



# **YILLARA SARİ İNŞAAT İŞLERİNDE TİCARİ KAZANÇ VE AVANS KAR PAYI DAĞITILMASI**

R A P O R

07/42-43-44-45-46

15 EKİM 2007

## **YILLARA SARI İNŞAAT İŞLERİNDE TİCARİ KAZANÇ VE AVANS KAR PAYI DAĞITILMASI**

### **Avans Kar Dağıtımı**

Kurumlar vergisi mükellefleri 1 Seri Numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğine göre, 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.

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 hak edişleri 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.

Avans kâr payı dağıtmak isteyen kurumların ana sözleşmelerinde değişiklik yaparak avans kâr payı dağıtımını ile zarar doğması veya yıllık kârın dağıtılan avans kâr payını karşılamaması halinde avansın geri çağrılmasına ilişkin hükümleri ana sözleşmelerine koymaları gerekmektedir.

### **Yıllara Sari İnşaat İşlerinde Ticari Kazanç**

Gelir Vergisi Kanununun 42. maddesine göre birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarım işlerinde kar veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak, mezkûr yıl beyannamesinde gösterilir. Yıllara sari inşaat işlerinde kazanç işin bitiminde beyan edileceğinden, mükellefler dönem ticari kazançlarını bilançolara yansitmeden işin bitimine kadar maliyetlerini ve hak ediş gelirlerini aktif ve pasif hesaplarda muhasebeleştirilmiştir. Avans kar payı dağıtılması, birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile iştigal eden şirketlerde ticari karın tespit edilmesi sonucunu doğurmuştur.

Birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile iştigal eden şirketlerde ticari kar, tebliğde açıklandığı gibi devam eden işlerin gerçekleşen maliyet ve hak edişleri arasındaki müspet farktır.

1 Seri Numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işlerinde bilanço dönemi ticari kazancı ele alınmamıştır. Maliyet ve hak edişlerin izlenecekleri hesap gruplarının tanımlanmasından anlaşıldığı üzere yıllara sari inşaat işinin tamamlanmasına kadar ticari kazancın hesaplanmayacağı, başka bir deyişle Gelir Vergisi Kanunu 42. maddesine uygun bir düzenleme yapılmıştır.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunca yayımlanan 11 Numaralı Türkiye Muhasebe Standardı, yıllara yaygın inşaat sözleşmelerinin

muhasabeleştirilme usul ve esaslarını belirlemiştir. Standardın 22. maddesine göre bir inşaat sözleşmesinin sonucu güvenilir biçimde öngörülebiliriyorsa, inşaata ilişkin gelir ve maliyetler bilanço günü itibariyle sözleşmeye konu işin tamamlanma aşaması esas alınarak, gelir ve giderler olarak finansal tablolara yansıtılır. İnşaat sözleşmesiyle ilgili beklenen zararlar 36. madde doğrultusunda gider olarak muhasabeleştirilir. Muhasebe Standardına göre tamamlanma aşaması dikkate alınarak dönem ticari kazancı tespit edilebilir.

Maliye Bakanlığı avans kar payı dağıtımını düzenleyen 1 Seri Numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile birlikte özellikle birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile iştigal eden kurumlar vergisi mükelleflerinin avans kar payını nasıl yapacaklarına ilişkin düzenlemelerini de Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde de yapması gerektiği görüşünderiz. Bu düzenleme 11 Numaralı Türkiye Muhasebe Standardına uygunluk sağlanarak yapılabilir.

Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliğinde düzenlemenin amacı, “ bilanço usulünde defter tutan gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin faaliyet ve sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasabeleştirilmesi, mali tablolar aracılığı ile ilgililere sunulan bilgilerin tutarlılık ve mukayese edilebilirlik niteliklerini koruyarak gerçek durumu yansıtmasının sağlanması ve işletmelerde denetimin kolaylaştırılması amacıyla yapılmıştır. “ olarak açıklanmıştır. Yıllara sari inşaat işi ile iştigal eden mükelleflerin dönem ticari kazançlarını mali tablolarında göstermemeleri Tebliğin amacına uymamaktadır.

Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliğinde muhasabenin temel kavramları açıklanmıştır. Dönemsellik temel kavramı ; “ işletmenin sürekliliği kavramı uyarınca sınırsız kabul edilen ömrünün, belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanmasıdır. Gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasabeleştirilmesi, hasılat, gelir ve kârların aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılması bu kavramın gereğidir. “ olarak açıklanmıştır. Dönemsellik kavramına göre ticari karın bilanço döneminde tespit edilerek mali tablolara yansıtılması gerektiği görüşünderiz.

### **Yıllara Sari İnşaat İşlerinde Ticari Kazanın Beyan Edilmesi**

Birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile iştigal eden kurumlar vergisi mükellefleri, devam eden işlerin gerçekleşen maliyet ve hak edişleri arasındaki müspet farkı ticari kazanç olarak finansal tablolara aktarabilirler. Gelir Vergisi Kanununun 42. maddesine göre kar veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilip ve tamamı o yılın geliri sayılarak, mezkûr yıl beyannamesinde gösterileceğinden avans kar dağıtımını yapabilmek için hesaplanan ticari karın geçici vergi ve kurumlar vergisi beyannamesinde nasıl beyan edileceği tereddüt konusu olabilir. Bilindiği gibi kanunen kabul edilmeyen giderler veya ödenmeyen SSK primleri ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınır, beyannamelerde de ticari kazançla eklenerek mali kar tespit edilebilir. Ödenmeyen SSK primleri ödendiklerinde beyannamelerde diğer indirim olarak indirim konusu yapılır.



Birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile iştigal eden kurumlar vergisi mükellefleri de bilanço dönemi içinde tespit edilen ticari kazanç beyannamelerde beyan edilir ve “ Yıllara Sari İnşaat İş Bitiminde Beyan Edilecek İnşaat Kazancı İndirimi ” olarak indirim konusu yapılır mali kar tespit edilebilir.

Yıllara sari inşaat işinin tamamlanması üzerine tamamı o yılın geliri sayılması gereken tutarın beyannamelerde, “Önceki yıl Beyannamelerinde Kazançtan İndirilmiş Yıllara Sari İnşaat Kazançların İlavesi “ olarak mali karın tespitinde dikkate alınır.

### **Avans Kar Payı Dağıtımını Yasal Düzenlemeleri**

Yürürlükteki Türk Ticaret Kanununda avans kar dağıtımını konusunda bir hüküm bulunmamaktadır. Yeni Türk Ticaret Kanunu Tasarısının 509/3.Maddesinde “ Kar payı avansı Sermaye Piyasası Kanununa tabi olmayan şirketlerde Sanayi ve Ticaret Bakanlığının bir tebliği ile düzenlenir “ hükmü bulunmaktadır.

2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununu göre çıkarılan Seri: IV No: 27 tebliğ hükümlerine göre, avans kar dağıtımını yapılması aşağıdaki şu koşulların yerine getirilmesine bağlanmıştır.

- Ana sözleşmede temettü avansı dağıtılabileceğine ilişkin hüküm bulunması ve genel kurul kararı ile ilgili yıla sınırlı olmak üzere yönetim kuruluna yetki verilmiş olması

- Bağımsız denetimden geçmiş 3'er aylık mali tablolarda yer alan karın dağıtılabilmesi

- Mali tablolarda yer alan kardan, ayrılması gereken yedek akçeler, vergi karşılıkları ve varsa geçmiş yıl zararları düşüldükten sonra kalan kısmın yarısının temettü avansı olarak dağıtılabilmesi

- Dağıtılacak tutarın, önceki yıla ait bilanço karının yarısını aşmaması

- Her yeni temettü avansından, daha önce ödenen avansların mahsup edilmesi

Maliye Bakanlığı Yeni Türk Ticaret Kanununun yürürlüğe gireceğini düşüncesiyle SPK tebliğine uygun bir düzenleme yapmıştır. Nitekim 1 Seri Numaralı Kurumlar Vergisi Tebliğine göre avans kar payı dağıtmak için ana sözleşmelerinde değişiklik yapmak isteyen şirketler Ticaret Sicil Memurluklarının olumsuz yanıtları ile karşılaşmışlardır. Halen ana sözleşmelerine avans kar payı dağıtma konusunda hüküm koymak isteyen şirketlere bir engel çıkartılmamakta ve değişiklik yapılabilmektedir.

