

Yeni Vergilendirme Rejimi Çerçevesinde

***SERMAYE
ŞİRKETLERİNDE
KÂR DAĞITIMI***

Nazmi KARYAĞDI
Hesap Uzmanı

Müjgan KARYAĞDI
Danıştay Tetkik Hakimi

TÜRMOB YAYINLARI- 126

ANKARA - 2000

Sirküler Rapor Serisi

Seri No : 2000 - 13

Dizgi - Düzenleme

TÜRMOB
Basın -Yayın Servisi

Sirküler Rapor kitaplarında yer alan yazılarda ileri sürülen görüşler yalnızca yazarlarına aittir. Yayıncı kuruluş TÜRMOB'u bağlamaz.

ÖNSÖZ

Muhasebecilik, Mali Müşavirlik mesleğinin temeli, hiç kuşku yoktur ki bilgi ve birikime dayanmaktadır. Mesleki gelişimin yolu da sürekli mesleki eğitimden geçmektedir. Mesleki eğitime katkı sağlaması ve uygulamacılara yol göstermesi amacıyla yayınlamaya başladığımız **Sirküler Rapor serisi** bu amacımıza ulaşmada oldukça önemli bir fonksiyon üstlenmiştir.

Geçtiğimiz bir yıllık dönemde **Sirküler Rapor serisi** meslektaşlarımızın ve stajyerlerimizin büyük takdirini toplayarak, yoğun bir ilgiyle karşılanmıştır. Böylesi geniş bir talebi karşılama uğraşımız devam ederken, eğitim serisinin sürekli hale gelmesi yönünde talepleri karşılamak için çalışmalarımızı aralıksız sürdürmekteyiz.

Sirküler Rapor kitaplarımız bir okuma komisyonu tarafından incelendikten sonra basılarak sizlerin istifadesine sunulmaktadır.

Siz değerli meslektaşlarımızın ve stajyerlerimizin beğeni ve takdirini toplayacağına inandığımız 2000-13Seri Numaralı bu kitabı; Hesap Uzmanı Nazmi KARYAĞDI ve Danıştay Tetkik Hakimi Müjgan KARYAĞDI tarafından hazırlanan “**Yeni Vergilendirme Rejimi Çerçevesinde SERMAYE ŞİRKETLERİNDE KÂR DAĞITIMI**” isimli eser oluşturuyor. Bu çalışma bir kaynak kılavuz niteliğinde olup konuyu örnekleri ile açıklamaktadır.

Kitabın, meslek camiamıza ve uygulamacılara faydalı olmasını diliyorum. Eğitim serimize gösterilen ilgi ve destekten dolayı meslektaşlarımıza ve stajyerlerimize teşekkürlerimi sunarım.

Uğur BÜYÜKBALKAN
Genel Sekreter

İÇİNDEKİLER

GİRİŞ.....	1
I. KÂRIN TANIMI.....	1
II. LİMİTED ŞİRKETLERDE KÂR DAĞITIMI.....	6
III. SERMAYESİ PAYLARA BÖLÜNMÜŞ KOMANDİT ŞİRKETLERDE KÂR DAĞITIMI.....	8
IV- ANONİM ŞİRKETLERDE KÂR DAĞITIMI.....	9
V- KÂR DAĞITIM TABLOSU.....	10
VI- TÜRK TİCARET KANUNU, SERMAYE PİYASASI KANUNU VE TEK DÜZEN HESAP PLANI ÇERÇEVESİNDE KÂR DAĞITIM TABLOSU VERİLERİ....	14
A- Dönem Kârının Dağıtımı.....	14
a- Dönem Kâr	14
b- Ödenecek Vergi ve Yasal Yükümlülükler	14
c- Geçmiş Yıllar Zarar.....	14
d- Birinci Tertip Yasal Yedek Akçe	15
e- İşletmede Bırakılması ve Tasarrufu Zorunlu Yasal Fonlar ..	18
f- Ortaklara Birinci Temettü	19
g- Personele Temettü	22
h- Yönetim Kuruluna Temettü.....	25
ı- Ortaklara İkinci Temettü	26
j- İkinci Tertip Yedek Akçe.....	26
k- Statü Yedekleri	28

I- Olağaniüstü Yedekler (Dağıtılmamış Kârlar).....	28
m- Diğer Yedekler	28
n- Özel Fonlar.....	29
B- Yedeklerden Dağıtım.....	29
a- Dağıtılan Yedekler.....	30
b- II'nci Tertip Yasal Yedekler.....	30
c- Ortaklara Pay	30
d- Personele Pay	30
e- Yönetim Kuruluna Pay.....	30
C- Hisse Başına Kâr	30
D- Hisse Başına Temettü	31

VII- 4369 SAYILI KANUN SONRASINDA KÂR

DAĞITIMI VE VERGİLENDİRİLMESİ.....	31
1- Üzerinden Vergi Tevkifatı Yapılmış Olan Geçmiş Yıl Kârlarının Dağıtımı.....	33
2- Üzerinden Hem Kurumlar Vergisi Hem de Gelir Vergisi Tevkifatı Yapılmamış Geçmiş Yıl Kazançlarının Dağıtımı....	34
3- 1999 Hesap Dönemi Kârından Dağıtılan Tutar İçindeki İstisnaya İsbet Eden Kısımın Hesaplanması.....	35
4- Zararlı Kurumlarda İstisnalar ve İndirimler Üzerindeki Tevkifat Uygulaması.....	38
5- Kârın Sermayeye İlavesi ve Buna Bağlı Olarak Bedelsiz Hisse Senedi Dağıtılması Durumunda Tevkifat ve Beyan.....	39
6- Dağıtılmasına Karar Verilen Kâr Paylarının Brüt ya da Net Tutarlarının Pay Sahiplerine Açıklanması.....	41
7- Dar Mükellef Kurumlarda G.V.K.'nun 94/6-b Maddesi Uyarınca Yapılan Tevkifat.....	41
8- G.V.K.'nun 94/6-b Maddesi Uyarınca Yapılan Tevkifatın Beyanı ve Ödenmesi.....	42

GİRİŞ

4369 Sayılı Kanun'la vergi yasalarında oldukça büyük hacimde değişiklikler yapılmıştı. Bu değişiklikler içinde yer alan kurum kazancı üzerinden yapılan kurumlar vergisi uygulaması ve G.V.K.'nun 94/6-b maddesi uyarınca yapılması gereken gelir vergisi tevkifatı bu çalışmamızda ana hatlarıyla irdelenmeye çalışılmıştır

Çalışmamızda öncelikle sermaye şirketlerinde kâr dağıtımı konusu Türk Ticaret Kanunu ve Sermaye Piyasası Kanunu hükümleri çerçevesinde kısaca irdelenecek ardından 4369 Sayılı Kanun'la kâr dağıtımına ilişkin yapılan vergisel düzenlemeler ve bu düzenlemeler sonucu ortaya çıkan sorunlar ve çözüm önerileri ortaya konulmaya çalışılacaktır

I. KÂRIN TANIMI

İşletmelerin bir yıllık faaliyetleri sonucunda performanslarını ortaya koyan en önemli gösterge o işletmenin kârıdır. Kâr, piyasadaki ekonomik oluşumlardan etkilenebildiği gibi işletme politikalarından da oldukça fazla etkilenmektedir.¹

Belli bir hesap dönemi sonunda elde edilen satış hasılatı ile bu hasılatla ilişkin maliyet ve giderler arasındaki olumlu farkı kâr olarak tanımlamak mümkün olduğu gibi, işletmenin ilgili hesap dönemi sonundaki öz sermayesinin aynı hesap dönemi başındaki öz sermayesi ile karşılaştırılması sonucu tespit edilen olumlu fark olarak da tanımlamak mümkündür. Gelir Vergisi Kanunu'nun 38'inci maddesinde belirtilen ikinci tanımdan (aynı zamanda kârın tespit yöntemi) gidildiğinde kâr, dağıtılan kârlar veya işlet-

1- Kâr dağıtımı konusunda daha ayrıntılı bilgi için yazarın Hesap Uzmanları Demeği yayınları arasında çıkan "Türk Ticaret Kanunu, Sermaye Piyasası Kanunu, Kurumlar ve Gelir Vergisi Kanunu Kapsamında KR DAĞITIMI" isimli eserine bakınız

me sahip veya sahipleri tarafından işletmeden çekilen kıymetlerin ilavesi ve işletme sermayesine ilave edilen kıymetlerin düşülmesi halinde dönem başı özsermayesinde meydana gelen artışlara eşittir.

Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri uyarınca bir hesap döneminin kârını "(Net Satışlar + Diğer Gelirler) - (Satışların Maliyeti + Faaliyet Giderleri + Diğer Giderler) = KAR" şeklinde ifade etmek mümkündür. Ticari kâr da denilen bu kârdan ödenmesi gereken vergi düşüldükten sonra bulunan kâra, "Dağıtımdan Önceki Kâr" denilmektedir²

Birbirinden farklı gibi görünse de her iki tanımdan ulaşılabilecek sonuç aynıdır. Bununla birlikte kârın tutar olarak farklı sonuçlar verdiği durumlar da sözkonusudur. Bilhassa ticaret hukuku ile vergi hukuku ilkeleri arasındaki farklılıklar bu sonucun doğmasına neden olmaktadır

Gerek ticaret hukukunun gerekse vergi hukukunun kârın tespiti ve bilançonun oluşumunda dayandıkları ortak temel, değerlemedir. Değerlemede, indirilmesi kabul edilmeyen giderlerde, gizli yedek akçelerde, amortisman ve kârşılık ayrılmasında... farklı olabilecek vergi hükümleri veya ekonomik sosyal amaçlarla bazı işletme gelirlerinin tamamen vergi dışı bırakılması veya kazançlarında indirim yapılmasının kabul edilmesi dolayısıyla vergi bilançosu (mali kâr) ticari bilançodan (ticari kâr) değişik bir görünüm arz edebilir.³

Bu farklılığa ilişkin en temel ifade G.V.K.'nin 38'inci maddesinde "Ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında, Vergi Usul Kanunu'nun değerlemeye ait hükümleri ile bu kanunun 40 ve 41'inci maddeleri hüküm-

2- Doç.Dr.Cengiz ERDAMAR, Anonim Ortaklıklarda Kârın Dağıtımını ve Vergilendirilmesi, İstanbul-1984, s.17

3- Prof.Dr. Yaşar KARAYALÇIN, Muhasebe İlkeleri, Kavramlar-İlkeler-Başlıca Sorunlar-Yeni Gelişmeler, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Yayın No:216, Ankara 1988, s.43

lerine uyulur." şeklinde belirtilmiştir. Öte yandan vergi hukuku ile ticaret hukuku arasındaki bu farklılığın yanı sıra ülkemiz gibi kronik enflasyonun yaşandığı ülkelerde enflasyonun işletmeler üzerindeki etkilerini gidermeyi amaçlayan muhasebe ilke ve teorileri de kârın farklılaşmasına neden olmaktadır. Nitekim 2 no.lu Türkiye Muhasebe Standardında⁴ da net bugünkü değer yöntemine göre değerlendirme yapabilme imkanı getiren hükümler yer almaktadır. Dolayısıyla önümüzdeki günlerde ticari kâr-mali kâr ayırımının yanısıra "enflasyondan arındırılmış kâr" ya da "düzeltilmiş kâr" kavramlarının da literatüre gireceği de beklenmesi gereken bir durumdur.

