

KURUMLARIN TASFİYESİ SONUÇLANAN VEYA İFLASI KAPANAN (HUKUKEN ORTADAN KALKAN) İŞTİRAKLERİNDEKİ ORTAKLIK PAYLARI VE ALACAKLARININ TİCARİ KAZANÇLARININ TESPİTİNDE İNDİRİM OLARAK YERİ

KURUMLARIN TASFİYESİ SONUÇLANAN VEYA İFLASI KAPANAN (HUKUKEN ORTADAN KALKAN) İŞTİRAKLERİNDEKİ ORTAKLIK PAYLARI VE ALACAKLARININ TİCARİ KAZANÇLARININ TESPİTİNDE İNDİRİM OLARAK YERİ

Güray ÖĞREDİK

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
Mazars&Denge Denetim YMM A.Ş.

Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Mart 2007

1- GİRİŞ

Kurumların, hisse senetlerini edinmek suretiyle ortaklık hakkı edindikleri şirketlerin tasfiyesi sonucunda, bu şirketlerdeki ortaklık paylarını ifade eden ve kendi muhasebe kayıtlarında 110-Hisse Senetleri, 240-Bağlı Menkul Kıymetler, 242- İştirakler, veya 245 Bağlı Menkul Kıymetler hesaplarında yer alan tutarlar ile yine bu tasfiyesi sonuçlanan şirketten olan alacaklarının, kendi kurum kazançlarının tespitinde indirim (zarar) olarak dikkate alınabilirliği çalışmamızın konusunu oluşturmaktadır.

2- TASFİYESİ SONUÇLANAN VEYA İFLASI KAPANAN (HUKUKEN ORTADAN KALKAN) ŞİRKETTEKİ ORTAKLIK PAYININ DURUMU

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6. 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 belirtilmiştir. Bu nedenle Gelir Vergisi Kanununun ticari kazançlara yönelik 37. ve devamı maddelerindeki sâfi kazancın tespitini etkileyen hükümlerin dikkate alınması gerekmektedir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 37. maddesinde ticari kazancın tanımı yapılmış, 38 inci maddesinde bilanço esasında ticari kazancın tespitine ilişkin düzenlemeler getirilmiş ve son fıkrasında ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri ile bu kanunun 40 ve 41. maddeleri hükümlerinin uygulanacağı öngörülmüştür. Gelir Vergisi Kanununun "İndirilecek giderler" başlıklı 40. maddesinde, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin yanı sıra safi kazancın tespit edilmesinde indirilecek diğer giderler de belirtilmiştir.

Kurumlar vergisi mükellefleri açısından Kurumlar Vergisi Kanununun 8. maddesinde yazılı giderlerin ve muhtelif kanunlardaki gider kaydına yönelik hükümlerin topluca dikkate alınması gerekmektedir. Buna göre bir giderin ticari kazancın tespitinde indirilip indirilmeyeceği hususu Gelir Vergisi Kanununun 40. ve Kurumlar Vergisi Kanununun 8. maddelerinde yer almasına bağlıdır. Ayrıca kanun koyucu Gelir Vergisi Kanununun 41. ve Kurumlar Vergisi Kanununun 11. maddeleriyle de indirilmeyecek giderleri de açıklamıştır.

Bu düzenlemeler uyarınca safi kazancın tespitinde indirilebileceği ya da indirilemeyeceği açıkça belirtilmemiş harcamaların gider olarak yazılıp yazılmayacağının tespiti için harcamaların maliyet unsuru olmaması ve ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılmış olması gerekmektedir. Bir harcamanın işle ilgili olmasındaki en önemli ölçüt, kurumun bu gidere katlanmış olmasıdır. Tersine, bir giderin işle ilgili

olmadığının ortaya konulabilmesi için de bu giderin işletmenin faaliyet konusuyla ilgisinin olmaması ve kurum yetkililerinin özel amaçla yaptıkları giderler olması zorunludur.

