı

Gelir Vergisi Kanunu'nun 76'ncı maddesi uyarınca indirim oranı; Vergi Usul Kanunu Hükümlerine göre tespit edilmiş olan yeniden değerlendirme oranının, aynı dönemde devlet tahvili ve hazine bonusu ihalelerinde oluşan bileşik ortalama faiz oranına bölünmesi suretiyle Maliye Bakanlığınca hesaplanmaktadır. Maliye Bakanlığınca 2000 yılına ilişkin indirim oranı aşağıdaki gibi belirlenmiştir.

Vergi Usul Kanunu hükümleri göre 2000 yılı için tespit edilmiş olan yeniden değerlendirme oranı %56 'dır. Aynı dönemde Devlet tahvili ve hazine bonusu ihalelerinde oluşan bileşik ortalama faiz oranı ise%37'dir . Bu oranlar dikkate alındığında, 2000 yılı gelirlerine uygulanacak indirim oranı birden büyük çıkmaktadır. 240^{24} Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile $\%56 / \%37 = \% 151$ olarak tespit edilmiştir²⁵.

İndirim oranının birden büyük olması dolayısıyla, 2000 takvim yılında elde edilen menkul sermaye iratlarından:

-Gelir Vergisi Kanunu'nun 75'inci maddesinin ikinci fıkrasının 5 numaralı bendinde sayılan her nevi tahvil ve hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler,

-Her nevi alacak faizleri,

-Menkul Kıymetler yatırım ortaklıklarından sağlanan kar payları, beyan edilmeyecektir.

Ayrıca daha öncede değinildiği üzere Döviz, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymetler ile döviz cinsinden ihraç edilen menkul kıymetlerden elde edilen menkul sermaye iratlarının beyanında indirim

²⁴ 240 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği, 23.12.2000 Gün ve 242469 Sayılı Resmi Gazete'de Yayınlanmıştır.

²⁵ ÖZYÜREK, a.g.m., s.3

oranının uygulanması mümkün bulunmamaktadır. Aynı zamanda ticari işletmelere dahil kazanç ve iratlar için indirim oranı uygulanması da söz konusu olamayacaktır.

4.2.1.4. İndirim Oranı Uygulanmasında Özellik Arz eden Hususlar

İndirim oranı uygulamasında özellikle ölüm halinde, indirim oranının tespit ve ilan tarihi uygulamada sorunlara yol açmaktadır. Bilindiği üzere ölüm halinde beyannamelerin ölüm tarihini izleyen 4 ay içinde verilmesi gerekmektedir. Ancak bazı durumlarda ölüm tarihine bağlı olarak indirim oranının tespitinden önce gelirlerin beyan edilmesi gerekebilmektedir. Bu durumda indirim oranına bağlı olarak istisna tutarı ve dolayısıyla da gelirin beyan sınırını geçip geçmediği ve eğer geçiyorsa matrahın tutarının tespiti mümkün olamadığından, bu gelirlerin beyanı mümkün olamamaktadır.

Bu zorunluluk nedeniyle, ölüm olayının 2000 veya daha sonraki yıllarda olması halinde, beyannamenin bir önceki yıla ilişkin olarak tespit ve ilan edilmesiyle bu oran baz alınarak 1 ay içerisinde verilecek beyannameye gerekli mahsubun yapılması gerekecektir.

