

HALKA AÇIK ŞİRKETLER ile HALKA AÇIK OLMAYAN ŞİRKETLERDE KÂR PAYI AVANSI

ADVANCE DIVIDEND IN PUBLIC COMPANIES AND NON-PUBLIC COMPANIES



Nihal ÖZKAN*

ÖZ

Kar payı avans ödemeleri halka açık ortaklıklar ile halka açık olmayan ortaklıklarda farklı yasal mevzuatlarla düzenlenmiştir. Bu düzenlemeler şirketlere, ilgili dönem kapanmadan ara dönem finansal tabloları üzerinden kar dağıtımını yapma ve ilgili dönemin kapanıp karın kesinleşmesiyle birlikte, ara dönem finansal tabloları üzerinden ödenen kâr payı avansının nihai kar-dan mahsubunu sağlama imkanı getirmiştir. Çalışmamızda 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunundaki yasal düzenlemelere yer verilerek, genel itibariyle 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununda yer alan mevcut düzenlemeler örnek uygulamalarla anlatılmaya çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Sermaye Piyasası Kanunu, Türk Ticaret Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Kâr, Kâr Payı Avansı Dağıtım, Ara Dönem Finansal Tablolar, Yedek Akçe

JEL Sınıflandırması Kodları: K34, H25

ABSTRACT

Dividend advance payments are regulated by different legal regulations in public partnerships and non-public partnerships. These arrangements allowed companies to distribute profits through their interim financial statements before closing the related period and to provide the final profit offset of the dividend advance paid through the interim financial statements with the closing and closing of the related period. In our study, legal regulations in Capital Market Law No. 6362 were introduced and the existing regulations in Turkish Commercial Code No. 6102 were explained with exemplary practices.

Keywords: Capital Market Law, Turkish Commercial Code, Corporate Tax Law, Dividend Advance Distribution, Interim Financial Report, Contingency Reserve

JEL Classification Codes: K34, H25

* Vergi Müfettişi, Hazine ve Maliye Bakanlığı, nihal.tabur@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0001-6463-1395
Özkan, N. (Mart 2019). Halka Açık Şirketler ile Halka Açık Olmayan Şirketlerde Kâr Payı Avansı, *Vergi Raporu*, 234, (42-56).

GİRİŞ

Halka açık ortaklıklarda¹ avans kar payı ödemelerine ilişkin düzenleme 6362 Sayılı Sermaye Piyasası Kanununun 20. maddesinde yer almakta olup, buna ilişkin usul ve uygulama esasları 23.01.2014 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanan Kar Payı Tebliğinde(II-19.1) düzenlenmiştir. Halka açık ortaklıklar belirtilen tebliğ çerçevesinde cari dönem içinde, dönem net karı kesinleşmeden kar payı avansı ödemesi yapabilirler. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 509. maddesinin üçüncü fıkrasında ise; “*Kâr payı avansı, Sermaye Piyasası Kanununa tabi olmayan şirketlerde, Gümrük ve Ticaret Bakanlığının bir tebliği ile düzenlenir.*” hükmü yer almaktadır. Türk Ticaret Kanunu’nun ilgili hükmü gereği, halka açık olmayan şirketlerin avans kâr payı dağıtımına ilişkin esaslar Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından çıkarılan ve 09.08.2012 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanan, Kâr Payı Avansı Dağıtım Hakkında Tebliğ ile belirlenmiştir.

Yukarıdaki bilgiden görüleceği üzere; halka açık ortaklıklarda kar payı avansı ödemeleri Sermaye Piyasası Kanunu çerçevesinde gerçekleştirilirken, halka açık olmayan anonim şirketler, limited şirketlerde ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde bu müessese 14.02.2011 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanan 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununda düzenlenmiştir. Söz konusu hüküm dolayısıyla, şirketler belli şartlar ve sınırlar dahilinde cari dönemde içinde, ilgili yıl kapanmadan avans şeklinde kar payı dağıtabileceklerdir. Kar payı avans ödemeleri, ilgili dönemin kapanıp karın kesinleşmesiyle mahsuplaştırılarak süreç tamamlanacaktır. Dönem karı kesinleşmeden kar dağıtımını söz konusu olduğundan, kar payı avansı işlemlerinin değerlendirilmesi de birtakım özel hükümlere bağlanmıştır. Buna ilişkin detaylı bilgi çalışmamızın izleyen bölümlerinde yer almaktadır.

1- 6362 SAYILI SERMAYE PİYASASI KANUNU AÇISINDAN KÂR PAYI AVANSI

Sermaye Piyasası Kanununun 19. ve 20. maddeleri halka açık ortaklıklarda kar payı ödemeleri ile avans şeklinde kar payı ödemelerine yer vermiş olup, söz konusu kanunun 20. maddesinde Kâr Payı Avansı başlığı altında halka açık ortaklıkların genel itibarıyla; bir hesap dönemi içinde ödeyebileceği kar payı avanslarının sınırları ile kusur veya durumun gereklerine göre meydana gelebilecek sorumluluktan bahsetmektedir. Kanun maddesi sınırlı ifadeler içermiş olsa da, halka açık ortaklıklarda avans şeklinde kar payı ödemeleri hakkındaki usul ve esaslar, Sermaye Piyasası Kurulunca düzenlenen ve 23.01.2014 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanan Kar Payı Tebliğinde(II-19.1) yer almaktadır. Söz konusu tebliğde;_

Kâr payı; genel kurulca belirlenen politika çerçevesinde hesap dönemi itibarıyla net dönem kârı ve kar dağıtımına konu edilebilecek diğer kaynaklar üzerinden ortaklara ve kâra katılan diğer kişilere genel kurulca dağıtılmasına karar verilen tutarı,

Kâr payı avansı; yıllık finansal tablolar üzerinden dağıtılacak kar payından mahsup edilmek üzere ara dönem finansal tablolara göre oluşan karlar üzerinden bu Tebliğ hükümlerine göre hesaplanan tutarı,

Ortaklık; payları halka arz edilmiş olan veya halka arz edilmiş sayılan anonim ortaklıkları,

Ara dönem finansal tablo; 3, 6 ve 9 aylık dönem sonları itibarıyla hazırlanmış finansal tabloları,

şeklinde tanımlanmıştır.

