

KARI SERMAYEYE EKLEMENİN KAR DAĞITIMI SAYILMAZ MI ?

Burak Görücü. Serbest Muhasebeci Mali Müşavir. gorucu-burak@hotmail.com

ÖZ

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94. Maddesinin 1. Fıkrasının 6. Bendinde Karın sermayeye eklenmesi kar dağıtımı sayılmaz, hükmü yer almaktadır.

Sermayeye eklenen karın, sermaye azaltımı yoluyla işletmeden çekilerek ortaklara dağıtılması, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94. Maddesinin 1. Fıkrasının 6 Numaralı Bendi gereği; Tam mükellef kurumlar tarafından; tam mükellef gerçek kişilere, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve bu vergilerden muaf olanlara dağıtılan, 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarından istihkak sahipleri adına gelir vergisi tevkifatı yapma mecburiyeti vardır.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 162. Maddesinde Tasfiye ve iflas hallerinde, mükellefiyet vergi ile ilgili muamelelerin tamamen sona ermesine kadar devam eder. Bu minvalde tasfiye dönemi sonrasındaki servet değeri ile tasfiye dönemi başındaki servet değeri arasındaki olumlu fark tasfiye karıdır. Tasfiye karının dağıtımında tüzel kişi istihkak sahipleri adına vergi tevkifatı yapmaya mecburdur.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun Mükerrer 80. Maddesi gereği; İvazsız olarak iktisap edilenler ile tam mükellef kurumlara ait olan ve iki yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetleri hariç, menkul kıymetlerin veya diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar ile Ortaklık haklarının veya hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artış kazancıdır. Hisselerini satan mükellef kanunda belirlenen ölçülerde gelir vergisi ödemekle yükümlüdür. Ayrıca ortaklık hissesini satması dolayısıyla ayrılış tarihi itibarıyla geçmiş yıllar karlarından sermayeye eklenenler dahil alacağı istihkaklar dolayısıyla tüzel kişi tarafından sorumlu sıfatıyla gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekir.

Vergi; sermaye azaltımı, sermayenin içerisindeki geçmiş yıl karlarının ortaklara dağıtılması yoluyla yapılırsa kar payı stopajı hesaplanacaktır.

GİRİŞ

Yazımda; tam mükellef gerçek kişi ortakların firmalarının sermaye yapılarını güçlendirmek için ilgili dönem karlarından sermayeye eklenenlerin, sermaye azaltımı yoluyla işletmeden çekilmesinde uygulanması gereken vergisel yükümlülüklerle sorumluluklar izah edilmeye çalışılacaktır.

Üç farklı durumun izah edileceği yazıda, birinci bölümde tam mükellef gerçek kişi ortağın firmanın faaliyetleri sürecinde sermaye azaltımı kararı alınması dolayısıyla ortaya çıkacak vergisel işlemler, ikinci bölümde tasfiye dönemi sonundaki servet değeri olumlu farkından alınacak paydan karın sermayeye eklenmesi dolayısıyla ortaya çıkacak vergisel işlemler ve üçüncü bölümdeyse tam mükellef gerçek kişinin hisse senetlerinin veya ortaklık haklarının elden çıkarılması dolayısıyla elde edilecek paylardan, karın sermayeye eklenmesi dolayısıyla, oluşacak vergisel işlemlerdir.

1. SERMAYE AZALTIMI YOLUYLA ÖNCEKİ YILLAR KAR PAYLARININ DAĞITIMI

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6. Maddesi; Kurumlar vergisi, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safî kurum kazancı üzerinden hesaplanır. Safî kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticarî kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 38. Maddesinde; Bilanço esasına göre ticari kazanç, teşebbüsdeki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müsbet fark olduğu ile işletmeye ilave olunan değerler bu farktan indirileceği ve işletmeden çekilen değerler ise farka ilave olunur şeklinde hüküm altına alınmıştır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94. Maddesinde , maddede belirtilen kişi ve kurumların bentler halinde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecbur oldukları belirtilmiştir.

