

İLK KURULUŞ VE ÖRGÜTLENME GİDERLERİ İLE ŞEREFİYELER

MEHMET ERKAN

Hesap Uzmanı

GİRİŞ;

Ülkemizde 1980 yıllardan itibaren uygulamaya konulan ekonomik ve mali politikalar kurumlaşmayı teşvik ederek ona ivme kazandırmıştır. İhracat ve dışa açılma KOBİ'leri üretim kapasitelerini arttırmaya veya diğer küçük ölçekli işletmeler ile birleşmeye itmiş,söz konusu süreç işletmelerde ilk kuruluş ve örgütlenme giderlerinin önemini arttırmıştır. Gerek KOBİ'ler gerekse büyük çaplı ticari ve sınai işletmeler ile entegre üretim tesislerinin kuruluş ve örgütlenmesi genelde yıllarca sürmekte ve dolayısıyla bu aşamadaki giderler de büyük tutarlarla ifade edilebilmektedir.

Böyle bir ortamda ilk kuruluş ve örgütlenme giderlerinin ne şekilde değerlendirilip muhasebeleştirileceği; gerek işletme politikası gerekse vergisel yönden üzerinde durulması gereken bir konu olarak karşımıza çıkmaktadır.

Bu yazımızda ilk tesis ve taazzuv giderleri ve peştamallıkların* değerlemesi ve muhasebeleştirilmesi ile uygulamada tartışma yaratan konular irdelenmeye çalışılacaktır.

1 - KURULUŞ VE ÖRGÜTLENME GİDERLERİ

A - Niteliği ve Kapsamı

Bir işletmenin kuruluş aşaması ile kurulduktan sonra genişlemesi için yapılan giderler Vergi Usul Kanunu'nda ilk tesis ve taazzuv giderleri olarak adlandırılmakta ve 282 nci maddede de bunların değerlendirilmesine ilişkin hükme yer verilmektedir. Uygulamada bu giderlere ilk kuruluş ve örgütlenme giderleri de denmektedir.

Vergi kanunlarında ilk tesis ve taazzuv giderlerinin tanımı açıkça yapılmamış, ancak Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 282'nci maddesinde, "kurumun tesis olunması veya yeni bir şube açılması veyahut da işlerin devamlı bir surette genişletilmesi için yapılan ve karşılığında maddi bir kıymet iktisap olunmayan giderler bu cümledendir" denilmek suretiyle sayılan harcamaların, ilk tesis ve taazzuv giderlerine dahil olduğu belirtilmiştir. Ancak bu şekilde belirleme uygulamada bazı tereddütlere neden olmuş ve özellikle kuruluş aşamasından sonra yapılan ve idare gideri niteliğindeki birtakım harcamaların hangi kapsamda değerlendirileceği sorununu gündeme getirmiştir.

Ancak, öncelikle ilk tesis ve taazzuv giderleri ile gayrimaddi hakların birbirlerinden ayırt edilmeleri gerekmektedir. Çünkü, gayrimaddi hakların iktisabı için yapılan ödemeler karşılığında da "maddi bir kıymet" iktisap edilmemekte olup, sözü edilen haklar, mülkiyete konu olan ve müstakilen alınıp satılabilen kıymetlerdir.

Bunun yanında, ilk tesis giderleri ; kurumun kuruluşu için yapılan fakat karşılığında maddi bir kıymet edinilmeyen, noter masrafı, ticaret sicili kayıt masrafları gibi masraflardır. Taazzuv giderleri ise, kurumun genişletilmesi için yapılan ve karşılığında maddi bir kıymet edinilmeyen, yeni şube açılması, işlerin sürekli olarak genişletilmesi için yapılan giderlerdir. Bir harcamanın ilk tesis ve taazzuv gideri olarak değerlendirilebilmesi için ;

1- İlk tesis ve taazzuv işlemleri bir kuruma ait olmalıdır.

2- Yapılan harcama ilk kuruluş ve örgütlenme ya da işlerin devamlı olarak genişletilmesine ilişkin olmalıdır.

3- Yapılan gider karşılığında maddi bir kıymet iktisap edilmemiş olmalıdır.

Görüldüğü gibi ilk tesis ve taazzuv giderleri, biri kurumun veya şubenin kuruluş veya örgütlenme dönemine diğeri de kuruluş aşamasından sonra işlerin devamlı olarak genişletilmesine yönelik olmak üzere iki kısma ayrılmaktadır.