İndirim oranında özellik arz eden bir husus ise müşterek hesaplarda kendisini göstermektedir. Bilindiği üzere çoğunlukla aile fertleri bankalarda açtıkları müşterek hesaplarla yatırımlarda bulunmaktadırlar. Bu yatırım neticesinde elde edilen gelirin vergilendirilmesinde ise genellikle tereddüde düşülmektedir. Zira müşterek hesaplardan elde edilen gelirler aslında bir tek şahsa ait olmayan gelirleridir. Bu nedenle vergilemede müşterek hesabın taraflarının hisseleri oranında mı yoksa başka tarzda mı vergileme yapılacağı uygulamada tereddütlere neden olmaktadır. Konuyla ilgili olarak yapılan bir başvuru neticesinde Maliye Bakanlığı, müşterek hesaplardan elde edilen gelir kime ödenmişse ödenen şahsın ödenen bu gelirin tamamının beyanla mükellef olduğunu belirtmiş bulunmaktadır²⁶.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 75/5 maddesi kapsamında "Devlet Tahvili" ve "Hazine Bonusu" vb. menkul kıymetlerden gelir elde edenlerde tereddüt devam etmektedir. Konu ile ilgili olarak Maliye Bakanlığının görüşünü bir muktezaya dayanarak vermesi mükelleflerin, bunun bakanlığın nihai görüşü olmadığını bilmeleri gerekecektir. Çünkü muktezalar içerikleri gereği, ancak verildiği şahsa hüküm ifade eden belgelerdir. Dolayısıyla verilmiş bir muktezaya istinaden aynı durumda olsa dahi tüm mükelleflere aynı şekilde işlem yapılması mümkün olmayabilmektedir. Bu nedenle aynı veya benzeri durumdaki mükelleflerin de Vergi Dairesi Başkanlıkları, Defterdarlık veya bakanlık kanalı ile görüş almalarında fayda bulunmaktadır²⁷.

²⁶ Maliye Bakanlığı ,23.02.1998 gün B.07.0.GEL.0.40/4006-261/006372 Sayılı Mukteza

²⁷ BAĞDINLI, a.g.m., s.124-125

4.2.1.5.İndirim Oranına Tabi Menkul Sermaye İratlarının Yıllık Beyanı

4444 Sayılı kanun ile Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 55. madde ile menkul sermaye iratlarının beyanı ile ilgili yeni düzenlemeler yapılmış bulunmaktadır.4444 Sayılı Kanun ile yapılan bu düzenlemeye göre geçici 55. madde hükmü aşağıdaki hükümleri içermektedir:

“01.01.1999-31.12.2002 tarihleri arasında elde edilen ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş bulunan Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesinin 7, 12 ve 14 numaralı bentlerinde yazılı menkul sermaye iratları ile menkul kıymet yatırım fonlarının katılma belgelerine ödenen kar payları için yıllık beyanname verilmez. Diğer gelirler nedeniyle beyannameyi verilmesi halinde de bu gelirler beyannameye dahil edilmez. Ticari işletmeye dahil olan bu gelirler, bu maddenin kapsamı dışındadır.”

Geçici 55. madde ile yapılan bu değişiklik neticesinde;

-Mevduat faizleri (GVK Md.75/14),

-Faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kar payları, kar ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kar payları ve özel finans kurumlarınca kar ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kar payları, (GVK. Md.75/12),

-Repo kazançları, (GVK Md. 75/14),

-Menkul kıymet yatırım fonlarının katılma belgelerine ödenen kar payları(GVK. Md. 75/1),

tutarları ne olursa olsun 2002 yılına kadar yıllık beyana dahil edilmeyeceklerdir. Ayrıca bu gelirleri elde eden mükellefler başka gelirleri dolayısıyla beyanname vermek zorunda kalsalar dahi, bu gelirlerini beyannameye dahil etmeyeceklerdir. Ancak, bahse konu menkul sermaye iratları ticari işletme bünyesinde elde edilirse, geçici 55'inci madde hükmü uygulamayacak, yani anılan menkul sermaye iratları ticari kazancın tespitinde indirim oranı uygulanmaksızın dikkate alınacak ve dolayısıyla beyan edilecektir.

Bahse konu madde de yapılan değişiklik sadece, Gelir Vergisi Kanunu'nun 75/7, 12 ve 14'üncü bentlerini kapsadığından indirim oranına tabi tutulan ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 75/5. maddesinde yer verilen “Her nevi tahvil faizleri ve hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Kamu Ortaklığı İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirlerin”, indirim oranı tatbikinden sonra kalan kısmının beyan edilmesi gerekecektir. Ancak daha önce de açıklandığı üzere 2000 yılı için belirlenen indirim oranının 1'den büyük çıkması nedeniyle 2000 yılında “Her nevi tahvil faizleri ve Hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut gelirlerini” beyan edilmemesi gerekmektedir. Fakat 2001 ve 2002 yıllarında bu geliri elde eden mükelleflerin (yeni düzenleme olmadığı sürece) indirim oranlarının birden küçük çıkması halinde elde ettikleri gelire indirim oranı tatbik ederek kalan tutarı izleyen yıllarda beyan etmeleri gerekecektir.

