

Kurumlar Vergisi Genel Tebliği Esas Alınarak “Avans Kâr Payı Dağıtımı” Yapılabilir mi?

Azmi DEMİRCİ
Baş Hesap Uzmanı

Giriş

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu¹ ile, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılmış ve yine aynı tarihten itibaren geçerli olmak üzere 5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanunu (21.06.2006 tarihinde) yürürlüğe girmiştir. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun yürürlüğe girmesinden 10 ay sonra ise, yeni düzenlemelerin uygulanmasına yönelik olarak 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği² yayımlanmış ve anılan Tebliğ’in “15.6.6. Avans Kâr Payı Dağıtımı” başlığını taşıyan bölümünde aşağıdaki “açıklama” yapılmıştır:

“Kurumlar vergisi mükellefleri, geçici vergi dönemleri itibarıyla doğan ticari kârları üzerinden avans kâr payı dağıtabileceklerdir. Mükelleflerce dağıtılabilecek avans kâr payı, geçici vergi dönemleri itibarıyla hazırlanan mali tablolarında yer alan kârlardan, kanunlara ve esas sözleşmeye göre ayrılmak zorunda olan yedek akçeler, vergi ve mali karşılıklar ile varsa geçmiş yıl zararlarının tamamı düşüldükten sonra kalan kısmın yarısını geçemeyecektir.

Bir hesap dönemi içinde dağıtılabilecek toplam avans kâr payı da bir önceki yıla ait dönem kârının, kanunlara ve esas sözleşmeye göre ayrılmak zorunda olan yedek akçeler, vergi ve mali karşılıklar ile varsa geçmiş yıl zararlarının tamamı düşüldükten sonra kalan kısmının yarısını geçemeyecektir.

Aynı hesap dönemi içinde birden fazla avans kâr payı ödemesi yapılması durumunda, sonraki geçici vergi dönemlerinde ödenecek avans kâr payı hesaplanırken önceki dönemlerde ödenen avans kâr payları indirilecektir.

Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işlerinde dağıtılabilecek avans kâr payı ise devam eden işlerin gerçekleşen maliyet ve hakedişleri arasındaki müspet farktan, kesinti suretiyle ödenen vergiler indirildikten ve varsa geçmiş yıl zararlarının tamamı ile kanunlara ve esas sözleşmeye göre ayrılmak zorunda olan yedek akçeler düşüldükten sonra kalan kısmın yarısını geçemeyecektir.

¹ 21.06.2006 tarihli ve 26205 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

² 03.04.2007 tarihli ve 26482 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Avans kâr payı dağıtmak isteyen kurumların ana sözleşmelerinde avans kâr payı dağıtımı ile zarar doğması veya yıllık kârın dağıtılan avans kâr payını karşılamaması halinde avansın geri çağırılmasına ilişkin hüküm bulunması; genel kurul kararıyla da ilgili yılla sınırlı olmak üzere yönetim kuruluna yetki verilmesi zorunludur.

Yönetim kuruluna avans kâr payı dağıtımı için genel kurul tarafından yetki verildiği takdirde, yönetim kurulu (Limited şirketlerde ortaklar kurulu) tarafından ilgili geçici vergi dönemine ilişkin beyannamenin verileceği tarihe kadar avans kâr payı dağıtımı hakkında karar alınması gerekmektedir.

Avans kâr payı dağıtımı yapılması halinde, dağıtılan kâr payları üzerinden elde edenin hukuki niteliğine göre vergi kesintisi yapılacaktır. Kesilen vergiler, avans kâr payı dağıtımının yapıldığı aya ait muhtasar beyanname ile beyan edilecektir.

Avans kâr payı dağıtımında kurum ortakları açısından elde etme, kurumun yıllık safi kazancının kesinleşip, nakden veya hesaben dağıtıldığı tarihte gerçekleşecektir. Şu kadar ki bu süre ilgili hesap dönemine ilişkin beyannamenin verildiği hesap döneminin sonunu geçemeyecektir.