Kuruluş ve örgütlenme giderlerinin temel özelliği gelecek yılları ilgilendirmesi ve karşılığında maddi bir değer iktisap edilmemesidir. Gayrimenkul gibi değerlendirilen gayrimaddi haklar karşılığında da maddi bir değer iktisap edilmemektedir ancak gayrimaddi hakları bunlardan ayıran en önemli özellik mülkiyete konu olabilmeleri ve müstakilen alınıp satılabilmeleridir.¹ Gerçekten de daha önce bahsedildiği gibi gayrimaddi hak niteliğinde olan intifa hakkının veya irtifak hakkının hem tescili hem başka kişilere karşı ileri sürülmesi mümkündür. Oysa kuruluş gideri niteliğindeki, şirketin esas sözleşmesinin onay ve tesciline ilişkin giderlerde böyle bir özellik yoktur. Kuruluş ve örgütlenme giderleri Hesap Uzmanları Kurulu Danışma Komisyonu'nda ayrıntılarıyla incelenmiş ve bu kararda gerekli açıklamalar yapılmıştır.² Anılan kararda örnek olarak sayılan kuruluş ve örgütlenme giderleri şunlardır.

B-Başlıca Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri

1-İlk Kuruluşta

Uygulamada en çok karşılaşılan ve kabul görmüş ilk kuruluş giderleri şunlardır.

- İş ve piyasa etüdü ile proje ve fizibilite raporunun hazırlanmasıyla ilgili giderler,
- Şirket ana sözleşmesinin düzenlenmesi için yapılan giderler (sözleşmenin sicil gazetesinde yayımlanması için ödenen giderler, damga vergisi, noter harcı, noter ücreti vs),
- Kuruluşun gerçekleştirilmesi için yapılan seyahat harcamaları,
- Aynı sermaye konulması halinde bunun için ödenecek bilirkişilik ücretleri,
- Kuruluş genel kurul toplantısı için yapılacak giderler (hükümet komiseri için ödenenler dahil),
- Hisse senedi ihracı için yapılacak giderler,
- Hisse senetlerinin kağıt ve basım giderleri,
- Mahkeme, noter ve diğer tasdik ve tescil giderleri,
- Sermaye Piyasası Kurulundan izin alması gereken şirketlerde izin alınması için yapılacak giderler,
- İhraç nedeniyle ödenen diğer vergi ve resimler,
- İzahname ve broşür giderleri ile ilan ve reklam giderleri,
- Hisse senetlerinin satışını üstlenen bankalara verilen komisyonlar,
- Hisse senedinin borsaya kaydedilmesi için ödenen bedeller.
- İşçi ve personelin eğitim giderleri,
- Kuruluş tamamlanıncaya kadar yapılan genel yönetim gideri niteliğindeki diğer giderler. Kuruluş döneminde söz konusu olabilecek genel yönetim giderleri şunlardır;
- İdare servisi ve muhasebe servisi personeline ödenen ücretler,
- İdare servisinde kullanılan malzeme bedelleri,
- İdare servisinin ısıtma, aydınlatma ve temizleme giderleri,
- İdare servisi tarafından kullanılan araç ve demirbaşların amortismanı,
- Kuruluş döneminde ödenen kiralar,
- İdari personelin seyahat giderleri,
- Bunlara benzer diğer giderler.

Bu giderlerin kuruluş ve örgütlenme gideri olarak değerlendirilebilmesi için sabit kıymetin maliyetine eklenebilecek nitelikte bir gider olmaması gerekir.

2-Faaliyeti Devam Eden Kurumlarda Kuruluş Giderleri

Faaliyeti devam eden bir işletmenin karşılaşılabileceği kuruluş giderlerinden başlıcaları da şunlardır.

2.1-Esas Sermayenin Artırılması İçin Yapılan Giderler

Esas sermayenin artırılması halinde hisse senedi de çıkarılacaksa hisse senedi ihraç giderleri de bu kapsama girecektir. Ancak kayıtlı sermaye sisteminin benimsenmiş ve Sermaye Piyasası Kurulundan izin alınmış olması halinde sonraki yıllarda kayıtlı sermaye tutarına ulaşıncaya kadar yapılacak harcamaları bu kapsamda değerlendirmemek gerekir. Çünkü bu

işin altyapısı ve yasal çerçevesi daha önce oluşturulmakta ve masraflar da o aşamada yapılmaktadır.

