

HANGİ KÂR DAĞITIMA ESAS ALINMALIDIR

1. GİRİŞ

Serbest Piyasa ekonomisinin itici gücü ve amacı olan kâr mefhumu çeşitli açılardan tanımlanabilir. "Mal veya hizmet üretmek amacıyla üretim faktörlerinin elde edilmesi için harcanan değer ile üretim sürecinden sonra elden çıkarılması sonucu elde edilen değer arasındaki olumlu fark" şeklindeki tanımlama bunlardan biridir.

Mali sistemimiz bir işletmenin dönem başı ve dönem sonu öz varlığını karşılaştırmak suretiyle kârın tespitine yönelik düzenlemeler içermiştir.

Meslek mensuplarınca, ticari veya sınai işletmeler için oluşturulan bilançolar öz kaynak karşılaştırması yapılmasını sağlamakta, düzenlenen gelir tablosu veya kar/zarar tablosu ise dönem başı ve dönem sonu öz varlıklarının aldığı yeni şekli veya finansal performansı ortaya koymaktadır.

Yazı, kâr elde eden işletmelerin bilanço ve gelir tablolarında veya KGK düzenlemelerindeki tabiriyle finansal durum tablosu ve kâr-zarar tablolarında yer alan kârların sermaye sahiplerine dağıtılmasındaki farklılığa işaret etmek amacı taşımaktadır.

Gelir İdaresi Başkanlığı'na sunulan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine göre hazırlanan ve vergi kanunlarının uygulaması ile sunulan gelir tablosu ve bilançolarda kullanılan değerlendirme ölçüleri ve yasal düzenlemeler bilinmektedir.

Bağımsız denetimden geçmiş, KGK uygulamaları ile Bağımsız Denetim Standartları ve Türkiye Muhasebe Standartları (TMS TFRS veya BOBİ-FRS) uyarınca farklı yöntemlerle hazırlanan çoğu kez farklı finansal durum tablosu ve kâr-zarar tabloları ortaya çıkmaktadır.

KGK düzenlemeleri sonucu oluşan finansal tablolarda daha yüksek kâr çıkması halinde bu kârın dağıtımına esas alınması gerektiği KGK web sitesinde yer alan açıklamalarda mevcut bulunmaktadır. Bunun uygulanması durumunda Hazine'nin vergi kaybı oluşacağı rakamlarla yazımız içinde ortaya konulmaktadır.

Kâr Dağıtım kavramını 1 no.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile Sermaye Piyasası Kurulunca yayınlanan tebliğde yapılan açıklamalar ve kâr dağıtım rehberi ile KGK'nın açıklamaları ile gelinen nokta değerlendirilirken aşağıda bu konudaki düzenlemelerin hatırlatılmasına ihtiyaç duyulmuştur.

Bağımsız denetime tabi işletmelerin nasıl bir yol izlemeleri gerektiği sorusuna yanıt aranmıştır.

2. MUHASEBE SİSTEMİ UYGULAMA GENEL TEBLİĞİNDEKİ DÜZENLEME

Bilindiği üzere Maliye Bakanlığı ve Ticaret Bakanlığının ortak tebliğine göre V.U.K.'na göre tutulan kayıtlar 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununa göre de geçerli bulunmaktadır. Bu açıklamalar sonrası M.S.U.G.T.'ne göre kâr dağıtım tablosu ve kâr dağıtım şekli aşağıdaki gibidir.

KÂR DAĞITIM TABLOSU

a. Tanımı ve amacı

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.

b. Kâr dağıtım tablosunun düzenleme kuralları

Kâr dağıtım tablosu aşağıdaki kurallara göre düzenlenir;

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. temettüler, 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 önceki dönem ve cari dönem verilerini içerecek şekilde düzenlenir.

c. Kâr dağıtım tablosu kalemlerine ilişkin açıklamalar

ca. Dönem kârının dağıtımı

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 kârı üzerinden hesaplanan vergi ve diğer yasal yükümlülükleri kapsar.
3. Geçmiş Yıllar Zararı: Zararla kapanmış geçmiş faaliyet dönemlerinden gelen zararları ifade eder.
4. Birinci 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 veya karşılıklar ile finansman fonu ve yenileme fonu gibi işletmenin mali yapısını güçlendirmek amacıyla oluşturulan fonlar.
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.
10. İkinci Tertip Yasal Yedek Akçe: Türk Ticaret Kanunundaki ilgili 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.

cb. Yedeklerden dağıtım :

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.

