

KÂR PAYI AVANSI DAĞITIMINDA VERGİSEL BOYUT VE MUHASEBELEŞTİRME: ÖRNEK UYGULAMA

Özgür ÇATIKKAŞ*
Neşe ÇOBAN ÇELİKDEMİR**
Ayhan YATBAZ***

Özet

Türkiye’de SPK’ye tabi halka açık anonim şirketlerde 2001 yılından bu yana dönem sonu kârı beklemeden ara dönemlerde oluşan kârlar üzerinden hissedarlara kâr payı avansı ödenmektedir. 6102 sayılı TTK’nin yasalaşmasıyla birlikte bu hak SPK’ye tabi olmayan halka açık olmayan anonim şirketlere de getirilmiştir. Bu kapsamda düzenleme yapma yetkisi de Gümrük ve Ticaret Bakanlığına verilmiştir. Bakanlık 9.8.2012 tarihli ve 28379 Sayılı Resmî Gazete ile “Kâr Payı Avansı Dağıtımı Hakkında Tebliği”ni yayınlamıştır. Söz konusu tebliğde şirketlerin genel kurulunca karar alınması ve ilgili ara dönemde kâr elde edilmiş olması halinde kâr payı avansı dağıtılabileceği hükmü getirilmiştir. Kâr payı avansı dağıtımında üç vergisel boyuttan söz edilebilir. Birincisi %15 oranında gelir vergisi kesintisi, ikincisi transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç adatlandırması, üçüncüsü ise geri çağrılan kâr payı avansından yapılan vergi kesintisinin iade edilmesi. Bu çalışmada, literatürde kâr payı avansının ilk muhasebeleştirilme işlemine görülen bazı yanlışlıklar nedenleriyle ortaya konmuş ve alternatif öneriler sunulmuştur. Bu çalışma başlıca üç ana başlıktan oluşmaktadır. Birincisi kâr payı avansı kavramı, yasal düzenlemeler ve vergisel boyut, ikincisi kâr payı avansının hesaplanma ilkeleri, üçüncüsü ise örnek uygulamaya ayrılmıştır. Örnek uygulama kısmında özgün bir örnek geliştirilmiş ve muhasebeleştirme işlemlerine yer verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Kâr Payı Avansı, Muhasebe, Vergi, Anonim Şirket.

* Marmara Üniversitesi, Bankacılık ve Sigortacılık Yüksekokulu, Sermaye Piyasası Bölümü, Öğretim Üyesi, Doç.Dr.

** Marmara Üniversitesi, Bankacılık ve Sigortacılık Yüksekokulu, Sigortacılık Bölümü, Öğretim Üyesi, Yrd. Doç. Dr.

*** Manisa Celal Bayar Üniversitesi, Uygulamalı Bilimler Yüksekokulu, Bankacılık ve Finans Bölümü, Arş.Gör.

TAX RELATED ISSUES AND ACCOUNTING IN THE DISTRIBUTION OF THE ADVANCE DIVIDEND: AN EXAMPLE

Abstract

In Turkey, publicly traded companies, which operate under the Law of Capital Markets, have been distributing advance dividends since 2001. With the introduction of the new Turkish Commercial Code, this right was also granted to corporations. In this respect, Ministry of Customs and Trade have become the authority to introduce new legislation. The Ministry published “The Notification of the Distribution of Advance Dividend” in the Official Gazette No 28379 dated 9.8.2012. In this notification, the decision of the general assembly of the company and the existence of the relevant interim profit are necessary for the distribution of the advance dividend. There are three tax-related issues in the distribution of the advance dividend. Firstly, there is an income tax cut, which is 15%. Secondly, there are concealed gains through transfer pricing. Thirdly, there is a refund of the tax cuts made by the recalled dividend advance. In this study, some mistakes and their reasons are presented in initial accounting transactions related to advance dividends. Moreover, alternative suggestions are shown. There are three main sections in the study. Firstly, the concept of the advance dividend and relevant legislation and tax issues are explained. Secondly, the principles of the calculation of the advance dividend are described. Thirdly, there is an example related to the above-mentioned sections. This includes a specific case and accounting transactions.

Keywords: Advance Dividend, Accounting, Tax, Corporation.

I. GİRİŞ

Anonim şirket statüsündeki işletmeler yılsonlarında açıkladıkları mali tablolarda yer alan kârları kesinleştikten sonra ya hissedarlarına dağıtırlar ya da kendi bünyesinde alıkoymalar. Dağıtmaları halinde iki seçenek söz konusudur: nakit ödeme ya da bedelsiz pay senedi verme. Kârın ne şekilde değerlendirileceği konusu her yıl hesap döneminin bitimini izleyen ilk üç ay içinde yapılan genel kurul toplantısında kararlaştırılır. Kâr payı dağıtımı genellikle önceki yıl karı üzerinden yapılır. Ancak üç aylık dönem sonlarında ilan edilen mali tablolardaki kârlar üzerinden de kâr payı dağıtımı mümkündür. Bu hak 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu yasa-laşmadan evvel sadece halka açık şirketlere mahsus bir durumdu. Yeni TTK ile birlikte halka açık olmayan anonim şirketler de bu kapsama alınmıştır. Böylece anonim şirket hissedarları şirketten kâr payı adı altında para çekmeleri halinde KVK'nın 13. maddesi uyarınca transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümlerine tabi tutulmayacaktır.

Kâr payı avansı dağıtımına ilişkin usul ve esaslar halka açık şirketlerde Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yayımlanan “Kâr Payı Tebliği” ile belirlenmiştir. Halka açık olmayan şirketlerde ise bu gereksinim Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından yayımlanan “Kâr Payı Avansı Dağıtım Hakkında Tebliğ” ile sağlanmıştır. Bu çalışmada söz konusu her iki tebliğ de baz alınarak kâr payı avansı konusu ele alınmıştır. Bu doğrultuda halka açık ve halka açık olmayan şirketlerde ayrı ayrı olmak üzere kâr payı avansı dağıtımına ilişkin hesaplama ve muhasebe uygulamalarına yer verilmiştir.

Kâr payı avans dağıtımında üç vergisel boyuttan söz edilebilir: Birincisi kâr payı avansı dağıtımı sırasında % 15 oranında yapılan gelir vergisi kesintisi, ikincisi dağıtılan kâr payı avansının geri çağrılması durumunda transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç hükümleri, üçüncüsü yine bu aşamada şirket tarafından hissedarlardan yapılan vergi kesintisinin iadesi.

Bu çalışma başlıca üç ana başlıktan oluşmaktadır. Birincisi kâr payı avansı kavramı, yasal düzenlemeler ve vergisel boyut, ikincisi kâr payı avansının hesaplanma ilkeleri, üçüncüsü ise örnek uygulamaya ayrılmıştır. Örnek uygulama kısmında özgün bir örnek geliştirilmiş ve muhasebeleştirme işlemlerine yer verilmiştir.

Örnek uygulama iki varsayıma dayandırılmıştır. Birincisinde dönem sonu karının dağıtılan kâr payı avansını karşıladığı varsayılmıştır. Diğerinde ise dönem sonu karı ile birlikte serbest yedek akçelerin kullanıldığı halde karşılamadığı varsayılmıştır. Dolayısıyla ikinci varsayımda karşılanmayan kâr payı avansının geri çağrılması söz konusu olmuştur.

