

YILLARA YAYGIN İNŞAAT İLE DİĞERLERİN BİRLİKTE YAPILMASI HALİNDE DÖNEM MATRAHININ TESPİTİNDE TEMETTÜ KRAMYELERİN DURUMU

A. Murat YILDIZ - Murat OLGUN

Gelirler Kontrolörü - Stj. Gelirler Kontrolörü

Çağımızda, işletme yönetimi felsefesinde gerçekleşen değişiklikler işletme sahiplerinin istihdam ettiği personele olan yaklaşımın da etkilemiştir. Özellikle aile şirketlerinin büyük oranda çağın ayak uydurarak kurumsallaşması, şirket yönetiminin profesyonel esaslara göre yürütülmesi yolunu açmıştır. Profesyonel işletme yönetiminin en önemli gereklerinden birisi de işletme personelini en iyi şekilde motive ederek en gücünden en fazla verim elde edilmesidir. Kurumların istihdam ettiği personelinin motivasyonunda kullandığı araçlardan birisi de kurum karından personele kar payı dağıtılmasıdır. Bu şekilde işletme personeli kendisini yalnızca kurumda çalışan bir personel değil aynı zamanda kurumun bir ortağı olarak görmekte, kurumun daha fazla kar elde etmesi halinde elde edeceği gelirin artacağını düşünerek daha istekli çalışmaktadır. Kurum karından personele temettü dağıtan şirketler ise bu yöntemle hem çalışanlarından daha fazla verim almakta hem de aynen dağıtılacağı gibi kurumun karından personele dağıtılan temettü tutarı kadar Kurumlar Vergisi matrahını aynen çekmektedirler.

Makalemizin ilerleyen bölümlerinde, yıllara sari inşaat taahhüt işleri ile diğer işleri birlikte yapan kurumlar vergisi mükelleflerinin çalıştırdıkları işçi ve personele kurum kazancından temettü dağıtımları vergisel açıdan değerlendirilecektir.

1- GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ KANUNLARINA GÖRE TEMETTÜ İKRAMİYESİ

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 61. maddesinde; Ücreti, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler olarak tanımlanmıştır. Aynı maddenin devamında; 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 denilmek suretiyle işverene tabi, belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı olarak verilen para, ayınlar veya sağlanan menfaatlerin geliri elde edenlere hangi ad altında verilirse verilsin ücret olarak kabul edileceğine hükmetmiştir. Kanun maddesinin belirtilen bu tanıma göre kurumlar tarafından kardan personele dağıtılan temettü ikramiyeleri ücret olarak Gelir Vergisi'nin konusuna girmektedir. 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13 ve 14'üncü maddelerinin Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'üncü maddesine yapıldığı ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan bir ücret gideri olarak personel ve işçilere kurum kazandan dağıtılan temettü ikramiyeleri, kurum kazancının tespitinde masraf olarak dikkate alınmaktadır. Kurum kazancından personele dağıtılan temettü ikramiyelerine ilişkin olarak Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan 5 seri no'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde, personele dağıtılan temettü ikramiyelerinin hangi yıl kazandan dağıtılmışsa o yılın Kurumlar Vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınacağı ifade edilmiştir. Örnek olarak 1999 hesap dönemi safi kazancından 30 Mart 2000 tarihinde toplanan şirket genel kurulu kararıyla personeline 10.000.000.000.-TL temettü ikramiyesi dağıtan bir kurum, bu tutarı 2000 yılı nisan ayında verilecek Kurumlar Vergisi Beyannamesinin diğer indirimler satırında göstererek 1999 yılı hesap dönemi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alacaktır.

2 - YILLARA SARIKAT VE ONARMA İŞLERİNDE LEZİMLERİN BELİRLENMESİ HALİNDE TEMETTÜ İKRAMİYESİNİN GİDER YAZILMASI

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 42'inci maddesine göre; birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarım işlerinde kâr veya zarar için bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak mezkûr yıl beyannamesinde gösterilir. Mükellefler bu madde kapsamına giren hallerde

