



## AVANS KAR DAĞITIMI UYGULAMASI

### *APPLICATION OF ADVANCE DIVIDEND DISTRIBUTION*

Arzuhan AKTAŞ<sup>(\*)</sup>

#### ÖZ

Mevzuatımızda ilk olarak 15.12.1999 tarih ve 4487 sayılı Kanun'un 5.maddesiyle değiştirilen Sermaye Piyasası Kanunu'nun 15. maddesinin 4. bendi ile halka açık anonim ortaklıklar açısından kar payı avansı dağıtılmasına ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir. 01.07.2012 tarihinde yürürlüğe giren 6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun 509/3 maddesi ile halka açık olmayan şirketlerin avans kar payı dağıtımına ilişkin düzenleme yapılmıştır. Halka açık olmayan şirketlerin avans kar dağıtımı ile ilgili olarak TTK'nın 509/3 maddesine istinaden Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından, "Kar Payı Avansı Dağıtımı Hakkında Tebliği" ve 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanununun 19'uncu ve 20. maddelerine istinaden halka açık anonim ortaklıkların kar payı avansı dağıtımı ile ilgili "Sermaye Piyasası Kurulu II-19.1 nolu Kar Payı Tebliği" çıkarılmış bulunmaktadır. Avans kar payı dağıtımının vergilendirilmesine ilişkin açıklamalara ise Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılmış olan 1, 6 ve 7 seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile yer verilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Kâr payı avansı dağıtımı, halka açık olmayan şirket, vergi tevkifatı, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı

#### ABSTRACT

Regulations as to the distribution of profits in publicly held joint-stock companies first were brought by the amendment to Article 15 of Capital Markets Law made by Article 5 of the Law, no. 4487, dated 15 December 1999. Article 509/3 of the new Turkish Commercial Law, no. 6102, entered into force 1 July 2012, regulates the profit distribution of privately held companies. As per Article 509/3 of

<sup>(\*)</sup> Vergi Müfettişi

Turkish Commercial Law, the Ministry of Customs and Commerce has issued “the Communiqué on Advance Dividend Distribution” for privately held companies, and as per Article 19 and 20 of Capital Markets Law, the Capital Markets Board has issued “the Capital Markets Board Dividend Distribution Communiqué”, no. II-19.1, for the profit distribution of publicly held joint-stock companies. The explanations on the taxation of advance dividend distributions are, however, provided under Corporate Tax General Communiqués, no. 1, 6 and 7, issued by the Ministry of Finance.

**Keywords:** Advance distribution of dividend, privately held company, tax withholding, profit distribution through transfer pricing

## 1- GİRİŞ

Genel olarak kısa dönemde, kar dağıtım politikası işletmeler ve hissedarlar açısından farklı öneme sahip olmaktadır. Hissedarlar, yaptıkları yatırımların geri dönüşünü, en kısa zamanda artan oranda yada sabit ödemeler şeklinde istikrarlı olarak almak isterken, işletme yönetimi, işletmenin piyasa değerini yükselterek uzun vadeli fayda yaratma eğiliminde olmaktadır. İşletmeler kar payı politikalarını belirlerken sermaye ihtiyaçlarını, yatırım politikalarını, dış kaynaklarla finansman maliyetlerini, piyasadaki ekonomik göstergelerin sunacağı optimum davranış kalıplarını, nakit durumlarını, karlılık oranlarını, kar dağıtım üzerindeki vergi oranlarını, yedek akçeleri ve kar dağıtımına ilişkin kısıtların yer aldığı diğer yasal mevzuatı dikkate almaktadırlar.

Uygulamada şirketlerin kar dağıtım yapmadan, ortaklara şirket kasasını kullandıkları sıklıkla görülmektedir. Kar dağıtım prosedürlerine katlanmamak için şirket kasalarının ortak ve yöneticiler tarafından keyfi olarak kullanılmasının önüne geçilmesi amacıyla 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 358. ve 395. maddeleri ile ilgili kişilerin şirketlere belli koşullarda borçlanma yasağı getirilmiştir. Bu yasağın getirilirken, daha önce Sermaye Piyasası Kanunu ile halka açık anonim şirketler için getirilmiş olan kar payı avansı uygulaması, TTK'nın 509. maddenin 3. fıkrası ile halka açık olmayan anonim şirketler ile limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler açısından da uygulanabilir kılınmıştır.

Türk hukukunda ortaklıklarda kar dağıtımına ilişkin usul ve esaslar, Türk Ticaret Kanunu ve Sermaye Piyasası Kanunu ile belirlenmiştir. Konunun vergi hukuku açısından önemi, dağıtılan kar paylarının vergilendirilmesi açısından ortaya çıkmaktadır. Çalışmamızda, avans kar payı dağıtımına ilişkin düzenlemelere yer verilerek kurumlar vergisi tebliğ uygulaması açısından avans kar payı dağıtımlarının vergilendirilmesine yer verilmiştir.

## 2- SERMAYE PİYASASI MEVCUT MEVZUATINDA AVANS KAR PAYI DAĞITIMI

### 2.1- Kanunda Yer Alan Düzenlemeler

Sermaye Piyasası Kanunu'nun kar payı avansı başlıklı 20. maddesi ile düzenleme yapılmıştır. Bu düzenlemeye göre;

Bir hesap döneminde verilecek toplam kâr payı avansı bir önceki yıla ait dönem kârının yarısını aşamaz. Önceki dönemde ödenen kâr payı avansları mahsup edilmeden ilave kâr payı avansı verilmesine ve kâr payı dağıtılmasına karar verilemez.

Kusurlarına ve durumun gereklerine göre zararlar şahsen kendilerine yükletilebildiği ölçüde yönetim kurulu üyeleri ve hazırladıkları raporlarla sınırlı olarak bağımsız denetimi yapanlar, ara dönem finansal tablolarının gerçeği dürüst bir şekilde yansıtmamasından veya mevzuat ile muhasebe ilke ve kurallarına uygun olarak düzenlenmemiş olması nedeniyle dağıtılan kâr payı avansının doğru olmasından doğan zararlar için ortaklığa, pay sahiplerine, ortaklık alacaklılarına ve ayrıca doğrudan doğruya olmak üzere kâr payı avansının kararlaştırıldığı veya ödendiği hesap dönemi içinde pay iktisap etmiş bulunan kişilere karşı sorumludurlar. Hukuki sorumluluk doğuran hâllerin varlığı hâlinde, pay sahipleri ve yönetim kurulu üyeleri tarafından kararın ilanından itibaren otuz gün içinde, 18'inci maddenin altıncı fıkrasına göre iptal davası açılabilir.

Söz konusu maddenin 3. bendi ile bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasların belirlenmesi yetkisi Kurul'a verilmiştir.

## 2.2- Konuya İlişkin Tebliğ Düzenlemesi

6/12/2012 Tarihli ve 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanununun 139. maddesi ile 28/7/1981 tarih ve 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu yürürlükten kaldırılmıştır. Aynı madde ile mevzuatta 2499 sayılı Kanun hükümlerine yapılan atıfların, 6362 sayılı Kanunun ilgili hükümlerine yapılmış sayılacağı belirtilmiştir.

6/12/2012 Tarihli ve 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanununun 19'uncu ve 20. maddelerine istinaden, 23.01.2014 tarih ve 28891 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak 1/2/2014 tarihinde yürürlüğe giren Sermaye Piyasası Kurulu II-19.1 nolu Kar Payı Tebliği ile, (15.12.1999 tarih ve 4487 sayılı Kanun'un 5. maddesiyle SPK'nın 15. maddesinde yapılan değişiklik sonrasında uygulanması mümkün hale getirilen) halka açık anonim ortaklıklar açısından kar payı avansı dağıtılması uygulaması yeni usul ve esaslara bağlanmıştır.