II. KÂR PAYI AVANSI KAVRAMI, YASAL DÜZENLEMELER VE VERGİSEL BOYUT

Şirketlerin hesap dönemi kapanmadan ya da kapanmış olmakla birlikte kâr dağıtım kararı alınmadan ileride iştirak edilen paya karşılık düşecek kâr payına mahsuben yapılan ve esas itibarıyla avans niteliğindeki bir ödeme olarak tanımlanan kâr payı (temettü) avansı ilk olarak ülkemizde de sermaye piyasalarının gelişmesini teşvik etmek amacıyla, halka açık anonim ortaklıklar açısından 15.12.1999 tarih ve 4487 sayılı Kanun'un 5 maddesiyle Sermaye Piyasası Kanunu'nun 15. maddesinde değişiklik yapılması ile uygulanmıştır. Bu değişiklik sonrasında, SPK'nın 15/4. maddesinde yer alan şartlar çerçevesinde halka açık anonim ortaklıklar açısından kâr payı avansı dağıtılması mümkün hale gelmiştir.

Halka açık olmayan anonim şirketler ile ilgili kâr payı avansı ile ilgili düzenleme 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu TTK mevzuatımıza girmiş bir uygulamadır. Mülga 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda halka açık olmayan şirketlerle ilgili kâr payı avansı dağıtımına ilişkin düzenleme bulunmayıp; halka açık olan şirketleri ile ilgili Sermaye Piyasası düzenlemeleri bulunmaktaydı. Yapılan düzenleme ile halka açık olmayan şirketler için de avans kâr payı dağıtımı mümkün hale gelmiştir [1].

II.1. Kâr Payı Avansı ile İlgili Yasal Düzenlemeler

Kâr payı avansı 6102 sayılı TTK'nın 509'uncu maddesinin (3) bendinde açıkça belirtilmiştir. Buna göre kâr payı avansına ilişkin tebliğ çıkarma yetkisi, Sermaye Piyasası Kanununa tabi olmayan halka açık olmayan şirketlerde, Gümrük ve Ticaret Bakanlığına verilmiştir. Bu doğrultuda GTB 9.8.2012 tarihli ve 28379 Sayılı Resmî Gazete ile Kâr Payı Avansı Dağıtımı Hakkında Tebliği'ni yayınlamıştır. Halka açık şirketlerde ise tebliğ düzenleme görevi SPK'da olup Kurul bu

doğrultuda Kâr Payı Tebliği (II – 19.1) yayımlamıştır. Kurul bu tebliğle beraber konuya açıklık getirmek amacıyla ayrıca Kâr Dağıtım Rehberini yayımlamıştır.

Aşağıda söz konusu her iki tebliğde de yer alan kâr payı ve kâr payı avansı kavramlarının tanımları karşılaştırmalı olarak verilmiştir:

Tablo1. Kâr Payı ve Kâr Payı Avansı Tanımlarının Karşılaştırması

	Kâr Payı Avansı Dağıtımı Hakkında Tebliğ (GTB)	Kâr Payı Tebliği II – 19.1 (SPK)
Kâr payı	Net dönem kârı veya serbest yedek akçeler üzerinden ortaklara ve kâra katılan diğer kimselere genel kurulca dağıtılmasına karar verilen tutar (madde 4/b)	Genel kurulca belirlenen politika çerçevesinde hesap dönemi itibarıyla net dönem kârı ve kâr dağıtımına konu edilebilecek diğer kaynaklar üzerinden ortaklara ve kâra katılan diğer kişilere genel kurulca dağıtılmasına karar verilen tutar (madde 3/1-e)
Kâr payı avansı	Kâr payından mahsup edilmek üzere ara dönem finansal tablolara göre oluşan kârlar üzerinden söz konusu Tebliğ hükümlerine göre hesaplanan tutar (madde 4/c)	Yıllık finansal tablolar üzerinden dağıtılacak kâr payından mahsup edilmek üzere ara dönem finansal tablolara göre oluşan kârlar üzerinden söz konusu Tebliğ hükümlerine göre hesaplanan tutar (madde 3/1-f)

Kaynak: Gümrük ve Ticaret Bakanlığı, Kâr Payı Avansı Dağıtımı Hakkında Tebliğ; Sermaye Piyasası Kurulu, Kâr Payı Tebliği II – 19.1

II.2. Kâr Payı Avansında Vergisel Boyut

05/05/2012 tarih 28283 No.lu resmi gazetede yayımlanan 6 seri No.lu kurumlar vergisi genel tebliği ile 1 seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin "15.6.6. Avans kâr payı dağıtımı" başlıklı bölümü yeniden düzenlenmiştir. Yapılan düzenleme ile kâr payı avansı dağıtımının yapılması durumunda dağıtılan kâr payının vergilendirilmesi ile ilgili usuller belirlenmiştir. Buna göre "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" [2]. Başka bir ifade ile dağıtılan avans kâr payı tutarı üzerinden elde edenin hukuki niteliğine göre

GVK'nın 94/6/b ve KVK'nın 15 ve 30. maddelerine göre işlem yapılacaktır. Yani 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 yapılan avans kâr payı ödemeleri üzerinden vergi kesintisi yapılmayacak, diğer ortaklara yapılan ödemeler üzerinden ise %15 vergi kesintisi yapılacaktır.

Avans kâr payı dağıtımında üç vergisel boyut karşımıza çıkmaktadır. Bunlardan birincisi avans kâr payı dağıtımını sırasında, ikincisi avans kâr payının geri çağırılması durumunda söz konusu olmaktadır [1].

II.2.1. Gelir Vergisi Kesintisi

Birincisi GVK'nın 94. maddesi ve KVK'nın 15. ile 30. maddeleri uyarınca avans kâr payı dağıtımını sırasında dağıtımını gerçekleştiren şirket tarafından yapılan % 15 oranındaki gelir vergisi kesintisidir. Bu maddeler uyarınca kanunda belirtilen kuruluşlar, kurumlara avanslar da dâhil olmak üzere nakden veya hesaben yapılan ödemeler üzerinden istihkak sahiplerinin kurumlar vergisine mahsuben % 15 oranında kesinti yapmak zorundadırlar.

Tablo 2. Avans Kâr Payı Dağıtımında Vergi Kesintisi ve Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile Yapılan Değişiklikler

Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1) [3]	Avans kâr payı dağıtımını 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.
Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 6) [4]	Kurumlar Vergisi mükelleflerince avans kâr payı dağıtımını 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.