İşte Gelir İdaresi Başkanlığı Tebliğleri ile Ticaret Kanununda yer alan düzenlemelere göre, KAYİK içi ve dışı 7.000 civarındaki işletmenin haricindeki bağımsız denetime tabi olmayan şirketlerin kâr dağıtımları durumunda uyacakları sistem budur.

3. SERMAYE PİYASASI KURULU KÂR PAYI REHBERİ DÜZENLEMELERİ

Halka açık işletmeler (KGK tarafından KAYİK olarak tanımlanan işletmeler) uzun yıllardan beri bu sistemi uygulamaktadır. Esasen Sermaye Piyasası Kurulu düzenlemeleri ile konu çözülmüş ve TFRS-12 no.lu Standarda uyumlu yorumla kâr dağıtımına yön verilmiştir.

Sermaye Piyasası Kuruluna göre kâr dağıtımında üst sınır Vergi Usul Kanunu'na göre sunulmuş olan kârdır.

SPK kâr dağıtım esasları aşağıdaki gibidir.

1. Ortaklıklar, kârlarını genel kurulları tarafından belirlenecek kâr dağıtım politikaları çerçevesinde ve ilgili mevzuat hükümlerine uygun olarak genel kurul kararıyla dağıtır.

2. Kâr dağıtım politikasında; kâr payı dağıtılıp dağıtılmayacağına, dağıtılacak ise ortaklar ve kâra katılan diğer kişiler için belirlenen kâr payı dağıtım oranlarına ve bu oranların uygulanacağı hesap kalemine (örneğin net dönem kârı ya da sermaye) yer verilir.

3. Kâr dağıtım politikasında, kâr payının nakit ve/veya bedelsiz olarak dağıtılacağı hususunda da bilgi yer alır. Payları borsada işlem görmeyen ortaklıkların kâr payını tam ve nakit olarak dağıtımları zorunludur. Dağıtım işlemine en geç dağıtım kararı verilen genel kurul toplantısının yapıldığı hesap dönemi sonu itibarıyla başlanmalıdır.

4. Kâr payı, dağıtımına karar verilen genel kurul toplantısında karara bağlanmak şartıyla eşit veya farklı tutarlı taksitlerle ödenebilir. Taksit sayısı genel kurul tarafından veya genel kurul tarafından açıkça yetkilendirilmesi şartıyla yönetim kurulu tarafından belirlenir. Taksitli ödemede II-19.1 sayılı Kâr Payı Tebliği'nin (Tebliğ) 5 inci maddesinde yer alan hükümlere uyulur. Payları borsada işlem görmeyen ortaklıklar taksitle kâr dağıtımını yapamaz.

5. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'na göre ayrılması gereken yedek akçeler ile esas sözleşmede veya kâr dağıtım politikasında pay sahipleri için belirlenen kâr payı ayrılmadıkça; başka yedek akçe ayrılmasına, ertesi yıla kâr aktarılmasına ve intifa senedi sahiplerine, yönetim kurulu üyelerine, ortaklık çalışanlarına ve pay sahibi dışındaki kişilere kârdan pay dağıtılmasına karar verilemez. Ayrıca kâr dağıtım politikasında pay sahipleri için belirlenen kâr payı nakden ödenmedikçe bu kişilere kârdan pay dağıtılamaz.

6. 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nun 136'ncı maddesinin beşinci fıkrası uyarınca, payları halka arz yoluyla satılan bankaların dağıtacakları kâr payına ilişkin esaslar kendi özel mevzuatına tabidir.

7. Dağıtılması öngörülen kâr payı tutarının tamamı, ancak yasal kayıtlarda (Vergi Usul Kanunu'na göre tutulan kayıtlarda) mevcut net dağıtılabılır kârdan veya diğer kaynaklardan karşılanabildiği sürece dağıtılabilecektir. Bir başka deyişle, dağıtılacak kâr payı tutarında üst sınır, yasal kayıtlarda yer alan ilgili kâr dağıtım kaynaklarının dağıtılabılır tutarıdır.

