

Hüseyin Yalçın
Yeminli Mali Müşavir

KAR DAĞITIMINDA

VERGİ VE MUHASEBE İŞLEMLERİ

1.Kar Dağıtımı ve Vergisel Yükümlülükler

Kurumların, faaliyetleri sonucunda oluşan karlarını ortaklara dağıtması, sermayeye eklenmesi ya da bilançonun pasifinde geçmiş yıl karları olarak muhafaza etmeleri mümkündür.

Karın dağıtımı, sermayeye eklenmesi ya da bilançoda muhafaza edilmesi, vergi uygulaması açısından farklı sonuçlar doğurmaktadır.

Oluşan karın dağıtımına karar verilmesi halinde, vergi tevkifatı yapmak yükümlülüğü doğmaktadır. Kar dağıtımına bağlı olarak yapılacak vergi tevkiatı ile ilgili olarak, 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Kanunu genel tebliğinde aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.

1.1.Dağıtılan Kar Paylarında Vergi Kesintisi

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15'inci maddesinin ikinci fıkrasında, vergiden muaf olan kurumlara dağıtılan kar payları üzerinden yapılacak vergi kesintisi; 30'uncu maddesinin üçüncü fıkrasında da Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kar payı elde edenler hariç olmak üzere, dar mükellef kurumlara veya kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan kar payları üzerinden yapılacak vergi kesintisi hükümleri düzenlenmiştir.

Öte yandan, 4842 sayılı Kanun'un 12'nci maddesiyle değişik, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b-i) ve (b-ii) alt bentlerinde, tam mükellef kurumlar tarafından; tam mükellef gerçek kişilere, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve bu vergilerden muaf olanlara dağıtılan kar paylarından; tam mükellef kurumlar tarafından; dar mükellef gerçek kişilere, dar mükellef kurumlara (Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kar payı elde edenler hariç) ve gelir ve kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan kar paylarından vergi kesintisi yapılacağı hükmüne yer verilmiştir.

Buna göre, kurumlar tarafından elde edilen kar paylarının vergi kesintisine tabi olup olmadığı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15'inci maddesinin ikinci fıkrası ve 30'uncu maddesinin üçüncü fıkrasına göre belirlenecek olup;

- Kurumlar vergisinden muaf olan kurumlara,
- Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kar payı elde edenler hariç dar mükellef kurumlara,
- Kurum statüsünde olup bu Kanunla veya özel kanunlarla kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere

dağıtılan, Gelir Vergisi Kanunu'nun 75'inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerindeki kar payları üzerinden Kurumlar Vergisi Kanununa göre vergi kesintisi yapılacaktır.

Öte yandan;

- Tam mükellef gerçek kişilere,
- Gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara,
- Gelir vergisinden muaf olanlara,
- Dar mükellef gerçek kişilere,
- Gelir vergisinden muaf olan dar mükellef gerçek kişilere

dağıtılan kar payları üzerinden, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendine göre vergi kesintisi yapılacaktır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15'inci maddesinin üçüncü fıkrası ile emeklilik yatırım fonları kazançları hariç olmak üzere, Kanunu'nun 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde yazılı kazançlardan dağıtılsın dağıtılmasın, kurum bünyesinde vergi kesintisi yapılması öngörülmüştür.

Öte yandan söz konusu fon ve ortaklıkların kazançları, ayrıca kar dağıtımına ilişkin vergi kesintisine tabi olmayacaktır.

Ancak, söz konusu istisna kazançlar üzerinden, Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67 nci maddesi kapsamında vergi kesintisi yapılması halinde, gerek Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15'inci maddesi gerekse Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesi uyarınca vergi kesintisi yapılmayacaktır.

Bu hükümler uyarınca, kar dağıtımına ilişkin olarak Kurumlar Vergisi Kanunu ve Gelir Vergisi Kanunu uyarınca yapılacak vergi kesintisine ilişkin açıklamalara aşağıda yer verilmiştir:

Kar dağıtımına bağlı vergi kesintisi, kazancın istisna olup olmadığına bakılmaksızın, karın dağıtılması aşamasında yapılacaktır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15 ve 30'uncu maddeleri uyarınca, tam mükellef kurumlar tarafından;

- Tam mükellef gerçek kişilere,
- Gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara,
- Gelir ve kurumlar vergisinden muaf olanlara,
- Dar mükellef gerçek kişilere,
- Dar mükellef kurumlara,
- Gelir ve kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere

dağıtılan, anılan Kanun'un 75'inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kar payları üzerinden vergi kesintisi yapılması öngörülmüştür.

Buna göre, tam mükellef kurumlarca;

- Tam mükellef kurumlara,
- Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kar payı elde eden dar mükellef kurumlara

dağıtılan kar payları üzerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır. Bu şekilde kar payı elde eden tam mükellef kurumun söz konusu kar paylarını yukarıda sayılan gerçek veya tüzel kişilere dağıtması halinde ise dağıtılan kısım üzerinden vergi kesintisi yapılacaktır.

Kurumlar vergisinden muaf olan kurumlara dağıtılan kar payları üzerinden yapılan vergi kesintisi de söz konusu kurumlar için nihai vergi olmaktadır.

Diğer yandan, tam mükellef kurumlarca karın dağıtılmayıp şirket sermayesine eklenmesine karar verilmesi halinde, karın sermayeye eklenmesi kar dağıtımı sayılmadığından, sermayeye ilave edilen bu tutar üzerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 75'inci maddesinin 1 numaralı bendinde yazılı kar payları her nevi hisse senetlerinin kâr payları¹, 2 numaralı bendinde yazılı kar payları İştirak hisselerinden doğan kazançlar² 3 numaralı bendinde yazılı kar payları ise Kurumların idare meclisi başkan ve üyelerine verilen kâr paylarıdır.

¹ Kurucu hisse senetleri ve diğer intifa hisse senetlerine verilen kâr payları ve pay sahiplerine hazırlık dönemi için faiz olarak veya başka adlarla yapılan her türlü ödemeler ile Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan yatırım fonları katılma belgelerine ödenen kâr payları ile konut finansmanı fonlarını temsilen ihraç edilen ipoteye dayalı menkul kıymetlere ve varlık finansmanı fonlarını temsilen ihraç edilen varlığa dayalı menkul kıymetlere ödenen faiz, kâr payı veya benzeri gelirler dahil.

² Limited Şirket ortaklarının, iş ortaklıkları ortaklarının ve komanditerlerin kâr payları ile kooperatiflerin dağıttıkları kazançlar bu zümreyeye dahildir. Kooperatiflerin ortakları ile yaptıkları muamelelerden doğan kârların ortaklara, kooperatifle yaptıkları muameleler nisbetinde tevzii, kazanç dağıtımı sayılmaz.

1.2. Vergi Kesintisi Oranı

Bakanlar Kurulu'na tanınan yetkiye istinaden yayımlanan 22.7.2006 tarih ve 2006/10731 sayılı Kararla kar dağıtımına ilişkin vergi kesintisi oranı %15 olarak belirlenmiştir.

Dolayısıyla, tam mükellef kurumlarca dağıtılan kar payları üzerinden %15 oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

1.3. 24.4.2003 Tarihinden Önceki Dönemlere İlişkin Dağıtılmamış Karların Vergilendirilmesi

4842 sayılı Kanun'la Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendinde yapılan değişiklik 24.4.2003 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu düzenlemeyle istisna kazanç ve istisna dışı kazanç ayırımına son verilmiş ve vergi kesintisi, kar dağıtımı aşamasına bırakılmıştır. Öte yandan, bu tarihten önceki dönemlere ilişkin dağıtılmamış karların ne şekilde vergilendirileceği hususu da anılan Kanun ile Gelir Vergisi Kanununa eklenen geçici 62'nci maddede düzenlenmiştir.

