

6736 SAYILI KANUN KAPSAMINDA İŞLETMEDE MEVCUT OLDUĞU HÂLDE KAYITLARDA YER ALMAYAN EMTİA, MAKİNE, TEÇHİZAT VE DEMİRBAŞLARIN DÜZELTİLMESİ SIRASINDA AYRILAN KARŞILIKLARIN DURUMU

Akın Gencer ŞENTÜRK, Avukat

İzmir, 16.03.2017

I. ÇALIŞMAYA KONU “KARŞILIK”LARIN OLUŞUMU KONUSUNDA GENEL BİLGİLER

6736 sayılı Kanunun 6. maddesinin birinci fıkrası hükmü ile Gelir ve Kurumlar Vergisi mükelleflerine, işletmelerinde mevcut olduğu hâlde kayıtlarında yer almayan emtia, makine, teçhizat ve demirbaşları yasal kayıtlarına intikal ettirmek suretiyle, kayıtlarını fiili duruma uygun hale getirme imkanı sağlanmıştır.

Kayıtlarda bulunmayan emtia, makine, teçhizat ve demirbaşların kayıtlara intikal ettirilmesine imkân veren düzenleme, bütün Gelir ve Kurumlar Vergisi mükelleflerini kapsamıştır. Bu anlamda uygulama kapsamına; serbest meslek erbabı, ferdi ticari işletmeler, adi ortaklıklar, kollektif şirketler, adi komandit şirketler ile sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıkları dâhil edilmiştir.

Uygulama kapsamında olan mükellefler, işletmelerinde mevcut olduğu hâlde kayıtlarında yer almayan emtia, makine, teçhizat ve demirbaşlarını 6736 sayılı Kanun ile belirlenen tarihe kadar Tebliğ ile belirtilen beyanname ve ekinde verecekleri envanter listesi ile Katma Değer Vergisi yönünden bağlı oldukları vergi dairelerine bildirmişlerdir.

Bu şekilde beyan ve bildirim tabi tutulan söz konusu emtia, makine, teçhizat ve demirbaşların kayıtlara intikal ettirilmesinde Genel Tebliğ uyarınca uygulama aşağıdaki gibi olmuştur:

- Bilanço esasına göre defter tutan mükellefler, aktiflerine intikal ettirdikleri emtia için ayrı; makine, teçhizat ve demirbaşlar için ayrı olmak üzere pasifte karşılık hesabı açmışlardır.
- İşletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler ise beyan ettikleri emtiayı defterlerinin gider kısmına satın alınan mal olarak kaydetmişlerdir.

Yine Genel Tebliğ ile söz konusu karşılıkların,

- Emtia için, “525 KAYDA ALINAN EMTİA ÖZEL KARŞILIK HESABI (6736 sayılı Kanunun 6/1 md.)”
- Demirbaş, makine ve teçhizat için “526 DEMİRBAŞ MAKİNE VE TEÇHİZAT ÖZEL KARŞILIK HESABI (6736 sayılı Kanunun 6/1 md.)”

hesaplarında kayda alınması öngörülmüştür.

Çalışmamızın konusu işte bu şekilde bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin “525 KAYDA ALINAN EMTİA ÖZEL KARŞILIK HESABI (6736 sayılı Kanununun 6/1 md.)” veya “526 DEMİRBAŞ MAKİNE VE TEÇHİZAT ÖZEL KARŞILIK HESABI (6736 sayılı Kanununun 6/1 md.)” hesaplarında kayıt yaparak aktiflerine intikal ettirdikleri emtia, makine, teçhizat ve demirbaşlar için ayırdıkları “karşılık”ların durumu oluşturmaktadır.

