

TÜRK TİCARET KANUNU ve KURUMLAR VERGİSİ KANUNU AÇISINDAN KÂR PAYI AVANSI DAĞITIMI

ADVANCE PROFIT DISTRIBUTION IN TERMS OF TURKISH COMMERCIAL LAW AND CORPORATE TAX LAW



Arzuhan AKTAŞ TOPÇU*

ÖZ

Halka açık olmayan şirketlerin avans kâr dağıtımı ile ilgili olarak TTK'nın 509/3 maddesine istinaden Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından, "Kâr Payı Avansı Dağıtımı Hakkında Tebliği" halka açık anonim ortaklıkların kâr payı avansı dağıtımı ile ilgili olarak da 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanununun 19 uncu ve 20. maddelerine istinaden "Sermaye Piyasası Kurulu II-19.1 nolu Kar Payı Tebliği" çıkarılmış bulunmaktadır. Avans kâr payı dağıtımının vergilendirilmesine ilişkin açıklamalara ise Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılmış olan 1, 6 ve 7 seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile yer verilmiştir. Çalışmamızda, Türk Ticaret Kanunu ve Kurumlar Vergisi açısından avans kâr payı dağıtımı esaslarına yer verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Kâr Payı Avansı Dağıtımı, Halka Açık Olmayan Şirket, Vergi Tevkifatı, Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı.

ABSTRACT

A communiqué was issued on advance profit distribution in private companies, by the Ministry of Customs and Trade based on Article 509/3 of TCL titled "the Communiqué on Advance Profit Distribution", and second was issued on advance profit distribution in public joint stock companies by the Ministry of Customs and Trade based on Articles 19 and 20 of Capital Markets Law, no. 6362, titled "the Communiqué on Profit Distribution, the Capital Markets Board, Decision no. II-19.1". The explanations regarding the taxation of advance profit distribution, on the other hand, are made in Corporate Tax Law General Communiqués, no. 1, 6 and 7, issued by the Ministry of Finance

Keywords: Advance payment of profit distribution, private company, tax withholding, profit distribution through transfer pricing

* Vergi Müfettişi

1- GİRİŞ

Kâr dağıtımı prosedürlerine katlanmamak için şirket kasalarının ortak ve yöneticiler tarafından keyfi olarak kullanılmasının önüne geçilmesi amacıyla 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 358. ve 395.maddeleri ile ilgili kişilerin şirketlere belli koşullarda borçlanma yasağı getirilmiştir. Bu yasak getirilirken, daha önce Sermaye Piyasası Kanunu ile halka açık anonim şirketler için getirilmiş olan kâr 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 Hukuku'nda ortaklıklarda kar dağıtımına ilişkin usul ve esaslar, Türk Ticaret Kanunu ve Sermaye Piyasası Kanunu ile belirlenmiştir. Konunun vergi hukuku açısından önemi ise, dağıtılan kâr paylarının vergilendirilmesi açısından ortaya çıkmaktadır.

2- TÜRK TİCARET KANUNUNA GÖRE AVANS KÂR PAYI DAĞITIMI

2.1- Avans Kâr Payı Dağıtımına İlişkin Yasal Düzenlemeler

6102 sayılı TTK ile ortakların şirketten borçlanmaları belli şartlara bağlanmış buna karşılık olarak şirketlerin avans kâr dağıtımı 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.

Kanunun 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 ihlali, 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 Kanununun 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.¹

¹ Birgül Dikmen, "Yeni TTK'na Göre Ortakla Şirket Arasındaki Borç alacak İlişkisinin Sınırı ve Bu Sınırın Aşılması Durumunda Cezası", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:361, Eylül 2011, s.23.

Diğer yandan, 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 kâr payı dağıtım uygulaması, Sermaye Piyasası Kanunu'na 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 kâr payı uygulaması anonim şirketlerin yanı sıra limited şirketlere de uygulanacaktır. Ticaret ve Gümrük Bakanlığı tarafından konuya ilişkin çıkarılmış olan Kâr Payı Avansı Dağıtım Hakkındaki Tebliğde, kapsama giren şirket teriminin, 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanuna tabi olmayan anonim şirketler ile limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketleri ifade ettiği belirtilmiştir.

2.2- Avans Kâr Payı Dağıtımına İlişkin Tebliğ Düzenlemesi

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 Kâr Payı Avansı Dağıtım Hakkında Tebliğ ile TTK'nın kâr 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,
- 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;
 - 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,
 - 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 kişiler 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 sahipleri-ne, ortak olmayan yönetim organı üyelerine ve ortaklar dışında kâra katılan diğer kişilere 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 kâr 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 avansı tutarları eşitleninceye kadar devam eder.
- Eski ve yeni ortakların hesap dönemi içerisinde her pay için aldıkları toplam kâr payı avansı 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;
 - 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 tebliğin 7 nci maddesinde yer alan dağıtılacak kâr 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 kâr payı avansını karşılayacak tutarda net dönem kârı 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.

