

YENİ TÜRK TİCARET KANUNU VE VERGİ MEVZUATI KAPSAMINDA ŞİRKETLERDE AVANS KÂR DAĞITIMI NASIL YAPILACAKTIR?

www.muhasibetr.com sitesinde
09.08.2012 günü yayınlanmıştır.

09.08.2012 tarih ve 28379 sayılı Resmi Gazete’de, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından “Kâr Payı Avansı Dağıtımı Hakkında Tebliği” yayınlanmıştır.

Hatırlanacağı üzere, 05.05.2012 tarihli Resmi Gazete’de ise Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan (6) Seri No.lı Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği ile avans kâr payı dağıtımı hakkında düzenlemeler yapılmıştı.

6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu’nun (YTTK) anonim şirketler ile ilgili hükümlerin düzenlendiği dördüncü kısımda yer alan 509. maddesinde avans kar payı dağıtımına ilişkin düzenleme yapılmış bulunmaktadır. Söz konusu madde ile yapılan düzenleme aşağıdaki gibidir.

*“Madde 509 - (1) Sermaye için faiz ödenemez.
(2) Kâr payı ancak net dönem kârından ve serbest yedek akçelerden dağıtılabilir.
(3) Kâr payı avansı, Sermaye Piyasası Kanununa tabi olmayan şirketlerde, Gümrük ve Ticaret Bakanlığının bir tebliği ile düzenlenir.”*

Söz konusu maddeye sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler açısından YTTK’nun 565; limited şirketler açısından ise 644. maddelerinde atıf yapılmıştır.

509. madde kapsamında yayınlanması beklenen tebliğ Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından 09.08.2012 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanmıştır. Tebliğde yapılan açıklamalar özetle aşağıdaki gibidir:

KAPSAM:

Tebliğ, 2499 sayılı **Sermaye Piyasası Kanununa tabi olmayan anonim şirketler** ile **limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketleri** kapsar. Sermaye Piyasası Kanununa tabi olan anonim ortaklıklar avans kâr dağıtımı konusunda Sermaye Piyasası Mevzuatına tabi olmaya devam edeceklerdir.

KÂR PAYI AVANSI DAĞITIM ŞARTLARI:

Şirketlerin 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.

ŞİRKET GENEL KURULUNCA ALINACAK KARARIN İÇERİĞİ:

(1) Şirket genel kurulunca kâr payı avansı dağıtımına karar verildiği durumda bu kararda ayrıca aşağıdaki hususların belirtilmesi zorunludur.

a) 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,

b) İlgili hesap dönemi sonunda zarar oluşması durumunda;

1) 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,

2) 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.

(2) Birinci fıkrada 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.

(3) 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 verilemeyecektir.

DAĞITILACAK KÂR PAYI AVANSI TUTARI VE HESAPLANMASI:

(1) 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 hesaplanacaktır. Ödenecek kâr payı avansı, bu şekilde hesaplanan tutarın yarısını geçemeyecektir.

(2) 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 hesaplanacaktır. Ödenecek kâr payı avansı, bu şekilde hesaplanan tutarın yarısını geçemeyecektir.

KÂR PAYI AVANSI ÖDEMELERİ:

(1) Kâr payı avansı, dağıtım tarihleri itibarıyla ortaklara payları oranında ödenecektir.

(2) Kâr payı avansı, kârdan imtiyazlı paylara imtiyaz dikkate alınmadan ödenecektir. **İntifa senedi sahiplerine, ortak olmayan yönetim organı üyelerine ve ortaklar dışında kâra katılan diğer kişilere kâr payı avansı ödenemeyecektir.**

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

(4) 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 uyacaktır:

- Sermaye artırımını sonrasında yapılacak kâr payı avansı ödemesinde, yeni ortaklara öncelik verilecektir.
- Söz konusu öncelik, eski ve yeni ortakların dönem içerisinde her pay için aldıkları toplam kâr payı avans tutarları eşitleninceye kadar devam edecektir.
- 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 ödenecektir.

KÂR PAYI AVANSI İŞLEMLERİNDE YÖNETİM ORGANININ GÖREVLERİ:

(1) 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 getirilecektir:**

a) **Kâr payı avansı dağıtımına ilişkin rapor hazırlanacak ve bu raporda;**

1) Kâr payı avansı dağıtımına dayanak oluşturan ara dönem finansal tabloların Türk Ticaret Kanunu'nun 515'inci maddesinde belirtilen dürüst resim ilkesine uygun olarak hazırlandığı,

2) Dağıtılacak kâr payı avansı tutarının bu tebliğdeki 7'nci maddeye uygun olarak hesaplandığı,

belirtilecektir. Yapılan hesaplamalara ve diğer şartların yerine getirilmiş olduğuna dayanak teşkil eden belgeler bu rapora ek yapılacaktır.

b) Raporda tespit edilen kâr payı avansının ortaklara ödenmesine ve bu ödemelerin yapılma usulüne ilişkin karar alınacaktır.

c) Kâr payı avansı tutarları tebliğin 8'inci maddesine uygun olarak kararı izleyen en geç 6 hafta içerisinde ödenecektir.

(2) Hamiline yazılı pay senedi sahiplerine kâr payı avansı ödenirken gerekli güvence yönetim organı tarafından alınacaktır.

(3) Tebliğin 6'ncı maddesinin birinci fıkrasında belirtilen durumların (dağıtılan kâr payı avansından daha az net kâr oluşması veya hesap döneminin zarar ile sonuçlanması) ortaya çıkması halinde fazladan ödenen kâr payı avanslarının ortaklardan tahsil edilerek şirkete iadesine ilişkin işlemler yönetim organınca yerine getirilecektir.

