

YILLARA YAYGIN İNŞAAT İŞLERİNDE AVANS KAR DAĞITIMI¹

I-GİRİŞ

1 no'lu KVK Genel Tebliğinin 15.6.6.maddesinde, Kurumlar vergisi mükelleflerinin geçici vergi dönemleri itibarıyla doğan ticari kârları üzerinden avans kâr payı dağıtılabilecekleri, dağıtılabilecek avans kâr payının geçici vergi dönemleri itibarıyla hazırlanan mali tablolarla 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 geçemeyeceği, bir hesap dönemi içinde dağıtılabilecek toplam avans kâr payının bir önceki yıla ait dönem kârının, kanunlara ve esas sözleşmeye göre ayrılmak zorunda olan yedek akçelerin, vergi ve mali karşılıklar ile varsa geçmiş yıl zararlarının tamamı düşüldükten sonra kalan kısmının yarısını geçemeyeceği belirtildikten sonra, birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işlerinde dağıtılabilecek avans kâr payının 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 geçemeyeceği belirtilmiştir.

Tebliğde, ayrıca, 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 verilmesinin zorunlu olduğu, avans kâr payı dağıtımı yapılması halinde, dağıtılan kâr payları üzerinden elde edilen hukuki niteliğine göre vergi kesintisi yapılacağı, avans kâr payı dağıtımında kurum ortakları açısından elde etmenin, kurumun yıllık safi kazancının kesinleşip, nakden veya hesaben dağıtıldığı tarihte gerçekleşeceği, bu sürenin ilgili hesap dönemine ilişkin beyannamenin verildiği hesap döneminin sonunu geçemeyeceği, 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 gerektiği, geri çağırılan avans kâr payları üzerinden şirket tarafından kesinti suretiyle ödenmiş olan vergilerin düzeltme hükümlerine göre mükellefe iade edileceği, avans kâr payı dağıtılması halinde, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümlerinin uygulanmayacağı konuları açıklanmıştır.

KVK Genel Tebliğindeki avans kar dağıtımına ilişkin açıklamalar SPK Kanunu'nun halka açık şirketlerle ilgili avans kar payı dağıtımını düzenleyen 15.maddesindeki hükümlerle paralellik arz etmektedir. Halka açık şirketlerin avans kar payı dağıtımlarına ilişkin geniş açıklamalara ise SPK tarafından yayımlanan 35 nolu tebliğle değişik Seri:IV, No:27 sayılı Sermaye Piyasasına Tabi Olan Halka Açık Anonim Ortaklıkların Temettü ve Temettü Avansı Dağıtımına Uyacakları Esaslar Hakkında Tebliğde yer verilmiştir.

¹ Sakıp ŞEKER, Yeminli Mali Müşavir

Bazı yazarlar ise, ne TTK’nda ne de başka bir kanunda halka açık olmayan şirketlerin avans kar payı dağıtımlarına imkan veren yasal bir düzenleme bulunduğunu, bu nedenle KVK Genel Tebliğine göre avans kar dağıtımlarının hukuken mümkün olmadığını ileri sürmüşlerdir. Bunun yanında özellikle yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde kazancın GVK’nun 42 ve 43. Maddelerine göre geçici kabul tutanağının işveren tarafından onaylandığı tarih itibarıyla tespit edilmesi nedeniyle işletmelerin uzun yıllar kar dağıtamadığını belirterek avans kar dağıtımının yapılmasının gereğine işaret etmişlerdir.