Söz konusu tebliğ düzenlemesi ile kanunda geçen kâr payı avansı terimi "Yıllık finansal tablolar üzerinden dağıtılacak kâr payından mahsup edilmek üzere ara dönem finansal tablolara göre oluşan kârlar üzerinden bu Tebliğ hükümlerine göre hesaplanan tutarı ifade eder." şeklinde tanımlanmıştır.

### ***Tebliğin 9. maddesine göre,***

Payları borsada işlem gören ortaklıklar, ara dönem (3, 6 ve 9 aylık dönem sonları itibarıyla hazırlanmış) finansal tablolarında yer alan kârları üzerinden nakden kâr payı avansı dağıtılabilir. Belirli bir ara döneme ilişkin kâr payı avansı taksitle dağıtılamaz.

Kâr payı avansı dağıtmak isteyen ortaklıkların esas sözleşmelerinde hüküm bulunması ve genel kurul kararıyla ilgili hesap dönemi ile sınırlı olacak şekilde yönetim kuruluna kâr payı avansı dağıtımına karar vermek üzere yetki vermeleri zorunludur. Anılan genel kurul toplantısında, ilgili hesap dönemi sonunda yeterli kâr oluşmaması veya zarar oluşması durumlarında, dağıtılacak kâr payı avansının söz konusu hesap dönemine ilişkin yıllık finansal durum tablosunda yer alan kâr dağıtımına konu edilebilecek kaynaklardan mahsup edileceği hususunun da karara bağlanması gereklidir.

Yönetim kuruluna genel kurul tarafından kâr payı avansı dağıtımı için yetki verildiğinde; yönetim kurulu tarafından kâr payı avansı dağıtma veya dağıtmama konusunda bir karar alınması ve bu kararın en geç ara dönem finansal tabloların kamuya açıklandığı tarih itibarıyla Kurulun özel durumların kamuya açıklanmasına ilişkin düzenlemeleri çerçevesinde ortaklık tarafından kamuya duyurulması zorunludur.

Ortaklıklarda kâr payı avansı, dağıtım tarihi itibarıyla mevcut payların tümüne, bunların ihraç ve iktisap tarihleri dikkate alınmaksızın payları oranında eşit olarak dağıtılır. Pay sahibi dışındaki kişilere kâr payı avansı dağıtılamaz. Kâr payı avansı, imtiyazlı paylara imtiyaz dikkate alınmadan ödenir.

Kâr payı avansının hesaplanması ve dağıtılmasında yönetim kurulu üyeleri ve varsa bağımsız denetimi yapanların sorumlulukları Kanununun 20'nci maddesi hükümlerine tabidir.

***Tebliğin 10. maddesinde dağıtılacak kâr payı avansı tutarının hesaplanma şekli aşağıdaki gibi açıklanmıştır;***

Dağıtılacak kâr payı avansı, ara dönem finansal tablolara göre oluşan net dönem kârından TTK'ya ve esas sözleşmeye göre ayrılması gereken yedek akçeler ile geçmiş yıllar zararları düşüldükten sonra kalan kısmın yarısını geçemez.

Bir hesap döneminde verilecek toplam kâr payı avansı tutarı;

- Bir önceki yıla ait net dönem kârının yarısından,
- İlgili ara dönem finansal tablolarında yer alan net dönem kârı, hariç kâr dağıtımına konu edilebilecek diğer kaynaklardan düşük olanı aşamaz.

Aynı hesap dönemi içinde birden fazla sayıda kâr payı avansı ödemesi yapıldığı takdirde; sonraki ara dönemlerde ödenecek kâr payı avansları hesaplanırken, önceki ara dönemlerde ödenen kâr payı avansları bu maddenin ikinci fıkrasına göre hesaplanan tutardan indirilir.

Önceki hesap dönemlerinde ödenen kâr payı avansları mahsup edilmeden, sonraki hesap dönemlerinde ilave kâr payı avansı verilemez ve kâr payı dağıtılamaz.

### **3- YENİ TÜRK TİCARET KANUNUNA GÖRE AVANS KAR PAYI DAĞITIMI**

#### **3.1- Genel Anlamda Kar Dağıtımına İlişkin Düzenlemeler**

##### **3.1.1- Yedek Akçeler**

İşletmenin devamlılığı ve gelişiminin sağlanması, dönem karının belirlenmesinin objektif ölçülere bağlanması ve kar dağıtımında istikrar sağlanması, piyasadaki belirsizliklerden doğan riskin minimize edilmesi, finansman giderlerine ilişkin yükümlülüklerin yerine getirilmesi ve alacaklıların haklarının korunmasının sağlanması, olası değer düşüklükleri, zararların karşılanması sağlamak, işsizliğin önüne geçmek, işletme sermayesinde gereksinimlerini karşılamak gibi nedenlerle yedek akçe ayrılmaktadır.<sup>1</sup>

##### **3.1.1.1- Kanuni Yedek Akçeler**

###### **Genel Kanuni Yedek Akçe:**

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 519. maddesi ile genel kanuni yedek akçelerle ilgili aşağıdaki düzenlemeler yapılmıştır.

Yıllık kârın yüzde beşi, (genel kanuni yedek akçenin matrahı, yasal kayıtlarda yer alan net dönem karından varsa yasal kayıtlara göre geçmiş yıllar zararlarının düşülmesi suretiyle bulunur ve TTK'nın söz konusu 519. maddesinin birinci fıkrası çerçevesinde bu matrahın %5'i alınarak hesaplanır) ödenmiş sermayenin yüzde yirmisine ulaşıncaya kadar genel kanuni yedek akçeye ayrılır. (Bunu 1. Tertip Yedek Akçe olarak adlandırabiliriz) Bu sınıra ulaşıldıktan sonra da;

<sup>1</sup> Kar Dağıtımı ve Vergilendirilmesi, [http://archive.ismmmo.org.tr/docs/SeminerNotlar/18022014/kar\\_da%C4%9Ft%C4%B1t%C4%B1m\\_sunum\\_2014\\_2.pdf](http://archive.ismmmo.org.tr/docs/SeminerNotlar/18022014/kar_da%C4%9Ft%C4%B1t%C4%B1m_sunum_2014_2.pdf), (01.02.2014)

- Yeni payların çıkarılması dolayısıyla sağlanan primin, çıkarılma giderleri, itfa karşılıkları ve hayır amaçlı ödemeler için kullanılmamış bulunan kısmı,
- İskat sebebiyle iptal edilen pay senetlerinin bedeli için ödenmiş olan tutardan, bunların yerine verilecek yeni senetlerin çıkarılma giderlerinin düşülmesinden sonra kalan kısmı,
- Pay sahiplerine yüzde beş oranında kâr payı ödendikten sonra (Bunu 1. Tertip Temettü olarak adlandırabiliriz), kârdan pay alacak kişilere dağıtılacak toplam tutarın yüzde onu, genel kanuni yedek akçeye eklenir. (Bunu 2. Tertip Yedek Akçe olarak adlandırabiliriz) (başlıca amacı başka işletmelere katılmaktan ibaret olan holding şirketler hakkında uygulanmaz).

Bu anlamda ikinci tertip yasal yedek akçenin ayrılmasında, TTK 519/c bendi uyarınca, pay sahiplerine %5 oranında 1. temettü ayrıldıktan sonra, kardan pay alacak kişilere (ortaklar ve personel, işçiler vs) dağıtılacak toplam tutarın, %10'u ifadesi kullanıldığından, eski TTK'daki 1/10'u ifadesi yerine, %10 ifadesi kullanılarak, süregelen tartışmaya son verilmiş olmaktadır.<sup>2</sup>

Genel kanuni yedek akçe sermayenin veya çıkarılmış sermayenin yarısını aşmadığı takdirde, sadece zararların kapatılmasına, işlerin iyi gitmediği zamanlarda işletmeyi devam ettirmeye veya işsizliğin önüne geçmeye ve sonuçlarını hafifletmeye elverişli önlemler alınması için kullanılabilir. (başlıca amacı başka işletmelere katılmaktan ibaret olan holding şirketler hakkında uygulanmaz).

