



AVANS KAR PAYI DAĞITIMI ve STOPAJ UYGULAMASI

APPLICATION OF ADVANCE DIVIDEND DISTRIBUTION AND WITHHOLDING

Uğur UĞURLU^(*)

ÖZET

Kâr payı avansı, kâr payından mahsup edilmek üzere ara dönem finansal tablolara göre oluşan kârlar üzerinden ortaklara ve kâra katılan diğer kimselere dağıtım yapılan tutarı ifade etmektedir. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'un 509. maddesinin üçüncü fıkrasında kâr payı avansının, Sermaye Piyasası Kanunu'na tabi olmayan şirketlerde, Gümrük ve Ticaret Bakanlığının bir tebliğ ile düzenleneceği belirtilmiştir. Şirketlerin kâr payı avansı dağıtımında uyacakları usul ve esaslar ile ilgili Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından "Kâr Payı Avansı Dağıtım Hakkındaki Tebliğ" çıkarılmıştır. 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 hesaplanacak ve ödenecek kâr payı avansı, bu şekilde hesaplanan tutarın yarısını geçemeyecektir.

Anahtar Kelimeler: Avans kar payı, stopaj, transfer fiyatlandırması, yedek akçe

ABSTRACT

The term advance dividend refers to the amount that has been distributed to shareholders and other parties participating to profit from profits determined according to interim period financial tables by being offset against dividends that will be distributed in the future. As per the third paragraph of Article 509 of Turkish Commercial Law no. 6102, advance dividends distributed by companies that are not subject to the regulation of Capital Market Law are governed by the communiqués of the Ministry of Customs and Trade. The principles and procedures that must be followed during distribution of advance dividends are provided in the General Communiqué on Advance Dividend Distribution. Advance dividends that will be distributed cannot exceed the half of the amount that will be calculated by subtracting previous years' losses; tax, fund and financing provisions; retained earnings allocated as

^(*) EVM, YMM

per the laws and articles of incorporation, and amounts reserved for preferred stock holders, bonus certificate holders and other parties participating to profit from interim period profit.

Key Words: Advance dividend, withholding, transfer pricing, retained earnings

1- GİRİŞ

Bilindiği üzere kar payı, net dönem kârı veya serbest yedek akçeler üzerinden ortaklara ve kâra katılan diğer kimselere genel kurulca dağıtılmasına karar verilen tutarı ifade etmekte iken avans kâr payı, kâr payından mahsup edilmek üzere ara dönem finansal tablolara göre oluşan kârlar üzerinden ortaklara ve kâra katılan diğer kimselere dağıtımı yapılan tutarı ifade etmektedir.

Eski 6762 sayılı Türk Ticaret Kanun'unda kar payı avansı ile ilgili bir hüküm yok iken yeni 6102 sayılı Türk Ticaret Kanun'unda¹ avans kar payı tüm sermaye şirketleri için mümkün hale getirilmiştir.

2- 6102 SAYILI TÜRK TİCARET KANUN'UNDA AVANS KAR PAYI İLE İLGİLİ HÜKÜMLER

6102 sayılı Türk Ticaret Kanun'un 509'uncu maddesinin birinci fıkrasında sermaye için faiz ödenmeyeceği, ikinci fıkrasında kâr payının ancak net dönem kârından ve serbest yedek akçelerden dağıtılacağı belirtildikten sonra maddenin üçüncü fıkrasında avans kâr payının, Sermaye Piyasası Kanununa tabi olmayan şirketlerde Gümrük ve Ticaret Bakanlığının bir tebliğ ile düzenleme yapacağını belirtilmiştir. Aynı Kanun'un 644'üncü maddesinde ise avans kâr payına ilişkin Türk Ticaret Kanun'un 509'uncu maddesinin üçüncü fıkrasının limited şirketler hakkında da uygulanacağı belirtilmiştir.

Dolayısıyla 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile hem anonim şirketlerde² hem de limited şirketlerde avans kâr payının mümkün olduğu, bununla ilgili açıklamanın ise Gümrük ve Ticaret Bakanlığının yapacağı bir tebliğ ile yapılacağı belirtilmiştir.