II-YILLARA YAYGIN İNŞAAT İŞLERİNDE KAZANCIN YILLIK TESPİT EDİLMEMESİNİN YARATTIĞI SORUNLAR

Dönemsellik ilkesi işletmelerin bir yıl içindeki faaliyet sonuçlarının mali tablolara yansıtılmasını zorunlu kılmaktadır. Vergiye ilişkin bir düzenlemenin ticari kazancın tespitinde de dikkate alınarak mali tabloların buna göre düzenlenmesi gerek ortaklarla olan ilişkilerde gerekse kredi kurumları, müşteriler ve Kamu İhale Kurumu (KİK) gibi üçüncü şahıslarla olan ilişkilerde mali tablolar işletmenin özkaynak durumunu tam olarak yansıtmadığı için ciddi sorunlar yaratmaktadır. Bu sorunlardan birisi şirket ortaklarının inşaat işinin bazen 8-10 yıl sürmesi halinde işin tamamlandığı yılı izleyen yıla kadar kar payı alamaması, ikincisi ise KİK’na belirlenen bilanço kriterlerinden **Banka Borçları/ Özkaynaklar** oranının düşük hesaplanmasına neden olduğu için şirketin kamu ihalelerine girmesi mümkün olamamaktadır. Şirket ortakları işin tamamlandığı yılı izleyen yıldan önce kar dağıtımını yapılamadığı için şirketten çekilen para örtülü kazanç dağıtımını sayılarak vergisel problemlerin de doğmasına neden olmaktadır. Diğer bir sorun da kredi kurumlarının mali tablolar üzerinden şirketin karlılığını doğru şekilde analiz edememesidir.

Her ne kadar Kamu İhale Kurumu tarafından yayımlanan Yapım İşleri İhaleleri Uygulama Yönetmeliğinde Dönen Varlıklar/ Kısa Vadeli Yabancı Varlıklar (cari oran) oranı ile özkaynak/ aktif toplamı oranının hesabında 17 hesap grubu bilanço aktif toplamından, 35 hesap grubu ise bilanço pasif toplamından düşülmekle birlikte hesaplanan rasyolar gerçek durumu yansıtmaktan uzak kalmaktadır. Kısa Vadeli Banka Borçları/ Özkaynak oranının hesabında inşaat işinden elde edilen kar dikkate alınmadığı için bu oran düşük çıkmakta ve gerçekte özkaynağı yüksek bir şirket ihale yeterliliği alamamaktadır. Örneğin, yıllara yaygın inşaat işi devam etmekte olan bir şirketin TMS-11’de açıklanan **tamamlama yüzdesi yöntemi**ne göre hesaplanan kazancı 20.000.000 YTL olduğu halde bilançosunda görünen özkaynağı 3.000.000 YTL, kısa vadeli banka borçları 5.000.000 YTL ise özkaynak oranı $5.000.000 / 3.000.000 = 1,66$ olarak hesaplanmakta olup bu oran %75’in üzerinde olduğu için şirket ihale yeterliliği alamamaktadır. Oysa şirketin gerçek özkaynağı 23.000.000 YTL’dir. Gerçek özkaynak oranı ise, $5.000.000 / 23.000.000 = \%21,74$ olup KİK tarafından belirlenen %75 oranın çok altındadır.

II-Mevzuat Hükümleri

Konuyla ilgili değerlendirmelerimize geçmeden önce mevzuatımızda yer alan hükümleri hatırlatalım.

1-TTK’nunda Kar Payı Dağıtılması

TTK’nun 470.maddesinde, “kar payının ancak safi kardan ve bu gaye için ayrılan yedek akçelerden dağıtılabileceği” hükmüne yer verilmekle birlikte avans kar payı konusunda bir düzenlemeye yer verilmemiştir.

2-TTK Tasarısında Avans Kar Dağıtımı

TBMM komisyonlarında görüşülmekte olan Türk Ticaret Kanunu Tasarısının 509'ncu maddesinde ise, kar payının ancak safi kardan ve serbest yedek akçelerden dağıtılabileceği, “kar payı avansının Sermaye Piyasası Kanunu’na tabi olmayan şirketlerde Sanayi ve Ticaret Bakanlığı’nın bir tebliği ile düzenlenebileceği” belirtilmiştir. Söz konusu kanun tasarısı yasallaştığı takdirde avans kar dağıtımına ilişkin tartışmaların da ortadan kalkacağı tabiidir.

3-Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Usul Kanununda Hesap Dönemi

TTK’nun 72.maddesinde “iş yılının altı aydan az on iki aydan çok olamayacağı”, Vergi Usul Kanunu’nun 174.maddesinde ise hesap döneminin normal olarak takvim yılı olduğu hükümlerine yer verilmiş olup, GVK’nun mükerrer 120.maddesinde ticari kazanç sahipleri ile serbest meslek erbabı cari vergilendirme dönemine mahsup edilmek üzere ilgili hesap döneminin altışar aylık kazançları üzerinden gelir/kurumlar vergisi ödeyecekleri 42.madde kapsamına giren yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinin geçici vergi kapsamına girmediği belirtilmiştir. (Geçici vergi dönemleri BKK ile yılın üçer aylık dönemleri olarak belirlenmiştir.)