3- KURUMLAR VERGİSİ KANUNU'NA GÖRE AVANS KÂR PAYI DAĞITIMI

SPK'ya tabi halka açık anonim şirketler dışında diğer mükelleflerin "avans kâr payı dağıtımına"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 No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 15.6.6. bölümünde, kurumların kâr payı avansı dağıtmaları halinde uyulacak esaslara yer verilmişti. Ancak Danıştay Dördüncü Dairesinin 30.04.2008 tarih ve K.2008/1612 sayılı Kararı ile, genel tebliğin bu bölümünün hukuka aykırılığı gerekçesi ile iptal edilmiştir.

Ancak 01.07.2012 tarihinde yürürlüğe giren 6102 sayılı Yeni TTK'nın 509.maddesinin 3.bendinde kâr payı avansına ilişkin düzenlemelere yer verilmiş olup, bu yeni düzenleme ile SPK'ya tabi olmayan şirketlere de kâr payı avansı dağıtılması imkânı tanınmıştır. Bu çerçevede Maliye Bakanlığı tarafından 6 ve 7 seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile 1 seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin, Danıştay tarafından iptal edilen, avans kâr payı bölümü yeniden düzenlenmiş ve kurumların avans kâr payı dağıtmasının vergisel açıdan da sonuçları belirlenmiştir.

05.05.2012 Tarih ve 28283 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 6 ve 7 seri No.lu KVK Genel Tebliği ile 1 seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin 15.6.6. bölümü yeniden düzenlenmiştir.

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

Kâr payı avansı dağıtımında kurum ortakları açısından elde etme, kurumun yıllık safi kazancının kesinleşip, kârın nakden veya hesaba 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, 2016 yılında alınan kâr payı avansları, 2016 yılı kârının kesinleşip kâr payı avanslarının mahsup edileceği 2017 yılında şirket ortağı tarafından elde edilmiş sayılarak GVK'nın 86 ve 22.maddeleri dikkate alındığında, beyan edilmesi gerekiyorsa 2018 yılı Mart ayında beyan edilecektir.

Kâr payı avansı 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. 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 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 gerekmekte olup bu hesaplamaların yapılması için ayrıca bir bilanço düzenlemesine gerek bulunmamaktadır.

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 hâl 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 dağıtımına konu tutar, zımni dağıtılan kâr payı olarak kabul edilerek, kâr 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 kâr payı elde eden dar mükellef kurum olması halinde söz konusu kâr payları üzerinden vergi kesintisi yapılmayacak (KVK'nın 5/1-a maddesi uyarınca iştirak kazancı istisnası kapsamında değerlendirilecek) diğer ortaklara dağıtıldığı kabul edilen kâr payları brüte iblağ edilerek üzerinden %15 oranında vergi kesintisi yapılacaktır. Ancak fazladan dağıtımına konu olan tutar üzerinden avans kâr payı dağıtım aşamasında daha önceden gelir vergisi kesintisi yapılmış olduğundan bu kesintilerin fazla veya yersiz ödenen vergi olarak değerlendirilerek ödemeyi yapan kuruma iade edilmesi gerekmektedir.²

KVK'nın transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını düzenlemesi anahatları 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 kâr 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.³

4- KÂR PAYI AVANSI DAĞITIMININ VERGİLENDİRİLMESİ ve MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

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 kâr 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 hisselerinden doğan kazançlar ve kurumların idare Meclisi Başkan ve üyelerine verilen kâr paylarının menkul sermaye iradi sayılacağı hükme bağlanmıştır.

Buna göre dağıtılan avans kâr payı tutarı kâr 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 kâr payı dağıtılan ortakların tam mükellef kurum ya da Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığı ile kâr payı elde eden dar mükellef kurum olması halinde söz konusu kâr payları üzerinden vergi kesintisi yapılmayacak (KVK'nın 5/1-a maddesi uyarınca iştirak kazancı istisnası kapsamında değerlendirilecek) diğer ortaklara dağıtıldığı kabul edilen kâr payları brüte iblağ edilerek üzerinden %15 oranında vergi kesintisi yapılacaktır. Kesilen vergiler, kâr payı avansı dağıtımının yapıldığı aya ait muhtasar beyanname ile beyan edilecektir.⁴

² Arzuhan Aktaş, Avans Kar Dağıtım Uygulaması, Vergi Raporu Dergisi, Sayı2014/11.

³ Arzuhan Aktaş, Avans Kar Dağıtım Uygulaması, Vergi Raporu Dergisi, Sayı2014/11.

⁴ Arzuhan Aktaş, Avans Kar Dağıtım Uygulaması, Vergi Raporu Dergisi, Sayı2014/11.

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 (ilgili hesap dönemine ilişkin beyannamenin verilmesi gereken tarihi içeren hesap döneminin sonunu geçmemek koşuluyla) tarihte gerçekleşecektir.

Üzerinden tevkifat yapılmış olan kâr payı gelirinin elde edenlerce beyan edilip edilmeyeceği ise GVK'nın 22/2, 86/1-a,c ve 94.madde hükümleri dikkate alınarak belirlenecektir. 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 alınmayacaktır. Brüt kâr payı tutarının kalan yarısı 86/1-c maddesi uyarınca 103. maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşması halinde beyan edilecektir.