Ortaklıklar, kârlarını genel kurulları tarafından belirlenecek kâr dağıtım politikaları çerçevesinde ve ilgili mevzuat hükümlerine uygun olarak genel kurul kararıyla dağıtır. Yine ortaklıklar kar

¹ Halka Açık Ortaklık: Payları halka arz edilmiş olan veya halka arz edilmiş sayılan anonim ortaklıkları

dağıtım politikalarında asgari olarak; kar payı dağıtılıp dağıtılmayacağı, dağıtılacak ise belirlenen kar payı dağıtım oranı, ödenme şekli, ödenme zamanı, kâr payı avansı dağıtılıp dağıtılmayacağı ve kar payı avansı dağıtılacak ise buna ilişkin esaslara yer vermek zorundadır.

Kâr Payı Tebliğinin 9. maddesi kar payı avansı dağıtım esasları ile sorumluluk hususuna yer vermiş olup, buna ilişkin düzenlemeler aşağıdaki gibidir;

- Avans kâr payını ancak payları borsada işlem gören ortaklıklarca, nakden dağıtılmalı.
- Kâr payı avansı dağıtmak isteyen ortaklıkların *esas sözleşmelerinde hüküm bulunması* ve genel kurul kararıyla ilgili hesap dönemi ile sınırlı olacak şekilde kâr payı avansı dağıtımına karar vermek üzere *yönetim kuruluna yetki vermesi*.²

- Yönetim kuruluna 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 Kurulun³ düzenlemeleri çerçevesinde ortaklık tarafından kamuya duyurulması gerekir.
- Kâr payı avansı; dağıtım tarihi itibarıyla mevcut payların tümüne, bunların ihraç ve iktisap tarihleri ile imtiyazlı paylarda imtiyaz dikkate alınmaksızın, sadece pay sahiplerine *payları oranında eşit* olarak dağıtılır.

Dağıtılacak kâr payı avansı, Kar Payı Tebliğinin 9. maddesinde belirtildiği üzere aşağıda tespit edilen Kâr Payı Avansına Esas Teşkil Eden Tutarı'nın yarısını aşamaz;

Ara Dönem Finansal Tablolara Göre Oluşan Net Dönem Kârı	XXX
TTK ve Esas Sözleşmeye Göre Ayrılması Gereken Yedek Akçeler(-)	(XXX)
Geçmiş Yıllar Zararları(-)	(XXX)
Kar Payı Avansına Esas Teşkil Eden Tutar	XXX

Ayrıca, bir hesap döneminde verilecek Toplam Kâr Payı Avansı Tutarı;

- a) Bir önceki yıla ait net dönem kârının yarısından,
- b) 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 tebliğe göre hesaplanan tutar-

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

2- 6102 SAYILI TÜRK TİCARET KANUNU İLE KÂR PAYI AVANSI DAĞITIMI HAKKINDA TEBLİĞDE YER ALAN DÜZENLEMELER

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 509. maddesinin üçüncü fıkrasında; "*Kâr payı avansı, Sermaye Piyasası Kanununa tabi olmayan şirketlerde, Gümrük ve Ticaret Bakanlığının bir tebliği ile*

² Ayrıca 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.

³ Sermaye Piyasası Kurulu

düzenlenir.” hükmü yer almaktadır. Türk Ticaret Kanunu’nun ilgili hükmü gereği, halka açık olmayan şirketlerin avans kâr payı dağıtımının esasları Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından çıkarılan ve 09.08.2012 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanan Kâr Payı Avansı Dağıtımı Hakkında Tebliğ ile belirlenmiştir.

A- Kâr Payı Avansı Dağıtımı Hakkında Tebliğde;

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; kar payından mahsup edilmek üzere ara dönem finansal tablolara göre oluşan kârlar üzerinden Tebliğ hükümlerine göre hesaplanan tutarı,

Serbest yedek akçe; genel kanuni yedek akçelerin sermayenin veya çıkarılmış sermaye-

nin yarısını aşan kısmı ile Kanun ve sözleşme gereği ayrılanlar dışında genel kurulca ayrılmasına karar verilen yedek akçeleri, şeklinde tanımlanmıştır.

Bahsi geçen tebliğle birlikte, Sermaye Piyasası mevzuatında yapılan düzenlemeye(halka açık ortaklıklarda kar payı avansı) benzer bir müessese halka açık olmayan ve Sermaye Piyasası mevzuatına tabi olmayan şirketler içinde getirilmiş bulunmaktadır. Böylece belli şirketler cari dönemde, yıl kapanmadan ara dönem finansal tablolarında oluşan kar üzerinden belirlenen şartlar altında ortaklarına kar payı avansı ödemesi yapabileceklerdir. Kar payı avansı dağıtabilecek şirketler Kar Payı Avansı Dağıtımı Hakkında Tebliğinin 4. maddesinin e bendine göre, dağıtım şartları ise aynı tebliğin 5. maddesine göre aşağıdaki gibidir.

Kâr Payı Avansı Dağıtılacak Şirketler	<ul style="list-style-type: none">• Halka açık olmayan Anonim Şirketler• Limited Şirketler• Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirketler
Kâr Payı Avansı Dağıtımının Şartları	<ul style="list-style-type: none">• Şirket genel kurulunca kâr payı avansı dağıtılmasına ilişkin karar alınması,• Kar payı avansı dağıtılacak hesap döneminde hazırlanan 3, 6 veya 9 aylık ara dönem finansal tablolara göre kâr edilmiş olması

Kâr payı avansları cari döneme ilişkin olduğundan ve dağıtım anında Dönem Net Karı kesinleşmediğinden birtakım sakıncaları da beraberinde getirmektedir. Şöyle ki; dönem içinde 3, 6 veya 9. dönemlerde finansal tablolara göre kar oluşabilir ve bu karlara göre kar payı avansı dağıtılabilir, ancak henüz yıl kapanmadığından ilgili avans kar dağıtımından sonraki dönem finansal tablolardaki negatif hareketlerden dolayı, yıl ge-

nelinde 3. 6. veya 9. finansal tablolarda oluşan net kar rakamlarına ulaşılmayabilir. Bu sakıncaları telafi etmek adına, şirket genel kurulunca(-dağıtım için gerekli şartlardan biri genel kurulca karar alınmasıydı) kar payı avansı dağıtımına karar verildiği durumda bu kararda ayrıca aşağıdaki hususların belirtilmesi zorunluluğu getirilmiştir. Zira bu hususu şirketlerce verilen bir taahhüt niteliği taşımaktadır.