her inşaat ve onarım işinin haslat ve giderlerini ayrı bir defterde veya tutmakta oldukları defterlerin ayrı sayfalarında göstermeye ve düzenleyecekleri beyannameleri işlerin ikmal edildiği takvim yılına takip eden yılın Mart ayı sonuna kadar vermeye mecburdurlar. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinde kurumlar vergisinin mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı belirtildiğinden Gelir Vergisi Kanunu 42-44'üncü maddeler de yer alan hükümler beyannamenin verileceği dönem hariç yıllara sari inşaat ve onarım işi yapan Kurumlar Vergisi mükellefleri içinde geçerlidir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 43'üncü maddesinde; Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarım işlerinin diğer işlerle birlikte yapılması halinde mütekerrek genel giderlerin tahsil olunan istihkak bedelleriyle diğer işlere ait sabit veya haslat tutarlarının birbirine olan nispeti dahilinde dağıtılacağı belirtilmiştir. Kurumlar Vergisinin uygulamasına ilişkin olarak yayımlanan 5 seri no'lu Kurumlar Vergisi Tebliğinde, kurumların hesap dönemi sonunda tahakkuk eden safi kazançlarından, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan bir ücret gideri olarak personele tevzi edilen temettü ikramiyelerinin Kurumlar Vergisi Matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınabileceği ifade edilmiştir.

5 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Tebliğinde yapılan açıklama, yıllara sari inşaat ve taahhüt işleri ile diğer işleri birlikte yapan mükellefler açısından her işe ait haslat ve giderlerin takibi ve mütekerrek giderlerin dağıtımına ilişkin yukarıda belirtilen hükümler yönünden bir anlam ifade etmemektedir. Yıllara sari inşaat ve taahhüt işleri ile diğer işleri birlikte yapan mükelleflerin, hesap dönemi sonunda gerçekleşen safi kazançlarından personele dağıttıkları, temettü ikramiyelerinden, bu personeller yalnızca bu dönem gelir hesaplarına intikal eden işlerde çalıştıları ispat edilemediği sürece, yıllara sari inşaat ve taahhüt işleri maliyetlerine pay vermeleri gerekmektedir. Mükelleflerin işçilere ve diğer personele prim ve ikramiye olarak dağıtılmasına karar verilen temettü ikramiyelerini kazancın elde edildiği yıl gelir hesaplarına intikal eden işlerden dağıtmaları gibi gözükse de, prim ve ikramiye dağıtılan işçi ve personelin yıl içinde yıllara sari inşaat ve taahhüt işleri ile diğer işlerde mütekerrek çalıştırılmaları prim ve ikramiye tutarından yıllara sari inşaat maliyetlerine pay verilmesi gereğini ortaya çıkaracaktır. Esas itibarıyla personele yapılan her ücret ödemesinin kaynağının farklı olması mümkündür. Ödemenin kaynağına bakarak giderin ait olduğu hesap döneminin belirlenmesi anlayışı, yıllara sari inşaat taahhüt işleri ile diğer işleri birlikte yapan mükelleflerin personele yaptıkları ücret ödemelerinin kaynağın geçmişi yıl karından, cari yıl gelir hesaplarına intikal eden işler karından gibi gösterip cari yılda gider yazmak suretiyle yeni bir

vergi erteleme müessesesini doğurur. Önemli olan personel ve i¼inin hangi i¼te çalıştır ve kanun bu hususu dikkate alarak yıllara sari inıaat taahhüt i¼leri ile diğer i¼leri birlikte yapan mükeleflerin giderlerinin ilgili gider hesaplarına dağtırılm›n›n yukarıda yer verilen hükümler çerçevesinde yapılacağn› hükmetmiştir.

Örnek: (X) A.Ş. 1999 yılında ağağdaki yer alan i¼leri yapm›ř ve gelirleri elde etmiştir. Şirketin 1999 yılı müşterek genel gideri (dağtırılmas›na karar verilen temettü tutar› hariç) 200 milyar TL'dir.

¼in Nev'i	İstihkak, Satış ve Hasılat Tutar› (TL)	İstihkak, Satış ve Hasılatın Toplam›na Oran› (TL)	Müşterek Genel Gider Pay› (TL)
1. İnıaat i¼i (yıllara sari)	240.000.000.000	%40	80.000.000.000
2. İnıaat i¼i (yıllara sari)	60.000.000.000	%10	20.000.000.000
Mal Satış Hasılat›	180.000.000.000	%30	60.000.000.000
Turizm Hasılat›	+ 120.000.000.000	%20	40.000.000.000
TOPLAM	600.000.000.000	%100	200.000.000.000

Şirket genel kurulu mal satış hasılat› ve turizm hasılat›ndan bunlara isabet eden 100.000.000.000.-TL müşterek giderin (satılan mal maliyeti ve diğer giderler ihmal edilmiştir) ç›karılmas›ndan sonra kalan 200.000.000.000.-TL tutardan vergi karışlıklar› ayrıldıktan sonra kalan tutarın 80.000.000.000.-TL'sinin kurumun yıllara sari inıaat ve diğer i¼lerde çalışan personeline (i¼iler hariç) eğit tutarlarda temettü ikramiyesi olarak dağtırılmas›na karar vermiştir. Şirket idaresi bu tutar› nisan ayında verilen Kurumlar Vergisi Beyannamesinin diğer indirim satırında gösterilerek kurumun 1999 yılı kazanc›nın tespitinde gider olarak dikkate alm›ştır.

