

---

## 106 SERİ NO'LU GELİR VERGİSİ GENEL TEBLİĞİ

**Resmi Gazete No**

**Resmi Gazete Tarihi:** 01/09/1972

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 96 ncı maddesine ilişkin uygulamalarda birliğin sağlanmasını ve bu noktadan vâki tereddütlerin giderilmesini teminen, aşağıda bazı açıklamaların yapılması uygun görülmüştür.

### **1. Adi komandit şirketlerde komanditer ortaklar bakımından kâr pâylarının elde edilmesi (vergiyi doğuran olay) :**

Adi komandit şirketlerde komanditer ortakların, şirket kazancından elde ettikleri kâr paylarının, takvim yılı sonunda elde edilmiş sayılacağı 91 sayılı Gelir Vergisi Genel Tebliğinde belirtilmiş olmakla beraber, bu konuda halen bazı tereddütler olduğu anlaşıldığından, konunun bir kere daha açıklanması zorunlu görülmüştür.

Gelir Vergisi Kanununun 1137 sayılı Kanunla değişik 96. maddesine göre, adi komandit şirketlerde komanditerlerin kâr payları (dağıtılmıyan kazançlar dışında kaldığından), sadece nakden veya hesaben ödendiği anda vergi tevkifatına tabi tutulmuştur.

Adi komandit şirket, bir şahıs şirketi olduğundan, bu şirketi mahiyeti itibariyle diğer şirketlerle (sermaye şirketleri) aynı rejime tabi tutmak mümkün değildir. Sözü edilen şirketi yöneten komandite ortak olup, ötekiler gibi umumî hey'et ve idare meclisi nev'inden karar ve yönetim organları yoktur. Şirketin bilânçosu ile kâr ve zarar hesabı herhangi bir organın tasdikine tabi olmadığı gibi, kârın dağıtılıp dağıtılmıyacağı sermaye şirketlerinde olduğu gibi, böyle bir organın kararına bağlı olmaz. Yıl sonunda çıkarılması zorunlu olan bilânçoyu komandite ortak düzenler. Komanditerler iş yılı sonunda tahakkuk eden kâr paylarını nakden alırlar (T. Ticaret Kanunu Mad. 251). Buna göre, komanditer ortağın kâr hissesini talep etme hakkı vardır.

Diğer taraftan, TTK. nun adi komandit şirketler hakkında da uygulanan 170. maddesi, ortaklar için kâr payını talep etme hakkını kaldıran mukavele şartlarının hükümsüz olacağını hükme bağlamıştır. Buna göre, komanditer ortağın, yıl sonunda doğan kârdan hissesine düşen miktarı isteme hakkı hiçbir suretle kaldırılamamaktadır.

Sermaye şirketlerinde yetkili organların bilânço, kâr ve zarar cetvelini tasdik edip, gerekli yedek akçeleri ayırmak ve kalan kârı dağıtmak hususunda karar vermedikçe, hissedarların kâr payı isteme haklarının doğmamasına mukabil; adi komandit şirketlerde, komanditer ortağın kâr payını şirkette bırakacak kendi rızasından başka bir irade mevcut değildir.

Şu hale göre, söz konusu kâr paylarını hemen ortakların defterlerindeki hesaplarına kaydedilmesi; başka bir deyişle ortaklara hesaben ödenmesi gerekmektedir.

Yıl sonunda defterlerde bu mahiyette bir kaydın yapılmayışı hiçbir zaman ortakların kâr paylarını hukuken veya hesaben elde etmelerine engel olamaz.

Öte yandan, TTK. na göre yıl sonunda hesapların kapatılması ve bilânçonun düzenlenmesi için bir kolaylık olmak üzere tanınan üç aylık ek sürenin de, hukuken ve ne de hesaben kazanç ve iratların tekevvün tarihini değiştirmeyeceği tabiidir.

Nitekim TTK. nun 251. maddesindeki "Komanditerler, iş yılı sonunda tahakkuk eden kâr paylarını ..... nakden alırlar" şeklindeki hükmü ve V. U. K. nun 174 ve 185. maddeleri de bu görüşü doğrulamaktadır.

Buna göre, adi komandit şirketlerde komanditer ortakların kâr paylarının hiçbir kayıt ve muamele ile ilgilendirmeksizin, hesap dönemi sonunda hesaben ödenmiş sayılması lâzım ve zaruridir.

Diğer taraftan, komanditer ortaklara ait kâr paylarından bu tarihte tevkif olunan vergilerin de, ertesi ayın 20. günü (Ocak 20) akşamına kadar muhtasar beyanname ile Vergi Dairesine bildirilmesi gerekmektedir.

Esasen, Danıştay son zamanlarda vermiş olduğu kararlarda, bu görüşü benimsemektedir.