Ticari kâr, tek düzen hesap planı uygulamaları ve sermaye piyasası mevzuatı ile genel kabul görmüş muhasebe ilke ve standartları uyarınca tutulan bir muhasebe sisteminde dönem sonunda ortaya çıkan kârdır, dönem kârıdır

Mali kâr ise, üzerinde kurumlar vergisinin hesaplanacağı, V.U.K. değerlendirme hükümleri ile kanunen indirimi kabul edilen ve/veya edilmeyen giderlerin, indirim ve istisna kazanç unsurlarının dikkate alındığı safi kurum kazancıdır

Ticari kârdan mali kâra ulaşabilmek için:

1- Dönem kârının ait olduğu dönemde şirket varlıkları V.U.K.'nin değerlendirme ölçülerinden farklı ölçülere göre değerlendirilmişse (T.T.K. veya S.P.K.'na göre), değerlemeden dolayı saptanacak farkın dönem kârına yansıtılması gerekir Bu fark duruma göre ilave ya da indirim şeklinde olabilecektir.

4- Türkiye Muhasebe Standartları 1997, TMUDESK, TÜRMOB Yayın No:32, s.23-37

2- Dönem kârından indirilmiş olmakla birlikte vergi yasalarının indirimi- ne izin vermediği giderler varsa, bu giderler saptanarak dönem kârına ila- ve edilecektir.

3- Vergi yasalarınca vergi dışı tutulan unsurlar varsa (istisna ve indirim- ler), bunlar da dönem kârından indirilecektir.⁵

Genel bir ifadeyle sermaye şirketlerinin pay sahiplerine dağıtacakları kâr, ticaret hukuku ilkelerine göre tespit edilen kârdır. Kâr dağıtım kararının ve rilebilmesinin ilk koşulu, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri doğrultu - sunda düzenlenmiş bir bilanço'ya göre kâr elde edilmiş olması ya da önce- ki yıllar kârından bu amaç için kullanılacak yedek akçelerin bulunma- sıdır (T.T.K. Md.469/2- 470) Eğer bir hesap döneminde zarar meydana gelmişse, bu zarar kapatılmadığı sürece kâr dağıtımına karar verilemez.

T.T.K.'nin 466'ncı maddesinde belirtilen safi kâr kavramının tanımına adı geçen Kanun'da rastlamak mümkün değildir. Buradaki safi kâr kavramı bilanço'da yer alan ticari kâr mıdır yoksa bu ticari kârdan ödenmesi gere- ken vergiler düşüldükten sonra kalan kâr mıdır? Kanun'da bu konuda açık bir hüküm olmamasına karşın bugün uygulamada safi kârın mali yüküm- lülükler indirildikten sonra kalan kâr olduğu şeklinde bir görüş hakimiyet kazanmış durumdadır. Dönem kârı ya da bir başka ifadeyle ticari kâr, iş - letme ve muhasebe ilkeleri çerçevesinde tespit edilmiş kârdır. Safi kârın tespitinde vergi ve diğer yasal yükümlülüklerin tespitinde Vergi Usul Ka- nunu'nun değerlemeye ilişkin hükümleri, kurum kazancının tespitinde in- dirimi kanunen kabul edilen veya edilmeyen giderlerin, indirim ve istisna kazanç unsurlarının gözönünde bulundurulması gereklidir

Bu durumda dönem kârından ödenmesi gereken vergiler ve diğer yasal

5- İslam ÇANKAYA, Dönem Kârının Vergilendirilmesi, Dağıtım-Muhasebesi, Aralık 1995, s.145

yükümlülükler indirildikten sonra kalan tutar safi kârı vermektedir. Dağıtılabilir kârı tespit edebilmek için safi kârdan geçmiş yıl zararları ile ayrılması zorunlu olan yedek akçelerin de indirilmesi gerekir.

Genel kabul görmüş ilkelere göre kâr dağıtımına konu olabilecek kalemler şunlardır:⁶

- 1- Son hesap döneminde elde edilen safi kâr,
- 2- Önceki dönemlerde elde edilmiş kârlardan dağıtılmayan kısımlar
- 3- Kâr dağıtımına istikrar kazandırmak amacıyla ayrılan yedek akçeler
- 4- Belli bir amaca tahsis edilmemiş olağanüstü yedek akçeler,
- 5- İhtiyari yedek akçelerden dağıtılması mümkün olan kısım.

Esas sözleşmede aksine bir hüküm olmadığı sürece, kural olarak dağıtılacak kâr, ortakların sermaye taahhütlerine karşılık yapmış oldukları ödemelerle bağlıdır. Bu durum T.T.K.'nin 455'inci maddesinde " Her pay sahibi, kanun ve esas mukavele hükümlerine göre pay sahiplerine dağıtılmaya tahsis olunan safi kazançta, payı nispetinde iştirak hakkına sahiptir." şeklinde ifade edilmekle beraber 456'ncı madde de "Esas mukavelede aksine bir hüküm yoksa kazanç ve tasfiye payları esas sermayeye mahsuben ortağın şirkete yaptığı ödemelerle mütenasiben hesap ve tespit olunur" diye hükmedilmiştir.

Diğer taraftan T.T.K.'nin 385'inci maddesi pay sahiplerinin kâr payı hakkını kazanılmış bir hak olarak ifade etmiş ve pay sahiplerinin sahip olduk-

6- Rüştü ERİMEZ, Şirketlerde Kâr Dağıtımı ve Yedek Akçeler, İstanbul 1976, s.134

ları bu müktesep haklarda rızaları olmaksızın genel kurul tarafından hiç bir değişikliğin yapılamayacağı da hükmolunmuştur. Bir başka ifadeyle kâr payı sahibinin rızası olmaksızın kâr payı hakkı kendilerinden geri alınamaz ve bu haklarla ilgili olarak esas mukavelede herhangi bir değişiklik yapılamaz.

Kısaca belirtmek gerekirse sermaye şirketlerinde kâr dağıtım, T.T.K.'nda yer alan ve birazdan etraflıca değinilecek olan yasal hükümlerin yanı sıra esas sözleşme hükümleri ile ortaklar genel kurulu veya genel kurul kararı ile gerçekleşmektedir.

Çalışmamızın bundan sonraki bölümünde sermaye şirketlerinde kâr dağıtım konusuna genel hatlarıyla değinilecek ve kâr dağıtım tablosu çerçevesinde konu somuta indirgenerek anlatılmaya çalışılacaktır

II- LİMİTED ŞİRKETLERDE KÂR DAĞITIMI

T.T.K.'nın 533'üncü maddesi hükmüne göre şirket sözleşmesinde aksine hüküm bulunmadığı sürece ortaklar, sermaye koyma borçlarını yerine getirdikleri oranda, yıllık bilançoya göre elde edilen safi kârdan pay alırlar

Limited şirketin esas sermayesi anonim şirketin esas sermayesinin aksine birbirine eşit, birbirinden bağımsız, her biri pay sahipliği mevkiini ifade eden paylara değil, ortak sayısına bölünmüştür Diğer taraftan devredilmesi mümkün olan ortaklık payı hakkında tanzim edilecek senetler kıymetli evrak vasfını haiz olmayıp sadece bir ispat vasıtası sayılırlar(T.T.K. Md-518)

Limited şirketlerde kâr dağıtım şekli ve zamanına ortaklar genel kurulu

karar verir. Ortaklar genel kurulunun bu yetkisini başka bir organa devretmesi mümkün değildir.

Kâr payının tespitinde anonim şirketlere ait ilkeler geçerlidir. Anonim şirketlerin bilanço ve yedek akçeleri hakkındaki yasal düzenlemelerin limited şirketlerde de uygulanması T.T.K.'nun açık hükmüdür. Bu nedenle bu konulara anonim şirketlerde kâr dağıtım bahsinde değineceğimiz için bu bölümde kâr dağıtım uygulamasında limited şirketlerin anonim şirketlere göre farklılık içeren durumları anlatılmaya çalışılmıştır.

Yukarıda da belirtildiği üzere yasal yedekler başta olmak üzere T.T.K.'nun koymuş olduğu amir hükümlere aykırı olmamak kaydıyla kârın dağıtım ortaklık sözleşmesi ve ortaklar kurulu kararı ile serbestçe belirlenebilir.

T.T.K.'nun 533'üncü maddesinde belirtildiği üzere limited şirketlerde kârın esas sermaye payının ödenmiş tutarına göre dağıtılması gerekmekte ise de şirket sözleşmesine aksine bir hüküm konulmak suretiyle sermaye borçları yerine getirilmeden kâr payı almak mümkündür.

Genel kurulun kâr payının dağıtılmasına karar vermesiyle birlikte ortakların, "mutlak ve gayri kabili rücu" bir alacak hakları doğar. Kâr payından doğan alacakların talep hakkı, genel kurul kararı tarihinden itibaren beş yıllık zamanaşımına tabidir. Şirketin kâr payını ödemediği tarihten itibaren, ortakların gecikme faizi talep etme hakları vardır⁷.

Diğer taraftan T.T.K.'nun 533'üncü maddesi uyarınca ortakların esas sermaye payları için faiz verilmesi de mümkün değildir.

7- Şükri KIZILOĞLU-Saygın EYÜPGİLLER, Şirketler Muhasebesi, Vergilendirilmesi, Hukuku ve Mevzuatı, Yaklaşım Yayınları, Ankara 1994, s. 50

III- SERMAYESİ PAYLARA BÖLÜN MÜŞ KOMANDİT ŞİRKETLERDE KÂR DAĞITIMI

Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler, Türk Ticaret Kanunu'nun 475'inci maddesinde tanımlanmıştır Buna göre; "Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket, sermayesi paylara bölünen ve ortaklarından bir veya bir kaç şirket alacaklılarına karşı bir kolektif şirket diğerleri bir anonim şirket ortağı gibi mesul olan şirkettir." şeklinde tanımlanmıştır

T.T.K.'nda sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler hakkında ayrıntılı düzenlemelere gidilmemiş, anonim şirketlere atıf yapmakla yetinilmiştir. Ticaret hukuku uygulamalarında anonim şirketlerin bir türü olarak sınıflandırılan sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde istisnai haller dışında anonim şirkete ait hükümler uygulanacaktır⁸

- Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirketlerde Vergilendirme-ye İlişkin Özel Bir Durum:

Diğer sermaye şirketleri gibi sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler de kurumlar vergisi mükellefidirler. Ancak kurumlar vergisi, kurum kazancından komandite ortağın kâr payı düşüldükten sonra kalan safi kâr üzerinden alınır G.V.K.'nun 37'nci maddesinin 3'üncü fıkrası hükmü uyarınca sermayesi paylara bölünmüş komandit şirkette komandite ortakların ortaklık kârından aldıkları paylar şahsi ticari kazanç hükmündedir Bu nedenle de komandite ortağın payına isabet eden kısım komandite ortak nezdinde ticari kazanç olarak gelir vergisine tabi olacaktır.

Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirkette kâr dağıtımında öncelikle

8- POROY. (ÇAMOĞLU, TEKİNEL), a.g.e., s.778

sözleşmede belirlenmiş olan hükümler dikkate alınır.

Yasal olarak sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler yedek akçe ayırmak zorunda değildir. Bu konuda sözleşmede bir hüküm varsa ya da genel kurul tarafından dönem kârından yedek akçe ayrılacağına ilişkin bir karar alınmışsa yedek akçe ayrılabilir.

IV- ANONİM ŞİRKETLERDE KÂR DAĞITIMI

T.T.K.'nun 469'uncu maddesinde hükmolunduğu üzere yasal ve ihtiyari (isteğe bağlı) yedek akçelerle esas sözleşme hükmünce ayrılması gerekli paralar safi kârdan ayrılmadığı sürece kâr payı dağıtılamaz.