Bilindiği üzere herhangi bir kurumun başka bir kurumun sermayesine katılma payı karşılığında elde edilen kar payına "iştirak kazancı", işletmenin bu şekilde doğrudan veya dolaylı olarak diğer şirketlerin yönetimine ve ortaklık politikalarının belirlenmesine katılmak üzere edindiği hisse senetleri veya ortaklık paylarının izlendiği hesaba ise "iştirakler" adı verilmektedir. Günümüzde şirketler arasında bu türden ilişkilere sıkça rastlanmakta olup, bu tür işlemler için yapılan harcamaların ticari faaliyetle ilgili bulunduğu açıktır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun "İstisnalar" başlıklı 5. maddesinin 1. fıkrasının (a) bendinin (1) numaralı alt bendinde, kurumların tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine iştiraklerinden elde ettikleri kazançların kurumlar vergisinden müstesna olduğu, (3) numaralı son fıkrasında ise kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazancından indirilmesinin kabul edilmeyeceği öngörülmüştür.

İştirak kazançları istisnası ile vergilemede mükerrerliğin önlenmesi amaçlanmıştır. İstisnaya konu kazanç elde edildiği ilk kuruluşta kurumlar vergisine ve gelir (stopaj) vergisine tabi tutulduğundan, kâr dağıtımı yoluyla intikali sağlanan diğer kurumlarda mükerrer vergilendirilmesi ortadan kaldırılmaya çalışılmıştır. Kurumlar Vergisi Kanununun 5. maddesinin son fıkrası ile getirilen gider yasağı, iştirak kazancına ilişkin yapılan giderlerin, kurumun vergiye tabi diğer kazanç tutarının tespitinde kurum kazancını azaltıcı veya kurum zararlı ise bu zararı artırıcı bir unsur olarak indirim konusu yapılamayacağını ifade etmektedir.

Kurumun, iştirak etmiş olduğu şirketin tasfiye edildiği Ticaret Sicil Gazetesinde yayımlanarak, şirket Ticaret Sicilinden terkin edildiyse, iştirak edilen şirketin hukuken ortadan kalması sonucu şirketin iştirakler hesabında hisse senetlerinin maliyet bedeli kadar bir zarar oluşmuş, diğer bir ifade ile şirket aktifine kayıtlı bu hisselerin değerlerini kaybetmeleri sonucu şirket özsermayesi bu oranda azalmıştır. Bunun zarar olarak nitelendirilmesi mevzuatımızdaki hükümlere uygundur. Nitekim Kanunun 38. maddesi de bu yoruma imkan vermektedir. Şirketin bu gideri, ticari girişiminin zararlı sonuçlanmasından kaynaklanmış olup, bu giderin işletme ile ilgisinin olmadığı, Ticaret Kanununa aykırı nitelik taşıdığını söylemek mümkün değildir. Kurumlar Vergisi Kanununun 5/3 numaralı fıkrasında açıklanan istisna bir kazanç (iştirak kazancı) elde edilmesine ilişkin bir durum veya bu kazancı sağlamak için (iştirak eden) kurumun yaptığı bir gider bulunmamaktadır. İştirak edilen kurumun tasfiyesine karar verilmesi sonucu iştirakler hesabında yer alan hisse senetlerinin aktiften çıkarılmasına ilişkin bir durum söz konusudur.

Sonuç olarak, tasfiye edilen şirketteki ortaklık paylarını gösteren ve tekdüzen hesap planı gereği ilgili hesapta yer alan tutarlar, 689-Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar hesabına aktarılarak zarar yazılmalıdır. Bu zarar, vergi mevzuatımız açısından kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alınabilecektir.

Konu hakkında bu ulaştığımız bazı **muktezalara** ise aşağıda yer vermekteyiz.

"Hisse senetlerinin alışı bedeli ile değerlendirilmesi zorunlu olduğundan hisse senetlerine sahip olunan şirketlerin tasfiyeye girmiş veya iflası açılmış olmakla beraber **tasfiye sonuçlanmamış veya iflas kapanmamış** olması halinde ortaklık ilişkisi devam ettiğinden ortaklık payını temsil eden hisse senetlerinin itibari değerinde meydana gelecek azalmaların kurum kazancının tespitinde dikkate alınması mümkün değildir. Aksi halde hisse senetlerinin satışı veya iştirak edilen şirketin iflas etmesi veya tasfiyesinin sonuçlanması halinde doğması muhtemel bir zararın gerçekleşmeden gider yazılmasına imkan tanınmış olacaktır. Bu hüküm ve açıklamalara göre iştirakçisi olduğunuz şirketin **tasfiyesinin sonuçlanması** nedeniyle **iştirak hisselerinin herhangi bir değerinin kalmaması** halinde ve bu durumun tarafınızdan belgelendirilmesi kaydıyla envanterden düşmeniz ve **kazancınızın tespitinde gider olarak dikkate alınması** bulunmaktadır. Ancak Kurumlar