Ayrıca Gelir vergisi Kanunu'nun 75'inci maddesinin ikinci fıkrasının 6 numaralı bendinde yazılı alacak faizleri de, tevkifata tabi olmadıkları için indirim oranı uygulandıktan sonra kalan tutarı ne olursa

olsun eskiden olduğu gibi yıllık beyanname ile bildirilmeye devam edilecektir. Ancak, önceki bölümde de açıklandığı üzere , 2000 yılında indirim oranının 1'den büyük çıkması nedeniyle 2000 yılında "alacak faizi", elde edenlerin de beyanda bulunmaması gerekmektedir. Bu açıklamalar doğrultusunda 31.12.2002 tarihine kadar indirim oranı uygulanarak (indirim oranının 1'den küçük olması halinde) beyan edilebilecek menkul sermaye iratları, aşağıdaki gibi olmalıdır;

-Her nevi tahvil faizleri ve Hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Kamu Ortaklığı İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler (GVK, Md.75/5),

-Alacak Faizleri (GVK.Md.75/6),

-Menkul kıymetler yatırım ortaklıkları, risk sermayesi yatırım fonları ve ortaklıkları ve gayrimenkul yatırım fonları ve ortaklıklarından sağlanan kar payları(GVK.75/1).

4.2.2. 2000 Yılında Elde Edilen Menkul Sermaye İratlarının Beyanı ve Yıllık Beyanname Toplanması

Gelir Vergisi Kanunu'nun 4369 sayılı yasa ile değişik 85'inci maddesinde, gelir vergisinin konusuna giren her türlü kaynaklardan elde edilen kazanç ve iratlar için yıllık beyanname verileceği ve bu kazanç ve iratların beyanname toplanacağı belirtilmekle beraber , 86'ıncı maddede belli şartlarla bazı kazanç ve iratlar için yıllık beyanname verilmeyeceği ve bu kazanç ve iratların beyanname toplanmayacağı öngörülmüştür. Söz konusu 86. madde hükmüne, yabancı memleketlerde elde edilenler hariç olmak üzere, tam mükellefiyette vergiye tabi gelir sadece;

-Tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretlerden, (4444 sayılı yasa ile 01.01.1999 tarihinden geçerli olarak bu şekilde değiştirilmiştir).

-Tevkif yoluyla vergilendirilmiş bulunan ve gayrisafi tutarları toplamı 103. maddede yazılı tarifenin birinci ve ikinci gelir dilimleri toplamının yarısını aşmayan menkul sermaye iratlarından ve vergi alacağı dahil kurumlardan elde edilen kar paylarından,

-Tevkif yoluyla vergilendirilmiş bulunan ve gayrisafi tutarları toplamı 103. maddede yazılı tarifenin birinci ve ikinci gelir dilimleri toplamının yarısını aşmayan gayrimenkul sermaye iratlarından,

-Kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısımlarından,

-Yukarıda yer alan bent hükümlerinden 2000 yılı için gelir vergisi tarifesinin birinci ve ikinci gelir dilimleri toplamının yarısı olarak 4.375.000.000 TL olarak dikkate alınacaktır.

Buna göre, mükelleflerin vergiye tabi gelirleri sadece tevkif yoluyla vergilendirilmiş bulunan ve gayri safi tutarları toplamı 4.375.000.000. TL'yi aşmayan menkul sermaye iratlarından ve vergi alacağı dahil kurumlardan elde edilen kar paylarından ibaret ise, yıllık beyanname vermeyeceklerdir. Ayrıca bu tür menkul sermaye iratları ve vergi alacağı dahil kurumlardan elde edilen kar payı, diğer gelir unsurları nedeniyle yıllık gelir vergisi beyanamesi verilmesi halinde de dahil edilmeyecektir. Ayrıca yukarıda

belirtilen haddin hesabında tevkif yoluyla vergilendirilmiş menkul sermaye iratlarının gayrisafi tutarlarının toplam tutarı ile kurulardan elde edilen vergi alacağı dahil kar payı birlikte dikkate alınacaktır.

