

KÂR PAYI AVANSLARININ VERGİSEL BOYUTU ve MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

TAXATION AND ACCOUNTING OF ADVANCE DIVIDENDS



Raşit UÇAN*

ÖZ

Sermaye şirketlerinin kuruluş amacı kâr elde etmek ve elde edilen kârı şirket ortaklarına dağıtmaktır. Yatırımcılar ise kâr payı geliri elde etmek, bedelsiz sermaye artırımlarından faydalanmak gibi amaçlarla sermaye şirketlerine yatırım yaparlar. Ancak; ülkemiz uygulamasına bakıldığında, genellikle sermaye şirketlerinin kâr dağıtımını gerçekleştirmediği, kurum kazançlarının kar yedeği olarak şirket bünyesinde tutulduğu görülmektedir. Ticaret Kanunu ve Sermaye Piyasası Kanunu ile yasal dayanağını bulan kâr payı avansı müessesesi; şirket ortaklarının dağıtılabilir kârdan hisselerine düşen payı önceden elde etmelerini sağlamaktadır. Sermaye piyasasına yapılacak yatırımların arttırılması ve kâr payının korunmasını amaçlayan kâr payı avansı müessesesinin muhasebeleştirilmesi ve vergilendirilmesi de bir o kadar önem arz etmektedir.

Anahtar Kelimeler: Kâr Payı Avansı, Kurumlar Vergisi, Menkul Sermaye İradı, Tevkifat.

ABSTRACT

The purpose of the establishment of the capital companies is to make profit and distribute the profits to the company partners. Investors invest in capital companies with the aim of obtaining profit share income and benefiting from capital increases through bonus issues. However, in our country, we see that capital companies generally do not distribute profits and corporate profits are kept in the company as profit reserves. The profit sharing institution which finds its legal basis with the Commercial Code and the Capital Markets Law; ensures the shareholders of the company to obtain the share of the distributable profit shares in advance. The accounting and taxation of the profit share advancement system, which aims to increase the investments to be made in the capital market and to protect the profit share, is important as well.

Keywords: Dividend advance, corporate tax, earning on movable assets, withholding.

* Vergi Müfettişi

1- GİRİŞ

Sermaye şirketleri, kârlarını genel kurulları tarafından belirlenecek kâr dağıtım politikaları çerçevesinde ve ilgili mevzuat hükümlerine uygun olarak genel kurul kararıyla dağıtırlar. Kâr dağıtım politikasında; kâr payı dağıtılıp dağıtılmayacağına, dağıtılacak ise ortaklar ve kâra katılan diğer kişiler için belirlenen kâr payı dağıtım oranlarına ve bu oranların uygulanacağı hesap kalemine¹ kâr payının ödenme şekline, kâr payının ödenme zamanına, kâr payı avansı dağıtılıp dağıtılmayacağına, kâr payı avansı dağıtılacak ise buna ilişkin esaslara yer verilir.

Kâr dağıtım politikasının bir parçası olan kâr payı avansı; şirket ortaklarının ilgili hesap dönemi dağıtılabilir kârını önceden elde etmelerini sağlayan, buna karşın şirketleri de belirli bir süre itibarıyla şirket ortaklarından alacaklı kılan bir uygulamadır. Türk Ticaret Kanunu ve Sermaye Piyasası Kanunu ile yasal dayanağını bulan kâr payı avansı müessesesinin vergisel boyutu ise 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde yapılmıştır. Mezkûr Tebliğ, daha sonra 6 ve 7 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğ'leri ile değiştirilerek uygulamaya yön verilmiştir.

Kâr payı avansları ile ilgili temel bilgilere değinilen çalışmamızda, kâr payı avanslarının vergisel boyutu ve muhasebeleştirilmesi örnek uygulamalar ile anlaşılır kılınmaya çalışılmıştır.

2- KÂR PAYI AVANSININ TANIMI

Kâr payı avansı; kâr payından mahsup edilmek üzere ara dönem² finansal tablolara göre oluşan kârlar üzerinden **Kâr Payı Avansı Dağıtım Hakkında Tebliğ**³ hükümlerine göre hesaplanan tutarı ifade etmektedir. Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yayımlanan **Kâr Payı Tebliği (II-19.1)**⁴'nde kâr payı avansı; yıllık finansal tablolar üzerinden dağıtılacak kâr payından mahsup edilmek üzere ara dönem finansal tablolara göre oluşan kârlar üzerinden Kâr Payı Tebliği (II-19.1) hükümlerine göre hesaplanan tutar olarak tanımlanmıştır.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununa göre, kâr payı avansı müessesesi; 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa tabi olmayan (*halka açık olmayan*) anonim şirketler ile limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketleri kapsarken, 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa göre ise kâr payı avansı müessesesi payları borsada işlem gören ortaklıkları kapsamaktadır.

3- KÂR PAYI AVANSI DAĞITIM ŞARTLARI

3.1- 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununa Göre Kâr Payı Avansı Dağıtım Şartları

Kâr Payı Avansı Dağıtım Hakkında Tebliğinin 5'inci maddesine göre; **anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin** kâr payı avansı dağıtabilmeleri için

- şirket genel kurulunca kâr payı avansı dağıtılmasına ilişkin karar alınması ve
- kâr payı avansı dağıtılacak hesap döneminde hazırlanan üç, altı veya dokuz aylık ara dönem finansal tablolara göre kâr elde edilmesi şarttır.

