

Ortaklar tarafından nakden ödenen sermayeden, yeniden değerleme fonlarından, geçmiş yıl kârından ayrılan olağanüstü yedek akçeden ve vergiden istisna edilen gayrimenkul satışından elde edilen kazançtan oluşan denmiş sermaye tutarından geçmiş dönem ve car

Belge türü	Özelge
Kanun	GELİR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	62030549-125[9-2012/58]-3132
Tarih	05.12.2012

T.C.

GELİR İDARESİ BAşKANLIğI

İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAşKANLIğI

(Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü)

Sayı : 62030549-125[9-2012/58]-3132

05/12/2012

Konu : Ortaklar tarafından nakden ödenen sermayeden, yeniden değerleme fonlarından, geçmiş yıl kârından ayrılan olağanüstü yedek akçeden ve vergiden istisna edilen gayrimenkul satışından elde edilen kazançtan oluşan denmiş sermaye tutarından geçmiş dönem ve cari yıl zararına mahsup edilmesi ile yapılan sermaye azatlımı işleminin vergi mevzuatı karşısındaki durumu

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, ... Vergi Dairesi Müdürlüğünün ... vergi kimlik numaralı mükellefi olduğunuz, şirketinizin 31/12/2011 tarihli bilançosunda gösterilen 48.710.000,00-TL tutarındaki denmiş sermayenin 44.799.994,00-TL kısmının ortaklar tarafından nakden ödenen sermayeden, 785.958,00-TL kısmının 2000 hesap döneminden önce sabit kıymetlerin yeniden değerlemesi sonucu oluşan yeniden değerleme fonlarının sermayeye ilave edilmesinden, 15.281,00-TL tutarındaki kısmının

1995 hesap dönemi kârından ayrılan olağanüstü yedek akçenin 1997 hesap döneminde sermayeye ilave edilmesinden, 3.108.767,00-TL kısmının ise vergiden istisna edilen gayrimenkul satış kazancının 21/04/2003 tarihinde sermayeye ilave edilmesinden oluştuğu, bilançoda yer alan 47.503.460,00-TL tutarındaki geçmiş dönem ve cari yıl zararlarının 37.000.000,00-TL'lik kısmının sermaye azaltımı yoluyla ödenmiş sermaye tutarından karşılanacağı ve bu işlem sırasında ortaklara herhangi bir ödeme veya kazanç dağıtımının yapılmayacağı belirtilerek sermaye azaltımı işleminin vergi mevzuatı karşısındaki durumu ile ilgili olarak Başkanlığımız görüşü talep edilmiştir.

5520 sayılı 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 hüküm altına alınmıştır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 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 dâhil) **nakden veya hesaben yaptıkları sırada**, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecbur oldukları hükme 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 gelirinin fiilen tahsil edilip edilmemesi gelirin elde edilmesine etki etmemektedir.

Şirketlerin kâr dağıtımına ilişkin esaslarını düzenleyen Türk Ticaret Kanununun 364 üncü maddesinin ikinci fıkrası ve 369 uncu maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendi uyarınca anonim şirketlerde kâr dağıtım yetkisi genel kurula; 536 ncı maddesi uyarınca da kâr 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.

Aynı Kanunun yedek akçelerle ilgili hükümlerine 466-469 uncu maddelerinde yer verilmiş olup 470 inci maddesinde ise kâr payının sadece safi kârdan ve bu amaçla ayrılmış olan yedek akçelerden dağıtılabileceği belirtilmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 298 inci maddesinin Mülga (5024 Sayılı Kanunun 2 inci maddesiyle değişmeden önceki başlık) "Yeniden Değerleme" başlıklı bölümünün birinci fıkrasının;

(4) numaralı bendinde, "... Mükellefler değer artışını, pasifte özel bir fon hesabında gösterirler. Kurumlar vergisi mükellefleri, değer artışının tamamını sermayelerine ilave edebilirler. Bu suretle sermayeye eklenen değer artışları, ortaklar tarafından işletmeye ilave edilmiş kıymetler olarak kabul edilir. Değerleme yapılan kuruma iştirak eden işletmelerin aktifinde bu nedenle meydana gelen artışlar ise pasifte özel bir karşılık hesabında gösterilir ve bu karşılık sermayenin cüzü addolunur. Karşılık hesabında gösterilen değer artışı kurumlar tarafından sermayeye eklenebilir. Bu işlemler kâr dağıtımı sayılmaz."