Yine Gelir Vergisi Kanununun 94. Maddesinin 1. Fıkrasının 6 Numaralı Bendinin b Alt bendinde kar payları üzerinden yapılacak vergi kesintisine ilişkin hükümlere yer verilmiştir. 03.02.2009 tarihli 2009/14592 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla bu oran %15 olarak belirlenmiştir.

Şirketlerin kar dağıtımına ilişkin esaslarını düzenleyen Türk Ticaret Kanununun 364 üncü maddesinin ikinci fıkrası ve 369 uncu maddesinin birinci fıkrasının 2 numaralı bendi uyarınca anonim şirketlerde kar dağıtım yetkisi genel kurula; 536 ncı maddesi uyarınca da kar dağıtım yetkisi, ortak sayısı 20'den fazla olan limited şirketlerde ortaklar genel kuruluna, ortak sayısı 20 ve daha az olan limited şirketlerde de ortakların yazılı kararına bırakılmıştır.

Peki ya Kurumlar Vergisi Kanunu hükümlerine istinaden hükmi kişinin yıl sonundaki karını gerçek kişiye dağıtmayıp da sermayeye eklemesi durumunda kar payı stopajı ödenecek mi ? Bu konuda Gelir Vergisi Kanunu 94. Maddesi tartışmaya yol açmayacak şekilde karın sermayeye eklenmesi kar dağıtımını sayılmaz şeklinde hükmetmiştir.

Ne ala; Tüzel kişi yıl sonunda kar elde ettiniz ve yatırımlarınıza devam etmek istediniz, kredi kullanmak istiyorsunuz sermaye yapınız eleştiri konusu yapılıyor, binaenaleyh karınızı sermayeye ekleme kararı aldınız gelir vergisi kanununa göre stopaj da ödemeyeceksiniz. Ne yazık; sermayeye eklediğiniz karınızı kişisel harcamalarınızın artması dolayısıyla tekrardan şirketten sermaye azaltımı yoluyla almak istediniz; kar payı stopajıyla karşı karşıyasınız.

Vergi idaresi 20.10.2015 tarih ve 88462 sayılı vermiş olduğu özelgede sermaye azaltımının nakden yapılan ödemelerden olan emisyon priminden kaynaklanması durumunda kar payı stopajının hesaplanacağına dair görüş vermişti. Bu görüşe karşı İstanbul 2. Vergi Mahkemesi 28.03.2018 tarih ve E:2017/581, K: 2018/1368 sayılı kararında sermaye azaltımının nakden yapılan ödemelerden kaynaklı olan emisyon priminden kaynaklanması durumunda kar payı stopajının konusu olmadığına karar verdi. Aklımıza ilk olarak şu soru gelmektedir ; Vergi idaresi nakden veya aynen yapılan ödemelerden birisi olan emisyon priminden bile kar payı stopajı alınmasına dair görüş vermişken acaba sermaye azaltımının geçmiş yıllar karından kaynaklanması durumunda stopaj ödenmemesine dair görüş verir mi ?

Cevabı tabii ki hayır diye vermek malum sonuçtur. Zaten vergi idaresi 31.01.2012 tarihli B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 94-388 sayılı muktezasında daha önceki yıllarda şirket

sermayesine eklenmiş olan geçmiş yıllar karlarının, şirketin sermaye azaltımı yapması sebebiyle ortaklara dağıtılması durumunda, kar dağıtımına bağlı vergi kesintisi yapılmasına dair görüş vermiştir.

Bu yüzden karı sermayeye ekleme konusunda planlama yapmakta fayda var diye düşünüyorum.