¹ Kâr dağıtımının net dönem kârı üzerinden mi yoksa ödenmiş/çıkartılmış sermaye üzerinden mi yapılacağı kâr dağıtım politikasına göre belirlenir. (Sermaye Piyasası Kurulu Kâr Payı Rehberi, s.2., Erişim: <http://www.spk.gov.tr/Sayfa/Dosya/986>, Erişim Tarihi: 03 Ekim 2017)

² 02.02.2006 tarih ve 26068 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan TMS 34 Ara Dönem Finansal Raporlama Standardında ara dönem; bir yıllık hesap döneminden daha kısa süreli finansal raporlama dönemi olarak tanımlanmıştır.

³ 09.08.2012 tarihli ve 28379 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁴ 23.01.2014 tarihli ve 28891 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

3.2- 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa Göre Kâr Payı Avansı Dağıtım Şartları

Kâr Payı Tebliği'nin (II-19.1) 9'uncu maddesinin (2) numaralı fıkrasına göre; kâr payı avansı dağıtmak isteyen **payları borsada işlem gören 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 vermeleri⁵ zorunludur.

4- DAĞITILACAK KÂR PAYI AVANSI TUTARININ HESAPLANMASI

4.1- 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununa Göre Kâr Payı Avansı Tutarının Hesaplanması

Kâr Payı Avansı Dağıtım Hakkında Tebliği'nin 7'nci maddesine göre; 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. Bu durumda da ödenecek kâr payı avansı, bu şekilde hesaplanan tutarın yarısını geçemez.

4.2- 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa Göre Kâr Payı Avansı Tutarının Hesaplanması

Kâr Payı Tebliği'nin (II-19.1) 10'uncu maddesine göre; dağıtılacak kâr payı avansı, ara dönem finansal tablolara göre oluşan net dönem kârından Türk Ticaret Kanununa 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 Kâr Payı Tebliği'nin (II-19.1) 10'uncu maddesinin 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.

5- KÂR PAYI AVANSLARINDA VERGİ TEVKİFATI

Kâr payı avansı dağıtımına ilişkin açıklamalara 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin

⁵ Mezkûr Tebliğ'in 9'uncu maddesinin (3) numaralı 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.

15.6.6. bölümünde yer verilmiştir.⁶ Mezkûr bölümde kâr payı avansı dağıtımı vergi tevkifatı ve gelirin elde edilmesi yönüyle aşağıdaki şekilde ele alınmıştır.

Kurumlar vergisi mükellefi anonim şirketler, limited şirketler ile sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerce kâr payı avansı dağıtılması halinde;

- Kâr payı avansı elde edenin hukuki niteliğine göre dağıtılan kâr payları üzerinden vergi kesintisi yapılacaktır.
- Kesilen vergilerin, kâr payı avansı dağıtımının yapıldığı aya ait muhtasar beyanname ile beyan edilecektir.

6- KÂR PAYI AVANSLARININ TRANSFER FİYATLANDIRMASI KARŞISINDAKİ DURUMU

6.1- Kâr Payı Avanslarında Transfer Fiyatlandırması Uygulanacak Haller

1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin 15.6.6. bölümünde göre kurumlar vergisi mükelleflerinin kâr payı avansı dağıtması halinde, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümlerinin uygulanmayacağı belirtilmiştir. Söz konusu durum genel bir kural olup, bu genel kuralın uygulanmayacağı haller 6 ve 7 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğlerinde yapılan değişiklikler sonucunda aşağıdaki şekilde düzenleme bulmuştur. Buna göre:

- Hesap dönemi itibarıyla zarar doğması,
- Safi kazancın avans olarak dağıtımı yapılan kârdan düşük çıkması ile
- Birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işlerinin bitiminde zarar doğması veya safi kazancın avans olarak dağıtımı yapılan kârdan düşük olması

hallerinde, ilgili mevzuatına göre geri çağrılan kâr payı tutarlarına transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümleri uygulanacaktır.

6.2- Kâr Payı Avansı Dağıtılan Yıllara Sâri İnşaat ve Onarım İşlerinde Transfer Fiyatlandırması Uygulanacak Haller

Birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işlerinin bitiminde zarar doğması veya safi kazancın avans olarak dağıtımı yapılan kârdan düşük olması halinde de örtülü kazanç dağıtımı hükümlerinin uygulanacak olması nedeniyle yıllara sari inşaat ve onarım işleri ile uğraşan mükelleflerin, dağıtılabilecek kâr payı avansı tutarlarını nasıl hesaplamaları gerektiği 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde açıklanmıştır.

Buna göre; söz konusu mükelleflerin, dağıtılabilecek kâr payı avansı 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 gerekmektedir. Yıllara sâri inşaat ve onarım işleri bulunan mükelleflerin bu hesaplamayı yapabilmeleri için ayrıca bir bilanço düzenlemeleri gerekmektedir.

⁶ 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Tebliğinin "Avans kâr payı dağıtımı" başlıklı 15.6.6. bölümünde "avans kâr payı" ifadesi kullanılmıştır. Ancak; çalışmamızda TTK ve SPK düzenlemelerinde yer alan ifadelere uyum sağlamak amacıyla çalışmamızın genelinde "avans kâr payı" ifadesi yerine "kâr payı avansı" ifadesi kullanılmıştır.