KARARDA

* 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 (öncelikli olarak buradan karşılanır), serbest yedek akçe tutarının da dağıtılan kâr payı avanslarını karşılayamaması halinde **fazla ödenmiş olan kâr payı avanslarının** yönetim organının ihtarına üzerine ortaklar tarafından şirkete iade edileceği

Yukarıda belirtilen hususlar, kâr payı avansı dağıtımını yapılan hesap dönemi içinde yapılacak genel kurul toplantısında karara bağlanır. Yine

* İlgili hesap dönemi sonunda **zarar oluşması durumunda;**⁴

a) Varsa bir önceki yıla ait bilançoda yer alan serbest yedek akçelerin öncelikle oluşan zararın mahsubunda kullanılacağı, bu akçelerin oluşan zararı karşılayamaması halinde dönem içinde **dağıtılan kâr payı avanslarının tamamının** yönetim organının ihtarına üzerine ortaklar tarafından şirkete iade edileceği

b) 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 ihtarına üzerine ortaklar tarafından şirkete iade edileceği.

yukarıda açıklanan genel kurul toplantılarında şirketler açısından toplantı yeter sayısı ile karar nisapları aşağıdaki gibidir.

⁴ 1 Eylül 2018 tarihli ve 30522 sayılı resmi gazetede yayımlanan Kâr Payı Avansı Dağıtım Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğden önce; ilgili hesap dönemi sonunda zarar oluşması durumunda, "genel kanuni yedek akçeler" ile serbest yedek akçelerin öncelikle oluşan zararın mahsubunda kullanılacağı ve yine "Genel kanuni yedek akçeler" ile serbest yedek akçelerin, oluşan dönem zararından mahsubu sonrasında bakiye serbest yedek akçe tutarının dağıtılan kâr payı avanslarından indirileceği hükmü yer almakta iken, söz konusu değişiklikle zararın mahsubunda "genel kanuni yedek akçeler" artık kullanılmayacak, sadece serbest yedek akçeler kullanılacak, ayrıca sadece serbest yedek akçelerin, oluşan dönem zararından mahsubu sonrasında bakiye serbest yedek akçe tutarının dağıtılan kâr payı avanslarından indirilecektir.

Şirket Nev'i	Toplantı Yeter Sayısı	Karar Nisabı
Halka Açık Olmayan Anonim Şirketler	Sermayenin en az 1/4 'ünü karşılayan pay sahiplerinin veya temsilcilerinin toplantıda hazır olması, bu nisabın toplantı süresince korunması	Toplantıda hazır bulunan oyların çoğunluğunun kâr payı avansı dağıtılması yönünde kullanılmış olması
Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirketler ⁵	Sermayenin en az 1/4 'ünü karşılayan pay sahiplerinin veya temsilcilerinin toplantıda hazır olması, bu nisabın toplantı süresince korunması	Toplantıda hazır bulunan oyların çoğunluğunun kâr payı avansı dağıtılması yönünde kullanılmış olması
Limited Şirketler	YOK	Toplantıda temsil edilen oyların salt çoğunluğunun(katılanların 1/2 + 1 kişisi) kâr payı avansı dağıtılması yönünde olması

İlgili hesap dönemi içinde ödenen kar payı avanslarının, yılın kapanmasından sonra net dönem karından mahsup edilmesi şarttır. Bu işlem yapılmadan, şirket genel kurulunca kar payı dağıtılmasına ve kar payı avansı ödenmesine karar verilemez.

Dağıtılacak kâr payı avansı; varsa geçmiş yıllar zararlarının tamamının, vergi, fon ve ma-

li karşılıkların, kanunlara ve sözleşmeye göre ayrılması gereken yedek akçelerin, intifa senedi sahipleri ve sözleşmede ortaklar dışında kâra katılması öngörülen diğer kimseler için ayrılacak tutarların, oluşan ara dönem kârından indirilmesi suretiyle hesaplanır.⁶ Ödenecek kâr payı avansı, bu şekilde hesaplanan tutarın yarısını geçemez. Bu hesaba ilişkin tablo aşağıdaki gibidir.⁷

⁵ 6102 sayılı TTK' nun 564. maddesi Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirket başlığı altında yer almakta olup, söz konusu maddenin 2. fıkrasında; "Birinci fıkrada gösterilen hususların dışında, Kanunda aksine hüküm bulunmadıkça anonim şirket hükümleri uygulanır." hükmü yer almaktadır.

⁶ 1 Eylül 2018 tarihli ve 30522 sayılı resmi gazetede yayımlanan Kâr Payı Avansı Dağıtım Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğden önce; 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 şeklindeydi. Değişiklik öncesi, dağıtılacak kâr payı avansı tutarının hesabında imtiyazlı pay sahiplerinin hakları dikkate alınmazken, bundan sonra dikkate alınarak hesaplamalar yapılıyor. Ayrıca, yine söz konusu maddede yapılan değişiklikle dağıtılacak kâr payı avansının hesabında ortaklar dışında kâra katılması öngörülen pay sahiplerinin hakları dikkate alınmıştır.

⁷ (-) İndirimleri ifade eder.

(1) Ara dönem kârın %5'i, ödenmiş sermayenin %20'sine ulaşınca kadar genel kanuni Yedek akçe olarak ayrılır.