Kurumlar vergisi beyannamesinde ya da birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işlerinin bitiminde, zarar doğması veya safi kazancın avans olarak dağıtımı yapılan kârdan düşük olması halinde, avans kâr payı dağıtmış olan kurumların, dağıtımını yaptıkları kâr payının kazançla karşılanamayan kısmını izleyen hesap döneminde kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresinin sonuna kadar geriye çağırımları gerekmektedir.

Geri çağırılan avans kâr payları üzerinden şirket tarafından kesinti suretiyle ödenmiş olan vergiler, bu işlemin yapıldığı vergilendirme döneminde 252 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin “3. Gelir ve Kurumlar Vergisi ile İlgili Vergi Hatalarından Kaynaklanan İade İşlemleri” bölümünde yapılan açıklamalara göre mahsup veya iade edilecektir.

Avans kâr payı dağıtılması halinde, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümleri uygulanmayacaktır. Ancak, hesap dönemi itibarıyla zarar doğması veya safi kazancın avans olarak dağıtımı yapılan kârdan düşük çıkması halleri dışında, avans olarak dağıtılan kâr payının kazançla karşılanabilen kısmının geriye çağırılması durumunda transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümleri uygulanacaktır.”

Çalışmamızda, 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin yukarıda yer verilen bölümünde yapılan açıklamalarla getirilmesi hedeflenen düzenlemelerin teknik yapısı değil, anılan Tebliğ'de açıklanan hususların hukuki değerinin ne olabileceğine yönelik değerlendirmelerimize yer verilmiştir. İzleyen bölümlerde ayrıntılı olarak belirtildiği üzere, 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin yukarıda yer verilen bölümünün temel problemi, Kanunlar'da bulunmayan husuları konu edinmesi ve yine Kanunlar'la Maliye Bakanlığı'na verilmiş bir yetkiye dayanmaması nedeniyle, hukuki değer taşımamasıdır.

Anılan Tebliğ yayımlandıktan sonra, bazı müellifler Tebliğ'in yukarıda yer verilen bölümüyle ilgili olarak herhangi bir hukuki değerlendirme yapmaksızın, konuyu Kamuoyu'na “radikal değişim” olarak sunmuşlar ve hatta çok önemli bir sorunun çözümlendiğinden bahisle bu düzenlemelerin “içeriğini” anlatmaya girişmişler; buna karşılık, konuya bilim ve hukuk

yönünden bakanlar³, yukarıda vurguladığımız temel problemi gündeme getirerek, Maliye Bakanlığı'nın yetkili olmadığı bir alanda ve konuda Tebliğ'le düzenleme yapmak suretiyle yasama organına ait bir yetkiyi kullandığını belirtmişler ve söz konusu Tebliğ'in ilgili bölümüyle getirilmek istenen düzenlemelerin hukuka aykırı olduğunu ifade ederek, konunun teknik yapısına ilişkin sorunlara fazla itibar etmemişlerdir.

Aynı yaklaşımla, konunun hukuksal boyutunun değerlendirilmesine ve bu değerlendirmelerde ulaşılan sonuçlara aşağıda yer verilmiştir.

1. Kar Payı Dağıtımının Usul ve Esasları, Kamu Hukuku (Vergi Kanunları) Düzenlemelerinin Değil, Özel Hukuk (TTK, SPK) Düzenlemelerinin Konusuna Girmektedir:

Bilindiği üzere, ortaklıklarda kâr dağıtım süreci tamamen özel hukuk kurallarıyla düzenlenmiş ve bu çerçevede kar dağıtımının usul ve esasları genel olarak Türk Ticaret Kanunu'nda (TTK), özel olarak da (halka açık ortaklıklar bakımından) Sermaye Piyasası Kanunu'nda (SPK) hükme bağlanmıştır.