II. EMTİA ve MAKİNE, TEÇHİZAT ve DEMİRBAŞLAR İLE İLGİLİ “KARŞILIK” LAR FARKLI HUKUKİ STATÜDEDİR

6736 sayılı Kanun’un 6. maddesinin birinci fıkrasında işletmede mevcut olduğu hâlde kayıtlarda yer almayan emtia, makine, teçhizat ve demirbaşlar hakkında “karşılık”lar konusunda aşağıdaki şekilde bir düzenleme mevcuttur:

- Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri (adi, kollektif ve adi komandit şirketler dâhil), işletmelerinde mevcut olduğu hâlde kayıtlarında yer almayan emtia, makine, teçhizat ve demirbaşları kendilerince veya bağlı oldukları meslek kuruluşunca tespit edilecek rayiç bedel ile bu Kanunun yayımlandığı tarihi izleyen üçüncü ayın sonuna kadar bir envanter listesi ile vergi dairelerine bildirmek suretiyle defterlerine kaydedebilirler. Bildirime dâhil edilen kıymetler için amortisman ayrılmaz.
- Bilanço esasına göre defter tutan mükellefler, bu şekilde aktiflerine kaydettikleri emtia için ayrı, makine, teçhizat ve demirbaşlar için ayrı olmak üzere özel karşılık hesabı açarlar. Emtia için ayrılan karşılık, ortaklara dağıtılması veya işletmenin tasfiye edilmesi hâlinde sermayenin unsuru sayılır ve vergilendirilmez. Makine, teçhizat ve demirbaşlar envantere kaydedilir ve ayrılan karşılık birikmiş amortisman addolunur. İşletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler ise söz konusu emtiayı defterlerinin gider kısmına satın alınan mal olarak kaydedebilirler.

Bu maddede yer alan “Emtia için ayrılan karşılık, ortaklara dağıtılması veya işletmenin tasfiye edilmesi hâlinde sermayenin unsuru sayılır ve vergilendirilmez.” hükmü, “**emtia**” için ayrılan karşılığı açıkça “**sermayenin unsuru**” saymaktadır.

Oysa aynı maddede “Makine, teçhizat ve demirbaşlar envantere kaydedilir ve ayrılan karşılık birikmiş amortisman addolunur.” hükmü ile envantere kaydedilen “**makine, teçhizat ve demirbaşlar**” için ayrılan karşılık konusunda bu şekilde “sermayenin unsuru” olacağı şeklinde bir vurgu olmadığı gibi aksine “**ayrılan karşılık birikmiş amortisman addolunur**” ifadesi yer almaktadır.

Genel Tebliğ de aynı şekilde, iki ayrı aktif grubu için Kanun hükümlerine uygun ayırım yaparak açıklamalar getirmektedir.

O halde emtia için ayrılan karşılık, sermayenin unsuru sayıldığı halde; makine, teçhizat ve demirbaşlar için ayrılan karşılık birikmiş amortisman addedileceğinden bu iki ayrı aktif unsura dair karşılıkların hukuki statüleri farklılık göstermektedir.

Nitekim Genel Tebliğ ile yapılan açıklamalara dair örneklerde, işletme aktifine alınan makine, teçhizat ve demirbaşlar için “526 DEMİRBAŞ MAKİNE VE TEÇHİZAT ÖZEL KARŞILIK HESABI (6736 sayılı Kanununun 6/1 md.)” şeklinde pasifte kayda alınan karşılığın, karşılığa konu aktifin 31.12.2016 tarihi öncesi satılması halinde satış tarihinde; diğer hallerde ise 31.12.2016 tarihinde “257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI”na aktarılarak kapatılacağı

belirtilmektedir. Bu açıklama ve örnekler dahi makine, teçhizat ve demirbaşlara dair ayrılan karşılığın gerçek bir karşılık olmadığını ortaya koyduğu gibi ayrılan karşılığın birikmiş amortisman addolunacağı yolundaki Kanun düzenlemesine de uygundur.

III. EMTİA ve MAKİNE, TEÇHİZAT ve DEMİRBAŞLAR İLE İLGİLİ “KARŞILIK” LAR FARKLI HUKUKİ STATÜSÜ, EMTİA DIŞINDA KALAN DİĞER AKTİFLER İÇİN AYRILAN KARŞILIĞIN BİR FON OLUŞTURMADIĞINI İŞARET ETMEKTEDİR

A. “BİRİKMİŞ AMORTİSMAN ADDOLUNAN” MAKİNE, TEÇHİZAT ve DEMİRBAŞLAR İLE İLGİLİ “KARŞILIK” LAR

Yukarıda açıklandığı üzere, aktife alınan makine teçhizat ve demirbaşlar ile ilgili karşılık, Kanun açık düzenlemesi nedeniyle birikmiş amortisman addolunmakta ve Genel Tebliğ ile açıklandığı üzere bunlardan 31.12.2016 tarihi itibarıyla hala aktifte yer alanlara ilişkin karşılığın ilgili olduğu “257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI”na aktarılması gerekli olmaktadır. Dolayısıyla 2016 ve devam eden yıllar bilançolarında zaten bu grup için bir karşılık fiilen de “Öz Sermaye” kalemleri arasında görülmeyecektir.

