



Kâr Dağıtım, Vergilendiril- mesi ve Muhasebesi



Mesut HIŞIL
Vergi Denetmeni

I. GİRİŞ

Günümüzde şirketler şahıs şirketleri olarak değil sermaye şirketi olarak nitelendirilen Anonim, Limited, Eshamlı komandit şirket olarak kurulmaktadır. Eshamlı komandit şirkette bir sermaye şirketi olmakla birlikte bu isimle şirket kuruluşuna rastlanmamaktadır. Anonim ve limited şirketlerin kazançları şirket tüzel kişiliği adına verilen kurumlar vergisi beyanı ile beyan edilip kurumlar vergisine tabi tutulmaktadır. Vergi sonrası şirket bünyesindeki kârın hissedarlara dağıtılması halinde dağıtılan kâr üzerinden % 10 nispetinde gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir (GVK: 94-6-b-i). Keza dağıtım sonucu kâr payı elde eden gerçek kişi hissedarlar elde ettikleri kâr payı belli tutarı aşması halinde, elde ettikleri kâr payı (menkul sermaye iradı) için gelir vergisi beyanı vermeleri gerekmektedir. (GVK mad. 22) Kâr payını elde eden kurumlar vergisi mükellefi şirketlerin bu tür kazançları ise iştirak kazançları istisnasından istifade etmekle kurumlar vergisine tabi tutulmamaktadır. (K.V.K. mad. 8/1) Şirketlerce bu şekilde elde edilen kâr payı dağıtılması halinde dağıtımın yapıldığı dönemde gelir vergisi tevkifatına tabi tutulması gerekmektedir. (GVK 94/6-b)

II- KÂR DAĞITIMI :

Kâr bir hesap döneminde işletmenin öz kaynaklarında meydana gelen artışı ifade eder. Kârın bir diğer tanımı da; bir hesap dönemi içerisinde elde edilen hasılat ve bu hasılatın elde edilmesi için yapılan giderler arasındaki müsbet fark olarak belirtilmesidir. Hesaplanma tarzı farklı olmakla birlikte her iki yöntemde de bulunan kar aynı rakam olacaktır.

T.T.K. 469. Maddesine göre kanuni ve ihtiyari yedek akçelerle kanun ve esas mukavele hükmünce ayrılması gereken diğer paralar safi kârdan ayrılmadıkça kâr payı dağıtılamaz. Bu nedenle yedek akçe ayrılması ile ilgili bilinmesi gereken hususlar aşağıda belirtilmiştir.

A – Yedek Akçe Ayrılması :

Anonim ve Limited şirketlerde ayrılması zorunlu yedek akçeler T.T.K.'nunun 466. maddesinde belirtilmiştir. Buna göre ayrılacak yedek akçeler;

- Birinci tertip yedek akçe : Safi karın % 5'i oranında ödenmiş esas sermayenin % 20'sini buluncaya kadar ayrılması zorunludur. Bu şekilde ayrılan yedek akçe tutarı ödenmiş sermayenin % 20'sine ulaştığında ayrılma zorunluluğu kalkar. Birinci tertip yedek akçenin ayrılmasında esas alınacak safi kâr, geçmiş yıl ticari zararları ve vergi karşılıkları ayrıldıktan sonra kalan kâr olarak kabul edilmektedir.

Keza T.T.K.'ninun 466. maddesinin 1 ve 2 numaralı bentlerine göre, kanuni haddi bulduktan sonra dahi aşağıdaki tutarlar 1. tertip yedek akçeye eklenir.

