

Daha Önce Sermayeye İlave Edilmiş Kar Paylarının Sermaye Azaltımı Ya da Tasfiye Halinde Ortaklara Ödenmesinde Vergileme Gerekir mi?

Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendinde, tam mükellef kurumlar tarafından;

- tam mükellef gerçek kişilere,
- gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve bu vergilerden muaf olanlara,
- dar mükellef gerçek kişilere,
- dar mükellef kurumlara (Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kar payı elde edenler hariç)
- gelir ve kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere

dağıtılan, 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kar paylarından birinci fıkrada belirtilenler tarafından tevkifat yapılacağı hükme bağlanmıştır.

Keza, benzer düzenleme Kurumlar Vergisi Kanununda da yapılmış olup;

- Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinin ikinci fıkrasında, vergiden muaf olan kurumlara dağıtılan Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kar paylarından,
- Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinin üçüncü fıkrasında da, tam mükellef kurumlar tarafından, Türkiye'de bir iş yeri veya daimi temsilci aracılığıyla kar payı elde edenler hariç olmak üzere dar mükellef kurumlara veya kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan ve Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kar payları üzerinden (bu Kanunun 15 inci maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca vergi kesintisine tabi tutulanlar hariç olmak üzere)

vergi kesintisi yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

Öte yandan, 12.01.2009 tarih ve 2009/14592, 2009/14593, 2009/14594 sayılı Bakanlar Kurulu Kararları uyarınca vergi kesintisi oranları;

- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinin ikinci fıkrasında yazılı kar payları üzerinden %15,

- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinin üçüncü fıkrasında yazılı kar payları üzerinden %15,

- Tam mükellef kurumlar tarafından; tam mükellef gerçek kişilere, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve gelir vergisinden muaf olanlara dağıtılan, 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kar paylarından %15,

- Tam mükellef kurumlar tarafından; dar mükellef gerçek kişilere ve gelir vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan, 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kar paylarından %15

olarak belirlenmiştir.

Tam mükellef kurumlar tarafından elde edilen karların dağıtılması halinde yukarıda açıklanan hususlar çerçevesinde bu kar payları üzerinden vergi kesintisi yapılacaktır. Tam mükellef kurumlar tarafından elde edilen karların dağıtılmayıp kurum bünyesinde tutulması (kanuni yedek akçeler, olağanüstü yedek akçeler ve dağıtılmamış karlar hesaplarında tutulması gibi) halinde ise bu kazançlar üzerinden vergi tevkifatı yapılmayacaktır. Öte yandan, yukarıda belirtilen Kanun maddelerinde ve buna bağlı olarak Bakanlar Kurulu Kararlarında yer alan “**kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımı sayılmaz**” düzenlemesi uyarınca, tam mükellef kurumlar tarafından elde edilen karların sermayeye eklenmesi hali kar dağıtımı olarak kabul edilmemiş olup, bu durumda yukarıda belirtilen vergi tevkifatı yapılmayacaktır.

Anılan ibarenin Yasa maddesine konulmasından önceki dönemlerde karların sermayeye ilave edilmesi kar payı dağıtımı olarak kabul edilmekte ve bu geliri elde eden kişilerin de durumlarına göre, bunları beyan etmeleri gerekmekte idi. Anılan ibarenin Yasa maddesine konulmasından sonraki ilk uygulamada da Maliye Bakanlığı yayımladığı 231 Seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde, Kurumların kârlarını sermayeye eklemek suretiyle gerçekleştirdikleri kâr dağıtım işlemlerinde, kâr payı elde eden ortaklar nezdinde yapılacak vergilemeyle ilgili olarak; 4369 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanunla değişik 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının 6/b-i numaralı bendinde yer alan hükümlerle, kurumların kurumlar vergisinden istisna edilmemiş kazançları üzerinden yapılacak tevkifatın kazancın dağıtımına bağlandığını, ayrıca, yapılan düzenleme ile kârın sermayeye ilavesinin kâr dağıtımı sayılmayacağına belirtilerek, sermayeye eklenen kârlar üzerinden tevkifat yapılmamasının öngörüldüğünü ifade etmiş, ancak kârın sermayeye ilave edilmesinin kâr dağıtımı sayılmayacağına ilişkin olarak Gelir Vergisi Kanununun vergi tevkifatını düzenleyen 94 üncü maddesinde yer alan hükmün, bu madde uyarınca yapılacak tevkifat açısından bir belirleme yaptığını, dolayısıyla gerçek kişi ortaklar tarafından, kârın sermayeye ilavesi suretiyle elde edilen kâr paylarının menkul sermaye iradı olarak Gelir Vergisi Kanununun 85 ve 86 ncı madde hükümleri çerçevesinde **beyan edilmesi** gerektiğini ifade etmiştir.

Maliye Bakanlığının bu uygulaması dava konusu olmuş ve Danıştay 4.Dairesinin 6.12.2000 tarih ve Esas No:2000/1307, Karar No:2000/5053 sayılı kararı ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının 6/b-i numaralı bendinde karın sermayeye ilavesinin kar dağıtımı sayılmayacağından bahisle ortaklar açısından da elde edilmiş bir kar payından söz edilemeyeceği belirtilerek bu gelirlerin beyanına ilişkin 231 Seri No.lu Tebliğin iptaline karar verilmiş olup, bu karar Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 8.6.2001 tarih ve Esas No: 2001/180, Karar No:2001/224 sayılı kararı ile kesinleşmiş bulunmaktadır. Bunun üzerine, Maliye Bakanlığı yayımladığı 243 seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile bu Karara uymuş ve bu durumda, gerçek kişi ortaklar tarafından karın sermayeye ilavesi suretiyle elde edilen kar paylarının **beyan edilmemesi** gerektiğini açıklamıştır.