(7) numaralı bendinde ise "Değer artış fonu, sermayeye ilave dışında herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledildiği veya işletmeden çekildiği takdirde, **bu işlemin yapıldığı dönem kazancı ile ilişkilendirilmeksizin bu dönemde vergiye tabi tutulur.** Gelir vergisi mükelleflerince ayrılan değer artış fonu başka bir hesaba aktarılamaz; aktarılması veya sermayeye ilave edilmesi halinde işletmeden çekilen değer olarak kabul edilir."

hükmü yer almıştır.

Öte yandan, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 1 inci maddesinin (10) numaralı bendinde, bu Kanunun yürürlüğünden önceki dönemler itibarıyla 5422 sayılı Kanun hükümlerinin uygulanmasına devam olunacağı hükme bağlanmıştır.

5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunun Geçici 28 inci maddesinde,

"a) 1.1.1999 - 31.12.2004 tarihleri arasında(1) uygulanmak üzere, tam mükellefiyete tabi kurumların iştirak hisselerinin veya gayrimenkullerinin satışından doğan kazancın, satışın yapıldığı yılda kurum sermayesine ilave edilen kısmı, kurumlar vergisinden müstesnadır. Şu kadar ki, vadeli satış halinde, satışın yapıldığı hesap dönemini takip eden ikinci hesap döneminin sonuna kadar tahsil edilen kazançların tutarı, ilgili yıl kurum kazancından indirilir. Bu tarihten sonra yapılacak tahsilat için bu hüküm uygulanmaz. İlk yapılan tahsilatın iştirak hissesi veya gayrimenkulün maliyet bedeline ilişkin olduğu kabul edilir.

...

Sermayeye eklenen bu kazançların beş yıl içinde herhangi bir suretle işletmeden çekilmesi veya bu süre içinde işletmelerin tasfiyesi halinde, bu kazançlar o yılın kazancı sayılarak vergiye tabi tutulur.

..."

hükmüne yer verilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde;

- Sermaye azaltımının, ortaklar tarafından nakden veya aynen yapılan ödemelerden karşılanması halinde, ortakların esas olarak işletmeye koydukları sermayeyi Türk Ticaret Kanunu hükümleri çerçevesinde geri almış olmaları nedeniyle mükellefiyet statüsüne bakılmaksızın vergilendirme işlemi yapılmayacaktır.

- Ödenmiş sermayenin yeniden değerlendirme artış fonlarının sermayeye ilave edilmesinden kaynaklanan kısmının sermaye azaltımına konu edilmesi halinde, sermaye azaltımına konu edilen tutar üzerinden Vergi Usul Kanununun mükerrer 298 inci maddesinin Mülga "Yeniden Değerleme" başlıklı bölümünün birinci fıkrası uyarınca kurumlar vergisi hesaplanarak ödenmesi ancak sermayeye ilave edilen yeniden değerlendirme artış fonlarının geçmiş yıl veya cari dönem zararlarına mahsubunda nakden veya hesaben bir ödeme bulunmadığından kâr payı dağıtımına bağlı vergi kesintisi yapılmaması gerekmektedir.

- Ödenmiş sermayenin kurumlar vergisinden istisna edilen ve 21/04/2003 tarihinde sermayeye ilave edilen gayrimenkul satış kazancından kaynaklanan kısmının sermaye azaltımına konu edilmesi halinde, söz konusu kazancın sermaye hesabında kalması için aranılan yasal süre olan beş yıllık sürenin dolmasından sonra yapılması nedeniyle, sermaye azaltımı yoluyla işletmeden çekilen bu tutar için kurumlar vergisi hesaplanmayacak ve geçmiş yıl veya cari dönem zararlarına mahsubu nedeniyle de vergi kesintisi yapılmayacaktır.

- Ödenmiş sermayenin olağanüstü yedek akçenin sermayeye ilave edilmesinden kaynaklanan kısmının geçmiş yıl veya cari dönem zararlarına mahsubu suretiyle sermaye azaltımına konu edilmesi kâr payı dağıtımı olarak değerlendirilmeyeceğinden vergi kesintisi yapılmaması gerekmektedir.

Öte yandan, yapılacak olan sermaye azaltımında öncelikle değer artış fonu, gayrimenkul satış kazancı ve geçmiş yıl kârlarının işletmeden çekildiğinin kabulü gerekmekte olup azaltılan sermaye tutarı, değer artış fonu, gayrimenkul satış kazancı, geçmiş yıl kârları ve yedek akçe tutarından fazla ise fazlalığın, şirket ortakları tarafından nakit olarak konulan sermayeden kaynaklandığı kabul edilecektir.

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 zerine 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.

Bu metin Mevzuat Bankası (mevzuat.vergibulustayi.com) aracılığıyla gib.gov.tr arşivinden alınmıştır. Resmî işlemlerde Resmî Gazete metni esastır. — 18.09.2026