Tevkif yoluyla vergilendirilmemiş bulunan menkul sermaye iratlarının ise, her hal ve takdirde yıllık beyannameye dahil edilerek beyana tabi tutulması gerekmektedir. Gelir Vergisi Kanununun 75'inci maddesi kaynağına bakılmaksızın (ticari faaliyete bağlı olarak elde edilen hariç) nelerin menkul sermaye iradı sayılacağı 14 bent halinde sayılmıştır. Ancak daha önce de açıklandığı üzere, bu iratlardan bir kısmının GVK'nun geçici 55 maddesi hükmü uyarınca, bir kısmın da indirim oranının 2000 yılı için birden büyük çıkması dolayısıyla beyana dahil edilmemeleri nedeniyle, Gelir Vergisi Kanunu'nun 75'inci maddesinde yer alan ve tevkif yoluyla vergilendirilmemiş bulunan menkul sermaye iratlarından beyan edilmesi gereken olanlar aşağıda sıralanmıştır.

-Gelir Vergisi Kanunu'nun 75/1-2-3 bentleri kapsamında elde edilen ve vergi alacağı da dahil olmak üzere toplamı 4.375.000.000.TL'yi aşan kar payları (ayrıca, mükelleflerce 2000 yılı içinde tam mükellefiyete tabi kurumlardan elde edilen vergi alacağı dahil kar payı tutarının 4.375.000.000.TL'yi aşmaması halinde beyanname verilmeyecektir. Diğer gelirler nedeniyle beyanname verilmesi halinde söz konusu kurumlardan elde edilen vergi alacağı dahil kar payı da beyannameye ithal edilmeyecektir)

-Hisse senetleri ve tahvillerin vadesi gelmemiş kuponlarının satışından elde edilen bedeller(G.V.K. Md.75/8)

-İştirak hisselerinin sahibi adına henüz tahakkuk etmemiş kar paylarının devir ve temlik karşılığında alınan para ve ayınlar (G.V.K. Md. 75/9)

-Her çeşit senetlerin iskonto edilmesi karşılığında alınan iskonto bedelleri(G.V.K. Md.75/10)

-Yurt dışında Türk Vergi Mevzuatı hükümlerine tevkifata tabi tutulmayan, Off Shore (Kıyı Bankacılığında) hesaplardan elde edilmiş repo, mevduat faizi, ile faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kar payları, kar ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kar payları ödenen kar payları ve özel finans kurumlarınca kar ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kar payları olmaktadır.

-Dövize, altına veya başka değere endeksli menkul kıymetler ile döviz cinsinden ihraç edilen menkul kıymetlerden elde edilen her türlü tahvil faizleri ile alacak faizleri.

Bilindiği üzere, indirim oranı uygulaması ile ilgili düzenlemeleri içeren Gelir Vergisi Kanunu'nun 76'ıncı maddesinin ikinci fıkrasında parentez içi hüküm ile;

“Döviz cinsinden açılan hesaplara ödenen faiz ve kar payları, dövize altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymetlerden elde edilenler hariç” ibaresine yer verilmiş bulunmaktadır”.

Bu düzenleme ile, döviz cinsinden açılan hesaplara ödenen faiz ve kar payları, dövize, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymetler ile döviz cinsinden ihraç edilen menkul kıymetlerden gelir elde eden mükelleflerin elde ettikleri bu gelirlerinin indirim oranına tabi olmadığı açıkça belirtilmiştir. Bunun nedeni ise, daha önce de açıklandığı gibi, bu türden gelir elde eden mükelleflerin reel gelirlerinin vergilendirilmesi için Gelir Vergisi Kanunu'nun 75/5. maddesinde düzenleme yapılmış olmasıdır. Zira yapılan bu düzenleme ile, bu tür kıymetleri ellerinde bulunduranlar için itfa anında oluşan değer artışları menkul sermaye iradı sayılmayarak, enflasyonun bu tür gelirler üzerindeki etkisi vergilendirme dışında tutulmaya çalışılmıştır.

Esas itibarıyla indirim oranı da, daha önce sıralanan bazı menkul sermaye iratlarını elde eden mükelleflerin, elde ettikleri gelirler üzerindeki enflasyonun etkisini giderme amacıyla hayata geçirilmiş bir uygulamadır. Bu nedenle dövize, altına veya başka bir değere endeksli menkul sermaye iratlarına indirim oranı uygulanması, bu tür gelirlerin iki kere enflasyondan arındırılmasına yol açacaktır.

