

KURUMLARDA İLK TESİS VE TAAZZUV GİDERLERİ

*Kürşat YERLİKAYA**

I. GİRİŞ

İlk tesis ve taazzuv giderleri, kurumsallaşmanın teşvik edilmesi bakımından önem taşımaktadır. Kurumların, ilk kuruluş anından fiilen ticari hayata başlama aşamasındaki işlemlerinden dolayı yapılan gider ve masraflar yüksek miktarlara ulaşmaktadır. Bundan dolayı yapılan bu yüksek tutarlı giderlerin, kurumların gelişmesini sağlamak bakımından kurum kazancından indirilebilecek ya da aktifleştirilebilecek bir gider olarak kabul edilip yasalarla teminat altına alınması sağlanmıştır. Bu husus ta gerek Vergi Kanunlarında ve gerekse Ticaret Kanununda gerekli yasal düzenlemeler yapılmıştır.

Bu çalışmada ilk tesis ve taazzuv giderleri, ağırlıklı olarak Vergi Hukuku bakımından ele alınacak ancak Ticaret Hukuku bakımından da konuya değinilecektir.

II. KAVRAMSAL YAKLAŞIM

A. KAVRAM

VUK 282.maddesine göre ilk tesis ve taazzuv giderlerinin; "Kurumun tesis olunması veya yeni bir şubenin açılması veyahut da işlerin devamlı bir surette genişletilmesi için yapılan ve karşılığında bir kıymet iktisap olunmayan giderler bu cümledendir" denilerek tanımı ve sınırları verilmiştir.

Kuruluş ve örgütlenme giderleri olarak ta anılan ilk tesis ve taazzuv giderleri, sermaye şirketleri mahiyetindeki kurumların kuruluşu ya da faaliyetlerinin genişletilmesi veya değiştirilmesi sırasında yapılan ve karşılığında maddi bir değer elde edilmeyen giderleri kapsayan bir kavram

* A.Ü. Erzincan Hukuk Fakültesi

olduğu söylenebilir¹. Ancak doktrinde, ilk tesis ve taazzuv giderlerine ilişkin verilen bu tanımın yeteri kadar açık olmadığını ve uygulamada bazı ikilemleri yarattığını vurgulayan bir yazara göre; özellikle kuruluş aşamasında yaptıkları, genel idare gideri niteliğindeki giderlerinin aktifleştirilmesinin mümkün olup olmadığı hususunda farklı anlayışlara yol açtığı ileri sürülmektedir². Bu konuya daha sonra değinilecektir.

İlk tesis ve taazzuv giderlerinden istifade edebilmek için işletmenin sermaye şirketi vasfına sahip olması gerekmektedir. Yani Gelir Vergisine tabi sermaye şirketi niteliğini taşımayan ortaklıklarla gerçek kişiler bu gider kaleminden amortisman ayırma şeklinde faydalanamayacaklardır, ancak sonuç hesaplarında gider olarak gösterebileceklerdir. Sermaye şirketleri ise KVK. m.2'de tanımlanan sermaye şirketleri olmalıdır -ki bu şirketler "anonim, limited ve eshamlı komandit şirketler"den ibarettir. Nitekim KVK. M.14/2 fıkrası da bu gider kalemini sermaye şirketleri bakımından indirilecek ya da aktifleştirilecek bir gider olarak muhtevasında taşımaktadır.

İlk tesis ve taazzuv giderleri ya aktifleştirilerek yani şirketin aktifine alınarak beş yıl süreyle amortisman ayrılır ya da bir defada gider olarak gösterilir. İlk tesis ve taazzuv giderlerinin aktifleştirilmesi ihtiyaridir.

Tanımdan da anlaşılacağı üzere ilk tesis ve taazzuv giderleri, kurum kazancı bakımından sonuc hesaplama intikal eden ya gider gösterme ya da amortisman ayırma biçiminde uygulanan iki aşamalı bir gider kalemidir. Bu aşamalardan birincisi ilk tesis yani kuruluş aşamasındaki giderler ikinci aşaması ise faaliyetine devam eden işletmelerde yapılan örgütlenme giderleridir.