Ortaklık hukukuyla bağlantılı olarak, halka açık olan veya olmayan şirketler bakımından genel esasları Türk Ticaret Kanunu'nda düzenlenen kar dağıtımıyla ilgili hükümlere göre; safi ortaklık kazancı, yine aynı Kanun hükümlerine göre çıkarılan yıllık bilançoya uygun olarak belirlenecek (TTK md.457), ortaklar yıllık bilançoya göre belirlenen safi kardan pay alabilecekler (TTK md.533), dağıtımına konu edilebilecek kar payları ise, ancak yıllık bilançoya göre belirlenen safi kardan ve bu amaçla ayrılmış yedek akçelerden oluşabilecektir (TTK md.470).

Bu düzenlemeler gereği, genel esasları TTK (özel hukuk) hükümlerine tabi kılınan kar dağıtımını, *“TTK hükümlerine göre hazırlanan ve genel kurul tarafından onaylanan yıllık bilançoda hesap ve tespit edilen safi kazancın, yine genel kurul kararıyla ortaklara sermaye payları oranında dağıtılması”* şeklinde tanımlamak gerekmektedir.

Diğer yandan, hisse senetleri halka arz edilen (veya arz edilmiş sayılan) anonim şirketler genel olarak TTK hükümlerine, özel olarak da SPK hükümlerine tabi bulunmaktadır. Halka açık şirketlerde kar dağıtımını SPK'nun 15'nci maddesinde *“Temettü ve Bedelsiz Payların Dağıtım Esasları”* başlığıyla düzenlenmiş olduğundan, bu şirketlerin kar dağıtımını, esas olarak SPK hükümlerine göre yürütülecek; TTK'nun kar dağıtımına yönelik hükümlerinden SPK'nda yer alan hükümlere aykırılık teşkil edenler, halka açık şirketler bakımından uygulanmayacaktır. Ayrıca halka açık şirketlerin kar dağıtımıyla ilgili olup, TTK'nda yer verilmeyen ancak özel Kanun niteliğindeki SPK'nda düzenlenen hükümler de, anılan şirketler için bağlayıcı olacaktır.

Yukarıda belirtilen özel hukuk alanındaki düzenlemeler dışında, vergi hukukunda kar dağıtımının usul ve esaslarını tespit etmeye ve düzenlemeye yönelik herhangi bir yasal hüküm bulunmadığı gibi, bu konuda düzenleme yapmaya yetki veren hüküm de bulunmamaktadır. Vergi hukukunda kar dağıtımına ilişkin olarak yer alan düzenlemeler, ticari karın tespit ve dağıtım esaslarını değil değil; ortaklık hukukuna göre yapılan kar dağıtımının vergi kanunları karşısındaki

³ Örnek değerlendirmeler için bkz; Bumin DOĞRUSÖZ, “Avans Kar Dağıtımı ve Yol Açacağı Sorunlar”, Referans Gazetesi, 09.04.2007; Hakan ÜZELTÜRK “Avans Kar Dağıtımında Yeni Problemler”, Dünya Gazetesi, 20.04.2007

durumunu hükme bağlar. Vergi kanunlarında kar dağıtımını hedefleyen düzenlemeler, esas olarak Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/6-b maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15/2 maddesinde yapılmış olup; bu düzenlemeler, usul ve esasları özel hukuk hükümlerine (TTK ve SPK) göre tespit edilen kar dağıtımının vergisel sonuçlarını karşılama dışında bir anlam ve içerik yüklemek mümkün değildir. Esasen anılan vergisel hükümlerin, kar dağıtımının usul ve esaslarının belirlenmesi konusunda Maliye Bakanlığı'na (gelir idaresine) sağladığı herhangi bir yetki de bulunmamaktadır.

Yapılan açıklamalardan görüleceği üzere, ortaklıklarda kar dağıtımının usul ve esasları özel hukuk alanı (TTK, SPK) içerisinde yasal hükümlere bağlanmış; kamu hukuku alanına giren vergi düzenlemelerinde ise, sadece kar dağıtımının “*vergiyi doğuran olay*” olarak tabi olduğu vergileme rejimine yer verilmiştir.