Diğer yandan özel kanunlara tabi olan anonim şirketlerin yedek akçelerine ilişkin hükümler saklıdır.

#### **Şirketin İktisap Ettiği Kendi Pay Senetleri İçin Ayrılan Yedek Akçe ve Yeniden Değerleme Fonları:**

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 520. maddesine göre, şirket, iktisap ettiği kendi payları için iktisap değerlerini karşılayan tutarda yedek akçe ayırır. Bu yedek akçeler, anılan paylar devredildikleri veya yok edildikleri takdirde iktisap değerlerini karşılayan tutarda çözülebilirler. Yeniden değerlendirme fonu ile ilgili mevzuat uyarınca pasifte yer alan diğer fonlar, sermayeye dönüştürüldükleri ve yeniden değerlendirilen aktifler amorti edildikleri veya devredildikleri takdirde çözülebilirler.

#### **3.1.1.2- Şirketin İsteği ile Ayırdığı Yedek Akçeler Şirketin İsteği ile Ayırdığı Yedek Akçe Tanımı**

Kanun'un 521. maddesi uyarınca yedek akçeye yıllık kârın yüzde beşinden fazla bir tutarın ayrılacağı ve yedek akçenin ödenmiş sermayenin yüzde yirmisini aşabileceği hakkında esas sözleşmeye hüküm konabilecektir. Diğer yandan esas sözleşme ile başka yedek akçe ayrılması da öngörülebilir ve bunların özgülleme amacıyla harcama yolları ve şartları belirlenebilir.

#### **Çalışanlar ve İşçiler Lehine Yardım Akçesi:**

Kanun'un 522. maddesi ile çalışanlar ve işçiler lehine ayrılacak yardım akçesi uygulaması düzenlenmiştir. Bu düzenlemeye göre,

Esas sözleşmede şirketin yöneticileri, çalışanları ve işçileri için yardım kuruluşları kurulması veya bunların sürdürülebilmesi amacıyla veya bu amacı taşıyan kamu tüzel kişilerine verilmek üzere yedek akçe ayrılabilir.

Yardım amacına özgülünen yedek akçelerin ve diğer malların şirketten ayrılması suretiyle bir vakıf veya kooperatif kurulması zorunludur. Vakıf senedinde, vakıf malvarlığının şirkete karşı bir alaktan ibaret olacağı da öngörülebilir.

<sup>2</sup> Kar Dağıtımı ve Vergilendirilmesi, [http://archive.ismmmo.org.tr/docs/SeminerNotlar/18022014/kar\\_da%C4%9Ft%C4%B1t%C4%B1m\\_sunum\\_2014\\_2.pdf](http://archive.ismmmo.org.tr/docs/SeminerNotlar/18022014/kar_da%C4%9Ft%C4%B1t%C4%B1m_sunum_2014_2.pdf), (01.02.2014)

Şirketin bu amaca özgülediği yedek akçeden başka, yöneticilerden, çalışanlardan ve işçilerden aidat alınmışsa, iş ilişkisinin sonunda, vakıf senedine göre yapılan ayırmadan yararlanamadıkları takdirde çalışanlara ve işçilere hiç değilse ödedikleri tutarlar ödeme tarihinden itibaren kanuni faiziyle birlikte geri verilir.

#### **Kâr Payı ile Yedek Akçeler Arasında İlgî:**

Kanun'un 523. maddesi ile yapılan düzenlemeye göre;

Kanuni ve esas sözleşmede öngörülen isteğe bağlı yedek akçeler ayrılmadıkça pay sahiplerine dağıtılacak kâr payı belirlenemez.

Genel kurul, aktiflerin yeniden sağlanabilmesi için gerekliyse, bütün pay sahiplerinin menfaatleri dikkate alındığında, şirketin sürekli gelişimi ve olabildiğince kararlı kâr payı dağıtımını yönünden haklı görülüyorsa, kanunda ve esas sözleşmede öngörülenlerden başka yedek akçe ayrılmasına da karar verebilir.

Söz konusu maddeye göre ayrıca, genel kurula esas sözleşmede hüküm bulunmasa bile, şirketin işçileri için yardım sandıkları ve diğer yardım örgütleri kurulması veya bunların sürdürülebilmesi amacıyla veya diğer yardım ve hayır amaçlarına hizmet etmek üzere, bilanço kârından yedek akçe ayırma yetkisi verilmiştir.

#### **3.1.2- Kar Payı Dağıtımı**

Kar payı, net dönem kârı veya serbest yedek akçeler üzerinden ortaklara ve kâra katılan diğer kimselere genel kurulca dağıtılmasına karar verilen tutarı ifade etmektedir. Kâr dağıtımının söz konusu olabilmesi için ortaklığın ticari bilançosunda kârın mevcut olması gerekir. Ancak ticari bilançoda kar mevcut olmadığı halde, mali kar oluşabilir. Bununla birlikte, kar dağıtımını için ticari bilanço karı esas alındığından, mali bilançoda kar görünse bile ticari kar yoksa ortaklık kar dağıtımını yapamaz. Kar ortakların müktesep haklarındandır. Bu hakta değişiklik yapılması genel kurul kararı ile dahi mümkün değildir. Dolayısıyla 519. madde uyarınca birinci tertip temettü alma hakkının elde edilmesi için genel kurul kararına ihtiyaç yoktur. Ancak bunun dışındaki kar payı için TTK'nın 523. maddesi uyarınca genel kurul tarafından kar dağıtımını kararı alınması gerekir.<sup>3</sup>

TTK'nın 509. maddesi uyarınca kâr payı ancak net dönem kârından ve serbest yedek akçelerden dağıtılabilir. TTK'nın 507. maddesine göre her pay sahibi, kanun ve esas sözleşme hükümlerine göre pay sahiplerine dağıtılması kararlaştırılmış net dönem kârına, payı oranında katılma hakkını haizdir. Ayrıca, TTK'nın 508. maddesine göre esas sözleşmede aksine bir hüküm yoksa, kâr ve tasfiye payı pay sahibinin sermaye payı için şirkete yaptığı ödemelerle orantılı olarak hesap edilir.

Kanunda kar payının tespitinde ödenmiş sermayenin esas alınmasının nedeni bazı şirketlerde birden fazla tertip hisse senedi bulunması ve bunlardan bir kısmının bedeli tamamen ödenmiş olduğu halde, diğer bir kısmının henüz ödenmemiş olmasıdır. TTK'nın 523 ve 511. maddelerine göre, safi kardan kanuni ve ihtiyari yedek akçelerle kanun ve ana sözleşme gereğince ayrılması gerekli diğer paralar ayrılmadıkça kar payı dağıtımını mümkün değildir.<sup>4</sup>

<sup>3</sup> M. Emin Akyol, Muzaffer Küçük, "Vergi Yönüyle Birlikte Açıklamalı ve Yorumlu Tek Düzen Hesap Planı ve Mali Tablo- lar", Cilt No:5, Mart 2013, s.2303

<sup>4</sup> Akyol ve Küçük, s.2302



TTK'nın kâr payı ve yedek akçeler başlıklı 608. maddesi hükmü uyarınca, Kâr payı, sadece net dönem kârından ve bunun için ayrılmış yedek akçelerden dağıtılabilir. Kâr payı dağıtımına ancak, kanun ve şirket sözleşmesi uyarınca ayrılması gereken kanuni yedek akçelerle, şirket sözleşmesinde öngörülmüş yedek akçeler ayrıldığı takdirde karar verilebilir.