8. Tebliğin 7 nci maddesinin üçüncü fıkrasında yer alan ve payları Borsada işlem görmeyen ortaklıkların kar payı dağıtım muafiyetine ilişkin hesaplamada, yasal kayıtlarda yer alan net dağıtılabılır dönem karının Kurulumuz düzenlemeleri uyarınca düzenlenen finansal tablolar üzerinden hesaplanan birinci kâr payı tutarından düşük olması durumunda, yasal kayıtlarda yer alan net dağıtılabılır dönem kârının da dikkate alınması gerekmektedir.

4. KAMU GÖZETİM KURUMUNUN GÖRÜŞÜ

KGK 09.02.2018 tarihi itibarıyla, şirketlerin genel kurullarında alacakları kâr dağıtım kararlarında TMS'ye göre hazırlanan finansal tabloları mı yoksa vergi mevzuatı uyarınca hazırlanan finansal tabloları mı dikkate alınmalıdır şeklinde sorulan bir soruya karşılık olarak Web sitesinde vermiş olduğu cevap ile kâr dağıtım konusunda aşağıda belirtilen şekilde görüş ifade etmiştir.

" Türk Ticaret Kanununun 88'inci maddesinin birinci fıkrası uyarınca gerçek ve tüzel kişiler münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken, Kurumumuz tarafından yayımlanan, Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS) uymak zorundadır. Bununla birlikte, TTK'nın 64'üncü maddesinin beşinci fıkrası uyarınca TTK'ya tabi gerçek ve tüzel kişiler, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun defter tutma ve kayıt zamanıyla ilgili hükümlerine uymak zorundadır. Bu kapsamda, işletmeler defter tutma açısından VUK'ta yer alan hükümlere uymak zorunda olsalar da, TTK uyarınca söz konusu işletmelerin finansal tablo kullanıcılarına, TMS'ye uygun olarak hazırlanan finansal tabloların sunulmasının amaçlandığı görülmektedir.

TTK'nın 88'inci maddesinin üçüncü fıkrasında "Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, değişik işletme büyüklükleri, sektörler ve kâr amacı gütmeyen kuruluşlar için özel ve istisnai standartlar koymaya ve farklı düzenlemeler yapmaya yetkilidir. Bu standart ve düzenlemeler, Türkiye Muhasebe Standartlarının cüz'ü addolunur." hükmü yer almaktadır. Dolayısıyla Kurumumuz tarafından yayımlanan Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı da TMS'lerin cüz'ü olarak değerlendirilmektedir.

Bu kapsamda kâr payı dağıtımında vergi mevzuatına göre hazırlanan finansal tablolar yerine, Kurumumuz düzenlemeleri çerçevesinde TFRS'ye veya BOBİ FRS'ye göre hazırlanan finansal tabloların esas alınması gerekmektedir".

5. VUK VE TTK HÜKÜMLERİ İLE KGK YORUMUNA GÖRE HAZIRLANMIŞ FARKLI KÂR DAĞITIM TABLOLARI

Bağımsız denetim standartlarına göre oluşan kurumlar vergisine tabi tutulmamış kârın dağıtılması durumunda bu kısım üzerinden oluşacak vergi kaybını göstermek bakımından aşağıda karşılaştırmalı bir örnek verilmiştir.