2. “Avans Kar Payı Dağıtımı” Sadece Halka Açık Anonim Şirketler Tarafından ve Sermaye Piyasası Kanunu Hükümlerine Göre Yapılabilir:

Bir önceki bölümde belirtildiği üzere, ortaklıklarda kar dağıtımının genel esaslarının düzenlendiği TTK'nda sadece yıllık bilançoya göre tespit edilen safi kazancın dağıtılabilmesine olanak sağlanması nedeniyle, yıl içerisinde bir veya daha fazla dönem esas alınarak avans mahiyetinde kar dağıtımı yapılmasına imkan tanınmamıştır.⁴

TTK'nun 364'ncü maddesinde “*yılda bir kaç kere kazançlarını dağıtan anonim şirketlerde her dağıtma için, umumi heyeti toplantıya davet lazımdır.*” hükmü yer alsa da; bu ibarenin anonim şirketlerde avans mahiyetinde kar payı dağıtımına imkan sağladığını ifade etmek mümkün değildir. TTK'nun anılan maddesinde yer alan hükmün cari yıl kazancıyla ilgili olmadığı ve yıl içinde bir kaç defa yapılabileceği kabul edilen kar dağıtımına esas olabilecek tutarların, sadece geçmiş yıl kazançları ve/veya geçmiş yıllarda ayrılan yedek akçelerden ibaret olacağı kesindir. Ancak, geçmiş yıl kazançları ve/veya geçmiş yıllarda ayrılan yedek akçelerin yıl içinde dağıtımına konu edilmesinin, tanım gereği “*avans kar payı dağıtımı*” ile ilgisi bulunmamaktadır. Bu şekildeki bir dağıtımın “*avans*” olması söz konusu değildir, çünkü geçmiş yıl kazançları veya yedeklerinin pay sahiplerine dağıtımına karar verildiğinde, artık “*avans*” değil “*kesin*” kar payı dağıtımından söz edilebilir.

Yapılan açıklamalardan görüleceği üzere, yıllık bilançonun TTK'nun 369 ve 380'inci maddelerine göre hesap dönemi sonunda genel kurul tarafından onaylanarak kesinlik kazanmasından dolayı, bu işlemlerden önce hukuken safi kar mevcut değildir. Safi karın mevcut olmadığı bir durumda ise, hiç bir şekilde dağıtılacak kar payı da söz konusu olmayacaktır.⁵

⁴ TBMM'nin gündemindeki 08.02.2006 tarihli TTK Tasarısında “kar payı avansı” şeklinde bir müessese ihdas edilmesi öngörülmekle birlikte, Tasarı henüz yasalaşmadığından, yürürlükteki TTK hükümlerine göre ortaklıkların avans şeklinde kar payı dağıtmalarına imkan sağlayan düzenlemeden söz etmek olanaklı bulunmamaktadır. Kaldı ki yeni TTK Tasarısında konunun ilk defa düzenleme konusu yapılması bile, mevcut TTK hükümlerine göre avans kar payı dağıtımı yapılamayacağını açıklamak için yeterlidir.

⁵ Konu hakkındaki ayrıntılı açıklama ve değerlendirmeler için bkz; K. Serkan SALALI, “Halka Açık Olmayan Anonim Şirketlerde Cari Yılın Karına Mahsuben Kar Payı Dağıtımı”, Vergi Dünyası, Eylül 2006

TTK hükümleri avans kar payı dağıtımına olanak sağlamamakla birlikte, SPK'nun 15'inci maddesinin 4'ncü fıkrasında 4487 sayılı Kanun'la yapılan değişiklikle, halka açık anonim şirketlerin, TTK hükümlerine bağlı kalmaksızın, ortaklarına hesap dönemi kapanmadan önce avans mahiyetinde kar payı dağıtabilmelerine olanak sağlanmıştır. SPK'nun 15'inci maddesinin 4'ncü fıkrasının konuya ilişkin kısmı aşağıdaki gibidir:

“Halka açık anonim ortaklıklar, sermaye piyasası mevzuatına uygun olarak düzenlenmiş ve bağımsız denetimden geçmiş üçer aylık ara dönemler itibariyle hazırladıkları mali tablolarında yer alan karlarından, kanunlara ve esas sözleşmeye göre ayırmak zorunda oldukları yedek akçeler ile vergi karşılıkları düşüldükten sonra kalan kısmın yarısını geçmemesi, ana sözleşmelerinde hüküm bulunması ve genel kurul kararıyla ilgili yıla sınırlı olmak üzere yönetim kuruluna yetki verilmesi koşullarıyla temettü avansı dağıtabilirler. Her ara dönemde verilecek temettü avansı bir önceki yıla ait bilanço karının yarısını aşamaz. Önceki dönemde ödenen temettü avansları mahsup edilmeden ilave temettü avansı verilmesine ve temettü dağıtılmasına karar verilemez. Temettü avansı dağıtımına karar verilmesinde ve avansın ödenmesinde Türk Ticaret Kanununun, bilanço ve gelir tablosunun kabulüne ve karın dağıtılmasına ilişkin olup, bu madde hükmüne aykırı olan hükümleri uygulanmaz...”

Söz konusu değişikliğin gerekçesinde de, anonim şirketlerin cari yılın karına mahsuben avans mahiyetinde temettü dağıtabilme imkanlarının Türk Ticaret Kanun hükümleri çerçevesinde söz konusu olmadığı, bu şekildeki bir temettü dağıtımının “sermayenin ortaklara iadesi” anlamına geleceği belirtilmiş, halka açık anonim ortaklıkların cari yılın karına mahsuben temettü avansı dağıtabilmelerinin yolunu açmak için Sermaye Piyasası Kanunu'nun 15'inci maddesinde değişiklik yapıldığı ifade edilmiştir.⁶

Buna göre, özel hukuk alanına giren kar dağıtımı konusuyla ilgili olarak TTK'nda “avans kar payı dağıtımı” ya da “temettü avansı” şeklinde bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu şekildeki düzenleme, halka açık anonim ortaklıklar bakımından SPK'nda hükme bağlanmış olup, ilgili Kanun hükümlerine uyulması şartıyla, sadece halka açık şirketler avans mahiyetinde kar payı dağıtımı yapabileceklerdir.

3. Genel Tebliğ Açıklamasıyla Kanun Hükümü Sınırlandırılmaz:

“Vergilerin yasallığı” çerçevesinde, kanun hükmüne dayanması zorunlu olan vergi düzenlemelerinde, yardımcı kaynak olarak kullanılan genel tebliğler; kanunla yetki verilen hallerde bu yetkiye uygun olarak getirdiği düzenlemelerle yükümlüler ve vergi idaresi bakımından bağlayıcı nitelik taşırken, Kanun'un yetki vermediği durumlarda açıklayıcı nitelik taşırlar ve yapılan açıklamalar bağlayıcı değil, hukuka ve kanuna uygun olmak kaydıyla, yol göstericidir.

Yasal düzenlemelerin hiyerarşik yapısı gereği, genel tebliğle yapılan açıklama ya da düzenlemelerin ilgili bulundukları kanuna aykırı olması kabul edilemez. Bu bağlamda, genel tebliğle kanunda hükme bağlanan hususların genişletilmesi, sınırlandırılması, değiştirilmesi, kaldırılması veya kanunda yer almayan hususların “düzenlenmesi” de kanunen verilmiş açık bir yetki mevcut değilse (ki özellikle Devletin vergi toplama yetkisinin Anayasal sınırları açısından,

⁶ K. Serkan SALALI, a.g.m.

bu tip yetkiler genelde usulle sınırlı olarak tanımlanmıştır) hukuka aykırılık oluşturacaktır. Sonuç olarak, bütün yasal metinlerde olduğu gibi, bu mahiyette düzenlemeler içeren ve hukuka aykırılığı tespit edilen genel tebliğler, geçerli hukuki metinler olamayacaktır.