Kaynak: Kurumlar Vergisi Genel Tebliği Seri No: 1 ve Seri No: 6

II.2.2. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç

Avans kâr payının geri çağırılması durumunda, geri çağırılan kısım, KVK'nın 13. maddesi uyarınca transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını hükümlerine tabi tutulmaktadır. 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğine göre transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç hükmü ilk etapta hesap döneminin zararlarla sonuçlanması ve safi kazancın avans olarak dağıtımını yapılan kârdan düşük çıkması halleri dışında geri çağırılan kâr payı avansını kapsamaktaydı. 6 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde bu iki istisna kaldırılmış ve herhangi bir nedende geri çağırılan kâr payı avansı örtülü kazanç kapsamında

değerlendirilmiştir. Ancak bu değişiklik beraberinde bazı haklı itirazları da getirmiştir. Dönem sonu karının dönem içinde dağıtılan kâr payı avansını karşılamaması halinde karşılanmayan kısım geri çağrılmadan önce varsa eğer serbest yedeklerin kullanılması uygun olacaktır. Buna rağmen yine de karşılanmayan kâr payı avansı varsa geri çağrılır. Dönem zararlar sonuçlanmışsa zararın mahsubunda öncelikle genel kanuni yedek akçe ve serbest yedek akçelerin mahsup edilmesi, mahsuptan sonra yedeklerden artan kısım varsa bunun da kâr payı avansından mahsup edilmesi uygun olacaktır. Nitekim TTK'da bu yönde hükümler bulunmaktadır. Bu durum her ne kadar söz konusu tebliğde göz ardı edilmişse akabinde yayımlanan 7 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile düzeltilmiştir. Buna göre sadece ilgili mevzuata göre geri çağrılan tutarlara transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç hükümleri uygulanır hale gelmiştir.

Tablo 3. Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde Avans Kâr Payı Dağıtımında Örtülü Kazanç ile İlgili Değişiklikler

Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1) [3]	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 halleri dışında, avans olarak dağıtılan kâr payının kazançla karşılanabilen kısmının geriye çağrılması durumunda transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümleri uygulanacaktır.
Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 6) [4]	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.
Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 7) [5]	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.

Kaynak: Kurumlar Vergisi Genel Tebliği Seri No: 1, Seri No: 6 ve Seri No: 7

II.2.3. Kâr Payı Avansının Geri Çağrılması Durumunda Vergi İadesi

Kâr payı avansının geri çağrılması durumunda ortaya çıkmaktadır. Geri çağrılan avans kâr payları üzerinden şirket tarafından kesinti suretiyle ödenmiş olan vergiler, bu işlemin yapıldığı vergilendirme döneminde 252 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin "3. Gelir ve Kurumlar

Vergisi ile İlgili Vergi Hatalarından Kaynaklanan İade İşlemleri” bölümünde yapılan açıklamalara göre mahsup veya iade edilir [5].

III. KÂR PAYI AVANSININ HESAPLANMA İLKELERİ

III.1. Halka Açık Olmayan Şirketlerde

Kâr Payı Avansı Dağıtımı Hakkında Tebliğin 5. maddesine göre kâr payı dağıtımının mümkün olabilmesi için iki şartın gerçekleşmesi gerekmektedir [6]:

- Şirket genel kurulunca kâr payı avansı dağıtılmasına ilişkin karar alınması
- Ara dönem finansal tablolara göre kâr sağlanmış olması

Söz konusu Tebliğin 6. maddesinde genel kurulca dağıtım yönünde karar alınmışsa aşağıdaki hususların belirtilmesi zorunlu tutulmuştur:

- Net dönem kârı düşük çıkmışsa avansı karşılamayan kısmın bir önceki yıla ait serbest yedek akçelerden mahsup edileceği, bu da yeterli gelmezse fazla ödenen kâr payı avansının iade edileceği
- İlgili hesap dönemi zararlı sonuçlanmışsa; önceki yıla ait genel kanuni yedek akçe ve serbest yedek akçelerin zararın mahsubunda kullanılacağı,
 - o Yeterli gelmezse avansın geri çağrılacağı
 - o Yeterli gelirse avanstan mahsup edileceği, karşılanmayan avans tutarının ise geri çağrılacağı

Tebliğin 7. maddesine göre 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 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.

Aşağıda kâr payı avansı tutarının hesaplanmasına ilişkin tablo sunulmuştur [6]:

Tablo 4. Kâr Payı Avansı Tutarının Hesaplanmasına İlişkin Tablo

1	ARA DÖNEM KÂRI	
2	(-) İNDİRİLECEKLER - (-) Varsa Geçmiş Yıl Zararları - (-) Kurumlar Vergisi - (-) Gelir Vergisi Kesintileri - (-) Diğer Vergi ve Benzerleri - (-) I. Tertip Kanuni Yedek Akçeler - (-) İsteğe Bağlı Yedek Akçeler - (-) 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	
3	KÂR PAYI AVANSINA ESAS TEŞKİL EDEN TUTAR	(2 – 1)
4	(-) Kâr Payı Avansına Esas Teşkil Eden Tutarın Yarısı	(2 / 3)
5	DAĞITILABİLECEK KÂR PAYI AVANSI TUTARI	(4 – 3)
6	(-) II. Tertip Kanuni Yedek Akçeler	
7	ÖDENECEK KÂR PAYI AVANSI TUTARI	(6 – 5)

Tebliğin 8. maddesine göre kâr payı avansı dağıtımını sadece ortakları kapsayacak şekilde aralarında hiçbir ayırım gözetmeksizin ortaklık oranı baz alınarak nakden yapılmak durumundadır. Ortaklardan sermaye taahhüt borçları dışında borcu bulunan varsa, bu borç ödenecek kâr payı avansından mahsup edilir. Bir hesap döneminde kâr payı avansı dağıtılmış ve sonrasında sermaye artırımına gidilmişse aynı dönemde ikinci kez kâr payı avansı dağıtılmak istendiğinde yeni ortaklara öncelik verilir. Bu öncelik eski ortaklarla alınan avans tutarı eşitleninceye kadar devam eder.

III.2. Halka Açık Şirketlerde

SPK tarafından yayınlanan Kâr Payı Tebliğinin 9. maddesinde kâr payı avansı dağıtım esasları özetle aşağıdaki şekilde belirtilmiştir:

- Ara dönem kârı üzerinden taksitlendirme yapmaksızın nakden avans kâr payı ödenebilir.

- Esas sözleşmede hüküm bulunmalı ve yönetim kurulunun genel kurulca yetkilendirilmesi şarttır.
- Genel kurul toplantısında dönem sonu kârının yetersiz kalması ya da dönemin zararlı sonuçlanması hâlinde kâr dağıtımına konu edilebilecek kaynaklardan mahsup edileceği belirtilmelidir.
- Yönetim kurulu yetkili kılınmışsa dağıtma ya da dağıtmama konusunda aldığı kararı en geç ara dönem finansal tabloların kamuya açıklandığı tarih itibarıyla kamuoyuna açıklamalıdır.
- Dağıtım, hiçbir ayırım gözetilmeksizin sadece ortaklara olmak üzere payları oranında dağıtılır.