4-Gelir Vergisi Kanunu’nun 42. ve 43.Madde Hükümleri

GVK’nun 42.maddesinde, birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat (dekopaj işleri de inşaat işi sayılır) ve onarma işlerinde karın veya zararın işin bittiği yılda kati olarak tespit edileceği ve tamamının o yılın geliri sayılacağı, anılan Kanunun 43.maddesinde ise inşaat ve onarma işlerinde geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarihin, diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarihin bitim tarihi olarak kabul edileceği hükümlerine yer verilmiştir.

5- Kamu İhale Mevzuatı

4734 Sayılı KİK ile ilgili Yapım İşleri İhaleleri Uygulama Yönetmeliğinin isteklinin mali bilgilerine ilişkin 37.maddesinde;” *Yaklaşık maliyeti eşik değere eşit ve üzerindeki ihalelerde, isteklinin, ihalenin yapıldığı yıldan önceki yıla ait yıl sonu bilançosunun veya bilançonun gerekli görülen bölümlerinin, yoksa bunlara eşdeğer belgelerin istenilmesi zorunlu olduğu, yaklaşık maliyeti eşik değerin altında kalan ihalelerde de, isteklinin, ihalenin yapıldığı yıldan önceki yıla ait yıl sonu bilançosu veya bilançonun gerekli görülen bölümlerinin, yoksa bunlara eşdeğer belgelerin istenebileceği, bu belgelerin istenildiği durumlarda;*

a) *Belli sürelerde nakit akışını sağlayabilmesi için gerekli likiditeye ve kısa dönem (bir yıl) içinde borç ödeme gücüne sahip olup olmadığını gösteren cari oranın (dönen varlıklar / kısa vadeli borçlar) en az 0,50 olması (hesaplama yapılırken, yıllara yaygın inşaat maliyetleri, dönen varlıklardan ve hakediş gelirleri kısa vadeli borçlardan düşülecektir),*

b) *Aktif varlıkların ne kadarının öz kaynaklardan oluştuğunu gösteren öz kaynak oranının (öz kaynaklar/toplam aktif) en az 0,10 olması (hesaplama yapılırken, yıllara yaygın inşaat maliyetleri toplam aktiflerden düşülecektir),*

c) *Kısa vadeli banka borçlarının öz kaynaklara oranının 0,75’ den küçük olması,*

Yeterlik kriterleri olarak öngörülen ve sayılan üç kriterin birlikte aranacağı, sunulan bilançolarda yıllara yaygın inşaat maliyetleri ile hakediş gelirlerinin gösterilmesinin zorunlu olduğu” belirtilmiştir.

6-Tekdüzen Hesap Planında Yıllara Yaygın İnşaat İşlerinin Kaydı

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinin Hesap Planı Açıklamaları bölümünde yıllara yaygın inşaat ve onarma işleri yapan işletmelerin bu işleri dolayısıyla yaptıkları harcamaların 17 hesap grubunda izleneceği, bu hesap grubunda bulunan maliyetlerin geçici kabul yapıldığında 622-Satılan Hizmet Maliyeti hesabına devredeceği, yıllara yaygın inşaat taahhüt işlerine ait hak edişlerin ise 35 hesap grubunda 350 no’lu hesapta izleneceği, işin geçici kabulü yapıldığında bu hesaptaki hak ediş bedellerinin ilgili satış hesaplarına (600-Yurtiçi Satışlar Hesabı) devredeceği belirtilmiştir.