Bu maddeye göre, kurumlar vergisi mükelleflerinin;

a) 31.12.1998 veya daha önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde elde ettikleri kazançlarının,

b) (a) bendi kapsamı dışında kalan ve 31.12.2002 veya daha önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde elde edilen, kurumlar vergisinden istisna edilmiş kazançlarının,

c) Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 61'inci maddesi kapsamında vergi kesintisine tabi tutulmuş kazançlarının

dağıtımı halinde kar dağıtımına bağlı vergi kesintisi yapılmaması hükme bağlanmıştır.

Söz konusu geçici maddede yer alan düzenleme uyarınca, kurumlar vergisi mükelleflerinin 31.12.1998 ve daha önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde elde ettikleri karlarının dağıtımı halinde, bu kar payları üzerinden vergi

kesintisi yapılmayacaktır. Aynı şekilde 1.1.1999 ve 31.12.2002 tarihleri arasındaki hesap dönemlerinde elde edilen kurumlar vergisinden istisna kazançlar ile Gelir Vergisi Kanunu'na 4842 sayılı Kanunla eklenen geçici 61 inci madde kapsamında vergi kesintisine tabi tutulacak kazançların dağıtılması halinde ayrıca vergi kesintisi yapılmayacaktır.

Bu madde hükmüne göre, dağıtılan kar 31.12.2002 veya daha önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde elde edilen ve Kurumlar Vergisi Kanunu veya özel Kanunları uyarınca kurumlar vergisinden istisna edilen kazançla ilişkin ise (serbest bölge kazancı, teknoloji geliştirme bölge kazancı, Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazanç, mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici 24 ve geçici 28'inci maddelerinde düzenlenen istisna kazançlar gibi) dağıtılan karın bu kazançlara isabet eden kısmı üzerinden dağıtım sırasında vergi kesintisi yapılmayacaktır.

Diğer bir ifade ile 31.12.2002 veya daha önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde;

- Serbest bölgelerden,
- Teknoloji geliştirme bölgelerinden,
- Türk Uluslararası Gemi Sicili'ne kayıtlı gemilerin işletilmesinden ve devrinden,
- Mülga 5422 sayılı Kanun'un geçici 24 ve geçici 28'inci maddeleri çerçevesinde

elde edilen istisna kazançların dağıtılması halinde kar dağıtımına bağlı vergi kesintisi yapılmayacaktır.

Ancak, 2003 ve müteakip yıllardaki hesap dönemlerinde elde edilen söz konusu istisna kazançların dağıtılması halinde, dağıtılan bu tutarlar üzerinden kar dağıtımına bağlı vergi kesintisinin yapılması gerekecektir.

Diğer taraftan, 1.1.1999–31.12.2002 tarihleri arasındaki hesap dönemlerine ilişkin normal kazançların dağıtımına tabi tutulması halinde ise dağıtılan bu kar payları üzerinden, kar dağıtımına bağlı vergi kesintisi yapılacaktır.

1.4. Kar Payı Elde Eden Kişilerin Hukuki Statülerinin Belirlenmemesi Durumunda Vergi Kesintisi Uygulaması

Tam mükellef kurumlar ile Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kar payı elde eden dar mükellef kurumlara yapılan kar payı ödemeleri üzerinden vergi kesintisi yapılmaması gerekir.

Ancak, özellikle halka açık şirketlerce ihraç olunan hisse senetlerinin maliklerinin kim olduğu dağıtımını yapacak şirket tarafından bilinmediğinden, bu hisselere isabet eden kar payları üzerinden vergi kesintisi yapıp yapılmayacağı ve kesilen tutarların ne şekilde mahsup/iade edileceği hususunda aşağıdaki açıklamalar dikkate alınacaktır.

6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 409'uncu maddesinde, anonim şirketlerce ihraç olunan hisse senetlerinin hamiline veya nama yazılı olacağı, 417'nci maddesinde de, şirketlerin nama yazılı hisse senedi sahiplerinin adı, soyadı ve adresleriyle pay defterine kaydetmeleri gerektiği hükme bağlanmıştır.

Buna göre, kar payı dağıtacak şirketin ihraç ettiği nama yazılı hisse senetlerinin kimlerin elinde bulunduğu pay defterinden tespiti mümkün olduğundan, tam/dar mükellefiyet esasında kurumlar vergisi mükellefi olanlar adına (kurumlar vergisinden muaf olanlar ile kurumlar vergisine tabi olmayanlar hariç) kayıtlı bulunan senetlere isabet eden kar payı tutarları üzerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır.

Söz konusu vergi kesintisinin yapılmaması için nama yazılı hisse senetlerini elinde bulunduran kişinin hukuki statüsünün herhangi bir tereddüte yer vermeyecek şekilde belirlenmiş olması gerekir.

Diğer taraftan, halka açık şirketlerce ihraç edilen ve borsada işlem gören nama veya hamiline yazılı hisse senetlerine ilişkin kar payı dağıtımlarında, söz konusu hisse senetlerinin maliklerinin tam mükellef kurumlar ile Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kar payı elde eden dar mükellef kurumlar olduğunun belirlenmesi halinde, bunlara yapılacak kar payı ödemeleri üzerinden de vergi kesintisi yapılmayacaktır. Söz konusu vergi kesintisinin yapılmamasını teminen, aracı kurumlar, müşterilerinin hukuki statüsü ve mükellefiyet bilgilerini (unvanı, vergi kimlik numarası, tam/dar mükellef olduğu, bağlı bulunduğu vergi dairesi, dar mükellef ise mukimi olduğu ülke ve kar payını Tür-

kiye'de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla elde ettiği ile adres bilgilerini) Takasbank'a (İstanbul Menkul Kıymetler Borsası Takas ve Saklama Bankası A.Ş.) - Merkezi Kayıt Kuruluşu'na bildireceklerdir.

Kar payı ödemelerinde vergi kesintisi yapma yükümlülüğü, şirket yetkili organlarının kar payı ödemelerinin yapılmasını öngördüğü tarih itibarıyla başladığından, nakden bir ödeme yapılmamış olsa dahi kar payının ödenmeye başlanması gereken tarihte hesaben ödemenin gerçekleştiğinin kabul edilmesi gerekmektedir.

Bu nedenle, Takasbank - Merkezi Kayıt Kuruluşu söz konusu bilgileri her kar payı dağıtım işlemi için kar payını elde eden kurumlar açısından yapılan ayrıma göre, kar payı dağıtacak şirkete aktaracaktır. Kar payının Takasbank - Merkezi Kayıt Kuruluşu aracı kılınmaksızın, doğrudan aracı kurumlar tarafından müşterileri adına tahsil edilmesi halinde, her bir müşterinin hukuki statüsü ve mükellefiyet bilgileri aracı kurumlar tarafından kar dağıtacak şirkete bildirilecektir. Aracı kurumlar, müşterilerine ilişkin olarak Takasbank'a - Merkezi Kayıt Kuruluşu'na veya kar dağıtacak şirkete verdikleri bilgilerin doğruluğundan sorumlu olacaklardır. Kar paylarının hisse senedi maliklerince doğrudan talep edilmesi durumunda, hak sahibinin vergi kesintisi yapılmayacak kurumlardan olduğu hususu kar dağıtımını yapacak şirket tarafından belirlenecektir. Müşterilerin veya ortakların hukuki statüleri ve mükellefiyet bilgileri hakkında herhangi bir tereddüt bulunması halinde, aracı kurumlar veya kar payı dağıtacak şirketler, bunlardan durumlarını Ticaret Sicili Gazetesi, vergi levhası veya bağlı oldukları vergi dairesinden alacakları bir yazı ile tevsik etmelerini de isteyebilecektir.