Kaldı ki muhasebe kayıtları ile ilgili Genel Tebliğ ile bu yönde bir açıklama getirilmemiş olsaydı dahi Kanunun “**ayrılan karşılık birikmiş amortisman addolunur**” şeklindeki açık hükmü nedeniyle bu şekilde ayrılan karşılığın birikmiş amortismanlar ile ilgili Vergi Usul Kanunu ya da diğer ilgili Kanunlarda öngörülen hükümlere aynen tabi olacağı ortadadır. Bu nedenledir ki başta Vergi usul Kanunu 328 ve 329. maddeler ile yapılmış tüm düzenlemeler gerçekte birikmiş amortisman addedilen bu karşılıklar için de geçerli olmaya devam edecektir.

O halde gerekli olmamakla birlikte tekraren bir ara sonuç olarak birikmiş amortisman addolunan, makine, teçhizat ve demirbaşlar ile ilgili karşılığın, birikmiş amortismanlar için Kanunlarda mevcut düzenlemelerden ayrı olarak sermayeye ekleme ve ortaklara dağıtma gibi olasılıklar da dahil olmak üzere diğer tüm uygulamaların dışında olduğunu vurgulamakta yarar görmekteyiz.

B. “SERMAYENİN UNSURU” SAYILAN EMTİA İLE İLGİLİ “KARŞILIK” LAR

Kanun, emtia için ayrılan karşılık konusunda yukarıda açıkladığımız üzere “Emtia için ayrılan karşılık, ortaklara dağıtılması veya işletmenin tasfiye edilmesi hâlinde sermayenin unsuru sayılır ve vergilendirilmez.” hükmünü içermektedir.

Dolayısıyla bu hükümde;

- Karşılığın sermaye unsuru sayıldığı,
- Devamla ortaklara dağıtılması veya işletmenin tasfiye edilmesi halinde vergilendirilmeyeceği

düzenlemesi yer aldığından söz konusu karşılık “**işletme içi fon**” üstelik “**vergisiz bir fon**” statüsünde olmaktadır.

Birikmiş amortismanlar ve birikmiş amortisman addolunan karşılıktan farklı olarak, aktife alınan emtianın satılması halinde daha önce ayrılan karşılık herhangi bir işleme de tabi tutulmamaktadır. Nitekim Kanun hükümlerinde ve dahi Genel Tebliğ’de yapılan açıklama ve

örneklerde, kayda / aktife alınan emtia'nın satılması halinde kayıtlara intikal ettirilecek satış bedelinin aktife alınma bedelinden düşük olamayacağı dışında bir düzenleme yoktur.

Bu şekilde bir emtia satışı halinde zaten aktifte yer alan stok hesabından (Örneğin 153) maliyet hesabına (örneğin 621) aktarım yapılarak dönem kar / zararı belirlenmekle yetinilecek ayrıca ayrılmış karşılığın gelir hesaplarına aktarılması söz konusu olmayacaktır. Karşılık, başkaca bir işlem yapılincaya ya da işletme tasfiye edilinceye kadar bilançoda yer almaya devam edecektir.

(Bize göre işletme içi fon statüsünde olan) Ayrılan karşılıklar ile ilgili olasılıklar, çalışmamıza konu 6736 sayılı Kanun'un 6. maddesinin, daha önce benzer bir uygulamaya konu olmuş 6111 sayılı Kanun'un 10. maddesi ile aynı olduğu gerçeği çerçevesinde aşağıda ele alınacaktır:

Karşılığın Ortaklara Dağıtılması

6736 sayılı Kanun'un 6. maddesinin (1)/b fıkrasında "Emtia için ayrılan karşılık, ortaklara dağıtılması veya işletmenin tasfiye edilmesi hâlinde sermayenin unsuru sayılır ve vergilendirilmez." hükmü yer almaktadır. Dolayısıyla bu açık hüküm çerçevesinde madde üzerinde bir tartışma olmaması gerekir.