Şirket sözleşmesi ile aksi öngörülmedikçe, kâr payı, esas sermaye payının itibarî değerine oranla hesaplanır; ayrıca yerine getirilen ek ödeme yükümlülüklerinin tutarı da kâr payının hesaplanmasında itibarî değere eklenir.

Şirket genel kurulu, kanun ya da şirket sözleşmesinde öngörülmeveyen veya öngörüleni aşan tutarlar da yedek akçelerin ayrılmalarına sadece;

- Zararların karşılanması için gerekliyse,

- Şirketin gelişimi için yatırım yapılması ihtiyacı ciddi bir şekilde ortaya konulmuşsa, bütün ortakların menfaati böyle bir yedek akçe ayrılmasını haklı gösteriyorsa ve bu hususlar şirket sözleşmesinde açıkça belirtilmişse karar verebilir.

TTK'nın 511. maddesine göre, yönetim kurulu üyelerine kazanç payları, sadece net kârdan ve ancak kanuni yedek akçe için belirli ayırım yapıldıktan ve pay sahiplerine ödenmiş sermayenin yüzde beşi oranında veya esas sözleşmede öngörülen daha yüksek bir oranda kâr payı dağıtıldıktan sonra verilebilir. Kanununun 512. maddesi ile haksız yere ve kötü niyetle kâr payı veya hazırlık dönemi faizi alan pay sahipleri, bunları geri vermekle yükümlüdür. Yönetim kurulu üyelerinin kazanç payları hakkında da aynı hüküm uygulanır. Geri alma hakkı, paranın alındığı tarihten itibaren beş yıl geçmekle zamanaşımına uğrar.

### **3.2- Avans Kar Payı Dağıtımına İlişkin Düzenlemeler**

#### **3.2.1- Avans Kar Payı Dağıtımına İlişkin Düzenlemeler**

6102 Sayılı TTK ile ortakların şirketten borçlanmaları belli şartlara bağlanmış buna karşılık olarak şirketlerin avans kar dağıtımını yapabilmelerine olanak sağlanmıştır.

TTK'nın 358. maddesi hükmü ile "pay sahipleri, sermaye taahhüdünden doğan vadesi gelmiş borçlarını ifa etmedikçe ve şirketin serbest yedek akçelerle birlikte kârı geçmiş yıl zararlarını karşılayacak düzeyde olmadıkça şirkete borçlanamaz" düzenlemesi yapılmıştır. TTK'nın 394. maddesi ile ise "yönetim kurulu üyelerine, tutarı esas sözleşmeyle veya genel kurul kararıyla belirlenmiş olmak şartıyla huzur hakkı, ücret, ikramiye, prim ve yıllık kârdan pay ödenebilir." düzenlemesi yapılmıştır.

Kanununun 395. maddesi uyarınca yönetim kurulu üyesi, genel kuruldan izin almadan, şirketle kendisi veya başkası adına herhangi bir işlem yapamaz; aksi hâlde, şirket yapılan işlemin batıl olduğunu ileri sürebilir. Diğer taraf böyle bir iddiada bulunamaz. Pay sahibi olmayan yönetim kurulu üyeleri ile yönetim kurulu üyelerinin pay sahibi olmayan Kanun'un 393'üncü maddede sayılan yakınları şirkete nakit borçlanamaz. Bu kişiler için şirket kefalet, garanti ve teminat veremez, sorumluluk yüklenemez, bunların borçlarını devralamaz. Aksi hâlde, şirkete borçlanılan tutar için şirket alacaklıları bu kişileri, şirketin yükümlendirildiği tutarda şirket borçları için doğrudan takip edebilir.

Yeni TTK'nın belirtilen 358 ve 395. maddeleri ile düzenlenmiş bulunan borçlanma yasaklarının ihlaline, TTK'nun 562'inci maddesinin 5-c,d bentlerinde, üç yüz günden beş yüz güne kadar adli para cezası yaptırımını getirilmiştir. Adli para cezaları ile idari para cezaları arasındaki en önemli fark

infaz aşamasında ortaya çıkmaktadır. Adli para cezaları ödenmediğinde hapse çevrilmekte ve hapis cezası olarak infaz edilmektedir. İdari para cezalarında ise hapse çevirme yolu ile infaz yoktur. Diğer yandan TTK'nda öngörülen bu suç, anonim şirket pay sahipleri kadar, 3568 sayılı kanuna göre çalışan meslek mensupları için de önem taşımaktadır. Çünkü 5237 sayılı yeni Türk Ceza Kanunu'nun 278'inci maddesinde, işlenmekte olan bir suçu yetkili makamlara bildirmeyen kişilerin bir yıla kadar hapsi öngörülmüştür. Buna göre tasdik veya imza yetkisinin kullanımı kapsamında YMM'ler ve SMMM'ler bu yasakların ihlal edilip edilmediğini de denetlemek ve cari hesapları kontrol etmek durumunda olacaklardır. Eski Ceza Kanunu'nda suçu bildirmeme suçu sadece kamu görevlileri için öngörülmüşken, yeni Ceza Kanunu bu suçu herkese teşmil etmiştir. Yani kısaca, Yeni TTK, şirketten borç alan ortağa para cezası öngörürken, yeni Ceza Kanunu bunu bildirmeyen YMM'ye hapis cezası öngörmektedir.<sup>5</sup>

6102 Sayılı TTK'nın 509. maddesinin 3. bendi ile "kâr payı avansı, Sermaye Piyasası Kanununa tabi olmayan şirketlerde, Gümrük ve Ticaret Bakanlığının bir tebliği ile düzenlenir." hükmü getirilerek avans kar payı dağıtım uygulaması, Sermaye Piyasası Kanununa tabi olmayan anonim şirketler ile limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler açısından da uygulanabilir hale getirilmiştir.

TTK'nın 644. maddesinin birinci fıkrasının(b) bendi uyarınca Kanun'un 358. ve 395. maddelerinde yer alan borçlanma yasağı ve 509. maddesinde yer alan avans kar payı uygulaması anonim şirketlerin yanı sıra limited şirketlere de uygulanacaktır. Ticaret ve Gümrük Bakanlığı tarafından konuya ilişkin çıkarılmış olan Kar Payı Avansı Dağıtım Hakkındaki Tebliğde, kapsama giren şirket teriminin, 2499 sayılı Kanuna tabi olmayan anonim şirketler ile limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketleri ifade ettiği belirtilmiştir.

### 3.2.2- Avans Kar Payı Dağıtımına İlişkin Tebliğ Düzenlemeleri

2499 Sayılı Sermaye Piyasası Kanununa tabi olmayan anonim şirketler ile limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin kâr payı avansı dağıtımında uyacakları usul ve esasları düzenlemek amacıyla 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 509'uncu maddesinin üçüncü fıkrasına, 565'inci maddesinin ikinci fıkrasına ve 644'üncü maddesinin birinci fıkrasının (b) bendine dayanılarak Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından hazırlanarak 09.08.2012 tarih ve 28379 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yayımlandığı tarihte yürürlüğe giren Kar Payı Avansı Dağıtım Hakkında Tebliğ ile TTK'nın kar payı avansı dağıtım esaslarına ilişkin aşağıdaki düzenlemeler yapılmıştır.