Hemen belirtelim ki, yıllara yaygın inşaat gelirlerinin bilançoda Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar arasında, (35 hesap grubunda) inşaat maliyetlerinin de Dönen Varlıklar arasında(17 hesap grubunda) gösterilmesinin Tekdüzen Hesap Planı ilkelerine uygun olmadığı görüşündeyiz. Mademki, bir yıldan daha uzun süreyi kapsayan işlemlerde alacaklar Duran Varlıklar grubunda borçlar ise Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar grubunda raporlanmaktadır; yıllara yaygın inşaat hak ediş ve maliyetlerinde de “kısa dönem- uzun dönem” ayırımına yer verilmeliydi.

7-Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS) Göre Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarma İşlerinde Kazancın Tespiti

İşin birden fazla yıla yaygın olduğu inşaat ve onarma işlerinde kazancın her hesap dönemi sonunda mı, yoksa işin tamamlandığı hesap döneminde mi tespit edileceği konusu, hem işletmeleri hem de devleti yakından ilgilendirmektedir. Kazancın işin tamamlandığı hesap döneminde tespit edilmesi dönersellik ilkesine aykırı olmasının yanında inşaat işini yapan işletmenin mali tablolarını kullanan kullanıcıların sağlıklı bilgi edinmesini ve değerlendirme yapmasını engellemektedir. İşin tamamlanma seviyesi dikkate alınarak düzenlenen mali tablolar ise mali tablo kullanıcılarına işletme hakkında daha doğru bilgiler sunulmaktadır.

Yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde kazancın tespitinde iki yöntem bulunmaktadır.

- 1.Tamamlama Yöntemi (tamamlanmış sözleşme yöntemi)
- 2.Kısmi Tamamlama (Tamamlama Yüzdesi) Yöntemi

Tamamlanmış sözleşme yönteminde yıllara yaygın inşaat işinden kaynaklanan maliyet, gelir ve kar/zararın gelir tablosuna aktarılması, işin tamamen veya büyük ölçüde tamamlandığı hesap döneminde yapılmaktadır. Tamamlama yüzdesi yönteminde ise, inşaat işinden kaynaklanan gelir ile tamamlanma seviyesine göre katlanılan maliyetler eşleştirilerek, gelir, maliyet ve kar/zarar gelir tablosuna aktarılır. Amerika Birleşik Devletleri, Kanada ve Japonya’da belli durumlar karşısında her iki yöntemden birisinin kullanılmasına izin verilirken, İngiltere, Avusturya, Çin, Yeni Zellanda ve Almanya sadece tamamlanmış sözleşme yönteminin kullanılmasına izin vermektedir.²

² Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması, Maliye ve Hukuk Yayınları Sayfa:235

2006 yılı hesap döneminden itibaren uygulanmak üzere Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunca yayımlanan ve bilanço usulüne göre defter tutmakla yükümlü kılınan, Kamu Mali Yönetimi ve Mali Kontrol Kanunu kapsamı dışındaki gerçek ve tüzel kişilere ait finansal tabloların düzenlenmesinde uygulanmak üzere yayımlanan Uluslararası Muhasebe Standartlarına uyumlu TMS-11'e (**İnşaat Sözleşmeleri**) göre, inşaat sözleşmesinin **sonucu güvenilir biçimde öngörülebiliyorsa** inşaat sözleşmesine ilişkin gelir ve maliyetler bilanço günü itibariyle sözleşmeye konu işin tamamlanma aşaması esas alınarak, gelir ve giderlerin finansal tablolara yansıtılacağı belirtilmek suretiyle, yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde kazancın tespitinin **tamamlama yüzdesi yöntemine** göre tespit edilmesi gerektiği vurgulanmıştır. TMS Kurulu tarafından yayımlanan 1 sıra nolu "Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve Hakkında Tebliğin 6 ncı maddesinde, TMS'ye göre hazırlanacak finansal tabloların ticari bilançonun oluşumu ile ilgili olduğu, vergiyle ilgili düzenlemelerin ticari kardan hareketle bu kara ekleme ve indirimler uygulanarak gelir ve kurumlar vergisi matrahının hesaplanması gerektiği belirtilmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 42 ve 43.maddelerinde ifade edilen tamamlama yöntemi esas itibariyle ticari kazançla ilgili değil vergiye tabi kazançla ilgili bir düzenlemedir. Ancak, MSUG Tebliğinde, Gelir Vergisi Kanunun 42 ve 43. Maddelerindeki tamamlama yöntemi esas alınmıştır. Ne TTK'nunda ne de VUK'nunda yıllara yaygın inşaat işlerinde ticari kazancın tamamlama yöntemine göre tespit edileceğine ilişkin yasal bir düzenleme vardır. İşletmeler ticari faaliyetleri sonucunda oluşan kar/zararını vergi kanunlarından bağımsız olarak genel kabul görmüş muhasebe ilke ve standartlarına göre tespit etmek durumundadır. Nitekim TTK'nun 75.maddesinde, "İlgililerin işletmenin iktisadi ve mali durumu hakkında mümkün olduğu kadar doğru bir fikir edinebilmeleri için, envanter ve bilançolarını **ticari esaslar** gereğince eksiksiz, açık ve kolay anlaşılır bir şekilde memleket parasına göre tanzim etmeleri" gerektiği belirtilmiştir. "Envanter ve bilançoların ticari esaslara göre tanzim edilmesi"nden maksat, TMS'na göre düzenlenen bilançolar olmalıdır.