Nitekim benzer bir hüküm daha önce de 6111 sayılı Kanun'un 10/(2). maddesinde "Emtia için ayrılan karşılık, ortaklara dağıtılması veya işletmenin tasfiye edilmesi halinde sermayenin unsuru sayılır ve vergilendirilmez." şeklinde yer almış ve söz konusu Kanun kapsamında verilen bir özalgede¹ "Bu çerçevede, şirketinizin 6111 sayılı Kanununun 10 uncu maddesine istinaden stok artışı beyanında bulunup karşılık hesabına kaydettiği tutarlar sermayenin unsuru sayıldığından, bu tutarların ortaklara dağıtılması halinde gelir vergisi tevkifatı yapılmayacaktır. Diğer yandan anılan tutarlar şirket ortakları tarafından da ayrıca gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmeyecektir." denilmektedir.

Buna göre, ayrılan karşılığın ortaklara dağıtılması halinde, dağıtım yapan işletme nezdinde bir vergileme, dağıtılan tutardan bir vergi tevkifatı ve dahi dağıtıma muhatap olan ortağın gerçek kişi olması halinde elde ettiği gelir nedeniyle ayrıca bunun tarafından bir beyan ve vergileme söz konusu olmayacaktır.

Dağıtıma muhatap ortağın bir Kurumlar Vergisi mükellefi olması halinde ise, dağıtılan tutar bir kar payı değil **sermaye payının iadesi** niteliğinde olduğundan dağıtıma muhatap kurum bu tutarı kurum kazancına dahil etmeyerek bir fon hesabına alacak, ancak kendi ortaklarına bu fondan dağıtım yapması durumunda ortakların vergisel durumları irdelenecektir.

Nitekim yine 6111 sayılı Kanun uygulaması kapsamında verilmiş bir özalgede² "Öte yandan, 6111 sayılı Kanununun 10 uncu maddesinden yararlanan şirketin % 50 hisse payına sahip olmanız nedeniyle söz konusu karşılık hesabından şirketinize yapılan ödemeler sermaye payının iadesi niteliğinde olduğundan kurum kazancına dahil edilmeyecektir. Ancak, bu tutarların şirketiniz tarafından ortaklarınıza dağıtılması halinde ortaklarınız tarafından hukuki

¹ T.C. GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI İZMİR VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü'nün 21.09.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.16.01-125-872 sayılı Özalgesi.

² T.C. GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü'nün 05.08.2013 tarih ve 62030549-125[6-2012/4]-1178 sayılı Özalgesi.

statülerine göre kazançlarına dahil edilerek veya Gelir Vergisi Kanununun 86 ncı maddesi göz önünde bulundurularak beyan edilmesi gerekeceği tabiidir.” şeklinde yapılan açıklamada bu yöndedir.

Karşılığın Sermayeye Eklenmesi

6736 sayılı Kanun, içerdiği “Emtia için ayrılan karşılık, ortaklara dağıtılması veya işletmenin tasfiye edilmesi hâlinde sermayenin unsuru sayılır ve vergilendirilmez.” şeklindeki hüküm ile esasen bu konuda tartışmaya mahal bırakmamıştır. Ancak daha önce 6111 sayılı Kanun uygulamalarında da bazı çevreler Kanun hükmünün ortaklara dağıtım ve tasfiye konularını düzenlediği ve sermaye artırımını konusunda hüküm bulunmaması nedeniyle tereddüt olduğu yolunda görüş beyan etmişlerdir.

Oysa “sermayenin bir unsuru” sayıldığı ve ortaklara dağıtımını halinde dahi vergilenmeyeceği konusunda Kanunda açık hüküm varken bu tartışmalar anlamlı değildir. Zira önce ortaklara dağıtım kararı alınıp, daha sonra ortaklar lehine tahakkuk eden alacak tutarının sermayeye eklenmesi ve bunun vergi dışı kalması her durumda mümkün iken aynı sonuca doğrudan ulaşmada bir engeli üstelik yorumla yaratmak hukuki olmamaktadır.