#### ***Tebliğde geçen tanımlamalardan bazıları aşağıdaki gibidir.***

- Kâr payı: Net dönem kârı veya serbest yedek akçeler üzerinden ortaklara ve kâra katılan diğer kimselere genel kurulca dağıtılmasına karar verilen tutarı,
- Kâr payı avansı: Kâr payından mahsup edilmek üzere ara dönem finansal tablolara göre oluşan kârlar üzerinden bu Tebliğ hükümlerine göre hesaplanan tutarı,
- Ortak: Anonim şirketlerin pay sahiplerini, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin ortaklarını,
- Serbest yedek akçe: Genel kanuni yedek akçelerin sermayenin veya çıkarılmış sermayenin yarısını aşan kısmı ile Kanun ve sözleşme gereği ayrılanlar dışında genel kurulca ayrılmasına karar verilen yedek akçeleri,

<sup>5</sup> Birgül Dikmen, "Yeni TTK'na Göre Ortakla Şirket Arasındaki Borç alacak İlişkinin Sınırı ve Bu Sınırın Aşılması Durumunda Cezası", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:361, Eylül 2011, s.23



- Şirket: 2499 sayılı Kanuna tabi olmayan anonim şirketler ile limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketleri,
- Sözleşme: Anonim şirketler ile sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin esas sözleşmesini, limited şirketlerin şirket sözleşmesini,
- Yönetim organı: Anonim şirketlerde yönetim kurulunu, limited şirketlerde müdür veya müdürler kurulunu, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde yöneticiyi veya yöneticileri ifade eder.

***Tebliğe göre kâr payı avansı dağıtım şartları:***

Şirketlerin kâr payı avansı dağıtabilmeleri için, şirket genel kurulunca kâr payı avansı dağıtılmasına ilişkin karar alınması,

Kâr payı avansı dağıtılacak hesap döneminde hazırlanan üç, altı veya dokuz aylık ara dönem finansal tablolara göre kâr edilmiş olması gereklidir.

***Şirket genel kurulunca alınacak kararın içeriği:***

Şirket genel kurulunca kâr payı avansı dağıtımına karar verildiği durumda bu kararda ayrıca aşağıdaki hususların belirtilmesi zorunludur.

- İlgili hesap dönemi sonunda, yıl içinde dağıtılan kâr payı avansını karşılayacak tutarda net dönem kârı oluşmaması durumunda, net dönem kârını aşan kâr payı avanslarının varsa bir önceki yıla ait bilançoda yer alan serbest yedek akçelerden mahsup edileceği, serbest yedek akçe tutarının da dağıtılan kâr payı avanslarını karşılayamaması halinde fazla ödenmiş olan kâr payı avanslarının yönetim organının ihtarı üzerine ortaklar tarafından şirkete iade edileceği,

- İlgili hesap dönemi sonunda zarar oluşması durumunda;

i- Varsa bir önceki yıla ait bilançoda yer alan genel kanuni yedek akçeler ile serbest yedek akçelerin öncelikle oluşan zararın mahsubunda kullanılacağı, bu akçelerin oluşan zararı karşılayamaması halinde dönem içinde dağıtılan kâr payı avanslarının tamamının yönetim organının ihtarı üzerine ortaklar tarafından şirkete iade edileceği,

ii- Genel kanuni yedek akçeler ile serbest yedek akçelerin, oluşan dönem zararından mahsubu sonrasında bakiye serbest yedek akçe tutarının dağıtılan kâr payı avanslarından indirileceği, indirim işlemi sonucunda dönem içinde dağıtılan kâr payı avansı tutarının bakiye serbest yedek akçe tutarını aşması halinde ise aşan kısmının yönetim organının ihtarı üzerine ortaklar tarafından şirkete iade edileceği.

Belirtilen hususlar, kâr payı avansı dağıtılacak hesap dönemi içinde yapılacak genel kurul toplantısında karara bağlanır. Anonim ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde, genel kurulca bu yönde karar alınabilmesi için sermayenin en az dörtte birini karşılayan payların sahiplerinin veya temsilcilerinin toplantıda hazır olması, bu nisabın toplantı süresince korunması ve toplantıda hazır bulunan oyların çoğunluğunun kâr payı avansı dağıtılması yönünde kullanılmış olması, limited şirketlerde ise toplantıda temsil edilen oyların salt çoğunluğunun kâr payı avansı dağıtılması yönünde olması gereklidir.

İlgili hesap dönemi öncesinde ödenen kâr payı avanslarının, ilgili olduğu yılın net dönem kârından mahsup edilmesi şarttır. Bu işlem yapılmadan, şirket genel kurulunca kâr payı dağıtılmasına ve kâr payı avansı ödenmesine karar verilemez.

***Tebliğin 7. maddesine göre dağıtılacak kâr payı avansı tutarı ve hesaplanması:***

Dağıtılacak kâr payı avansı; varsa geçmiş yıllar zararlarının tamamının, vergi, fon ve mali karşılıkların, kanunlara ve sözleşmeye göre ayrılması gereken yedek akçelerin, varsa imtiyazlı pay sahipleri, intifa senedi sahipleri ve kâra katılan diğer kimseler için ayrılacak tutarların, oluşan ara dönem kârından indirilmesi suretiyle hesaplanır. Ödenecek kâr payı avansı, bu şekilde hesaplanan tutarın yarısını geçemez.

Aynı hesap dönemi içinde izleyen ara dönemlerde de kâr oluşması halinde dağıtılacak kâr payı avansı tutarı yukarıda belirtilenlerin yanı sıra önceki ara dönem veya dönemlerde ödenmiş olan kâr payı avansı tutarları da indirilerek hesaplanır. Ödenecek kâr payı avansı, bu şekilde hesaplanan tutarın yarısını geçemez.

***Tebliğin 8. maddesine göre kâr payı avansı ödemeleri:***

Kâr payı avansı, dağıtım tarihleri itibarıyla ortaklara payları oranında ödenir.

Kâr payı avansı, kârdan imtiyazlı paylara imtiyaz dikkate alınmadan ödenir. İntifa senedi sahiplerine, ortak olmayan yönetim organı üyelerine ve ortaklar dışında kâra katılan diğer kimselere kâr payı avansı ödenemez.

Ortakların sermaye taahhüt borçları dışında şirkete borçlu olmaları halinde söz konusu borç ortağa ödenecek kâr payı avansından mahsup edilir. (aynı anda ortakların şirketten borçlanması ve kar payı avansı almaları engellenmiş olmaktadır)

Bir hesap döneminde kâr payı avansı dağıtan ve ardından sermaye artırımını gerçekleştiren şirket, aynı hesap döneminde tekrar kâr payı avansı dağıtmak istediğinde aşağıda belirtilen esaslara uyar.

- Sermaye artırımını sonrasında yapılacak kâr payı avansı ödemesinde, yeni ortaklara öncelik verilir.
- Söz konusu öncelik, eski ve yeni ortakların dönem içerisinde her pay için aldıkları toplam kâr payı avans tutarları eşitleninceye kadar devam eder.
- Eski ve yeni ortakların hesap dönemi içerisinde her pay için aldıkları toplam kâr payı avans tutarları eşitlendikten sonra, kalan kâr payı avansı tutarı veya bir sonraki ara hesap döneminde ödenecek kâr payı avansı tutarı mevcut ortaklara payları nispetinde ödenir.

***Tebliğin 9. maddesine göre kâr payı avansı işlemlerinde yönetim organının görevleri:***

Genel kurul tarafından kâr payı avansı dağıtılmasına karar verilmesi ve ara dönem finansal tablolara göre de kâr edilmiş olması halinde şirket yönetim organınca sırasıyla aşağıdaki görevler yerine getirilir.

-Kâr payı avansı dağıtımına ilişkin rapor hazırlanır ve bu raporda;

i- Kâr payı avansı dağıtımına dayanak oluşturan ara dönem finansal tabloların Kanunun 515'inci maddesinde belirtilen dürüst resim ilkesine uygun olarak hazırlandığı,

ii- Dağıtılacak kâr payı avansı tutarının tebliğin 7'nci maddesinde yer alan dağıtılacak kar payı avansı tutarı ve hesaplanmasına ilişkin düzenlemelere uygun olarak hesaplandığı, belirtilir. Yapılan hesaplamalara ve diğer şartların yerine getirilmiş olduğuna dayanak teşkil eden belgeler bu rapora ek yapılır.

