

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı

Gelir Kanunları Gelir Ve Kurumlar Vergileri Grup Müdürlüğü

Sayı : 62030549-125[6-2018/397]-E.940811 23.10.2018

Konu : Tasfiye öncesi sermayeye eklenen yedek hesapların tasfiyede kar dağıtımını sayılıp sayılmayacağı hk

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, tasfiye öncesi sermayeye eklenen 502, 540, 541 ve 542 No'lu hesapların tasfiyede kar dağıtımını sayılıp sayılmayacağı ve geçmiş yıl zararlarının olağanüstü yedeklerden mahsup edilmesinin mümkün olup olmadığı hususlarında Başkanlığımız görüşleri talep edilmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinde, kurumlar vergisinin mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı ve safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

Gelir Vergisi Kanununun "Bilanço esasında ticari kazancın tespiti" başlıklı 38 inci maddesinin birinci fıkrasında, bilanço esasına göre ticari kazancın, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet fark olduğu, bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce işletmeye ilave olunan değerlerin bu farktan indirileceği, işletmeden çekilen değerlerin ise farka ilave olunacağı belirtilmiştir.

Aynı Kanunun 94 üncü 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.

Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi, Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinin ikinci fıkrası ile 30 uncu maddesinin üçüncü fıkrasında kâr payları üzerinden yapılacak vergi kesintisine ilişkin hükümlere yer verilmiştir. 03.02.2009 tarih ve 2009/14592, 14593 ve 14594 sayılı Bakanlar Kurulu Kararları uyarınca kâr payları üzerinden yapılacak vergi kesintisi oranları %15 olarak belirlenmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu uygulamasında vergiyi doğuran olay gelirin elde edilmesiyle gerçekleşmekte olup, gelirin elde edilmesi ticari ve zirai kazançlarda tahakkuk esasına, serbest meslek kazancı, gayrimenkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratlarda tahsil esasına, menkul sermaye iratları ile ücret gelirlerinde ise hukuki ve ekonomik tasarrufun gerçekleşmesine bağlanmıştır.

Menkul sermaye iratları açısından vergiyi doğuran olay niteliğinde olan hukuki ve ekonomik tasarrufun gerçekleşmesinde, gelirin sahibi tarafından talep edilebilir hale gelmesi anlamına gelen hukuki tasarruf aşaması, gelirin istendiği anda sahibine ödenecek hale gelmesi anlamına gelen ekonomik tasarruf aşamasınca izlenmekte olup, söz konusu menkul sermaye iradı gelirin fiilen tahsil edilip edilmemesi gelirin elde edilmesine etki etmemektedir.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 409 uncu maddesinin birinci fıkrası uyarınca anonim şirketlerde kârın kullanım şekli ile dağıtılacak kâr ve kazanç paylarının oranlarını belirleme yetkisinin genel kurula bırakıldığı, 519-523 üncü maddelerinde yedek akçelerle ilgili hükümlere yer verilmiş olup 509 uncu maddesinin ikinci fıkrasında ise, kâr payı ancak net dönem kârından ve serbest yedek akçelerden dağıtılabileceği belirtilmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanununun 17 nci maddesinde;

"1) 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 zararla kapanması halinde tasfiye sonucu, önceki tasfiye dönemlerine doğru düzeltilir ve anılan dönemlerde fazla ödenen vergi mükellefe iade edilir.

...

(4) 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.

a) Tasfiye kârı hesaplanırken;

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.

...

(5) Servet değeri: Tasfiye döneminin başındaki ve sonundaki servet değeri, kurumun tasfiye dönemi başındaki ve sonundaki bilançosunda görülen öz sermayesidir. Bir yıldan fazla süren tasfiyelerde izleyen tasfiye dönemlerinin başındaki servet değeri, bir önceki dönemin son bilançosunda görülen servet değeridir..." hükmüne yer verilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre;

- Tasfiye sonucu oluşan geçmiş yıl zararlarının geçmiş yıl kârlarına ve/veya yasal yedeklere mahsup edilmesi işleminde, nakden veya hesaben yapılmış bir ödeme söz konusu olmadığından, bu mahsup işlemi kâr payı dağıtımı olarak değerlendirilmeyecek ve kâr payı dağıtımına bağlı vergi kesintisi yapılmayacaktır.

- Daha önceki yıllarda şirket sermayesine eklenmiş olan geçmiş yıl karlarının ve/veya yedek akçelerin, şirketin tasfiyesi sebebiyle ortaklara dağıtılması durumunda elde edenin hukuki kişiliğine göre kar dağıtımına bağlı vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

- Öte yandan, tasfiye sonucu oluşan zararın yasal yedeklere mahsubundan sonra kalan ve ortaklara dağıtılan tutarların ise elde edenin hukuki kişiliğine göre stopaja tabi tutulması gerekeceği tabiidir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

(*) Bu Özelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak verilmiştir.

(**) İnceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özelge geçersizdir.

(***) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özelgeye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.