3- AVANS KÂR PAYI DAĞITIMI HAKKINDAKİ TEBLİĞ

Açıkladığımız üzere 6102 sayılı Türk Ticaret Kanun'un 509'uncu maddesinde Sermaye Piyasası Kanununa tabi olmayan şirketlerde avans kâr payının Gümrük ve Ticaret Bakanlığının yapacağı bir tebliğ ile düzenleneceği belirtilmiştir. Şirketlerin avans kâr payı dağıtımında uyacakları usul ve esaslar ile ilgili Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından "*Kâr Payı Avansı Dağıtımı Hakkındaki Tebliğ*"³ çıkarılmıştır. Söz konusu tebliğe istinaden şu açıklamaları yapabiliriz.

3.1- Kâr Payı Avansı Dağıtım Şartları

Şirketlerin (anonim, limited ve eshamlı komandit şirket) 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 edilmiş olması gereklidir. Buna göre şirketlerin kâr payı avansı dağıtabilmeleri için;

¹ 14.02.2011 Tarih Ve 27846 Sayılı Resmî Gazetede Yayınlanmıştır.

² 6102 sayılı Türk Ticaret Kanun'un 565'inci maddesinde eshamlı komandit şirketler hakkında kanunda aksine hüküm bulunmadıkça anonim şirket hükümleri uygulanacağı belirtildiğinden kâr payı avansının eshamlı komandit şirketler için de geçerli olduğunu söyleyebiliriz. Ancak ülkemizde eshamlı komandit şirketin yok denecek kadar az olması nedeniyle makalemizde bu şirket türü ile ilgili açıklama yapılmamıştır.

³ 09.08.2012 Tarih Ve 28379 Sayılı Resmî Gazetede Yayınlanmıştır.

1. Ara dönem finansal tablolara göre kâr edilmiş olması,
2. Genel kurul kararı alınmış olması, gereklidir.

3.2- Şirket Genel Kurulunca Alınacak Kararın İçeriği

Şirket genel kurulunca kâr payı avansı dağıtımına karar verildiği durumda bu kararda ayrıca şu 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,

Yukarıda belirtilen hususlar, avans kâr payı dağıtılacak hesap dönemi içinde yapılacak genel kurul toplantısında karara bağlanır. Anonim 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.

3.3- Dağıtılacak Kâr Payı Avansı Tutarı Ve Hesaplanması

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

Anlaşılabileceği üzere dağıtılacak kâr payı avansı, oluşan ara dönem kârından, aşağıda yer alan tutarların indirilmesi suretiyle hesaplanır. Ödenecek kar payı avansı, bu şekilde hesaplanan tutarın yarısını geçemeyecektir.

- Geçmiş yıl zararlarının tamamı (varsa)
- Vergi, fon ve mali karşılıklar
- Ayrılması gereken yedek akçeler (kanuna veya esas sözleşme uyarınca)

- İmtiyazlı pay sahipleri için ayrılacak tutarlar (varsa)
- İntifa senedi sahipleri için ayrılacak tutarlar (varsa)
- Kâra katılan diğer kimseler için ayrılacak tutarlar (varsa)

Aynı hesap dönemi içinde izleyen ara dönemlerde de kâr oluşması halinde dağıtılacak kâr payı avansı tutarı yukarıdaki paragrafta 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 geçemeyecektir.

3.4- Kâr Payı Avansı Ödemeleri

Kâr payı avansı, dağıtım tarihleri itibarıyla ortaklara payları oranında ödenecektir. Kâr payı avansı, kârdan imtiyazlı paylara imtiyaz dikkate alınmadan ödenecek, intifa senedi sahiplerine, ortak olmayan yönetim organı üyelerine ve ortaklar dışında kâra katılan diğer kimselere ise kâr payı avansı ödenecektir.

Ortakların sermaye taahhüt borçları dışında şirkete borçlu olmaları halinde söz konusu borç ortağa ödenecek kâr payı avansından mahsup edilecektir.

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 uyması gerekmektedir.

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

3.5- Kâr Payı Avansı İşlemlerinde 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 şu görevler yerine getirilir.

Kâr payı avansı dağıtımına ilişkin rapor hazırlanır ve bu raporda; kâr payı avansı dağıtımına dayanak oluşturan ara dönem finansal tabloların Türk Ticaret Kanun'unun 515'inci maddesinde belirtilen dürüst resim ilkesine uygun olarak hazırlandığı, dağıtılacak kâr payı avansı tutarının "Kâr Payı Avansı Dağıtım Hakkındaki Tebliğ" 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 kararı izleyen en geç 6 hafta içerisinde ödenir.

