

DENET VERGİ DUYURU



Duyuru Tarihi : 04.05.2020
Duyuru No : 2020/095
Yayımlandığı Yer : LEBİB YALKIN DERGİSİ -
MAYIS 2020- Sayı : 197

Özdemir Can KÜÇÜK
SMMM

PERSONELE VERİLEN TEMETTÜ İKRAMİYELERİNİN GENEL UYGULAMASI İLE 5746 SAYILI AR-GE KANUNU'NDA YER ALAN AR-GE TEŞVİK VE İNDİRİMLERİ KAPSAMINDA DEĞERLENDİRİLMESİ

Özet:

İşverenleri tarafından personele, geçirdikleri yıla ilişkin performanslarını ödüllendirmek amacıyla kapanan dönem karının bir kısmı ikramiye olarak dağıtılabilmekte ve bunlar uygulamada temettü ikramiyesi olarak adlandırılmaktadır. Çalışmamızda, bahse konu ücretlerin genel uygulaması ile 5746 Sayılı kanun kapsamında değerlendirilen personeller açısından; indirim, teşvik ve desteklerin beyanı ve dikkat edilmesi gereken hususlara değinilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Ar-Ge, 5746, Teşvik, Gelir Vergisi Teşviki, Temettü İkramesi, Prim

GİRİŞ:

Çalışmamızda, personele verilen temettü ikramiyelerinin genel uygulaması ile 5746 Sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun (İlerleyen kısımlarda **Ar-Ge Kanunu** olarak anılacaktır) kapsamındaki indirim, teşvik ve desteklerden hangi dönemde yararlanılması gerektiği ve indirim uygulaması ele alınacaktır.

BDO Yayıncılık A.Ş.

Eski Büyükdere Cad. No.14
Park Plaza Kat:4
34398 Maslak/İstanbul
Turkey

Tel: +90 212 365 62 00
Fax: +90 212 365 62 02
e-mail: bdo@bdo.com.tr
www.bdo.com.tr

Garantisi ile sınırlı bir Birleşik Krallık şirketi olan BDO International Limited'in üyesi ve bir Türk anonim şirketi olan BDO Yayıncılık A.Ş., bağımsız üye kuruluşlardan oluşan BDO ağıının bir parçasını teşkil etmektedir.

BDO International global ağıının toplam gelirleri 2019 yılında 9,6 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 167'dan fazla ülkede bulunan 1.809 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 88.110 kişi çalışmaktadır.

Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayın, geniş anlamda görüşleri içermekte olup, genel bir yol gösterici olarak değerlendirilmelidir. Özel durumlara ilgili olarak, mesleki görüş ve yardım almadan, bu yayına dayanarak uygulamalarda bulunulmamalıdır. Bu konuların kendi özel durumunuza ilişkin etkilerini görüşmek için BDO Yayıncılık A.Ş. ile temas kurabilirsiniz. Bu yayındaki bilgilere dayanarak belli eylemlerde bulunmak veya bulunmamak nedeniyle doğabilecek zararlar nedeniyle, BDO Yayıncılık A.Ş. ve ortakları, çalışanları ile yazarları herhangi bir yükümlülük veya sorumluluk kabul etmemektedirler.

1. GENEL UYGULAMADA TEMETTÜ İKRAMİYELERİ

Uygulamada temettü ikramiyesi kapanan yılda gösterilen performansa göre o yılın karından hesaplanarak ödenir. Diğer ücretlerde olduğu gibi ödenen tutar üzerinden, gelir, damga vergisi ve sosyal sigorta primi hesaplanması gerekmektedir. Temettü ikramiyesinin diğer ücretlerden farkı, ikramiye tutarı ait olduğu yılda gider olarak dikkate alınırken, yapılması gereken kesintiler ise tutarın kesinleşerek nakden veya hesaben ödendiği dönemde yapılmasıdır.