Hisse senetlerinin maliklerinin hukuki statülerinin ve mükellefiyet bilgilerinin kar payı dağıtacak şirkete yukarıda belirtildiği şekilde bildirilmemesi veya hisse senedi sahiplerince tevsik edilmemesi halinde, dağıtımını yapacak şirketin vergi sorumluluğundan kurtulabilmesi için söz konusu hisse senetlerine isabet eden kar payı ödemelerinin tamamı üzerinden, vergi kesintisi yapması gerekir. Bu durumda, kar payları üzerinden yapılacak kesinti, tam mükellef kurumlar ile Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kar payı elde eden dar mükellef kurumlar için nihai vergi niteliğinde olmayacaktır. Dolayısıyla, kesilen bu vergiler aşağıda belirtilen esaslar dahilinde söz konusu mükelleflerin doğmuş ve doğacak tüm vergi borçlarına mahsup edilebileceği gibi geçici vergi ve kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden hesaplanacak vergiye de mahsup edilebilecektir.

Elde ettikleri kar payları üzerinden vergi kesintisi yapılan kurumların, bu kar paylarını aynı takvim yılı içerisinde tekrar ortaklarına dağıtmaları halinde, dağıtacakları kar payları üzerinden, vergi kesintisi yapılarak, dağıtımın yapıldığı aya ilişkin muhtasar beyanname ile beyan edilecek ve bu beyanname üzerinden hesaplanan vergiden kar dağıtımına bağlı önceki aşamada kesilen vergi mahsup edilecektir.

Diğer taraftan, sözü edilen hisse senetlerinden elde edilen kar paylarının aynı takvim yılı içinde dağıtılmaması veya mükellef tarafından talep edilmesi halinde kesinti suretiyle ödenen vergiler, kurumun diğer vergi borçlarına mahsup edilecektir.

Söz konusu mahsup işlemlerinin yapılabilmesi için hisse senedinin maliki olan kurumlar, kar dağıtımı yapan şirketlere ve/veya Takasbank'a - Merkezi Kayıt Kuruluşu'na veya aracı kuruma müracaat ederek, bunlardan hisse senedinin nevi, adedi, tutarı ve dağıtılan kar payı üzerinden kesilen verginin miktarı ile söz konusu miktarın vergi dairesine ödendiğine ilişkin makbuzun tarih ve numarasını içeren bir yazı alacaklar ve bu yazıyı mahsup talep dilekçesi ile birlikte bağlı buldukları vergi dairesine ibraz edeceklerdir. Bu yazıyı ibraz eden kurumların, vergi borçlarına mahsuben iade talepleri, banka teminat mektubu aranmaksızın ve vergi türü ve miktar sınırlaması olmaksızın yerine getirilecektir.

Anılan kurumlarca, kesilen bu vergilerin Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 34 üncü maddesi hükmü uyarınca, yıl içerisinde verilecek geçici vergi beyannameleri ile kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan vergiden de mahsup edilebileceği tabiidir.

Kar payı üzerinden kesilen söz konusu vergilerin nakden iadesinin talep edilmesi halinde ise yukarıda belirtilen belgenin aranılmasının yanı sıra 252 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile konuya ilişkin diğer genel tebliğlerde yer alan esaslara göre işlem yapılacaktır.

Yukarıda belirtildiği şekilde vergi yükünden arındırılan bu kar paylarının, elde eden kurum tarafından daha sonra dağıtımına tabi tutulması halinde, bu kar payları üzerinden dağıtım aşamasında vergi kesintisi yapılması gerekecektir.

1.5. İstisna Kazançların Vergi Kesintisi Karşısındaki Durumu

4842 sayılı Kanun'la yapılan düzenleme ile kurumların istisna kazançları ile normal kazançları ayırımına son verilmiş, vergi kesintisi kazancın istisna olup olmadığına bakılmaksızın kar dağıtımına bağlı hale getirilmiştir. İstisna kazançlar üzerinden prensip olarak kesinti yapılmayacak ancak, bu kazançların kar dağıtımına konu edilmesi halinde bu kar paylarından vergi kesintisi yapılacaktır.

4842 sayılı Kanun'la getirilen vergileme rejimi, prensip olarak istisna kazançlar üzerinden vergi kesintisi yapılmamasını öngörmekle birlikte, aynı Kanunla Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 61'inci madde ile yatırım indirimi istisnasından yararlanan kazançların vergilendirilmesine yönelik olarak özel bir düzenleme yapılmıştır. Buna göre, madde kapsamında bulunan yatırım indiriminden yararlanan kazançlar üzerinden dağıtılsın dağıtılsın %19,8 oranında vergi kesintisi yapılmaya devam olunacaktır.

2.Kar Dağıtımı Ve Yedek Akçe İlişkisi

2.1- Genel Bilgi

Türk Ticaret Kanunu'nun genel yedek akçe ayrılmasına ilişkin 519 'ncu maddesinin hükmü aşağıdaki gibidir:

"Genel kanuni yedek akçe

MADDE 519- (1) Yıllık kârın yüzde beşi, ödenmiş sermayenin yüzde yirmisine ulaşıncaya kadar genel kanuni yedek akçeye ayrılır.

(2) Birinci fıkradaki sınıra ulaşıldıktan sonra da;

a) Yeni payların çıkarılması dolayısıyla sağlanan primin, çıkarılma giderleri, itfa karşılıkları ve hayır amaçlı ödemeler için kullanılmamış bulunan kısmı,

b) Iskat sebebiyle iptal edilen pay senetlerinin bedeli için ödenmiş olan tutardan, bunların yerine verilecek yeni senetlerin çıkarılma giderlerinin düşülmesinden sonra kalan kısmı,

c) Pay sahiplerine yüzde beş oranında kâr payı ödendikten sonra, kârdan pay alacak kişilere dağıtılacak toplam tutarın yüzde onu,

genel kanuni yedek akçeye eklenir.

(3) Genel kanuni yedek akçe sermayenin veya çıkarılmış sermayenin yarısını aşmadığı takdirde, sadece zararların kapatılmasına, işlerin iyi gitmediği zamanlarda işletmeyi devam ettirmeye veya işsizliğin önüne geçmeye ve sonuçlarını hafifletmeye elverişli önlemler alınması için kullanılabilir.

(4) İkinci fıkranın (c) bendi ve üçüncü fıkra hükümleri, başlıca amacı başka işletmelere katılmaktan ibaret olan holding şirketler hakkında uygulanmaz.

(5) Özel kanunlara tabi olan anonim şirketlerin yedek akçelerine ilişkin hükümler saklıdır.”

Uygulamada,

- her yıl safi karın yüzde beşinin ödenmiş esas sermayenin yüzde yirmisini buluncaya kadar ayrılacak yedek akçeler birinci tertip yedek akçe,
- kar dağıtımına karar verilmesi halinde, pay sahiplerine yüzde beş oranında kâr payı ödendikten sonra, kârdan pay alacak kişilere dağıtılacak toplam tutarın yüzde onu oranında ayrılacak yedek akçeler de ikinci tertip yedek akçe

olarak adlandırılmaktadır.