3.6- Kâr Payı Avansı Hesaplama Tablosu

Dağıtılacak kâr payı avansı tutarının hesaplanmasında aşağıdaki tablo dikkate alınarak hesaplama yapılması gerekmektedir.

ARA DÖNEM KÂRI
Varsa Geçmiş Yıl Zararları (-)
Kurumlar Vergisi (-)
Gelir Vergisi Kesintileri (-)
Diğer Vergi ve Benzerleri (-)
1. Tertip Kanuni Yedek Akçeler ⁴ (-)
İsteğe Bağlı Yedek Akçeler ⁵ (-)
İmtiyazlı Pay Sahipleri İçin Ayrılan Tutar ⁶ (-)
İntifa Senedi Sahipleri İçin Ayrılan Tutar (-)
Kâra Katılan 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 Yarısı (-)
DAĞITILABİLECEK KÂR PAYI AVANSI TUTARI
2. Tertip Kanuni Yedek Akçeler ⁷ (-)
ÖDENECEK KÂR PAYI AVANSI TUTARI

4- KURUMLAR VERGİSİ AÇISINDAN AVANS KAR PAYI

Bilindiği üzere 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin "15.6.6 Avans kar payı dağıtımı" bölümünde kurumlar vergisi mükelleflerinin, geçici vergi dönemleri itibarıyla doğan ticari karları üzerinden avans kar payı dağıtabilecekleri ifade edilerek, bu dağıtımın tabi olacağı kurallara yer verilmiştir. Ağırlıklı olarak, avans kar dağıtımı yapılabilmesinin şartlarını ve tabi olacağı prosedürü tanımlayan Tebliğ'in bu bölümüne dava açılmış ve Danıştay 4. Dairesi'nin 18.10.2007 tarih ve 2007/2364 esas sayılı kararı ile tebliğin bu bölümünün yürütülmesi durdurulmuştur. Bu kez 6 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği⁸ ile ilgili bölüm yeniden düzenlenmiştir. Söz konusu tebliğde şu açıklamalar yapılmıştır.

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

⁴ 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.

⁵ Kanun'un 521'inci ve 522'nci maddelerine istinaden ayrılması gereken tutar belirtilir.

⁶ Sözleşmede hüküm bulunması durumunda yer verilir.

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

⁸ 05.05.2012 Tarih Ve 28283 Sayılı Resmî Gazetede Yayınlanmıştır.

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

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

Ancak, hesap dönemi itibarıyla zarar doğması veya safi kazancın avans olarak dağıtımı yapılan kârdan düşük çıkması halinde, ilgili mevzuatına göre geri çağrılan tutarlara transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümleri uygulanacaktır. **(altı çizili cümle 7 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği⁹ ile eklenmiştir.)** 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, dağıtılacak avans kâr payı tutarlarını, devam eden işlerin gerçekleşen maliyet ve hak edişleri 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 olup bu hesaplamanın yapılması için ayrıca bir bilanço düzenlemesine gerek bulunmamaktadır.”

Anlaşılabileceği üzere avans kâr payı dağıtılması halinde, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümleri uygulanmamakla birlikte avans kar payı dağıtımı sonrası hesap döneminin zararlar kapanması 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. 6 seri No.lu Tebliğde bahsi geçen ‘ilgili mevzuatına göre geri çağrılan tutar’ ifadesi ile zararın veya karın eksik kalan kısmının yedek akçelerle karşılanması durumunda akçelerle karşılanan kısmı için transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümleri uygulanmayacaktır.

5- AVANS KAR PAYI DAĞITIMININ TRANSFER FİYATLANDIRMASI İLE İLİŞKİSİ

6 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde yapılan açıklamalardan anlaşılabileceği üzere 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. Burada ilgili mevzuata göre geri çağrılan tutardan kastedilen Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından çıkarılan “Kâr Payı Avansı Dağıtımı Hakkındaki Tebliğ” göre geri çağrılan tutardır. “Kâr Payı Avansı Dağıtımı Hakkındaki Tebliğ” göre geri çağrılan tutar,

- ilgili hesap dönemi net karının, yıl içinde dağıtılan avans kar payını karşılayacak tutarda olmaması halinde; net dönem karını aşan kar payı avans tutarının bir önceki yıla ait bilançoda yer alan serbest yedek akçelerden mahsup edilmesi, serbest yedek akçelerinin de dağıtılan avans kar payı tutarını karşılayamaması halinde bakiye kalan tutar,

- ilgili hesap dönemi sonunda zarar oluşması durumunda varsa bir önceki yıla ait bilançoda yer alan genel kanuni yedek akçeler ile serbest yedek akçelerin oluşan zararın mahsubuna rağmen bu akçeler zararı karşılayamaması halinde dağıtılan avans kar payının tamamı ile yedek akçeler ile serbest

⁹ 31.12.2012 Tarih Ve 28514 Sayılı Resmî Gazetede Yayınlanmıştır.

yedek akçelerin oluşan zararın karşılanması fakat avans kar payı tutarına ulaşmaması halinde bakiye kalan tutarı ifade etmektedir.

