

ANONİM ŞİRKET SERMAYE ARTTIRIMININ DAĞITILMAMIŞ KÂRDAN KARŞILANMASI VE VERGİLENDİRİLMESİ

Yılmaz SEZER*

I- SERMAYE ARTTIRIMI

Sirketler, yasal düzenlemeler nedeniyle sermaye arttırımına gitmenin yanı sıra işlerinin gelişmesi sonucu yeni işlerine ve yatırımlarına kaynak yaratmak, işlerini geliştirmek amacıyla sermaye arttırımına giderler.

Ülkemizde ise şirketler yukarıda sayılan nedenlerin dışında; enflasyon nedeniyle sermayelerinin reel satın alma değerinde meydana gelen azalışları telafi etmek ve sermayelerini güncel hale getirmek amacıyla sermaye arttırımına giderler.

A) SERMAYE ARTTIRIM KAYNAKLARI

Şirketler sermaye arttırmalarını çeşitli kaynaklardan karşılamak suretiyle gerçekleştirebilirler. Şirketlerin sermaye arttırımını;

- Sermayenin Dış Kaynaklar Kullanılmak Suretiyle Arttırılması
- Sermayenin İç Kaynaklar Kullanılmak Suretiyle Arttırılması,

olmak üzere iki ana başlık altında toplayabiliriz.

• **Sermaye Arttırımının Dış Kaynaklardan Karşılanması;** Sermaye arttırımında bu yolun seçilmesi halinde şirketin arttırılan sermayesi, mevcut ortaklar tarafından bizzat ödenmek suretiyle, şirkete yeni ortak almak suretiyle veya şirketin halka açılması suretiyle karşılanır.

• **Sermaye Arttırımının İç Kaynaklardan Karşılanması;** Sermaye arttırımı olarak kullanılacak iç kaynaklardan kast edilen şirkette mevcut kâr yedekleri ve sermaye yedekleridir. Genel olarak kâr yedekleri; yasal, statü ve olağanüstü yedekler ile yedek niteliğinde karşılıklar ve özel fonlar gibi işletme faaliyetleri sonucu elde edilen kârların dağıtılmamış kısmını ifade eder.

Sermaye yedekleri ise hisse senedi ihraç primleri, iptal edilen ortaklık payları, iktisadi kıymetlerin yeniden değerlendirilmesi veya maliyet artışına konu

(*) Eski Vergi Denetmeni, SMMM

edilmesi sonucu oluşan fonlardan meydana gelir.

B) GEÇMİŞ YIL KÂRI İLE SERMAYE ARTTIRIMI

Anonim şirketin önceki dönemlerde elde ettiği ve ortaklarına dağıtmayıp, işletmede bıraktığı kârlar, işletmenin bilançosunda "570 Geçmiş Yıl Kârları Hesabında" izlenir. Geçmiş yıl kârlarında mahiyeti itibarıyla kâr yedekleri statüsündedir.

Dönem kârından ayrılan yedeklerin herhangi bir yılda sermayeye ilave edilmesi, ortaklara fiilen dağıtılan kâr payları ile aynı mahiyettedir. Her iki halde de ortaklar kurum bünyesinde oluşan kârlar üzerinde tasarrufta bulunma imkanına sahip bulunmaktadır. Dolayısıyla, kâr yedeklerinden veya geçmiş yıl kârlarından karşılanan sermaye arttırımı sonucu ortakların bedelsiz hisse senedi iktisabı kurum açısından kâr dağıtımı ve ortaklar açısından da kâr payı hükmündedir.

Bu şekilde sermaye arttırılması durumunda ise, hisse senetleri itibarı değerleriyle ortakların kâr payını oluşturacaktır.

Ortaklar tarafından elde edilen bu kâr payları vergilendirilecektir. Her ortak kendi özel durumuna göre elde ettiği kâr payını vereceği Gelir Vergisi Beyannamesi ile beyan edecektir.

II- KÂR DAĞITIMI

Anonim şirketlerde kâr dağıtımı kararını şirket genel kurulu vermektedir. Genel kurul kâr dağıtımı

kararını vermiş ve kâr dağıtım tarihini belirlemiş ise, kâr dağıtım tarihinde, genel kurul tarafından kâr dağıtım tarihinin tesbit edilmesi şirket yönetimi kuruluna bırakıldığı durumda ise, yönetim kurulunun tesbit ettiği dağıtım tarihinde kâr payı elde edilmiş kabul edilecektir.

Ancak belirlenen bu tarihte çeşitli nedenlerle kâr dağıtımına fiilen başlanamaması halinde, kâr paylarının fiilen dağıtımına başlandığı tarihte elde edilmiş kabul edileceği tabiidir. Kâr dağıtımına başlandığı halde, ortağın kâr payını tahsil etmemiş olması, hukuki ve ekonomik tasarruf gerçekleştirdiğinden dolayı kâr payının elde edilmesine etki etmemektedir.

Diğer taraftan kâr dağıtımına ilişkin hukuki prosedürün şirket yetkili organlarınca tamamlanmamakla birlikte, kâr payının ortaklara fiilen dağıtıldığı ve ortak tarafından da tahsil edildiği durumda da fiili tasarruf gerçekleşeceğinden kâr payı elde edilmiş olacaktır.