7- GELİR VERGİSİ UYGULAMASI AÇISINDAN KÂR PAYI AVANSLARINA İLİŞKİN VERGİSEL DÜZENLEMELER

Kâr payı avansı Gelir Vergisi Kanunu'nun 75'inci maddesinin ikinci fıkrasının (1) numaralı bendine göre menkul sermaye iradidir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesinde gerçek kişilerin gelirlerinin gelir vergisine tâbi olduğu, gelirin bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı olduğu hükmolunmuştur. Buna göre elde etme gelir vergisi açısından vergiyi doğuran olaydır.⁷ Menkul sermaye iratlarında elde etme ise ekonomik ve hukuki tasarrufa⁸ bağlanmıştır.

1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 15.6.6. bölümünde; kâr payı avansı 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 gerçekleşeceği, safi kurum kazancının dağıtım süresinin, ilgili hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihi içeren hesap döneminin sonunu geçemeyeceği belirtilmiştir.

Konunun aşağıdaki gibi bir uygulama örneği ile açıklanması kâr payı avansı dağıtımında gelir vergisi uygulamasını daha anlaşılır kılacaktır.

Örnek: Tam mükellef (Z) A.Ş.'nin 2016 hesap dönemi üçüncü geçici vergi döneminde elde edilen kurum kazancını 25.11.2016 tarihinde dağıtması sonucunda; tam mükellef Bayan (B), 7.500 TL kâr payı avansı elde etmiştir. Kâr payı avansı üzerinden (Z) A.Ş. tarafından 1.125 TL gelir vergisi stopajı yapılmıştır.

Yukarıda yer verilen örnek dikkate alarak gelir vergisi uygulaması yönünden kâr payı avansları ile ilgili olarak aşağıdaki açıklamalar yapılabilir.

Gelir vergisi uygulamasında, kazanç unsuru olarak, menkul sermaye iradı sayılan kâr payı avansları açısından **2016 takvim yılında elde etme gerçekleşmemiştir**. Bu nedenle 2016 takvim yılında kâr payı avansı ile ilgili olarak beyan edilecek bir gelir söz konusu değildir.

Öte yandan tam mükellef (Z) A.Ş.'nin kâr payı avansı üzerinden yaptığı 1.125 TL TL gelir vergisi stopajı da (Z) A.Ş.'nin 2016 hesap dönemi safi kurum kazancının kesinleşip, kurum kazancının nakden veya hesaben dağıtıldığı, diğer bir ifadeyle kâr payı avansının kâr dağıtım kararı uyarınca dağıtılan kâr ile ilişkilendirilmesi halinde mahsup edilecektir.

Diğer bir ifade ile kâr payı açısından elde etmenin gerçekleştiği takvim yılında kâr payının yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi durumunda yıllık gelir vergisi beyannamesi üzerinde hesaplanan gelir vergisinden mahsup edecektir.

8- KÂR PAYI AVANSI DAĞITIMIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Kâr payı avansı; şirketlerin üçüncü, altıncı veya dokuzuncu dönem finansal tablolarına göre oluşan kârlar üzerinden ilgili Kanuni düzenlemelere göre hesaplanan ve yıllık finansal tablolar üzerinden

⁷ Yılmaz Özbacı, Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Feryal Matbaacılık San. ve Tic. Ltd. Şti., Basım Yılı:1988, s.76-79.

⁸ 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 gelirlinin fiilen tahsil edilip edilmemesi gelirin elde edilmesine etki etmemektedir. (Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 15.05.2015 tarih ve 38418978-120[94-14/25]-503 sayılı özelgesi)

dağıtılacak kâr payından mahsup edilmek üzere dağıtılmaktadır. Yani, kâr payı avansı müessesesi; şirket ortaklarına kârdan önceden pay alma imkanı verirken, ortakları belirli bir süre için şirkete borçlu kılmaktadır.

1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin 15.6.6. bölümünde; kâr payı avansı dağıtımı yapan kurumların safi kurum kazancını en geç söz konusu hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihi içeren hesap dönemi sonuna kadar dağıtmaları gerektiği belirtilmiştir. Diğer bir ifade ile 2016 hesap döneminde kâr payı avansı dağıtan kurumun 2016 hesap dönemi kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken 2017 yılı sonuna kadar 2016 hesap dönemi safi kurum kazancını dağıtması gerekmektedir. Bu süre içerisinde safi kurum kazancının ortaklara dağıtılmaması halinde transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümleri uygulanacağı açıktır.

Yukarıda yer verilen açıklamalar göz önüne alındığında kâr payı avansı dağıtılması halinde şirketlerin bu tutarları 131.Ortaklardan Alacaklar veya 198.Diğer Çeşitli Dönen Varlıklar hesaplarını kullanarak muhasebeleştirilebilecekleri akla gelmektedir.

Tek Düzen Hesap Planında;131.Ortaklardan Alacaklar (231.Ortaklardan Alacaklar) ve 198.Diğer Çeşitli Dönen Varlıklar (297.Diğer Çeşitli Duran Varlıklar) hesapları aşağıdaki gibi tanımlanmıştır.