SONUÇ

Menkul kıymetlerin vergilendirilmesinin çok kapsamlı olmasının yanı sıra çok karmaşık bir yapıya sahip olduğunu görüyoruz. Bu karmaşık yapılanmaya en önemli etken, menkul kıymet gelirlerinin vergilendirilmesine ilişkin yasal düzenlemelerin muhtelif yasalarda değişik biçimlerde yer verilmesi yanı sıra, özellikle vergi oranlarının Bakanlar Kurulu Kararları ile çok sık değiştirilmesidir.

Konu ile ilgili temel düzenlemeler Gelir Vergisi Kanununun geçici 55 ve 86. maddeleri ile aynı kanununun 75. ve 76. maddelerinde yer almaktadır.

Vergilendirme esaslarını üç temel başlık altında özetlemek mümkündür.

-Bir kısım kıymetlerin gelirleri tevkif yolu ile nihai olarak vergilendirilmekte, elde edenler tarafından herhangi bir beyanda bulunmaları istenilmektedir.

-Bir kısım menkul kıymetlerin gelirleri tevkif yoluyla vergilendirilmesini müteakip, elde edenler tarafından beyan edilerek nihai olarak vergilendirilmektedir,

-Bir kısım menkul kıymet gelirleri üzerinden tevkifat yapılması öngörülmemiş ve vergilendirilmesi doğrudan doğruya elde edenlerin beyanına dayandırılmıştır.

Karmaşık yapıya sahip menkul sermaye iratlarının beyanı ile tablo ek tablo1 ve tablo 2'de verilmiştir.

Enflasyondan arındırma oranının tespit edilmesinde vergileme ilkeleri ve vergi adaleti göz önünde bulundurulmalı menkul sermaye iradı elde edenlerin dışında kalan mükelleflerin vergiye karşı olumsuz tepkilerini artırmamalıdır.

Mevcut vergi sistemimizde menkul kıymetlerin istenildiği gibi vergilendirilemediğini görüyoruz. Ülke ekonomisi ve diğer kazanç unsurlarına uygulanan tevkifat oranları da dikkate alınarak tespit edilecek oranlarla vergilenmesi ve böylece denetim dışında kalmada önlenmiş olacağı yolundaki görüşler ağırlık kazanmaktadır.

Ek Tablo:1 Menkul Sermaye İratlarının Beyanı

M.S.İ'nin TÜRÜ	BEYAN DURUMU*	İLGİLİ KANUN M.D.(GVK)
Her Nevi Hisse Senedi Kar Payları	+	75/1
İştirak Hisselerinden Doğan Kaz.	+	75/2
Yön.Kur.Bşk. ve Üye Kar Payları	+	75/3
Tüm Yat. Ortakdan Elde Ed.Kar.P.	-	76/2 (indirim oranı)
Menk.Kıym.Yat.Fonl.dan Eld.E.Kar P.	-	Geçici Madde 55
G.menkul ve Risk.Serm.Yat.Fon.Kar P.	-	76/2 (indirim Oranı)
Vergi Alacağı	+	75/13 ve Mük.75
Kamu Kağıtlarının Durumu	-	76/2 (indirim oranı)
Her Nevi Alacak Faizleri	-	76/2 (İndirim oranı)
Mevduat Faizleri	-	Geçici Madde 55
Hisse Snt.ve Tahv.Kupon.Sat.Bed.	+	75/8
Taah.Etmemiş İşt.His.Kar Payları.	+	75/9
İskonto Bedelleri	+	75/10
Özel Fin.Kur'dan Elde Ed.Kar Payları	-	Geçici Madde 55
Repo Kazançları	-	Geçici Madde 55
Offshore Faiz Gel(Döviz Cinsinden)	+	78/7
Offshore Faiz Gel (TL Cinsinden)	-	76/2 (İndirim Oranı)

(*) (+) Beyana Tabi, (-) Beyan Dışı

Kaynak: A.Murat YILDIZ, "Menkul Sermaye İratlarının Hesabı ve Beyanı", Vergi Sorunları, Sayı 149, Özel Ek, Şubat 2001,Doğan ŞENYÜZ, Türk Vergi Sistemi ,Ezgi Kitapevi, 2002, Bursa, Abdurrahman AKDOĞAN, Türk Vergi Sistemi ve Uygulamaları, Gazi Kitapevi