(2) Kanunun 521'inci ve 522'nci maddelerine istinaden ayrılması gereken tutar belirtilir.

* Sözleşmede hüküm bulunması durumunda yer verilir.

(3) Dağıtılabilecek kâr payı avansı tutarının %10'u 2. tertip yedek akçe olarak ayrılır

ARA DÖNEM KÂRI
Vergiler (-)
NET ARA DÖNEM KÂRI
Varsa Geçmiş Yıl Zararları (-)
1. Tertip Kanuni Yedek Akçeler (-) (1)
İsteğe Bağlı Yedek Akçeler (-)(2)
İntifa Senedi Sahipleri İçin Ayrılan Tutar* (-)
Sözleşmede Ortaklar Dışında Kâra Katılması Öngörülen Diğer Kimseler İçin Ayrılan Tutar (-)
Varsa Daha Önceki Ara Dönemlerde Ödenen Kâr Payı Avansı Tutarı (-)
KÂR PAYI AVANSINA ESAS TEŞKİL EDEN TUTAR
Kâr Payı Avansına Esas Teşkil Eden Tutarın Yarıısı (-)
DAĞITILABİLECEK KÂR PAYI AVANSI TUTARI
2. Tertip Kanuni Yedek Akçeler (-) (3)
ÖDENECEK KÂR PAYI AVANSI TUTARI

Ayrıca aynı hesap dönemi içinde, izleyen ara dönemlerde de kâr oluşması halinde dağıtılacak kâr payı avansı tutarı yukarıda belirtilen tutarın 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.

Kâr payı avansı ödemeleri aşağıdaki hususlar dikkate alınarak yapılır:

- a) Kar payı avansı, sözleşmede aksine bir hüküm yoksa dağıtım tarihleri itibarıyla **ortağın sermaye payı için şirkete yaptığı ödemelerle orantılı** olacak şekilde tebliğdeki hükümler ve kardan imtiyazlı paylara imtiyaz dikkate **alınarak** ödeme ödenir.⁸
- b) Aşağıdakilere kar payı avansı ödemesi yapılmaz;⁹
 - İntifa senedi sahiplerine,
 - Ortaklıkları nedeniyle dağıtılacak kar payı avansı hariç olmak üzere yönetim organı üyelerine,

- Sözleşmede ortaklar dışında kara katılması öngörülen diğer kimselere,
- c) Ortakların sermaye taahhüt borçları dışında şirkete borçlu olmaları halinde söz konusu borç ortağa ödenecek kar payı avansından mahsup edilir.
- d) 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 son-

⁸ 1 Eylül 2018 tarihli ve 30522 sayılı resmi gazetede yayımlanan Kâr Payı Avansı Dağıtım Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğden önce; kar payı avansı dağıtım tarihleri itibarıyla ortaklara payları oranında ve kardan imtiyazlı paylara imtiyaz dikkate alınmadan ödenir şeklindeydi.

⁹ 1 Eylül 2018 tarihli ve 30522 sayılı resmi gazetede yayımlanan Kâr Payı Avansı Dağıtım Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğden önce; intifa senedi sahiplerine, ortak olmayan yönetim organı üyelerine ve ortaklar dışında kâra katılan diğer kimselere kâr payı avansı ödenemez şeklindeydi.

raki ara hesap döneminde ödenecek kâr payı avansı tutarı mevcut ortaklara payları nispetinde ödenir. Genel kurul tarafından kâr payı avansı dağı-

tilmasına karar verilmesi ve ara dönem finansal tablolara göre de kâr edilmiş olması halinde şirket yönetim organınca¹⁰ sırasıyla aşağıdaki görevler yerine getirilir.¹¹

1. Adım

Kâr payı avansı dağıtımına ilişkin **rapor** hazırlanır.

Hazırlanan raporda aşağıdaki iki husus belirtilerek, yapılan hesaplamalara ve diğer şartların yerine getirilmiş olduğuna dayanak teşkil eden belgeler bu rapora ek yapılır:

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

*Dağıtılacak kâr payı avansı tutarının 7'nci maddeye uygun olarak hesaplandığı,

2. Adım

Raporda tespit edilen kâr payı avansının ortaklara ödenmesine ve bu ödemelerin yapılma **usulüne ilişkin karar** alınır.

3. Adım

Kâr payı avansı tutarları 8 inci maddeye uygun olarak kararı izleyen en geç **6 hafta içerisinde ödenir**.

3- KÂR PAYI AVANS ÖDEMELERİNİN VERGİSEL BOYUTU

Kâr payı avans ödemeleri Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 15.6.6 bölümünde düzenlenmiş olup, söz konusu tebliğde; kurumlar vergisi mükelleflerinin, geçici vergi dönemleri itibarıyla doğan ticari kârları üzerinden avans kâr payı dağıtılabilecekleri ifade edilmiştir. Ayrıca makalenin önceki bölümlerinde belirtildiği üzere mükelleflerce dağıtılabilecek avans kâr payı; geçici vergi dönemleri itibarıyla hazırlanan mali tablolarında yer alan kârlardan, kanunlara ve esas sözleşmeye göre ayrılmak zo-

runda olan yedek akçeler, vergi ve mali karşılıklar ile varsa geçmiş yıl zararlarının tamamı düşüldükten sonra kalan kısmın yarısını geçemeyecektir. Bir hesap dönemi içinde dağıtılabilecek toplam avans kâr ise; bir önceki yıla ait dönem kârının, kanunlara ve esas sözleşmeye göre ayrılmak zorunda olan yedek akçeler, vergi ve mali karşılıklar ile varsa geçmiş yıl zararlarının tamamı düşüldükten sonra kalan kısmının yarısını geçemeyecektir.

Avans kâr payı dağıtmak isteyen kurumların; **ana sözleşmelerinde** zarar doğması veya yıllık kârın dağıtılan avans kâr payını karşılamaması

¹⁰ Yönetim organı: Anonim şirketlerde yönetim kurulunu, limited şirketlerde müdür veya müdürler kurulunu, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde yöneticisi veya yöneticileri ifade eder.