Anonim şirketlerde bir hesap dönemi sonunda tespit edilen safi kârın dağıtılıp dağıtılmaması, eğer dağıtılabilecekse ne zaman ve ne şekilde dağıtılacağı hususunda genel kurul yetkilidir. Bu durum T.T.K.'nun 369'uncu maddesinin 2'nci bendinde "Şirketin bilanço ve kâr zarar hesabı ve kazancının dağıtılması hakkındaki tekliflerin tasdiki veya değiştirilecek (değiştirilen) şekilde kabul yahut reddi" genel kurul gündemine konulacak konular olarak belirtilmek suretiyle, bu yetkinin genel kurula ait olduğu ifade edilmiştir. Şirketin büyümesini ve gelişmesini temin veya gelecek yıllarda da belirli miktarlarda kâr payı dağıtımını istikrarını temin maksadıyla genel kurul T.T.K. ve esas sözleşmede belirtilen yedek akçeler dışında yedekler ayrılmasına karar verebilir.

Bilançoda yer alan dönem kârının dağıtılmasında yönetim kurulunun görevi, kârın dağıtım şekli konusunda kanun, esas sözleşme hükümleriyle genel kurulun yetkisi çerçevesinde dağıtım teklifini hazırlamaktan ibarettir.

Anonim şirketler T.T.K. ve esas sözleşmede hükmolunan ve aşağıda sıralanan tutarları kârdan ayırdıktan sonra ödenmiş sermayenin %5'i oranında

pay sahipleri için birinci temettü dağıtabilirler. Kârdan ayrılacak bu tutarlar şunlardır:

- İnci tertip kanuni yedek akçe (T.T.K. Md-466),
- Esas sözleşmeyle ayrılan yedek akçe niteliğindeki farklar(T.T.K. Md-467),
- Esas sözleşmeyle ayrılan ihtiyari yedek akçeler (T.T.K. Md-467)
- Esas sözleşme ile ayrılan müstahdem ve memurlar için yardım akçesi (T.T.K. Md-468).

Kâr dağıtımına ilişkin ilke ve kuralları daha somuta indigegebilmek amacıyla T.T.K. Sermaye Piyasası Kanunu, vergi mevzuatı ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerinde yer alan kurallara göre konu, 1 sıra no.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği 'nde yayımlanan "Kâr Dağıtım Tablosu" çerçevesinde kâr dağıtımını anlatılmaya çalışılacaktır

V- KÂR DAĞITIM TABLOSU

Tek düzen muhasebe sistemine uymak zorunda olan mükelleflerden bir 1998 yılı aktif toplamı 900 milyarTL' ni veya net satışları toplamı 2 trilyon TL.' ni aşan mükellefler, temel mali tabloların yanısıra ek mali tablolardan olan Kâr Dağıtım Tablosunu da düzenlemek zorundadırlar.⁹

Kâr dağıtım tablosu, işletmenin cari döneme ait ve/veya önceki döneme

9- Bu hadler 27.12.1998 tarih ve 23566 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan 7 sıra no.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği' nde tespit edilmiştir. 1999 yılına ilişkin olarak bu konuda herhangi bir belirleme yapılmamıştır

ait kârının nasıl ve nerelere dağıtılacağını gösteren bir tablodur

Kâr dağıtım tablosunun düzenlenme amacı, özellikle sermaye şirketlerinde dönem kârından, ödenecek vergilerin, ayrılan yedeklerin ve ortaklara dağıtılacak kâr paylarının açıkça gösterilmesi ve şirketlerin hisse başına kâr ile hisse başına temettü tutarının hesaplanmasıdır

Kâr dağıtım tablosu dört ana bölümden oluşur:

A- Dönem Kârının Dağıtımı,

B- Yedeklerden Dağıtım,

C- Hisse Başına Kâr,

D- Hisse Başına Temettü.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerinde kâr dağıtım tablosunun şekli aşağıdaki gibidir:

- KÂR DAĞITIM TABLOSU (BİN TL) :

A- DÖNEM KÂRININ DAĞITIMI	
1) DÖNEM KÂRI	
2) ÖDENECEK VERGİ VE YASAL YÜK. (-)	
NET DÖNEM KÂRI	
3) GEÇMİŞ YIL ZARARI (-)	
4) I.TERTİF YASAL YEDEK AKÇE	
5) İŞLETMEDE BİR.ZORUNLU YASAL FON.(-)	
DAĞITILABİLİR NET DÖNEM KRI	
6) ORTAKLARA BİRİNCİ TEMETTÜ(-)	
7) PERSONELE TEMETTÜ (-)	
8) YÖNETİM KURULUNA TEMETTÜ (-)	
9) ORTAKLARA İKİNCİ TEMETTÜ (-)	
10) İKİNCİ TERTİF YASAL YEDEK AKÇE (-)	
11) STATÜ YEDEKLERİ (-)	
12) OLAĞANÜSTÜ YEDEKLER (-)	
13) DİĞER YEDEKLER (-)	
14) ÖZEL FONLAR (-)	
B- YEDEKLERDEN DAĞITIM	
1) DAĞITILAN YEDEKLER (-)	
2) II.TERTİFYASAL YEDEKLER	
3) ORTAKLARA PAY	
4) PERSONELE PAY	
5) YÖNETİM KURULUNA PAY	
C- HİSSE BAŞINA KAR	
D- HİSSE BAŞINA TEMETTÜ	

Cari dönem ve önceki dönem verilerini de içeren kâr dağıtım tablosunun düzenlenmesinde 1 sıra no.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde gözönünde tutulması gereken dört husus sıralanmıştır Bunlar:

1- Kâr dağıtım tablosu; dönem kârından yapılan dağıtımla yedeklerden yapılan dağıtımını, ayrı ayrı gösterecek şekilde düzenlenir Kâr dağıtım tablosunda olağanüstü yedekler dağıtılmamış kârlar olarak ele alınmıştır Bu durumda yedeklerden yapılan bir kâr dağıtımını geçmiş yıl kârları ile birlikte düşünmek gereklidir.

Dönem kârından kasdın, gelir tablosunda vergi ve yasal yükümlülüklerden önceki kâr olduğu ifade edilmiştir. Buna göre dönem kârını "bilanço kârı" veya "cari yıl kârı" ya da "muhasebe kârı" olarak tanımlamak mümkündür.

2- Kâr dağıtım tablosu, ödenecek vergiler ve yasal yükümlülükler, ortaklara ödenecek I'inci ve II'nci temettüleri, ayrılan I'inci tertip ve II'nci tertip yasal yedek akçeleri, statü yedeklerini, olağanüstü yedekleri ve kârdan ayrılan özel fonları açıkça göstermelidir

3- Kâr dağıtım tablosu, ortaklık payının türlerine göre (adi ve imtiyazlı paylar) yapılan kâr dağıtımını açıkça göstermelidir

4- Katılma intifa senedi, kâra iştirakli tahvil ile kâr/zarar ortaklığı belgesi nedeniyle bu senet sahiplerine ödenen kâr paylarının da kâr dağıtım tablosunda gösterilmesi lazımdır

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde belirlenen kâr dağıtım tablosu, işletmede bir hesap dönemi sonunda oluşan ticari kârın esas sözleşme ve T.T.K. hükümleri doğrultusunda dağıtımını konusunda ilgililere ayrıntılı ve sağlıklı bilgi verilmesini amaçlamaktadır

**VI- TÜRK TİCARET KANUNU, SERMAYE PİYASASI KANUNU
VE TEK DÜZEN HESAP PLANI ÇERÇEVESİNDE KÂR
DAĞITIM TABLOSU VERİLERİ**

A- Dönem Kârının Dağıtımını :

a- Dönem Kârı :

Gelir tablosunda vergi ve yasal yükümlülüklerden önceki, "690 Dönem Kârı veya Zararı Hesabı"nın kâr bakiyesidir "590 Dönem Net Kârı" ile "370 Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları Hesabı"nın toplamı dönem kârı ile aynı anlam ve tutardadır

b- Ödenecek Vergi ve Yasal Yükümlülükler :

Dönem kârı üzerinden hesaplanan vergi ve diğer yasal yükümlülükleri kapsar. Bunlar Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 25'inci maddesi uyarınca hesaplanan kurumlar vergisi ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/6-b maddesi uyarınca hesaplanan gelir vergisi tevkifatı ve fon paylarıdır

Burada yer alan vergi ve diğer yasal yükümlülükler yukarıda yer alan dönem kârı (Ticari kâr veya bilanço kârı) üzerinden değil vergi kanunları uyarınca tespit olunan mali kâr (Matrah veya mali bilanço kârı) üzerinden hesaplanmaktadır

c- Geçmiş Yıllar Zararı:

Zararla kapanmış geçmiş dönem faaliyetlerinden gelen ve "580 Geçmiş Yıllar Zararları Hesabı"nda yer alan zararları ifade eder

d- Birinci Tertip Yasal Yedek Akçe :

Dönem kârı, pay sahiplerinin tercihlerine göre ya değişik amaç ve adlarla işletme içinde tutularak öz kaynaklara aktarılır ya da ilgililer arasında paylaşılır Genel olarak dönem kârının işletme içinde tutulan kısmı yedek akçe adını alır¹⁰ Yedek akçeler çeşitli amaçlarla şirketin safi kârından ayrılmış ortaklara dağıtılmamış kârlardır Diğer bir deyişle yedek akçe, işletme otofinsman yoluyla temin edilmiş olan ve üçüncü kişilerin, üzerinde herhangi bir hak iddia edemeyecekleri özkaynak unsurudur.

Yedek akçe ayırmanın amacı T.T.K.'nun 466'ncı maddesinin 3'üncü bendinde, meydana gelen zararın kapatılması ve işlerin iyi gitmediği zamanlarda işletmeyi idame ettirmek, işsizliği önlemek veya sonuçlarını hafifletmek olarak belirtilmiş ve ayrılan yedek akçelerin ancak bu amaçlarla genel kurul kararı ile kullanılabilceği ifade olunmuştur

K.V.K.'nun 24'üncü maddesinin 4'üncü bendi uyarınca da kurum kazancından indirimi kabul edilmeyen yedek akçeler başlıca iki kısma ayrılırlar:

1- Kanuni (zorunlu) Yedek Akçe,

2- İhtiyari Yedek Akçe (Esas sözleşmede yer alan statü ve genel kurul kararı ile ayrılan yedek akçeler)

Kanuni yedek akçeler T.T.K.'nun 466'ncı maddesinde düzenlenmiştir. Kanuni yedek akçeler her yıl safi kârdan I'inci ve II'nci tertip olarak ayrılır Kanuni yedek akçelerin olağan kaynağı safi kâr iken olağanüstü kaynağı ise emisyon primlerinden doğan kazanç (agio) ve iptal edilen pay senetlerinden elde edilen (ıskat kazancı) kazançlardır

10- KARAYALÇIN, a.g.e., s.112

T.T.K.'nun 466'ncı maddesinde hükmolunduğu üzere; hisse senetlerinin çıkarılmasında, çıkarılma masrafları indirildikten sonra itibari kıymetten fazla olarak elde edilen hasılatın "itfalara veya yardım ve hayır işlerine sarf edilmeyen kısmı" ile sermaye taahhüdünü yerine getirmeyen ortağın T.T.K. hükümleri gereğince iptal edilen pay senetlerinin bedellerine mahsuben yapılan ödemelerin bunların yerine çıkarılan senetlerden elde edilen hasılat noksanı kapatıldıktan sonra artan kısmın kanuni yedek akçelere ilave edilmesi gerekir.

Hem limited şirketler hem de anonim şirketler T.T.K.'nun 466'ncı maddesinin 1'inci bendi uyarınca, *her yıl safi kârın yirmide birini (yani % 5'ini) yedek akçe olarak ayırmak zorundadırlar. Bu zorunluluk, ödenmiş sermayenin beşte birine (yani % 20'sine) ulaşınca kadar devam eder.*

Türk Ticaret Kanunu'nda yedek akçenin safi kârdan ayrılacağı hükmolunmuş ancak açıkça safi kârın ne olduğu tanımlanmamıştır Bir görüşe göre 690 dönem net kârından vergi ve diğer yasal yükümlülükler indirildikten sonra varsa geçmiş yıllar zararları da indirilerek dönem safi kârı bulunur¹¹ Yedek akçeler de bu tutar üzerinden ayrılır

Bir başka görüşe göre 1'inci tertip yedek akçenin ayrılacağı safi kâr, bilanço kârından varsa geçmiş yıl zararı düşüldükten sonra kalan kısımdır¹²

Uygulamada rastlanılan bir diğer görüş ise safi kârın bilançodaki dönem kârı olduğu şeklindedir. Dolayısıyla bu görüşe göre 1'inci tertip yedek akçenin ayrılmasında bilançodaki dönem kârının esas alınması gerekmektedir.