1 Seri Numaralı Kurumlar Vergisi Tebliğine göre Avans kâr payı dağıtmak isteyen kurumların ana sözleşmelerinde avans kâr payı dağıtımını ile zarar doğması veya yıllık kârın dağıtılan avans kâr payını karşılamaması halinde avansın geri çağırılmasına ilişkin hüküm bulunması; genel kurul kararıyla da ilgili yıla sınırlı olmak üzere yönetim kuruluna yetki verilmesi zorunludur.

R A P O R

07/42-43-44-45-46

15 EKİM 2007

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.

Geri çağrılan 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 çağrılması durumunda transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümleri uygulanacaktır.

Yukarıda açıklanan tebliğ hükümlerinden anlaşılacağı üzere avans kar payı dağıtımı yıllara sari inşaat işi ile iştigal eden mükelleflere geçmişte yaşanan bazı sorunların çözümüne katkı sağlamıştır. Bu şirketlerin ortaklarının şirketlerden aldıkları paralar örtülü kazanç dağıtımı olarak vergilendirilmekteydi. Avans kar dağıtımı ile bu durum sorun olmaktan çıkmaktadır. Ancak işin zararlı olması durumunda dağıtılan avans kar payı nedeniyle örtülü kazanç dağıtımı hükümlerine tabi olacaklardır. Şirketlerin bu konuda dikkatli ve hesaplı olmaları gerekir.

### **Avans Kar Payının Muhasebeleştirilmesi ve Beyanı**

Avans Kar Payı dağıtımı yıllara sari inşaat işi yapan şirketleri ana sözleşmelerinde değişiklik yaparak 2007 yılından itibaren avans kar payı dağıtabilirler. Bunun için geçici vergi dönemleri itibarıyla ticari kazanç tespit ederek mali tablolarında gösterebilirler. 2007 yılından önceki hak ediş gelirleri ve maliyetleri arasındaki müspet farkı ticari kazanç olarak 2007 bilançolarına aktarabilir ve dönem ticari kazancı olarak beyannamelerde gösterilir ve indirim konusu yapılarak mali kar tespit edilir. Dönem ticari kazancı üzerinden de Tebliğ hükümlerine göre avans kar payı dağıtılabilir.

Avans kar payının muhasebeleştirilmesinde, Tek Düzen Muhasebe Tebliğindeki mevcut hesaplar kullanılabilir. Ancak kazanç yıllara sari inşaat işinin bitiminde kesin olarak tespit edilip beyan edileceğinden avans kar dağıtımına ilişkin kayıtların nazım hesaplarda da izlenmesi yerinde olacaktır.



Çünkü geriye dönük düzeltmeler yapılması gerektiğinde geçmiş yıllarda yapılan işlemlerde muhasebe kayıtlarından izlenmesi gerekebilir.

Avans kar payı elde edenlerin hukuki niteliğine göre vergi kesintisi yapılarak dağıtımının yapıldığı aya ait muhtasar beyanname ile beyan edilecektir.

### **Sonuç**

Yıllara sari inşaat işi ile iştigal eden şirketler açısından avans kar dağıtımı yararlı ve yerinde bir uygulamadır. Özellikle uzun yıllar süre inşaat işi ile iştigal eden şirket ortaklarının kardan pay almaması doğru değildi. Bu yanlışlık düzeltilmek istenmektedir. Maliye Bakanlığının 1 Seri Numaralı Kurumlar Vergisi Tebliğinde yaptığı düzenlemeleri, Tek Düzen Muhasebe Sistemi Tebliğlerinde ve Geçici ile Kurumlar Vergisi Beyannamelerinde de yapması gerektiği görüşündeyiz. Öte yandan Maliye Bakanlığı'nın yaptığı düzenlemeye Bakanlığın bu konuda yetkisinin olmadığı gerekçesiyle yapılan itirazlar da bulunmaktadır. Bu konuda karar verirken söz konusu itirazların sonuçlarının da dikkate alınmasında fayda olduğunu düşünüyoruz.

**R A P O R**

07/42-43-44-45-46

15 EKİM 2007