Tebliğin 13. maddesinde ise “Kurul, kâr payı dağıtımına konu edilebilecek kaynaklar ile ortaklıkların kâr payı ve kâr payı avansı dağıtımına ilişkin bir rehber hazırlayarak kamuya duyurur ve bu rehberi gerektiğinde günceller.” ifadesine yer verilmiştir. Kurul bu doğrultuda, “Kâr Payı Rehberi” adında bir çalışma yayımlamıştır. Bu Rehberde halka açık şirketlerde kâr payı dağıtım tablosu, kâr payı avansı dağıtım tablosu ve bunlara ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

Aşağıda söz konusu rehberde yer verilen Kâr Payı Avansı Dağıtım Tablosu sunulmuştur [7]:

Tablo 5. Kâr Payı Avansı Dağıtım Tablosu

	... A.Ş.-.... Ara Dönemi Kâr Payı Avansı Dağıtım Tablosu (TL)	
1	Dönem Kârı	
2	Vergiler (-)	
3	Dönem Net Kârı	(1 - 2)
4	Geçmiş Yıllar Zararları (-)	
5	Genel Kanuni Yedek Akçe (-)	
6	Net Dağıtılabilir Dönem Kârı	(3 - 4 - 5)
7	Esas Sözleşmeye Göre Ayrılması Gereken Yedek Akçe (-)	
8	İmtiyazlı Pay Sahipleri İçin Ayrılan Tutar (-)	
9	Kâr Payı Avansı Dağıtımına Esas Teşkil 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 Dağıtımından Sonra Kalan Net Ara Dönem Kârı	(9 - 10)

Tebliğinin 10. maddesinde halka açık şirketlerde dağıtılacak kâr payı avansı tutarının hesaplanması aşağıdaki ilkelere göre olacaktır:

- 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 dağıtılamaz.

IV. ÖRNEK UYGULAMA

Örnek: Halka açık olmayan şirket olan Ece A. Ş.'nin 01.01.2015 – 30.06.2015 ara dönemi ticari kârı 1.000.000 TL'dir. Aynı dönemde 100.000 TL de kanunen kabul edilmeyen gideri ortaya çıkmıştır. Ayrıca söz konusu ara dönemde ödenen geçici vergi tutarı 15.000 TL, kesinti yoluyla ödenen vergi tutarı ise 5.000 TL'dir. 30.06.2015 tarihi itibarıyla bazı bilanço bilgileri ise aşağıdaki gibidir:

31.12.2014 tarihli bilanço özkaynaklar kısmı aşağıdaki gibidir:

ÖZKAYNAKLAR	4.770.000
Ödenmiş Sermaye	4.000.000
Sermaye	5.000.000
Ödenmemiş sermaye (-)	1.000.000
Kâr Yedekleri	160.000
Yasal Yedekler	120.000
	<i>I. Tertip Yasal Yedek Akçe: 50.000</i>
	<i>II. Tertip Yasal Yedek Akçe: 70.000</i>
Olağanüstü Yedekler	40.000
Geçmiş Yıllar Zararları (-) (2013 yılı)	200.000
Dönem Net Kârı	810.000

Kâr payı avansı tutarı aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır¹:

1	Ara Dönem Kârı (01.01.2015 – 30.06.2015)		1.000.000
2	İndirilecekler		(422.000)
	- Varsa Geçmiş Yıl Zararları (-)	(200.000)	
	- Kurumlar Vergisi ² (-)	(160.000)	
	- Gelir Vergisi Kesintileri (-)	(5.000)	
	- Diğer Vergi ve Benzerleri (-)	(15.000)	
	- I. Tertip Kanuni Yedek Akçeler (-)[(1.000.000 – 160.000)*%5]	(42.000)	
	- İsteğe Bağlı Yedek Akçeler (-)	-	
	- 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 (-)	-	
3	Kâr Payı Avansına Esas Teşkil Eden Tutar (1.000.000 – 422.000)		578.000
4	Kâr Payı Avansına Esas Teşkil Eden Tutarın Yarısı (-) (578.000/2)		(289.000)
5	Dağıtılabilecek Kâr Payı Avansı Tutarı (578.000 - 289.000)		289.000
6	II. Tertip Kanuni Yedek Akçeler (-) (289.000x%10)		(28.900)
7	Ödenecek Kâr Payı Avansı Tutarı (289.000 – 28.900)		260.100

1 Bu tablo Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından 9.8.2012 tarihli ve 28379 sayılı Resmî Gazete’de yayınlanan Kar Payı Avansı Dağıtım Hakkında Tebliğin ekinde sunulmuştur. Buradaki hesaplamalar sadece dağıtılacak kar payı avansını bulmak içindir. Gerçekte bu işlemin yapıldığı tarihte I. ve II. tertip yedek akçe ayrılması söz konusu değildir. Kâr Payı Avansı Tutarının Hesaplanmasına İlişkin Tablo için bakınız: <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/08/20120809-20.htm>

2 Kurumlar vergisi aşağıdaki şekilde hesaplanmıştır:

Ticari Bilanço Kârı	:	1.000.000
Kanunen kabul edilmeyen giderler	:	100.000
Kâr (1.000.000 + 100.000)	:	1.100.000
Geçmiş Yıl Zararları	:	(200.000)
Dönem Safi Kurum Kazancı (Matrahı) (1.100.000 – 200.000)	:	900.000
Kurumlar Vergisi (900.000*%20)	:	(180.000)
Mahsup Edilecek Vergiler	:	(20.000)
- Yıl içinde kesinti yoluyla ödenen vergiler: 5.000		
- Geçici vergi: 15.000		
Ödenmesi Gereken Kurumlar Vergisi (20.000 – 180.000)	:	(160.000)

Kâr payı avansı tahakkuk ettiğinde aşağıdaki kayıt yapılır:

1	20.7.2015		
	131 Ortaklardan Alacaklar		
	- <i>Kâr payı avansı</i>	260.100	
	360 Ödenecek Vergi ve Fonlar		
	- <i>Gelir Vergisi Stopajı (260.100*%15)</i>		39.015
	331 Ortaklara Borçlar		
	- <i>Kâr Payı Avansı Borçları</i>		221.085
	<i>Kâr payı avansı tahakkuku</i>		

Kâr payı avansı hesaplanırken I. ve II. Tertip yedek akçe hesaplamada yer aldığı hâlde yukarıdaki ortaklara yapılan kâr payı avansı ödeme kaydında yer almamıştır. Bunun sebebi I. ve II. Tertip yedek akçenin kesinleşen dönem sonu karı üzerinden ayrılması gerektiğidir. Söz konusu kayıt henüz 2015 yılı karı kesinleşmeden yapıldığı için bu akçeler ayrılmamıştır.