11- KARAYALÇIN, a.g.e., s.117

12- Ünal TEKİNALP(Raha POROY, Ersin ÇAMOĞLU) Ortaklıklar ve Kooperatif Hukuku, İstanbul 1995, s.706

Son yıllarda safi kârın mali yükümlülükler düşüldükten sonra elde edileceği görüşü yaygınlık kazanmıştır Buna göre kanuni yedek akçenin üzerinden ayrılacağı safi kâr, vergiler çıkarıldıktan sonra kalan net kârdır Zira; ancak bu kâr, ticari bilanço'ya göre net safi bilanço kârını ifade etmektedir. Şirket açısından gider niteliğinde bulunan vergiler düşülmeden, brüt (gayrisafi) ticari kâr üzerinden ayrılarak kanuni umumi yedek akçe , T.T.K.'nun safi kârın bölünmesine ait tanzim şekline ve muhasebe tekniğine uygun düşmemektedir.¹³

Konuyla ilgili olarak Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı, Banka ve Kambiyo Genel Müdürlüğü'nün 4.9.1991 tarihli 622 sayılı tamimi de vergi sonrası kârın esas alınacağı yönündedir

469'uncu maddenin 1'inci fıkrasının açık hükmü dikkate alındığı takdirde, kanunen ayrılması zorunlu kanuni umumi yedek akçe gibi, anasözleşme gereğince ayrılan yedek akçelerle kanun ve anasözleşme gereğince ayrılan sair paralar da, vergileri çıkarılmış safi ticari kâr üzerinden gayri safi kârın bölüştürülmesinde ikinci sırayı (kademeyi) işgal etmekte ve üzerinden ayrılacağı kâr marjı da, kanuni yedek akçenin kâr marjının aynı olmaktadır.¹⁴

Eğer dağıtılabilecek kâr yoksa 1'inci tertip kanuni yedek akçe ayrılmaz. Cari dönemde geçmiş yıl kârlarının tamamı veya bir kısmı ile geçmiş yıllarda ayrılan yedek akçeler pay sahiplerine temettü olarak dağıtılmaya karar verilmişse, bu tutarlar dönem safi kârı kavramının dışında kalırlar Çünkü bu tutarlar daha önce daha önce yedek akçe ayırımında gözönüne alınmışlardır

Safi kârın tespitinde bir diğer sorun da geçmiş yıl zararları ile ilgilidir. Ye-

13- Yılmaz ULUSOY, Mukayeseli Şirketler, Ankara 1974, s.562

14- ULUSOY, a.g.e., s.563

dek akçelerin yasal kullanım alanlarından birisi zararların kapatılmasıdır. Firmalar geçmiş yıl zararlarını önceki yıllarda ayrılmış yedek akçelerden karşılayabilecekleri gibi cari yılın kârında da karşılayarak kapatabilirler. Eğer önceki yıllarda ayrılan yedek akçelerden kullanım yapılacaksa hangi tür yedek akçelerden bu işlem yapılacaktır. Bu ve buna benzer konularla ilgili olarak T.T.K.'nda herhangi bir düzenleme yer almamaktadır. O halde bu durum ancak şirket esas sözleşmesine hüküm konularak çözümlenebilecektir.

T.T.K.'nun temel ilkelerinden biri, şirketin mali bünyesini güçlendirmek ve şirketin geleceğini muhtemel rizikolara karşı mümkün olduğu kadar teminat altında tutmaktır. Bu durum ise gizli veya açık ihtiyatlar şeklinde bir kısım varlıkların dağıtılmayarak şirket bünyesinde bırakılmasını ifade etmektedir.

İnci tertip yedek akçe, ödenmiş sermayenin beşte birini buluncaya kadar ayrılmak zorundadır. Kanun, nominal sermayenin değil ödenmiş sermayenin hesaplamalarda esas alınması hükmünü getirmiştir. Esas sermayenin beşte biri aşıldığı takdirde aşan yedek akçeler "ihtiyari yedek akçe" olarak adlandırılırlar. Eğer yasal sınırı aşan tutarda yedek akçe ayrılması esas sözleşmede düzenlenmişse ve genel kurul kararına dayanıyorsa bu kısım olağanüstü yedek akçe niteliğindedir.

e- İşletmede Bırakılması ve Tasarrufu Zorunlu Yasal Fonlar:

Bu fonlar, çeşitli mevzuat gereği dönem kârından işletmede alıkonulacak ihtiyat ve karşılıklar ile finansman fonu, iştirak hisseleri ve gayrimenkul maliyet artış fonu ve yenileme fonu gibi işletmenin mali yapısını güçlendirmek amacıyla oluşturulan fonlardır.

Finansman fonu (K.V.K. Mükerrer Md.-8), maliyet artış fonu (G.V.K.

Md-38) ve yenileme fonu (V.U.K. Md- 328) işletme bünyesinde tutulması zorunlu olan dağıtılmaması gereken ve ancak amacına uygun şekilde kullanılması durumunda vergi dışı bırakılan fonlardır

Diğer taraftan "520 Hisse Senedi İhraç Primleri" hesabında izlenen, kuruluştaki ya da sermaye artırım esnasında ihraç edilen hisse senetlerinin nominal değerinin üzerinde bir bedelle satılması halinde oluşan emisyon primlerinin T.T.K.'nin 466'ncı maddesinin 1'inci bendinde belirtildiği üzere işletmede yedek akçe olarak tutulması zorunludur. Dolayısıyla cari yıl emisyon primleri de kâr dağıtımına konu edilmeksizin bu aşamada dönem kârının dışına alınması sağlanmış olmaktadır

f- Ortaklara Birinci Temettü:

Genel olarak, anonim şirkete konulan sermaye payı için dönem sonunda dağıtılabılır safi dönem kârından veya serbest yedek akçelerden ayrılan ve her ortağa nakden ödenecek paraya **kâr payı** denilir.¹⁵

T.T.K.'nin 466'ncı maddesinin 2'nci fıkrasının 3'üncü bendi uyarınca safi kârdan, 1'inci tertip yedek akçenin ayrılmasından başka, pay sahipleri için **% 5 oranında kâr payı** ayrılması da öngörülmüştür. Temel kâr payı niteliğinde olan bu oran mutlak nitelikte olup, esas mukavele ile de değiştirilmesi mümkün değildir.

Birinci temettünün hesabında dönem safi kârının mı yoksa ödenmiş sermayenin mi esas alınacağı hususuna gelince, bu hususa ilişkin olarak T.T.K.'nin 455'inci maddesinde "Her pay sahibi kanun ve esas mukavele hükümlerine göre pay sahiplerine dağıtmaya tahsis olunan safi kazançta payı nisbetinde iştirak hakkını haizdir" hükmü ile T.T.K.'nin 456'ncı

15- KARAYALÇIN, a.g.e., s.127

maddesinde "Esas mukavelede aksine bir hüküm yoksa kazanç ve tasfiye payları esas sermayeye mahsuben ortağın şirkete yaptığı ödemelerle mütenasiben hesap ve tespit olunur" hükmünün birlikte ele alınması bizi bir sonuca ulaştırılabilir Her iki madde gözönünde bulundurulduğunda kâr payı dağıtımında esas olan ortağın şirketteki payıdırAncak bu kâr payının hesaplanmasında ortağın şirkete ödemiş olduğu sermaye oranı kadarlık tutar dağıtıma konu edilebilmelidir Tersine bir durumun kabulü halinde ise yani şirkete sermaye taahhütünün 1/4' ini yerine getiren ortak ile tamamını yerine getiren ortağa eşit tutarda kâr payı dağıtmak sermaye payının tamamını ödeyen ortaklara haksızlık yapılması anlamına gelir¹⁶

Bir başka görüşe göre birinci temettü, pay sahibinin şirkete koymuş olduğu sermaye için garanti edilmiş bir unsur olduğuna göre birinci temettünün ödenmiş sermaye üzerinden hesaplanması gerekir.¹⁷ Çünkü birinci temettü, sermayeye verilen faiz niteliğinde olduğu için ortaklara dağıtılması gerekir, kâr payı niteliğini taşımaktadır¹⁸ Bu hükümlerle şirkete sermaye ko-yan ortaklara yasal faiz oranı kadar (Kanunun ihdas edildiği dönem koşullarında) kâr payı alma hakkı sağlanmak istenmiştir

Sermaye Piyasası Kanunu'na (S.P.K.) tabi anonim şirketlerde yani halka açık şirketlerde ise birinci temettü oranının esas sözleşmede gösterilmesi zorunludur. Bu oran, Kurul tarafından tespit olunacak ve tebliğlerle ilan edilecek miktardan az olamaz. Kurul, ihraççıların türleri ve dağıtılabilir kâr tutarları itibariyle temettü dağıtım zorunluluğunu kaldırabilir veya ef-teleyebilir. (S.P.K. Md-15)

Halka açık anonim şirketlerde birinci temettü, **hesap dönemi net kârın-**

16- Ancak esas sözleşme ile böyle bir durumun uygun görülmesi T.T.K.'na aykırı bir durum da teşkil etmez.

17- KARAYALÇIN, a.g.e., s.128

18- KIZILOĞLU-EYÜPGİLLER, a.g.e., s.1079

dan vergi ve benzeri yükümlülükler düşüldükten sonra bulunan dağıtılabilir kârın yarısından az olamaz. (Seri 4, Sıra No:1 ve 10 no.lu S.P.K. tebliğleri) Ancak hisse senetleri borsada işlem gören şirketler birinci temettüyü nakden ve/veya hisse senedi olarak dağıtmak veya dağıtmamak konusunda serbesttirler. (Seri 4, Sıra No:15 no.lu S.P.K. tebliği) Sermaye Piyasası Kurulu bu ortaklıklardan gerekli gördüklerine birinci temettünün nakden dağıtılması konusunda zorunluluk getirebilir

Diğer taraftan hisse senetleri borsada işlem görmeyen halka açık anonim şirketler birinci temettüyü nakden dağıtmak zorundadırlar

Seri IV, 15 no.lu S.P.K. tebliğine göre halka açık anonim şirketlerde temettü dağıtımı hesap dönemini izleyen 5'inci ayın sonuna kadar tamamlanmak zorundadır.¹⁹

Öte yandan Seri IV, 9 no.lu tebliğ ile,²⁰

- Aktif toplamı 50 milyar TL.'sını²¹ aşmayan halka açık anonim ortaklıklarda, Sermaye Piyasası Kurulu düzenlemelerine göre hesaplanan dağıtılabilir birinci temettü tutarının, ödenmiş sermayenin %10'undan daha düşük olması,

- Aktif toplamı 50 milyar TL.'sını ve üstünde olan halka açık anonim ortaklıklarda, Sermaye Piyasası Kurulu düzenlemelerine göre hesaplanan dağıtılabilir birinci temettü tutarının, ödenmiş sermayenin %5'inden daha düşük olması,

19- Adı geçen tebliğ 1.11.1995 tarih ve 22450 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır

20- Seri:IV, 9 no.lu tebliğ 27.12.1994 tarih ve 22154 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır

21- Maddede yer alan aktif toplamı 1994 yılında belirlenmiş olup Tebliğ'in 7'nci maddesi gereğince her yıl Maliye Bakanlığı'na tespit olunan yeniden değerlendirme oranında artırılması gereklidir 2000 yılı için bu rakam 1.745.747.768.000,-TL olarak hesaplanmaktadır

hallerinde ortaklığın başvurusunun Kurul'ca uygun görülmesi halinde, ilgili hesap dönemleri için kâr payı dağıtılmayabileceği hükmü getirilmiştir

1 no.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde yer alan kâr tablosunda "6-ORTAKLARA BİRİNCİ TEMETTÜ" başlığının altında adi hisse senedi sahiplerine ve imtiyazlı hisse senedi sahiplerine şeklinde ikili bir ayırma gidilmiştir:

Adi hisse senetleri, sahiplerine eşit haklar sağlayan hisse senetleridir. İmtiyazlı hisse senetleri ise esas sözleşme ile sahibine kâr payı veya tasfiye halindeki şirket mevcudunun dağıtılması ve sair hususlarda imtiyaz hakları sağlayan hisse senetleridir (T.T.K. Md-401)

Öte yandan kârdan pay alma hakkı veren "Katılma İntifa Senedi", "Kâra İştirakli Tahviller", "Kâr-Zarar Ortaklığı Belgesi" gibi şirketin ihraç ettiği menkul kıymetlerin de kâr dağıtım tablosunda ayrıca gösterilmesi gereklidir. Bu durum, sermaye piyasası mevzuatının getirdiği bir husustur (Örn.katılma intifa senetleriyle ilgili seri III ve seri I no.lu tebliğler).

g- Personele Temettü :

T.T.K.'nun 468'inci maddesi hükmü uyarınca esas sözleşmede müstahdem ve işçiler lehine yardım yedek akçesi öngörülebilir. Esasen bir ihtiyari yedek akçe olarak T.T.K.'nunda düzenlenmiş olan bu hüküm gereğince esas sözleşmeye işçilere yardım sandığı (T.T.K.'nun göre vakıf) kurulması amacıyla kârdan belli bir oranda bir yedek akçe ayrılabilmesi olanağı tanınmıştır

Bu çerçevede dağıtılabılır kârdan şirket işçilerine yardım sandığı kurmak amacıyla bir pay ayrılabilir ki bu durumda şirket kârı, bu kısma ayrılan yedek akçe kadar azalacak demektir.

1 no.lu M.U.S.G.T.'nde bu bölüme ilişkin açıklama yapılırken, genel kurul kararıyla personele dağıtılacak temettüdür şeklinde bir açıklama yapılmıştır

Yukarıda yer alan T.T.K.'nin 468'inci maddesine göre şirket kârından ortaklar için kurulacak sandık için ayrılan paralar, yedek akçe olarak adlandırılmıştır Burada işçilere doğrudan bir dağıtım yoktur. Ancak şirket kârının bir kısmı işçiler için tahsis edilmiş olmaktadır. Bu nedenle kâr dağıtım tablosunda bu tutarın da indirim konusu yapılması gereklidir.

Diğer taraftan 1 no.lu M.U.S.G.T.'nde belirtilen personele temettü başlıklı bölümün şirketin performansı çerçevesinde personeline vermeyi kararlaştırdığı temettüyü de içerdiğini söylemek sanırız yanlış olmaz.

G.V.K.'nin 61'inci maddesi uyarınca bir işverene bağlı olarak çalışanlara prim, ikramiye, temettü vb. adlarla yapılan ödemeler ücret niteliğindedir. Bu durumda personele temettü olarak dağıtılan ancak gelir vergisi uygulaması açısından ücret olan ve dönem kârından azalmaya yol açan şirket için bir gider unsuru olan bu ödemelerin hangi dönemde gider olarak kaydedileceği sorunu gündeme gelmektedir.

Bu ödemeler ödeme tutarının belli olduğu ve dağıtımına karar verildiği dönemde mi kayıtlara intikal ettirilecektir yoksa geçmiş dönemin kârından ayrılan bu tutarlar geçmiş yılın kazancından mı indirilecektir?

Bir işletmede her hesap dönemi ondan önce veya sonra gelen hesap döneminden bağımsızdır. Bir dönemle ilgili faaliyetten doğan olumlu veya olumsuz her sonucun o dönem hesabında yer alması gerekir. Ancak bu ilke sayesinde bir dönemdeki işlemler dolayısıyla o dönemin gerçek sonucunu tespit etmek mümkün olabilir.²²

22- Hasan YALÇIN-Selçuk YÜCEL, Gelir ve Kurumlar Vergisi Uygulamasında Giderler, İstanbul 1996, s.6

Ülkemiz vergi uygulamalarında dönemsellik ilkesi olarak adlandırılan bu durum kurumun kazançları açısından olduğu gibi giderleri açısından da geçerlidir. Nitekim aynı ilke 1 sıra no.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde şu şekilde izah edilmiştir:

"Dönemsellik kavramı; işletmenin sürekliliği kavramı uyarınca sınırsız kabul edilen ömrünün, belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanmasıdır. Gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi, hasılat, gelir ve kârların aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılması bu kavramın gereğidir.

Bu kavramın, işletmeler açısından geçerliliğinin bulunmadığı veya ortadan kalktığı durumlarda ise, bu husus mali tabloların dipnotlarında açıklanır"

Bu durumda dönemsellik ilkesi gereği geçmiş yıl kârından temmetü adı altında işçilere dağıtılan ücret giderleri, dağıtımına konu olan kârın ilgili olduğu yılda, gider olarak dikkate alınmalıdır. Nitekim yargının verdiği kimi kararlarda bu yöndedir. (Danıştay 13.Daire, 30.3.1981 tarih ve E:1980/2964, K:1981/699)²³

Diğer taraftan 5 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde esas sözleşmede veya özel kanunlardaki hükümlere istinaden, hesap dönemi sonunda tahakkuk eden safi kazançlardan muhtelif oranlar dahilinde çalışanlara dağıtılan meblağların kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınabileceği ifade olunmuştur.²⁴

Çalışanlara dağıtılan ve özü itibarıyla ücret olan bu ödemelerin hesap dönemi kapanmış ve dolayısıyla da defterler kapatılmış olduğundan defter

23- Kazım METİN, Kâr Dağıtımı ve Kâr Dağıtım Ablosu, Vergi Dünyası, Sayı:175, Mart 1996, s. 142
24- Anılan tebliğ 4.1.1955 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır

kayıtlarına intikal ettirilmesi mümkün değildir. Bu durumda beyanname üzerinde ticari kârdan mali kâra ulaşırken personele dağıtılacak temettünün (ücret giderinin) indirim konusu yapılması ve kurumlar vergisi ve diğer mali yükümlülüklerin buna göre hesaplanması gereklidir.

Nitekim kâr dağıtım tablosunun "1- DÖNEM KARI" satırında yazılı olan tutar gelir tablosunda tespit edilen ticari kârdır. Bu tutardan personele dağıtılacak temettüler indirim konusu yapılmamış olup bu tutarın kâr dağıtım tablosunun "7) PERSONELE TEMETTÜ" satırında dikkate alınması gereklidir.

Yukarıda açıklanan yöntemle yapılan personele temettü dağıtımı, hem vergi mevzuatına hem de muhasebenin temel ilkelerine uygun bir yaklaşımdır.

S.P.K.'nin 15'inci maddesinin ikinci fıkrası uyarınca, yönetim kurulu üyeleri ile memur, müstahdem ve işçilere kârdan pay dağıtılabilmesi için esas sözleşmede hüküm bulunması şarttır. Yasa hükmü ile ayrılması gereken yedek akçeler ve esas sözleşmede pay sahipleri için belirlenen birinci temettü ayrılmadıkça başka yedek akçe ayrılmasına, ertesi yıla kâr aktarılmasına ve yönetim kurulu üyeleri, memur, müstahdem ve işçilere kârdan pay dağıtılmasına karar verilemeyeceği gibi, belirlenen birinci temettü ödenmedikçe bu kişilere kârdan pay dağıtılamaz.

h- Yönetim Kuruluna Temettü:

T.T.K.'nin 472'nci maddesi uyarınca safi kârdan kanuni yedek akçe ve pay sahiplerine %4 oranında veya esas mukavele ile daha yüksek bir oranda kâr payı dağıtıldıktan sonra yönetim kurulu üyelerine kâr payı verilebilir.

Yönetim kurulu üyelerine kârdan pay dağıtılabilmesi için esas sözleşme-
de açık bir hüküm bulunması, yönetim kurulu yönetmeliğinde açık hüküm
veya genel kurul kararı gibi bir hukuksal nedenin bulunması gereklidir.

Yönetim kurulu başkan ve üyelerine verilen bu kâr payları G.V.K.'nun
75/3 maddesi uyarınca menkul sermaye iradı olarak sayılmıştır

ı- Ortaklara İkinci Temettü :

İkinci temettü genel kurul ya da ortaklar kurulu kararı dağıtılması öngörü-
len kâr payıdır Birinci temettü dağıtılması zorunlu temel kâr payını gös-
termekte iken ikinci temettünün dağıtılması kanun ve esas sözleşme hü-
kümüne ve özellikle genel kurul kararına bağlıdır

j- İkinci Tertip Yedek Akçe :

T.T.K.'nun 466'ncı maddesinin 2'nci fıkrasının 3'üncü bendi uyarınca, or-
taklara %5 oranında birinci temettü ayrıldıktan sonra kalan kârın pay sa-
hipleri ile kâra iştirak eden diğer kimselere dağıtılması kararlaştırılmışsa,
dağıtılması kararlaştırılan kısmın onda biri oranında ikinci tertip ye-
dek akçe ayrılması gereklidir Buna göre, %5 oranındaki I'inci temettü,
ikinci tertip yedek akçenin matrahına girmemektedir

İkinci tertip yedek akçe sadece dönemin dağıtılacak kârını değil geçen yıl-
lardan aktarılan ve serbest yedek akçelerden alınarak dağıtılacak birikmiş
kârları da kapsar.

466'ncı maddenin 4'üncü fıkrası uyarınca yasa koyucu başka şirketlere iş-
tirak amacıyla kurulan holding şirketlerin ikinci tertip yedek akçe ayırma-
larına lüzum görmemiş ve holding şirketleri bu uygulamanın dışında bır-
rakmıştır

Esas sözleşmede birinci temettü oranı %5 oranından fazla olsa dahi (örneğin bir halka açık anonim ortaklıkta) pay sahiplerine bu yüksek tutar ödense de ikinci tertip yedek akçenin hesabında, birinci temettü %5 olarak dikkate alınmak zorundadır

Yasa maddesinde yer alan "dağıtılması kararlaştırılmış kısmın onda biri" hükmü uygulamada tartışmalara yol açmıştır Bu çerçevede ortaya 2 görüş çıkmıştır²⁵

1- İkinci tertip yedek akçe dağıtılması kararlaştırılan kısmın onda biridir

2- İkinci tertip yedek akçe dağıtılacak kâr tutarının onbirde biridir "Dağıtılması kararlaştırılmış olan kısım"ın ayrılacak ikinci tertip yedek akçeyi de içine aldığı kabul etmek ve bu meblağa 1/10 nispetini uygulamak suretiyle tespit edilecek yedek akçe ile hissedarlara fiilen dağıtılacak miktar arasındaki oran 1/9 olmaktadır

Şöyle ki, bir anonim şirkette safi kârdan İkinci tertip yedek akçeden başka ortaklar için ayrılan %5 oranındaki birinci temettü ayrıldıktan sonra kalan tutar 330.000.000,-TL olsun. Bu tutarın 11'e bölünmesi sonucu tespit edilen tutar (330.000.000,-TL / 11 =) 30.000.000,-TL olup bu tutar ortaklara dağıtılacak olan 300.000.000,-TL'nin onda biridir Oysa kalan tutarın ona bölünmesi halinde bulunacak tutar (330.000.000,-TL / 10 =) 33.000.000,-TL olup dağıtılacak temettünün onda biri değildir