2.2-Tahvil ve Benzeri Borçlanma Senetleri Çıkarma Giderleri

Kurumlar borçlanmak için tahvil, kâr-zarar ortaklığı belgesi, finansman bonusu gibi menkul kıymet ihraç edebilmektedirler. Bu tür menkul kıymetlere ilişkin olan aşağıdaki giderler kuruluş gideri sayılmaktadır.

- Tahvil çıkarılmasına karar vermek için yapılan genel kurul toplantısı giderleri,
- Genel kurul kararının tescil ve onay giderleri,
- Tahvillerin kağıt ve basım giderleri,
- İzahname, broşür ve reklam giderleri,
- Satışı üstlenen bankalara ödenen komisyonlar,
- Yapılmış ise tahvil sahipleri genel kurul giderleri,
- Başabaşın altında satılması halinde verilen primler,
- Sermaye Piyasası Kurulundan izin alması gereken şirketlerde izin alınması için yapılacak giderler,
- Tahvilin borsaya kaydedilmesi halinde kayıt ve tescil giderleri.

2.3- Faaliyetin Genişletilmesi veya Değiştirilmesi İçin Yapılan Giderler

Faaliyetine devam eden bir işletmenin, yeni bir faaliyete başlaması veya faaliyet alanını genişletmesi için yapılan giderler bu kapsamda değerlendirilir. Unlu mamuller üreten bir işletmenin, süt ürünlerini de faaliyet alanına almak istemesi halinde süt ürünleri faaliyetine başlayabilmek için yapacağı giderleri ilk tesis ve taazzuv giderleri kapsamında değerlendirmesi mümkündür.

Sigortacılık yapmakta iken bu faaliyeti terk edip bankacılık yapmaya başlayan bir işletmenin de bankacılık faaliyetine başlayabilmek için yapacağı giderler bu kapsamda değerlendirilmelidir.

3- Örgütlenme Giderleri

Örgütlenme giderleri, kuruluşunu hukuken tamamlayan bir kurumun normal faaliyetine geçebilmesi için yaptığı fakat karşılığında maddi bir kıymet iktisap etmediği giderlerdir.

- İşletmenin veya kurumun hukuki kuruluşunu tamamladığı andan normal faaliyetlerine başladığı ana kadar yapılan genel idare gideri niteliğindeki giderler,
- İşçi ve personelin tedariki ve eğitimi için yapılan giderler,
- İşletmenin tanıtılması amacıyla yapılan tanıtma ve reklam giderleri.

C - Kuruluş ve Örgütlenme Giderlerinin Aktifleştirilmesi ve Değerleme Kriteri

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14'üncü maddesinin ikinci bendinde, ilk tesis ve taazzuv giderlerinin doğrudan gider yazılması veya aktifleştirilerek amortisman yolu ile itfa edilmesi konusunda kurumlara seçimlik hak tanınmıştır.

Kuruluş ve örgütlenme gideri sayılmayan giderlerin, yapıldığı yılda sonuç hesaplarına intikali zorunlu olduğu halde, kuruluş ve örgütlenme giderlerinin kurumlarca aktifleştirilerek daha sonraki yıllarda itfası mümkündür.

Ancak bu tercih, ilk değerlendirme gününe kadar yapılmış olmalıdır. Örneğin, 24.03.2002 tarihinde faaliyete başlayan bir mükellef bu tarihe kadar yaptığı kuruluş ve örgütlenme giderlerini 31.12.2002 günü itibariyle yapacağı değerlemede dilerse doğrudan gider kaydedebilir, dilerse aktifleştirmek suretiyle amortisman yoluyla itfa edebilir. Bu tercihin 24.3.2002 tarihi itibariyle defter kayıtlarına alınırken yapılmış olması bağlayıcı değildir.

Ancak 31.12.2002 günü itibariyle yapılacak tercih kesindir ve değiştirilmesi mümkün değildir. Zira aktifleştirilmesinden vazgeçilmesi halinde bu, amortisman süresi ve nispetinin değiştirilmesi anlamına gelmektedir. Oysa böyle bir değişiklik 319 uncu madde uyarınca mümkün değildir.

VUK'nun 282'nci maddesine göre, kurumlarda aktifleştirilen ilk tesis ve taazzuv giderleri mukayyet (kayıtlı) değeri ile değerlendirilir. Bu değer, ilk tesis ve taazzuv için yapılan giderlerden fazla olamaz.