2. TASFİYE DÖNEMİ SONU SERMAYEYE EKLENEN ÖNCEKİ YILLAR KARININ DAĞITIMI

Kurumlar Vergisi Kanununun 17. Maddesinin birinci fıkrasında;

Tasfiye dönemi: Her ne sebeple olursa olsun, tasfiye haline giren kurumların vergilendirilmesinde hesap dönemi yerine tasfiye dönemi geçerli olur.

a) Tasfiye, kurumun tasfiyeye girmesine ilişkin genel kurul kararının tescil edildiği tarihte başlar ve tasfiye kararının tescil edildiği tarihte sona erer. Başlangıç tarihinden aynı takvim yılı sonuna kadar olan dönem ile bu dönemden sonraki her takvim yılı ve tasfiyenin sona erdiği dönem için ilgili takvim yılı başından tasfiyenin bitiş tarihine kadar olan dönem bağımsız bir tasfiye dönemi sayılır.

b) Tasfiyenin başladığı takvim yılı içinde sona ermesi halinde tasfiye dönemi, kurumun tasfiyeye girdiği tarihten başlar ve tasfiyenin bittiği tarihe kadar devam eder.

c) Tasfiyenin zararlar kapanması halinde tasfiye sonucu, önceki tasfiye dönemlerine doğru düzeltilir ve anılan dönemlerde fazla ödenen vergi mükellefe iade edilir.

Yine aynı kanunun 4. Fıkrasında;

Tasfiye kârı: Tasfiye halindeki kurumların vergi matrahı tasfiye kârıdır. Tasfiye kârı, tasfiye döneminin sonundaki servet değeri ile tasfiye döneminin başındaki servet değeri arasındaki olumlu farktır.

Bu kârı hesaplarken;

1) Ortaklara veya kurum sahiplerine tasfiye esnasında avans olarak veya diğer şekillerde yapılan her türlü ödemeler tasfiyenin sonundaki servet değerine,

2) Mevcut sermayeye ilave olarak ortaklar veya sahipleri tarafından yapılan ödemeler ile tasfiye esnasında elde edilen ve vergiden istisna edilmiş olan kazanç ve iratlar tasfiye döneminin başındaki servet değerine,

eklenir.

Bu hükümlere istinaden;

Tasfiyeden önceki yıllarda şirket sermayesine eklenmiş olan geçmiş yıllar karlarının şirketin tasfiyesi halinde ortaklara dağıtılması durumunda (tam mükellef gerçek kişi) kar dağıtımına bağlı vergi kesintisi yapılması zorunludur.

Buna karşılık geçmiş yıllar zararlarının geçmiş yıllar karlarına mahsup edilmesi kar payı dağıtımını olarak değerlendirilmeyecektir. Binaenaleyh geçmiş yıllar karlarının geçmiş yıllar zararlarına mahsubunda tam mükellef gerçek kişiye yapılmış nakden veya hesaben bir ödeme bulunmadığı için kar payı stopajı ödenmeyecektir.

3. HİSSE SENETLERİ İLE ORTAKLIK HAKLARININ SATILMASI DURUMUNDA SERMAYEYE EKLENEN ÖNCEKİ YILLAR KARININ DAĞITIMI

193 sayılı gelir vergisi kanununun mükerrer 80. Maddesine istinaden;

İvazsız olarak iktisap edilenler ile tam mükellef kurumlara ait olan ve iki yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetleri hariç, menkul kıymetlerin veya diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar ile Ortaklık haklarının veya hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artış kazançlarıdır.

Konuyu bir örnekle izah edersek; Ali ve kardeşi Fatma tam mükellef X Limited Şirketinin 2015 yılından itibaren yarı yarıya ortaklarıdır. Fatma 2018 yılının sonunda almış olduğu bir kararla ortaklık hakkını kardeşi Ali ye satmıştır. Elde ettiği kazanç gelir vergisi kanunu mükerrer 80. Maddesine istinaden değer artış kazancıdır. Bahis kanunun Mükerrer 81. Maddesindeki hükümlere istinaden vergiye tabi tutulacaktır. X Limited Şirketinin 2018 yılı mali tablolarına bakıldığında 2016 yılında sermayeye eklenen 2015 yılı karının beraberinde 2018 yılına istinaden dağıtılacak kar payları mevcuttur. Fatma şirketten ayrılmasına mukabil 2015 yılında sermayeye eklenen kar payını aynı zamanda 2018 yılı sonu kar payını nakden tahsil edecektir. Tasfiye durumunda olduğu gibi geçmiş yıllar karlarının şirketten ayrılan tam mükellef gerçek kişi ortağa dağıtılması durumunda da gelir vergisi stopajı yapılması zorunludur.