Vergisi Kanunu'nun 14. maddesinde ve Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazancın tespiti için gider olarak indirim konusu yapılabilecek harcamaların gider kalemlerinin 40. maddesinde tadadi olarak sayıldığı giderler ayrıca belirtilen hususlara ilişkin olmak üzere Gelir Vergisi Kanunu'nun 40/1 bendiyle ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin indirim konusu yapılabilmemesine olanak sağlanmış olup iştirak ettiğiniz şirketin tasfiyesinin sonuçlanmasını takiben kazancınızın tespitinde indirim konusu yapılan iştirak hisselerinin değeri dışında oluşan zararınızın gider kayıtlarına intikali mümkün olmadığı gibi söz konusu zararın mali bilançonuzda meydana gelmemesi nedeniyle Kurumlar Vergisi Kanunu'nun mükerrer 14. maddesi kapsamında değerlendirilmesi de olanaklı değildir.”[1]

“5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinde kurumlar vergisinin, 1. maddesinde yazılı mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı ve safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır. Bu hüküm uyarınca tespit edilecek kurum kazancından Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14. maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinde yer alan giderler indirilecektir. Diğer taraftan 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinde safi kazancın tespit edilmesinde indirilecek giderler sayılmış olup, aynı maddenin 1. bendinde ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin safi kazancın tespitinde gider olarak indirilebileceği belirtilmiştir. Öte yandan, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8. maddesinin 1. bendi ile kurumların tam mükellefiyete tabi başka bir kurum sermayesine iştiraki neticesinde elde ettiği iştirak kazançlarının kurumlar vergisinden istisna tutulacağı hükme bağlanmıştır. Ayrıca, aynı maddenin son fıkrasında “Kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin ödemelerin kurum kazancından gider olarak indirilmesi kabul edilmez” hükmü yer almaktadır. Bu hükümlere göre, **şirket aktifinde kayıtlı iştirak hisselerinin** (Tasfiye Halinde ... Tesisat San. Ve Tic. A.Ş.'nin tasfiyesinin tamamlanması sonucu), **aktifte kayıtlı iştirak hisselerinin kayıtlı değerinin ve enflasyon düzeltme farklarının şirket kayıtlarında gider unsuru olarak dikkate alınması mümkün değildir.**” [2]

“İştirak edilen şirketin **tasfiyesinin sonuçlanması** nedeniyle hisse senetlerinin herhangi bir değerinin kalmaması ve bu durum belgelendiği takdirde söz konusu **zararın şirketinizin kayıtlarında gider olarak gösterilmesi mümkün bulunmaktadır.**” [3]

3- ORTAKLIK PAYINI İFADE EDEN HESABA AİT ENFLASYON DÜZELTMESİ FARKLARININ DURUMU

V.U.K.'nun Geçici 25. maddesinin (I) bendinde; “Bu madde uyarınca düzeltilen kalemlerin **elden çıkarılması** halinde, bunlara ilişkin enflasyon düzeltme farkları maliyet bedeli addolunur. Şu kadar ki, amortismanına tabi olmayan kıymetlerin düzeltilmiş değerinin altında bir bedelle **satılması** halinde, düzeltilmiş değerle düzeltme öncesi değer arasındaki farka isabet eden zarar, gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınmaz.” hükmü bulunmaktadır.

Bu hüküm çalışma konumuz açısından incelenecek olursa, madde bendinde açıkça amortismanına tabi olmayan bir iktisadi kıymetin **elden çıkarılması** ve **satılması** durumlarının ele alındığı görülmektedir. Yani, söz konusu iştirak payı elden çıkarılıyorsa veya satılıyorsa, bu işlem sonucu oluşacak bir zarar da V.U.K. Geçici madde 25/ (I) bendi dikkate alınacaktır. Oysa, tasfiyesi veya iflası sonuçlanan ve hukuken ortadan kalkan bir şirketteki ortaklık payına ait hesabın zarar yazılması bir **elden çıkarma** veya **satış işlemi değildir**. Bu nedenle ilgili hesaba ait enflasyon düzeltmesi farkı da maliyet olarak kabule edileceğinden, enflasyon düzeltmesi farkı dahil tutar kurum kayıtlarında zarar olarak kaydedilecektir.