¹¹ Ayrıca; hamiline yazılı pay senedi sahiplerine kâr payı avansı ödenirken gerekli güvence yönetim organı tarafından alınır. Kar Payı Avansı Dağıtım Hakkında Tebliğinin 6'ncı maddenin birinci fıkrasında belirtilen durumların ortaya çıkması halinde fazladan ödenen kâr payı avanslarının ortaklardan tahsil edilerek şirkete iadesine ilişkin işlemler yönetim organınca yerine getirilir.

halinde, avansın **geri çağrılmasına ilişkin hüküm bulunması** ve genel kurul kararıyla da ilgili yılla sınırlı olmak üzere **yönetim kuruluna yetki verilmesi** zorunludur. Yönetim kuruluna avans kâr payı dağıtımı için genel kurul tarafından yetki verildiği takdirde, yönetim kurulu (Limited şirketlerde ortaklar kurulu) tarafından ilgili geçici vergi dönemine ilişkin beyannamenin verileceği

tarihe kadar avans kâr payı dağıtımı hakkında karar alınması gerekmektedir.

Avans kâr payı dağıtımı yapılması halinde, dağıtılan kâr payları üzerinden elde edilen hukuki niteliğine göre vergi kesintisi (stopaj) yapılacaktır. Kar payı avansını alan ortağın hukuki durumuna göre yapılacak kesinti, aşağıdaki tabloda belirtilen kanunlar çerçevesinde yapılmaktadır.

Gerçek Kişiler	Tam mükellef gerçek kişi ortak	GVK md.94/6-b-i göre %15 oranında
*193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na göre tevkifat yapılır.	Dar mükellef gerçek kişi ortak	GVK md.94/6-b-ii göre %15 oranında
Tüzel Kişi	Tam mükellef tüzel kişi ortak	KVK md. 15' de buna ilişkin tevkifat düzenlemesi sadece, vergiden muaf olan kurumlara dağıtılan kar paylarından %15 oranında yapılır. Diğer tam mükellef kurumlarda tevkifat yapılacağına ilişkin herhangi bir düzenleme yoktur.
*5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununa göre tevkifat yapılır.	Dar mükellef tüzel kişi ortak	KVK md.30/3 göre %15 oranında ¹²

Tevkifat suretiyle kesilen vergiler, avans kâr payı dağıtımının yapıldığı aya ait muhtasar beyanname ile beyan edilecektir. Örneğin: ABC Ltd. Şti. 2015 yılında, 3. dönem geçici vergi beyannamesindeki mali tablolar üzerinden kanuni sınırlar çerçevesinde 15.10.2015 tarihinde ortağı A gerçek kişisi ile B tam mükellef kurum ortağına 24.000 TL kar payı avansı ödemesi yaptığında, bu ödemelere ilişkin ortağın statüsüne göre yukarıda yer alan tablodaki kanuni düzenlemeler çerçevesinde (gerçek kişi için GVK md.94/6-b-i göre %15 oranında, tam mükellef tüzel kişi ortağına tevkifat yapmadan) ödeme anında stopaj yapılarak, 2015/Ekim ayı muhtasar beyannamesiyle beyan edilerek ödenir.

Avans kâr payı dağıtımında **kurum ortakları** açısından elde etme, kurumun yıllık safi kazan-

cının kesinleşip, nakden veya hesaben dağıtıldığı tarihte gerçekleşecektir. Şu kadar ki bu süre ilgili hesap dönemine ilişkin beyannamenin verildiği hesap döneminin sonunu geçemeyecektir. Örneğin: yukarıdaki örnekte yola çıkarsak, ABC Ltd. Şti.' nin 2015 yılı kazancının kesinleşmesi 2016/ Nisan ayında verdiği Kurumlar Vergisi Beyannamesiyle olur. Normal şartlarda ortaklara avans şeklinde olmayan ve dönem net karı üzerinden yapılan kar payı ödemeleri ilgili dönemin kapanıp, beyannamenin verilmesinden sonra gerçekleşir. Dönem karı kesinleşmeden yapılan kar payı ödemeleri avans şeklinde olup, usul ve esasları yukarıda detaylı olarak açıklanmaktadır. Örneğimizde, şirket ortaklarından A gerçek kişinin ve B kurumunun 2015 yılında elde ettikleri kar payı avansları, karın kesinleştiği 2016 yılının kazancı

¹² Türkiye'de bir iş yeri veya daimî temsilci aracılığıyla kâr payı elde edenler hariçtir. Bu yolla elde edilen kar payları dar mükellef kurum için ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilir ve elde edilen bu karını yıllık beyannameyle beyan eder.

sayılır ve buna göre beyan edilir. A ve B ortakları söz konusu kar payı avanslarını, 2017 yılında Gelir Vergisi(1-25 Mart arasında) ve Kurumlar Vergisi Beyannamesiyle(1-25 Nisan arasında) beyan ederler.¹³ Ayrıca 2015 yılında ödenen kar payı avans ödemeleri için en geç 31.12.2016 tarihine kadar kar dağıtım kararı alınarak, avans kar paylarının mahsup edilmesi gerekmektedir.

Kurumlar vergisi beyannamesinde ya da birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işlerinin bitiminde, *zarar doğması* veya *safi kazancın avans olarak dağıtım yapılan kârdan düşük olması* halinde, avans kâr payı dağıtmış olan kurumların dağıtımını yaptıkları kâr payının kazançla karşılanamayan kısmını izleyen hesap döneminde kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresinin sonuna kadar(yukarıdaki örnekte 25 Nisan 2016 tarihi) geriye çağırılmaları gerekmektedir. Geri çağırılan avans kâr payları üzerinden şirket tarafından kesinti suretiyle ödenmiş olan vergiler, bu işlemin yapıldığı vergilendirme döneminde 252 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin “3. Gelir ve Kurumlar Vergisi ile İlgili Vergi Hatalarından Kaynaklanan İade İşlemleri” bölümünde yapılan açıklamalara göre mahsup veya iade edilecektir.