## **2. Sermaye şirketlerince dağıtılmıyarak şirket bünyesinde bırakılan kâr paylarının ortaklar bakımından elde edilmesi :**

Sermaye Şirketlerince T. Ticaret Kanununa veya özel kanunlardaki mecburiyete veya şirket mukavelesine dayanılarak ayrılan kanunî veya ihtiyarî yedek akçelerle fevkalâde yedek akçelerin, şirkete taallûku devam ettiği müddetçe ve bu yedek akçeler üzerinde, şirket ortaklarına muvazaalı yollardan tasarruf imkânı sağlandığı sabit olmadıkça, bunların ortakların şahsî gelirleri meyanında elde edilmiş bir menkûl sermaye iradı olarak vergilendirilmemesi 29/2/1964 gün ve 2126 - 32 - 162/7082 sayılı genel yazımızla teşkilâta tamamen tebliğ olunmuştur.

Yukarıda sözü edilen genel yazıda da değinildiği veçhile, sermaye şirketlerinin kazançlarından ortakların hissesine düşen kâr paylarının, doğdukları yani ortaklar tarafından hukuken ve iktisaden tasarruf edilebilir bir hale geldikleri anda elde edilmiş ve bu ortaklar yönünden vergiyi doğuran olayın, bu anda ortaya çıkmış olduğunun kabulü gerekmektedir.

Burada sözü edilen "hukuken ve iktisaden tasarruf imkânı"nın Gelir Vergisi Kanununun 96. maddesi hükmü gözönünde bulundurulmak suretiyle yorumlanması gerekir.

Gerçekten menkul sermaye iratlarının ne zaman elde edilmiş sayılarak vergilendirilmesi lâzım geldiği hususunu tamamen ayrı bir açıdan ele alan bu maddede, iradın elde edilmesi keyfiyeti 75. maddeye nazaran çok daha açık bir şekilde belirtilmiş, böylece hukuken ve iktisaden tasarruf imkânını ifade eden "elde etme" kavramının açık ve kesin bir tarifi yapılmıştır.

1137 sayılı Kanunla değişik sözü edilen maddenin bir numaralı bendinde, menkul sermaye iratlarında vergi tevkifatının ne suretle yapılacağı açıklanmış, sermaye şirketleri ile kazanç dağıtan kooperatif şirketlerde kâr paylarının, istihkak sahibi gerçek kişilere nakden veya hesaben ödendiği anda dağıtılmış ve istihkak sahibi gerçek kişiler bakımından elde edilmiş sayılarak, bu sırada ödemeyi yapan tarafından vergi tevkifatına tabi tutulacağı öngörölmüş ve fıkrada sözü geçen hesaben ödeme tabirinin, iratları ödeyenleri istihkak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve muameleleri ifade edeceği belirtilmiştir.

Aynı maddenin 2 numaralı bendinde de, sermaye şirketleri ile kazanç dağıtan kooperatif şirketler için "dağıtılmıyan kurum kazançları" na yer verilmek ve dağıtılmıyan kurum kazançları vergi tevkifatı kapsamına alınmak suretiyle 1 numaralı bent hükümlerinden tamamen ayrı bir kabul tarzı benimsenmiş bulunmaktadır.

Göröldüğü gibi, 96. maddede biri "menkûl sermaye iradı" diğeri "dağıtılmıyan kurum kazancı" olmak üzere, tevkifata tabi iki ne'vi unsura yer verilmiş ve bu suretle kârın dağıtılması yanında dağıtılmaması da öngörölerek dağıtılmıyan kârların kuruma aidiyeti kesin bir şekilde belirtilmiştir.

Şu hale göre, sermaye şirketleri tarafından fevkalâde ihtiyata ayrılarak şirket bünyesinde bırakılan kâr paylarının, ortaklar tarafından elde edilmiş olduğunu kabul etmek; 96. maddenin kâr paylarını "istihkak sahibi gerçek kişilere nakden veya hesaben ödendiği anda dağıtılmış ve istihkak sahipleri bakımından elde edilmiş" sayan açık hükmüne aykırı düşeceği gibi, bu maddede öngörölen menkul sermaye iradları ve dağıtılmıyan kurum kazançları ile ilgili iki alternatiften sadece ilkinin tatbiki sonucunu doğurması bakımından kanun koyucunun maksadına da uymayacaktır.

Bu durumda, menkul sermaye iradının elde edilmesini, ortaklara fiilen vukuubulan nakden veya hesaben ödemeler şeklinde anlamak zarureti vardır. Bu kabul tarzına göre, sermaye şirketi ortaklarının, şu veya bu sebeple kâr paylarının dağıtılmamasına rıza göstermeleri halinde bunlar üzerinden 96/2. maddenin hükmüne istinaden stopaj yapılmakla yetinilecek, buna mukabil, ortakların hesaplarına alacak yazılmak suretiyle hesaben veya tediyede bulunulmak suretiyle nakden ödenmesi halinde ise, 1. bende göre tevkifat yapılacağı gibi, ortaklar da, bu son halde elde etmiş oldukları söz konusu menkul sermaye iratlarını, o yıla ait beyannamelerine dahil edeceklerdir.

