SERMAYE ŞİRKETLERİNDE KÂR DAĞITIMININ KURUMLAR VERGİSİ MATRAHINA ETKİSİ

Ali Demirhan
Vergi Denetmeni

I- GİRİŞ:

Günümüzde tüketicinin beğenisini kazanabilmek, kaliteli mamül üretebilmek ve nihayet rekabet koşullarına dayanabilmek için birden çok kişi ve kuruluşların meydana getirdiği iktisadi amaçlı topluluklara sermaye şirketleri diyoruz.

Hukuksal yapıları T.T.K'da düzenlenen Sermaye Şirketleri faaliyetleri gereği kurumlar vergisi mükellefidirler. Anonim, eshamlı komandit ve Limited Şirket olarak isimlendirilip herbirinin kuruluş, sermaye yapısı, ile Ortaklıklarının durumları farklı olan şirketlerin tümüne sermaye şirketi denmektedir.

Şirketlerin hesap dönemi sonunda oluşan ticari kârlarından, hissedarlara kâr dağıtımı yanında şirket çalışanları ile ana sözleşmeleri gereği çeşitli kişi ve kuruluşlarada kâr dağıtımı yaptıkları görülmektedir.

Biz bu yazımızda şirketlerde kâr dağıtımı esnasında ayrılması gereken kanuni karşılıklar (yedek akçe) kâr payının dağıtılması, dağıtılan kâr paylarının hangilerinin kurumlar vergisi matrahından tenzil edilebileceğini açıklamaya çalışacağız.

II- SERMAYE ŞİRKETLERİ HAKKINDA KISA AÇIKLAMALAR:

Anonim Şirket : Bir ünvana sahip esas sermayesi muayyen ve paylara bölünmüş olan ve borçlarından do-

layı mal varlığı ile sorumlu olan şirkettir. (TTK Mad. 269) Özel kanunlarda aksine hüküm olmadıkça sermayesi beş milyardan az olamaz.

Anonim Şirketler Sermaye piyasası araçlarını ihraç ve halka arz etmeleri halinde SPK hükümlerine de tabi olurlar. Hisse senetleri halka arz edilmiş olan veya halka arz edilmiş sayılan anonim şirketler halka açık anonim şirket sayılır. Kurumlar Vergisi yönünden halka açık A.Ş. sayılabilmenin koşulları 47 ve 50 seri numaralı kurumlar vergisi genel tebliğinde belirtilmiştir.

Halka açık AŞ sayılan şirketlerde I inci temettü nisbeti TTK da belirtilen nisbetin çok üzerinde belirlenmekte, keza kurum kazancı üzerinden alınan St gelir Vergisi daha düşük nisbette uygulanmaktadır. (SPK Seri IV No:15 tebliği; GVK Mad. 75/4, 94/6-b)

Böylelikle halka açık AŞ'nin kurum kazancı bulunduğu yıllarda kârın büyük bir kısmının hissedarlara dağıtılması zorunlu tutularak bu tür şirketlerin düzenli kâr dağıtmaları kanuni zorunluluk haline getirilmiştir. Yine kurum kazancı üzerinden daha düşük nisbette Vergi tevkifatı alınmak suretiyle bu tür şirketler kısmende olsa vergisel olarak teşvik edilmişlerdir.

Eshamlı Komandit Şirket : Sermayesi paylara bölünen ve ortaklardan bir veya birkaçı şirket alacaklarına karşı bir kollektif şirket, diğerleri bir anonim şirket ortağı gibi mesul olan şirketdir. (TTK. Md. 475)

Sermayesi paylara bölünmüş komandit ortaklarının hisse senetleri halka arz yoluyla satılamaz. (SPK Mad.4)

Şirketin sorumlulukları sınırsız olan ortaklarına komandite diğerlerinede komandite denir. Eshamlı komandit Şirketlerde kurumlar vergisi komanditer ortaklara düşen kurum kazancı üzerinden alınır. Komanditelere isabet eden kazanç payı ise ticari kazanç olarak nitelendirildiğinden.gelir vergisine tabidir. (GVK Mad.37) Komandit Şirketlerde Sermaye ve Ortak sayısı sınırlandırılmamış ancak ortaklardan birinin komandite olması koşulu benimsenmiştir.