1 No.lu Kurumlar Vergisi Kanunu Tebliğinin 15.6.6. bölümünde; avans kâr payı dağıtılması halinde, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtım hükümleri uygulanmayacağı, ancak hesap dönemi itibarıyla zarar doğması veya safi kazancın avans olarak dağıtım yapılan kârdan düşük çıkması halinde, ilgili mevzuatına göre geri çağırılan tutarlara transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtım hükümleri uygulanacağı belirtilmektedir.¹⁴ Dolayısıyla fazla dağıtılan kar payı avans ödemeleri, kurumun ortağına bedelsiz borç vermesi veya kaynaklarını ticari icaplara uygun olmayacak şekilde kullandırması gibi değerlendirilerek, emsal bedel üzerinden faiz tahakkuku yapılacaktır(adat hesaplaması). Bu yolla kurumlardan kaynaklı hataların önüne geçilmek istenmiş, kar payı avans ödemelerinin muvazaa gerçekleştirecek şekilde amacı dışına sapması engellenmeye çalışılmıştır. İlgili mevzuatına göre **geri çağırılan tutarların** transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında esas alınacağı ifadesi aynı zamanda; avans kar payı dağıtımının yapıldığı hesap dönemi itibarıyla zarar doğması veya safi kazancın avans olarak dağıtım yapılan kârdan düşük çıkması halinde, dağıtım yapılan avans kar payının tamamı için

¹³ Gelir Vergisi mükellefleri açısından elde edilen kar payı ödemesi GVK md.75/1 göre menkul sermaye iradi sayılır. Söz konusu ortağın, yine aynı kanunun 22. maddesinin 3. bendinde yer alan istisna haddini ve 86. maddenin 1. fıkrasının c bendindeki toplam gelir sınırlarını aşması halinde 2016 yılı Gelir Vergisi Beyannamesiyle elde ettiği kar payı avansını beyan eder. Belirtilen örnekte tam mükellef kurum için elde edilen kar payı avansı, kurum kazancı sayılır ve hiçbir sınırlamaya tabi olmaksızın 2016 yılı Kurumlar Vergisi Beyannamesiyle beyan edilir. Tevkifat yoluyla yapılan kesintiler bu beyannamelerde Hesaplanan Gelir Vergisi veya Kurumlar Vergisinden mahsup edilir.

¹⁴ TTK ve Kâr payı Avansı Dağıtım Hakkında Tebliğ hükümleri dikkate alındığında, ilgili 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 edilecek, serbest yedek akçe tutarının da dağıtılan kâr payı avanslarını karşılayamaması halinde fazla ödenmiş olan kâr payı avansları yönetim organının ihtarı üzerine ortaklar tarafından şirkete iade edilecektir. Aynı şekilde, ilgili hesap dönemi sonunda zarar oluşması durumunda; varsa bir önceki yıla ait bilançoda yer alan serbest yedek akçeler öncelikle oluşan zararın mahsubunda kullanılacak, bu akçelerin oluşan zararını karşılayamaması halinde dönem içinde dağıtılan kâr payı avanslarının tamamı yönetim organının ihtarı üzerine ortaklar tarafından şirkete iade edileceği veya 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 edilecektir.

değil, bir önceki yıla ait bilançoda yer alan serbest yedek akçelerden karşılanamayan kısmı için transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümlerinin uygulandığı anlamına gelmektedir(*ancak zarar doğması ve serbest yedek akçelerin zararı karşılamaması halinde avans kar payı ödemelerinin tamamı geri çağırılır*).

Yukarıdaki işlemler 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1 ve 4. maddeleri çerçevesinde, kurum tarafından ortaklara ödünç vermesi yoluyla bir finansman hizmeti sayılmakta olup, belirtilen hizmet KDV 'ye tabidir. Bu durumda şirketin, ortaklara finansman hizmetinin sağlandığı dönemlerde faiz tahakkuku(adatlandırma) yaparak, bulunan faiz üzerinden % 18 oranında KDV hesaplaması gerekir. Faiz tahakkuku; geri çağırılan tutarlar esas alınarak kar payı avansının yapıldığı tarihten, yönetim kurulunun ihtarı üzerine ortakların şirkete iade ettikleri tarihler arası için hesaplanır.

Makalemizin birinci bölümlerde açıklandığı üzere; Sermaye Piyasası Kanununda düzenlenen halka açık şirketlerde kar payı avansının geri çağırılması söz konusu olmayıp, avans kâr payı tutarı ortakların şirkete borcu sayılmakta ve do-

layısıyla kar dağıtan şirketin alacağı olarak kabul edilerek, emsal faiz oranı üzerinden faiz tahakkuku yapılmaktadır.

4- ÖRNEK UYGULAMA¹⁵

XYZ A.Ş. 01.01.2016-30.06.2016 ara dönem finansal tabloları üzerinden 100.000,00 TL ticari bilanço karı elde etmiş olup, kurum 2. ara dönem finansal tabloları üzerinden kar payı avansı dağıtma-ya karar vermiştir. Şirket hakkındaki diğer bilgiler;

- Geçmiş Yıl Zararları kalemi 20.000,00 TL,
- Ödenmiş sermaye 150.000,00 TL,
- Kurumlar Vergisi oranı %20,
- Önceki dönem sonu bilanço bilgilerine göre ayrılan 1. ve 2. tertip yasal akçe toplamı 20.000,00 TL, aynı dönemde serbest yedek akçe toplamı 120.000,00 TL,
- Sözleşmede mevcut hükme göre intifa hakkı sahiplerine ayrılan tutar 2.000,00 TL olup, sözleşmede ortaklar dışında kâra katılması öngörülen diğer kişiler için ayrılan tutar 3.000,00 TL,
- Önceki ara dönemde kar payı avansı ödemesi yapılmamıştır.
- Ortaklık bilgisi;

Ortaklar	Ortaklık Oranı
Tam mükellef X şahsı	%40
Tam mükellef kurum KLM Ltd. Şti.	%40
Dar mükellef Y şahsı	%10
Dar mükellef kurum (işyeri/daimi temsilcisi yok)	%10

¹⁵ Örnek uygulama, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından çıkarılan ve 09.08.2012 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanan Kâr Payı Avansı Dağıtımı Hakkında Tebliği çerçevesinde hazırlanmıştır.