Bu durum 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK) Genel Tebliğinde¹; “... kurum personeline ödenen temettü ikramiyeleri, Gelir Vergisi Kanunu’nun 61’inci maddesine göre ücret sayıldığından, bu ödemeler kurum kazancının tespitinde ücret gideri olarak dikkate alınmaya devam edilecektir. Söz konusu temettü ikramiyelerinin bilanço günü itibarıyla ödenecek toplam tutarı kesinleştiğinden, çalışanlara o yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresinin sonuna kadar ödenecek temettü ikramiyeleri, ilgili olduğu yılın kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir. Aynı husus çalışanlara ödenen performans değerlemelerine bağlı olarak verilecek prim ve ikramiyeler için de geçerlidir. Diğer taraftan, ücret niteliğindeki bu ödemelerin nakden veya hesaben yapıldığı dönemde vergi kesintisine tabi tutulması gerekeceği tabiidir.... “şeklinde açıklanmıştır.

Yukarıda yer alan maddeye göre genel uygulama aşağıdaki gibidir.

Ana sözleşmede personele temettü ikramiyesi verileceğine dair bir hüküm bulunsun veya bulunmasın, yönetim kurulu, personele genel kurulun onayına sunulmak üzere temettü ikramiyesi dağıtılmasına karar verebilir. Bu durumda iki şekilde işlem yapılabilir.

Yönetim kurulu tarafından hesaplanan temettü ikramiyesi tutarı kadar kapanan yılda karşılık ayrılarak ikramiye tutarları kapanan yılda gider kaydına konu edilebilir. Bu takdirde beyanname üzerinde ayrıca bir indirim yapılmasına gerek kalmaz. İzleyen yılda temettü ikramiyesi ödendiğinde gerekli yasal kesintiler de yapılmak suretiyle karşılık hesabı kapatılır. Dağıtımına karar verilen ikramiye tutarı, ayrılan karşılıktan fazla veya eksik olabilir.

Eksik olursa ayrılan karşılığın fazla kısmı kanunen kabul edilmeyen gider (KKEG) olarak dikkate alınır. Yeni yılda fazla karşılığın iptali nedeniyle gelir yazılan tutarlar beyanname üzerinden “Vergiye tabi olmayan gelir” olarak vergi matrahından indirilir. Karşılık miktarından fazla temettü ikramiyesi ödenmesi durumunda da fazlalık beyanname üzerinde “Diğer indirim” olarak vergi matrahından indirim konusu yapılabilir.

¹ 03.04.2007 tarih ve 26482 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Temettü ikramiyesi için karşılık ayrılmaması durumunda genel kurul kararı ile dağıtılmasına karar verilen tutar, kapanan yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde “diğer indirimler” satırına yazılmak suretiyle dönem vergi matrahından indirilebilir. Bu durumda yeni dönemde gider kaydedilen tutarlar, kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde KKEG olarak dikkate alınmalıdır. ²

İndirim yapılan bu tutara, Gelir Vergisi Kanunu'nda (GVK) yer alan düzenlemelere göre, temettü ikramiyelerinden stopaj yapma zamanı, ödemenin nakden veya hesaben yapıldığı tarihtir.

Hesaben ödeme kavramı GVK'nun 96'ncı maddesinde, stopaja tabi kazanç ve iratları ödeyenleri istihkak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlem olarak tanımlanmıştır. Bu düzenlemeye göre, personele verilecek prim ve ikramiye "genel" tutarının kesinleşmesi (genel tahakkuk), gider kaydedilmesi veya karşılık ayrılması (çalışanları alacaklı gösteren bir kayıt yapılmaması koşuluyla) stopaj yapılmasını gerektirmemektedir.

Yapılan açıklamalar kapsamında uygulama özetle aşağıdaki gibidir :

31.12.2019 Karşılık Tutarı	Kesinleşen Tutar	2019 KV Beyannamesi	1. GVB (2020)
(A)100.000	200.000	Matrahta 100.000 Temettü Gideri 100.000 Zarar olsa dahi indirilecek ist..	100.000 ilave Temettü ikramiye gideri kaydı ve dönemsellik gereği beyannamede KKEG
(B)200.000	100.000	Matrahta 200.000 Temettü Gideri 100.000 KKEG	100.000 karşılık gideri ters kayıt ile düzeltimi. Beyanname üzerinde Zarar olsa dahi indirilecek istisna ve indirim