4- TASFİYESİ SONUÇLANAN VEYA İFLASI KAPANAN (HUKUKEN ORTADAN KALKAN) İŞTİRAKLERDEN OLAN ALACAKLARIN DURUMU

Bilindiği üzere alacaklardaki amortisman mevzuu V.U.K.'nun 322 (Değersiz Alacaklar), 323 (Şüpheli Alacaklar) ve 324 (Vazgeçilen Alacaklar) maddelerinde el alınmıştır.

V.U.K. Madde 323'de düzenlenen şüpheli alacaklar mevzuu, şirketlerin ticari alacakları (faturalı, yani zamanında gelir yazılmış alacakları) hakkında oluşan uyuşmazlıklar neticesinde, dava veya icra aşamasına gelmiş olan alacakları için söz konusu olabilmektedir. Çalışma konumuz açısından bakacak olursak, tasfiye sürecine giren veya iflası istenen bir iştirakteki alacağı için bir şirket, zaten dava açmayacaktır.

V.U.K. Madde 324'de düzenlenen vazgeçilen alacaklar mevzuu için ise, eğer ortaklık hakkına sahip, iştirakindeki alacağından vazgeçerse, bu vazgeçtiği alacak kendi kayıtlarında kanunen kabul edilmeyen gider olacaktır. Çünkü burada sermayede bir azalma meydana gelmiştir ve şirketin, vergi kanunlarında yer verilen özel durumlar hariç sermayesinde meydana gelen azalmalar zarar olarak kabule edilmeyecektir. Kaldı ki burada şirket kendi iradesi ile bir alacağından vazgeçmektedir ve bu şekilde oluşan bir zararın gider yazılabileceğini düzenleyen hiçbir Kanun maddesi bulunmamaktadır. İştirakte ise vazgeçilen bu alacak gelir yazılabileceği için özel bir fon hesabında da üç yıl süre ile tutulabilecektir.

V.U.K Madde 322'de düzenlenen değersiz alacak mevzuu ise çalışmamız ile çok yakından ilgilidir. Maddeye göre, kazai bir hükme veya kanaat getirici bir vesikaya göre tahsiline imkan kalmayan alacaklar değersiz alacaktır ve zarar yazılabilir.

Bir alacağın değersiz alacak haline geldiğini kabul edebilmek için, yargı kararına göre alacağın tahsil edilemez duruma geldiğinin belgelenmesi veya alacağın tahsilinin imkan olmadığını gösteren kanaat verici bir belgenin bulunması gerekmektedir. Uygulamada yargı kararına göre bir alacağın değersiz alacak yazılması konusunda tereddüt yoktur. Asıl problem, Kanunda tanımı yapılmamış olan kanaat verici evrak konusunda ortaya çıkmaktadır.

Çalışmamız açısından ise tasfiyesi sonuçlanan veya iflası kapanan bir şirketten olan alacakların değersiz alacak olduğunu ispatlamak açısından evrak sıkıntısı yaşanmayacağı tabiidir. İflas ait mahkeme kararları ile tasfiyenin ilan edildiği ticaret sicili gazetesi yeterlidir.

Çalışmamız açısından asıl önemli olan, iştiraktan olan alacağın niteliğidir. Yani bu alacak ticari bir alacak mıdır yoksa ticari olmayan bir alacak mıdır?

Gerek şüpheli alacaklarda gerekse değersiz alacaklarda ilk dikkat edilecek husus, alacağın ticari bir işlem neticesinde oluşmasıdır. Yani, söz konusu alacağa ait işlem zamanında faturaya bağlanmış ve gelir yazılmış olmalıdır. [4] Kurumun, tasfiyesi sonuçlanan veya iflası kapanan (hukuken ortadan kalkan) iştirakinden olan ticari alacakları V.U.K. Madde 322 kapsamında değersiz alacak olarak kabul edilecektir ve zarar yazılabilecektir.

