

Kurum Kazançlarına Vergi Tevkifatı Geliyor

Son günlerde yapılan vergi düzenlemelerine bakıldığında; 2021 yılı bütçesi için vergi gelirlerini artırmaya yönelik yasal değişiklikler yapıldığını görüyoruz. Bu kapsamda, örneğin yıllara sâri inşaat işlerinde vergi tevkifatı (kesinti) oranı yüzde 3'ten yüzde 5'e çıkarıldı, keza katma değer vergisinde tevkifat oranları artırıldı ve bazı işlemler tevkifat kapsamına alındı, finansman giderleri kısıtlaması uygulamaya sokuldu.

Basına son olarak yansıyan iki düzenlemeden biri 2. El otomobil satışlarına harç niteliğinde ilave vergi getirilmesi, diğeri ise kurumlara, **2020, 2021 ve 2022** yılı kazançlarına uygulanmak üzere, **vergi sonrası kazançlarını dağıtsa da dağıtmasa da** bu kazançlar üzerinde **vergi tevkifatı** yapılmasının öngörülmesidir.

Basına yansıyan ve Gelir Vergisi Kanununa eklenmesi öngörülen ve "**Kurum Kazançlarında Vergi Tevkifatı**" başlığını taşıyan Geçici 92. madde metninde yer alan düzenlemenin önemli bölümlerini şöyle açıklamak mümkündür:

- Gerek **tam mükellef** gerekse **dar mükellef** statüsünde olan **kurumlar** için anılan tevkifat düzenlemesi geçerli olacaktır.
- **2020, 2021 ve 2022 yılına ilişkin** kurum kazançları tevkifat kapsamında olacaktır. (**Özel hesap dönemine tabi olan kurumlarda bu tevkifat, ilgili yıl içinde başlayan hesap dönemlerine ait kazançlarına uygulanacaktır. Örneğin, özel hesap dönemi 2020 yılı içinde başlamışsa, bu hesap dönemi kazançları tevkifat kapsamında olacaktır.**)
- **Tevkifat indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kazanç tutarı** üzerinden yapılacaktır. (**Ancak, 5520 sayılı Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde yer alan tam mükellef kurumlardan elde edilen kar paylarından oluşan iştirak kazançları istisnası ve (d) bendinde yer alan Türkiye'de kurulu fonların portföy işletmeciliğinden doğan kazançlarına ilişkin istisna tutarları ile Gelir Vergisi Kanununun geçici 61 inci madde kapsamında 24.04.2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımlarla ilgili yatırım harcamaları nedeniyle elde edilen ve yatırım indiriminden yararlanan istisna kazançlar varsa bunlar tevkifat matrahından indirilecektir.**)
- Tevkifat **kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken ayı takip eden ay içerisinde** yapılıp, beyan edilerek ödenecektir.
- **Tevkifat Oranı** 2020 ve 2021 yılı kazançları için **% 10**, 2022 yılı kazançları için **% 5** olarak uygulanacaktır.
- Bu kapsamda **vergi tevkifatının yapılacağı tarihe kadar** kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği hesap dönemine ilişkin **karın dağıtımı (avans olarak dağıtılanlar dahil)** ve buna ilişkin **vergi tevkifatı yapılmış olursa**, tevkifat yapılan tutara isabet eden kısım için bu maddeye göre ayrıca tevkifat yapılmayacaktır.
- Bu madde kapsamında tevkifat yapılmış kazançlar **daha sonra dağıtılsa, dağıtılan bu kar payları nedeniyle**, önceden olduğu gibi, **ayrıca vergi tevkifatı yapılacak, ancak**, yukarıdaki düzenlemeye göre yapılmış olan vergi tevkifatı tutarı, dağıtım esnasında hesaplanan vergi tevkifatı tutarından **mahsup edilecektir. (Kazancın fiilen dağıtımı esnasında hangi tutar üzerinden vergi tevkifatı yapılacağı anılan madde metninde özel olarak belirlenmekte olup, bu**

durumda **tevkifat matrahının**, dağıtımına konu olan ve **safi tutar** olarak kabul edilen **kar payının**, dağıtımın yapıldığı kazancın elde edilmiş olduğu yıla göre yukarıda **yer alan oranlar- % 10 veya % 5- kullanılmak suretiyle brüte iblağ edilerek bulunan gayrisafi tutarı** olacağı ifade edilmiştir.) **Mahsup edilemeyen vergiler ise red ve iade olunmayacaktır.**