VUK'nun 282 nci maddenin ilk fıkrasındaki "Kurumlarda aktifleştirilen..." ibaresinden kurumlar vergisi mükelleflerinin bu giderleri aktifleştirebilecekleri, diğerlerinin doğrudan gider kaydedecekleri anlamı çıkarıldığı için gelir vergisi mükelleflerinin bu giderleri aktifleştiremeyecekleri kabul edilmektedir. Ferdi teşebbüslerde şahıs şirketlerinin bu tür giderleri aktifleştirme imkanı bulunmadığından, giderin yapıldığı yılda doğrudan sonuç hesaplarına intikal ettirilmesi zorunludur.

Bu giderlerin aktifleştirilmesi şeklindeki tercihin kısmen yapılmaması gerekir. Bir başka ifade ile kuruluş ve örgütlenme sırasında yapılan ve bu madde kapsamına giren giderlerin tamamı için tercih yapılmalıdır. Ancak bu tercih her bir kuruluş ve örgütlenme gideri için ayrı ayrı kullanılabilir. Örneğin, 2002 yılında yapılan kuruluş giderlerinin aktifleştirilmesi, 2003 yılında şirketin genişlemesi nedeniyle yapılan giderlerin de doğrudan gider kaydedilmesi tercih edilebilir.

Kuruluş ve örgütlenme giderlerinin aktifleştirilmesinin tercih edildiği durumda bu dönemde ortaya çıkan arazi gelirlerin aktifleştirilen kuruluş ve örgütlenme giderlerinden mahsup etmek suretiyle kayıtlara intikali mümkün değildir. Çünkü bu giderler mukayyet (kayıtlı) değerle değerlendirilecekleri için amortisman dışında bunların değerini azaltacak başka bir imkan bulunmamaktadır. Bu nedenle arazi nitelikteki, mesela kuruluş sermayesinin bankalarda değerlendirilmesi sonucunda elde edilen faiz geliri gibi, gelirleri yüksek olan kurumların kuruluş ve örgütlenme giderlerini aktifleştirmemeleri gerekir.

Kuruluş ve örgütlenme giderlerinin temel özelliği gelecek yılları ilgilendirmesi ve karşılığında maddi bir değer iktisap edilmemesidir. Gayrimenkul gibi değerlendirilen gayrimaddi haklar karşılığında da maddi bir değer iktisap edilmemektedir ancak gayrimaddi hakları bunlardan ayıran en önemli özellik mülkiyete konu olabilmeleri ve müstakilen alınıp satılabilmeleridir.³ Gerçekten de daha önce bahsedildiği gibi gayrimaddi hak niteliğinde olan intifa hakkının veya irtifak hakkının hem tescili hem başka kişilere karşı ileri sürülmesi mümkündür. Oysa kuruluş gideri niteliğindeki, şirketin esas sözleşmesinin onay ve tesciline ilişkin giderlerde böyle bir özellik yoktur.⁴

D - Özellik Arzeden Hususlar

1- Kuruluş Döneminin Saptanması

Kurumlarda kuruluş dönemi iki farklı anlama gelmektedir. Birincisi sermaye şirketlerinde hukuki sürecin tamamlanması ile oluşan hukuki kuruluş, diğeri ise normal faaliyete başlandığı anda tamamlanmış olan fiili kuruluştur.

Uygulamada kuruluş döneminin, kurumun ilk kuruluş aşamasından fiili kuruluşunu tamamlayıp normal faaliyete geçtiği tarihe kadar; entegre tesislerde ise bir bütün halinde normal üretime başlandığı tarihe kadar olan dönem olduğu kabul edilmektedir.

2- Tecrübe İmalatı Giderleri Aktifleştirilebilir mi?

Tecrübe imalatı giderlerinin ilk tesis ve taazzuv giderleri kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği sorun arz etmektedir.

Bu konu ile ilgili olarak 182 Yayın Sıra Numaralı Hesap Uzmanları Kurulu Danışma Komisyonu Kararı'na göre, tecrübe imalatı giderlerinin karşılığında bozuk ve düşük kalitede de olsa bir miktar mamul (maddi kıymet) elde edilmekte olduğundan, tecrübe imalatı giderleri kuruluş ve örgütlenme gideri sayılmamaktadır. Dolayısıyla söz konusu giderlerin amortismanına tabi tutulması mümkün değildir.

3- Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri Kısmen Aktifleştirilebilir mi?

Kurumlar, ilk tesis ve taazzuv giderlerini yapıldığı yılda gider yazmak veya aktifleştirmek hususunda seçimlik hakka sahiptirler. Bu seçimlik hakkın, normal olarak giderlerin tümü

itibariyle kullanılması gerekir. Bir kısım giderlerin yapıldığı yıl doğrudan gider yazılıp, diğerlerinin aktifleştirilmek suretiyle giderleştirilmesi mümkün değildir.

Ayrıca yıllar itibariyle farklı tercih yapılması da mümkün değildir. Bir yıldan fazla süren kuruluş döneminde bu bütünlük kuruluş döneminin tamamını kapsar. Bir diğer ifade ile, kuruluş dönemi içinde kalan yılların birinde farklı diğerinde farklı tercih yapılamaz.

4- Kuruluş Döneminde Elde Edilen Arızı Gelirler, Kuruluş ve Örgütlenme Giderlerinin Aktifleştirilmesi Sırasında Bu Giderlerden İndirilebilir mi?

Vergi uygulamasında sermaye şirketleri, kuruluş sırasında sağladıkları arızı gelirleri (örneğin banka faiz geliri), kuruluş ve örgütlenme giderlerinin aktifleştirilmesi esas kabul edildiğinde, maliyet düşürücü bir unsur olarak yapılan giderlerden indirme olanağına sahip değildir. Zira arızı gelirler, ancak kuruluş ve örgütlenme giderlerinin yapıldıkları hesap döneminde doğrudan gider yazılmaları halinde giderlerle mahsup edilebilir. Bu bakımdan aktifleştirme yöntemini kabul eden kurumlarda arızı gelirlerin, elde edildikleri dönemin kazancı olarak beyan edilmesi zorunludur.

5- Aktifleştirilen Giderlerin Sonradan Bir Defada Gider Kaydedilebilir mi?

İlk tesis ve taazzuv giderlerinin aktifleştirilmesi yolu seçildiğinde, VUK'nun 326'ncı maddesine göre bunların normal itfa süresi olan beş yıl içinde eşit tutarlarla giderleştirilmesi (itfa edilmesi) gerekir. Giderlerin aktifleştirilmesinden sonra bu usulden vazgeçilip, kalan kısmın bir defada gider yazılması mümkün değildir.

6- Yatırım İndirimi Yönünden İlk Tesis ve Taazzuv Giderleri

Aktifleştirilmiş ilk tesis ve taazzuv giderlerinin yatırımın bir unsuru şeklinde değerlendirilmesi mümkün değildir. Zira bu giderler, özsermayede kesin bir kaybı ifade eder. Dolayısıyla maddi bir kıymeti ifade eden yatırımın bir parçasını teşkil etmesi düşünülemez.

7-Aktifleştirilen Kuruluş ve Örgütlenme Giderlerinin Amortismanlarının Başlangıcı Hangi Yıl Olacaktır?

Vergi Usul Kanunu'nda aktifleştirme kavramı tanımlanmış değildir. Durum böyle olunca aktifleştirme kavramının işletme iktisadi ve muhasebe tekniği açısından ele alınması gerekir. Muhasebe tekniği yönünden aktifleştirme aktif bir elemanın ya da aktifleştirilmesi öngörülen bir harcamanın nihai adı ile, envantere alınmasını ifade eden bir terimdir. Buna göre, henüz bitmemiş bir bina, montajı tamamlanmamış bir makine aktife girmiş sayılamayacağı gibi, tamamı gerçekleşerek nihai tutarı kesinleşmemiş olan kuruluş ve örgütlenme giderleri de aktife girmiş sayılamaz. Bu giderlerin aktife girmesi, kuruluş ve örgütlenme faaliyetinin tamamlanarak işletmenin normal faaliyete başladığı anda vuku bulmuş olur. 5

Bu bakımdan, kuruluş ve örgütlenme giderlerinin amortismanına kurumun kuruluşunun tamamlandığı veya işletmenin bilfiil ve tam olarak faaliyete geçtiği, tecrübe imalatı olan kurumlarda bunun sona erdiği hesap döneminden itibaren başlamak gerekir. 6

8- Hisse Senedi ve Tahvil İhraç Giderleri Aktifleştirilebilir mi?