Ancak, iştiraki finanse etmek amacıyla yapılan para transferleri sonucunda oluşan alacaklar ise vergi uygulaması açısından ticari bir alacak değildir. Çünkü, zarar yazılmak istenen bu alacakla ilgili olarak zamanında vergi matrahına etki edecek bir gelir yazılmamıştır. Dolayısıyla, **geliri olmayan bir gider vergi uygulamasında kabul edilemez.**

5- HUKUKEN ORTADAN KALKAN İŞTİRAKTEN OLAN ORTAKLIK PAYI, ALACAKLAR VE BORÇLAR BİR BÜTÜN OLARAK DÜŞÜNÜLEREK MUHASEBE KAYDI YAPILMALIDIR

Konuyu bir örnek ile açıklamak istiyoruz. Tasfiyesi neticelenen ve ticaret sicilinde tescil ve ilanı yapılan iştirakle ilgili olarak (M) A.Ş. kayıtlarında yer alan hesaplar ve bakiyeleri aşağıdaki gibidir.

245 –Bağlı Ortaklıklar 10.000.000,00.-

(6.000.000,00 YTL'si alış bedeli/maliyet, 4.000.000,00 YTL'si ise 2003 ve 2004 yılları enflasyon düzeltmesi farklarıdır)

120 – Alıcılar 2.420.000,00.-

(Ticari ilişkiler neticesinde, mal satışları karşılığı oluşan ticari alacak)

136 – Diğer Çeşitli Alacaklar 4.000.000,00.-

(Finansal yönden sıkıntı çeken iştiraki desteklemek amacıyla yapılan para transferleri ve söz konusu alacağa hesaplanan faizler neticesinde oluşan ticari olmayan alacak. Faiz kısmı 500.000,00 YTL.)

320 – Satıcılar 875.000,00.-

(İştirakten alınan hizmetler karşılığı oluşan ticari borç)

5.1- Bu durumda tasfiyenin tescili neticesinde yapılacak kayıt;

----- / -----	
320 SATICILAR	875.000,00.-
689 DİĞER OLAĞAN DIŞI GİDER VE ZARARLAR	15.545.000,00.-
120 ALICILAR	2.420.000,00.-
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	4.000.000,00.-
245 BAĞLI ORTAKLIKLAR	10.000.000,00.-
----- / -----	

Burada ise řu husus bize göre dikkate alınmalıdır kanaatindeyiz. Yukarıda da açıklandığı gibi, vergi uygulaması açısından bir alacağın zarar yazılabilmesi için bu alacağın ticari (gelir yazılmış) bir alacak olması gerekir. 136 Diğer Çeşitli Alacaklar hesabı içinde, örtülü kazanç eleştirisi ile karşı karşıya kalmamak için (M) A.Ş.'nin fatura ettiği faizler de yer almaktadır. Bu faizler (M) A.Ş. tarafından gelir olarak kaydedilmiş ve kurumlar vergisi matrahına da dahil edilmiştir. Her ne kadar faiz hesaplanan alacak ticari olmayan bir alacak olsa dahi, bu alacağın inde gelir yazılan faiz tutarlarının (KDV dahil), zarar olarak dikkate alınabileceğini düşünüyöruz.

Buna bağılı olarak, **15.545.000,00 YTL zararın, vergi matrahının tespiti açısından kabul edilebilecek kısmı ne kadardır?**

Burada orantı kurulabileceğı düşünölebilir. 120, 136 ve 245 hesaplar toplamı 16.420.000,00 YTL olup, 136 hesap bakiyesi 4.000.000,00 YTL'nin 500.000,00 YTL'si **fatura edilerek gelir yazılan** faiz tutarıdır. Bu durumda zararı kabul edilecek ticari tutarların (2.420.000,00 + 500.000,00 + 10.000.000,00) toplam alacaklara (16.420.000,00) oranı %78,68'dir. Bu durumda 15.545.000,00 YTL'nin **12.230.806,00** YTL'si (M) A.Ş.'nin kurum kazancından indirim olarak dikkate alınabilecektir. Geriye kalan 3.314.194,00 YTL ise kanunen kabule dilmeyen gider olacaktır.

5.2- Eğer iştirake herhangi bir borç olmasaydı, orantı kurmaya da gerek kalmazdı. Bu durumda 689 hesap 16.420.000,00 YTL olacak ancak bu tutarın; gelir yazılan KDV dahil faiz tutarı (500.000,00) kısmı düşüldükten sonra kalan 136 hesap bakiyesi (4.000.000,00 – 500.000,00) 3.500.000,00 YTL kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktı. Geriye kalan (16.420.000,00 – 3.500.000,00) **12.920.000,00** YTL ise vergi matrahında indirim olarak dikkate alınabilecekti.