Örnekte verilen kurumun 80.000.000.000.-TL temettü ikramiyesinin bütünüyle yalnızca mal satış ve turizm i¼letmeciliğinden oluşan kurum kazanc›ndan gider olarak düşmesi yanlıştır. Zira şirket kar›ndan bütün personele dağtırılan temettü ikramiyesi kurum aç›s›ndan bir müşterek genel gideri oluşturmakta ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 42. maddesine göre müşterek genel giderlerin tahsil olunan istihkak bedelleriyle diğer i¼lere ait satış veya hasılat tutarları›n›n birbirine olan nispeti dahilinde dağtırılmas› gerekmektedir. Temettü ikramiyesinin beyanname üzerinden giderlere intikal ettirilmesi de yıllara sari inıaat ve taahhüt i¼leri maliyetine pay verilmesine engel değildir. Bu nedenle kurumun genel kurulca dağtırılmas›na karar verilen 80.000.000.000.-TL temettü ikramiyesinin yıllara sari inıaat taahhüt i¼lerine isabet eden 40.000.000.000.-TL'yi (80.000.000.000 * %50) bu inıaat i¼lerinin maliyetine dahil etmesi kalan 40.000.000.000.-TL temettü ikramiyesini

de Kurumlar Vergisi beyannamesinin diğer indirimler satırında göstererek gider olarak kurum kazancından düşülmelidir. Burada dikkat edilmesi gereken diğer bir husus ise 40.000.000.000.-TL temettü ikramiyesinin yıllara sari inşaat işinin maliyetine intikal ettirilmesi ve bu işlerin bittiği yıl kazancın tespitinde giderlere intikal ettirilmesi daıtılan temettü ikramiyisi üzerinden yapılacak tevkifat hiçbir şekilde etkilemeyeceğidir. Ücretlerde vergi tevkifatı mecburiyeti nakden veya hesaben ödeme anında doğdu için daıtımına karar verilen 80.000.000.000.-TL temettü ikramiyesinin nakden veya hesaben yapıldığı anda tevkifat yapılacaktır.

Yukarıda verilen örnekte ayrıntıya girmemek için kurum tarafından daıtılan temettünün tamamının personele daıtıldığı yani işçilere temettü ikramiyesi verilmediği kabul edilmiştir. Fakat bilinmelidir ki yıllara sari inşaat ve taahhüt işleri ile diğer işleri birlikte yapan kurumlarca kurum kazancından işçilere temettü ikramiyesi daıtıldığında, daıtılan temettü ikramiyesi tutarı, Gelir Vergisi Kanunu'nun önceki bölümlerde bahsedilen mezkur hükümleri çerçevesinde işçilerin hesap dönemi içinde yıllara sari işler ile diğer işlerde çalışmaları sürelerle orantılı olarak ilgili işler maliyetlerine intikal ettirilecektir.

3- SONUÇ

Makalemizde, kurum kazancından personele temettü ikramiyesi daıtılması vergi kanunları açısından değerlendirilerek yıllara sari inşaat ve taahhüt işleri ile diğer işleri birlikte yapan kurumların personele daıtılmaları temettü ikramiyelerinin gider hesaplarına aktarılması hususuna yer verilmiştir. Personele kurum kazancından temettü ikramiyesi daıtılarak karın ilgili olduğu yıl kazancın tespitinde gider yazılması vergi idaresi ve Danıştay'ca da kabul edilen personeli verimli çalışmaya teşvik müessesesidir. Yıllara sari inşaat ve taahhüt işleri ile diğer işleri birlikte yapan kurumların bu müesseseyi, personele daıtılan temettü ikramiyesinden yıllara sari inşaat taahhüt işlerine pay vermemek suretiyle bunlara isabet eden vergilerin hazineye intikalini geciktirme yöntemine çevirmeleri vergi kanunları açısından tenkidi gerektiren bir husus olup vergi idaresinin böyle bir uygulamaya müsaade etmeyeceği bilinmelidir.