8- Tamamlama Yüzdesi Yöntemi ile 1 Nolu KVK Genel Tebliğindeki Yöntemin Karşılaştırılması

Sözleşme tutarı 10.000.000 YTL, tahmini maliyeti 9.000.000 YTL olan ve 2 yıl sürecek olan bir inşaat işinde birinci yılın sonunda 3.000.000 YTL harcama yapılmış, karşılığında 3.750.000 YTL hak ediş düzenlenmiş olsun.

Buna göre tamamlanma yüzdesi $3.000.000/9.000.000=\%33,3$ olarak hesaplanan maliyete isabet eden gelirin $10.000.000*\%33,3=3.333.000$ YTL hesaplanması gerekmektedir. Tahmini maliyete göre geliri aşan $(3.750.000-3.333.000)=417.000$ YTL bilançonun pasifinde 382 nolu hesapta gösterilmeli, gelir tablosunda ise kar $(3.333.000-3.000.000)=333.000$ YTL gösterilmelidir. 1 nolu KVK Genel Tebliğinde sözü edilen avans kar dağıtımına esas olacak kazancın hesabında TMS-11 esas alınmamış ve yukarıdaki örneğe göre kazancın $(3.750.000-3.000.000)=750.000$ YTL olarak hesaplanması önerilmiştir.

III-Avans Kar Dağıtımının Hukuki Dayanağının Bulunup Bulunmadığı Konusunun Tartışılması

Avans kar dağıtımı, esas itibariyle tamamlama yöntemine (GVK'nun 42-43. Maddeleri) göre kazanç tespit eden yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde önem taşımaktadır. Yıllara yaygın inşaat işi dışındaki faaliyetlerde geçici vergi dönemleri itibariyle

hesaplanan kazanç üzerinden kar dağıtımı yapılmasında bir sorun yoktur. Ticaret şirketleri kazanç elde etmek ve elde ettikleri kazancı ortak veya sahiplerine dağıtmak amacıyla kurulurlar. Yıllarca süren bir işten elde edilen kazancın işin devam ettiği gerekçesiyle bilançoda gösterilmemesi TTK'nun 75.maddesinde ifade edilen açıklık prensibine de aykırı bir sonuç doğurmaktadır.

Yıllara yaygın inşaat işlerinde hak edişler üzerinden belli bir vergi kesintisinin yapılması, diğer işlerden ise üçer aylık geçici vergi dönemlerinde kurumlar vergisi oranında bir vergi ödenmesi nedeniyle vergi karşılığı ayrılmış veya ödenmiş bir kazançtan şirket ortaklarına kar payı ödenmemesi, kar elde etmek ve dağıtmak olan ticaret şirketlerinin amacına uygun düşmemektedir.