GVK 94. Maddesi ve KVK'nın 15. ile 30. maddeleri uyarınca kurumlar avanslar da dâhil olmak üzere nakden veya hesaben yapılan ödemeler üzerinden istihkak sahiplerinin kurumlar vergisine mahsuben % 15 oranında kesinti yapmak zorundadırlar. Bu bakımdan ortaklara yapılacak kâr payı avansı üzerinden 39.015 TL kesinti yapılmış ve vergi dairesine ödenmek üzere 360 No.lu hesaba alacak kaydedilmiştir. Böylece ortaklara net 221.085 TL kâr payı avansı ödemesi tahakkuk etmiş ve bu da ortaklara ödenmek üzere 331 No.lu hesaba alacak kaydedilmiştir. Son olarak brüt 260.100 TL olan kâr payı avansı tutarı ise izleyen yılda 2015 dönem karının kesinleşmesiyle birlikte nihai kâr payı dağıtım işlemi yapıldığında mahsup edilmek üzere 131 No.lu hesaba borç kaydedilmiştir. Burada 131 No.lu hesap yerine 590 No.lu hesabın kullanılmasının nedeni alacak kalanı veren bu hesabın dönem içinde alacak tarafında herhangi bir tutarın kayıtlı olmamasıdır. Şayet buna rağmen bu hesabın kullanılması tercih edilirse hesap ters bakiye verecek ve bu da hesabın yanlış kullanılma sonucunu doğuracaktır [8]. Kâr payı avansı işlemi her ne kadar kâr payı adıyla belirtilmişse de özüne bakıldığında bir borç verme işlemidir. Ancak bu borç verme işleminin tek farkı izleyen dönemde kesinleşmesiyle birlikte dağıtılan kardan mahsup edilecek olmasıdır. Şayet kesinleşen dönem karının dönem içinde yapılan kâr payı avansını karşılamaması halinde Kâr Payı Avansı Dağıtımı Hakkında Tebliğin 6. maddesine göre geri çağırılma durumu söz konusu olacak ve KVK'nın 13. maddesinde belirtilen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç hükümleri uygulanacaktır.

Kâr payı avansı ödemesi esasen özkaynakları ilgilendiren bir işlem olduğu için alternatif bir çözüm önerisi olarak Özkaynaklar grubunda aktif karakterli pasifi düzenleyici bir hesap (örneğin 550 Kâr Payı Avansları hesabı) açılabilir. Dönem sonu karı kesinleşip dağıtım yapılacağı sırada da alacak kaydı yapılarak mahsup edilebilir.

Kâr payı avansı banka kanalıyla söz konusu ortaklara fiilen ödendiğinde aşağıdaki kayıt yapılır:

2	25.7.2015		
	331 Ortaklara Borçlar	221.085	
	- <i>Kâr Payı Avansı</i>		
	102 Bankalar		221.085
	<i>Kâr payı avansı ödemesi</i>		

Hesaplanan geçici vergi, altı aylık dönemi izleyen ikinci ayın 14'üncü günü akşamına kadar bağlı olunan vergi dairesine beyan edilir ve 17'inci günü akşamına kadar ödenir [9]. Geçici vergi beyannamesi verildiğinde aşağıdaki kayıt yapılır:

3	17.8.2015		
	193 Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar	160.000	
	- <i>Geçici Vergi</i>		
	360 Ödenecek Vergi ve Fonlar		160.000
	- <i>Geçici Vergi</i>		
	<i>Geçici vergi beyannamesinin verilmesi</i>		

Geçici verginin ödenmesi (kurumlar vergisi ikinci taksiti) durumunda aşağıdaki kayıt yapılır:

4	17.8.2015		
	360 Ödenecek Vergi ve Fonlar	160.000	
	- <i>Geçici Vergi</i>		
	102 Bankalar		160.000
	<i>Geçici verginin ödenmesi</i>		

Kâr payı avansı üzerinden alıkonulan gelir vergisi stopajı 20.08.2015 tarihinde vergi daire-sine ödendiğinde yapılacak kayıt:

5	20.8.2015		
	360 Ödenecek Vergi ve Fonlar - <i>Gelir Vergisi Stopajı</i> 102 Bankalar <i>Gelir vergisi stopajının ödemesi</i>	39.015	39.015

31.12.2015 tarihi itibarıyla işletmenin bazı verilerinin aşağıdaki tabloda gösterildiği üzere iki farklı şekilde gerçekleştiği varsayılmıştır:

	Birinci Varsayım	İkinci Varsayım
2015 yılı dönem sonu kârı	1.000.000	450.000
Kanunen kabul edilmeyen giderler	150.000	150.000
Dönem içinde ödenen geçici vergi tutarı	165.000	165.000
Kesinti yoluyla ödenen vergi tutarı	15.000	15.000

Birinci varsayımda dönem net karının dönem içinde dağıtılan kâr payı avansının tamamını karşıladığı kabul edilmiştir. Bu varsayıma göre Ece A.Ş.'nin 01.01.2015 – 31.12.2015 dönem sonu kârı 1.000.000 TL'dir. Ayrıca kanunen kabul edilmeyen giderleri 150.000 TL, ara dönemde ödenen geçici vergi tutarı 165.000 TL, kesinti yoluyla ödenen vergi tutarı 15.000 TL ve geçmiş yıl zararı da 200.000 TL'dir.

İkinci varsayımda ise dönem sonu net karının ve serbest yedek akçelerin dönem içinde dağıtılan kâr payı avansını karşılayamadığı ve karşılanmayan kısmın geri çağrıldığı varsayılmıştır. Bu varsayıma göre Ece A.Ş.'nin 01.01.2015 – 31.12.2015 dönem sonu kârı 520.000 TL'dir. Diğer bilgiler ise birinci varsayımda olduğu gibidir. Buna göre kurumlar vergisi her iki varsayıma göre aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır:

		Birinci Varsayım	İkinci Varsayım
(1)	Ticari Bilanço Kârı	1.000.000	520.000
(2)	Kanunen kabul edilmeyen giderler	150.000	150.000
(3)	Kâr {(1) + (2)}	1.150.000	670.000
(4)	Geçmiş Yıl Zararları	200.000	200.000
(5)	Dönem Safi Kurum Kazancı (Matrahı) {(3) - (4)}	950.000	470.000
(6)	Kurumlar Vergisi {(5)*%20}	190.000	94.000

2015 yılı içerisinde gerek kaynakta kesinti yoluyla gerekse geçici vergi yoluyla fiilen ödenmiş olan vergiler aşağıdaki kayıt yoluyla, bilançonun pasifindeki Borç ve Gider Karşılıkları hesap grubunda indirim kalemi olarak yer almak üzere 193 No.lu hesaptan 371 No.lu hesaba aktarılır:

6	31.12.2015	Birinci Varsayım		İkinci Varsayım	
	136 Diğer Çeşitli Alacaklar				
	- İadesi Alınacak Kurumlar Vergisi ve Geçici Vergi	-	-	86.000	
	371 Dönem Kârının Peşin Ödenen Vergi ve Diğer Yükümlülükleri	180.000		94.000	
	193 Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar		180.000		180.000
	<i>Dönem içinde peşin ödenen vergi</i>				

Uyarı: İkinci varsayımda 370 No.lu hesabın bakiyesinden daha fazla kısmın 371 hesaba yansıtılmaması gerektiği için 180.000 ile 94.000 arasındaki fark 371 No.lu hesaba değil 136 Diğer Çeşitli Alacaklar hesabının altında İadesi Alınacak Kurumlar Vergisi ve Geçici Vergi adıyla takip edilmelidir. Aksi halde bilançoda 37 grubu ters bakiye verecektir.