5.3- Tabii burada şu kayıt tekniği de düşünülebilir. Öncelikle ticari alacaktan ticari borç mahsup edilerek kapama kaydı girilebilir. Yani, 120 hesaptan 320 hesabı mahsup ettikten sonra 120 hesabın bakiyesi 1.545.000,00 YTL olacaktır. Bu durumda kapama kaydı;

----- / -----	
689 DİĞER OLAĞANDIŞI	15.545.000,00.-
GİDER VE ZARARLAR	
120 ALICILAR	1.545.000,00.-
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	4.000.000,00.-
245 BAĞLI ORTAKLIKLAR	10.000.000,00.-
----- / -----	

Faiz yazılan kısım 500.000,00 düşüldükten sonra geriye kalan 136 hesap 3.500.000,00 YTL gider olarak dikkate alınmayacağına göre, (15.545.000,00 – 3.500.000,00) **12.045.000,00** YTL vergi uygulaması açısından kabul edilecek bir indirimdir.

5.4- Hesaplar ayrı ayrı da kapatılabilir.

----- / -----	
689 DİĞER OLAĞAN DIŞI GİDER	4.000.000,00.-
VE ZARARLAR	
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	4.000.000,00.-
----- / -----	
689 DİĞER OLAĞAN DIŞI GİDER	2.420.000,00.-
VE ZARARLAR	
120 ALICILAR	2.420.000,00.-
----- / -----	
----- / -----	
689 DİĞER OLAĞAN DIŞI GİDER	10.000.000,00.-
VE ZARARLAR	
245 BAĞLI ORTAKLIKLAR	10.000.000,00.-
----- / -----	
320 SATICILAR	875.000,00.-
679 DİĞER OLAĞAN DIŞI	875.000,00.-
GELİR VE KÂRLAR	

----- / -----

Bu kayıt tekniği ile gider yazılan tutar 16.420.000,00.- YTL, gelir yazılan tutar ise 875.000,00.- YTL olmuştur. Gider yazılan tutarın 4.000.000,00 YTL'si ticari olmayan olacak 136 hesaba aittir. Bunun içinde ise gelir yazılan 500.000,00 YTL faiz mevcuttur. Bu durumda bize göre 136 hesabın kapaması ile gider yazılan tutarın 3.500.000,00 YTL'si K.K.E.G.'dir. Bu durumda şirketin **vergi matrahında** (10.000.000,00 + 2.420.000,00 + 500.000,00) - (875.000,00) = **12.045.000,00** YTL azalma olmuştur.

Dođal olarak (5.4) ile (5.3) de ele alınan kayıt teknikleri aynı sonucu vermiştir. Ayrıca dikkat edilecek olursa, (5.2) de örnek verilen, iştirake borç olmasaydı varsayımıyla yapılacak kayıt sonucu vergi matrahına etki edecek 12.920.000,00 YTL azalma ile, iştirake borçta olduğu varsayımı ile ele alınan (5.3) ve (5.4) deki kayıt teknikleri sonucunda ulaşılan 12.045.000,00 YTL arasındaki fark, örneklerde iştirake borç olarak veri kabul edilen (12.920.000,00 – 12.045.000,00) 875.000,00 YTL ye denk gelmektedir.

Bu durumda borç olması durumunda orantı kurularak tespit edilen vergisel açıdan kabul edilecek indirim tutarı 12.230.806,00 YTL ile orantı kurmadan yapılan kayıtlar sonucunda vergi matrahından indirilecek 12.045.000,00 YTL arasındaki fark 185.806,00 YTL fark olmaktadır. Bu durumda orantı ile yapılacak hesaplamada vergi matrahı daha fazla azaltılmaktadır.

Bize göre orantı yönteminden hareketle vergi matrahından indirilecek kısmı bulmak vergisel risk içermektedir. Orantıda kanunen kabul edilen tutarlar, kanunen kabul edilmeyen tutarlarında yer aldığı bir tutara orantılanmaktadır. Bu bir anlamda elma ile armutların karıştırılması sonucunu da doğurmaktadır denebilir. Eğer, işletmenin alacakları arasında ticari olmayan alacaklarda mevcut ise **önerimiz** (5.3) veya (5.4) de ele alınan kayıt tekniklerinin ve hesaplama yöntemlerinin kullanılmasıdır.