Kurumlar Vergi Kanunundaki hüküm ticari kazancın tespiti için indirilmesi kabul edilen giderlerden farklı olarak, hasılatтан düşülecek giderleri belirtme amacı gütmektedir. Bu itibarla, hangi giderlerin ilk tesis ve taazzuv gideri sayılacağına Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tayin edilmesi gerekmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 282. maddesindeki tanıma giren bütün giderler ilk tesis ve taazzuv gideri sayılacağından ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14. maddesinin 1 sayılı bendinde yer alan giderler de bu nitelikte giderler olduğundan, aynı maddenin 2 sayılı bendi uyarınca, bu giderlerin de aktifleştirilerek amortismanına tabi tutulması olanağı vardır. Eğer aksi düşünülecek olursa, kuruluş gideri olarak aktifleştirilecek gider bulmak çok güç olacaktır. Bu nedenle, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14. maddesinin 1. bendinde yer alan giderlerin de aktifleştirilmesi mümkündür.

Dolayısıyla Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14. maddesinin 1 sayılı bendinde yer alan hisse senedi ve tahvil ihraç giderlerinin aktifleştirilmesi mümkündür. 7

II – ŞEREFİYE(PEŞTEMALLIK)

A-Niteliği ve Kapsamı

Peştemallık, işletmenin bünyesine bağlı, ondan ayrılarak ticari işlemlere konu olamayan bir değerdir. Bir çeşit işletmenin mütemmim cüz'üdür. Varlığı işletmenin muhasebesinde kayıtlı olan ve olmayan unsurlardan kaynaklanır. Bu unsurları gayrimaddi hakları, işletmenin iyi bir kuruluş yerinin olması, iyi üne sahip bulunması, hitap ettiği müşteri kitlesi vb. olarak nitelendirmek mümkündür. Peştemallık değeri, bu unsurların gerçek iktisadi değerleriyle muhasebe kayıtlarındaki değerleri arasındaki farka eşitir. Vergi mevzuatımızdaki peştemallık gizli yedekleri de içerir. Bu nedenle, peştemallık bünyesinde oluştuğu işletmenin muhasebe kayıtlarında her zaman zımnen yer alır. Değerı, işletmenin cari iktisadi değerinden kayıtlı öz sermayesi düşölerek hesaplanabilir.

B-Peştemallıkların Değerleme Ölçüsü

Peştemallıklar mukayyet değerı ile değerlenerek aktifleştirilirler.

Peştemallıklarla ilgili değerleme hükmü VUK'nun 282'nci maddesinde ilk tesis ve taazzuv giderleri ile birlikte düzenlenmiştir. Ancak, ilk tesis ve taazzuv giderlerinin aktifleştirilmesi imkanı sadece kurumlara tanındığı halde, peştemallıklarla ilgili değerleme hükmü kurumlarla birlikte gelir vergisi mükellefleri için de geçerlidir. Öte yandan ilk tesis ve taazzuv giderlerinin aktifleştirilmesi ihtiyari olduğu halde peştemallıkların aktifleştirilmesi zorunludur. Ancak 2003 yılı için değerı 350.000.000-TL'yi geçmeyen peştemallıkların bir defada gider yazılabilmesi mümkündür.

Firmanın peştemallık değerı, işletmenin cari iktisadi değerinden kayıtlı öz sermayesi düşölerek hesaplanabilir. Vergi Usul Kanunundaki değerleme hükümleri, bu hesaplamanın yapılmasını engellediğinden peştemallık bünyesinde oluştuğu işletmenin muhasebe kayıtlarında açıkça yer almaz. Ancak, ticari işletmenin satılması halinde, işletmenin peştemallığı realize edildiğinden ve bu peştemallığı işletmeyle birlikte satın alan kişinin ödediği tutarın, işletme kayıtlarına intikali gerekli olduğundan, satış tarihine kadar Vergi Usul Kanunu hükümleri gereği, gizli bir hesap mahiyetinde olan peştemallık zorunlu olarak açık bir hesap haline getirilir. Bilançodaki değerı ise, gizli hesap halindeyken ki mukayyet değerı, bir diğer ifadeyle işletmenin satış bedelinden işletmenin kayıtlı öz sermayesi düşöldükten sonra kalan tutardır. Böylece peştemallık, bu anlamda V.U.K.'nin 282. maddesi hükmüne uygun olarak mukayyet değerle değerlenmiş olmaktadır.