2015 yılı dönem karı üzerinden kurumlar vergisi için karşılık ayrılmasına ilişkin kayıt:

7	31.12.2015	Birinci Varsayım		İkinci Varsayım	
	691 Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları	190.000		94.000	
	370 Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları		190.000		94.000
	<i>Kurumlar Vergisi karşılığı ayrılması {(5)*%20}</i>				

Kurumlar Vergisi karşılığı ayrıldıktan sonra dönem karının netleştirilmesi (vergiden sonraki kar) için aşağıdaki kayıt yapılacaktır:

8	31.12.2015	Birinci Varsayım		İkinci Varsayım	
		Borç	Alacak	Borç	Alacak
	690 Dönem Kârı veya Zararı	1.000.000		520.000	
	691 Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları		190.000		94.000
	692 Dönem Net Kârı veya Zararı		810.000		426.000
	<i>Kârın netleştirilmesi</i>				

31.12.2015'te son olarak dönem net karı gelir tablosu hesabından bilanço hesabına aktarılacaktır:

9	31.12.2015	Birinci Varsayım		İkinci Varsayım	
		Borç	Alacak	Borç	Alacak
	692 Dönem Net Kârı veya Zararı	810.000		426.000	
	590 Dönem Net Kârı		810.000		426.000
	<i>Kârın bilançoya aktarılması</i>				

31.12.2015 tarihi itibarıyla her iki varsayıma göre hesap bakiyeleri

Hesaplar	Birinci Varsayım		İkinci Varsayım	
	Borç	Alacak	Borç	Alacak
131 Ortaklardan Alacaklar	260.100		260.100	
136 Diğer Çeşitli Alacaklar	-	-	86.000	
370 Dönem Kârı Vergi Ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları		190.000		94.000
371 Dönem Kârının Peşin Ödenen Vergi Ve Diğer Yükümlülükleri	180.000		180.000	
540 Yasal Yedekler		120.000		120.000
580 Geçmiş Yıllar Zararları	200.000		200.000	
542 Olağanüstü Yedekler	40.000			40.000
590 Dönem Net Kârı		810.000		426.000

31.12.2015 tarihi itibarıyla her iki varsayıma göre bilanço bilgileri

	Birinci Varsayım	İkinci Varsayım
Borç ve Gider Karşılıkları	10.000	0
Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları	190.000	94.000
Dönem Kârının Peşin Ödenen Vergi ve Diğer Yükümlülükleri (-)	(180.000)	94.000
ÖZKAYNAKLAR	4.770.000	4.386.000
Ödenmiş Sermaye	4.000.000	4.000.000
Sermaye	5.000.000	5.000.000
Ödenmemiş sermaye	(1.000.000)	(1.000.000)
Kâr Yedekleri	160.000	160.000
Yasal Yedekler	120.000	120.000
- I. Tertip Yasal Yedek Akçe: 50.000		
- II. Tertip Yasal Yedek Akçe: 70.000		
Olağanüstü Yedekler	40.000	40.000
Geçmiş Yıllar Zararları (2014 yılı)	(200.000)	(200.000)
Dönem Net Kârı	810.000	426.000

İzleyen dönemin hemen başında 590 Dönem Net Kârı hesabındaki tutar sıfır kalan verecek şekilde 570 Geçmiş Yıllar Kârları hesabına aktarılarak tamamen kapatılır:

10	01.01.2016	Birinci Varsayım	İkinci Varsayım
	590 Dönem Net Kârı	810.000	426.000
	570 Geçmiş Yıllar Kârları	810.000	426.000
	Önceki dönem karının geçmiş yıllar karlarına aktarılması		

Aşağıda her iki varsayıma göre 2015 dönemine ilişkin kâr dağıtım tablosu sunulmuştur:

	Birinci Varsayım	İkinci Varsayım
(1) Ticari Kazanç	1.000.000	520.000
(2) Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler	150.000	150.000
(3) Geçmiş Yıl Zararları (-)	200.000	(200.000)
(4) Kurumlar Vergisi Matrahı {(1) + (2) - (3)}	950.000	470.000
(5) Kurumlar Vergisi {(4) x %20}	190.000	94.000
(6) Vergi Sonrası Kâr {(1) - (5)}	810.000	426.000
(7) Birinci Tertip Yedek Akçe {(6) x %5}	40.500	21.300
(8) Birinci Temettü (4.000.000 x %5)	200.000	200.000
(9) Geçmiş Yıl Zararları	200.000	200.000
(10) Olağanüstü Kâr (İlave kâr kullanımı)	-	50.000
(11) Dağıtılabilir Kâr {(6) - (7) - (8) - (9) + (10)}	369.500	54.700
(12) İkinci Tertip Yedek Akçe {(11) x %10}	36.950	5.470
(13) İkinci Temettü {(11) - (12)}	332.550	49.230
(14) Brüt Temettü {(8) + (13)}	532.550	249.230
(15) Nakdi Kâr Dağıtımını Stopajı {(14) x %15}	79.882,5	37.384,5
(16) Net Temettü {(14) - (15)}	452.667,5	211.845,5

Yukarıdaki dönem net karı dağıtım tablosunun “birinci varsayım” kısmında ortaklara ödenecek brüt kâr payı (temettü) tutarı 532.550 TL, gelir vergisi kesinti tutarı 79.882,5 TL, ortaklara ödenecek net kâr payı (temettü) tutarı ise 452.667,5 TL'dir. Hatırlanacağı üzere 20.07.2015'te yapılan kâr payı avansı dağıtım kaydında ortaklar lehine brüt 260.100 TL kâr payı avansı tahakkuk etmiş ve 39.015 TL gelir vergisi kesintisi yapıldıktan sonra ortaklara net 221.085 TL ödenmişti. Söz konusu avans ödemesi göz önüne alındığında 25.4.2016'da ortaklara ödenecek net temettü tutarı $452.667,5 - 221.085 = 231.582,5$ TL, gelir vergisi kesinti tutarı ise $79.882,5 - 39.015 = 40.867,5$ TL olarak dikkate alınacaktır.

Yine aynı tablonun “ikinci varsayım” kısmına bakıldığında ise ortaklara ödenecek brüt temettü tutarı 204.230 TL, gelir vergisi kesinti tutarı 30.634,5 TL, ortaklara ödenecek net kâr payı (temettü) tutarı ise 173.595,5 TL'dir. Görüldüğü üzere dönem sonu kârı dönem içinde dağıtılan kâr payı avansını karşılamada yetersiz kalmıştır. Buna göre brüt olarak $260.100 - 204.230 =$

55.870 TL daha kâra ihtiyaç duyulmuştur. Kâr Payı Avansı Dağıtım Hakkında Tebliğin 6. maddesinin (a) fıkrasında belirtildiği üzere böyle bir durumda önceki dönemlerde ayrılmış serbest yedek akçeler [10] kullanılacaktır. Bu bakımdan yukarıdaki tabloda ilave ihtiyaç duyulan 55.870 TL tutarındaki kâr payı için öncelikle 542 Olağanüstü Yedekler hesabındaki 50.000 TL'den kullanılmıştır. Burada dikkat edilmesi gereken husus 542 No.lu hesaptaki tutarın doğrudan dağıtım tabi tutulmamış olmasıdır. Bu tutar üzerinden öncelikle ikinci tertip yedek akçe hesaplanmış, ardından da kalan tutar üzerinden gelir vergisi hesaplanmıştır. Aşağıda bu durumu özetleyen bir tablo sunulmuştur:

		Net		Vergi		Brüt
(1)	Dönem içinde dağıtılan kâr payı avansı	:	221.085	+	39.015	= 260.100
(2)	Mahsup işleminde kullanılan kâr payı	:	(211.845,5)	+	(37.384,5)	= (249.230)
	- 2015 dönem sonu karı: 204.230					
	- Olağanüstü yedekler: 45.000					
(3)	Karşılanamayan kâr payı avansı {(1) - (2)}	:	9.239,5	+	1.630,5	= 10.870

Yukarıdaki tabloda görüldüğü üzere dönem sonu karı ve olağanüstü yedekler kullanıldığı halde dönem içinde dağıtılan kâr payı avansının 10.870 TL'lik kısmı karşılanamamıştır. Dolayısıyla bu tutarın geri çağırılması söz konusu olmuştur. Bilindiği üzere bu tür bir durumda transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç hükümleri uygulanmaktadır. Buna göre söz konusu tutar üzerinden ilk olarak kullanıldığı tarih olan 20.07.2015'ten başlamak üzere geri ödemenin yapıldığı tarihin kadar geçen süre için emsal faiz oranına göre faiz hesaplanacak (adatlandırma) ve faiz geliri olarak kaydedilecektir.

