

HALKA AÇIK ŞİRKETLERDE KÂR PAYI AVANSININ VERGİLENDİRİLMESİ VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Fahrettin AÇAR*

ÖZ

Şirketlerin kuruluşlarındaki temel amaç kâr elde etmektir. Bu saik ile kâr elde eden şirketlerin ortakları, işletme faaliyetleri sonucunda oluşan kârdan pay alabilmesinin en hızlı yolu ise kâr payı avansı elde etmeleriyle sağlanacaktır. Söz konusu halka açık şirketlerde kâr payı avansının dağıtılması ile ilgili hukuki düzenlemeler 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanununun 20. maddesinde yapılmıştır. Bu düzenleme ile beraber halka açık şirketlerin kâr payı avansı dağıtılabilmesinin hukuki zemini oluşturulmuştur. Bu düzenleme kapsamında halka açık olan şirketlerin dağıtacakları kâr payı avanslarını elden eden gerçek veya tüzel kişilerin vergilendirilmesi ve dağıtılan kâr paylarının şirketlerin kayıtlarında gösterilmesi makalemizin konusunu oluşturmaktadır.

Anahtar Sözcükler: Halka açık şirketler, Kâr payı avansı, Finansal tablolar, Sermaye Piyasası Kanunu, Ortaklar.

1-GİRİŞ

Kâr payı avansı, işletmelerin yıllık finansal tablolar üzerinden dağıtılacak kâr payından mahsup edilmek üzere ara dönem finansal tablolara göre oluşan kâr olarak tanımlanır. 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanununun 20. maddesi ile halka açık olan ortaklıklarda kâr payı avansı dağıtılabilmesinin hukuki zemini oluşturulmuştur. Söz konusu maddede; Bir hesap döneminde verilecek toplam kâr payı avansı bir önceki yıla ait dönem kârının yarısını aşamayacak ve önceki dönemde ödenen kâr payı avansları mahsup edilmeden ilave kâr payı avansı verilmesine ve kâr payı dağıtılmasına karar verilemeyeceği düzenlenmiştir. Kusurlarına ve durumun gereklerine göre zararlar şahsen kendilerine yükletilebildiği ölçüde yönetim kurulu üyeleri ve hazırladıkları raporlarla sınırlı olarak bağımsız denetimi yapanlar, ara dönem finansal tablolarının gerçeği dürüst bir şekilde yansıtmamasından veya mevzuat ile muhasebe ilke ve kurallarına uygun olarak düzenlenmemiş olması nedeniyle dağıtılan kâr payı avansının doğru olmamasından doğan zararlar için ortaklığa, pay sahiplerine, ortaklık alacaklılarına ve ayrıca doğrudan doğruya olmak üzere kâr

* Vergi Müfettiş Yrd.

payı avansının kârlaştırıldığı veya ödendiği hesap dönemi içinde pay iktisap etmiş bulunan kişilere kârşu sorumlu olacakları ifade edilmiştir.(T.C. Yasalar, 30.12.2012) Maddenin devamında kâr payı avansının uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar Kurul tarafından düzenleneceği ifade edilmiş ve bu yetkiyle birlikte Sermaye Piyasası Kurulu kâr payı avansı tebliği yayınlamıştır.

Kurul kendisine verilen bu yetkiyi 23 Ocak 2014 tarihinde kullanarak kâr payı avansı tebliği yayınlamıştır.Söz konusu tebliğde kâr payı avansının dağıtımının esasları ve sorumlulukları belirlenmiştir.Bu sorumluluklar;

(1) Payları borsada işlem gören ortaklıklar, ara dönem finansal tablolarında yer alan kârları üzerinden nakden kâr payı avansı dağıtabilir. Belirli bir ara döneme ilişkin kâr payı avansı taksitle dağıtılamaz.

(2) *Kâr payı avansı dağıtmak isteyen ortaklıkların esas sözleşmelerinde hüküm bulunması ve genel kurul kararıyla ilgili hesap dönemi ile sınırlı olacak şekilde yönetim kuruluna kâr payı avansı dağıtımına karar vermek üzere yetki vermeleri zorunludur. 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) *Yönetim kuruluna genel kurul tarafından kâr payı avansı dağıtımı için yetki verildiğinde; yönetim kurulu tarafından kâr payı avansı dağıtma veya dağıtmama konusunda bir karar alınması ve bu kararın en geç ara dönem finansal tabloların kamuya açıklandığı tarih itibarıyla Kurulun özel durumların kamuya açıklanmasına ilişkin düzenlemeleri çerçevesinde ortaklık tarafından kamuya duyurulması zorunludur.*