Uygulamada her iki yönteme de rastlanmakla birlikte birinci yöntem pay sahiplerinde daha fazla kâr dağıtımını öngörmekte ikinci yöntem ise işletmede kârın, daha fazla yedek akçe olarak alıkonulmasını sağlamaktadır

25- Konu 9.3.1963 tarih ve 123 yayın sıra no.lu Hesap Uzmanları Kurulu Danışma Komisyonu Kararında da yer almıştır

Her iki görüş de yasa metninin farklı şekilde yorumlanmasına elverişli olmasından kaynaklanmaktadır²⁶ Ancak son dönemde yapılan uygulamalar yukarıda yer alan birinci görüşün ağırlık kazandığı yönündedir Buna göre dağıtılacak kâr 10 ise bu kârın biri yedek akçe olarak ayrılacak geriye kalan 9' da pay sahipleri veya kâra iştirak edenlere dağıtılacaktır.

k- Statü Yedekleri :

İşletmeler dağıtılabilir kârın tamamını kâr payı sahiplerine dağıtabileceği gibi bunun bir kısmını da işletmede bırakabilirler İşte bu çerçevede mecburi yedek akçeler dışında genel kurul kararı ile işletmede bırakılan kârlar statü veya ihtiyari yedek akçeler olarak nitelendirilirler.

l- Olağanüstü Yedekler (Dağıtılmamış Kârlar) :

T.T.K.'nın 469'uncu maddesinin ikinci fıkrası uyarınca "Şirketin devamlı inkişafı veya mümkün mertebe istikrarlı kâr paylarının dağıtılmasını temin bakımından münasip ve faydalı bulduğu takdirde umumi heyet kâr payının tesbiti sırasında kanun ve esas mukavelede zikredilenlerden başka yedek akçe ayrılmasına ve yedek akçelerin kanun ve esas mukavele ile muayyen haddinin arttırılmasına karar verebilir"

"542 Olağanüstü Yedekler" hesabında yer alan olağanüstü yedekler ve dağıtılmamış kârlar kâr dağıtım tablosunda bu satırda yer alırlar

m- Diğer Yedekler:

Genel kurul kararıyla ayrılan diğer yedekler bu satırda yer alırlar

26- KARAYALÇIN a.g.e., s.118

n- Özel Fonlar:

Çeşitli mevzuat hükümleri gereğince kârdan ayrılan fonlar bu satırda yer alırlar.

B- Yedeklerden Dağıtım :

Kâr dağıtım tablosunun bu bölümünde yasal yedeklerle, belirli amaçlar için ayrılmış yedek akçeler dışında kalan yedek akçelerden ve dağıtılmamış kârlardan yapılan dağıtım yer alır

T.T.K.'nun 463' üncü maddenin 3' üncü fıkrasında belirtildiği üzere umumi yedek akçe, esas sermayenin yarısını geçmedikçe, münhasıran zararların kapatılmasına veya işlerin iyi gitmediği zamanlarda işletmeyi idameye, işsizliğin önüne geçmeye veya neticelerini hafifletmeye elverişli tedbirlerin alınması için sarfolunabilir Yasa koyucu burada bir sınır koyarak kanuni yedek akçelerin esas sermayenin yarısını aşmadıkça kullanımını kesin ve belirli amaçlarla sınırlandırmaktadır

Diğer taraftan şirketler, kendi istekleriyle ayırmış oldukları yedek akçeleri ise öngörülen amaçlar çerçevesinde kullanma serbestiyetine sahiptirler.

Kanun ve esas mukavele hükümleri dışında, genel kurul kararı ile ayrılan yedek akçeler, genel kurul kararıyla pay sahiplerine dağıtılabılır Bu şekilde yapılacak kâr dağıtımlarındaT.T.K.'nun 466' ncı maddesinin ikinci fıkrasının 3' üncü bendi uyarınca ikinci tertip yedek akçenin ayrılması dışında başka bir özel husus bulunmamaktadır.

Tablonun bu bölümdeki satırlarında yer alan bölümleri tek tek ele alacak olursak;

a- Dağıtılan Yedekler :

Dağıtılmasına karar verilen yedekler ve geçmiş yıl kârları tablonun bu bölümünde yer alır.

b- II'nci Tertip Yasal Yedekler :

Dağıtılacak yedekler ve geçmiş yıl kârlarının onda birinin II. tertip yedek akçe olarak ayrılması zorunlu olup hesaplanan tutarın bu satıra yazılması gerekmektedir.

c- Ortaklara Pay :

Genel kurul veya ortaklar kurulu kararı ile dağıtılan yedek ve dağıtılmamış kârlardan ortaklara ödenecek kısmı ifade eder

d- Personele Pay :

Dağıtılan yedek ve dağıtılmamış kârlardan genel kurul veya ortaklar kurulu kararıyla personele ödenecek kısım tablonun bu satırında gösterilir

e- Yönetim Kuruluna Pay :

Genel kurul veya ortaklar kurulu kararı ile dağıtılan yedek ve dağıtılmamış kârlardan yönetim kuruluna ödenecek kısım ifade eder.

C- Hisse Başına Kâr:

Dağıtım konusu kârdan hisse başına düşen pay bu satırda yer alır Tabloda adi ve imtiyazlı hisse senetleri olarak ayrı ayrı gösterilmesi gereken bu tutar basitçe şu formülle hesaplanır:

$$\text{Hisse Başına Kâr} = \frac{\text{Net Kâr (Vergi sonrası kâr)}}{\text{Hisse senedi sayısı}}$$

D- Hisse Başına Temettü :

Pay sahiplerine dağıtılmasına karar verilen toplam temettüden pay sahiplerine düşen kısım bu satırda gösterilir.

**VII- 4369 SAYILI KANUNU SONRASINDA KÂR DAĞITIMI
VE VERGİLENDİRİLMESİ**

Kurum kazançlarının vergilendirilmesinde 4369 Sayılı Kanun'la 1999 yılı kazançlarından başlamak üzere yeni bir vergileme sistemine geçilmiştir. Buna göre kurum kazançlarına uygulanan kurumlar vergisi oranı %25 (ya da kimi durumlarda %20)'ten %30'a çıkarılmış, daha önce dağıtıma tabi olsun olmasın tevkifata tabi olan menkul sermaye iradı da bu kez dağıtım anında tevkifata tabi hale gelmiştir.

Kurum kazançları üzerinden hesaplanan ancak bu iradı elde edecek kişinin ödeyeceği vergiye mahsuben yapılan gelir vergisi tevkifatındaki yeni sistemi şu şekilde özetlemek mümkündür:

1- Tam mükellef kurumlar, kurum kazançlarını dağıtmaları halinde (istisnalara isabet eden kısım hariç) dağıtıma konu olan tutarı, dağıtım sırasında tevkifata tabi tutacaklardır.

2- Tam mükellef ve dar mükellef kurumlar, yararlandıkları istisnalar ve indirimler üzerinden, bu tutarlar ister dağıtılsın ister dağıtılmasın, tevkifat ya pacaklardır. Tevkifata tabi olmayan istisnalar;

- İştirak kazançları (K.V.K.8/1),
- Risturnlar (K.V.K.8/2),
- Emisyon primleri (K.V.K.8/5),
- Üretim tesislerinin turizm yatırım ve işletme belgeli turizm tesislerinin ve bütün bu tesislere ilişkin gayrimenkullerin sermaye olarak konulmasından sağlanan kazançlar (K.V.K.Geç.28/a),
- Olağanüstü Hal Bölgesi ve düşük gelişmişlik düzeyi bulunan bazı illerde 1.1.1998-21.12.2000 tarihleri arasında işe başlamış mükelleflerin bu işyerlerinden elde ettikleri kazançlar (4325 S.K. Md-3/a),
- Kalkınmada Öncelikli Yörelere 1994'ten önce faaliyete geçen eğitim, sağlık ve spor tesislerinden sağlanan kazançlara ilişkin 10 yıl süreli geçici istisna (K.V.K. mülga 8/15, K.V.K.Geç.21/1-c).

3- Dar mükellef kurumlar, dağıtılsın dağıtılmasın G.Ŧ.'nin 75/4 maddesinde tanımlanan indirim ve istisnalardan önceki kurum kazancından (iştirak kazançları hariç) hesaplanan kurumlar vergisi ve fon payını düşttükten sonra kalan kısımdan indirim ve istisnaları da düşttükten sonra bakiye tutar üzerinden tevkifat yapacaklardır.

4369 Sayılı Kanun'la yeniden düzenlenen, kurum kazancı üzerinden G.V.K.'nin 94/-b maddesi uyarınca yapılacak tevkifat konusunda Gelir İdaresi 67 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğı'nde bir açıklama yapmıştır Buna göre, nakden yapılacak kâr dağıtımlarında, dağıtımın öncelikle tevkifata tabi tutulmuş kurumlar vergisinden müstesna kazançlardan yapıldığı varsayımıyla hareket edilmesi, bu nedenle de kâr dağıtımı yapan

kurumlarda müstesna kazançlar kadar kâr payının tevkifata tabi tutulması amaçlanmıştır

Esasen Gelir İdaresince yapılan bu yorumun herhangi bir yasal dayanağı yoktur. Ancak dağıtımına konu olan kurum kazancının ne kadarlık kısmının kurumlar vergisinden müstesna kazançlardan, ne kadarlık kısmının kurumlar vergisine tabi kazançlardan yapıldığı hususunun tespitindeki zorluk ve karmaşa, sanırım İdareyi, vergi gelirlerine olumsuz etki yapma ihtimali olsa da böyle bir görüş bildirmeye mecbur etmiştir.

4369 Sayılı Yasanın Meclis'teki yasalaşma sürecinde yetkililer, kâr dağıtımına ilişkin değişikliklerin nedenini, kârın işletmede bırakılarak şirketlerin sermaye yapılarının güçlendirilmesi şeklinde ifade etmişlerdi. Kâr dağıtımına ilişkin bu kadar karmaşık hesaplamalar ve ayrıştırmalar da kârın dağıtılmayarak işletmede bırakılmasını, farkında olmadan ya da isteyerek ve bilerek (!) sağlayıcı hükümler olarak karşımıza çıkmaktadır²⁷

67 seri No.lu K.V.G.T. ile kurum kazancı üzerinden yapılan tevkifat konusunda sorunların kısmen çözüldüğünü söylemek mümkündür Ancak hâlâ sorun teşkil eden ve yoruma açık konular vergi kamuoyunun gündemini işgal etmektedir. Çalışmamızın bundan sonraki bölümünde konu hakkındaki olası sorunlar ile dikkat edilmesi gereken hususlar ele alınarak çözüm önerileri ortaya konulmaya çalışılacaktır

1- Üzerinden Vergi Tevkifatı Yapılmış Olan Geçmiş Yıl Kârlarının Dağıtımı:

4369 Sayılı Kanun öncesinde kurum kazançlarının bir kısmı hem kurumlar vergisi matrahı olarak kurumlar vergisine hem de menkul sermaye iradı

27- Nazmi KAR YA ĞDI, "Kâr Dağıtımı Yapan Kurumlarda 2000 Yılı Sorunları", Vergi Dünyası, Sayı:220,Aralık-1999, sayfa: 286.

sayılarak gelir vergisi tevkifatına tabi tutulmakta ya da tam tersi bir durumla hem kurumlar vergisine hem de gelir vergisi tevkifatına tabi tutulmayabilmekte idi. Kurumlar vergisine ve gelir vergisi tevkifatına tabi tutulan bu kazançların bir kısmı önceki yıllarda (1998 hesap dönemi ve öncesi) kanuni yedek akçe, statü yedeği, ihtiyari yedek akçe, olağanüstü yedek akçe ve özel fon gibi adlar altında şirketlerde dağıtımından alıkonulmuşlardı.