VERGİ KANUNLARINA GÖRE SUNULAN MALİ KARIN KURUMLAR VERGİSİ SONRASI DAĞITIMI			BAĞIMSIZ DENETİME GÖRE OLUŞAN KURUMLAR VERGİSİNE TABİ TUTULMAMIŞ KARIN DAĞITIMI		
	MADDE	TL		MADDE	TL
DÖNEM KARI	TK.MD.508	100.000,00	DÖNEM KARI	TK.MD.508	100.000,00
GENEL (%5) YEDEK AKÇE (-)	TK.MD.519	5.000,00	GENEL (%5) YEDEK AKÇE (-)	TK.MD.519	5.000,00
KURUMLAR VERGİSİ (-)	KVK MD.32	22.000,00	KURUMLAR VERGİSİ (-)		0,00
kalan NET KAR	TK.MD.511	73.000,00	kalan NET KAR	TK.MD.511	95.000,00
		73.000,00			95.000,00
I.KAR PAYI (50.000*0,05=2.500)	TK.MD.511	2.500,00	I.KAR PAYI (50.000*0,05=2.500)	TK.MD.511	2.500,00
Kalan (II/NİN MATRAHI)	TK.MD.511	70.500,00	Kalan (II/NİN MATRAHI)	TK.MD.511	92.500,00
GENEL (%10) Y.AKÇE (70.500*0,10)	TK.MD.519	7.050,00	GENEL (%10) Y.AKÇE (92.500*0,10)	TK.MD.519	9.250,00
Kalan(II.KAR PAYI) (70.500-7.050=63.450)	TK.MD.519	63.450,00	Kalan(II.KAR PAYI) (92.500-9.250=83.250)	TK.MD.519	83.250,00
III KAR PAYI=A (2.500+63.450)		65.950,00	III KAR PAYI=A (2.500+83.250)		85.750,00
A*0,15=STOPAJ (65.950*0,15=9.892)	GVK. 75/94	9.892,50	A*0,15=STOPAJ (85.750*0,15=12.862,50)	GVK. 75/94	12.862,50
ORTAĞA VERİLEN(kalan) (65.950 -9.892=56.057)	TK.MD.507	56.057,50	ORTAĞA VERİLEN(kalan) (85.750 -12.862,50=72.887,50)	TK.MD.507	72.887,50
Kar Payı Beyanı 65.950 :2 =32.975	GVK MD.22	32.975,00	Kar Payı Beyanı 85.750:2=42.875	GVK MD.22	42.875,00
GV. 975X35 = 11.541		11.541,00	GV 42.875X35 = 15.006		15.006,00
11.541 -9.892 = 1.649		1.649,00	15.006,00-12.862,50=2.144		2.144,00
22.000,00 KV+9.892,50 STOPAJ=31.892,50		31.892,50	STOPAJ 12.862,50		12.862,50
GV FARKI		1.649,00	GV FARKI		2.144,00
TOPLAM VERGİ YÜKÜ 31.892+1.649=33.541,00		33.541,50	TOPLAM VERGİ YÜKÜ 12.862,50+2.144,00=15.006,50		15.006,50
			FARK 33.541,50-15.006,50		18.535,00

Örnek Şirketin Sermayesi 50.000 TL'dir.

Görüldüğü üzere KGK yorumuna göre kâr dağıtımını yaptığında 18.535,00 TL vergi kaybı söz konusu olmaktadır.

Dolayısıyla bu karışıklığın önlenmesi, KGK yorumunun sadece finansal bilgi amaçlı olduğu ve SPK ve Ticaret Bakanlığı yorumunun daha doğru ve uygulanması gereken bir yaklaşım olduğunun kabulü ile mümkün bulunmaktadır.

Platformda yapılan görüşmeler sonucunda katılımcıların büyük çoğunlukla KGK düzenlemesinin finansal bilgi amaçlı olduğu ve Vergi Usul Kanunu'na göre sunulan bilanço ve gelir tablosundaki kârın dağıtımında kabulünün doğru olacağı yönünde görüş bildirilmiştir.

Gelir İdaresi Başkanlığı, Sermaye Piyasası Kurulu ve Kamu Gözetimi, Muhasebe Standartları Kurumu arasında çelişkili bir durum varmış gibi bir durumun bulunduğu ve bunun giderilmesi gerektiği katılımcılarca ifade edilmiştir.

Esasen SPK kâr dağıtım tebliğinin ve Gümrük ve Ticaret Bakanlığının 20.02.2014 tarihli bir yazıya verdiği 50035491/431.04 sayılı, Kâr Payı Dağıtım konulu ve SPK uygulamasına da atıf yapılmış bulunan yazıda da belirtilen yorum daha uygulanabilir bulunmuş ve KGK'nın bu yönde bir paragrafta web sitesinde yer verilmesi halinde karışıklığın önlenebileceği önerilmiş bulunmaktadır.