- Raporda tespit edilen kâr payı avansının ortaklara ödenmesine ve bu ödemelerin yapılma usulüne ilişkin karar alınır.
- Kâr payı avansı tutarları Tebliğin 8'inci maddesine uygun olarak kararı izleyen en geç 6 hafta içerisinde ödenir.

Hamiline yazılı pay senedi sahiplerine kâr payı avansı ödenirken gerekli güvence yönetim organı tarafından alınır.

İlgili hesap dönemi sonunda, yıl içinde dağıtılan kar payı avansını karşılayacak tutarda net dönem karı oluşmaması veya ilgili hesap dönemi sonunda zarar oluşması durumunda; fazladan ödenen kâr payı avanslarının ortaklardan tahsil edilerek şirkete iadesine ilişkin işlemler yönetim organınca yerine getirilir.

Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından çıkarılmış olan Kâr Payı Avansı Dağıtım Hakkında Tebliği'nin ekinde, dağıtılacak kâr payı avansı tutarının hesaplanmasına ilişkin tablo aşağıdaki gibi belirlenmiştir.

ARA DÖNEM KÂRI
Varsa Geçmiş Yıl Zararları (-)
Kurumlar Vergisi (-)
Gelir Vergisi Kesintileri (-)
Diğer Vergi ve Benzerleri (-)
1. Tertip Kanuni Yedek Akçeler <sup>6</sup> (-)
İsteğe Bağlı Yedek Akçeler <sup>7</sup> (-)
İmtiyazlı Pay Sahipleri İçin Ayrılan Tutar* (-)
İntifa Senedi Sahipleri İçin Ayrılan Tutar* (-)
Kâra Katılan Diğer Kimseler İçin Ayrılan Tutar* (-)
Varsa Daha Önceki Ara Dönemlerde Ödenen Kâr Payı Avansı Tutarı (-)
<b>KÂR PAYI AVANSINA ESAS TEŞKİL EDEN TUTAR</b>
Kâr Payı Avansına Esas Teşkil Eden Tutarın Yarı (-)
<b>DAĞITILABİLECEK KÂR PAYI AVANSI TUTARI</b>
2. Tertip Kanuni Yedek Akçeler <sup>8</sup> (-)
<b>ÖDENECEK KÂR PAYI AVANSI TUTARI</b>

(-) İndirimleri ifade eder.

<sup>6</sup> Ara dönem finansal kârın %5'i, ödenmiş sermayenin %20'sine ulaşıncaya kadar genel kanuni yedek akçe olarak ayrılır. Bu sınıra ulaşıldıktan sonra da;

a) Yeni paylar çıkarılmışsa sağlanan primin, çıkarılma giderleri, itfa karşılıkları ve hayır amaçlı ödemeler için kullanılmamış bulunan kısmı,

b) Varsa ıskat sebebiyle iptal edilen pay senetlerinin bedeli için ödenmiş olan tutardan, bunların yerlerine verilecek yeni senetlerin çıkarılma giderlerinin düşürülmesinden sonra kalan kısmı,

genel kanuni yedek akçe olarak ayrılır.

<sup>7</sup> Kanunun 521'inci ve 522'nci maddelerine istinaden ayrılması gereken tutar belirtilir.

\* Sözleşmede hüküm bulunması durumunda yer verilir.

<sup>8</sup> Dağıtılabilecek kâr payı avansı tutarının %10'u 2. tertip yedek akçe olarak ayrılır.

**4- KURUMLAR VERGİSİ KANUNUNA GÖRE AVANS KAR PAYI DAĞITIMI**

SPK'ya tabi halka açık anonim şirketler dışında diğer mükelleflerin "avans kar payı dağıtımı"na ilişkin olarak gerek vergi kanunlarında ve gerekse 6102 sayılı yeni TTK'nın 1533. maddesi ile yürürlükten kaldırılan 29.06.1956 tarih ve 6762 sayılı eski TTK'da herhangi bir düzenleme yer almamasına rağmen, 03.04.2007 tarih ve 26482 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 1 seri nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 15.6.6. bölümünde, kurumların kar payı avansı dağıtımları halinde uyulacak esaslara yer verilmiştir. Ancak Danıştay Dördüncü Dairesinin 30.04.2008 tarih ve K.2008/1612 sayılı kararı ile, genel tebliğin bu bölümünün hukuka aykırılığı gerekçesi ile iptaline karar verilmiştir.

Ancak 01.07.2012 tarihinde yürürlüğe giren 6102 sayılı Yeni TTK'nın 509. maddesinin 3. bendinde kar payı avansına ilişkin düzenlemelere yer verilmiş olup, bu yeni düzenleme ile SPK'ya tabi olmayan şirketlere de kar payı avansı dağıtılması imkanı tanınmıştır. Bu çerçevede Maliye Bakanlığı tarafından 6 ve 7 seri nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile 1 seri nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin, Danıştay tarafından iptal edilen, avans kar payı bölümü yeniden düzenlenmiş ve kurumların avans kar payı dağıtımının vergisel açıdan da sonuçları belirlenmiştir.

05.05.2012 Tarih ve 28283 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 6 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin 20. bölümü ve 31.12.2012 tarih ve mükerrer 28514 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 7 Seri Nolu KVK Genel Tebliğinin 10. bölümü ile 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin 15.6.6.bölümünün aşağıdaki şekilde değiştirildiği düzenlenmiştir.

Kurumlar vergisi mükelleflerince avans kâr payı dağıtımı yapılması halinde, dağıtılan kâr payları üzerinden elde edenin hukuki niteliğine göre vergi kesintisi yapılacaktır. Kesilen vergiler, avans kâr payı dağıtımının yapıldığı aya ait muhtasar beyanname ile beyan edilecektir.

Avans kâr payı dağıtımında kurum ortakları açısından elde etme, kurumun yıllık safi kazancının kesinleşip, kârın nakden veya hesaben dağıtıldığı, diğer bir ifadeyle avansın kâr dağıtım kararı uyarınca dağıtılan kârdan mahsup edildiği tarihte gerçekleşecektir. Şu kadar ki; bu süre, ilgili hesap dönemine ilişkin beyannamenin verilmesi gereken tarihi içeren hesap döneminin sonunu geçemeyecektir. Örneğin, 2012 yılında alınan kar payı avansları, 2012 yılı karının kesinleşip kar payı avanslarının mahsup edileceği 2013 yılında şirket ortağı tarafından elde edilmiş sayılarak GVK'nın 86 ve 22. maddeleri dikkate alındığında, beyan edilmesi gerekiyorsa 2014 yılı Mart ayında beyan edilecektir.

Avans kâr payı dağıtılması halinde, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümleri uygulanmayacaktır.

Ancak, hesap dönemi itibarıyla zarar doğması veya safi kazancın avans olarak dağıtımı yapılan kârdan düşük çıkması halinde, ilgili mevzuatına göre geri çağrılan tutarlara transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümleri uygulanacaktır. (31.12.2012 tarih ve mükerrer 28514 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 7 Seri Nolu KVK Genel Tebliğinin 10. bölümü ile değiştirilmiştir.)

Başka bir ifade ile avans kar payı dağıtımının vergisel olarak eleştiriye konu olmaması için, zarar doğmaması ve safi kazancın avans olarak dağıtımı yapılan kardan büyük olması gerekmektedir. Aksi halde ortak, şirket parasını kullanmış sayılacak ve şirket adına faiz tahakkuku yapılması gerekecektir. Ayrıca bu faiz üzerinden KDV hesaplanması da gündeme gelecektir.<sup>9</sup>

<sup>9</sup> Birgül Dikmen, "Kurumlar Vergisi Kanunu ve Yeni TTK'na Göre Acans Kar Payı Dağıtımı", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:374, Ekim 2012, s.100

Aynı husus, birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işlerinin bitiminde zarar doğması veya safi kazancın avans olarak dağıtımı yapılan kârdan düşük olması halinde de geçerlidir. Bu nedenle, Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan mükelleflerin, dağıtılabilecek avans kâr payı tutarlarını, devam eden işlerin gerçekleşen maliyet ve hakedişleri arasındaki müspet farktan, kesinti suretiyle ödenen vergiler, varsa geçmiş yıl zararlarının tamamı ile kanunlara ve esas sözleşmeye göre ayrılmak zorunda olan yedek akçeler düşüldükten sonra kalan kısmın yarısı üzerinden hesaplamaları gerekmekte olup bu hesaplamaların yapılması için ayrıca bir bilanço düzenlemesine gerek bulunmamaktadır.