2000 yılında veya sonraki yıllarda bu kazançların dağıtımına konu edilmesi halinde 4369 Sayılı Kanun'la getirilen dağıtım sırasında tevkifat yapılması sistemine göre yine tevkifat yapılıp yapılmayacağı konusunda yasal bir açıklama yoktur.

Ancak geçmiş yıl kârlarının yeniden tevkifata tabi tutulması durumunda mükerrer bir vergileme olacağından ve yeni düzenlemelerin yürürlüğe girdikleri tarihten sonraki kazançlara uygulanmasının daha hukuki olacağı düşüncesiyle 1998 ve önceki yılların kazançlarının yeniden tevkifata tabi tutulmaması gerektiği görüşünderiz.

2- Üzerinden Hem Kurumlar Vergisi Hem de Gelir Vergisi Tevkifatı Yapılmamış Geçmiş Yıl Kazançlarının Dağıtımı:

Tevkifata tabi tutulmuş kazançların, dağıtım aşamasında yeniden tevkifata tabi tutulup tutulmayacağı konusuna benzer bir durum da herhangi bir vergiye tabi tutulmamış 1998 ve önceki yıllar kazançlarının dağıtımında sözkonusudur.

Ancak yukarıda yaptığımız yoruma paralel olarak 1998 ve öncesinde herhangi bir şekilde ne kurumlar vergisine ne de gelir vergisi tevkifatına tabi tutulmuş kurum kazançlarının 2000 ve müteakip yıllarda dağıtılması sıra

sında herhangi bir tevkifat yapılmasına hukuken bir gerek yoktur Kaldı ki geçmiş yıllar kârlarının ne kadarlık kısmının vergili ne kadarlık kısmının vergisiz kazançlardan sağlandığını tespit etmek de hemen hemen imkansızdır

3- 1999 Hesap Dönemi Kârından Dağıtılan Tutar İçindeki İstisnaya İsbet Eden Kısımın Hesaplanması :

Çalışmamızın önceki bölümlerinde de açıklandığı üzere Maliye Bakanlığı, kâr dağıtımını yapan kurumlarda tevkifat uygulamasını düzenlerken, dağıtılan kârın öncelikle istisna kazançlardan bir başka ifadeyle daha önce tevkifata tabi tutulmuş kazançlardan meydana geldiği temel bir varsayım olarak kabul etmiştir.

Elbetteki bu varsayım pek çok sorunu çözmeye yetecek kadar kapsamlı varsayım değildir Yeni sisteme göre gerçek tevkifat matrahını bulmak ve vergilemeyi yapmak hemen hemen imkansızdır denilebilir Konu hakkında oldukça fazla görüş ileri sürülmekte ve bu durum da zaten karışık olan bir konunun daha da karışık hale gelmesinden öteye gitmemektedir

Yasa yapıcı 4369 Sayılı Kanun'la kârın işletmede bırakılmasını özendirilmek istemiştir. Ancak bu amaçla yaptığı düzenleme pek çok açıdan karışıklık yaratabilecek bir düzeydedir. Bu bölümde kendi görüşlerimizi açıklarken (başka görüş sahiplerinin görüşleri de bir takım varsayımlara dayanmaktadır) ve her varsayım sonucunda tevkifat matrahı farklı farklı çıkmaktadır) basit, uygulanabilir, mümkün olduğu kadar gerçek matrahı kavramaya yönelik bir çerçeveden konuya bakmaya çalıştığımızı belirtelim.

Konu hakkında tereddütlere yol açan hususları bir örnekle irdeleyelim:

Kurmun bilanço kârı 100, yararlanabileceği yatırım indirimi 25, sermaye-

nin tamamının ödenmiş ve 100 olduğu, I.tertip yasal yedek akçe sınırının aşılmış olduğunu ve yasal karşılıkları ayrıldıktan sonra şirketin kalan kârın tamamını dağıttığını kabul edelim.

Kurumlar Vergisinin Hesabı :

Bilanço Kârı (kurum kazancı)	:100
İstisna	: 25
Kurumlar V.Matrah	: 75
Hesaplanan Kurumlar V.	:22,5
(75 x %30=)	
Hesaplanan Fon Payı(22,5 x %10=)	: 2,25

İstisnalar Üzerinden Tevkifat :

İstisna Tutarı	:25
Hesaplanan Gelir V.Tevk.	: 3,75
(25 x %15=)	
Hesaplanan Fon Payı (3,75 x %10=)	: 0,375

TOPLAM VERGİ TUTARI : 28,875

VERGİ SONRASI KÂR (100-28,875=) :71,125

Kâr Dağıtımı :

I.Tertip yedek akçe yasal sınırı aştığından ayrılmayacaktır	
I. Temettü (Ödenmiş sermaye x %5)	: 5
(100 x %5=)	
II.Temettü	: 59,5125
(Vergi Sonrası Kâr -I.Temettü - II. Tertip Yedek Akçe)	
(71,125 -5 =) 66,125	
(66,125 x %10=) 6,6125 II .tertip yedek akçe	

Pay sahiplerine dağıtılacak brüt kâr payı (Tevkifat matrahı): 64,5125
(5 + 59,5125=)

67 seri no.lu K.V.G.T.'nde belirlenen dağıtılan kârın öncelikle istisna kazançlardan olduğu varsayımıyla 64,5125 TL kâr payının (25 - 4,125=) 20,875 TL'si (yatırım indirimi istisnası) tevkifat matrahından düşülecek ve (64,5125 - 20,875=) 43,6375 TL'mı G.V.K.'nun 94/6-b-i maddesine göre tevkifata tabi tutulacaktır.

Kişisel tavsiyemiz ileriki yıllarda II. tertip yedek akçenin de dağıtımına konu olabileceği hususu gözönüne alınarak, alt hesap olarak "Tevkifata Tabi Tutulmayan II.Tertip Yedek Akçeler" hesabının açılmasıdır

Burada tereddüt yaratan bir husus, kâr dağıtımında istisna olarak dikkate alınan ve tevkifat matrahından indirilen unsurun vergili mi yoksa vergisiz olarak mı dikkate alınacağıdır Bir başka ifadeyle örneğimizde yer alan yatırım indirimini 25TL olarak mı yoksa (25 TL - 4,125=) 20,875 olarak mı tevkifat matrahından indirmek gerekmektedir. Bakanlığın hesaplamada kolaylık varsayımı dikkate alındığında doğrudan 25TL'yi dikkate almak gerekeceği gibi bir sonuç ortaya çıkabilir. Ancak bu hesaplamanın özünde doğru sonuç vermediğini de ifade edelim. Bu nedenle de kâr dağıtımında, istisnalardan dağıtım yapıldığı varsayımıyla, tevkifata tabi tutulmayacak tutarın tespitinde istisna kazançlardan yapılan tevkifatı ve fon payını düşüp kalan tutarı dağıtımda dikkate almak doğru sonucu verecektir kanısındayız. Bu konuda yayımlanan tebliğlerde bir açıklama bulunmamaktadır Kâr dağıtımını yapan kurumların, G.V.K. 94/6-b-i uyarınca tevkifat matrahının tespitinde bu hususu gözönüne almalarının, ileride doğabilecek bir takım vergisel problemleri ortadan kaldıracığı kanısındayız.

4- Zararlı Kurumlarda İstisnalar ve İndirimler Üzerindeki Tevkifat Uygulaması :

Kurumun faaliyeti sonucunda ticari kazanç yerine ticari zarar oluşmuş ancak kanunen kabul edilmeyen giderler nedeniyle kurum kârlı hale geçmiş olabilir. Ortaya çıkan bu kâr nedeniyle herhangi bir istisnadan (iştirak kazançları istisnası, 1/1/1999-31/12/2002 arası emisyon primi ve K.V.K. 'nun Geçici 28/a maddesi hariç) yararlanılması durumunda yararlanan istisna tutarı üzerinden G.V.K. 'nun 94/6-b-ii maddesi uyarınca tevkifat yapılması zorunludur

Diğer taraftan kurum ticari faaliyeti sonucunda zarar etmiş ve kazanç unsuru olarak uygulanan bazı istisnalar nedeniyle zararı daha da artmışsa zararın artmasına neden olan istisna tutarı üzerinden de tevkifat yapılacağı açıktır

Bazı görüş sahipleri tevkifatın yapılabilmesi için istisnaya konu kazancın bu yıl itibarıyla dağıtılabilir olması ya da zararın bulunması durumunda gerçek anlamda istisnadan yararlanılmayacağını iddia etmek suretiyle,²⁸ yararlanan istisnalar üzerinden tevkifat yapılmayacağını ileri sürmektedirler. Bizce bu yorum lafzen gayet açık olan; tam mükellef kurumların ister dağıtılsın ister dağıtılmasın kurumlar vergisinden müstesna kazanç ve iratlar üzerinden (K.V.K. Md.8/1 hariç) tevkifat yapacakları hükmünü gözardı etmek anlamına gelmektedir. Kişisel görüşümüze göre bu durumdaki mükelleflerin seçimlik bir hakları bulunmamaktadır

Yürürlükte olan hükmün, 1994 yılı itibarıyla yürürlükten kaldırılan ve G.V.K.'nun 94/A-8 maddesinde ifade olunan; dağıtılsın dağıtılmasın

²⁸- Mehmet MAÇ, "1999 Yılı Kurum Kazançlarının Vergilendirilmesi ve Stopaja İlişkin Sorunlar", Yaklaşım, sayı:83, sayfa,103

K.V.K.'nun 8'inci maddesinde yazılı kurumlar vergisinden muaf veya müstesna kazançlar üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılacağı öngören hüküm ile mükerrer 39. maddedeki hükümden hiç bir farkı yoktur. Önceki dönemde yapılan uygulamada da istisnadan yararlanma hadisesi zarar arttırımına yol açsa da mutlak surette gelir vergisi tevkifatı yapılmaktaydı.²⁹

5- Kârın Sermayeye İlavesi ve Buna Bağlı Olarak Bedelsiz Hisse Senedi Dağıtılması Durumunda Tevkifat ve Beyan :

4369 Sayılı Kanun'la yapılan değişiklik neticesinde G.VK.'nun 94/6-b-i maddesi "*Kurumlar vergisinden istisna kazançlara isabet eden kısım dü - şüldükten sonra, 75 inci maddenin ikinci fıkrasının 1, 2 ve 3 numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarından (kârın sermayeye ilavesi kâr dağıtımı sayılmaz.) (kurumlar ile gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve muaf olanlara ödenenler dahil),*

1) *Halka açık anonim şirketlerde,*

2) *Diğerlerinde,"*

şeklinde değiştirilmiştir ..

Kârın sermayeye ilave edilmesi durumunda, gelir vergisi tevkifatı açısından bu kârın tevkifata tabi tutulmuş istisna kazançlardan mı yoksa kurumlar vergisine tabi tutulmuş kazançlardan mı olduğunun hiç bir önemi bulunmamaktadır Her halükârda sermayeye ilave işlemi tevkifat açısından kâr dağıtımı olarak algılanmayacak ve tevkifata tabi tutulmayacaktır

29- Daha ayrıntılı bilgi için bakınız "Beyanname Düzenleme Kılavuzu-1994" Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, sayfa:508-516

Maliye Bakanlığı'nın bedelsiz hisse senetlerini elde eden mükellefler açısından bu hisselerin kâr dağıtımı sayılıp sayılmadığı hususundaki temel kriteri, "sermayeye ilave olan tutarın mı sermaye yedeklerinden mi yoksa kâr yedeklerinden mi" olduğudur. Sermayeye ilave edilen yedeklerin kâr yedeklerinden olması durumunda bedelsiz hisse senedini elden kişi, menkul sermaye iradı elde etmiş olacak ve vergi alacağı ile birlikte elde ettiği bedelsiz hisse senedi tutarını menkul sermaye iradı olarak beyan edecektir. Nitekim Maliye Bakanlığı'nın bu konu hakkındaki görüşünün de 191 ve 232 sayılı G.V.G.T.'lerinde de aynı yönde olduğunu ifade edelim.