2.2-Yıllık Kar

Türk Ticaret Kanunu'nda birinci tertip yedek akçe "Yıllık karın yüzde beşi" olarak ifade edilmiş, ancak, bu yıllık karın ticari bilanço karı mı yoksa, vergi ve

yasal yükümlülüklerden sonraki dönem net karı mı olduğu konusuna bir açıklık getirilmemiştir.

Bir görüşe göre yıllık kar; bilanço ve kar zarar hesabında gerçekleşen ve bir hesap dönemindeki gelirler ile giderler arasındaki olumlu farktır.³

Bizim de katıldığımız diğer bir görüşe göre ise, yıllık kar; hesap dönemi karından bu kar dolayısıyla ödenmesi gereken vergiler düşüldükten sonra kalan ve şirketin üzerinde tasarruf edebileceği kısımdır.⁴

Ticari bilanço karından mali kara ulaşmak için; ticari bilanço karına kanunen kabul edilmeyen giderler eklenmekte, kurumlar vergisine tabi olmayan unsurlar (İndirim ve istisnalar) ise indirilmektedir. Kanunen kabul edilmeyen giderlerin çok fazla olması durumunda, şirket ticari olarak daha az kar elde ettiği halde, vergi daha büyük matrah üzerinden hesaplandığı için, şirketin ticari karı hesaplanan vergileri dahi karşılamayabilir.

Böyle bir durumda, birinci tertip yedek akçenin ticari bilanço karından hesaplanması; gerçekte olmayan kar üzerinden yedek akçe ayrılması sorununu doğuracaktır. Bu husus aşağıda bir örnek yardımı ile açıklanmıştır.

Örnek

Ticari bilanço karı 600,00 TL ve kanunen kabul edilmeyen giderleri toplamı 2.700,00 TL olan bir şirketin kurumlar vergisi hesabı aşağıdaki gibi olacaktır:

Ticari Bilanço Karı.....	600,00
KKEG.....	2.700,00
Kurumlar Vergisi Matrahı.....	3.300,00
Hesaplanan Kurumlar Vergisi.....	660,00

³ Poroy, Tekinalp,Çamoğlu, Ortaklıklar ve Kooperatifler Hukuku, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi, 1977 İkinci Baskı, Sf:694

⁴ Rüştü Erimez, Şirketlerde Kar Dağıtımı ve Yedek Akçeler, 1976 2. Basım, Sf: 285

Yukarıdaki örnekten de görüleceği üzere; şirketin ödeyeceği kurumlar vergisi ticari bilanço karından daha fazladır. Bunun anlamı; şirket bu sene ödeyeceği vergiler kadar dahi kar etmemiştir.

Yukarıdaki örneğimizde, şirket özvarlığında bir artış olmadığı gibi; ödenecek vergiler ile ticari bilanço karı arasındaki fark olan 60,00 TL kadar şirket öz varlığında bir azalma vardır.

Böyle bir durumda, ticari bilanço karı üzerinden birinci tertip yedek akçe ayrılması fiilen mümkün değildir. Çünkü bu yedek akçenin ayrılacağı bir kaynak yoktur.

2.3-İkinci Tertip Yedek Akçe

Şirketin kar etmiş olması, birinci tertip yedek akçe ayrılması için gerek ve yeter koşul olduğu halde; ikinci tertip yedek akçe ayrılması için, şirketin kar dağıtımını yapması gerekmektedir. Kar dağıtımını yapılmayacaksa, ikinci tertip yasal yedek akçe de ayrılmayacaktır.

İkinci tertip yedek akçe, dağıtımına karar verilen kardan, pay sahipleri için % 5 kar payı ayrıldıktan, sonra kalan tutarın % 10'udur.

Kardan pay sahipleri için ayrılan % 5 kar payı uygulamada birinci temettü, üzerinden ikinci tertip yedek akçe ayrıldıktan sonra ortaklara dağıtılacak kar kar payı da, ikinci temettü olarak adlandırılmaktadır.

Türk Ticaret Kanunu'nda birinci temettü için "Pay sahiplerine yüzde beş oranında kâr payı ödendikten sonra," ifadesine yer verilmiş, ancak bu %5' in hesabında neyin esas alınacağı hususunda bir belirleme yapılmamıştır. 1 Seri numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde, birinci temettünün, şirketin ödenmiş esas sermayesi esas alınarak hesaplanacağı ifade edilmiştir.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nin "Kar Dağıtım Tablosu" ile ilgili bölümünde, birinci ve ikinci temettüye ilişkin olarak aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir:

Ortaklara Birinci Temettü: İşletmenin ödenmiş sermayesi üzerinden ilgili yasa hükmü ve ana sözleşmesi gereği ortaklara dağıtacağı birinci tertip temettüdür.

Ortaklara İkinci Temettü: Genel kurul kararıyla ortaklara dağıtılması kararlaştırılan ikinci tertip temettüdür.

3-Özellikli Durumlar

3.1-Karın Sermayeye İlavesi Kar Dağıtımı Değildir

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinin birinci fıkrasının 6/b-i numaralı bendinde yer alan hüküm gereği, karın sermayeye eklenmesi kar dağıtımı değildir.

Maliye Bakanlığı'nca yayımlanan 231 seri numaralı Gelir vergisi Kanunu Genel Tebliği'nde;

“Kârın sermayeye ilave edilmesinin kâr dağıtımı sayılmayacağına ilişkin olarak Gelir Vergisi Kanunu'nun vergi tevkifatını düzenleyen 94 üncü maddesinde yer alan hüküm, bu madde uyarınca yapılacak tevkifat açısından bir belirleme yapmaktadır. Dolayısıyla gerçek kişi ortaklar tarafından, kârın sermayeye ilavesi suretiyle elde edilen kâr paylarının menkul sermaye iradı olarak Gelir Vergisi Kanunu'nun 85 ve 86'ncı madde hükümleri çerçevesinde beyan edilmesi gerekmektedir.”

yönünde açıklamalara yer verilmişti.

Danıştay 4. Dairesi 6.12.2000 tarih ve Esas No: 2000/1307, Karar No: 2000/5053 sayılı kararı ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinin birinci fıkrasının 6/b-i numaralı bendinde karın sermayeye ilavesinin kar dağıtımı sayılmayacağından bahisle ortaklar açısından da elde edilmiş bir kar payından söz edilemeyeceği belirtilerek, bu gelirlerin beyanına ilişkin 231 Seri No.lu Tebliğ'in iptaline karar vermiş olup, bu karar Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 8.6.2001 tarih ve Esas No: 2001/180, Karar No: 2001/224 sayılı kararı ile kesinleşmiş bulunmaktadır.

Bu durumda, gerçek kişi ortaklar tarafından karın sermayeye ilavesi suretiyle elde edilen kar paylarının beyan edilmemesi, yargıya intikal eden uyuşmazlıklarda tarhiyatı kaldıran vergi mahkemesi kararları üzerine Danıştay'da temyiz yoluna gidilmemesi gerekmektedir. (Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği 243)

3.2-Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Sınırlayıcı Hükümleri

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında, kar payları için genellikle özel vergi oranları tespit edilmektedir. Bu nedenle, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15 ve 30 ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/6-b maddeleri kapsamında Bakanlar Kurulu Kararı ile tespit edilen vergi kesintisi oranlarının, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında belirlenen oranları aşması durumunda, vergi anlaşmalarında tespit edilen oranlar uygulanacaktır.