4.1- Kâr Payı Avansı Dağıtım Tablosu ve Muhasebe Kayıtları

Sermayesi 2.400.000 TL (ödenmiş sermayesi 1.200.000) olan X A.Ş.'nin 31.03.2016 yılı ara dönem karı 600.000 TL'dir. Şirket 17.04.2016 tarihinde yapmış olduğu olağanüstü genel kurulda, prosedürleri tamamlayarak (01.01.2016-31.03.2016) dönem kârının %30'unu kâr payı avansı olarak dağıtım kararı almıştır. Şirketin geçmişte ayırmış olduğu toplam 1.Tertip yedek akçe tutarı 120.000 TL'dir.

Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından çıkarılmış olan Kâr Payı Avansı Dağıtım Hakkında Tebliği'nin ekinde, dağıtılacak kâr payı avansı tutarının hesaplanmasına ilişkin tablo esas alınarak bu şirketin dağıtılacağı maksimum avans kâr payı tutarı aşağıdaki gibi hesaplanmıştır.

ARA DÖNEM KÂRI	600.000,00
Varsa Geçmiş Yıl Zararları (-)	
Kurumlar Vergisi (-)(600.000*0,2)	120.000,00
Gelir Vergisi Kesintileri (-)(600.000*0,3=180.000)*0,15	27.000,00
Diğer Vergi ve Benzerleri (-)	
1. Tertip Kanuni Yedek Akçeler ⁵ (-) (600.000*0,05)	30.000,00
İsteğe Bağlı Yedek Akçeler ⁶ (-)	
İmtiyazlı Pay Sahipleri İçin Ayrılan Tutar* (-)	
İntifa Senedi Sahipleri İçin Ayrılan Tutar* (-)	
Kâra Katılan Diğer Kimşeler İçin Ayrılan Tutar* (-)	
Varsa Daha Önceki Ara Dönemlerde Ödenen Kâr Payı Avansı Tutarı (-)	

⁵ 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 iskat 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.

⁶ Kanununun 521 inci ve 522 nci maddelerine istinaden ayrılması gereken tutar belirtilir.

* Sözleşmede hüküm bulunması durumunda yer verilir.

KÂR PAYI AVANSI NA ESAS TEŞKİL EDEN TUTAR (600.000-120.000-27.000-30.000)	423.000,00
Kâr Payı Avansına Esas Teşkil Eden Tutarın Yarı (-) (423.000/2)	211.500,00
DAĞITILABİLECEK KÂR PAYI AVANSI TUTARI	211.500,00
2. Tertip Kanuni Yedek Akçeler ⁷ (-) (211.500,00*0,1)	21.150,00
ÖDENECEK KÂR PAYI AVANSI TUTARI (211.500-21.150)	190.350,00

Şirket tarafından dağıtılmasına karar verilen kâr payı avansı (180.000-27.000=) 153.000 TL olup, bu tutarın, yukarıdaki tabloda hesaplanan maksimum dağıtılabilir 190.350 TL'lik avans kâr payı tutarından fazla olmaması nedeniyle tamamı dağıtılacaktır.

Örneğimizin Muhasebe Kayıtları işleyiş olarak ana hatları(detaylara girilmemiştir) ile aşağıdaki gibi olacaktır:

17.04.2016	
690 Dönem Kar Zarar Hesabı	231.150
331 Ortaklara Borçlar Hesabı	153.000
360 Ödenecek Vergiler Ve Fonlar Hesabı	27.000
540 Yasal Yedekler Hesabı	51.150

5- SONUÇ

6107 sayılı TTK ile belli koşullarda borçlanma yasağı uygulamasının ihdas edilmesi sonucunda, halka açık olmayan şirketler açısından getirilmiş olduğu değerlendirilen avans kâr payı dağıtım uygulamasının, şirket kasasından keyfi olarak para çekişlerinin önlenmesi, hak sahiplerinin haklarının, şirketlerin kurumsal yapısının ve sermayenin korunması açısından önem arz ettiği düşünülmektedir.

Diğer yandan doğası gereği, avans kâr paylarının olması gerekenden fazla hesaplandığının tespiti halinde ya da hasılat ve maliyetlerin kaydırılması suretiyle avans kâr payı dağıtımının yükseltilerek muvazaalı belirlendiğinin tespiti halinde konunun transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtım kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- 6762(Mülga), 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu.
- 1, 6,7 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (03.04.2007 tarihli ve 26482 sayılı Resmî Gazete).
- AKTAŞ, A. "Avans Kar Dağıtım Uygulaması", Vergi Raporu Dergisi Sayı:2014/11
- Dikmen, 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.
- Ticaret ve Gümrük Bakanlığı tarafından hazırlanan 09.08.2012 tarih ve 28379 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak yayımlandığı tarihte yürürlüğe giren Kar Payı Avansı Dağıtım Hakkında Tebliğ.

⁷ Dağıtılabilir kâr payı avansı tutarının %10'u 2. tertip yedek akçe olarak ayrılır.