G.V.K.'nın 94'üncü maddesi bir tevkifat maddesidir. Tevkifata tabi olacak ya da olmayacak unsurlar bu maddede yer almaktadır. Oysa hüküm lafız itibarıyla daha geniş bir anlamı da içerir mahiyettedir. Diğer bir deyişle kârın sermayeye ilavesinin kâr dağıtımı sayılmaması, bu payı elde eden kişilerin bunu beyan etmeyecekleri şeklinde de anlaşılabilir. Ancak böyle bir amaç güdüyor olsa idi bu hükmün 94'üncü maddede değil 75'inci maddede yer alması daha doğru olurdu. Nitekim kooperatiflerle ilgili benzer bir hüküm 75'inci maddede yer almaktadır.³⁰

Dolayısıyla bize göre 94'üncü maddede yer alan bu hüküm amaçsal yorum yapılmayacak kadar açık ve nettir.³¹

Vergi İdaresi dışında yapılan yorumların tamamına yakını, 94'üncü madde de yer alan "kârın sermayeye ilavesi kâr dağıtımı sayılmaz" ibaresinin, menkul sermaye iratlarının beyanına ilişkin bir istisna niteliğinde olduğu şeklindedir. Oysa ki bu hükmün kanun sistematigi içindeki yeri bu görüş sahiplerini kesinlikle haklı çıkarmamaktadır. Kaldı ki 4369 Sayılı Kanun'un gerekçesinde de buna ilişkin hiç bir ifade bulunmamaktadır.

30- 4369 Sayılı Kanun'un Uygulanmasında Ortaya Çıkan Sorunlar ve Değişiklik Önerileri" Maliye Hesap Uzmanları Vakfı, 29 Mayıs 1999, Ankara, sayfa:61

31- Maliye Bakanlığı'nca yayımlanan 231 seri no.lu G.V.G.T.'nde de aynı yönde görüş bildirilmiştir.

6- Dağıtılmasına Karar Verilen Kâr Paylarının Brüt ya da Net Tutarlarının Pay Sahiplerine Açıklanması :

Kâr dağıtımı konusundaki yeni vergileme rejiminden sonra dikkat edilmesi gereken bir diğer konu da dağıtımına karar verilen kâr payı tutarının net mi yoksa brüt mü olduğu hususudur. Bir başka ifadeyle şirket genel kurulunca dağıtımına karar verilen ve pay sahiplerine dağıtılacağı ilan olunan kâr payı, tevkifat ve fon payı düşülmeden (brüt) kâr payı mıdır yoksa tevkifat ve fon payı düşüldükten sonraki (net) kâr payı mıdır?

Bu hususun kâr dağıtımına ilişkin verilen kararlarda ve bu kararın pay sahiplerine ilanında dikkate alınması, pay sahipleri ile şirket yönetimi arasında bir takım sorunların doğmasını önleyecektir

Sermaye Piyasası Kanunu'na tabi şirketler kâr dağıtım tablosunu hazırlarken, dağıtılacak kâr tutarlarını, kâr dağıtımı sırasında ortaklara ve veri dairesine yapılacak ödemeler toplamını dikkate almak suretiyle belirleyeceklerdir. (02.02.2000 tarih ve 1199 sayılı S.P.K. Özelgesi) Diğer bir deyişle Sermaye Piyasası Kanunu'na tabi şirketler nakden dağıtılacak kârı halka açıklarken brüt ve net tutarlar hakkında bilgi vermek durumundadırlar³²

7- Dar Mükellef Kurumlarda G.V.K.'nun 94/6-b Maddesi Uyarınca Yapılan Tevkifat:

4369 Sayılı Kanun'la yapılan değişikliklerden önce tam mükellef kurumlar ile dar mükellef kurumlar arasındaki vergilemede bir paralellik söz konusu idi. 4369 Sayılı Kanun'la tam mükellef kurumlarda oldukça kapsamlı değişiklik yapılırken dar mükellef kurumlarda çok fazla değişiklik yapılmamıştır

32- Mehmet MAÇ. "1999 Yılı Kurum Vergi Karşılığı ve Kâr Dağıtımı",Yaklaşım, Sayı:88, Sayfa:131.

Çalışmamızın yapıldığı bu dönem itibariyle dar mükellef kurumlarda G.V.K.'nun 94/6-b maddesi uyarınca tevkifat uygulaması aşağıdaki gibidir.

G.V.K.'nun 75/4 maddesine göre, Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların, indirim ve istisnalar (iştirak kazançları istisnası hariç) düşülmeden önceki kurum kazançından, hesaplanan kurumlar vergisi ve fon payı düşüldükten sonra kalan kısım menkul sermaye iradı sayılmaktadır. G.V.K.'nun 75/4 maddesi uyarınca menkul sermaye iradı sayılan bu tutardan indirim ve istisnalar düşüldükten sonra kalan kısım aynı Kanun'un 94/6-b-iii maddesi ve 99/13230 sayılı B.K.K. uyarınca %15 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

İndirim ve istisnalar üzerinden ise G.V.K.'nun 94/6-b-ii maddesi ve 99/13230 sayılı B.K.K. uyarınca %15 oranında tevkifat yapılacaktır.

Ancak tevkifatın yapılmasında Türkiye ile dar mükellef kurumun ilgili olduğu ülke arasında çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması varsa burada belirlenen oranının dikkate alınması gerekmektedir.

8- G.V.K.'nun 94/6-b Maddesi Uyarınca Yapılan Tevkifatın Beyanı ve Ödenmesi :

G.V.K.'nun 98'inci maddesinde, 94'üncü uyarınca vergi tevkifatı yapmak zorunda olanların, bir ay içinde yaptıkları ödemeler veya tahakkuk ettirdikleri kârlar ve iratlar ile bunlardan tevkif ettikleri vergileri ertesi ayın 20'inci gün akşamına kadar, ödeme veya tahakkukun yapıldığı yerin bağlı olduğu vergi dairesine bildirmekle yükümlü oldukları hükme bağlanmıştır.

Beyan edilen bu tevkifatın ödeme zamanı ise 4108 Sayılı Kanun ile değişen 119'uncu maddede şu şekilde ifade olunmuştur: "94'üncü madde gereğince yapılan vergi tevkifatı, vergi kesenler tarafından beyanname verecekleri süre içinde bağlı buldukları vergi dairesine yatırılır. Ancak 94'üncü maddenin birinci fıkrasının 6 numaralı bendinin (b) alt bendinde yazılı menkul sermaye iratlarının dağıtılmaması halinde yapılacak vergi tevkifatı; biri beyanname verme süresinde, diğerleri kurumlar vergisinin ikinci ve üçüncü taksitlerinin ödeme süreleri içinde olmak üzere üç eşit taksitte ödenir."

Görüldüğü üzere, kurumlar tarafından G.V.K.'nun 94/6-b maddesi uyarınca yapılan tevkifat konusunda 4369 Sayılı Kanun'la bir takım değişiklikler yapılırken ödemeye ilişkin durumlarda herhangi bir değişiklik yapılmamıştır.

Kâr dağıtmayan kurumların tevkifat yapmaları sözkonusu olmadığından ertesi ayın 20'sine kadar beyan etme ve 3 eşit taksitte ödeme diye bir durum söz konusu değildir. Ancak dağıtıma konu olup olmamalarına bakılmaksızın yararlanılan istisnalar üzerinden (tevkifat matrahına girmeyenler hariç) tevkifat yapılacaktır. Yararlanılan istisnalar üzerinden yapılan tevkifat üç eşit taksitle birincisi Nisan muhtasar beyannamesi ile ikincisi Temmuz'da ve üçüncüsü ise Ekim'de ödenecektir.

İstisna kazançların dağıtıma konu edilmeleri halinde verilecek beyanname ile birlikte bir defada tevkifatın ödenmesi gerekecektir. Bu durumda beyannameler indirim ve istisnalardan yararlanılan dönemi takip eden ayın 20'sine kadar bağlı bulunulan vergi dairesine verilip bir defada ödenecektir.

Ancak kurumlar vergisi beyanname verme dönemi içinde kâr dağıtımına

karar verilmemiş daha sonra böyle bir karar verilmişse, öncelikle dağıtılan kısım istisna kazançlardan olduğu varsayımı dikkate alındığında, tevkîfata ilişkin olarak kalan taksitlerin 51 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği uyarınca kâr dağıtımına başlandığı tarihten itibaren 15 gün içinde vergi dairesine ödenmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan kurumun kâr dağıtım kararı alması durumunda, 94/6-b-I maddesi uyarınca dağıtılan kurum kazancı üzerinden (istisnalar hariç) tevkifatın yapıldığı dönemi takip eden ayın 20'sine kadar beyan edilip bir defada ödenmesi gerekmektedir.

ÖRNEK : Aşağıdaki veriler çerçevesinde halka açık olmayan "x" A.Ş.'nin kâr dağıtımı ve kurumlar vergisi, gelir vergisi tevkifat tutarlarını hesaplayıp, muhasebe kayıtlarını yapınız. (Tutarlar Milyar TL'dir.)

- | | |
|--|----------|
| - Kurum Kazancı (Bilanço kârı) | :100.000 |
| - Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler | : 10.000 |
| - İştirak Kazancı | : 30.000 |
| - Yatırım İndirimi | : 30.000 |
| - Şirketin Ödenmiş sermayesi | : 80.000 |
| - I.tertip yedek akçede yasal sımra ulaşılmıştır | |
| - Vergi ve diğer yasal yükümlülükler sonrası kârın tamamının dağıtılması kararlaştırılmıştır | |

Kurum Kazancı	100.000
İlaveler	(+)10.000
Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler	10.000
İndirim ve İstisnalar	(-)60.000
İştirak Kazancı	30.000
Yatırım İndirimi	30.000
Kurumlar Vergisi Matrahı	50.000
Hesaplanan K.Vergisi (50.000 x %30)	15.000
Hesaplanan Fon Payı	1.500
İstisnalar Üzerinden Tevkifat (30.000 x %15)	4.500
İstisnalar Üzerinden Tevkifatın Fon Payı	450
Vergi Sonrası Kar	78.550
I.Tertip Yedek Akçe Kanuni sınıra ulaşıldığından	-0-
I.Temettü (80.000 x %5)	4.000
II.Tertip Yedek Akçe Öncesi Kâr (78.550 - 4.000)	74.550

II.Tertip Yedek Akçe (74.550 x %10)	74.550
II. Temettü (74.550 - 7.455)	67.095
Toplam Brüt Temettü Tutarı	71.095
G.V.K. 94/6-b-i Md.Tevkifat 60.000 istisna kazancın öncelikle dağıtıldığı kabul edildiğinde tevkifat yapılamayacak tutar (60.000- 4.950=) 55.050 olacak dağıtıma bu durumda dağıtıma konu olan 71.095' den bu tutar düşülendiğinde (71.095 - 55.050=) 16.045' nin G.V.K. 94/6-i uyarınca %15 oranında tevkifata tabi tutulması gerekir.	16.045
G.V.K. 94/6-b-i Md.Tevkifat Tutarı (16.045 x %15)	2.406,75
Fon Payı	240,675
Net Kâr Payı (71.095 - 2.647,425)	68.447,575

25.4.2000

590 DÖNEM DÖNEM NET KÂRI	75.902,575
01 1999 Yılı Kârı	
331 ORTAKLARA BORÇLAR	68.447,575
01 Ödenecek Kâr Payı	
540 YASAL YEDEKLER	7.455
02 II:Tertip Yedek Akçe	

1999 yılı kârının dağıtımı.