3.3-Kar Sermayeye İlave Edilmiş Ancak Ortaklar Cari Hesabına Büyük Miktarda Paralar Çekilmişse

Konuya ilişkin olarak 4369 sayılı Kanun'un gerekçesinde yer alan açıklamalar aşağıya alınmıştır:

"...Karın sermayeye ilavesi kar dağıtımı sayılmaz. Şimdi bununla kast edilen nedir?

Şu anda, Türkiye'nin özellikle sermaye piyasasının gelişmekte olduğu bir dönemde en büyük zafiyeti, şirketlerin mali bünyelerinin zayıflığıdır. Dolayısıyla şirketlerin mali bünyelerini kuvvetlendirmeye yönelik, karlarını dağıtmayarak, şirket sermayesine ilave edip, kaynak olarak orada bırakmaları teşvik edilecek bir unsur olarak görülmektedir. Dolayısıyla oraya ilave edildiği anda, kar dağıtımı sayılmayıp, stopaja tabi tutulmamaktadır.....Ancak, bunların örtülü bir şekilde sermayeye ilave ettim deyip de cari hesaplardan çok büyük ölçülerde bunlardan para çekilmesi, mevzuatımıza göre örtülü kazanç dağıtımı sayılacağından dolayı, elbetteki böyle bir durumla karşı karşıya kalındığında vergilendirme yapılacaktır.

Karın sermayeye eklenmesi halinde, şirket dışına herhangi bir kaynak çıkmamaktadır, şirket dışına bir transfer yapılamamaktadır; ortaklar tarafından bir kaynak elde edilmemekte, dolayısıyla ortakların özel ödeme güçlerinde bir değişiklik olmamaktadır.

Bütün bunlar göz önüne alındığında, ortaklıkta kar dağıtımı söz konusu olmamaktadır.....

Dolayısıyla, buradaki düzenleme, şirketlerin bünyesini güçlendirmeye yönelik bir uygulama olmaktadır.”

3.4-Tasfiye Sonucunda Ortaklara Yapılan Ödemeler Kar Dağıtımı mıdır?

Tasfiye, şirketlerin mal varlığının paraya çevrilmesi, alacaklarının tahsil edilmesi, borçlarının ödenmesi ve olumlu bir artık varsa bunun tasfiye payı hükümleri uyarınca pay sahiplerine dağıtılması ve ortaklığın kaydının sicilden silinmesi işlemlerinin tümüdür.⁵

Tasfiye işlemi sonucunda ortaklara dağıtılacak bir kıymet varsa, bunun ortaklara hisseleri oranında dağıtılması gerekmektedir. Ancak, bu dağıtımı bir kar dağıtımı olarak kabul edip, tamamı üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılması mümkün değildir. Çünkü Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/6-b-i maddesi hükmü uyarınca yapılacak olan gelir vergisi tevkifatı, kar paylarından yapılacak bir tevkifattır. Bu nedenle de; tevkifata tabi tutulacak olan sadece tasfiye karı olmalıdır. Yoksa şirket varlıklarının paraya çevrilmesi sonucu elde edilen kaynağın ortaklara dağıtılması değil. Bunlar gerçekte ortakların şirkete koydukları sermayenin ortaklara iadesidir.

Daha önce de açıklandığı üzere; karın sermayeye eklenmesi kar dağıtımı sayılmadığından, sermayeye eklenen kar paylarından vergi tevkifatı da yapılmayacaktır.

Maliye Bakanlığı'nca verilen bir özeltede, geçmiş yıl karlarının sermayeye eklenmesinden sonra tasfiyeye gidilmiş olması halinde, ortaklara dağıtılan tasfiye sonu değerinden geçmiş yıl karlarına isabet eden kısmın kar dağıtımı olarak kabul edilerek, tevkifat yapılması gerektiği yönünde görüş bildirilmiştir. Özeltenin özeti aşağıdadır.

“...önceki yıllarda şirket sermayesine eklenmiş olan geçmiş yıl karlarının, şirketin sermaye azaltımı yapması veya tasfiye edilmesi sebebiyle ortaklara dağıtılması durumunda, kar dağıtımına bağlı vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

⁵ Poroy, Tekinalp, Çamoğlu, age, Sf: 713

Öte yandan, daha önce sermayeye eklenmiş olan pasif kalemlere ait enflasyon fark hesaplarının, şirketin sermaye azaltımı yapması veya tasfiye edilmesi sebebiyle ortaklara dağıtılması halinde, işletmeden çekilen tutarların öncelikle kurumlar vergisine tabi tutulması, vergi sonrası dağıtılan kazancın da kar dağıtımına bağlı vergi kesintisine tabi tutulması gerekmektedir.” (19.02.2008 Tarih ve 3200 Sayılı Özelge)

3.5-Hizmet Erbabına Dağıtılan Kar Paylarının Durumu

Gelir Vergisi Kanunu'nun 61'inci maddesinde ücret aşağıdaki gibi tanımlanmıştır:

“Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlardır.

Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez. ”

Ücretin tanımından da görüleceği gibi, bir ortaklık münasebetine dayanmadan, hizmet erbabına verilen kar payları, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/6-b-i maddesi kapsamında yer alan bir kar dağıtımı değildir. Bu kar paylarından bu maddeye göre gelir vergisi tevkifatı yapılmayacaktır.

Ancak, hizmet erbabına verilen kar payları bunların aldıkları ücret olduğundan, 94'üncü maddenin 1 numaralı bendine göre tevkifata tabidir.

4- Kar Dağıtım Tablosu ve Kar Dağıtımının Muhasebeleştirilmesi

Kâr dağıtım tablosu, işletmenin dönem kârının dağıtım biçimini gösteren tablodur.

Kâr dağıtım tablolarının 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.

Kar dağıtım tabloları düzenlenirken aşağıdaki kurallara uyulacaktır:

- i) Kâr dağıtım tablosu; dönem kârından yapılan dağıtımla yedeklerden yapılan dağıtımı, ayrı ayrı gösterecek biçimde düzenlenir.
- ii) Kâr dağıtım tablosunda; ödenecek vergiler ve yasal yükümlülükler, ortaklara ödenecek 1. ve 2. temettüleri, ayrılan 1. tertip ve 2. tertip yasal yedeklerle statü yedekleri, olağanüstü yedekler ve kârdan ayrılan özel fonlar açıkça gösterilir.
- iii) Dönem kârının dağıtımında; imtiyazlı payların bulunması halinde, imtiyazlı ve adi hisse senetlerine ödenen kâr payları, tabloda belirtilen bölümlerinde ayrı ayrı gösterilir.
- iv) Katılma intifa senedi, kâra iştirakli tahvil ile kâr ve zarar ortaklığı belgesi ihraç edilmesi nedeniyle, bu senet sahiplerine mevzuat hükümleri çerçevesinde ödenen paylar, kâr dağıtım tablosunda ayrıca gösterilir.

Kâr Dağıtım tablosu 1 Seri Numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ekinde yer alan ek formda sunulan biçimde önceki dönem ve cari dönem verilerini içerecek şekilde düzenlenir:

(.....)