KÂR PAYI AVANSI HESAPLAMA TABLOSU:

Dağıtılacak kâr payı avansı tutarının hesaplanmasına ilişkin tablo sirkülerimize ek yapılan tebliğin ek-1 no.lu ekinde yer almakta olup, ayrıca aşağıda da yer verilmiştir:

KÂR PAYI AVANSI TUTARININ HESAPLANMASINA İLİŞKİN TABLO

ARA DÖNEM KÂRI
Varsa Geçmiş Yıl Zararları (-)
Kurumlar Vergisi (-)
Gelir Vergisi Kesintileri (-)

Diğer Vergi ve Benzerleri (-)	
1. Tertip Kanuni Yedek Akçeler (-)	(1)
İsteğe Bağlı Yedek Akçeler (-)	(2)
İmtiyazlı Pay Sahipleri İçin Ayrılan Tutar* (-)	
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 (-)	(3)
ÖDENECEK KÂR PAYI AVANSI TUTARI	

Tablodaki notlar ve işaretlerin açıklamaları:

(-) İndirimleri ifade etmektedir.

(1) 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 ıskat 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.

(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.

2012 YILINA İLİŞKİN HESAP DÖNEMİNDE KÂR PAYI AVANSI DAĞITACAK ŞİRKETLER:

2012 yılına ilişkin hesap döneminde kâr payı avansı dağıtacak şirketler avans tutarının hesaplanmasında 29/6/1956 tarihli ve 6762 sayılı Türk Ticaret Kanununa göre düzenlenen bilançoları esas alacaktır. Tebliğin 9'uncu maddesi uyarınca düzenlenecek raporda, kâr payı avansı dağıtımına dayanak oluşturan ara dönem bilançosunun gerçeğe uygun olarak düzenlendiği belirtilecektir.

TEBLİĞİ, 09.08.2012 GÜNÜ İTİBARIYLA YÜRÜRLÜĞE GİRMİŞTİR

AVANS KÂR PAYI DAĞITIMINA DAİR VERGİSEL DÜZENLEMELER:

Maliye Bakanlığı'nca yayınlanan ve (1) Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 15.6.6. no.lu maddesinde değişiklik yapan 6 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 20. maddesinde avans kar payı dağıtımı konusunda aşağıdaki açıklama yapılmıştır.

“20. “15.6.6. Avans kâr payı dağıtımı” başlıklı bölüm aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

*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.

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, 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 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 hesaplamanın yapılması için ayrıca bir bilanço düzenlemesine gerek bulunmamaktadır.”

Görüldüğü üzere;

- Kâr payı avansı dağıtımı elde edenin hukuki niteliğine göre vergi tevkifatına tabidir.
- Avans kâr payı dağıtımının yapıldığı aya ait muhtasar beyanname ile vergi tevkifatı beyan edilecek ve ödenecektir. Burada sadece nakden değil, GVK Madde 94, KVK Madde 15 ve 30 açısından “hesaben ödeme” hükümleri de dikkate alınmalıdır kanaatindeyiz.
- **Kurum ortakları açısından elde etme tarihi;** avans kâr dağıtımı yapılan hesap döneminin neticelenmesi ve sonrasında hesap dönemi sonu itibarıyla elde edilen net kâr için kâr dağıtımı kararı alınması ve bu dağıtımdan avans kâr paylarının mahsup edildiği tarih olacaktır. Bu süre, ilgili hesap döneminin yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği yılın sonunu geçemeyecektir. Bir diğer söyleyişle, 2012 yılında avans kâr dağıtımı yapılırsa en geç 2013 yılı sonuna kadar reel net kâr için kâr dağıtım kararı alınacak, bu dağıtımdan avans kâr payları mahsup edilecektir. Doğal olarak kâr payı elde eden gerçek kişi ortaklar elde ettikleri bu kârlar için 2014 yılı Mart ayında gelir vergisi beyannamesi verecektir. Kâr payı elde eden Türkiye’de tam mükellef kurumlar ise bu kâr payını iştirak kazancı istisnası olarak 2013 yılında kayıtlarına alacaklardır. Zira 2012 yılı içinde kesinleşmek suretiyle tahakkuk etmiş bir kazanç söz konusu değildir. Bu durumda 2012 yılı içinde elde ettikleri kâr paylarını pasifte geçici bir hesapta (449-Alınan Diğer Avanslar hesabı olabilir) izleyebilirler düşüncesindeyiz.
- Hesap dönemi sonunda dağıtılan avans kâr tutarından daha az bir net kâr elde edilirse veya zarar elde edilirse, Türk Ticaret Kanunu açısından avans kâr payı dağıtımı yapan şirketin yönetim organı fazla dağıtılan tutarları geri tahsil edecek ve bununla birlikte Kurumlar Vergisi Kanunu açısından ise transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümleri uygulanacaktır.

Avans kar payı dağıtımı yapmak isteyen mükelleflerin yasal yaptırımlar ile ve ayrıca fazla dağıtılan tutarın geri tahsili gibi bir zahmet ile karşılaşmamak için, hesap dönemi sonu itibarıyla elde edecekleri kazancı çok iyi bir şekilde analiz etmeleri gerektiğini hatırlatmak isteriz.

GÜRAY ÖĞREDİK
Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
MAZARS/DENGE
Vergi Departmanı, Kıdemli Müdür