A satırında, kayıtlarda ayrılan karşılık tutarı (100.000 TL) Kurumlar vergisi (KV) beyannamesi verilme süresi içinde kesinleşen temettü ikramiye giderinden (200.000 TL) az olup, dönem sonunda ayrılmış olan karşılık gideri (100.000 TL) kapanan yılda gider kaydına konu edilirken, eksik ayrılan 100.00 TL'nin KV beyannamesi üzerinde zarar olsa dahi indirilecek istisna ve indirimler kısmında gösterilmek suretiyle matrahtan indirilmiştir. Kayıtlar takip eden dönemde düzeltileceğinden ilk geçici vergi beyannamesinde farka ilişkin atılan ilave gider kaydının etkisi dönemsellik ilkesi gereği beyanname üzerinde KKEG yapılarak düzeltilmiştir.

² Denet 2010/4-2 No.lu Vergi Sirküleri
DENET DUYURU
Sayı : 2020/095/3

B satırında ise dönem sonu ayrılan karşılık tutarı (200.000 TL), KV beyannamesi verilme süresi içinde kesinleşen temettü ikramiye giderinden (100.000 TL) fazla olup, bu fark KV beyannamesi üzerinde KKEG olarak dikkate alınarak ilgi dönem matrahına ilave edilmiştir.

Yeni dönemde fazla karşılığın iptali nedeniyle gelir yazılan 100.000 TL beyanname üzerinde zarar olsa dahi indirilecek istisna ve indirimlere eklenmek suretiyle düzeltilmiştir.

2. TEMETTÜ İKRAMİYELERİNİN 5746 SAYILI KANUN KAPSAMINDA İNDİRİM TEŞVİK VE UYGULAMASI

Önceki bölümlerde açıklanan genel uygulama, Ar-Ge personeli için ödenecek temettü ikramiyelerinde farklılık göstermektedir.

Ar-Ge, yenilik veya tasarım faaliyetlerinde çalışan Ar-Ge, tasarım ve destek personeline, bu faaliyetlerine ilişkin olarak ödenen ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 61 inci maddesine göre ücret kapsamında değerlendirilen prim, ikramiye ve benzeri ödemeler gelir vergisi stopajı teşviki kapsamında değerlendirilecektir.³

Ayrıca verilen bir özelge de⁴; *Ar-Ge personeline ücret dışında yapılan ek ödemelerin gelir vergisi stopajı teşviki kapsamında dikkate alınıp alınmayacağı sorulmuş olup, çalışmalarının tamamının Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri ile ilgili olması halinde, bu personele ikramiye, yakacak parası, bayram parası, yemek yardımı ve kira yardımı gibi çeşitli adlar altında yapılan ek ödemelerin de ücret matrahına dahil edilerek, gelir vergisi stopajı teşviki uygulanması gerektiği* açıklanmıştır.

Sigorta primi işveren hissesi desteği kapsamında yayınlanan SGK Genelgesinin 14'üncü maddesinde *Kapsama Giren Sigortalılara Yapılan, Ancak Kapsama Girmeyen Ödemeler: Kapsama giren sigortalılara yapılan ücret dışındaki (ikramiye, prim v.b.) ödemeler ile, kapsama giren sigortalıların Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri dışındaki çalışmaları nedeniyle hak ettikleri ücretleri, destek kapsamına alınmadığından, bu nitelikteki ödemeler Kanun türü seçilmeksizin düzenlenecek aylık prim ve hizmet belgesi ile Kuruma bildirilecektir.*⁵ Anılan düzenleme uyarınca, Ar-Ge personeline verilen temettü ikramiyeleri için Ar-Ge sigorta primi işveren hissesi desteğinden yararlanılmamaktadır.

³ 30.09.2016 tarih 29843 sayılı 4 Seri no.lu 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun Genel Tebliği

⁴ T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığının 10/06/2011 tarih ve b.07.1.gib.4.99.16.02-5746/3-43 sayılı özelgesi

⁵ 25.09.2008 Tarih B.13.2.SSK.5.01.08.00/73031 2008/35 Sayılı Genelge

Bu durumda, Ar-Ge veya tasarım personeline; Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyeti kapsamında ödenecek olan temettü ikramiye karşılıklarının, Kurumlar vergisi beyanname verilme süresi içinde ödenmesi durumunda, ödenen tutar beyanname üzerinde 5746 Sayılı Kanun kapsamında Ar-Ge indirimi olarak dikkate alınabilir.