B. ÖLÇÜT

İlk tesis ve taazzuv giderlerinin kurum kazancını azaltan ve dola-yısıyla vergi matrahını düşüren kanunen kabul edilen bir gider kalemi olduğu

1 Erimez, Rüştü; Vergi Hukuku ve Özel Hukuk Açısından Şirketlerde Kar Dağıtımı ve Yedek Akçeler, Genişletilmiş ve geliştirilmiş ikinci bası, Ercivan Matbaası, İstanbul, 1976, s.239.

2 Özbacı, Yılmaz; Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Ankara Ekim 1998, s.650.

söylenmişti. Ancak bir giderin ilk tesis ve taazzuv gideri sayıla- bilmesi için elimizde bir ölçütün olması gerekmektedir³.

İlk tesis ve taazzuv giderlerine bir ölçüt oluşturma bakımından öncelikli olarak, yapılan giderlerin, bir kurumun tesis olunması, şube açılması veya kurulmuş bir kurumun devamlı surette genişletilmesi için yapılmış olup olmadığı yönündedir. Bu hallerin dışındaki giderlerin ilk tesis ve taazzuv giderleri ile ilişkisi bulunmayacaktır.

İkinci Ölçüt ise, yukarıda sayılan safhalarda yapılacak gider karşılığında maddi ya da gayri maddi bir değer kazanımı elde edilmemiş olmalıdır. Eğer yapılan gider ya da masraflar, maddi ya da gayri maddi bir kıymet iktisabına neden oluyorsa bu durumda yapılan bu giderler ilk tesis ve taazzuv giderleri olarak değerlendirilemez. Örneğin tecrübe için imal edilen mamullerin mamul değeri düşük dahi olsa elde bir mamul ya da kazanım olduğundan, bunun için yapılan giderler ilk tesis ve taazzuv gideri olarak kabul edilmemektedir⁴.

C. BENZER GİDERLERDEN AYRIMI

1. Gayrimaddi Hakların İktisabı İçin Yapılan Ödemelerden Ayrımı

İlk tesis ve taazzuv giderleri ile gayrimaddi hakların iktisabı için yapılan ödemelerin birbirine karıştırılmaması konunun netleşmesi bakımından

3 Kızılot, Şükrü; Kurumlar Vergisi Kanunu ve Uygulaması, Ankara, Şubat 1990, s.1043 ve devamı.

4 Bu konuda örnek Bir Danıştay Kararı: "...fabrika yerini seçmek için önce bir mahalde su sondajı yaptırıldığı, danışma ücreti ödendiği, bu araştırmalar sonucunda başka bir yerin uygun görüldüğünün anlaşıldığı, fabrika binası için yapılan ön çalışmaların ilk tesis ve taazzuv gideri kabul edilmesine"., Danıştay 4.Dairesi, T.26.6.1973, E.1972/4880, K.1973/3618, Kızılot;a.g.e., s.1043.

Danıştay bir başka kararında: "1969 takvim yılı işlemlerinin incelenmesi sonucunda çeşitli inşaatların projelerini çizen mühendislere ödenen 109. 000 lira tutarındaki proje bedelinin bina maliyetine eklenerek amortismanı tabi tutulması gerektiği iddiasıyla müvekkili şirket adına salınan kurumlar vergisi ile kaçakçılık cezasını; projeleri yapılan inşaatlar işletmede kullanılmaya başlandığı zaman maddi bir kıymet olacağından bedellerinin maliyete eklenmesi gerektiği, bu ödemenin ilk tesis ve taazzuv gideri olarak kabul edilemeyeceği ..." Danıştay 13.Dairesi, T.10.3.1976, E.1975/1171, K.1976/735.

önem taşımaktadır⁵. Gayri maddi haklar olarak anılan lisans, ihtira beratları, kiracılık hakkı, telif ve patent haklarına ödenen bedellere gayri maddi hak bedeli denilmekte⁶ ve bu bedeller ilk tesis ve taazzuv giderlerinden ayrılmaktadır. Gayrimaddi haklar mülkiyete ve alım satıma konu olabilmekteyken ilk tesis ve taazzuv giderleri böyle bir özelliğe sahip değildirler. Bu gayrimaddi hak bedellerinin aktifleştirilmesi ise gayrimenkullerin aktifleştirilmesine ilişkin esaslar dahilinde aktifleştirilmektedir⁷ (VUK, m. 269/4).