HAZIRLAYAN:

Güray ÖĞREDİK
Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

Mazars&Denge Denetim YMM A.Ş.
Vergi Departmanı / Müdür Yardımcısı

[1] B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-14-7026 sayılı, 14.04.2006 tarihli İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen mukteza. <http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2006/kurumlarvergisi2006/7281.htm>(Erişim: 02.10.2006)

[2] B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-14 sayılı, 09.11.2005 tarihli İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı muktezası. <http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2005/kurumlarvergisi2005/3969.htm> (Erişim: 02.10.2006)

[3] **YILDIRIM**, Ali Haydar ve **KOLOTOĞLU**, Olcay; “**Anonim ve Limited Şirketlerin Kuruluşu – Tasfiyesi Birleşmesi Devri Nevi Değişikliği Bölünme ve Hisse Değişimi**”, 2. Baskı, Yaklaşım Yayınları, Kasım 2006, Sayfa: 90

[4] **GÜNDÜZ**, N.Kemal ve **PERÇİN**, Necati; “**Amortismanlar ve Yeniden Değerleme**”, Yaklaşım Yayınları, 1997, Sayfa: 185 ilâ 187

METİN, Kâzım ve **YALÇIN**, Hüseyin; “**Değerleme**”, Kılavuz Yayınları, 1996, Sayfa: 180

YILMAZ, Kâzım; “**Değerleme**”, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 1997, Sayfa: 369

ÖZYER, Mehmet Ali; “**Vergi Usul Kanunu Uygulaması**”, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2004, Sayfa: 683 ilâ 685

Ancak, gerek şüpheli alacak karşılığı ayrılmasında ve gerekse değersi alacak olarak kabul edilerek zarar yazılacak alacaklar için, bunların daha önce hasılat yazılmış olmaları şartı aranmasını gerekli görmeyen, ticari ilişki neticesinde doğan alacakların (örneğin; avansların) şüpheli alacak veya değersiz alacak olarak kabul edilebileceğini savunanlar görüşlerde mevcuttur. (Bkz. **ARPACI**, Atlar Ömer; “**Avansların Şüphelilik Boyutu ve Değersizlik Boyutu**”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:76, Sayfa: 141 ilâ 146.)

Maliye Bakanlığınca yayımlanan 284 Seri No.lu VUK Genel Tebliği'nde sorun çözümlenmiş olup, anılan Tebliğ'in “**Geçici 24. maddenin uygulanmasına ilişkin usul**”başlığını taşıyan bölümünde aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.

“.....

Bu maddeye istinaden şüpheli alacak karşılığı ayrılabilmesi veya değersiz alacak olarak doğrudan zarar yazılabilmesi için;

- Alacağın varlığının Vergi Usul Kanunu'nda sayılan (fatura, sözleşme,müstahsil makbuzu, gider pusulası gibi) belgeler ile tevsiki ve bulunması halinde sipariş mektubu, irsaliye, alacak senedi, çek gibi belgelerle teyidi,

- Alacağın ilgili yılın kayıtlarına bir gelir unsuru olarak girmiş bir başka ifade ile hasılat kaydedilmiş ve katma değer vergisi beyannamelerinde beyan edilmiş olması, gerekmektedir.”

Bu bağlamda verilen sipariş avanslarına yukarıdaki Tebliğ'de yer alan açıklamalar gereğince, şüpheli alacak karşılığı ayrılması mümkün gözükmemektedir. (**ATAY**, Tezcan;“**Sipariş Avanslarının Şüphelilik Boyutu**”, Yaklaşım, Nisan 2004 (E-Yaklaşım'dan alınmıştır.)

Kaldı ki, çalışmamızda konu edilen iştirak ile şirket arasında sıkı bir iktisadi ilişki vardır. Her iki şirkette “ilişkili şirket” statüsündedir. İlişkili şirketi finanse etmek suretiyle oluşan ticari olmayan bir alacağın, değersiz alacak sayılması, vergi emniyeti açısından da kabul edilemez.