(4) *Ortaklıklarda kâr payı avansı, dağıtım tarihi itibarıyla mevcut payların tümüne, bunların ihraç ve iktisap tarihleri dikkate alınmaksızın payları oranında eşit olarak dağıtılır. Pay sahibi dışındaki kişilere kâr payı avansı dağıtılamaz. Kâr payı avansı, imtiyazlı paylara imtiyaz dikkate alınmadan ödenir.*

(5) *Kâr payı avansının hesaplanması ve dağıtılmasında yönetim kurulu üyeleri ve varsa bağımsız denetimi yapanların sorumlulukları Kanununun 20 nci maddesi hükümlerine tabidir.¹*

¹ Kâr payı tebliği 9 madde.

Şeklinde esas ve usuller belirlenmiştir. Bu usul ve esaslar çerçevesinde dağıtılan kâr payı avansını elden eden şirket ortakların vergilendirilmesi gerekmektedir.

2- KÂR PAYI AVANSININ HESAPLANMASI

Kâr payı tebliğinin 10. Maddesinde;

(1) Dağıtılacak kâr payı avansı, ara dönem finansal tablolara göre oluşan net dönem kârından TTK'ya ve esas sözleşmeye göre ayrılması gereken yedek akçeler ile geçmiş yıllar zararları düşüldükten sonra kalan kısmın yarısını geçemez.

(2) 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.

(3) 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 bu maddenin ikinci fıkrasına göre hesaplanan tutardan indirilir.

(4) Önceki hesap dönemlerinde ödenen kâr payı avansları mahsup edilmeden, sonraki hesap dönemlerinde ilave kâr payı avansı verilemez ve kâr payı dağıtılamayacağı belirtilmiştir.

Sermaye Piyasası Kurulu, Kâr payı rehberinde avans kâr payı tutarının tespitinde aşağıda yer alan tablonun dikkate alınarak hesaplanması gerektiği vurgulanmıştır.

... A.Ş	Ara Dönemi Kâr Payı Avansı Dağıtım Tablosu (TL)	
1	DÖNEM KARI	
2	Vergiler (-)	
3	NET DÖNEM KÂRI	(1 - 2)
4	Geçmiş Yıllar Zararları (-)	
5	Genel Kanuni Yedek Akçe (-)	
6	NET DAĞITILABİLİR DÖNEM KÂRI	(3 - 4 - 5)
7	Esas Sözleşmeye Göre Ayrılması Gereken Yedek Akçe (-)	
8	İmtiyazlı Pay Sahipleri İçin Ayrılan Tutar (-)	
9	KÂR PAYI AVANSI DAĞITIMINA ESAS TEŞKİL EDEN TUTAR	(6- 7 - 8)
10	Dağıtılacak Kâr Payı Avansı Tutarı	
11	Daha Önceki Ara Dönemlerde Dağıtılan Kâr Payı Avansı Tutarı (-)	
12	Genel Kanuni Yedek Akçe	
13	AVANS DAĞITIMINDAN SONRA KALAN NET ARA DÖNEM KÂRI	(9 - 10)

3- KÂR PAYI AVANSININ VERGİLENDİRİLMESİ

1 seri nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde Avans Kâr Payı Dağıtımını başlıklı 15.6.6

Bölümünde; Kurumlar vergisi mükelleflerince avans kâr payı dağıtımını yapılması halinde, dağıtılan kâr payları üzerinden elde edenin hukuki niteliğine göre vergi kesintisi yapılacağı ifade edilmiştir. Kesilen vergiler, avans kâr payı dağıtımının yapıldığı aya ait muhtasar beyanname ile beyan edilecektir. Kâr payı avansının 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.(Maliye Bakanlığı,03.04.2007) Örneğin 2017 hesap dönemi 3. ara dönem finansal tablolar sonucunda oluşan kârdan dağıtılan kâr payı avansının ortaklar tarafından elde edilme tarihi, dönem sonu yıllık finansal tablolarda oluşan safi kârdan ortaklara daha önce dağıtılan kâr payı avansının mahsup edildiği tarih elde edilme tarihi olarak kabul edilir. Bu tarih kurumlar vergisi beyannamesinin verileceği 2018 yılını aşamayacaktır. Yani dağıtılan avans kâr payının dönem sonunda oluşan kardan 01.01.2018-31.12.2018 tarihleri arasında mahsup edildiği tarih elde edilme tarihi olarak kabul edilecektir.Gelir Vergisi Kanununun 42. maddesinde Yıllara sari inşaat ve onarım işlerinde kâr veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edileceği ve tamamı o yılın geliri sayılarak mezkûr yıl beyannamesinde gösterileceği ifade edilmiştir.Söz konusu yıllara sari işlerde ara dönem finansal tabloları sonucunda oluşan kârın avans olarak dağıtılması sonucunda işin bittiği yıl oluşan kardan mahsup edilecek ve burda da yine elde etme tarihi beyannamenin verileceği yılın sonunu da geçemeyecektir. Ayrıca birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan mükelleflerin, dağıtılabilecek avans kâr payı 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 hesaplamasının yapılması için ayrıca bir bilanço düzenlemesine gerek bulunmamaktadır.