2. Peştemallıktan Ayrımı

Goodwill ya da hava parası olarak ta adlandırılan peştemallık bir çeşit rant olarak kabul edilmektedir⁸. Peştemallık, bir ticari işletmenin, bulunduğu yerin önemi, sahip olduğu şöhret, tutmuş olduğu müşteri kitlesi ve benzeri unsurlara bağlı olarak, bilanço değerlerine ilave olarak sahip olduğu değeri ifade etmektedir⁹. Aslında peştemallık, işletme değerinin bilançoya bir aktif olarak geçirilip geçirilimiyeceği problemini de içermektedir. Bazen işletmenin kendisi bilançosunun üzerinde bir değere sahip olabilir. Bu değer daha çok piyasadaki maddi anlamıyla ölçülebilir ki bu da daha çok işletmenin piyasada bir kül halinde hukuki işlemlere konu olmasından, örneğin devredilmesinden, kiralanmasından ya da sigorta ettirilmesinden anlaşılabilir.

Peştemallıklar VUK 282. maddesinde ilk tesis ve taazzuv giderleri ile birlikte düzenlenmiş olmalarına rağmen, ilk tesis ve taazzuv giderlerinden

5 Özbalcı, Yılmaz; Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık. Ankara, Aralık 1998, s.386-387; Eroğlu, Nurettin Açıklamalı ve İçtihatlı Vergi Usul Kanunu, 2. Baskı, Adalet Matbaacılık, Ankara, 1995, s.452-453.; Semercigil, Murat; Kurumlar Vergisi Kanunu ve Açıklamaları, Feryal Matbaacılık, Ankara, 1995, s.275-276.

6 Bu tür gayrimaddi haklara işletme tarafından aslen iktisap edilen (originaer) değerlerde denilmektedir. Bkz. Tekinalp, Ünal; Anonim Ortaklığın Bilançosu ve Yedek Akçeleri, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş İkinci Baskı, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1979, s.194.

7 Kocahanoğlu, Osman Selim/Yüksel, M.Naci; Amortisman Hukuku ve Uygulaması, 2. Baskı, Temel Yayınları, İstanbul, 1985, s.44.

8 Seyidoğlu, Halil; Ekonomik Terimler-Ansiklopedik Sözlük, Güzem Yayınları, Ankara, 1992, s.685.

9 Özbalcı; VUK..., s.655.

farklı olarak peştemallıklarda bir değer iktisabının sözkonusu olması ve iktisab edilen değerlerin ileriki yıllara sirayet etmesi hususlarından dolayı ilk tesis ve taazzuv giderlerinden ayrılmaktadırlar. Bu haktan gelir vergisine tabi olan mükellefler de faydalanabilmektedirler. Peştemallıklar mukayyet değeri ile değerlendirilerek aktifleştirilirler. Peştemallıklar belirli tutarı geçmesi halinde -ki bu tutar şu an 50 000 000 TLdir¹⁰-, aktifleştirilmesi mecburidir. Bu rakamın altında olanlar demirbaşlar gibi bir defada gider yazılabilir (VUK m.313/3).

III. TİCARET HUKUKU BAKIMINDAN

İlk tesis ve taazzuv giderleri, Türk Ticaret Kanununun 459. madde- sinde "Kuruluş, teşkilat ve idare masrafları kar ve zarar hesabında masraf olarak gösterilir. Şu kadar ki; ilk tesisat veya işletmenin sonradan genişletilmesi veya işletmenin değiştirilmesi için esas mukavele yahut umumi heyet kararlarında derpiş olunan teşkilat masrafları, damga resmi tutarları, en çok beş yıllık bir zamana bölünebilir. Bu suretle her yıla ait olan miktar o yılın kar ve zarar hesabında masraf olarak gösterilir" ifadesinde paralelini bulmaktadır.

İlk tesis ve taazzuv giderleri, Ticaret Hukuku doktrinde daha çok varsayımsal-fiktif aktif ekseninde ele alınmaktadır¹¹. Bundan dolayı Ticaret Hukukunda ilk tesis ve taazzuv giderlerinin mahiyet itibariyle bir netlik kazanabilmesi öncelikli olarak gerçek aktif ve varsayımsal aktif kavramlarının açıklanmasına bağlı olduğu görülmektedir.