KAYNAKÇA

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu,6.1.1961 Gün ve 10700 Sayılı Resmi Gazete'de Yayınlanmıştır

5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 10.6.1949 Gün ve 7229 Sayılı Resmi Gazetede Yayınlanmıştır
2361 Sayılı Kanun,27.12.1980 Gün ve 17203 Sayılı Resmi Gazete'de Yayınlanmıştır
3239 Sayılı Kanun, 11.12.1985 Gün ve 18955 Sayılı Resmi Gazete'de Yayınlanmıştır
3946 Sayılı Kanun, 30.12.1993 Gün ve 21804 Mükerrer Sayılı Resmi Gazetede 'de Yayınlanmıştır
4369 Sayılı Kanun, 29.7.1998 Gün ve 23417 Mükerrer Sayılı Resmi Gazetede Yayınlanmıştır
231 Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği, 6.2.2000 Gün ve 23956 Sayılı Resmi Gazete'de Yayınlanmıştır
240 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği, 23.12.2000 Gün ve 24269 Sayılı Resmi Gazete'de Yayınlanmıştır.
AK,SANI.' ' Kurumlar Tarafından Sermayeye Eklenen Kazançlarla İlgili Kar Paylarının Vergilendirilmesi", *Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog*“, Sayı:143, Mart, 2000
AK,Sani.' ' Menkul Sermaye İratları ve Vergilendirilmesi", *Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog*, Sayı:142
AKDOĞAN, Abdurrahman. *Türk Vergi Sistemi ve Uygulamaları*, Gazi Kitapevi
AYDIN,Alı İbrahim. "Vergi Alacağı Müessesine Farklı Yaklaşım"*Vergi Sorunları*,Sayı:93
BAĞDINLI,Halil.' 'Menkul Sermaye İratlarının Vergilendirilmesi",*Vergi Sorunları* Sayı:150, Mart 2001
BAŞ,Seyit Ahmet. Menkul Sermaye İratlarında Enflasyondan Arındırma Bilmece", *Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog*, Sayı:137
ÇAKMAK,Şefik. "Vergi Alacağında Fon Uygulaması", *Vergi Dünyası*, Sayı:195
ERDEM , Doğan . "Vergi Alacağı", *Vergi Sorunları*.Sayı:90
ERGİ, Mustafa ve ALTINBAŞ, Hidayet.' 'Menkul Kıymetler ve Vergileme Esasları"II,*Maliye Postası*, 15 Aralık 1998
OKUDAN,Bülent. "Karın Sermayeye İlavesi Ortakların Beyanını Gerektirir mi ? ", *Vergi Dünyası*, Sayı:225, Mayıs 2000
ORHUN,O.Necdet., "Kar Payı, Stopaj ve Sermaye İlişkisi", *Mükellefin Dergisi*, Sayı:85, Ocak 2000
ÖZYÜREK,Mustafa . "Menkul Sermaye İratlarının Beyanı ve Türkiye Gerçeği", *Finansal Forum*, 27.3.2001
PEHLİVAN,Osman.Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi,Eser Ofset, 2001, Trabzon
SAVCI, A.Şahin .' ' Menkul Sermaye İratlarından Kar Paylarında Vergiyi Doğuran Olay", *Vergi Dünyası*, Sayı:180, Ağustos 1996,
SÖNMEZ ,Erdal ve AYZAZ , Garip.' '4444 Sayılı Kanun Sonrası Menkul Sermaye İratlarının Beyanı ve Ortaya Çıkması Muhtemel Sorunlar I, *Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog*, Sayı:138, Ekim 1999
ŞENYÜZ, Doğan. *Türk Vergi Sistemi* ,Ezgi Kitapevi, 2002, Bursa
TIRIŞKAN,Necdet.' ' Kar Paylarının Vergilendirilmesi,'*Vergi Sorunları*, Sayı:108
ULUATAM, Özhan. *Örnekler,Belgeler ve Mahkeme Kararlarıyla Vergi Hukuku Genel Esaslar ve Vergiler*,Seçkin Yayınevi, 1995, Ankara

YILDIZ, A.Murat,“Menkul Sermaye İratlarının Hesabı ve Beyanı”, *Vergi Sorunları*,
Sayı 149, Özel Ek, Şubat 2001