Halka açık şirketlerin avans kar dağıtımı yapabilecekleri konusunda Sermaye Piyasası Kanununda özel hüküm olduğu halde halka açık olmayan şirketlerin avans kar dağıtımı yapabilecekleri konusunda yasal bir düzenleme bulunmaması halka açık olmayan şirketlerin avans kar dağıtımı yapamayacakları şeklinde yorumlanabilmektedir. Bununla birlikte halka açık şirketlere verilen söz konusu hakkın diğer şirketlere tanınmamasının da haklı ve makul bir nedeni bulunmamaktadır. Her ne kadar TTK'nunda avans kar dağıtımı yapılabileceği konusunda açık bir hüküm yoksa da yasaklayan bir hüküm de bulunmamaktadır. Şirketin mali yapısını sıkıntıya sokmamak ve üçüncü kişilerin alacaklarını tehlikeye düşürmemek kaydıyla şirket ortaklarının kar payı elde etmek amacıyla kurdukları şirketten avans kar payı almasında her hangi bir sakınca olmamalıdır. Kaldı ki Maliye Bakanlığınca yayımlanan ve avans kar dağıtımı yapılmasına izin veren ve SPK Tebliğine paralel olarak düzenlenen 1 nolu KVK Genel Tebliğinde söz konusu sakıncaları önleyecek düzenlemelere yer verilmiştir. Buna göre avans olarak dağıtılacak kar payı toplamı hem geçmiş yıla ait karı hem de dönem karından vergi karşılığı ayrıldıktan sonra kalan kısmın yarısını aşamayacaktır. Ayrıca, geçici vergi dönem kazançları üzerinden hesaplanan avans kar paylarından dönem sonunda gerçekleşen kazançla göre fazla dağıtım olması halinde fazla dağıtılan kısmın ortaklardan geri çağırılması esası kabul edilmiştir. 1 nolu KVK Genel Tebliğinde avans kar dağıtımına esas teşkil eden kazancın tespit yönteminin TMS-11'de yer alan **“tamamlama yüzdesi yöntemi”** nin esas alınmaması önemli bir eksikliktir. Tebliğde dağıtım esas alınacak kazancın tespitinde ne tamamlanmış yöntem ne de TMS-11'de yer alan tamamlama yüzdesi yöntemi dikkate alınmış olup, **“varsayım dayalı kısmi tamamlama yöntemi”** olarak adlandırılabilir. Bu gerçekleşmiş gelir ve gerçekleşmiş maliyetleri esas alan pratik bir yöntem belirlenmiştir. Bu üçüncü yöntemde muhasebenin genel prensiplerinden ihtiyatlılık ilkesi bir ölçüde göz ardı edilmiş olmakla birlikte, gerçekleşmiş gelir ve maliyet üzerinden hesaplanan kazancın yarısının dağıtımına izin verilmeyerek ihtiyatlılık ilkesi korunmaya çalışılmıştır.

1 nolu KVK Genel Tebliğinde yıllara yaygın inşaat işlerinde hakediş gelirleriyle bu gelirlerle ilgili maliyetler arasındaki olumlu farktan kesinti suretiyle ödenen vergiler indirildikten sonra kalan kısmın avans olarak dağıtılacak kazançla esas olması gerektiği belirtilmekle birlikte, kesinti suretiyle ödenen vergiler hesaplanması gereken kurumlar vergisinden az ise vergi karşılığı kadar kısmın dağıtımına esas kazancın hesabında dikkate alınmalı, kesinti suretiyle ödenen vergi hesaplanması gereken kurumlar vergisinden fazla ise ihtiyatlılık ilkesi gereği kesinti suretiyle ödenen verginin tamamının vergi karşılığı olarak değerlendirilmesi gerektiği görüşündeyiz.

KVK Tebliğine göre avans kar dağıtımı yapılamayacağı konusundaki eleştirilerin temel dayanağı, TTK'nda bu konuda hüküm bulunmadığı için yapılacak kar dağıtımının hukuken geçerli olamayacağı ve Ticaret Sicili Müdürlüklerinin de avans kar dağıtımı

yapılmasına ilişkin ana sözleşme değişikliklerini onaylayamayacağı esasına dayandırılmaktadır. Ancak uygulamada ticaret sicili müdürlüklerinin avans kar payı dağıtımına izin veren ana sözleşme değişikliklerini onayladığı görülmektedir. Konuyla ilgili olarak Sanayi ve Ticaret Bakanlığınca TOBB'ne yazılan bir yazı söz konusu tereddütleri ortadan kaldırmıştır. Yazı metni aşağıdaki gibidir.