Gerçek aktif, yapılan masraf karşılığında elde edilen maddi veya gayri maddi bir konuyu (süje) ifade ederler. Bu maddi veya gayri maddi değer bilanço konusu ortaklığa girmiş, ortaklık için kazanılmıştır¹². Gerçek aktifler hukuki işlemler sonucu kazanılabildiği gibi kurum tarafından imal edilmiş

10 VUK 313/3. fıkrasındaki 50 000 000 liralık tutar, 29.7.1998 tarihi itibariyle 4369 sayılı Kanunla değiştirilmiş tutardır. Bu tutar daha önce 500 000 lira şeklinde idi. Ancak, 1.1.1995'ten geçerli olmak üzere 27.12.1994 RG tarihli 94/6296 BKK ile yükseltilmiş tutar olan 5 000 000 lira uygulanmaktaydı.4369 sayılı Kanunla belirlenen bu tutar, 1.12.1998 RG tarihli 98/12044 sayılı BKK ile 1999 yılı için değiştirilmeyerek aynen muhafaza edilmiştir. İlgili Genel Tebliğ:153,173,270(maddenin son fıkrasında 4369 Sayılı Kanunla yapılan tutar değişikliğinin uygulanması hakkında..).

11 Tekinalp; a.g.e., s.191.

12 Tekinalp; a.g.e., s.89.

veya ettirilmiş değerlerde olabilir. Bu tür masraflar özsermayeyi azaltıcı nitelik taşımazlar.

Varsayımsal aktif, yapılan masraf karşılığı, ortaklığa bir kıymet olarak girmeyen, yani ne devamlı (sabit) ne de döner (cari) yatırım olarak nitelendirilmesi mümkün olmayan harcamalardır. Yapılan masraf mukabilinde işletmeye bir değer girmemiştir ve özsermayeyi azaltıcı niteliktedir. Ancak Tekinalp, bu anlamda yapılan bazı masrafların sadece ilgili bulunduğu yılla mahdut kalmasının zor olduğunu, faydasının ileriki yıllara da dokunacağını-örneğin damga resmi- söylemektedir¹³. Böyle olması durumunda ilk tesis ve taazzuv giderleri için verilen ölçüt bakımından aykırılık oluşacaktır. Bürgi, ortaklık teşkilatını meydana getirmek için yapılması gereken olağanüstü masrafları varsayımsal aktif olarak kabul etmektedir¹⁴. Bu tanımda da varsayımsal aktifin, yapılan gider ya da masrafların "olağanüstü" olmasına bağlandığı görülmektedir.

Nihayet olarak söylenecek olan şudur ki, bir masrafların ya da giderlerin varsayımsal aktif olarak kabul edilebilmesi için açıkça bir Kanun hükmüne (TTK, m.459) ve dürüst muhasebe kayıtlarına dayanması gerekmektedir¹⁵.

Ticaret Hukukunda ilk tesis ve taazzuv giderleri bazı bakımlardan önem kazanmaktadır. Bunlardan birincisi, giderlerin dağıtılması ilkesine göre işlem yapılabilmesi için, bu tip giderlerinde bir aktif değer olarak bilançoya konulması gerekmektedir. İkincisi, anonim ortaklıkların yıllık bilançolarında bir merkez kavram niteliği gösteren "sonuç açıklama" ilkesinin gereği olarak önem kazanmaktadır. Bir sonuç açıklama bilançosu olan (Erfolgsermittlungsbilanz) yıllık bilançoda bir yıllık işletme faaliyeti- yetinin tam manasıyla çıkarılabilmesi varsayımsal aktif olarak kabul edilen giderlerin aktifleştirilmesi ile mümkündür¹⁶. Bilanço hukuku bakımından böyle önem arzeden bu husus Vergi Hukuku bakımından da vergiye tabi matrahı azaltıcı bir unsur olma bakımından önem kazanmaktadır.

13 Tekinalp; a.g.e., s.90.

14 Bürgi, W.F.; Kommentar zum Schweizerischen Zivilgesetzbuch, Bd.V:Obligationrecht, 5.Teil:Die Aktiengesellschaft, Zürich,1957(Tekinalp;a.g.e.den naklen alınma, s.191).