- **Hisse senedi ihraç primleri** : Hisse senetlerinin çıkarılmasında, çıkarma masrafı indirildikten sonra, itibari kıymetten fazla olarak elde edilen hasılatın ifalara veya yardım ve hayır işlerine sarf edilmeyen kısmı,

- **Hisse senedi iptal kârları** : İptal edilen hisse senetlerinin bedellerine mahsuben yapılan ödemelerin, bunların yerine çıkarılan senetlerden elde edilen hamlat noksanı kapatıldıktan sonra artan kısmı,

Hisse senedi ihraç ve iptal kârları T.T.K.'na göre sadece Anonim Şirketlere mahsus bir işlem olduğundan diğer sermaye şirketlerince (limited, eshamlı komandit) bu tür gelirlerin elde edilmesi imkanı bulunmamaktadır.

- **İkinci tertip yedek akçe** : Birinci tertip yedek akçe ile birinci temettü ayrıldıktan sonra kara iştirak eden kimselere dağıtılmasına karar verilen tutarın % 10' u oranında ayrılır.

- **İhtiyari yedek akçe** : T.T.K.' nunun 467. maddesinde kanuni yedek akçe dışında şirket esas mukavelesinde belirtilmiş olan diğer akçelerin ayrılması zorunludur. Keza istikrarlı kar paylarının dağıtılmasını temin bakımından genel kurulca kanun ve esas mukavelede belirtilenlerden başka yedek akçe ayrılması da mümkün bulunmaktadır. (T.T.K. mad. 469)

Ayrılan kanuni ve ihtiyari yedek akçeler kurumlar vergisi matrahının tesbitinde gider olarak indirilemez. (K.V.K. mad. 15/4)

B – Kâr Payı (temettü) Dağıtımı :

Anonim ve Limited şirketlerde kâr dağıtımı hususunda T.T.K.' nunun; halka açık AŞ' lerde ayrıca S.P.K.' nunun ilgili hükümlerine uyulması gerekmektedir.

Kurum kazancının dağıtılması hakkındaki tekliflerin onanması veya değiştirilerek kabul edilmesi veya reddi genel kurulun yetkisindedir. Yönetim kurulunca hazırlanan bu teklifler şirket genel kurulunca takvim yılının sonundan itibaren 3 ay içerisinde müzakere edilerek karara bağlanır. (T.T.K. mad. 364;369) Genel Kurulun bu yetkisi T.T.K. 469. maddede sınırlandırılmış olup " Kanuni ve ihtiyari yedek akçelerle kanun ve esas mukavele hükmünce ayrılması gereken diğer paralar safi kârdan ayrılmadıkça kâr payı dağıtılamaz." Genel kurul kararı olmaksızın kâr dağıtılamaz. Genel kurul bu yetkisini şirketin diğer organları olan yönetim ve denetim kurullarına devredemez. Genel kurul almış olduğu kararda, karın hangi tarihte ödeneceğini belirtmişse kâr o tarihte, belirtmemiş ise genel kurulun kâr dağıtımı karar tarihinde kâr dağıtılmalıdır. Hissedarlar dağıtılan kâra ortaklık payları oranında hak sahibidirler. Ana sözleşmede aksine bir hüküm olmadığı takdirde kâr payı ortağa, sermayeye mahsuben şirkette yaptığı ödemelerle orantılı olarak hesaplanır. T.T.K. mad. 455;456)

Kâr dağıtımının ne şekilde yapılacağına ilişkin düzenleme Türk Ticaret Kanunu ve halka açık AŞ' ler için Sermaye Piyasası Kanununda düzenlenmiştir. Buna göre dağıtım konusu kâr payları aşağıdaki isimlerle dağıtım tabi tutulmaktadır.

I. Temettü : Ödenmiş sermayenin % 5'i oranında hesaplanır. Birinci temettü kârdan ayrılan ilk kâr payı olup hesaplanıp ayrılma zorunluluğu mevcuttur. (TTK Mad 446/3)

Halka açık AŞ'lerde I. Temettü hesaplanması farklı kanuni düzenlemeyi içermektedir. Spk Seri IV 27 seri nolu tebliğinde ;