Limited Şirket : İki veya daha fazla hakiki veya hükmü şahıs tarafından bir ticaret ünvanı adı altında kurulup ortaklarının mesuliyeti koymaya taahhüt ettikleri sermaye ile sınırlı ve esas sermayesi belirlenmiş olan şirkete denir.

Ortaklar tarafından konulan sermaye için hisse senedi çıkarılamaz. Bankacılık ve Sigortacılık faaliyetinde bulunulamaz. (TTK Mad.503)

Şirket Sermayesi en az beşyüzmilyon TL. olması şart olup, ortakların sayısı en az iki ve elliden çok olamaz.

III- KÂR DAĞITIMI :

Kâr, bir hesap dönemi içinde işletmenin öz kaynaklarında meydana gelen artışı ifade eder.

Kâr'ın bir diğer tanımıda "Bir hesap dönemi içerisinde elde edilen hasılat ile bu hasılatın elde edilmesi için yapılan giderler arasındaki müspet fark" olarak ifade edilmektedir.

Hesaplanma tarzı farklı olmakla birlikte her iki yöntemde de bulunan kâr aynı rakam olacaktır.

Kurumlar Vergisi yönünden şirket memur ve müstahdemlerine ayrılan kâr payı dışındaki diğer kâr payları (hissedarlara, yönetim kurulu üyelerine, kurucu hissedarlara, imtiyazlı hisse senetlerine vb.) ile yasal ve ihtiyari yedek akçeler kurumlar vergisi matrahından düşülemez (KVK Mad. 15/4; KV Genel Tebliği Seri No:5)

A- Yedek Akçe Ayrılması:

Sermaye şirketlerinden anonim ve limited şirketlerde ayrılması zorunlu yedek akçeler TTK'nun 466'ncı maddesinde belirtilmiştir Eshamlı komandit şirketlerde yedek akçe ayrılmasına ilişkin TTK'da bir düzenleme bulunmadığından bu tür şirketlerde yedek akçe ayrılma zorunluluğu bulunmamaktadır. (TTK Mad. 475)

I- Tertip Yedek Akçe : Safi Kârın % 5'i oranında, ödenmiş esas sermayenin % 20'sini bulunçaya kadar ayrılması zorunludur. Bu şekilde ayrılan yedek akçe tutarı ödenmiş sermayenin % 20'sine ulaştığında ayrılma zorunluluğu kalkar.

II- Tertip Yedek Akçe : Birinci tertip Yedek akçe ve birinci temettü ayrıldıktan sonra kâra iştirak eden kimselere dağıtılmasına karar verilen tutarın % 10'u oranında ayrılır.

İhtiyarı Yedek Akçe : TTK'nunu kanuni yedek akçeler dışındada istikrarlı kâr paylarının dağıtılmasını temin bakımından genel kurulca kanun ve esas mukavelede belirtilenlerden başka yedek akçe ayrılmasına karar verebileceğini hüküm altına almıştır. (TTK Mad. 469)

B- KÂR PAYI (TEMETTÜ) DAĞITIMI :

Anonim ve Limited Şirketlerde kâr dağıtımı hususunda TTK'nunun, halka açık AŞ'lerde ayrıca SPK'nun ilgili hükümlerine uyulması gerekmektedir. Eshamlı Komandit Şirketlerde Kâr dağıtımının nasıl yapılacağına ilişkin bir dü-

zenleme TTK'da bulunmamaktadır. Bu durumda bu tür şirketlerde ana-sözleşme veya genel kurul kararlarına uyulması gerekmektedir.