“Bilindiği üzere, 03.04.2007 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1 seri no'lu Genel Tebliğinde şirketlerin avans kar dağıtımı yapabilecekleri düzenlenmiş olup, Türk Ticaret Kanununda bu hususla ilgili aksi bir düzenleme bulunmadığı gibi anılan Kanunun 364.maddesinin ikinci fıkrasında ‘Yılda birkaç kere kazançlarını dağıtan anonim şirketlerde her dağıtım için umumi heyet toplantıya davet lazımdır.’ Hükmü bulunmaktadır.

Bu itibarla ‘anonim şirketlerde genel kurul kararı ile ilgili yıla sınırlı olmak üzere yönetim kuruluna yetki verilmesi kaydıyla, yönetim kurulu tarafında, limited şirketlerde ise ortaklar kurulu tarafından, ilgili geçici vergi dönemine ilişkin beyannamenin verileceği tarihe kadar avans kar payı dağıtımı hakkında karar alınması kaydıyla, geçici vergi dönemleri itibarıyla doğan ticari karın üzerinden avans kar payı dağıtılabileceği, avans kar payı dağıtımı yapılan hesap dönemi zararla kapanırsa veya yıllık dağıtılan karın, avans kar payını karşılamaması halinde, avansın geri çağrılacağı’ hususunda şirket ana sözleşmelerinde hüküm konulması halinde, şirketlerin ortaklarına kardan avans kar payı dağıtması mümkün bulunmaktadır.

Bilgi edinilmesi ve keyfiyetin bütün ticaret sicil memurluklarına bildirilmesi...”

IV-AVANS KAR DAĞITIMI YAPMAK İSTEYEN MÜKELLEFLERİN UYMASI GEREKEN KURALLAR

Yıllara yaygın inşaat ve onarma işi ile uğraşan mükelleflerden avans kar dağıtımı yapmak isteyenlerin aşağıdaki ilkelere uyması ve mali tablolarını bu kurallara göre düzenlemeleri gerekir.

1-Avans kar dağıtımına karar vermeden önce şirket ana sözleşmesinin avans kar dağıtımına imkan verip vermediği kontrol edilmelidir. Gerekirse ana sözleşme değişikliği yapılmalıdır.

2-Avans kar dağıtımına esas olan kazancın hesabında bütün yıllara yaygın inşaat ve onarma işleri dikkate alınmalıdır. Diğer bir ifade ile zararlı işlere ait zararlar da gelir tablosu hesaplarına aktarılmalıdır.

3-Avans kar dağıtımı yapmak isteyen mükellefler muhasebe politikası değişikliği olarak, izleyen dönemlerde de tutarlılık ve karşılaştırma yapılabilirlik ilkeleri gereği yıllara yaygın inşaat işlerine ait kar/zararı her dönem itibarıyla tespit etmelidir. Hesaplanan kara ait vergi karşılığı bilançoda 370 nolu hesap yerine 369- Diğer Mali Yükümlülük Karşılıkları hesabında izlenmesinde yarar bulunmaktadır.

4-Avans kar payı dağıtımında kurum ortakları açısından elde etme kar dağıtımının yapıldığı tarihte gerçekleşeceğinden, kar payının hukuki niteliğine göre GVK'nun 94/6 ncı maddesinin (b) alt bendi veya KVK'nun 15 ve 30 ncu maddeleri uyarınca %15 oranında (Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında daha düşük bir oran belirlenmiş ise belirlenen oranda) vergi kesintisi yapılması gerekir. Avans kar payı dağıtımının yapılmasında dar

mükellef –tam mükellef ayrımı söz konusu olmayıp dar mükellef ortaklara ait kar paylarının yurt dışına transferi mümkün bulunmaktadır.³

5-Yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerine ait maliyet hesapları ile hak ediş gelirleri gelir tablosuna yansıtılmalı ve meydana çıkan kar izleyen yılda bilançoda 570- Geçmiş Yıllar Karları arasında değil **Kar Yedekleri** arasında boş bulunan hesaplardan 543-547 nolu hesaplardan birisi kullanılmalıdır.570 nolu hesabın kullanılması halinde her bir inşaat işine ait kar ayrı bir alt hesapta (muavin hesapta) gösterilmelidir. Aynı işlerden izleyen yıllarda zarar doğması halinde hesaplanan zarar ilgili kardan indirilmeli, kar artışı varsa ilgili kar yedeği hesabına ilave edilmelidir. İşin geçici kabulünün yapıldığı dönemde 543-547 nolu hesap 570 nolu hesaba aktarılmalıdır.