Ancak Ar-Ge mevzuatı gereği ayrılan karşılıkların (263H borç/750H alacak virman kaydı) aktif hesapta takip edilmesi sebebiyle, karşılık tutarının ödenen tutardan yüksek veya düşük olması, söz konusu karşılıkların Kurumlar Vergisi açısından gider olarak dikkate alınmadığından genel uygulamada olduğu gibi dönemsellik ilkesi kapsamında eleştiri riski oluşturmayacaktır. Karşılık tutarından fazla veya eksik ödenen primler, aktifte düzeltilmek sureti ile beyanname üzerinde Ar-Ge indirimi tutarıyla ilişkilendirilebilir.

Diğer yandan GV stopaj teşvikindeki uygulamada, karşılık tutarına isabet eden tutarın karşılık ayrıldığı dönemde indirim olarak dikkate alınması ve bu tutar üzerinden stopaj hesaplanarak GV stopaj teşvikinden yararlanılması durumunda, temettü ikramiyesi ödemesinden vazgeçilmesi veya karşılık tutarından eksik ödeme yapılması sebebiyle fazla ve yersiz yararlanan GV stopaj teşvik tutarının gecikme faizi ve vergi ziyayı cezasıyla birlikte (pişmanlık hükümleri çerçevesinde beyanname verilirse, vergi ziyayı cezası doğmaz) ödenmesi gerekir. Bu sebeple karşılık ayrılması esnasında değil de karşılığın kesinleştiği veya ödendiği dönemde Ar-Ge indirimine konu edilmesi ve buna paralel olarak GV stopaj teşviklerinden faydalandırılması daha uygun olacaktır.

3. SONUÇ :

İlgili bölümlerde yapılan açıklamalarda temettü ikramiyelerinin genel uygulaması ve Ar-Ge kanunu kapsamındaki indirim ve teşviklerden nasıl yararlanılacağı mevzuat kapsamında ele alınmıştır.

Genel uygulamada dikkate edilmesi gerekenler, karşılık tutarı ile kurumlar vergisi beyanname verilme süresi içinde kesinleşen tutar arasındaki farkların dönemsellik ilkesi kapsamında, beyanname üzerinde etkilerinin giderilmesi ve nakden veya hesaben kesinleştiği tarihte (SGK, GV, DV) yasal kesintilerin yapılarak ödenmesidir.

Ar-Ge kanunu kapsamında ise Kurumlar vergisi beyanname verilme süresi içinde nakden ve hesaben kesinleşmiş karşılık tutarı üzerinden Beyanname üzerinde, Ar-Ge indiriminden yararlanılabilsede, önerimiz Ar-Ge indirimi ve GV stopaj teşviklerinin ödendiği dönem Kurumlar vergisi ve muhtasar beyannamesine konu edilmesi yönündedir. Temettü karşılık tutarı, beyanname üzerinde Ar-Ge indirim tutarına eklendi ise karşılık hesabına istinaden yararlanılan GV stopaj teşviklerinin, KV beyan süresi içinde ödenmemesi veya daha az ödenmesi durumunda yersiz yararlanılan teşviklerin cezalı olarak tarhiyat konusu yapılacağı unutulmamalıdır. Bu sebeple ödendiği dönemde yasal kesintilerin yapılarak sadece GV stopaj teşvikinden yararlanılması gerektiğini hatırlatmak isteriz.

KAYNAKÇA

- 03.04.2007 tarih 26482 Sayılı T.C. Resmi gazetesinde yayınlanan 1 Seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği
- Denet [06.01.2010/24](#) no.lu vergi sirküleri
- 30.09.2016 tarih 29843 sayılı 4 Seri no.lu 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun Genel Tebliği
- 10/06/2011 tarih b.07.1.gib.4.99.16.02-5746/3-43 sayılı T.C. Gelir idaresi başkanlığı büyük mükellefler vergi dairesi başkanlığı özelgesi
- 25.09.2008 Tarih B.13.2.SSK.5.01.08.00/73031 2008/35 Sayılı Genelge