A-DÖNEM KARININ DAĞITIMI

1) DÖNEM KARI

2) ÖDENECEK VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER(-)

-Kurumlar Vergisi (Gelir Vergisi)

-Gelir Vergisi Kesintisi

-Diğer Vergi ve Yasal Yükümlülükler

NET DÖNEM KARI

3) GEÇMİŞ DÖNEM ZARARLARI (-)

4) I. TERTİP YASAL YEDEK AKÇE (-)

5) İŞLETMEDE BIRAKILMASI VE TASARRUFU ZORUNLU YASAL FONLAR (-)

6) ORTAKLARA BİRİNCİ TEMETTÜ (-)

- Adi Hisse Senedi Sahiplerine

-İmtiyazlı Hisse Senetleri Sahiplerine

7) PERSONLE TEMETTÜ (-)

8) YÖNETİM KURULUNA TEMETTÜ (-)

9) ORTAKLARA İKİNCİ TEMETTÜ (-)

-Adi Hisse senedi Sahiplerine

-İmtiyazlı Hisse Senedi Sahiplerine

10) İKİNCİ TERTİP YASAL YEDEK AKÇE(-)

11) STATÜ YEDEKLERİ(-)

12) OLAĞANDIŞI YEDEKLER (-)(DAĞITILMAMIŞ KARLAR)

13) DİĞER YEDEKLER (-)

14) ÖZEL FONLAR (-)

B- YEDEKLERDEN DAĞITIM

1) DAĞITILAN YEDEKLER

2) II. TERTİP YASAL YEDEKLER (-)

3) ORTAKLARA PAY (-)

-Adi Hisse Senedi sahiplerine

-İmtiyazlı Hisse Senedi Sahiplerine

4) PERSONELE PAY (-)

5) YÖNETİM KURULUNA PAY (-)

C-HİSSE BAŞINA KAR

1) Adi Hisse Senedi Sahiplerine (TL %)

2) İmtiyazlı Hisse Senedi Sahiplerine (TL %)

D- HİSSE BAŞINA TEMETTÜ

1) Adi Hisse Senedi Sahiplerine (TL %)

2) İmtiyazlı Hisse Senedi Sahiplerine (TL %)

İşletmeler belirlenen büyüklüklerine göre bin, milyon, milyar ya da trilyon olarak rakamlarını göstereceklerdir.

Önceki Dönem		Cari Dönem	

1 Seri Numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde kar dağıtım tablosu kalemlerine ilişkin olarak aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır:

A- DÖNEM KARININ DAĞITIMI

Bu bölümde dönem kârının dağıtımı yer alır.

1- Dönem Kârı: Gelir tablosunda vergi ve yasal yükümlülüklerden önceki kârdır.

2- Ödenecek Vergi ve Yasal Yükümlülükler: Dönem karı üzerinden hesaplanan vergi ve diğer yasal yükümlülükleri kapsar.

3- Geçmiş Yıllar Zararı: Zararla kapanmış geçmiş faaliyet dönemlerinden gelen zararları ifade eder.

4- I. Tertip Yasal Yedek Akçe: Türk Ticaret Kanunu uyarınca ayrılması gereken % 5 birinci tertip kanuni yedek akçeyi ifade eder.

5-İşletmede Bırakılması ve Tasarrufu Zorunlu Yasal Fonlar: Mevzuat gereği dönem kârından işletmede alıkonacak ihtiyat ve karşılıklar ile finansman fonu ve yenileme fonu gibi işletmenin mali yapısını güçlendirmek amacıyla oluşturulan fonlar.⁶

⁶ Finansman fonu Kurumlar Vergisi Kanununun Mükerrer 8 nci maddesi ile düzenlenmiştir. 29.07.1998 tarih ve 23417 mükerrer sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 4369 Sayılı Kanunun 82 nci maddesi ile 01.01.1999 tarihinden itibaren Kurumlar Vergisi Kanununun adı geçen bu maddesi yürürlükten kaldırılmıştır. Bu nedenle 01.01.1999 tarihinden itibaren finansman fonu ayrılması imkanı kalmamıştır. Adı geçen maddenin yürürlükten kaldırılmadan önceki hali aşağıya aynen alınmıştır.

“Finansman Fonu

Mükerrer Madde 8- Sermaye şirketleri ile kooperatifler yatırım indiriminden faydalanması kabul edilmiş bulunan yatırımlarının finansmanında kullanmak ve yatırım indirimi belgesinde bu yatırım için öngörülen süre ile sınırlı kalmak kaydıyla aşağıdaki şartlarla finansman fonu ayırarak safi kurum kazancından indirebilirler.

1- Ayrılacak finansman fonu Kurumlar Vergisi matrahının % 25 ini ve yapılacak yatırım tutarını geçemez.

2- Finansman fonunun T.C. Merkez Bankasında açılacak her an paraya çevrilebilir Devlet Tahvili hesabına yatırılması mecburidir.

6- Ortaklara Birinci Temettü: İşletmenin ödenmiş sermayesi üzerinden ilgili yasa hükmü ve ana sözleşmesi gereği ortaklarına dağıtacağı birinci tertip temettüdür

7- Personele Temettü: Genel kurul kararıyla personele dağıtılacak temettüdür.

8- Yönetim Kuruluna Temettü: Genel kurul kararıyla yönetim kurulu üyelerine dağıtılması kararlaştırılan temettüyü kapsar.

9- Ortaklara İkinci Temettü: Genel kurul kararıyla ortaklara dağıtılması kararlaştırılan ikinci tertip temettüdür.

3- T.C. Merkez Bankasında açılacak hesaptan çekişler Devlet Planlama Teşkilatınca düzenlenecek çekiş belgelerine dayanılarak yapılır ve yıl içinde fiilen yapılan yatırım tutarını aşamaz.

4- Bir önceki yıl safi kurum kazancından finansman fonu olarak ayrılan meblağ hesap dönemi sonunda safi kurum kazancına eklenir.”

Yenileme fonu ise, Vergi Usul Kanunununda düzenlenmiştir. Vergi Usul Kanununun konuya ilişkin olan 328 nci maddesi hükmü aşağıya aynen alınmıştır.

“Amortisman Tabi Malların Satılması

Madde 328- Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin satılması halinde alınan bedel ile bunların envanter defterinde kayıtlı değerleri arasındaki fark kar ve zarar hesabına geçirilir. İşletme hesabı esasında defter tutan mükelleflerle serbest meslek kazanç defteri tutan mükellefler bu farkı defterlerinde hasılat veya gider kaydederler.

Amortisman ayrılmış olanların değeri ayrılmış amortismanlar düşüldükten sonra kalan meblağdır.

Devir ve trampa satış hükmündedir.

Şu kadar ki, satılan iktisadi kıymetlerin yenilenmesi işin mahiyetine göre zaruri bulunur veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olursa bu takdirde, satıştan tahassül eden kar, yenileme giderlerini karşılamak üzere, pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süre ile tutulabilir. Her ne sebeple olursa olsun bu süre içinde kullanılmamış olan karlar üçüncü yılın vergi matrahına eklenir. Üçüncü yıldan önce işin terki, devri veya işletmenin tasfiyesi halinde bu karlar o yılın matrahına eklenir.

Yukarıdaki esaslar dahilinde yeni değerlerin iktisabında kullanılan kar, yeni değerler üzerinden bu kanun hükümlerine göre ayrılacak amortismanlara mahsup edilir. Bu mahsup tamamlandıktan sonra itfa edilmemiş olarak kalan değerlerin amortismanına devam edilir.”

10- İkinci Tertip Yasal Yedek Akçe: Türk Ticaret Kanunu'ndaki bilgili hüküm uyarınca ortaklara % 5 birinci temettü hariç, kalan kârın dağıtılması kararlaştırılmış kısmının onda biridir.