- **131.Ortaklardan Alacaklar hesabı;** işletmenin esas faaliyet konusu dışındaki işlemleri dolayısıyla (ödünç verme ve benzer nedenlerle ortaya çıkan) ortaklarından alacaklı bulunduğu tutarların izlendiği hesap olarak tanımlanmaktadır.
- **198.Diğer Çeşitli Dönen Varlıklar hesabı;** “19.Diğer Dönen Varlıklar” hesap grubu içerisinde sayılanların dışında kalan diğer çeşitli dönen varlıkların izlendiği hesap olarak tanımlanmaktadır.

Bilindiği üzere 646 sayılı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Kurulması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararnamenin 1’inci maddesi ile değişik 178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin 20’nci maddesinin dördüncü fıkrasının (b) bendi ile her türlü bilgi, veri ve istatistiği toplamak suretiyle oluşturulacak Risk Analiz Sistemi üzerinden mükelleflerin faaliyetlerini gruplar ve sektörler itibarıyla analiz etmek, mukayeseler yapmak ve bu suretle risk alanlarını tespit etmek Vergi Denetim Kurulunun görev ve yetkileri arasında sayılmıştır.

Kâr payı avanslarının muhasebeleştirilmesinde 131.Ortaklardan Alacaklar hesabını kullanan mükellefler Risk Analiz Sistemi kapsamında vergi inceleme riski ile karşı karşıya kalabilirler.

Tek Düzen Hesap Planında işletmenin esas faaliyet konusu dışındaki işlemleri dolayısıyla (ödünç verme ve benzer nedenlerle ortaya çıkan) ortaklarından alacaklı olduğu tutarların izlendiği hesap olan 131.Ortaklardan Alacaklar hesabını kullanan mükelleflerin bilançoları Risk Analiz Sistemi kapsamında yapılan analizlerde vergi inceleme riski ile karşılaşabilirler. Çünkü söz konusu hesapta yer alan tutarların şirket tarafından ortaklarına finansman temin hizmetinde bulunduğu şeklinde yorumlanmaktadır. Söz konusu tutarlar için adetlandırma yapılarak faiz tahakkuk ettirilip ettirilmediği ve bu işlem nedeniyle KDV hesaplanıp hesaplanmadığı İdare tarafından vergi incelemeleri araştırılmaktadır.

Risk Analiz Sistemi kapsamında vergi inceleme riski doğuran bu durumun; Türk Ticaret Kanunu, Sermaye Piyasası Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanununda belirtilen usul ve esaslara uygun şekilde kâr payı avansı dağıtan mükelleflerde vergi inceleme baskısı doğururken İdare açısından da verimsiz iş yükü oluşmasına neden olacağı açıktır.

Yukarıda yer verilen açıklamalar nedeniyle kâr payı avansı dağıtım işlemlerinin 198.Diğer Çeşitli Dönen Varlıklar hesabı kullanılarak muhasebeleştirilmesinin ve kurumlar vergisi beyannamesi ekinde yer alan bilanço dipnotlarında 198.Diğer Çeşitli Dönen Varlıklar hesabında yer alan tutarın kâr payı avansı dağıtımından kaynaklandığı yönünde açıklama yapılmasının daha ihtiyatlı bir yaklaşım olacağı gözden kaçırılmamalıdır.

9- MUHASEBE UYGULAMA ÖRNEKLERİ

9.1- Kâr Payı Avansı Dağıtan Kurumun Muhasebe Kaydı

Tam mükellef (Z) A.Ş.'nin 2016 hesap dönemi üçüncü geçici vergi döneminde elde ettiği kurum kazancının 30.000 TL'lik kısmı 25.11.2016 tarihinde ortaklara kâr payı avansı olarak dağıtılmış ve aynı tarihte ortakların banka hesabına yatırmıştır.

(Z) A.Ş.'nin sermayesinin %25'ine tam mükellef Bay (A), %25'ine vergiden muaf tam mükellef (B) Kurumu ve %50'sine tam mükellef (C) Ltd. Şti. sahiptir.

Muhasebe Kaydı:

Kâr payı avansı dağıtımını nedeniyle (Z) A.Ş. **aşağıdaki muhasebe kaydını** yapacaktır.

25.11.2016	
198.DİĞER ÇEŞİTLİ DÖNEN VARLIKLAR	30.000
198.003.Dağıtan Kâr Payı Avansı	
198.003.01. (C) Ltd. Şti.	: 15.000 TL
198.003.02. Bay (A)	: 7.500 TL
198.003.03. Vergiden Muaf (B) Kurumu	: 7.500 TL
102.BANKALAR	27.750
360. ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	2.250
360.003. Gelir Vergisi Tevkifatı ⁹	: 2.250 TL
360.003.02. Bay (A)	: 1.125 TL
360.003.03. Vergiden Muaf (B) Kurumu	: 1.125 TL

9.2- Kâr Payı Avansı Elde Eden Şirket Ortaklarının Yapacakları Muhasebe Kayıtları

9.2.1- (C) Ltd. Şti.'nin Muhasebe Kaydı

Yukarıdaki örnekteki verilere göre (Z) A.Ş.'nin dağıttığı kâr payı avansı için **şirket ortağı** (C) Ltd. Şti. aşağıdaki muhasebe kaydını yapacaktır.