<< Birinci temettü oranının ana sözleşmede gösterilmesinin zorunlu olduğu, birinci temettü tutarının hesap dönemi karından kanunlara göre ayrılması gereken yedek akçeler ile vergi, fon ve mali ödemeler ve varsa geçmiş yıl zararları düşüldükten sonra kalan dağıtılabilir karın % 20' sinden az olmayacağı>> belirtilmiştir. Hisse senetleri borsada işlem görmeyen AŞ'lerin birinci temettüyü nakden dağıtmalarının esas olduğu, hisse senetleri borsada işlem gören AŞ'lerin birinci temettüyü nakden, hisse senedi olarak veya kısmen nakit kısmen hisse senedi olarak veya şirket bünyesinde bırakma şeklinde dağıtım seçeneklerini kullanabileceği aynı tebliğde belirtilmiştir. Keza butür Anonim Şirketlerin Türk Ticaret Kanununda yer almayan ancak aynı tebliğde belirtilen temettü avansı dağıtılabilirliği belirtilmiştir. Yıl içi dağıtılan temettü avansı dönem sonunda hesaplanacak temettü tutarından mahsup edilecektir. Temettü avansı 3,6,9 ay dönemleri itibariyle hazırlanan ara mali tablolara göre hesaplanır. Dağıtılacak temettü avansı, ara dönem karından kanunlara ve esas sözleşmeye göre ayrılması gereken yedek akçeler ile vergi, fon ve mali karşılıklar ve varsa geçmiş yıllar zararlarının tamamı düşüldükten sonra kalan kısmın yarısını geçemez. Aynı hesap dönemi içinde birden fazla temettü avansı ödemesi yapıldığı takdirde sonraki ara dönemlerde ödenecek temettü avansları hesaplanırken önceki ara dönemlerde ödenen temettü avansları indirilir. Önceki hesap döneminde ödenen temettü avansları mahsup edilmeden, sonraki hesap dönemlerinde ilave temettü avansı verilemez ve temettü dağıtılamaz.

II. Temettü : II. Temettü genel kurul kararı ile ortaklara dağıtılması kararlaştırılan ikinci kâr payıdır. Ayrılması ile ilgili bir had veya sınır mevcut olmayıp I. Tertip yedek akçe ve I. Temettü ayrılmasından sonra kalan tutar üzerinden ayrılır.

Kâr payı I. ve II. temettü' den oluşmakla birlikte aşağıdaki hallerde de kardan pay verilebilir.

Kuruculara kârdan pay verilmesi : Şirket kurucularına şirket dönem kazancından I. tertip kanuni yedek akçe ve I. temettü ayrıldıktan sonra kalan karın onda biri kuruculara tahsis edilebilir. Kuruculara bahsi geçen menfaatler için verilecek senetlerin nama yazılı olması gerekmektedir. (T.T.K. mad. 298)

Yönetim kurulu üyelerine kar payı verilmesi : T.T.K.' nun 472. maddesine göre safi kardan I.Tertip kanuni yedek akçe ve esas mukavele gereği kâr payı (I.Temettü) dağıtıldıktan sonra ayrılabilir. Yönetim kurulu üyelerine kâr payı verilebilmesi için şirket ana sözleşmesinde mevcut düzenleme veya şirket

genel kurulunun karar almış olması gerekmektedir. Yönetim kurulu üyelerine dağıtılacak kâr payının belli bir oranı mevcut olmayıp verilecek kâr payı ana sözleşme veya genel kurulca belirlenir.

Şirket personeline kâr payı verilmesi: Anonim ve Limited şirket ana sözleşmesi veya şirket genel kurul kararı gereği şirket çalışanlarına dönem kârından pay verilebilir. Bu şekilde verilecek kâr payları ücret olarak nitelendirilmesi nedeniyle gider olarak dikkate alınıp dönem kurum kazancının tesbitinde indirilmesi mümkün bulunmaktadır. (5 seri nolu Kurumlar Vergisi Tebliği)

III-VERGİLEME SİSTEMİ

4842 Sayılı bazı kanunlarda değişiklik yapılması hakkında kanun 24.04.2003 tarihli resmi gazetede yayımlanmıştır. Yapılan değişiklikle Kurumlar Vergisi mükellefleri nezdinde uygulanan vergileme sistemi değiştirilmiştir. Daha önceden Kurumlar Vergisinden istisna kazançlar üzerinden alınmakta olan st Gelir Vergisi kaldırılmıştır. Yine halka açık AŞ ve diğer şirketler için kâr dağıtımına bağlı uygulanan tevkifat oranı tek nisbette uygulanır hale getirilmiştir.