Nitekim yine 6111 sayılı Kanun uygulamasında verilmiş bir diğer özeldede³ “Bu hüküm ve açıklamalara göre, 6111 sayılı Kanunun 10 uncu maddesine istinaden stok artışı beyanında bulunup karşılık hesabına kaydettiğiniz tutarlar sermayenin unsuru sayıldığından, söz konusu tutarların şirketiniz sermayesine ilave edilmesi mümkün bulunmaktadır.” denilmektedir.

Dolayısıyla, çalışmaya konu karşılığın sermayeye eklenmesi durumunda da kurum ya da ortaklar nezdinde (tevkifat dahil) bir vergileme söz konusu olmayacaktır.

İşletmenin Tasfiyesi

6736 sayılı Kanun, “Emtia için ayrılan karşılık, ortaklara dağıtılması veya işletmenin tasfiye edilmesi hâlinde sermayenin unsuru sayılır ve vergilendirilmez.” yolundaki açık hükmünde bu durumu karşılamaktadır. Yukarıda yer verdiğimiz 6111 sayılı Kanun ve bunla ilgili özeldelerde de izlenen sistematik Kanunun bu durumda tasfiye sonucu ortaklara dağıtımını söz konusu olabilecek tutarı “sermaye iadesi” kabul ettiği şeklindedir. Bu durumda da (tevkifat dahil) herhangi bir vergileme söz konusu olmayacaktır.

IV. SONUÇ

Yukarıda yer verilen açıklamalara göre;

6736 sayılı Kanun’un “İşletme kayıtlarının düzeltilmesi” başlıklı 6. maddesini birinci fıkrası işletmede mevcut olduğu hâlde kayıtlarda yer almayan emtia, makine, teçhizat ve demirbaşlar ile ilgili olup, gerek emtia ve gerekse makine, teçhizat ve demirbaşlarla ilgili karşılık ayrılması ancak bilanço usulünde defter tutan mükelleflerde söz konusudur.

Makine, teçhizat ve demirbaşlarla ilgili karşılık “birikmiş amortisman addolunma” ve en geç 31.12.2016 tarihinde Birikmiş Amortismanlar Hesabı’na nakledilmek durumundadır ve gerçek anlamda bir karşılık ve devamla işletme içi fon niteliğinde değildir. Karşılık ayrılmasına konu

³ T.C. GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI ANTALYA VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI Mükellef Hizmetleri Gelir Grup Müdürlüğü’nün 30.04.2012 tarih ve B.07.1.GIB.4.07.16.01-KVK.2011.ÖZ.83-265 sayılı Özeldesi.

aktif işletmeden çıkınca ya da en geç tasfiye halinde birikmiş amortismanlar ile aynı sonuca tabi tutulacaktır.

Emtia için ayrılan karşılık ise gerçek anlamda bir karşılık ve işletme içi fon niteliğindedir. Sermayenin bir unsuru olan bu karşılıkların ortaklara dağıtılması ya da işletmenin tasfiyesi halinde bir vergileme söz konusu olmayacağı gibi aynı durum sermayeye eklenmesi halinde de geçerlidir.

UYARI

Makale olarak kaleme alınmış metinlerde ifade edilen görüşler, kaleme alındığı tarihte yazarın savunduğu görüşlerdir. Bu görüşler, mevzuatta meydana gelen / gelecek gelişmeler ile değişmiş olabilir. Her durumda, özellikle mevzuata yapılan yollamalar, bir başka kaynaktan daha teyit edilmeden kullanılmamalı ve ifade edilen görüşlerin, başka ortamlarda kabul görmeyebileceği gözden uzak tutulmamalıdır. Yazarın bu konuda bir taahhüdü de bulunmamaktadır. Mevzuatımızın özellikle vergi mevzuatımızın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz. Bu çalışmada yer alan bilgi ve açıklamalardan dolayı Av. Akın Gencer ŞENTÜRK'e sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Çalışma ve yazılardan kaynak gösterilmek şartıyla alıntılar yapılabilir. Ancak çalışma ve yazıların bir bütün halinde kullanımı tüm ortamlar ve kullanım şekilleri için telif sahibinin yazılı iznine bağlıdır.