Çalışmamızın izleyen “değerlendirme” bölümünde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere, 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Tebliği’nin 15.6.6. bölümünde “*Avans Kar Payı Dağıtımı*” başlığıyla yapılan açıklamalarla, usul ve esasları özel hukuk (TTK, SPK) hükümleriyle belirlenebilecek olan kar dağıtımı konusunda “*düzenleme*” yapılmakla yetinilmemiş; ayrıca kamu hukukunda (vergi kanunlarında) mevcut bulunan bir kanun hükmüne dayanılmadığı halde, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 13’ncü maddesinde düzenlenen “*Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı*”na da sınırlama getirilerek, avans kâr payı dağıtılması halinde transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümlerinin uygulanmayacağı ifade edilmiştir.

4. Değerlendirme ve Sonuç:

Çalışmamızın önceki bölümünde yapılan açıklamalar esas alındığında, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun uygulamasıyla ilgili olarak yayımlanan 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’nin 15.6.6. bölümünde “*Avans Kar Payı Dağıtımı*” başlığı altında yapılan açıklamaların;

- Türk Ticaret Kanunu’nda bulunmayan bir konuyu düzenlediği⁷,

- Sermaye Piyasası Kanunu’na tabi halka açık anonim şirketlerin, ancak anılan Kanun hükümlerine göre gerçekleştirebileceği “*avans kar payı dağıtımı*” konusunda, ilgili Kanun yetki vermediği halde, yeni usul ve esaslar getirdiği,

- Ayrıca 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun “*transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı*” hükümlerinin uygulanmasını da, yine ilgili Kanun’a aykırı şekilde, daha sınırlamaya yöneldiği,

anlaşılmaktadır.

Bu saptamaların doğal sonucu ise, 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’nin 15.6.6 bölümünde “*Avans Kar Payı Dağıtımı*” başlığı altında yapılan açıklamaların hukuka aykırı olması ve bu nedenle de uygulama imkanının bulunmamasıdır. Maliye Bakanlığı söz konusu Tebliğ açıklamalarıyla, yetkili olmadığı bir alanda ve Kanun’un yetki vermediği konularda “*düzenleme*” yapmaya çalışmıştır.

Nitekim, ilgili Tebliğ hükümlerine göre uygulama yapmak amacıyla ana sözleşmelerini değiştirmek için Sanayi ve Ticaret Bakanlığı’na başvuruda bulunan ortaklıkların bu yöndeki

⁷ Maliye Bakanlığı Genel Tebliğ’le, yetkili olmadığı, özel hukuk alanına giren kar dağıtımı konusuyla ilgili olarak usul ve esas belirlemeye kalkışırken, yetkili olduğu alanda hiç bir belirleme yapmamıştır. Örneğin, 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’nin 15.6.6. bölümünde; “avans olarak ödenebilecek tutarlar, şirket genel kurulunun yönetim kuruluna yetki vermesi ve şirket ana sözleşmesinde bu konuda hüküm bulunması” gibi esasen ortaklık hukukunu ilgilendiren konulara ayrı ayrı yer verilmiş, buna karşın “avans kar payının” ödendiği dönem ile şirketlerin yıllık safi kazancının belirlendiği dönem arasında, ortaklık yapısının tamamen veya kısmen değişmesi (satış, devir, ölüm vb nedenlerle) ve eski ya da yeni hissedarların “*avansı*” iade etmemeleri durumunda ortaya çıkabilecek vergisel sorunlar karşısında ne yapılacağı belirtilmemiştir.

talepleri, Türk Ticaret Kanunu'nda bu konuda hüküm bulunmadığından, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'nca haklı olarak reddedilmekte ve gerekli izin verilmemektedir.⁸

Diğer yandan, yine aynı Tebliğ açıklamalarıyla, Maliye Bakanlığı tarafından bütün ortaklıklar için getirilmeye çalışılan “*avans kar payı dağıtımı*”, sadece SPK'na tabi halka açık anonim şirketlerce yapılabilecek bir uygulama olmakla birlikte; açıktır ki, halka açık anonim şirketlerin “*avans kar payı dağıtımı*” anılan Kurumlar Vergisi Genel Tebliğ'i hükümlerine göre değil, Sermaye Piyasası Kanunu hükümleri ile bu Kanun'un yetkili kıldığı makamların belirlediği düzenlemelere uygun olarak yapılabilecektir.