III-KÂR DAĞITIMININ VERGİLENDİRİLMESİ

Yukarıda açıklandığı üzere geçmiş yıl kârının sermayeye ilave edilmesi halinde, ortaklara fiili kâr dağıtımı ile aynı mahiyette olması nedeniyle ortakların Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine uygun olarak vergilendirilmeleri gerekmektedir.

Buna göre geçmiş yıl kârının sermayeye ilave edilmesi halinde; şirket hissedarlarının Türk veya yabancı ortak olmalarına göre ver-

gilendirilmeleri aşağıda ayrı ayrı incelenmiştir.

a) Anonim Şirket Hissedarlarının Türk Ortak Olmaları Halinde Vergilendirilmesi; Türk ortaklar Türkiye'de yerleşmiş gerçek kişiler olması nedeniyle tam mükellefiyet esasına göre, Türkiye içinde elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilirler.

Kurumlar vergisinin oranında yapılan değişikliğe paralel olarak kurumlardan elde edilen kâr paylarının da beyanı ve beyannamede toplanılması esası getirilmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 85. maddesinde gelir vergisi konusuna giren her türlü kaynaklardan elde edilen kazanç ve iratlar için yıllık beyanname verileceği ve bu kazanç ve iratların beyannamede toplanacağı belirtilmekle beraber, aynı Kanunun 86. maddesinde belirli şartlarla bazı kazanç ve iratlar için yıllık beyannamenin verilmemesi ve bu kazanç ve iratların yıllık beyannamede toplanılmaması öngörülmüştür. Buna göre bazı hallerde vergi alacağı dahil olmak üzere kâr payları için beyanname verilmesi gerekmeyecektir.

Buna göre aşağıda yazılı hallerde gelir toplanmaz ve yıllık beyanname verilmez;

Yabancı memleketlerde elde edilenler hariç olmak üzere, tam mükellefiyette vergiye tabi gelir sadece;

1- Tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretlerden, (Birden fazla işverenden

ücret alan ve ücretlerin gayrisafi tutarları toplamı 2.250.000.000 lirayı aşan hizmet erbabının ücretleri hariç)

2- Tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş bulunan ve gayrisafi tutarları toplamı 2.250.000.000 lirayı aşmayan, arızı serbest meslek kazançları, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ve vergi alacağı dahil olmak üzere kurumlardan elde edilen kâr paylarından,

3- Götürü usulde vergilendirilen ücretler, ticari ve meslek kazançlarından,

4- Yukarıda sayılan kazanç ve iratların bir kaçı veya tamamından ibaret ise,

Yukarıda yazılı kazançlar ve iratların dışında, kazanç ve iratların kâr payı ile birlikte elde edilmesi durumunda veya hadlerin aşılması halinde kâr payı beyannameye dahil edilerek artan oranlı gelir vergisi tarifesine göre vergilendirilecektir.

Buna göre şirket ortaklarıncı 1998 yılı içinde tam mükellefiyete tabi kurumlardan elde edilen vergi alacağı dahil kâr payı tutarının 2.250.000.000 TL.yi aşmaması halinde vergiye tabi başka bir gelirinde bulunmaması şartıyla toplama yapılmayacak ve beyanname verilmeyecektir. Dolayısıyla elde edilen kâr payı vergilendirilmeyecektir.

b) Anonim Şirket Hissedarlarının Yabancı Ortak Olmaları Halinde Vergilendirilmesi; Şirketin yabancı ortakları dar mükellef kapsamında

sadece Türkiye'den elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilecektir.

Dar mükellefiyette vergiye tabi gelir sadece;

1- Tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler, serbest meslek kazançları, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile kurumlardan elde edilen kâr paylarından,

2- Değer artışı kazançları veya arizi kazançlardan,

3- Yukarıda sayılan kazanç ve iratların bir kaçı veya tamamından ibaret ise,

gelir toplanmaz ve yıllık beyanname verilemez.

Dolayısıyla yukarıda açıklanan şartların gerçekleşmesi halinde kâr payları vergilendirilmeyecektir. Bu şartların ihlali halinde beyanname verilecek ve elde edilen kâr payı artan oranlı gelir vergisi tarifesine göre vergilendirilecektir.

IV-VERGİ ALACAĞI

Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 75. maddesinde; "Tam mükellefiyete tabi gerçek kişilere dağıtılan kâr paylarının 1/3'ü vergi alacağını oluşturur." hükmü yer almaktadır.

Bu madde hükmüne göre, tam mükellefiyete tabi gerçek kişilere dağıtılan kâr payları vergi alacağını oluşturmaktadır. Yani dar mükellef gerçek kişi ve kurumlara dağıtılan kâr payları vergi alacağında dikkate alınmayacaktır. Dolayısıyla yabancı ortaklar için dağıtılan kâr payı için vergi alacağı söz konusu değildir.

Tam mükellefiyete tabi gerçek kişilerin vergi alacağı yıllık beyanname ile bildirilmek kaydıyla beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilir.

V- SONUÇ

Şirket sermayeleri geçmiş yıl kârları kullanılmak suretiyle arttırılabilir. Ancak arttırılan bu sermayenin fiilen ortaklara yapılan kâr dağıtımından bir farkı bulunmaması nedeniyle, yukarıda açıklanan Gelir Vergisi Kanununun ilgili hükümlerine göre vergilendirilmesi gerekmektedir.