Diğer taraftan, Anonim Şirketler için bilânço ve yedek akçelerle ilgili hüküm ve esaslar T. Ticaret Kanununun 457 ve 474. maddelerinde düzenlenmiştir.

Bu maddelerin tetkikinden de anlaşılacağı üzere, kazanç paylarına umumî hey'et hâkimdir. Umumî hey'et şirketin inkişafı ve istikrarlı kâr dağıtımını teminen sâfi kârdan yedek akçe teşkilini zarurî görüyorsa ortaklar, ayrılan kâr kısmından kazanç payını isteyemez. Umumi hey'et esas mukavele hükmünü tadil ederek ortakların kazanç paylarını tenkis veya tezyit edebilir. Ortakların esas mukavelelenin tanıdığı kazanç payı üzerinde müktesep hakları yoktur. Umumî hey'et kararı iptal pay sahiplerini bağlar.

Umumî hey'et kararlarının ortakları bağlayıcı ve umumi hey'etin kâr paylarına hakim olma niteliği karşısında, kârın dağıtılmamasına ilişkin umumi hey'et kararına iştirak etmeyen bir ortağın, kâr payını, kendi rızasıyla şirket bünyesinde bıraktığını düşünmeğe ve bu düşünceden hareket ederek bu ortağa ait kâr payının nakden veya hesaben ödenmiş yani ortak tarafından elde edilmiş olduğunu kabul etmeye imkân yoktur.

Şu kadar ki, yukarda sözü edilen tamimde belirtildiği gibi, kârın dağıtılmasına ilişkin kararın, muvazaaya dayandığı, gerçekte; dağıtılmamış gösterilen bu kârların, örtülü yollarla ortaklara dağıtılmakta bulunduğu vakıa çeşitli şekil ve suretlerle istifadelerine sunulduğu tesbit edildiği ahvalde, bu kabil kârların dağıtılmış sayılarak şirket ortaklarının şahsî gelirleri meyanında vergilendirileceği tabîdir.

Ancak, muvazaa hallerinin, nezdinde inceleme yapılan şirketlerin hususiyelerine, ayrılan yedek akçelerin ve dağıtılmamış kârların tefrik sebeplerine ve kullanılış tarzlarına göre tayin ve tesbiti gerektiğinden, muhtemel ihtilâfları önlemek bakımından bu hususlara inceleme raporlarında yeteri derecede yer verilmesi ve inceleme elemanlarının ve uygulayıcıların bu hususları önemle gözönünde bulundurulmaları gerekmektedir.

### **3. Kooperatiflerin ana mukavelenamelerine istinaden ayıracakları yedek akçelerin dağıtılmıyan kurum kazancının tesbiti sırasında stopaj matrahından indirilip indirilemeyeceği :**

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 96/2. maddesinin A/a bendinde, Ticaret Kanunu ve özel kanunlardaki mecburiyete dayanılarak o yıl kazancından ayrılmış olan her çeşit ihtiyat akçeleri ve provizyonların dağıtılmıyan kurum kazancının tesbiti sırasında stopaj matrahından indirileceği hükme bağlanmıştır.

Öte yandan, 24/4/1969 tarih ve 1163 sayılı Kooperatifler Kanununun yedek akçe ayırımına ilişkin 39 ncu maddesinde "Gelir gider farkının en az % 10 u yedek akçe olarak ayrılmadıkça ortaklara dağıtma yapılamaz." denilmektedir.

Görüldüğü gibi, Kooperatifler Kanununun sözü edilen 39 uncu maddesi hükmünde ".... en az % 10 u yedek akçe olarak ayrılmadıkça ..... " denilmek suretiyle, ayrılması mecburî olan yedek akçenin nisbetinin 10 olduğu kesin bir şekilde belirtilmiş bulunmakta ve bu nisbetin üzerinde ayrılan yedek akçe miktarı, ihtiyarî bir mahiyet arz etmektedir.

Şu hale göre, kooperatiflerin, ana mukavelenameleri gereğince ayıracaklar yedek akçelerin, sadece mecburî bir mahiyet arz eden % 10 unun, Gelir Vergisi Kanununun 96/2 nci maddesinin A/a bendi hükmü muvacehesinde, dağıtılmıyan kurum kazancının tesbiti sırasında gelir vergisi stopaj matrahından indirilmesi lazım gelir.

Bilgi edinilmesi ve gereğinin bu esaslar dairesinde ifası rica olunur.