⁹ 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesinin birinci fıkrasının (6/b-i) bendine göre tam mükellef kurumlar tarafından; tam mükellef gerçek kişilere, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15'inci maddesinin (2) numaralı fıkrasına göre de kurumlar vergisinden muaf olan kurumlara dağıtılan, Gelir Vergisi Kanunu'nun 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarından (kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtım sayılmaz.) %15 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılmaktadır.

25.11.2016	
102.BANKALAR	15.000
349.ALINAN DİĞER AVANSLAR¹⁰	15.000
349.005.Alınan Kâr Payı Avansı :	15.000 TL
/	

9.2.2- Ticari Kazanç Sahibi Bay (A)'nın Muhasebe Kaydı

Bay (A)'nın ticari kazanç sahibi olduğu ve (Z) A.Ş. hisse senetlerinin ticari işletmesine dahil olması halinde (Z) A.Ş.'nin dağıttığı kâr payı avansı için Bay (A) aşağıdaki muhasebe kaydını yapacaktır.

25.11.2016	
102.BANKALAR	6.375
295.PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR	1.125
295. 005. Gelir Vergisi Tevkifatı Kâr Payı Avans :	1.125 TL
349.ALINAN DİĞER AVANSLAR	7.500
349.005.Alınan Kâr Payı Avansı :	7.500 TL
/	

9.3- Kâr Payı Avansının Yıllık Finansal Tablolar Üzerinden Dağıtılacak Kâr Payından Mahsubu

9.3.1- Safi Kazancın Avans Olarak Dağıtım Yapılan Kârdan Yüksek Çıkması

(Z) A.Ş.'nin yıllık finansal tablolarına göre 2016 hesap döneminde dağıtılacak kâr payı tutarı 60.000 TL olarak hesaplanmış ve (Z) A.Ş. 01.06.2017 tarihinde kâr dağıtımını gerçekleştirilmiştir.

Muhasebe Kaydı:

Kâr payı avansı dağıtım ile ilgili olarak (Z) A.Ş. aşağıdaki muhasebe kaydını yapacaktır.

01.06.2017	
570.GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI	60.000
570.08.2016 Hesap Dönemi Kârı	
102.BANKALAR	27.750
198.DİĞER ÇEŞİTLİ DÖNEN VARLIKLAR	30.000
198.003.Dağıtan Kâr Payı Avansı	
198.003.01. (C) Ltd. Şti. :	15.000 TL
198.003.02. Bay (A) :	7.500 TL
198.003.03. Vergiden Muaf (B) Kurumu :	7.500 TL
360. ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	2.250
360.003. Gelir Vergisi Tevkifatı:	
360.003.02. Bay (A) :	1.125 TL
360.003.03. Vergiden Muaf (B) Kurumu :	1.125 TL
/	

¹⁰ 1 Sıra numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile belirlenen muhasebe usul ve esaslarından biri olan Tek Düzen Hesap Planında "34.Alınan Avanslar" hesap grubu gerek satış sözleşmeleri dolayısıyla gerekse diğer nedenlerle, işletme tarafından üçüncü kişilerden alınan avansların izlendiği hesap grubu olarak tanımlanmıştır. Söz konusu hesap grubunda yer alan "349.Alınan Diğer Avanslar" hesabı özel bölümünde tanımlanan avanslar dışında, işletmenin aldığı her türlü kısa vadeli avansların izlendiği hesap olarak tanımlanmıştır.

9.3.2- Safi Kazancın Avans Olarak Dağıtım Yapılan Kârdan Düşük Çıkması Nedeniyle Kâr Payı Avansının Geri Çağırılması

(Z) A.Ş., yıllık finansal tablolarına göre 2016 hesap döneminde 20.000 TL safi kurum kazancı elde etmiştir. 01.06.2017 tarihinde yapılan genel kurul toplantısında 2016 hesap dönemi kurum kazancının ortaklara dağıtılması ve ortaklara avans olarak dağıtılan kâr payının safi kurum kazancından fazla olan 10.000 TL'lik kısmının ilgili mevzuata uygun olarak ortaklardan geri çağırması kararlaştırılmıştır.

Hesap dönem kazancının yetersizliği nedeniyle ilgili mevzuatına göre kâr payı avansını geri çağırılan (Z) A.Ş. transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtım hükümlerine göre belirlediği emsale uygun faiz oranı üzerinden 1.632,36 TL faiz ve söz konusu faiz tutarı üzerinden de 293,82 TL tutarında KDV hesaplamıştır.¹¹

Konu ile ilgili yasal açıklama ve yapılacak muhasebe kaydı:

2016 hesap dönemi safi kurum kazancının yetersizliği nedeniyle geri çağırılan kâr payı avansı üzerinden hesaplanan faiz tutarı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13'üncü maddesinin (6) numaralı fıkrasına göre Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları'nın uygulamasında, mezkûr maddedeki şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış net kâr payı sayılmaktadır. Bu kapsamda hesaplanan 10.000 TL ortaklar tarafından elde edilen net kâr payı olarak dikkate alınacaktır. Öte yandan ortakların hukuki niteliğine göre kâr payına bağlı yapılması gereken vergi tevkifat oranı (%15) dikkate alınarak net kâr payı tutarı brüte iblağ edilerek ortakların elde ettiği kâr payının gayrisafi tutarı hesaplanacaktır. (Z) A.Ş.'nin %50 hissesine sahip (C) Ltd. Şti. dışındaki ortakları için kâr dağıtımına bağlı olarak vergi tevkifatı yapılacağı göz önüne alındığında diğer şirket ortakları için elde ettikleri net faiz tutarları iç iskonto yöntemi uygulanarak ($Net\ Faiz / (1 - 0,15)$) gayri safi tutara (*brüte*) iblağ edilecektir.