11	25.4.2016	Birinci Varsayım		İkinci Varsayım	
	542 Olağanüstü Yedekler	-		50.000	
	570 Geçmiş Yıllar Kârları	810.000		426.000	
	131 Ortaklardan Alacaklar		260.100		249.230
	331 Ortaklara Borçlar		231.582,5		-
	360 Ödenecek Vergi ve Fonlar		40.867,5		-
	540 Yasal Yedekler		77.450		26.770
	580 Geçmiş Yıllar Zararları		200.000		200.000
	<i>Dönem karı dağıtımı ve kâr payı avansının mahsup edilmesi</i>				

Kurumlar Vergisi beyannamesinin vergi dairesine verilmesi durumunda aşağıdaki kayıt yapılır:

12	25.4.2016	Birinci Varsayım		İkinci Varsayım	
	370 Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları	190.000		94.000	
	371 Dönem Kârının Peşin Ödenen Vergi ve Diğer Yükümlülükleri		180.000		94.000
	360 Ödenecek Vergi ve Fonlar		10.000		-
	<i>Kurumlar Vergisi beyannamesinin vergi dairesine verilmesi</i>				

Kurumlar Vergisi'nin vergi dairesine ödenmesi durumunda aşağıdaki kayıt yapılır:

13	31.4.2016	Birinci Varsayım		İkinci Varsayım	
	360 Ödenecek Vergi ve Fonlar	10.000		-	
	102 Bankalar		10.000		-
	<i>Kurumlar Vergisinin vergi dairesine ödenmesi</i>				

31.4.2016 tarihi itibarıyla her iki varsayıma göre hesap bakiyeleri

Hesaplar	Birinci Varsayım		İkinci Varsayım	
	Borç	Alacak	Borç	Alacak
131 Ortaklardan Alacaklar	-	-	10.870	-
136 Diğer Çeşitli Alacaklar	-	-	86.000	-
331 Ortaklara Borçlar	-	231.582,5	-	-
360 Ödenecek Vergi ve Fonlar	-	67.867,5	-	-
540 Yasal Yedekler	-	197.450	-	146.770
542 Olağanüstü Yedekler	-	50.000	-	-

Görüldüğü üzere 131 No.lu hesap 10.870 TL borç bakiyesi vermektedir. Bu tutar kâr payı avansından geri çağrılacak olan tutardır.

V. SONUÇ

Kâr belli bir dönemde işletme faaliyetleri sonucunda sağlanan gelirler ile bu gelirlerin elde edilmesi sırasında ortaya çıkan giderler arasındaki olumlu farktır. Kârın bir başka tanımı da “dönem sonu özkaynaklar ile dönem başı özkaynaklar arasındaki farka işletmeden çekilen değerlerin eklenip yatırılan değerler bu farktan çıkarıldığında oluşan pozitif tutar” şeklindedir. Kâr payı dönemde oluşan kârın her bir hissedarın payına düşen kısmı ifade etmektedir. Kâr payının hissedarlara fiilen ödenmesi halinde ise ödenecek kâr payı adını alır.

Normal şartlarda şirketler bir dönemin karını dağıtmak istediklerinde o dönemin bitmesini beklemelidir. Nitekim anonim şirketlerde her yıl mart ayına kadar toplanmak zorunda olan genel kurulda mali tabloların onaylanıp karın ne şekilde değerlendirileceği karara bağlanır. Dolayısıyla bir dönemde oluşan karın dağıtımını yapılacaksa o dönemin sona ermesi ve genel kurulun toplanması gerekmektedir. Ancak SPK mevzuatına tabi halka açık şirketlerde olduğu gibi genel kurul alacağı bir kararla ara dönemlerde oluşan kardan avans verilmesine dair yönetim kuruluna yetki verebilir. Buna göre halka açık şirketler ara dönemlerde oluşan kardan hissedarlara avans olarak ödeyebilir. Yılı sonu geldiğinde ise ara dönemlerde ödenen kâr payı avansları kesinleşen kardan mahsup edilir.

Kâr payı avansı uygulaması Türkiye’de ilk defa 13.11.2001 tarihli ve 24582 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Sermaye Piyasası Kanununa Tabi Olan Halka Açık Anonim Ortaklıkların Temettü ve Temettü Avansı Dağıtımında Uyacakları Esaslar Hakkında Tebliğ (Seri: IV, No: 27) ile resmîyet kazanmıştır. Daha sonra kurum söz konusu tebliği kaldırarak yerine 23.1.2014 tarih ve 28891 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Kâr Payı Tebliğini (Seri: II, No: 19.1) getirmiştir. 2011 6762 Sayılı TTK’nin yasalasmasıyla birlikte ara dönem karı üzerinden avans verme hakkı SPK’ye tabi olmayan halka kapalı şirketlere de verilmiştir. Bu alanda tebliğ düzenleme yetkisi Gümrük ve Ticaret Bakanlığındadır. Söz konusu Bakanlık 9.8.2012 tarihli ve 28379 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Kâr Payı Avansı Dağıtım Hakkında Tebliğini yürürlüğe sokmuştur. Kâr payı avansının hesaplanmasında iki tebliğ arasında önemli bir farklılık yoktur. Her iki tebliğde de kâr payı avansının nasıl hesaplanacağı, yönetim kurulunun sorumlulukları gibi konulara yer verilmiştir. SPK tebliğinde halka açık şirketler TMS/TFRS hükümlerine tabi oldukları için hesaplanan vergi yasalara göre hesaplanan vergiden farklılık gösterebilmektedir. Ancak halka açık olmayan şirketlerde böyle bir durum söz konusu değildir.

Bağımsız denetime tabi olup TMS/TFRS uygulamayan işletmeler için 11.12.2015 tarihine kadar Kamu Gözetim Kurumu tarafından kamuoyu görüşüne sunulan ve henüz taslak halinde olan Yerel Finansal Raporlama Çerçevesinin yasalasması halinde halka açık olmayan şirketlerde de yasalara göre hesaplanan vergiler arasında farklılık ortaya çıkacağı öngörülmektedir.