Anlaşılacağı üzere yılsonu dönem net karı, dağıtımı yapılan avans kar payı tutarını karşılayamaması halinde fark tutardan belirttiğimiz akçelerin mahsubu sonrası bir tutar kalıyorsa bu kalan tutarın, dönemin zararla kapanması halinde bu zararın belirttiğimiz akçelerden mahsubu sonrasına akçelerin zararı karşılayamaması halinde dağıtılan avans kar payının tutarın, belirttiğimiz akçelerin oluşan zararın karşılanması fakat avans kar payı tutarına ulaşmaması halinde bakiye kalan tutarın ortaklara faizsiz olarak verildiği bahsiyle bir diğer ifadeyle şirketin ortaklara faiz almadan finans hizmeti verdiği gerekçesiyle transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümleri uygulanacak ve vergileme yapılacaktır.

Örneğin, %50'şer iki ortaklı X Ltd. Şti. 2013 yılının ilk 9 aylık döneminde 300.000 TL kar elde etmiş ve bu kar üzerinden 60.000 TL geçici kurumlar vergisi ödenmiştir. Şirketin ödenmiş sermayesi 800.000 TL'dir. Şirketin 31.12.2012 tarihli bilançosunda 30.000 TL yasal yedek akçe (1 tertip ve 2 tertip toplamı) ve 40.000 TL de serbest yedek akçe bulunmaktadır.

Şirket ortakları tarafından yapılan toplantı ile 2013 yılının ilk 9 aylık döneminde oluşan karın mümkün olan tüm kısmının avans kar payı hükümleri doğrultusunda dağıtılması kararlaştırılmıştır. Buna göre dağıtılacak avans kar payı şöyle hesaplanacaktır.

Ara Dönem Kârı	300.000
Varsa Geçmiş Yıl Zararları (-)	-
Kurumlar Vergisi (-)	60.000
1. Tertip Kanuni Yedek Akçeler ¹⁰ (-) (300.000 – 60.000) X %5	12.000
Kâr Payı Avansına Esas Teşkil Eden Tutar	228.000
Kâr Payı Avansına Esas Teşkil Eden Tutarın Yarıısı (-)	114.000
Dağıtılabilecek Kâr Payı Avansı Tutarı	114.000
2. Tertip Kanuni Yedek Akçeler (-) 114.000 X %10	11.400
Ödenecek Kâr Payı Avansı Tutarı (114.000 – 11.400)	102.600

Ödenecek kâr payı avansı tutarı olan 102.600 TL, 01.12.2013 tarihinde her iki ortağa hissesi nispetinde 51.300 TL olarak dağıtılmıştır. Her iki ortağa verilen tutarlar üzerinden %15 oranında gelir vergisi kesintisi yapılmış (51.300 x % 15 = 7.695 TL) ve kesilen tutarlar avans kâr payı dağıtımının yapıldığı aya(2013/12) ait muhtasar beyanname ile beyan edilmiştir. Zira 6 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel

¹⁰ 1.Tertip yasal yedek akçe, ödenmiş sermayenin beşte birine ulaşıncaya kadar her dönem safi karın yirmide biri (%5) oranında ayrılır. 1.Tertip yasal yedek akçenin hesaplanmasında esas alınacak "safî kar", "vergi sonrası kar" olarak kabul edilmesi gerekmektedir.

Tebliğinin ilk paragrafında avans kâr payı dağıtımı yapılması halinde, dağıtılan kâr payları üzerinden elde edenin hukuki niteliğine göre vergi kesintisi yapılacağı ve kesilen vergilerin, avans kâr payı dağıtımının yapıldığı aya ait muhtasar beyanname ile beyan edileceği belirtilmiştir.