### 5- AVANS KAR DAĞITIMININ VERGİLENDİRİLMESİ

Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesi uyarınca sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkül sermaye dolayısıyla elde ettiği kar payı, faiz, kira ve benzeri iratlar menkul sermaye iradidir. Ayrıca 75 maddenin 2. fıkrasının (1),(2) ve (3) numaralı bentleri ile; kaynağı ne olursa olsun, her nevi hisse senetlerinin kâr payları, iştirak hisselelerinden doğan kazançlar ve kurumların idare Meclisi Başkan ve üyelerine verilen kar paylarının menkul sermaye iradı sayılacağı hükme bağlanmıştır.

Diğer yandan GVK'nın 94. maddesi uyarınca Kamu idare ve müesseseleri, iktisadî kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler, 94. maddede sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar.

GVK'nın 94. maddesinin 6/b-i,ii bentleri düzenlemeleri aşağıdaki gibi olup belirtilen kar payları üzerinden 03.02.2009 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 2009/14592 sayılı B.K.K.'nın 1. maddesinin 6.bendi uyarınca %15 tevkifat yapılması gerekmektedir.

i) Tam mükellef kurumlar tarafından; tam mükellef gerçek kişilere, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve bu vergilerden muaf olanlara dağıtılan, 75'inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarından (kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımı sayılmaz.)

ii) Tam mükellef kurumlar tarafından; dar mükellef gerçek kişilere, dar mükellef kurumlara (Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kâr payı elde edenler hariç) ve gelir ve kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan, 75'inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarından (Kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımı sayılmaz.),

Diğer yandan GVK'nın 22. maddesinin 2. fıkrası uyarınca tam mükellef kurumlardan elde edilen ve yukarıda sayılan GVK'nın 75'inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarının yarısı gelir vergisinden müstesnadır. İstisna edilen tutar üzerinden 94'üncü madde uyarınca tevkifat yapılır ve tevkif edilen verginin tamamı, kâr payının yıllık beyanname ile beyan edilmesi durumunda yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilir.

GVK'nın 86. maddesinde, yıllık beyanname verilmeyecek hallerle diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde beyannameye dahil edilmeyecek gelirler sayılmıştır. GVK'nın 86. maddesinin 1. fıkrası uyarınca Tam mükellefiyette;

(a) Kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısmı,

(c) Vergiye tâbi gelir toplamının [maddenin (a) ve (b) bentlerinde belirtilenler hariç] 103'üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmaması koşuluyla, Türkiye'de tevkifata tâbi tutulmuş olan; birden fazla işverenden elde edilen ücretler, menkul sermaye iratları ve gayrimenkul sermaye iratları

(d) Bir takvim yılı içinde elde edilen ve toplamı 600 milyon lirayı (285 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2014 yılı için 1.400 TL) aşmayan, tevkifata ve istisna uygulamasına konu olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratları için yıllık beyanname verilmez, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dahil edilmez.

Maddenin 2. fıkrası uyarınca dar mükellefiyette, tamamı Türkiye'de tevkif suretiyle vergilendirilmiş olan; ücretler, serbest meslek kazançları, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile diğer kazanç ve iratlar için yıllık beyanname verilmez, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dahil edilmez.

Kurumlar Vergisi Kanununun 15/2. maddesi uyarınca vergiden muaf olan kurumlara dağıtılan (Kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımı sayılmaz.) Gelir Vergisi Kanununun 75'inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerindeki kâr payları üzerinden, (bu maddenin üçüncü fıkrası uyarınca vergi kesintisine tâbi tutulan kazançlar hariç olmak üzere) %15 oranında vergi kesintisi yapılır

Kurumlar Vergisi Kanununun 30/3. maddesi uyarınca tam mükellef kurumlar tarafından, Türkiye'de bir iş yeri veya daimî temsilci aracılığıyla kâr payı elde edenler hariç olmak üzere dar mükellef kurumlara veya kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan (Kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımı sayılmaz) ve Gelir Vergisi Kanununun 75'inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde sayılan kâr payları üzerinden (Kurumlar Vergisi Kanununun 15'inci maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca vergi kesintisine tâbi tutulan kazançlar hariç olmak üzere) %15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılır.

Yukarıda yer verilen hükümlere göre dağıtılan avans kar payı tutarı kar payını elde eden kişinin mükellefiyet durumuna göre, KVK'nın 30/3, 15/2 ve GVK'nın 94/6-b-i, ii maddeleri esas alınarak vergilendirilecektir. Buna göre, avans kar payı dağıtılan ortakların tam mükellef kurum ya da Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığı ile kar payı elde eden dar mükellef kurum olması halinde söz konusu kar payları üzerinden vergi kesintisi yapılmayacak (KVK'nın 5/1-a maddesi uyarınca iştirak kazancı istisnası kapsamında değerlendirilecek) diğer ortaklara dağıtıldığı kabul edilen kar payları brüte iblağ edilerek üzerinden %15 oranında vergi kesintisi yapılacaktır. Kesilen vergiler, avans kâr payı dağıtımının yapıldığı aya ait muhtasar beyanname ile beyan edilecektir.

Avans kâr payı dağıtımında kurum ortakları açısından elde etme, kurumun yıllık safi kazancının kesinleşip, kârın nakden veya hesaben dağıtıldığı, diğer bir ifadeyle avansın kâr dağıtım kararı uyarınca dağıtılan kârdan mahsup edildiği (ilgili hesap dönemine ilişkin beyannamenin verilmesi gereken tarihi içeren hesap döneminin sonunu geçmemek koşuluyla) tarihte gerçekleşecektir.

Üzerinden tevkifat yapılmış olan kar payı gelirinin elde edenlerce beyan edilip edilmeyeceği ise GVK'nın 22/2, 86/1-a,c ve 94.madde hükümleri dikkate alınarak belirlenir. Buna göre elde edilen net kâr payının yüzde 15 oranına göre brütletmek suretiyle hesaplanan tutarın yarısı GVK'nın 22/2.



maddesi uyarınca gelir vergisinden istisna edilerek GVK'nın 86/1-a maddesi uyarınca beyan haddinin hesabında dikkate alınmaz. Brüt kar payı tutarının kalan yarısı 86/1-c maddesi uyarınca 103. maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşması halinde beyan edilir.

Avans kâr payı dağıtılması halinde, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümleri uygulanmayacaktır. Ancak, hesap dönemi itibarıyla zarar doğması veya safi kazancın avans olarak dağıtımı yapılan kârdan düşük çıkması halinde, ilgili mevzuatına göre geri çağrılan tutarlara transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümleri uygulanacaktır. Anlaşılacağı üzere tebliğ düzenlemesi ile ortaklarca avans olarak fazladan alınan kar payları şirket tarafından ilgili kişilere verilen borç olarak dikkate alınmaktadır. Buna göre ilgili kişilere sunulan bu finansman hizmeti dolayısıyla KVK'nın örtülü kazanç dağıtımı hükümleri uyarınca kurumlar vergisi, gelir vergisi kesintisi ve ayrıca KDV Kanunu uyarınca dağıtılan örtülü kazanç üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13/1. maddesi hükmü uyarınca kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunmaları halinde, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılmaktadır. Alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir.