Kazancın yetersizliği nedeniyle geri çağırılan kâr payı avansı vergi uygulaması açısından (Z) A.Ş. tarafından ortaklara sağlanan finansman temini olarak değerlendirilecektir. Finansman temini KDV tâbi olup, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13'üncü maddesi kapsamında hesaplanan gayrisafi faiz tutarı üzerinden %18 oranında KDV hesaplanacaktır.¹²

Adı Soyadı/Unvanı	Geri Çağırılan Kâr Payı Avansı	Net Faiz	Gayrisafi Faiz	Gelir Vergisi Tevkifatı	KDV
(C) Ltd. Şti.	5.000,00	750,00	750,00	0,00	135,00
Bay (A)	2.500,00	375,00	441,18	66,18	79,41
Vergiden Muaf (B) Kurumu	2.500,00	375,00	441,18	66,18	79,41
Toplam	10.000,00	1.500,00	1.632,36	132,36	293,82

¹¹ 6 ve 7 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile değişik 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin 15.6.6. bölümüne göre (Z) A.Ş.'nin 2016 hesap dönemi safi kazancının yetersizliği nedeniyle ilgili mevzuatına göre geri çağırılan kâr payı avanslarına Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13'üncü maddesinde düzenleme bulan transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtım hükümlerine göre tespit edilecek emsale uygun faiz oranı üzerinden faiz hesaplanacaktır.

¹² 87 seri numaralı Gider Vergileri Genel Tebliğine göre 6802 sayılı Gider Vergileri Kanununun 28'inci maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen işlemleri esas iştiğal konusu olarak yapanlar, banker kapsamında BSMV mükellefi olup, esas iştiğal konusu olarak yapılan bu işlemler dolayısıyla lehe alınan paraların BSMV'ye tabi tutulması gerekmektedir. Buna göre; ticari ve sınai faaliyette bulunmak üzere kurulmuş olan şirketlerce yapılan finansman temin işlemleri, esas iştiğal konusu olarak değerlendirilemeyeceğinden BSMV'ye tabi bulunmamakta olup, bu işlemlerin KDV'ye tabi tutulması gerekmektedir. Finansman temin işleminin karşılığını teşkil eden bedel, KDV matrahı, ise faiz tutarı olacaktır.

Kâr payı avansının geri çağırıldığı dönemde; kâr payı avansı dağıtımı üzerinden daha önce (Z) A.Ş. tarafından kesinti suretiyle ödenen vergilerden geri çağırılan kâr payı avansına isabet eden kısmı 252 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğinde¹³ belirtilen usul ve esaslara göre mükellefe red ve iade edilecektir.¹⁴

Buna göre; (Z) A.Ş. tarafından dağıtılan kâr payı avansının kazanç yetersizliği nedeniyle şirket ortaklarından geri çağırılması ile ilgili olarak (Z) A.Ş. aşağıdaki muhasebe kaydını yapacaktır.

01.06.2017	
570.GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI	20.000,00
570.08.2016 Hesap Dönemi Kârı	
102.BANKALAR	9.250,00
102.009.Geri Çağırılan Kâr Payı Avansı	
102.009.01.Geri Çağırılan Kâr Payı Avansı	: 9.250 TL
136.Diğer Çeşitli Alacaklar	750,00
136.009.Geri Çağırılan Kâr Payı Avansı Gelir Vergisi Tevkifatı	
136.009.02. Bay (A)	: 375 TL
136.009.03. Vergiden Muaf (B) Kurumu	: 375 TL
198.DİĞER ÇEŞİTLİ DÖNEN VARLIKLAR	30.000,00
198.003.Dağıtan Kâr Payı Avansı	
198.003.01. (C) Ltd. Şti.	: 15.000 TL
198.003.02. Bay (A)	: 7.500 TL
198.003.03. Vergiden Muaf (B) Kurumu	: 7.500 TL

Öte yandan; kâr payı avansının kazanç yetersizliği nedeniyle şirket ortaklarından geri çağırılmasıyla uygulanacak olan transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümlerine göre (Z) A.Ş. aşağıdaki muhasebe kaydını yapacaktır.

¹³ 252 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğinin "3.2. Diğer Vergi Borçlarına Mahsup veya Nakden İade" başlıklı bölümünde fazla veya yersiz olarak vergi tahakkuk ettirilmesine neden olan vergi hatasının düzeltilmesi halinde, vergi hatası nedeniyle fazla olarak tahakkuk ettirilmiş verginin ödenmesi şartıyla, verginin mükellefe iadesinin gerektiği belirtilmiştir.

Vergi borçlarına mahsup talebi halinde bu talebin bir dilekçe ile vergi dairesine bildirilmesi gerekmektedir. Düzeltme işlemi ile iade işleminin aynı vergi dairesi tarafından gerçekleştirilmesi durumunda iade işlemi için dilekçe dışında ayrıca bir belge ibrazına gerek yoktur. Vergi dairelerinin farklı olması halinde hata nedeniyle fazladan tahakkuk etmiş olan verginin ödendiğini gösteren belgenin ibrazı gereklidir.