- Tam mükellef kurumlar tarafından ortağı olan **tam mükellef kurumlara** veya Türkiye’de bir iş yeri veya daimi temsilci aracılığıyla kar payı elde eden dar mükellef kurumlara **daha sonra fiilen dağıtılması durumunda** vergi tevkifatı yapılmamaktadır. **Bu durumda**, yukarıda açıklanan Geçici 92. madde kapsamında tevkif olunan vergiler ise mahsup edilememekte olup, **anılan vergiler red ve iade de edilmeyecektir. Bu durumda, anılan kar paylarını alan kurumlar**, dağıtımına konu olan ve **safi tutar** olarak kabul edilen **kar payını**, hangi yılın karından almışlarsa o yıl için uygulanan tevkifat oranını (% 10 veya % 5) kullanılarak brüte iblağ edecekler ve bulunacak brüt tutarı **iştirak kazancı** olarak kanuni defterlerine kaydedecekler ve **iştirak kazançları istisnası** olarak **bu tutarı** esas alacaklardır. Fiilen alınan safi kar payı tutarı ile brüt tutar arasındaki fark ise **peşin ödenmiş vergi tevkifatı** olarak kayıtlara alınacaktır. **Anılan iştirak kazançlarının** daha sonra, Gelir Vergisi Kanunu ile Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca **tevkifata tabi tutulması gereken kar payı veya ana merkeze aktarılan tutar olarak dağıtılması durumunda**, bu kar dağıtımına bağlı olarak hesaplanacak vergi tevkifatı tutarından, **peşin ödenmiş vergi tevkifatı** olarak kayıtlara alınmış olan tutardan bu kar paylarına isabet eden kısmı **mahsup edilecektir.**
- **Karların sermayeye eklenmesi** durumunda mevcut **önceki** düzenlemelere göre; anılan işlem **kar dağıtımı sayılmamakta ve vergi tevkifatına konu olmamaktadır.** Yukarıda belirtilen Geçici 92. Maddede yapılan düzenlemede ise, bu madde kapsamında **vergi tevkifatı yapıldıktan sonra karların sermayeye eklenmesi durumunda** ne olacağı düzenlenmiş olup, yapılan düzenlemeye göre; tevkifata tabi tutulan kazancın sermayeye eklenmesi halinde, sermayeye eklenen tutara isabet eden **vergi**, tevkifatı yapan kuruma red ve iade edilecektir. **Keza**, kurumlara kar payı olarak dağıtılmasını müteakip **iştirak kazancı elde eden bu kurumlarca anılan iştirak kazancının sermayeye eklenmesi durumunda ise**, sermayeye eklenen tutara isabet eden ve peşin ödenmiş vergi tevkifatı olarak kayıtlara alınmış olan **vergi**, sermaye artırımında bulunan **bu kurumlara** red ve iade edilecektir.

Bilindiği üzere, kurumlar vergisi oranı öteden beri **% 20** olarak uygulanmaktaydı. Ancak Kurumlar Vergisi Kanununa eklenen geçici 10. madde hükmü uyarınca 2018, 2019 ve 2020 yılları için **% 22** oranı uygulanmıştı. Vergi sonrası kalan kalan karın ancak **fiilen dağıtılması halinde**, karın dağıtıldığı ortağın gerçek kişi veya vergiden muaf kişiler olması durumunda, dağıtılan kısım üzerinden vergi tevkifatı yapılmaktaydı. Bu esnada yapılacak tevkifatın oranı ise **gerçek kişi ortaklar için % 15** idi. Anılan düzenlemelere ve Türk Ticaret Kanununu hükümlerine göre, **fiilen dağıtılabilecek maksimum kar payı**, kurumun ilgili dönemde elde ettiği **ticari karından** varsa **geçmiş yıl zararları indirildikten** ve kalan tutardan da **ödenmesi gereken kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan** kısımdır. Başka bir deyişle; stopaj matrahına ulaşırken, kurumlar vergisinin hesabında **kanunen kabul edilmeyen giderler** (KKEG) vergi matrahına eklenip üzerinden kurumlar vergisi hesaplandığı halde, kurumun ticari karı bu KKEG tutarı kadar azaldığı ve fiilen dağıtılma imkanı olmadığı ve de mevcut yasa düzenlemelerinde vergi tevkifatının **nakden** veya **hesaben** dağıtılması anında yapılması öngörülmüşken bu KKEG tutarlarının nakden veya hesaben dağıtılması söz konusu olamayacağı için bu tutarlar vergi tevkifatına konu olmuyordu. Ancak, yukarıda açıklamaya çalıştığımız düzenlemede

yapılan **vergi tevkifatının üzerinden hesaplanacağı matrahın** tanımından hareket edildiğinde ise; açık bir belirleme olmamakla birlikte, KKEG tutarları üzerinden de vergi tevkifatı yapılacağı anlamı çıkmaktadır. Anılan karlar fiilen dağıtıldığında yapılacak vergi tevkifatı tutarından, yapılması düşünülen bu düzenlemeye göre tevkif edilen tutarlar mahsup edilse bile fazladan ödenmiş bir vergi tevkifatı tutarı kalacak ve bu da kuruma iade edilemeyecektir. Keza, varsa **geçmiş yıl zararları** kurumlar vergisi hesabına esas matraha ulaşırken indirim konusu yapılabilirken, yukarıda açıklanan düzenlemede vergi tevkifatının üzerinden hesaplanacağı tutar tanımlanırken geçmiş yıl zararları ile ilgili bir belirleme yapılmamıştır. Mevcut Kurumlar Vergisi Beyannamelerinin içeriğine bakıldığında **“İndirime Esas Tutar”** belirlenirken geçmiş yıl zararlarının mahsubuna imkan tanındıktan sonra kalan tutarın esas alındığı görülmektedir. Ancak, yasal düzenlemede de buna ilişkin belirleme yapılmadığı takdirde, uygulamada geçmiş yıl zararlarının mahsubu yapılmadan önceki tutarların esas alınması ve bu tutarlar üzerinden de vergi tevkifatı yapılması durumlarıyla karşılaşılabılır.

Kanımızca, henüz TBMM’ne sunulmuş bir yasa teklifi olmamakla birlikte, bu şekilde karmaşık bir düzenlemeye gidilmesi uygulamada pek çok sorunun doğmasına neden olacaktır.