Bilindiği üzere, şirketlere sermaye olarak konulmuş tutarların sermaye azaltılması suretiyle ya da şirketlerin tasfiye edilmesi durumunda ortaklara geri verilmesi esas olarak vergilemeye tabi bir gelir olarak değerlendirilmemektedir.

Son yıllarda Maliye Bakanlığınca verilen mukteza bazındaki görüş yazılarında, “sermaye azaltımında azaltılan sermaye içinde ya da tasfiye durumunda geri verilen sermaye içinde, daha önce sermayeye ilave edilmiş olan ve normalde sermayeye ilave edilmemiş olsaydı dağıtıldığında üzerinden vergi tevkifatı yapılması gereken geçmiş yıl kârları varsa, bu kısımlar üzerinden, bu unsurların ortaklara dağıtımı halinde doğacak vergilerin alınması gerektiği” açıklanmaktadır. Başka bir deyişle; ortağa geri ödenen sermaye payının içindeki bu kısımlar üzerinden vergi tevkifatı yapılması ve ortağın durumuna göre, gerekiyorsa bu gelirlerin beyan edilmesi gerektiği ifade edilmektedir.

Gelir Vergisi Kanununun 75. Maddesi hükmü “menkul sermaye iratları”nı düzenlemiş ve bunların ne olduğunu belirlemiştir. Anılan maddenin birinci fıkrasında “Sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkil sermaye dolayısıyla elde ettiği kar payı, faiz, kira ve benzeri iratlar menkul sermaye iradidir.” tanımlaması yapılmış ve ikinci fıkrasında ise, kaynağı ne olursa olsun maddede yazılı iratların menkul sermaye iradı sayılacağı açıklanmış ve 15 bent halinde bunların neler olduğu tek tek sayılmıştır. Her ne kadar birinci fıkrada yapılan tanım çok geniş bir yelpazeyi kapsasa da bugüne kadar yapılan vergi uygulamalarında, ikinci fıkrada sayılan gelirler nelerse sadece onların vergilenmesi benimsenmiş, bunlar arasında sayılmayan bir gelir unsuru menkul sermaye iradı olarak dikkate alınmamış ve vergileme konusu yapılmamıştır. Maddenin ikinci fıkrasının ilk üç bendinde ise kar payları yer almıştır. “Kar payı”nın ne olduğu Türk Ticaret Kanununun ilgili maddelerinde hükme bağlanmış olup, sermaye azaltımı ya da şirketin tasfiyesi nedeniyle ortağa geri verilen sermaye payı (tescil edilmiş sermayedeki payı) kar payı olarak adlandırılmamıştır. Keza, yukarıda açıklanan Gelir Vergisi Kanununun 75. Maddesinin ikinci fıkrasının ilk üç bendinde yer alan kar payı tanımlamalarında, ortağa geri verilecek sermaye payının kar payı sayılacağına ilişkin yasal bir düzenleme yer almadığı gibi, fıkranın diğer hiçbir bendinde de bunların menkul sermaye iradı sayılacağı belirtilmemiştir. Bu anlamda, Yasalarda özel bir belirleme yapılmadığı sürece, gerek sermaye azaltımında gerekse tasfiye durumunda ortağa geri verilen sermaye payı vergileme konusu yapılamaz. Vergilemede bir kanun maddesinin kıyas yapılmak suretiyle, kanunda açıkça belirtilmeyen bir konuda vergileme yoluna gidilmemesi temel prensiplerdendir. Dolayısıyla, geri verilen sermaye payını kar payı addedip vergileme yapılması, akla ve mantığa uygun gelse bile, bu temel prensibe de aykırıdır.

Yukarıda açıklandığı üzere, Yasa maddesiyle, karların sermayeye ilave edilmesi teşvik edilmiş ve bu şekilde sermayeye ilave edilecek kar paylarının vergilenmeyeceği benimsenmiş ve Mali İdarenin bunun aksine yaptığı Tebliğ düzenlemesi de iptal edilmiş ve bunun üzerine Mali İdare de bu uygulamayı yeni bir Tebliğle benimsemiştir. Bütün bu düzenlemeler ve hukuki süreç te göstermektedir ki; dağıtılmayıp sermayeye ilave edilmiş karlar artık şekil değiştirmiş ve kar payı olmaktan çıkıp sermaye haline gelmiştir. Zaten dağıtılmadığı sürece vergi tevkifatına ve beyana konu olmayan karlar, Yasanın tanıdığı imkandan yararlanılarak sermayeye ilave edildiğinde artık kar ya da kar payı olmaktan çıkmıştır. Bu nedenle de geri verilen sermaye payları içinden bu kar paylarını ayırtmak ve bunları vergileme konusu yapmak yasal düzenlemelere uygun bir anlayış değildir. Mali İdarenin bu şekildeki uygulaması konusunda ihtilaf yaratılıp yaratılmadığı ve ihtilaf söz konusu olmuşsa yargı sürecinin ne şekilde sonuçlandığı henüz bilinmemektedir. Ancak, Mali İdarenin görüşlerini tekrar değerlendirip gerekirse Tebliğ bazında açıklama yapmasında yarar vardır.

Konunun değerlendirilmesi sadece bir makaleye sığacak boyutun çok üzerinde olmakla birlikte, kısaca da olsa konuya ilişkin görüşlerimiz yukarıda ortaya konulmuş olup,

gerektiğinde daha sonraki yazılarımızda da bu konunun diğer boyutları hakkında da açıklamalarımız olabilecektir.