Yukarıdaki bilgiler ışığında şirketin dağıtabileceği kar payı avansı aşağıdaki tabloda yer aldığı gibidir.

ARA DÖNEM KÂRI	100.000,00
Vergiler (-) = (100.000,00 – 20.000,00) x 0,2 =16.000,00	(16.000,00)
NET ARA DÖNEM KÂRI	84.000,00
Varsa Geçmiş Yıl Zararları (-)	(20.000,00)
1. Tertip Kanuni Yedek Akçeler (-)= (100.000,00-20.000) x 0,05=4.000,00	(4.000,00)
İsteğe Bağlı Yedek Akçeler (-)	(0,00)
İntifa Senedi Sahipleri İçin Ayrılan Tutar (-)	(2.000,00)
Sözleşmede Ortaklar Dışında Kâra Katılması Öngörülen Diğer Kimseler İçin Ayrılan Tutar (-)	(3.000,00)
Varsa Daha Önceki Ara Dönemlerde Ödenen Kâr Payı Avansı Tutarı (-)	(0,00)
KÂR PAYI AVANSINA ESAS TEŞKİL EDEN TUTAR	55.000,00
Kâr Payı Avansına Esas Teşkil Eden Tutarın Yarısı (-) 54.000,00/2	(27.500,00)
DAĞITILABİLECEK KÂR PAYI AVANSI TUTARI	27.500,00
2. Tertip Kanuni Yedek Akçeler (-) = 27.500,00 x 0,10 =2.750,00	(2.750,00)
ÖDENECEK KÂR PAYI AVANSI TUTARI	24.750,00

Yukarıda bilgilerine yer verilen şirketin 2. ara dönem finansal tablolarına göre ortaklarına dağıtabileceği kar payı avansı 24.750,00 TL'dir. Şirket tarafından yapılacak ödemede, ortakların hukuki

statüsüne göre aşağıda belirtilen oranda tevkifat yapılır ve ödemenin yapıldığı döneme ait muhtasar beyannameyle beyan edilerek ödenir. Ortaklara yapılacak ödeme aşağıdaki tabloda yer aldığı gibidir.

Ortaklar	(a) Ortaklık Oranı	(b) Ödenecek Brüt Kar Payı Avansı(24.750 x a)	(c) Tevkifat Oranı	(d) Yapılacak Tevkifat (b x c)	(e) Ödenecek Net Kar Payı Avansı(b-d)
Tam mükellef X şahsı	40%	9.900,00	15%	1.485,00	8.145,00
Tam mükellef kurum KLM Ltd. Şti.	40%	9.900,00	-	-	9.900,00
Dar mükellef Y şahsı	10%	2.475,00	15%	371,25	2.103,75
Dar mükellef kurum (işyeri/ daimi temsilcisi yok)	10%	2.475,00	15%	371,25	2.103,75
GENEL TOPLAM		24.750,00		2.227,50	22.522,50

1) Şirketin 31.12.2016 tarihi itibarıyla oluşan ticari bilanço karı 50.000,00 TL ise;

Yapılan hesaplama sonucunda şirketin 2016 yılından kaynaklı dağıtılabilir kar payı 21.000,00 TL olmaktadır.¹⁶ Dağıtılan kar payı avansının 24.750,00 TL olduğu dikkate alındığında, 3.750,00 TL 'nin dönem karından mahsubu yapılamamaktadır. Bu durumda Kar Payı Avansı Dağıtım Hakkında Tebliği'nin 6. maddesinin 1. fıkrasının a bendine göre; 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 hükmü uygulanır. Örnek uygulamada firmanın serbest yedek akçelerinin 120.000,00 TL olduğu ifade edilmektedir. Mahsubu yapılamayan 3.750,00 TL, serbest yedek akçeler tutarın tamamını karşılamasından dolayı 120.000,00 TL den mahsup edilir. Dolayısıyla ortaklar açısından iade edilmesi gereken herhangi bir kar payı avansı bulunmamaktadır.

Örneğimizde serbest yedek akçeler bulunmaz ya da dönem karından mahsubu yapılamayan tutar olan 3.750,00 TL' den düşük olsaydı, eksik kalan tutar için yönetim organı ortaklara çağrıda bulunur ve mahsubu yapılamayan tutarı ortaklardan iade alırdı. Ayrıca geri çağrılan kısmın KVK'nın 13'üncü maddesi uyarınca transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtım hükümlerine tabi tutularak, emsal faiz oranı üze-

rinden adaptlandırma(faiz tahakkuku) yapılması gerekmektedir.

2) Şirketin 31.12.2016 tarihi itibarıyla Dönem Zararı 140.000,00 TL ise;

Dönem sonunda şirketin zarar elde etmesi dağıtılabilir karının bulunmadığı anlamına gelmektedir. 2016 Yılında dağıtılan kar payı avansının 24.750,00 TL olduğu dikkate alındığında, dönem karından mahsup yapılamamaktadır. Bu durumda Kar Payı Avansı Dağıtım Hakkında Tebliği'nin 6. Maddesinin 1. fıkrasının b-1 bendine göre; varsa bir önceki yıla ait bilançoda yer alan serbest yedek akçelerin öncelikle oluşan zararın mahsubunda kullanılacağı, bu serbest yedek akçelerin oluşan zararı karşılayamaması halinde dönem içinde **dağıtılan kâr payı avanslarının tamamının** yönetim organının ihtarı üzerine ortaklar tarafından şirkete iade edileceği, hükmü uygulanır. Dolayısıyla dönem zararı 140.000,00 TL olsaydı ilgili tebliğ hükmü gereği, serbest akçelerin dönem zararının tamamını karşılamaması nedeniyle herhangi bir mahsuplaştırmaya gitmeksizin 2016 yılı içinde ara dönem finansal tablolara göre ödenen kar payı avansının **tamamı olan 24.750,00 TL** yönetim organlarının ihtarı üzerine ortaklar tarafından şirkete iade edilecekti. Ayrıca geri çağrılan kısmın KVK'nın 13'üncü maddesi uyarınca transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtım hükümlerine tabi tutularak, emsal faiz oranı üzerinden adaptlandırma(-faiz tahakkuku) yapılması gerekmektedir.¹⁷