Bu açıklamaların hukuki bazda geçerliliğine ilişkin bir yasal dayanak da "1 sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği" nde yer almaktadır. Söz konusu tebliğe Şerefiye (peştemallık) hesabıyla ilgili açıklamalar aynen aşağıdaki gibidir;

"Bu hesap, bir işletme devralınırken katlanılan maliyet ile söz konusu işletmenin rayiç bedelle hesaplanan net varlıklarının (öz varlık) değerı arasındaki olumlu farkların izlenmesinde kullanılır. Şerefiye hesaplanırken rayiç bedelin tespit edilmemesi halinde, net defter değerı esas alınır.

Ödenen şerefiye bedellerinin tamamı bu hesabın borcuna kaydolunur. Yok edilmeleri amortisman yoluyla 5 yıl içinde eşit taksitlerle yapılır."

Buradaki açıklamada, "şerefiye" nin iki şekilde hesaplanabileceği belirtilmektedir.

Birincisinde satın alınan bir işletmenin alış bedeli ile işletmenin cari değerlere göre tespit edilene öz varlığı arasındaki fark olarak şerefiye ortaya çıkmaktadır. Bu hesaplama tarzıyla tespit edilen şerefiyede işletmenin aktifindeki kıymetlerin içerdiği gizli yedekler yer almaz. Sadece, gelecekte elde edileceği umulan gelirlerin şimdiki değerı anlamındaki şerefiye (peştemallık) hesaplanmış olur.

Rayiç bedelin tespit edilmemesi halinde şerefiye (peştemallık), ikinci yöntemle göre hesaplanabilir. Bu durumda işletmenin alış bedeli ile kayıtlı öz sermayesi arasındaki fark olarak ortaya çıkacak olan peştemallık, işletmenin aktif kıymetlerinin içerdiği gizli yedeklerle gelecekte elde edileceği varsayılan gelirlerin şimdiki değerı toplamından oluşur.

Sonuç olarak; ticari bir işletmenin aktif ve pasifiyle bir kül olarak satın alınması halinde; alıcı işletmenin alış bedeli ile kayıtlı öz varlığı arasındaki farkı, şerefiye (peştemallık) olarak aktifleştirebilir.⁸

III-AKTİFLEŞTİRİLEN KURULUŞ VE ÖRGÜTLENME GİDERLERİ İLE ŞEREFİYELERİN İTFA SI

VUK'nun 326'ncı maddesine göre, kurumların aktifleştirdikleri ilk tesis ve taazzuv giderleri ile peştemallıklar mukayyet değerleri üzerinden beş yıl içinde eşit miktarlarda itfa olunur. Bu hüküm uyarınca ilk tesis ve taazzuv giderlerinin itfa edilmesi sırasında azalan bakiyeler usulünün kullanılamayacağı açıktır. Çünkü her yıl itfa edilecek tutarın birbirine eşit olması gerekmektedir. Yine aynı hüküm ve VUK'nun mük. 298'inci maddesi uyarınca ilk tesis ve taazzuv giderlerini ve peştemallıkları yeniden değerlemeye tabi tutmak da mümkün değildir. İlk tesis ve taazzuv giderlerinin amortismanına, işletmenin tam olarak normal faaliyete geçtiği (entegre tesislerde normal üretime başlanıldığı) hesap döneminden itibaren başlanır.

Kurumun itfa süresinin tamamlanmasından önce, herhangi bir sebeple faaliyetine son vermesi halinde, henüz itfa edilmemiş ilk tesis ve taazzuv giderleri ile peştemallıklar bir defada gider yazılır.

Kuruluş ve Örgütlenme giderlerinin amortismanına tabi tutulmamış kısmı, (öteki iktisadi kıymetlerle birlikte) bir kuruma devredildiği takdirde, söz konusu giderler aktif bir kıymet olarak devir alan kuruma intikal edeceğinden, bu kurum tarafından V.U.K.'nun 326'ncı maddesi hükmüne uygun olarak, 5 yıl içinde amortismanına tabi tutulması mümkündür.