11- Statü Yedekleri: Ana sözleşme uyarınca ayrılması gereken yedekleri kapsar.

12- Olağanüstü Yedekler (Dağıtılmamış Kârlar): İşletmede olağanüstü durumlar dikkate alınarak bırakılan yedek veya geçmiş dönemle ilgili dağıtım konusu yapılmayan kârları ifade eder.

13- Diğer Yedekler: Genel Kurul kararıyla ayrılan diğer yedeklerdir.

14- Özel Fonlar: Çeşitli mevzuat hükümleri gereği işletmede bırakılan fonlardır.

B- YEDEKLERDEN DAĞITIM

Bu bölümde geçmiş yıllarda ayrılmış yedek ve dağıtılmamış kârlardan yapılan dağıtım yer alır:

1- Dağıtılan Yedekler: Geçmiş yıllarda ayrılmış ve bu dönem dağıtılan yedekleri kapsar.

2- II. Tertip Yasal Yedekler: Dağıtılacak yedek ve geçmiş yıl kârlarının onda birini ifade eder.

3- Ortaklara Pay: Dağıtılan yedek ve dağıtılmamış kârlardan ortaklara ödenecek kısmı kapsar.

4- Personele Pay: Dağıtılan yedek ve dağıtılmamış kârlardan personele ödenecek kısmı kapsar.

5- Yönetim Kuruluna Pay: Dağıtılan yedek ve dağıtılmamış kârlardan yönetim kuruluna ödenecek kısmı kapsar.

C- HİSSE BAŞINA KAR

Dağıtım konusu kârdan hisse başına düşen pay burada yer alır.

D- HİSSE BAŞINA TEMETTÜ

Dağıtılan kârdan pay alanlara düşen kısım burada yer alır.

Örnek 1

(X) A.Ş 2009 yılında 800.000,00 TL kar elde etmiştir. Bu dönemdeki kanunen kabul edilmeyen giderlerin toplamı 200.000,00 TL'dir.

Şirketin ödenmiş esas sermayesi 2.000.000,00 TL olup, her biri 2.000,00 TL olan 1.000 adet hisse senedinden oluşmaktadır.

Bu güne kadar ayrılan birinci tertip yedek akçeleri toplamı 380.000,00 TL'dir.

Şirket, vergi ve yasal yükümlülüklerden arta kalan karının tamamının dağıtılmasına karar vermiştir.

Kurumlar vergisinin hesabı

Ticari Bilanço Karı	800.000,00
Kanunen Kabul edilmeyen Giderler	200.000,00
Kurumlar Vergisi Matrahı	1.000.000,00
(800.000,00 + 200.000,00)	
Hesaplanan Kurumlar Vergisi	200.000,00
(1.000.000,00 x 0,20)	

Birinci Tertip Yedek Akçenin hesabı

Ödenmiş Esas Sermaye	2.000.000,00
Birinci Tertip Yedek Akçe İçin Yasal Sınır	400.000,00
(2.000.000,00 x 1/5)	

Bu Güne Kadar Ayrılan Birinci Tertip Yedek Akçe .	380.000,00
Ticari Bilanço Karı	800.000,00
Hesaplanan Kurumlar Vergisi.....	-200.000,00
Safi Kar.....	600.000,00
Bu Dönem Hesaplanan Birinci Tertip Yedek Akçe ...	30.000,00
(600.000,00 x 1/20)	
Ayrılabacak Birinci Tertip Yedek Akçe	20.000,00
(400.000,00 - 380.000,00)	

Birinci Temettünün Hesabı

Ödenmiş Esas Sermaye.....	2.000.000,00
Birinci Temettü.....	100.000,00
(2.000.000,00 x 0,05)	

İkinci Tertip Yedek Akçenin hesabı

Ticari Bilanço Karı	800.000,00
Hesaplanan Kurumlar Vergisi.....	-200.000,00
Birinci Tertip Yedek Akçe	-20.000,00
Dağıtılabılır Kar.....	580.000,00
(800.000,00- (200.000,00 + 20.000,00))	
Birinci Temettü.....	100.000,00

İkinci Tertip Yedek Akçe..... 48.000,00

$((580.000,00 - 100.000,00) \times 0,10)$

İkinci Temettünün Hesabı

Dağıtılabılır Kar 580.000,00

Birinci Temettü 100.000,00

İkinci Tertip Yedek Akçe..... 48.000,00

İkinci Temettü 432.000,00

$(580.000,00 - (100.000,00 + 48.000,00))$

Toplam Temettünün Hesabı

Birinci Temettü 100.000,00

İkinci Temettü 432.000,00

Toplam Temettü 532.000,00

Dağıtılabilecek Net Temettünün Hesabı

Toplam Temettü 532.000,00

Hesaplanan Gelir Vergisi Tevkifatı 79.800,00

$(532.000,00 \times 0,15)$

Dağıtılabilecek Net Temettü..... 452.200,00

$(532.000,00 - 79.800,00)$

Hisse Başına Kar ve Temettünün Hesabı

Hisse Başına Kar.....800,00

(800.000,00 / 1.000)

Hisse Başına Temettü532,00

(532.000 /1.000)

	<i>Önceki Dönem</i>		<i>Cari Dönem</i>	
A-DÖNEM KARININ DAĞITIMI				
1) DÖNEM KARI				800.000,00
2) ÖDENECEK VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER(-)				279.800,00
-Kurumlar Vergisi (Gelir Vergisi)			200.000,00	
-Gelir Vergisi Kesintisi			79.800,00	
-Diğer Vergi ve Yasal Yükümlülükler				
NET DÖNEM KARI				520.200,00
3) GEÇMİŞ DÖNEM ZARARLARI (-)				
4) I. TERTİP YASAL YEDEK AKÇE (-)				20.000,00
5) İŞLETMEDE BIRAKILMASI VE TASARUFU ZORUNLU YASAL FONLAR (-)				
6) ORTAKLARA BİRİNCİ TEMETTÜ (-)				100.000,00
- Adi Hisse Senedi Sahiplerine			100.000,00	
-İmtiyazlı Hisse Senetleri Sahiplerine				
7) PERSONLE TEMETTÜ (-)				
8) YÖNETİM KURULUNA TEMETTÜ (-)				
9) ORTAKLARA İKİNCİ TEMETTÜ (-)				432.000,00
-Adi Hisse senedi Sahiplerine			432.000,00	
-İmtiyazlı Hisse Senedi Sahiplerine				
10) II. TERTİP YASAL YEDEK AKÇE(-)				48.000,00
11) STATÜ YEDEKLERİ(-)				
12) OLAĞANDIŞI YEDEKLER (-) (DAĞITILMAMIŞ KARLAR)				
13) DİĞER YEDEKLER (-)				

	Önceki Dönem		Cari Dönem	
14) ÖZEL FONLAR (-)				
B- YEDEKLERDEN DAĞITIM				
1) DAĞITILAN YEDEKLER				
2) II. TERTİP YASAL YEDEKLER (-)				
3) ORTAKLARA PAY (-)				
-Adi Hisse Senedi sahiplerine				
-İmtiyazlı Hisse Senedi Sahiplerine				
4) PERSONELE PAY (-)				
5) YÖNETİM KURULUNA PAY (-)				
C-HİSSE BAŞINA KAR				800,00
1) Adi Hisse Senedi Sahiplerine (TL %)			800,00	
2) İmtiyazlı Hisse Senedi Sahiplerine (TL %)				
D- HİSSE BAŞINA TEMETTÜ				532,00
1) Adi Hisse Senedi Sahiplerine (TL %)			532,00	
2) İmtiyazlı Hisse Senedi Sahiplerine (TL %)				