6-Avans kar payı dağıtmak amacıyla tespit edilen karın brüt tutarı geçici /kurumlar vergisi beyannamesinde “ **Diğer İndirimler**” satırında gösterilmeli, işin geçici kabul tutanağının onaylandığı dönem beyannamelerinde ise önceki dönemlerde indirim konusu edilen tutarlar **vergi matrahına ilave** edilmelidir.

7- 1 nolu KVK Genel Tebliğinde yıllara yaygın inşaat işlerinde hakediş gelirleriyle bu gelirlerle ilgili maliyetler arasındaki olumlu farktan kesinti suretiyle ödenen vergiler indirildikten sonra kalan kısmın avans olarak dağıtılacak kazanç esas olması gerektiği belirtilmekle birlikte, kesinti suretiyle ödenen vergiler hesaplanan kazanç için hesaplanması gereken kurumlar vergisinden az ise vergi karşılığı kadar kısım dağıtıma esas kazancın hesabında dikkate alınmalıdır. Kesinti suretiyle ödenen vergi hesaplanması gereken kurumlar vergisinden fazla ise kesinti suretiyle ödenen verginin tamamı vergi karşılığı olarak değerlendirilmelidir.

V-SONUÇ

Yıllara yaygın inşaat ve onarma işleriyle ilgili olarak Gelir Vergisi Kanunu’nun 42 ve 43. Maddelerinde yer alan düzenlemeler ticari kazancın tespitiyle ilgili düzenlemeler olmayıp vergiye tabi kazancın tespitine ilişkin düzenlemelerdir. Sermaye Piyasası Kanununa tabi bulunmayan şirketlerin 1 nolu KVK Genel Tebliğinin 15.6.6. Maddesinde belirtildiği şekilde ana sözleşmelerinde hüküm bulunmak ve tebliğde belirtilen diğer açıklamalara uyulmak koşulu ile **avans kar dağıtımı** yapmalarının mümkün olduğu görüşündeyiz. Yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde avans olarak dağıtılacak kar payına esas kazancın hesaplanmasında KVK Genel Tebliğinde belirtildiği şekilde geçici vergi dönemleri sonundaki veya takvim yılı sonundaki gerçekleşmiş gelirler ve gerçekleşmiş maliyetler dikkate alınarak dağıtıma esas olan kazancın hesaplanması mümkün olmakla birlikte isteyen mükelleflerin 1.1.2006 tarihinden itibaren yürürlükte olan TMS-11’de yer alan “**tamamlama yüzdesi yöntemi**” ni esas alarak dağıtıma esas kazancı hesaplayabilirler. Ancak, avans kar dağıtımı yöntemini benimseyen mükellefler bütün yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerine ilişkin hak ediş gelirleriyle maliyetlerini hesap dönemi sonunda gelir tablosu hesaplarına aktarmalıdır.

Hesap dönemi itibariyle geçici kabul tutanağı onaylanmayan veya fiilen tamamlanmayan yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerine ilişkin olarak avans kar dağıtımına esas olmak üzere hesaplanan kazancın geçici/ kurumlar vergisi beyannamesinde “**diğer indirimler**” satırında indirim olarak gösterilmeli, işin tamamlandığı dönem beyannamesinde

³ GİB Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığının özelgesi (Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:316, Aralık-2007, Sayfa:272

ise önceki yıllarda indirim olarak gösterilen tutar vergi matrahına “ **kanunen kabul edilmeyen gider**” olarak ilave edilmelidir.

Avans kar dağıtımı yöntemini benimseyen mükellefler karşılaştırılabilir mali tablo ilkesi gereği izleyen yıllarda da mali tablolarını aynı yöntemle hazırlamalıdır.