Buna göre kurum kazancı üzerinde %30 nisbetinde kurumlar vergisi (2004 yılı için % 33) hesaplanmakta. İstisna ve kurum kazancı ayrımı yapılmaksızın ST gelir vergisi tevkifatı kârın dağıtım aşamasında % 10 nisbetinde vergilendirilmesi gerekmektedir. Ancak karın sermayeye ilavesi durumunda kâr dağıtımına bağlı tevkifat yapılmayacaktır. (G.V.K. mad. 94/6-b)

4842 sayılı kanun 24.04.2003 tarihinde yürürlüğe girmiş olup bu tarih öncesi kâr dağıtımı halinde eski hükümler bu tarihten sonraki kâr dağıtımı halinde yeni hükümler uygulanacaktır. Keza 01.01.2004 den itibaren fon payı hesaplanmayacaktır.

IV-KÂR DAĞITIMINA İLİŞKİN ÖRNEK VE MUHASEBE KAYDI

Halka açık olmayan (x) AŞ' nin 2003 yılı kurum kazancı ve kâr dağıtımına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

Kurum kazancı	:	80.000.000.000.-
Kan kab. Ed. Gider	:	3.000.000.000.-
İştirak kazancı	:	5.000.000.000.-
Yatırım indirimi	:	10.000.000.000.-
Yıl içi ödenen Geç. Vergi	:	20.400.000.000.-
Şirketin ödenmiş sermayesi	:	50.000.000.000.-
Ayrılmış I. tertip yedek akçe	:	9.500.000.000.-

Şirket genel kurulu vergi karşılıkları, I. tertip yedek akçe ve I. temettü ayrıldıktan sonra kalan karın % 60' ını dağıtılmasını kararlaştırmıştır.

İstenen : Vergisel yükümlülükleri ve kar dağıtımını yaparak muhasebe kayıtlarını gerçekleştiriniz.

1- Kurumu Kazancı	:	80.000.000.000.-
2- Kanunen Kab. Edb Gider(+)	:	3.000.000.000.-
3- İştirak Kazancı (-)	:	5.000.000.000.-
4- Yatırım İndirimi (-)	:	10.000.000.000.-
5- Kurumlar Vergisi Matrahı (1+2-(3+4))	:	68.000.000.000.-
6- Kurumlar Vergisi (%30)	:	20.400.000.000.-
7- Vergi Sonrası Dönem Karı (1-6)	:	59.600.000.000.-
8- I. Tertip Yedek Akçe	:	500.000.000.-
Üst Sınır	:	10.000.000.000.-
(Ödenmiş Serm. X % 20 =)		
Ayrılmış olan I.tertip Y.A.	:	9.500.000.000.-
Hes. I. tertip Y.A. (7x %5)	:	2.980.000.000.-
Ayrılabilir I.Tertip Y.A.	:	500.000.000.-
9- Dağıtılabılır Kar	:	59.100.000.000.-
10- I . temettü (ödenmiş sermaye x %5)	:	2.500.000.000.-
11- Kalan Kar	:	56.600.000.000.-
12- II. Temettü (11 x % 60)	:	33.960.000.000.-
13- II . Tertip Yedek Akçe (12 x % 10)	:	3.396.000.000.-
14- Olağan Üstü Yedek (Dağıtılmayan kâr payı) (11-12+13)	:	19.244.000.000.-
15- Brüt temettü tutarı (10+12)	:	36.460.000.000.-
16- St Gelir Vergisi (15x%10)	:	3.646.000.000.-
17- Net kâr payı (15-16)	:	32.814.000.000.-

Dönem sonunda yapılacak muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir.