Mahsubu talep edilen vergi borçları için, mükellefin vergi hatasının düzeltilmesini ilgili vergi dairesine dilekçe ile haber verdiği tarih itibarıyla mahsup işlemi yapılmış sayılır ve mahsubu talep edilen vergi borçları için bu tarihten itibaren gecikme zammı hesaplanmaz.

¹⁴ Konu ile ilgili olarak 1 seri numaralı Kurumlar vergisi Genel Tebliğinde geri çağırılan kâr payı avansları üzerinden şirket tarafından kesinti suretiyle ödenmiş olan vergiler, bu işlemin yapıldığı vergilendirme döneminde 252 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğinin "3. Gelir ve Kurumlar Vergisi ile İlgili Vergi Hatalarından Kaynaklanan İade İşlemleri" bölümünde yapılan açıklamalara göre mahsup veya iade edileceği belirtilmiştir. Ancak 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin avans kâr payı dağıtımının düzenlendiği 15.6.6. bölümü 6 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin 20 nci maddesiyle değiştirilmiş olup, söz konusu açıklama ilgili bölümden çıkarılmıştır.

01.06.2017

102.BANKALAR	2.058,54
102.009.Geri Çağırılan Kâr Payı Avansı	
102.009.01.KVK Mad.13 kapsamında hesaplanan faiz	:1.632,36 TL
102.009.02.KVK Mad.13 kapsamındaki faizin KDV'si	: 293,84 TL
102.009.03. Gelir Vergisi Tevkifatı	: 132,36 TL
102.003.02. Bay (A)	: 66,18 TL
102.003.03. Vergiden Muaf (B) Kurumu	: 66,18 TL
642.FAİZ GELİRLERİ	1.632,36
642.003.KVK Mad.13 kapsamında hesaplanan faiz	:1.632,36 TL
642.003.01. (C) Ltd. Şti.	: 750,00 TL
642.003.02. Bay (A)	: 441,18 TL
642.003.03. Vergiden Muaf (B) Kurumu	: 441,18 TL
360. ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	132,36
360.003. Gelir Vergisi Tevkifatı	: 132,36 TL
360.003.02. Bay (A)	: 66,18 TL
360.003.03. Vergiden Muaf (B) Kurumu	: 66,18 TL
391. HESAPLANAN KDV	293,82
391.003.KVK Mad.13 kapsamındaki faizin KDV'si	: 293,82 TL
391.003.01. (C) Ltd. Şti.	: 135,00 TL
391.003.02. Bay (A)	: 66,41 TL
6391.003.03. Vergiden Muaf (B) Kurumu	: 66,41 TL

9.3.3- Hesap Dönemi İtibarıyla Zarar Doğması Nedeniyle Kâr Payı Avansının Geri Çağırılması

(Z) A.Ş.'nin 2016 hesap dönemi ticari bilanço zararı 30.000 TL'dir. (Z) A.Ş. 2016 yılında avans olarak dağıtılan kâr payını ilgili mevzuata uygun olarak ortaklarından 01.06.2017 tarihinde geri çağırmıştır.

Hesap döneminin zarar ile sonuçlanması nedeniyle ilgili mevzuatına göre kâr payı avansını geri çağırarak (Z) A.Ş. transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtım hükümlerine göre belirlediği emsale uygun faiz oranı üzerinden 4.797,06 TL faiz ve faiz tutarı üzerinden de 863,48 TL tutarında KDV hesaplamıştır.

Konu ile ilgili yasal açıklama ve yapılacak muhasebe kaydı:

2016 hesap dönemi safi kurum kazancının yetersizliği nedeniyle geri çağırılan kâr payı avansı üzerinden hesaplanan faiz tutarı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13'üncü maddesinin (6) numaralı fıkrasına göre Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları'nın uygulamasında, mezkûr maddedeki şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış net kâr payı sayılmaktadır. Bu kapsamda hesaplanan 30.000 TL ortaklar tarafından elde edilen net kâr payı olarak dikkate alınacak olup, ortakların hukuki niteliği göz önüne alınarak ortakların elde ettiği net kâr payı tutarı çalışmamızın 9.3.2. bölümünde yapılan açıklamalara göre gayrisafi tutara iblağ edilecektir.

Kazancın yetersizliği nedeniyle geri çağırılan kâr payı avansı vergi uygulaması açısından (Z) A.Ş. tarafından ortaklara sağlanan finansman temini olarak değerlendirilecektir. Finansman temini KDV

tâbi olup, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13'üncü maddesi kapsamında hesaplanan gayrisafi faiz tutarı üzerinden %18 oranında KDV hesaplanacaktır.

Adı Soyadı/Unvanı	Geri Çağırılan Kâr Payı Avansı	Net Faiz	Gayrisafi Faiz	Gelir Vergisi Tevkifatı	KDV
(C) Ltd. Şti.	15.000,00	2.150,00	2.150,00	0,00	387,00
Bay (A)	7.500,00	1.125,00	1.323,53	198,53	238,24
Vergiden Muaf (B) Kurumu	7.500,00	1.125,00	1.323,53	198,53	238,24
Toplam	30.000,00	4.400,00	4.797,06	397,06	863,48

Kâr payı avansının geri çağırıldığı dönemde; avans kâr payı dağıtımı üzerinden daha önce şirket tarafından kesinti suretiyle ödenen vergilerden geri çağırılan kâr payı avansına isabet eden kısmı 252 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğine göre mükellefe red ve iade edilecektir.