15 Ulusoy; Yılmaz; Anonim ve Limited Şirketlerde Kar Dağıtım ve Vergilendirme,Ankara,1987, s.112; Tekinalp,a.g.e., s.192.

16 Tekinalp; a.g.e., s.90.

Vergi Usul Kanunu 282. maddesinin getirdiği kapsam bakımından TTK 459. maddesi ele alındığında, bu maddenin içeriği, ilk tesis ve taazzuv giderleri ile örtüştüğü söylenebilir. Ancak TTK 459. maddesinin içeriği incelendiğinde, madde metninin ilk cümlesi "Kuruluş teşkilat ve idare masrafları kar ve zarar hesabında masraf olarak gösterilir" demek suretiyle kurumlar için mutlak bağlayıcılık teşkil ettiği görülmektedir. Madde metninin devam eden cümlelerine bakıldığında, "Şu kadarki, ilk tesisat veya işletmenin sonradan genişletilmesi için esas mukavelede yahut umumi heyet kararlarında derpiş olunan teşkilat masrafları, damga resmi tutarı en çok beş yıllık bir zamana bölünebilir. Bu suretle her yıla ait olan miktar o yıla ait kar ve zarar hesabında zarar olarak gösterilir." denilmektedir. Kesin sınırlarla olmasada, aktifleştirme bakımından, Türk Ticaret Kanununda kuruluş giderleri (ilk tesis) ile örgütlenme giderleri (taazzuv giderleri) arasında ayırım yapılmış ve örgütlenme giderlerinin aktifleştirilmesi esas mukavelede ya da genel kurul kararlarında öngörülmüş olması koşuluna bağlanmıştır¹⁷.

IV. VERGİ HUKUKU BAKIMINDAN

Daha önce de değinildiği gibi ilk tesis ve taazzuv giderleri, Türk Vergi Mevzuatında, Kurumlar Vergisi Kanununda 14/2 bendinde indi-rilecek giderler adı altında, Vergi Usul Kanunu 282. ve 326. maddesinde de ilk tesis ve taazzuv giderlerinin ve peştemalıkların itfası adı altında geçmektedir. Bu kısımda ilk tesis ve taazzuv giderlerinin Vergi Hukuku bakımından mahiyeti ele alınacaktır.

A. KURUMUN KURULUŞ ANININ TESBİTİ

İlk tesis ve taazzuv giderleri bakımından önemli bir husus ta kurumun kuruluş anının tesbitidir. Bilindiği üzere ilk tesis ve taazzuv giderlerinden sermaye şirketiniteliğindeki kurumlar istifade edebilmektedirler. Dolayısıyla sermaye şirketi donanımlı kurumların iki aşamalı kuruluşundan bahsetmek mümkündür. Bunlardan ilki, kurumun kuruluş işlemlerini tamamlayarak ticaret siciline kaydolunduğu andır. Kuruluş olarak bu anın kabul edilmesi halinde, kurumların tescilden başlayıp tam olarak faaliyete geçtiklere ana kadar olan süreyi ihmal etmiş olup yapılan giderlerin aktifleştirilme imkanını da ortadan kaldırmış oluruz ki bunun da ilk tesis ve taazzuv giderlerinin kapsamına ters düşeceği ortadadır.

17 Erimez; a.g.e., s.239.

O halde ikinci aşama, kurumun ticaret siciline kaydolunup yasal olarak kurulmasının yanısıra tam olarak faaliyete geçip ticari ve iktisadi sirkülasyona girmesi anına kadar olan dönemdirki gerçek kuruluş anı bu dönem kabul edilmelidir. Kuruluş anının böyle saptanması, birden fazla hesap dönemine sarkan kuruluş işlemlerine maruz kalan üretim ya da imalat işleriyle uğraşan kurumlar için büyük önem arz etmektedir¹⁸.

B. İLK TESİS ve TAAZZUV GİDERLERİNİN KAPSAMI

İlk tesis ve taazzuv giderlerinin kapsamını Çerçeve Kanunu olan VUK 282. maddesinden ve KVK 14/2 bendinden çıkarmak mümkündür¹⁹. İlk tesis ve taazzuv giderlerini iki bölümde ele alıp incelemek mümkündür. Bunlar kuruluş sırasındaki giderler ve faal kurumlardaki ilk tesis ve taazzuv giderlerinden ibarettir.