IV- KURULUŞ VE ÖRGÜTLENME GİDERLERİ İLE ŞEREFİYELERE İLİŞKİN DANIŞTAY KARARLARI VE MUKTEZALAR

Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri İle Şerefiyelere ilişkin olarak Danıştay'a yansıyan uyuşmazlıklarda, Danıştay tarafından verilen kararlar ve Maliye Bakanlığı tarafından olayına özgü olarak verilen muktezalardan bazılarının özeti aşağıda yer almaktadır.

“Önceden aktifleştirilen ilk tesis ve taazzuv giderler, sonradan bu yöntemden dönülerek bir defada gider yazılamaz.”⁹

“Kurumların kuruluşu sırasındaki ilk tesis ve taazzuv giderlerinin amortismanına, yatırımın tamamlanıp, işletmeye açıldığı dönemde başlanır.”¹⁰

“İlave inşaat için yapılmış olan giderler, ilk tesis ve taazzuv gideri olarak kabul edilir.”¹¹

“Fabrika binasının kuruluşu sırasındaki su sondajı ve danışma ücreti olarak ödenen meblağlar, ilk tesis ve taazzuv gideri olarak aktifleştirilir.”¹²

“Karşılığında maddi bir kıymet iktisap edilmemesi ve kurumun tesis olunması veya yeni bir şube açılması veyahut işlerin devamlı bir surette genişletilmesi koşullarının birlikte bulunması halinde, yapılan harcamalar ilk tesis ve taazzuv gideri olarak değerlendirilebilir.”¹³

“Tesis, kurulurken yapılan ve maliyeti arttıran giderler amortismanına tabii olup, gider olarak yazılamaz.”¹⁴

“İlk tesis ve taazzuv giderleri, isteğe bağlı olarak ya doğrudan gider yazılır ya da aktifleştirilmek suretiyle mukayyet değerleri üzerinden, eşit miktarda ve beş yıl içinde itfa edilir.”¹⁵

“İşlerin devamlı surette genişletilmesi amacıyla yapılan ve karşılığında maddi bir kıymet iktisap edilmeyen hizmeti ithalatı (teknik çizim), proje ve mühendislik hizmetleri, ilk tesis ve taazzuv giderleri arasına girer.”¹⁶

V-KURULUŞ VE ÖRGÜTLENME GİDERLERİ İLE ŞEREFİYELERİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde (MSUGT) peştemallıklar ile ilk tesis ve taazzuv giderleri, sırasıyla “261-Şerefiye” ve “262-Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri” hesapları olarak düzenlenmiştir.

Aktifleştirilen ilk tesis ve taazzuv giderleri “262-Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri” hesabının borcuna; ödenen şerefiye bedellerinin tamamı ise “261-Şerefiye” hesabının borcuna kaydedilir. Yok edilmeleri, itfa payı yoluyla beş yıl içinde eşit taksitlerle yapılır. Bu nedenle her yıl kayıtlı değerin beşte biri “268-Birikmiş Amortismanlar” hesabının alacağına;

- 7/A seçeneğinin kullanılması durumunda “750-Araştırma ve Geliştirme Giderleri” veya “770-Genel Yönetim Giderleri”,

- 7/B seçeneğinin kullanılması durumunda “796-Amortisman ve Tükenme Payları”, hesaplarının borcuna kaydedilmek suretiyle muhasebeleştirilir.

Beşinci yılın sonunda itfa süresi tamamlanan ilk tesis ve taazzuv giderleri veya peştemallıklar, kendileri ile ilgili birikmiş amortisman hesabıyla ters kayıt yapılmak suretiyle kapatılırlar.17

VI- SONUÇ

Ülkemizde son yıllarda uygulamaya konulan ekonomik ve mali politikalar kurumlaşmayı teşvik ederek ona ivme kazandırmıştır. İhracat ve dışa açılma süreci işletmelerde ilk kuruluş ve örgütlenme giderlerinin önemini arttırmış ,birleşmeler beraberinde birleşilen şirketler için şerefiyeyi gündeme getirmiştir.Böyle bir ortamda ilk kuruluş ve örgütlenme giderleri ile şerefiyenin ne şekilde değerlendirilip muhasebeleştirileceği, gerek işletme politikası gerekse vergisel yönden üzerinde durulması gereken bir konu olarak işletmelerin gündeminde önem kazanmıştır.

Bu yazımızda ilk kuruluş ve örgütlenme giderleri ve şerefiyelerin nitelik ve kapsamı,değerlemesi ve muhasebeleştirilmesi ile uygulamada tartışma yaratan konular irdelenmeye çalışılmıştır.