Birinci tertip yedek akçenin muhasebe kaydı

	Borç	Alacak
590-Dönem Net Karı	20.000,00	
540-Yasal Yedekler		20.000,00
	20.000,00	20.000,00

İkinci tertip yedek akçenin muhasebe kaydı

	Borç	Alacak
590-Dönem Net Karı	48.000,00	
540-Yasal Yedekler		48.000,00
	48.000,00	48.000,00

Ortaklara dağıtılacak karın muhasebe kaydı

	Borç	Alacak
590-Dönem Net Karı	532.000,00	
331-Ortaklara Borçlar		452.200,00
360-Ödenecek Vergi Ve Fonlar		79.800,00
	532.000,00	532.000,00

Ortaklara fiili ödeme yapılırca yapılacak muhasebe kaydı

	Borç	Alacak
331-Ortaklara Borçlar	452.200,00	
102-Banklar		452.200,00
	452.200,00	452.200,00

Örnek 2

Birinci örnekteki belirtilen (X) A.Ş 2010 yılında 2.000.000,00 TL kar elde etmiştir. Bu dönemdeki kanunen kabul edilmeyen giderlerin toplamı 50.000,00 TL'dir.

Şirket, vergi ve yasal yükümlülüklerden arta kalan karının tamamının dağıtılmasına karar vermiştir.

Kurumlar Vergisinin Hesabı

Ticari Bilanço Karı.....	2.000.000,00
Kanunen Kabul edilmeyen Giderler	50.000,00
Kurumlar Vergisi Matrahı.....	2.050.000,00
(2.000.000,00 + 50.000,00)	
Hesaplanan Kurumlar Vergisi.....	410.000,00
(2.050.000,00 x 0,20)	

Birinci Tertip Yedek Akçenin Hesabı

Ödenmiş Esas Sermaye 2.000.000,00

Birinci Tertip Yedek Akçe İçin Yasal Sınır 400.000,00

(2.000.000,00 x 1/5)

Bu Güne Kadar Ayrılan Birinci Tertip Yedek Akçe.. 400.000,00

Bu güne kadar ayrılan yasal yedekler sınır rakamına ulaşmış olduğundan, bu dönem karından birinci tertip yasal yedek ayrılmayacaktır.

Birinci Temettünün Hesabı

Ödenmiş Esas Sermaye 2.000.000,00

Birinci Temettü 100.000,00

(2.000.000,00 x 0,05)

İkinci Tertip Yedek Akçenin Hesabı

Ticari Bilanço Karı 2.000.000,00

Hesaplanan Kurumlar Vergisi -410.000,00

Dağıtılabılır Kar 1.590.000,00

(2.000.000,00- 410.000,00)

Birinci Temettü 100.000,00

İkinci Tertip Yedek Akçe..... 149.000,00

((1.590.000,00 – 100.000,00) x 0,10)

İkinci Temettünün Hesabı

Dağıtılabılır Kar.....	1.590.000,00
Birinci Temettü.....	100.000,00
İkinci Tertip Yedek Akçe	149.000,00
İkinci Temettü.....	1.341.000,00
(1.590.000,00 – (100.000,00 + 149.000,00))	

Toplam Temettünün Hesabı

Birinci Temettü.....	100.000,00
İkinci Temettü.....	1.341.000,00
Toplam Temettü.....	1.441.000,00

Dağıtılabilecek Net Temettünün Hesabı

Toplam Temettü.....	1.441.000,00
Hesaplanan Gelir Vergisi Tevkifatı.....	216.150,00
(1.441.000,00 x 0,15)	
Dağıtılabilecek Net Temettü	1.224,850,00

Hisse Başına Kar ve Temettünün Hesabı

Hisse Başına Kar.....	2.000,00
(2.000.000,00 / 1.000)	
Hisse Başına Temettü	1.441,00
(1.441.000 /1.000)	

	Önceki Dönem		Cari Dönem	
A-DÖNEM KARININ DAĞITIMI				
1) DÖNEM KARI		800.000,00		2.000.000,00
2) ÖDENECEK VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER(-)		279.800,00		626.150,00
-Kurumlar Vergisi (Gelir Vergisi)	200.000,00		410.000,00	
-Gelir Vergisi Kesintisi	79.800,00		216.150,00	
-Diğer Vergi ve Yasal Yükümlülükler				
NET DÖNEM KARI		520.200,00		1.373.850,00
3) GEÇMİŞ DÖNEM ZARARLARI (-)				
4) I. TERTİP YASAL YEDEK AKÇE (-)		20.000,00		0,00
5) İŞLETMEDE BIRAKILMASI VE TASARUFU ZORUNLU YASAL FONLAR (-)				
6) ORTAKLARA BİRİNCİ TEMETTÜ (-)		100.000,00		100.000,00
- Adi Hisse Senedi Sahiplerine	100.000,00		100.000,00	
-İmtiyazlı Hisse Senetleri Sahiplerine				
7) PERSONLE TEMETTÜ (-)				
8) YÖNETİM KURULUNA TEMETTÜ (-)				
9) ORTAKLARA İKİNCİ TEMETTÜ (-)		432.000,00		1.341.000,00
-Adi Hisse senedi Sahiplerine	432.000,00		1.341.000,00	
-İmtiyazlı Hisse Senedi Sahiplerine				
10) II. TERTİP YASAL YEDEK AKÇE(-)		48.000,00		149.000,00
11) STATÜ YEDEKLERİ(-)				
12) OLAĞANDIŞI YEDEKLER (-) (DAĞITILMAMIŞ KARLAR)				
13) DİĞER YEDEKLER (-)				
14) ÖZEL FONLAR (-)				
B- YEDEKLERDEN DAĞITIM				
1) DAĞITILAN YEDEKLER				
2) II. TERTİP YASAL YEDEKLER (-)				
3) ORTAKLARA PAY (-)				
-Adi Hisse Senedi sahiplerine				
-İmtiyazlı Hisse Senedi Sahiplerine				

	<i>Önceki Dönem</i>		<i>Cari Dönem</i>	
4) PERSONELE PAY (-)				
5) YÖNETİM KURULUNA PAY (-)				
C-HİSSE BAŞINA KAR		800,00		2.000,00
1) Adi Hisse Senedi Sahiplerine (TL %)	800,00		2.000,00	
2) İmtiyazlı Hisse Senedi Sahiplerine (TL %)				
D- HİSSE BAŞINA TEMETTÜ		532,00		1.441,00
1) Adi Hisse Senedi Sahiplerine (TL %)	532,00		1.441,00	
2) İmtiyazlı Hisse Senedi Sahiplerine (TL %)				

İkinci tertip yedek akçenin muhasebe kaydı

	Borç	Alacak
590-Dönem Net Karı	149.000,00	
540-Yasal Yedekler		149.000,00
	149.000,00	149.000,00

Ortaklara dağıtılacak karın muhasebe kaydı

	Borç	Alacak
590-Dönem Net Karı	1.441.000,00	
331-Ortaklara Borçlar		1.224.850,00
360-Ödenecek Vergi Ve Fonlar		216.150,00
	1.441.000,00	1.441.000,00

Ortaklara fiili ödeme yapılırca yapılacak muhasebe kaydı

	Borç	Alacak
331-Ortaklara Borçlar	1.224.850,00	
102-Banklara		1.224.850,00
	1.224.850,00	1.224.850,00