Kâr payı avans ödemesinde üç vergisel boyuttan söz edilebilir. Birincisi kâr payı avansının ödenmesi esnasında yapılan % 15 oranındaki gelir vergisi kesintisidir. İkincisi dönem sonu kârının kâr payı avansını karşılaması halinde geri çağrılan kısmın KVK’nın 13’üncü maddesi

uyarınca “transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç” hükümlerine tabi tutularak adlandırma yapılmasıdır. Kâr payı avansının karşılanmaması temel olarak ya dönem sonu karının düşük çıkması ya da dönemin zararlı sonuçlanması halinde öncelikle söz konusu olmaktadır. Dönem karının yetersiz olması halinde tebliğ hükümlerine göre önceki dönemlerde ayrılan serbest yedek akçeler de mahsup edilebilecektir. Mahsup sonrası yine de karşılanmayan kâr payı avansı varsa geri çağrılacaktır. Şayet dönem zararlı sonuçlanmışsa şu durumda öncelikle genel kanuni yedek akçeler ve serbest yedek akçeler zararın mahsubunda kullanılacaktır. Mahsup sonrası artan kısım olursa da kâr payı avansından mahsup edilecektir. Karşılanmayan kısım olursa da geri çağrılacaktır. Üçüncüsü yine kâr payı avansının geri çağrılması halinde başlangıçta yapılan gelir vergisi kesintisinin hissedarlar tarafından iade alınması durumudur.

Kâr payı avansının geri çağrılan kısmının transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç çerçevesinde değerlendirilmesi Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile düzenlenmiştir. 1 seri No.lu tebliğde kâr payı avansının örtülü kazanç hükümlerine tabi tutulmayacağı ancak karın düşük çıkması ya da zarar olması halleri dışında geri çağrılan kâr payı avansının tabi tutulacağı belirtilmiştir. 6 seri No.lu tebliğde ise bu istisnalar kaldırılarak herhangi bir şekilde geri çağrılan kâr payı avansı örtülü kazanç kapsamına alınmıştır. 7 seri No.lu tebliğde ise sadece ilgili mevzuata göre geri çağrılan kâr payı avansına örtülü kazanç hükmü uygulanacağı belirtilmiştir. Böylelikle dönem karının zararlı sonuçlanması ya da karın düşük çıkması halinde serbest yedek akçeler ve/veya genel kanuni yedek akçelerin mahsup edilmesinin önü açılmıştır.

Bu çalışmada halka açık olmayan şirketler baz alınarak Kâr Payı Avansı Dağıtım Hakkında Tebliğde belirtilen hesaplama ilkelerine göre örnek geliştirilmiş ve muhasebesel durumu ele alınmıştır. Buna göre kâr payı avansı hesaplanmış ve gelir vergisi kesintisi de dikkate alınarak hissedarlara fiilen ödenmiştir. Örnekte kâr payı avansının ödendiği yılın sonunda oluşan kara ilişkin iki varsayımda bulunulmuştur. Birinci varsayımda dönem karı ara dönemde ödenen kâr payı avansını tamamen karşılamakta ve fazlalık oluşmaktadır. İkinci varsayımda ise dönem karı düşük çıkmakta ve serbest yedek akçeler devreye sokulmuş ancak yine de yeterli gelmemiştir. Dolayısıyla kâr payı avansının bir kısmının geri çağrılması gündeme gelmiştir.

Yararlanılan Kaynaklar

- [1] Koca, Aydın. (2013). Avans Kâr Payı Dağıtımının Esasları ve Vergilendirilmesi, Mali Çözüm Dergisi, Mayıs-Haziran (191-204)
- [2] Yılmaz, Erdal. (2014) .“Halka Açık Olmayan Sermaye Şirketlerinde Kâr Payı Avansının Dağıtılması, Muhasebeleştirilmesi ve Vergilendirme Boyutu.” Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi /Journal of Accounting & Taxation Studies (JATS) 7.1 .(17-30)
- [3] Maliye Bakanlığı, Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1), 30.12.2012 tarih ve 28513 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Tebliğler/5520/5520_genteb1_tum.pdf

- [4] Maliye Bakanlığı, Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 6), 05.05.2012 tarih ve 28283 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan, <http://www.gib.gov.tr/node/87450>
- [5] Maliye Bakanlığı, Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 7), <http://www.gib.gov.tr/node/87369>
- [6] Gümrük ve Ticaret Bakanlığı, Kâr Payı Avansı Dağıtımını Hakkında Tebliği, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/08/20120809-20.htm>
- [7] SPK, Kâr Payı Rehberi, <http://www.spk.gov.tr/displayfile.aspx?action=displayfile&pageid=986&fn=986.pdf&submenuheader=-1>
- [8] Çatıkkaş, Özgür .(2015). Özkaynaklar , Cemal İbiş (Ed.) İşletmelerde Vergi (Usul) İncelemeleri ve Muhasebe Uygulamaları içinde (479-508). İSMMMO Yayınları, İstanbul.
- [9] 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.193.pdf>
- [10] Bakınız TTK 521., 522. ve 523. maddeler ; 6102 Sayılı TTK, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.6102.pdf>



Özgür ÇATIKKAŞ - ozgurcatikkas@marmara.edu.tr

Doç. Dr. Özgür Çatıkkaş started his academic career as a research assistant at Marmara University in 2000. He got his Ph.D. in 2005. He worked as a assistant principal at Marmara University Institute of Banking and Insurance in 2011-2012. At the end of 2012, he was assigned as a assistant principal to Marmara University School of Banking and Insurance. In 2015, he was appointed as a principal to Marmara University School of Banking and Insurance and continues to serve as a principal today. He got his associate professor degree in 2012 and he has several studies in the field of accounting.



Neşe ÇOBAN ÇELİKDEMİR - ncoban@marmara.edu.tr

Assistant Professor Neşe Çoban Çelikdemir was graduated from the department of Banking, Marmara University School of Banking and Insurance. She began her professional career as a research assistant in Marmara University, School of Banking and Insurance. In 2003, she finished her masters in the field of An Evaluation About the Effectiveness of External Reporting in Banks, in Marmara University Institute of Banking and Insurance. In 2009, she completed her Ph.D level in the Department of Accounting and Finance, Marmara University, Institute Social Sciences. The designation of her thesis was “Solvency of Insurance Companies, European Union Practice (Solvency II) And Evaluation For Turkey”. She is currently employed as a lecturer in Marmara University, School of Banking and Insurance, Her resarch interests include accounting, insurance and banking.



Ayhan YATBAZ - ayhan.yatbaz@cbu.edu.tr

Research assistant Ayhan Yatbaz was graduated from the department of Accounting and Finance Teaching, Gazi University Faculty of Commerce and Tourism Education in 2009. He began his professional career as a research assistant in Manisa Celal Bayar University, School of Applied Sciences. In 2013, he finished her masters in the field of Financing of Small and Medium Enterprises (SMEs) through Initial Public Offering (IPO): Growing Companies Markets (GCMs), in Gazi University Institute of Social Sciences. In 2013, he began his Ph.D level in the Department of Banking, Marmara University, Institute of Banking and Insurance. He is currently employed as a research assistant in Manisa Celal Bayar University, School of Applied Sciences. His resarch interests include accounting and banking.