13/6. maddesinde ise "Tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulamasında, bu maddedeki şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılır. Daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilir. Şu kadar ki, bu düzeltmenin yapılması için örtülü kazanç dağıtan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şarttır." düzenlemesi yapılmıştır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11/1-c maddesi uyarınca, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar, kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılamamaktadır.

Buna göre ilk olarak transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtan nezdinde, işlemin olması gereken duruma getirilerek transfer fiyatlandırması yoluyla dağıtılan kazancın kurumlar vergisi beyanına dahil edilmesi gerekmektedir.

Diğer yandan KVK'nın 13/6. maddesi esas alınarak, örtülü kazanç dağıtılan nezdinde fiilen kalmış olan dağıtım konu tutar, zımni dağıtılan kar payı olarak kabul edilerek, kar payını elde ettiği kabul edilen kişinin mükellefiyet durumuna göre, KVK'nın 30/3, 15/2 ve GVK'nın 94/6-b-i, ii maddeleri esas alınarak vergilendirilecek ya da iştirak kazancı istisnası olarak dikkate alınacaktır. Buna göre örtülü kazanç dağıtılan ortakların tam mükellef kurum ya da Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığı ile kar payı elde eden dar mükellef kurum olması halinde söz konusu kar payları üzerinden vergi kesintisi yapılmayacak (KVK'nın 5/1-a maddesi uyarınca iştirak kazancı istisnası kapsamında değerlendirilecek) diğer ortaklara dağıtıldığı kabul edilen kar payları brüte iblağ edilerek üzerinden %15 oranında vergi kesintisi yapılacaktır. Ancak fazladan dağıtım konu tutar üzerinden avans kar payı dağıtımı aşamasında daha önceden gelir vergisi kesintisi yapılmış olduğundan bu kesintilerin fazla ve yersiz ödenen vergi olarak değerlendirilerek ödemeyi yapan kuruma iade edilmesi gerekmektedir.

KVK'nın transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını düzenlemesi ana hatları ile yukarıdaki yer verildiği gibidir. Anlaşılacağı üzere, konu gelir vergisi ve kurumlar vergisi açısından ele alınmıştır. Düzenlemelere göre, KVK'nın 13/6. maddesinde yer alan ve zımni olarak dağıtıldığı kabul edilen kar payları, KDV'nin konusuna girmediğinden, KDV açısından herhangi bir sonucu da olmayacaktır. Ancak transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına konu asıl işlem, finansman hizmeti olduğu kabul edildiğinden KDV açısından da gerekli revizyonların yapılması gerekmektedir.

**Örnek:** Tam mükellef (A) şirketi net olarak 20.000 TL tutarında avans kar payı dağıtmıştır. Ancak 2012 yılı sonunda safi kurum kazancı 11.500 TL olarak gerçekleşmiştir.

Dağıtılan net avans tutarından hareketle dağıtılan brüt avans tutarı  $(20.000/0,85=)$  23.529,41 TL olarak hesaplanır. Avans kar payı dağıtımı sırasında bu tutar üzerinden GVK'nın 94/6-b maddesi uyarınca  $(23.529,41 \times 0,15=)$  3.529,41 TL kesinti yapılmış olur.

Fazladan dağıtılan avans kar payı tutarı ise  $(20.000-11.500=)$  8.500 TL olacaktır. Fazladan dağıtılan bu tutar KVK'nın 13/1. maddesi uyarınca transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını olarak kabul edilerek kullanıldığı süre de dikkate alınarak faiz getirisi hesaplanacaktır. Hesaplanan faizin 500 TL olduğunu varsayarsak, 500 TL'lik bu tutarın kurumun dönem kazancına eklenerek kurumlar vergisi tarh edilmesi gerekmektedir. Ayrıca (A) şirketinin vermiş olduğu bu finansman hizmeti KDV Kanunu'nun 1/1. maddesi uyarınca KDV'ye tabi olduğundan bu tutar üzerinden  $(500 \times 0,18=)$  90 TLKDV hesaplanacaktır.

Ayrıca KVK'nın 13/6. maddesi uyarınca (B) şahsına dağıtılan örtülü kazanç tutarı, dağıtılan nezdinde dağıtılmış net kar payı sayıldığından bu tutar brüte iblağ edilerek GVK'nın 94/6-b maddesi uyarınca  $(500/0,85 \times 0,15=)$  88,23 TL gelir vergisi kesintisi yapılması gerekecektir.

2012 yılında dağıtılan avans kar payının %60 paylı ortağı (B) şahsı açısından değerlendirilmesi;

(B) Şahsı açısından elde etme 2013 yılında gerçekleşecek, bu kar payı gelirinin beyanı ise (86. maddede yazılı haddi aşması halinde) 2014 yılında yapılacaktır. Örneğe göre (B) şahsının elde ettiği net kar payı  $(11.500 \times 0,60=)$  6.900 TL olmalıdır. Bu tutarın brütünün yarısı 103. maddede yazılı tarifelinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşması halinde GVK'nın 22/2 ve 86/1-c maddesi uyarınca (B) şahsı tarafından yıllık beyana konu edilecektir.

## 6- DEĞERLENDİRME ve SONUÇ

6107 Sayılı TTK ile belli koşullarda borçlanma yasağı uygulamasının ihdas edilmesinin alternatifi olarak halka açık olmayan şirketler açısından getirilmiş olan avans kar payı dağıtımını uygulamasının, şirket kasasından keyfi olarak para çekişlerinin önlenmesi hak sahiplerinin haklarının, şirketlerin kurumsal yapısının ve sermayenin korunması açısından özel öneme sahip olduğu düşünülmektedir.

Diğer yandan doğası gereği, avans kar paylarının olması gerekenden fazla hesaplandığının tespiti halinde yada hasılat ve maliyetlerin kaydırılması suretiyle avans kar payı dağıtımının yükseltilecek muvazalı\_belirlendiğinin tespiti halinde konunun transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu husus negatif bir duygu oluştursa da, hesaplanış şekli esas alındığında, kurumsal şirketler açısından böyle bir sonuçla karşılaşılması olası görünmemektedir.

**KAYNAKÇA**

- 6762(Mülga), 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu.
- 2499(Mülga) ve 6362 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu.
- 1, 6,7 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (03.04.2007 tarihli ve 26482 sayılı Resmi Gazete).
- 23.01.2014 tarih ve 28891 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak 1/2/2014 tarihinde yürürlüğe giren Sermaye Piyasası Kurulu II-19.1 nolu Kar Payı Tebliği.
- AKYOL, M.E., KÜÇÜK, M. "Vergi Yönüyle Birlikte Açıklamalı ve Yorumlu Tek Düzen Hesap Planı ve Mali Tablolar", Cilt No:5, Mart 2013.
- DİKMEN, B. "Kurumlar Vergisi Kanunu ve Yeni TTK'na Göre Acans Kar Payı Dağıtımı", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:374, Ekim 2012.
- DİKMEN, B. "Yeni TTK'na Göre Ortakla Şirket Arasındaki Borç alacak İlişkisinin Sınırı ve Bu Sınırın Aşılması Durumunda Cezası", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:361, Eylül 2011.
- Kar Dağıtımı ve Vergilendirilmesi, [http://archive.ismmmo.org.tr/docs/Seminer Notlar/18022014/kar da%C4%9Ft%C4%B1t%C4%B1m\\_sunum\\_2014\\_2.pdf](http://archive.ismmmo.org.tr/docs/Seminer%20Notlar/18022014/kar_da%C4%9Ft%C4%B1t%C4%B1m_sunum_2014_2.pdf), (01.02.2014)
- Ticaret ve Gümrük Bakanlığı tarafından hazırlanan 09.08.2012 tarih ve 28379 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yayımlandığı tarihte yürürlüğe giren Kar Payı Avansı Dağıtımı Hakkında Tebliğ.