-----31/12/2003 -----	
691 Dönem kârı vergi ve diğer yasal yük krş.	20.400.000.000.-
370 Dönem kârı vergi ve diğer yasal yük krş.	20.400.000.000.-
----- / -----	

690 Dönem kâr veya zararı	80.000.000.000.-	
691 Dönem kârı vergi ve diğer yasal yük krş.		20.400.000.000.-
692 Dönem net kârı		59.600.000.000.-

692 Dönem kârı veya zararı	59.600.000.000.-	
590 Dönem net kârı		59.600.000.000.-

Gelecek Yıl Başında Yapılacak Kayıt

-----01/01/2004-----		
590 Dönem net kârı	59.600.000.000.-	
570 Geçmiş Yıl kârı		59.600.000.000.-

Kurumlar vergisi beyannamesi 1-15 2004 nisan arasında verilerek, vergi 30 nisan 2004' e kadar tek taksitte ödenmesi gerekmektedir. Keza geçici vergi oranı aynı olması nedeniyle geçici vergi mahsubu sonrası ödenecek kurumlar vergisi de çıkmayabilecektir. Kâr dağıtım kararı şirket genel kurulunca Mart 2004 ayı sonuna kadar alınması gerektiğinden Mart – Nisan 2004 aylarında kâr dağıtımına ilişkin yapılacak muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

Mart 2004 de şirket genel kurulunca alınan kâr dağıtımına istinaden yapılacak muhasebe kaydı

----- --/03/2004 -----		
570 Geçmiş Yıl kârı	59.600.000.000.-	
331 Ortaklara borçlar		32.814.000.000.-
360 Ödenecek vergi ve fonlar - St G.V.		3.646.000.000.-
540 Yasal yedekler		3.896.000.000.-
I. Tertip Y.A. :	500.000.000.-	
II. Tertip Y.A. :	3.396.000.000.-	
542 Olağanüstü yedekler		19.244.000.000.-

Kurumlar Vergisi beyannamesi verilmesi sonucu hesaplanan kurumlar vergisinin ödenmiş olan geçici vergiye mahsup edilmesi;

----- 12/04/2004 -----	
370 Dönem kârı vergi ve diğer yasal yük krş.	20.400.000.000.-
371 Dönem kârının peşin ödenen vergi ve diğer yasal yükümlülükleri	20.400.000.000.-

----- 12/04/2004 -----	
371 Dönem kârı vergi ve diğer yasal yük krş.	20.400.000.000.-
193 Peşin ödenen vergi ve fonlar	20.400.000.000.-
----- / -----	

Mart ayında yapılan kâr dağıtımı ile ilgili tahakkuk etmiş olan stopaj gelir vergisinin beyan edilip ödenmesi;

----- --/04/2004 -----	
360 Ödenecek vergi ve fonlar	3.646.000.000.-
100 Kasa hesabı	3.646.000.000.-
----- / -----	

Yine kâr dağıtımı ödenmeye başlanıldığında 331 hesap kasa veya banka hesabı ile karşılaştırılarak kapatılır. Kâr dağıtım kararı gereği ödeme Nisan 2004'de gerçekleştirildiğinde yapılacak kayıt aşağıdaki gibi olacaktır.

----- 4/2004 -----	
331 Ortaklara borçlar	32.814.000.000.-
100 Kasa hesabı	32.814.000.000.-
----- / -----	

IV-SONUÇ :

Şirketlerde kâr dağıtımı konusu bu konu ile uğraşanların her zaman farklı görüş ileri sürebildikleri ayrıntılarla doludur. Yazımızda bu konu ana başlıklar itibarıyla ele alınıp sade ve anlaşılabilir şekilde açıklanmaya çalışılmıştır.