Buna göre; kâr payı avansının zarar nedeniyle şirket ortaklarından geri geri çağırılması ile ilgili olarak (Z) A.Ş. aşağıdaki muhasebe kaydını yapacaktır.

01.06.2017	
102.BANKALAR	27.750
102.009.Geri Çağırılan Kâr Payı Avansı	
136.Diğer Çeşitli Alacaklar	2.250
136.009.Geri Çağırılan Kâr Payı Avansı Gelir Vergisi Tevkifatı	
136.009.02. Bay (A) :	1.125 TL
136.009.03. Vergiden Muaf (B) Kurumu :	1.125 TL
198.DİĞER ÇEŞİTLİ DÖNEN VARLIKLAR	30.000
198.003.Dağıtan Kâr Payı Avansı	
198.003.01. (C) Ltd. Şti :	15.000 TL
198.003.02. Bay (A) :	7.500 TL
198.003.03. Vergiden Muaf (B) Kurumu :	7.500 TL

Öte yandan; kâr payı avansının kazanç yetersizliği nedeniyle şirket ortaklarından geri çağırılmasıyla uygulanacak olan transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümlerine göre (Z) A.Ş. aşağıdaki muhasebe kaydını yapacaktır.

01.06.2017

102.BANKALAR	6.057,60
102.009.Geri Çağırılan Kâr Payı Avansı	
102.009.01.KVK Mad.13 kapsamında hesaplanan faiz : 4.797,06 TL	
102.009.02.KVK Mad.13 kapsamındaki faizin KDV'si : 863,48 TL	
102.009.03. Gelir Vergisi Tevkifatı : 397,06 TL	
102.003.02. Bay (A) : 198,53 TL	
102.003.03. Vergiden Muaf (B) Kurumu : 198,53 TL	
642.FAİZ GELİRLERİ	4.797,06
642.003.KVK Mad.13 kapsamında hesaplanan faiz:4.797,06 TL	
642.003.01. (C) Ltd. Şti. : 2.150,00 TL	
642.003.02. Bay (A) : 1.323,53 TL	
642.003.03. Vergiden Muaf (B) Kurumu : 1.323,53 TL	
360. ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	397,06
360.003. Gelir Vergisi Tevkifatı:	
360.003.02. Bay (A) : 198,53 TL	
360.003.03. Vergiden Muaf (B) Kurumu : 198,53 TL	
391. HESAPLANAN KDV	863,48
391.003.KVK Mad.13 kapsamındaki faizin KDV'si : 863,48 TL	
391.003.01. (C) Ltd. Şti. : 387,00 TL	
391.003.02. Bay (A) : 238,24 TL	
6391.003.03. Vergiden Muaf (B) Kurumu : 238,24 TL	

10- SONUÇ

Şirketlerin kâr dağıtım politikalarının bir parçası da genel kurulun kâr payı avansı dağıtılması yönündeki kararlarıdır. Kâr payı avansı; şirket ortaklarının ilgili hesap dönemi dağıtılabilir kârını önceden elde etmelerine imkan sağlarken, belirli bir süre itibariyle şirket ortaklarını şirkete borçlu kılmaktadır.

Ticaret Kanunu ve Sermaye Piyasası Kanunu ile yasal dayanağını bulan bir uygulama olan kâr payı avansı müessesesinin vergilendirilmesi ile ilgili açıklamalar 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile yapılmıştır. Sermaye piyasasına yapılacak yatırımların arttırılması ve kâr payının korunmasını amaçlayan kâr payı avansı müessesesinin vergilendirilmesi kadar kâr payı avanslarının muhasebeleştirilmesi de önem arz etmektedir.

Şirket ortaklarına avans niteliğinde yapılan bu ödemelerin doğru hesap kalemleri kullanılarak muhasebeleştirilmesi finansal tablo okuyucularının sağlıklı analiz yapmalarına ve şirketlerin vergi incelemesi riskine karşı korunmasına imkan sağlayacaktır.

KAYNAKÇA

- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Tebliği

- 1 Sıra numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
- 6 seri numaralı Kurumlar Vergisi Tebliği
- 7 seri numaralı Kurumlar Vergisi Tebliği
- 87 seri numaralı Gider Vergileri Genel Tebliği
- 252 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğ
- Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 15.05.2015 tarih ve 38418978-120[94-14/25]-503 sayılı özelgesi
- Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Kâr Payı Avansı Dağıtımı Hakkında Tebliğ
- ÖZBALCI, Y. Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Feryal Matbaacılık San. ve Tic. Ltd. Şti., Basım Yılı:1988.
- Sermaye Piyasası Kurulu Kâr Payı Rehberi, s.2., <http://www.spk.gov.tr/Sayfa/Dosya/986>
- Sermaye Piyasası Kurulu Kâr Payı Tebliği (II-19.1)
- TMS 34 Ara Dönem Finansal Raporlama Standardı