Bu esaslar çerçevesinde kâr payı avansı alan ortakların hukuki niteliğine göre vergi kesintisi yapılacaktır.Bu kesintiyi ise kâr payı avansı dağıtan

şirketlerin yapması izahtan varestedir.Bu kesintiler Gelir vergisi kanununda ve Kurumlar Vergisinde ayrı ayrı düzenlenmiştir.Söz konusu bu düzenlemeler; 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94/6-b;

i) maddesinde Tam mükellef kurumlar tarafından; tam mükellef gerçek kişilere, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve bu vergilerden muaf olanlara dağıtılan, 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarından (kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımı sayılmaz.)(2009/14592 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile %15)

ii) Tam mükellef kurumlar tarafından; dar mükellef gerçek kişilere, dar mükellef kurumlara (Türkiye’de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kâr payı elde edenler hariç) ve gelir ve kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan, 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarından (Kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımı sayılmaz.² (2009/14592 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile %15)

5520 sayılı kurumlar vergisi kanununun kanununun 15/2 maddesi;

Vergiden muaf olan kurumlara dağıtılan (Kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımı sayılmaz.) Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerindeki kâr payları üzerinden, bu maddenin üçüncü fıkrası uyarınca vergi kesintisine tâbi tutulan kazançlar hariç olmak üzere % 15 () oranında vergi kesintisi yapılır.³ (2009/14594 sayılı BKK ile %15)*

Gelir vergisi ve Kurumlar vergisi kanunlarında tam mükellef kurumların yapacakları kâr dağıtımında ortak gerçek kişiler ile vergiden muaf kurumların kârından %15 tevkifat yapılacaktır.Yapılan bu tevkifat, avans kâr payı dağıtımının yapıldığı aya ait muhtasar beyanname ile beyan edilip ödenmesi gerekmektedir.Gerçek kişilerden yapılan tevkifat, kârı elde eden gerçek kişilerin vergiye tabi gelirlerinin toplamı 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 86/1-c maddesi kapsamında belirlenen sınırı aşması durumunda verilecek yıllık beyyannamede hesaplanan vergiden mahsup edilecektir.Söz konusu gelirin sınırı aşmaması durumunda ise ortak gerçek kişilerden yapılan tevkifat onlar için nihai vergileme olacaktır. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 22/3 maddesine göre vergiye tabi gelirin toplamında elde edilen kâr paylarının yarısı dikkate alınacaktır.diğer yarısı ise istisna olacaktır.Vergiden muaf kurumlarda ise yapılacak %15 oranındaki tevkifat nihai vergileme olacaktır.

² Gelir Vergisi Kanununun 94/6-b maddesi.

³ Kurumlar Vergisi Kanununun 15/2 maddesi.

Kâr payı tebliğinin 9. maddesinin 2.bendinde Kâr payı avansı dağıtmak isteyen ortaklıkların esas sözleşmelerinde hüküm bulunması ve genel kurul kararıyla ilgili hesap dönemi ile sınırlı olacak şekilde yönetim kuruluna kâr payı avansı dağıtımına karar vermek üzere yetki vermeleri şarttır. 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 indirileceği hususunun da kurulda karara bağlanması gereklidir. Kâr payı avansının dağıtılan kısmı ortaklardan geri çağrılmayacak sadece kâr dağıtımına konu edilebilecek kaynaklardan mahsup edilecektir.

4- DAĞITILAN KÂR PAYI AVANSININ MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Şirketler tarafından faaliyetleri sonucunda düzenlenen ara finansal tablolarda elde edilen kârların kurum ortaklarına kâr payı avansı şeklinde dağıtılması halinde yapılması gereken muhasebe kayıtları aşağıda gösterildiği gibi yapılmalıdır.