3) Şirketin 31.12.2016 tarihi itibarıyla Dönem Zararı 100.000,00 ise;

Dönem sonunda şirketin zarar elde etmesi dağıtılabilir karının bulunmadığı anlamına gel-

¹⁶ 50.000 – 20.000(Geçmiş Yıl Zar.) – 6.000(Kurumlar Ver.) – 1.500(1.tertip yed.ak.) – (50.000 – 20.000 – 6.000 – 1.500 – (150.000x%5)) x 0,10 = 21.000 TL(İntifa senedi sahipleri ile sözleşmede ortaklar dışında kâra katılması öngörülen diğer kimseler için ayrılan tutarın olmadığı varsayılarak hesaplanmıştır.)

¹⁷ Kâr payı avansının geri çağrılan kısmının transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç çerçevesinde değerlendirilmesi Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile düzenlenmiştir.

mektedir. 2016 Yılında dağıtılan kar yapı avansının 24.750,00 TL olduğu dikkate alındığında, dönem karından mahsup yapılamamaktadır. Bu durumda Kar Payı Avansı Dağıtım Hakkında Tebliği'nin 6. Maddesinin 1. fıkrasının b-2 bendine göre; 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 hükmü uygulanır. Örnek uygulamada firmanın serbest yedek akçelerinin 120.000,00 TL olduğu ifade edilmektedir. Yukarıda yer alan tebliğ hükmü çerçevesinde serbest yedek akçe tutarı olan 120.000,00 TL öncelikle 100.000,00 TL'lik dönem zararının mahsubunda kullanılır. Kalan 20.000,00 TL'lik bakiye 2016 yılı içerisinde ara dönem finansal tablolara göre ödenen 24.750,00 TL'lik kar payı avansının mahsubunda kullanılacak olup, mahsup edilemeyen 4.750,00 TL yönetim organlarının ihtarı üzerine ortaklar tarafından şirkete iade edilecektir. Ayrıca geri çağrılan kısmın KVK'nin 13'üncü maddesi uyarınca transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtım hükümlerine tabi tutularak, emsal faiz oranı üzerinden adetlendirme(faiz tahakkuku) yapılması gerekmektedir.

SONUÇ

Kar Payı Avansı Dağıtım Hakkında Tebliğle birlikte şirketler cari dönemde, yıl kapanmadan ara dönem finansal tablolarında oluşan karları üzerinden belli şartlar altında ortaklarına kar payı avansı ödemesi yapabileceklerdir. Söz konusu müessese uygulama açısından, beraberinde birtakım sıkı kurallarda getirmiştir. Dönem karı henüz kesinleşmeden kar ödemesi yapıldığından dönem sonunda kar oluşmaması, oluşsa da

avans olarak ödenen tutarı karşılamaması(mahsuplaşma yapıldığından) gibi ihtimaller üzerinden belli başlı şartlar sağlandıktan sonra kar payı avansı ödemesinin yapılması sağlanmaya çalışılmıştır. Böylece uygulamada, kar payı avansı ödemeleri yoluyla şirketlerin kaynaklarının verimsiz kullanılmaması veya esas olan dönem karı oluşması durumunda ortaklara kar dağıtımının yapılacağı gerçeğinden sapmaması amaçlanmıştır.

Kurumlar vergisi mükelleflerince kar payı avansı dağıtılırken, dağıtılan kâr payları üzerinden elde edenin hukuki niteliğine(gerçek-tüzel kişi, tam-dar mükellef olmasına) göre GVK'nin 94/6/b-i-ii ile KVK'nin 15 ve 30. maddelerine göre vergi kesintisi yapılacak olup, kesilen vergiler kar payı avansının dağıtıldığı aya ait muhtasar beyannameyle beyan edilerek ödenecektir.

Dönem sonunda oluşan kar dolayısıyla, serbest yedek akçelerin dağıtılan kar payı avanslarını karşılaması ya da dönem sonunda zarar oluşması ve yine serbest yedek akçelerin zararı karşılamada yetersiz olması durumunda geri çağrılan(ortaklarca iade edilen) kar payı avansları için KVK'nin 13'üncü maddesi uyarınca transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtım hükmü gereğince, adetlendirme(faiz tahakkuku) yapılması gerekmektedir. Ayrıca bu durumda, şirket tarafından ortaklara finansman hizmeti sağlandığı dönemlerde adetlendirme(faiz tahakkuku) işlemi yapılarak, bulunan faiz üzerinden % 18 oranında KDV hesaplanması gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu, 23.01.2014 Tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanan Kar Payı Tebliğinde(II-19.1),
- 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, 14.02.2011 Tarih ve 27846 sayılı Resmi Gazete
- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 06/1/1961 Tarih ve 10700 Sayılı Resmi Gazete, Maliye Bakanlığı

- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 21/06/2006 Tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete, Maliye Bakanlığı
- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, 02/11/1984 Tarih ve 18563 sayılı Resmi Gazete, Maliye Bakanlığı
- Kâr Payı Avansı Dağıtım Hakkında Genel Tebliği, 09.08.2012 Tarih ve 28379 sayılı Resmi Gazete, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı
- Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (seri No: 1), 30.12.2012 Tarih ve 28513 sayılı Resmi Gazete, Maliye Bakanlığı
- Sermaye Piyasası Kanunu, 30/12/2012 Tarih ve 28513 sayılı Resmi Gazete