Şöyle ki ; geçmiş yıllar karlarının dağıtılması değer artış kazancıyla bağlantılı değildir. Şu kadar ki; geçmiş yıllar karlarının sermayeye eklenmesi kurumlar vergisi 1 seri nolu genel tebliği 5.6.2.4.3. bölümde yapılan açıklamalara istinaden bedelsiz sermaye artışıdır ve iştirak payını elinde tutan kurum için iştirak kazancı istisnasıdır. Sermayeye eklenen karların ileriki dönemlerde tekrar dağıtılması kararı alınması durumunda bittabi tam mükellef gerçek kişi açısından gelir vergisi kanununa istinaden stopaj yapılması zorunluluğu bulunacaktır. Buna mukabil ortaklık hisseleri ile hisse senetlerinin satılması durumunda sermayeye eklenen geçmiş yıllar karlarının dağıtılması gelir vergisi stopajı yapılması gerekliliğini doğurmaktadır.

4. SONUÇ

Mali idarenin genel görüşü; sermaye azaltımının, ortaklar tarafından nakden veya aynen yapılan ödemelerden kaynaklanması halinde, ortakların esas olarak işletmeye koydukları sermayeyi geri almaları halinde mükellefiyet statülerine bakılmaksızın vergilendirme yapılamayacağı yönündedir. Ancak sermayenin içerisinde geçmiş yıllar karları, sermaye düzeltmesi olumlu farkları gibi fonların sermaye azaltımı yoluyla şirketten çekilmesi ile ortaklık hisseleriyle hisse senetlerinin satılmasına binaen dağıtılacak olan sermayeye eklenmiş olan geçmiş yıllar karlarının dağıtılması durumunda kar payı stopajı hesaplanması zorunluluğu bulunmaktadır.

Hali hazırda geçmiş yıllar karlarının geçmiş yıllar zararlarına mahsubunu nakden veya aynen yapılan bir ödeme olmadığı için kar payı stopajına tabi tutmayan mali idare, mahsuptan sonra kalan dönem karının tam mükellef gerçek kişilere dağıtımında kar payı stopajı hesaplanması zorunluluğunu getirmiştir. Anayasamızın 73. Maddesinde vergi yükünün dengeli ve adaletli dağılımı maliye politikasının sosyal amacıdır, dönem karından kar payı stopajı yapılması geçmiş yıllar karlarının sermaye azaltımı yoluyla şirketten çekilmesinde kar payı stopajı yapılmaması eşitliğe aykırı olacaktır.

Önerim; öncelikle nakden veya aynen kaynaklı unsurlardan yapılmayan sermaye artırımları ile azaltımı kararlarını alırken iyi ölçmek biçmek gerektiği ikincisiyse kurumlar vergisi kanununda hüküm altına alınan nakdi sermaye artışı indirimden faydalanılmasının sermaye azaltımı yoluyla geçmiş yıllar karlarından kaynaklı ödenen gelir vergisi stopajını telafi edeceğidir.

KAYNAKÇA

- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği
- Son Yasal Değişiklikleri İçeren Şekliyle Tüm Vergi Kanunları. (2020). Huz Akademi Yayıncılık A.Ş.. İstanbul
- 28.03.2028 tarih, E:2017/581, K: 2018/1368 sayılı İstanbul 2. Vergi Mahkemesi Kararı
- 20.10.2015 tarih, 88462 sayılı Mukteza
- 31.01.2012 tarih, B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 94-388 sayılı Mukteza
- 25.05.2011 tarih, B.07.1.GİB.4.07.16.01-KVK.2010.41-122 sayılı Mukteza