* Tam mükellef (X) A.Ş.'nin 2015 hesap dönemi III. geçici vergilendirme döneminde elde ettiği kârın 150.000TL'lik kısmını 22.10.2016 tarihinde genel kurul kârarı ile ortaklarına kâr payı avansı olarak dağıtma kârarı almış daha sonra aynı tarihte banka hesaplarına aktarmıştır. (X) A.Ş'nin ortaklık yapısı %50'ni gerçek kişi %25'ni Vergiden muaf kurum geriye kalan %25'i tam mükellef kurumdan oluşmaktadır.

22.10.2016	
198 Diğer Çeşitli Dönen Varlıklar	150.000
102 Bankalar	133.125
360 Ödenecek Vergi ve Fonlar	16.875
360.01 Gerçek kişi ortaklardan yapılan tevkifat 11.250TL	
360.02 Vergiden muaf kurumlardan yapılan tevkifat 5.625TL	
Avans Kâr payının banka hesaplarına yatırılması	

* (X)A.Ş'nin 2015 yılında dönem sonu finansal tabloları üzerinden hesaplanan 260.000TL kâr payı tutarından avans kâr payı tutarının mahsup edilmesinden sonra 16 Mayıs 2017 tarihinde ortaklara dağıtılması kârara bağlanmıştır.

16.05.2017

570 Geçmiş Yıllar Kârları	260.000	
102 Bankalar Hs.		97.625
198 Diğer Çeşitli Dönen Varlıklar		150.000
360 Ödenecek Vergi ve Fonlar12.375		
360.01 Gerçek Kişi ortaklardan yapılan tevkifat 8.250 TL		
360.02 Vergiden Muaf kurumlardan yapılan tevkifat4.125TL		

Kâr payının dönem sonunda dağıtılması ve avans kâr payının mahsubu

5- SONUÇ

Sermaye Piyasası Kanununun 20.maddesinde, Halka açık şirketlerin kâr payı avansı verilebilmesi ile ilgili düzenlemeler yapılmıştır. Söz konusu düzenlemede Sermaye Piyasası Kurulu kâr payı avansının dağıtılmasının usul ve esaslarını belirleme yetkisi verilmiştir. Kurul kendisine verilen bu yetkiyi 23 Ocak 2014 tarihinde kullanarak Kâr Payı tebliğini yayınlamıştır. Şirketler bu esaslar çerçevesinde dağıtılmasına karar verilen kâr payı avansları üzerinde 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94/6-b maddesi ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15/2 maddesine göre %15 tevkifat yapması ve muhtasar beyanname ile beyan edip ödemesi gerekmektedir. Söz konusu yapılan tevkifat dönem sonu finansal tablolar sonucunda oluşan kârdan dağıtılmasına karar verilen kârdan mahsup edilmesi gerekmektedir. Kâr payı alan ortak gerçek kişilerin vergiye tabi gelirlerinin toplamı Gelir Vergisi Kanununun 86/1-c maddesinde belirtilen sınırı aşması durumunda yıllık beyanname verecek ve yapılan tevkifat hesaplanan vergiden mahsup edilecektir. Fakat vergiye tabi gelir belirtilen sınırı aşmaması durumunda ise yapılan tevkifat kâr payı elde eden gerçek kişiler için nihai vergileme olacaktır. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 22/3 maddesine göre vergiye tabi gelirin toplamında elde edilen kâr paylarının yarısı 86/1-c sınırında dikkate alınacak diğer yarısı ise istisna olacaktır.Söz konusu vergiye tabi gelirin beyan sınırını aşması durumunda istisna edilen tutar üzerinden yapılan tevkifat da hesaplanan vergiden mahsup edilecektir. Vergiden muaf kurumlar için ise yapılacak tevkifat her halükarda nihai vergileme olacaktır.

KAYNAKÇA

Gümrük ve Ticaret Bakanlığı (09.08.2012).*Kâr Payı Avansı Dağıtımı Hakkında Tebliğ*. Ankara : Resmi Gazete (28379 sayılı)

Maliye Bakanlığı (03.04.2007). *1 Seri nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği*. Ankara : Resmi Gazete (26482 sayılı)

Maliye Bakanlığı. *1 Sıra nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği*. Ankara : Resmi Gazete

T.C. yasalar (06.01.1961).*193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu*. Ankara : Resmi Gazete (10700 sayılı)

T.C. yasalar (21.06.2006). *5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu*. Ankara : Resmi Gazete (26205 sayılı)

T.C. yasalar (30.12.2012).*6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu*. Ankara : Resmi Gazete (28513 sayılı)