Anonim ve Limited Şirketlerde kazancının dağıtılması hakkındaki tekliflerin onanması veya değiştirilerek kabul edilmesi veya reddi genel kurulun yetkisindedir. (TTK Mad. 369) Genel Kurulun bu yetkisi yine TTK'da sınırlandırılmıştır. (TTK Mad. 469) Buna göre, "Kanuni ve ihtiyari yedek akçelerle kanun ve esas mukavele hükmünce ayrılması gereken diğer paralar safi kârdan ayrılmadıkça kâr payı dağıtılamaz." hükmü yer almaktadır.

Kâr dağıtımında I. tertip yedek akçe ayrılmasına müteakip I inci temettü dağıtılması kanunen zorunludur. (TTK. Mad.466) I. temettü ayrılmasının önem kazandığı sermaye şirketleri halka açık AŞ'lerdir.

I. temettü : Ödenmiş Sermayenin %5'i oranında hesaplanır. Halka açık anonim şirketlerde birinci temettü tutarı hesap dönemi kârından vergi ve benzerleri düşülmek suretiyle bulunan dağıtılabilir kârın yarısından az olamaz. Ancak halka açık anonim ortaklıklardan;

Hisse senetleri borsada işlem görenler, birinci temettüyü nakden ve/veya hisse senedi biçiminde dağıtmak veya dağıtmamak konusunda serbesttirler. Kurul bu ortaklıklardan gerekli gördüklerine birinci temettünün nakden dağıtılması zorunluluğunu getirebilir.

Hisse senetleri borsada işlem görmeyenler birinci temettü miktarını nakden dağıtmak zorundadırlar.

Temettü dağıtımı ortaklıklarca, hesap dönemini izleyen 5 inci ayın sonuna kadar tamamlamak zorundadır. (SPK Seri IV No:15 numaralı tebliğ)

II. Temettü : Kanun ve sözleşme hükümlerine göre ayrılan tutarlar ve hesaplanan vergiler çıktıktan sonra genel kurulca kâra iştirak eden kimselere dağıtılmasına karar verdiği paraya denir.

C- KONUYA İLİŞKİN ÖRNEK :

Açıklamalarımızın daha iyi anlaşılabilmesi için konuyu örnekle somutlaştıralım. Halka açık AŞ'lerde vergileme nisbetinin farklı belirlenmesi yine ayrılacak temettü nisbetinin SPK ca daha yüksek kabul edilmiş olması nedeniyle çözülecek örneğin bu şirketler için hazırlanmış olmasını daha faydalı gördük.

Örnek : (x) AŞ, SPK mevzuatına göre gerekli prosedürü tamamlamış, hisse senetlerini halka arz ederek hisse senetleri borsada işlem görmeye başlamıştır.

Şirketin 1995 yılı ticari kârı 10.000.000.000 dır. Şirket genel kurulunun kâr dağıtımına ilişkin kararı aşağıdaki gibidir.

- Şirketin ödenmiş sermayesi 15.000.000.000.-
- Kanuni karşılıkların ve vergilerin ayrılıp hesaplanması
- İlgili yıl kanunen kabul edilmeyen gider 200.000.000.-
- SPK tebliği gereğince vergiler ve I. tertip Yedek akçe çıktıktan sonra kalan kârın net %50'sinin I temettü olarak hissedarlara dağıtılmasına, hissedarlara başka kâr payı (II. temettü) dağıtılmamasına
- Ticari kazanç üzerinden net %10 memur ve müstahdemlere kâr payı verilmesine,
- Ticari kazanç üzerinden net %5 yönetim kurulu üyelerine kârdan pay verilmesini,
- Bu dağıtımlar yapıldıktan sonra kalan kârın şirketin mali durumunu güçlendirilmesi için şirket bünyesinde olağanüstü yedek akçe olarak ayrılmasını karar vermiştir.
- Geçici vergi yıllık kurumlar vergisi beyannamesiyle beyan edilen kurum kazancı üzerinden hesaplanmaktadır.
- Kurumlar Vergisinin Hesaplanması :