Fakat X Ltd. Şti. 2013 yılını 120.000 TL zararla kapatmıştır. X Ltd. Şti.'nin bilançosunda 30.000 TL yasal yedek akçe ve 40.000 TL de serbest yedek akçe olmasına rağmen bu akçelerin zararı karşılamaması nedeniyle ödenmiş kar payı avanslarının tamamı ortaklar tarafından şirkete iade etmesi için yönetim kurulu tarafından geri çağrılacaktır. Yönetim kurulunun bu çağrısı üzerine ortaklara dağıtılan avans kar payları ortaklardan 10.05.2014 tarihinde geri alınmıştır.

Bu durumda 01.12.2013 ile 10.05.2014 tarihleri arası ortakların elinde kalan tutarlara (kanaatimizce bu tutar, daha önce ortaklara dağıtımı yapılan tutardan kesilen gelir vergisi tevkifat tutarının mahsubu sonrasında kalan tutar olacaktır.) 6 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği gereğince transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümlerinin uygulanması gerekmektedir. Bu nedenle X Ltd. Şti. tarafından ortaklara 01.12.2013 ile 10.05.2014 tarihleri arası ortakların elinde kalan tutar kadar faizsiz finansman hizmeti sağladığı gerekçesiyle emsallerine uygunluk ilkesi çerçevesinde tespit edilecek faiz oranında hesaplama (finans hizmet + KDV) ve vergileme yapılması gerekmektedir. Söz konusu hesaplanan bu tutar aynı zamanda dönem sonu itibarıyla dağıtılmış kar payı olarak da kabul edilmesi gerekmektedir.

Son olarak ortaklara dağıtımı yapılan tutardan daha önce kesilen gelir vergisi tevkifatlarının dönem sonunun zararla sonuçlanması halinde şirkete iade edilip edilmeyeceği ile ilgili bir açıklama yapılmamıştır.

6- SONUÇ

Bilindiği üzere kar payı, net dönem kârı veya serbest yedek akçeler üzerinden ortaklara ve kâra katılan diğer kimselere genel kurulca dağıtılmasına karar verilen tutarı ifade etmekte iken kâr payı avansı, kâr payından mahsup edilmek üzere ara dönem finansal tablolara göre oluşan kârlar üzerinden ortaklara ve kâra katılan diğer kimselere dağıtımı yapılan tutarı ifade etmektedir.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanun'unun 509'uncu maddesinin üçüncü fıkrasında kâr payı avansının, Sermaye Piyasası Kanununa tabi olmayan şirketlerde, Gümrük ve Ticaret Bakanlığının bir tebliğ ile düzenleneceği belirtilmiştir. Şirketlerin kâr payı avansı dağıtımında uyacakları usul ve esaslar ile ilgili Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından "Kâr Payı Avansı Dağıtımı Hakkındaki Tebliğ" çıkarılmıştır. Söz konusu tebliğe göre kâr payı avansı dağıtılacak hesap dönemi içinde yapılacak genel kurul toplantısında avans kar payı dağıtımının karara bağlanması gerekmektedir. Anonim 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.

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 hesaplanacak ve ödenecek kâr payı avansı, bu şekilde hesaplanan tutarın yarısını geçemeyecektir.

Avans kâr payı dağıtılması halinde, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümleri uygulanmayacaktır. Ancak, hesap dönemi itibarıyla zarar doğması veya safi kazancın avans olarak dağıtımı yapılan kârdan düşük çıkması halinde, ilgili mevzuatına göre geri çağrılan tutarlara transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümleri uygulanacaktır. Buna göre yılsonu dönem net karı, dağıtımı yapılan avans kar payı tutarını karşılayamaması halinde fark tutardan akçelerin mahsubu sonrası bir tutar kalıyorsa bu kalan tutarın, dönemin zararlar kapanması halinde bu zararın akçelerden mahsubu sonrasına akçelerin zararı karşılayamaması halinde dağıtılan avans kar payının tutarın, akçelerin oluşan zararın karşılanması fakat avans kar payı tutarına ulaşmaması halinde bakiye kalan tutarın ortaklara faizsiz olarak verildiği bahsiyle bir diğer ifadeyle şirketin ortaklara faiz almadan finans hizmeti verdiği gerekçesiyle transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümleri uygulanacak ve vergileme yapılacaktır.

KAYNAKÇA

- 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu
- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 6 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği
- Kâr Payı Avansı Dağıtımı Hakkındaki Tebliğ