Özetle, konuya ilişkin olarak yapılan bir değerlendirmede de⁹ belirtildiği üzere; “*Kar dağıtımını düzenlemek, bu konudaki esasları belirlemek Maliye'nin ve vergi kanunlarının işi değildir. Konu ticaret hukukunun konusudur. Uygulamada konuyu sadece Sermaye Piyasası Kurulu halka açık ortaklıklar için düzenlemiştir. SPK'nın yaptığı düzenleme de vergi hukukunun değil, ticaret hukukunun bir parçasıdır. Üstelik SPK bu düzenlemesini Sermaye Piyasası Kanunu'nu verdiği açık yetkiye istinaden yapmıştır.*

Halka açık anonim şirketlerle, halka açık olamayanlar arasında bir eşitsizlik olduğu da söylenemez. Zira halka açık olma, farklı bir statüdür ve doğal olarak kuralları da farklı olacaktır. Öte yandan bu eşitsizliğin varlığı kabul edilse bile, bunu düzeltmek Maliye Bakanlığı'nın görev ve yetki alanına girmez. Aksi halde Sanayi ve Ticaret Bakanlığı yahut Adalet Bakanlığı da vergi alanını düzenlemeye kalkar.”

1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 15.6.6. bölümünde “*Avans Kar Payı Dağıtımı*” başlığı altında yapılan açıklamaların hukuka aykırı olduğu ve bu nedenle geçerli bir düzenleme olmadığı belirtildikten sonra, açıklanması gereken diğer bir konu ise, vergi denetimlerinde, halka açık olmadığı halde ,her nasılsa anılan Genel Tebliğ'e göre işlem yaparak, yıllık bilançoya göre safi kazanç belirlemeden veya yıllık bilançoya göre kazanç oluşmadan, “*avans kar payı dağıtımı*” adı altında ortaklarına ödeme yaptığı tespit edilen şirketlerin durumunun ne olacağıdır.

Ortada kazanç mevcut değilken “*temettü avansı, avans kar dağıtımı*” gibi adlar altında ortaklarına para veren halka açık olmayan şirketler ile halka açık olmakla birlikte SPK düzenlemelerine göre değil, Kurumlar Vergisi Genel Tebliği hükümlerine göre “*avans kar payı dağıtımı*” yaptığı tespit edilen şirketler bakımından yapılması gereken yasal işlem, diğer şartların da oluşması koşuluyla, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun “*örtülü kazanç*” hükümlerinin işletilerek, ilave tarhiyata muhatap tutulmaları olacaktır.

Bize göre, bu durumdaki yükümlülülerin, belirtilen uygulamayı 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin yayımlanmasından sonra yapmış olmak şartıyla, anılan Genel Tebliğ açıklamalarını Vergi Usul Kanunu'nun 369'ncü maddesinde düzenlenen “*yanılma*” hükümleri çerçevesinde değerlendirerek, vergi cezası kesilmemesini ve dolayısıyla tarhiyatın cezalı olmamasını talep etmeleri olanaklıdır.

⁸ Hakan ÜZELTÜRK, a.g.m.

⁹ Bumin DOĞRUSÖZ, a.g.m

Diğer bir deyişle, hukuka ve kanuna aykırı olduğu anlaşılan 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 15.6.6. bölümünün yegane "*hukuki değeri*", anılan Tebliğ'in ilgili bölümüne uygun davranan yükümlülere ceza kesilmemesini sağlayan bir idari açıklama olmaktan ibarettir.