Ticari Kazanç	10.000.000.000.-
İlaveler	200.000.000.-
- Kanunen kabul edilmeyen gider	
Gelir Tab.göre Sap. kâr	10.200.000.000.-
İndirimler	1.000.000.000.-
- Memur ve Müs.Dağ.Kâr.Payı	
(10.000.000.000 x %10'=1.000.000.000.-	
Mali Kâr (KV Matrahı)	9.200.000.000.-

Kurumlar Ver. Nisbeti	% 25
Kurumlar Vergisi	2.300.000.000.-
Fon Pay (%10)	230.000.000.-
Geçici Vergi (%70)	1.610.000.000.-

- Asgari Vergi Nisbetine Göre Kurumlar Vergisinin Hesaplanması :

Şirketin kurumlar vergisinden istisna kazancı olmadığı için hesaplama yöntemi değişmemekte, sadece kurumlar vergisi nisbeti %20 uygulanması gerekmektedir. Ancak bu şekilde saptanan kurumlar vergisi ile hesaplamadaki vergiden düşük olacağından ilk hesaplamadaki Kurumlar Vergisi ve buna bağlı vergisel yükümlülüklerin esas alınması gerekmektedir.

- Kurum Kazancı Üzerinden Alınacak St. Gelir Vergisinin Hesaplanması :

Kurum Kazancı	9.200.000.000.-
İndirimler	
- Kurumlar Vergisi	2.300.000.000.-
Gelir Vergisi Tevkifat Matrahı	6.900.000.000.-
St. Gelir Vergisi	690.000.000.-
(6.900.000.000 x %10)	
Fon Payı (%10)	69.000.000.-

Bu durumda kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergiler toplamı aşağıdaki gibi olacaktır.

Kurumlar Vergisi	2.300.000.000.-
St.Gelir Vergisi	690.000.000.-
Fon Payı	299.000.000.-
(230.000.000 + 69.000.000)	
Toplam	3.289.000.000.-

I. Tertip Yedek Akçe Hesaplanması :

Ticari Kâr	10.000.000.000.-
nisbet	%5
I. Tertip Yed. Akçe	500.000.000.-

I. Tertip Temettünün Hesaplanması :

Ticari Kâr		10.000.000.000.-
İndirimler		3.789.000.000.-
Kurumlar Ver.	2.300.000.000.-	
St.Gelir Ver.	690.000.000.-	
Fon Payı	299.000.000.-	
I. Tertip Yed.Akçe	500.000.000.-	
	Kalan	6.211.000.000.-
	Temettü nisbeti	% 50
I. Tertip Temettü		3.105.500.000.-

- Hissedarlar Dışındaki Diğer Kişilere Dağıtılacak Kâr Payının Hesaplanması :

Şirket Yönetim Kuruluna Verilecek Kâr Payı (10.000.000.000 x %5=)	500.000.000.-
Şirketin memur ve müstahdemlerine verilecek kâr payı (10.000.000.000 x %10=)	1.000.000.000.-

- II. Tertip Yedek Akçenin Hesaplanması :

Ayrılan I. Temettü	3.105.500.000.-
I. Temettünün Kanuni Miktarı (-) Ödenmiş Sermayenin %5'i (15.000.000.000 x %5=)	750.000.000.-
Hissedarlara dağıtılacak kâr payı üzerinden II. tertip Yedek Akçe Ayrılacak Tutar	2.355.500.000.-
Yönetim Kurulu Üyelerine Dağıtılacak Kâr Payı	500.000.000.-
Şirketin memur ve müstahdemlerine dağıtılacak kâr payı	1.000.000.000.-
Üzerinden II. Tertip Yedek Akçe Ayrılacak Tutar	3.855.500.000.-
II. Tertip Yedek Akçe, nisbeti	% 10
II. Tertip Yedek Akçe	385.550.000.-

Buna göre yukarıda yapılan işlemleri toparlayacak olursak;

Dönem Kârının Dağıtımı :		
Ticari Kâr		10.000.000.000.-
(-) ödenecek Vergi ve yasal yükümlülükler		3.289.000.000.-
Kurum.Ver.	2.300.000.000.-	
St.GV	690.000.000.-	
Fon Payı	299.000.000.-	
Net Dönem Kârı		6.711.000.000.-
(-) I. Tertip Yed.Akçe		500.000.000.-
Dağıtılabilir Net Dönem Kârı		6.211.000.000.-
(-) Dağıtılan Kâr Payı		4.605.500.000.-
Ortaklara I. Temettü	3.105.500.000.-	
Yönetim Kuruluna temettü	50.000.000.-	
Personele Temettü	1.000.000.000.-	
	Kalan	1.605.500.000.-
(-) Dağıtılan Kâr Payı üzerinden ayrılan II. tertip Yedek Akçe		385.550.000.-
Olağanüstü Yedekler olarak ayrılan kâr payı		1.219.950.000.-

IV- SONUÇ :

Sermaye şirketlerinde kâr dağıtımı hususu uygulayıcılar ve Maliye İnceleme elemanları arasında herzaman tartışılagelen konular arasında gelmektedir. Biz bu yazımızda;

- Kurumlar Vergisi hesaplaması yönünden şirket memur ve müstahdemlerine ayrılan kâr payı dışındaki diğer dağıtılan paraların (kâr payının) ve ayrılan karşılıkların Kurumlar Vergisi matrahından indirilemeyeceği, (KVK Mad. 15/4; KV Genel Tebliği Seri No:5)

- Kâr dağıtımından önce I. tertip Yedek akçe ayrılmasına müteakip, I. temettü dağıtımı kanuni zorunluluk teşkil eder. (TTK Mad. 446) SPK'na tabi halka açık AŞ'lerde I. temettü hesaplanmasında belirlenen nisbetler TTK'dan

daha yüksek belirlenmekle, halka açık AŞ hissedarlarının şirket yönetiminin kararlarına bağlı kalmaksızın daha düzenli ve yüksek kâr payı alma imkanları getirilmiştir. Keza halka açık AŞ'lerde kurum kazancı üzerinden hesaplanması gereken St. Gelir Vergisi daha düşük tesbit edilmekle bu şirketler vergi yönünden teşvik edilmesi amaçlanmıştır.

Belirtilen temel hususları gözönüne alarak halka açık AŞ'lerde kâr dağıtımına yönelik örneği yazımızda ele aldık. Diğer Sermaye şirketlerindeki kâr dağıtımında tek değişiklik ayrılacak I. inci temettünün TTK'unu hükümlerine göre saptanması ile kurum kazancı üzerinden hesaplanacak St. Gelir Vergisinin farklı vergi nisbeti dikkate alınarak hesaplanmasıdır.

Sermaye şirketlerinde kâr dağıtımında ortak özellik Kurumlar Vergisi hesaplaması yönünden şirket memur ve müstahdemlerine dağıtılan kâr payı dışındaki diğer kâr dağıtımlarının kurumlar vergisi matrahından tenzil edilememesidir. Ancak bu şekilde kurumlar vergisi matrahına dahil edilmeyip şirket memur ve müstahdemlerine dağıtılan kâr payı elde edenler için ücret geliri sayıldığından dağıtım (gelirin tahakkuk etmesi) esnasında gelir vergisine tabi tutularak hesaplanacak vergilerin, şirketlerce sorumlu sıfatıyla vergi dairesine muhtasar beyanname ile beyan edilerek ödenmesi gerekmektedir. (GVK Mad. 61; 94/1)