1. Kuruluş Sırasındaki Giderler

- İş ve piyasa etüd giderleri
- Şirket esas mukavelesinin hazırlanması için yapılan giderler
- Kuruluşla ilgili seyahat giderleri
- Aynı sermaye konması halinde, aynı sermaye ile ilgili bilirkişi için ödenen mahkeme harçları ve bilirkişi ücretleri
- Kuruluş genel kurulu toplantısı için yapılan giderler
- Hisse senedi tab ve çıkarma giderleri
- Tanıtma ve reklam giderleri
- Tecrübe imalatı giderleri
- İşçi ve personelin eğitim giderleri
- Kurumun hukuki kuruluşunu tamamladığı günde, normal faaliyetin başladığı ana kadar yapılan genel idare gideri niteliğindeki giderler. Tecrübe imalatı giderleri, işçi ve personelin eğitim giderleri ve kuruluş döneminde yapılan genel idare giderlerinin ilk tesis ve taazzuv giderleri olarak kabul edilip edilemeyeceği hakkında tartışma vardır. Bu giderlerin ilk tesis ve taazzuv giderleri olarak değerlendirilebilmesi için tesbit edilen ölçüt gereği,

18 Erimez; a.g.e., s.248.

19 Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu Danışma Komisyonu Kararı, 24.4.1974 Tarihli ve 182/214-2 Sayılı.

bu giderlerin bir kıymet iktisabının doğmasına yol açmaması yani bu giderlerin sabit kıymetlerin maliyetine eklenmesi olanağının bulun- maması gerekmektedir. Aksi durumda bunlar ilk tesis ve taazzuv giderleri olarak değerlendirilmesi mümkün değildir²⁰.

Ancak Özbacı, ilk kuruluş aşamasına münhasır olmak üzere genel idare niteliğindeki giderlerin ve işçi ve personelin eğitim giderlerinin aktifleştirme imkanının verilmesinin uygun olunacağı ileri sürmektedir. Öte yandan Ulusoy genel idare giderlerinin aktifleştirilmesinde herhangi bir bağlayıcı hükmün bulunmamasından dolayı bunların aktifleştirilmesinde herhangi bir sakıncanın bulunmadığını söylemektedir²¹. Buna karşılık, Özbacı, istenilen kalitede olmasa bile belli bir maddi kıymet iktisap elde edildiğinden tecrübe imalatı giderlerinin²² ilk tesis ve taazzuv gideri olarak düşünülemediğini de ifade etmektedir²³.

2. Faal Kurumlarda İlk Tesis ve Taazzuv Giderleri

- Sermaye arttırım giderleri (hisse senedi ihraç giderleri dahil)
- Birleşme, devir, şekil değiştirme için yapılan giderler
- Tahvilat ihraç giderleri
- Yeni şube açılması ile ilgili giderler
- Kiracının tahliyesi için yapılan giderler
- İşlerin devamlı olarak genişletilmesi için yapılan giderler

C. İLK TESİS ve TAAZZUV GİDERLERİNİN AKTİFLEŞTİRİLMESİ

İlk tesis ve taazzuv giderleri ilgili yıl hasılatı itibarıyla ya doğrudan gider yazılmakta ya da aktifleştirilerek amortismanına tabi tutulmaktadır²⁴.

20 Ekici, A.Hadi; İlk Tesis ve Taazzuv Giderleri ile Peştemallıkların Değerlemesi ve Muhasebeleştirilmesi, Vergi Dünyası, Sayı:208, Aralık 1998, s.166.

21 Ulusoy; a.g.e., s.115.

22182 seri nolu Hesap Uzmanları Kurulu Danışma Komisyonu kararı gereğince, tecrübe imalatı giderlerinin bozuk mal elde edilmiş olsa bile ilk tesis ve taazzuv gideri olarak kabul edilemeyeceği, ve bu giderlerin amortismanına tabi olamayacağı..

23 Özbacı; KVK...,s.388.

24 Şenyüz, Doğan; Türk Vergi Sistemi, 4.Baskı, Ezgi Kitabevi Yayınları, Bursa, 1998, s.308.

1. İlk Tesis ve Taazzuv Giderlerinin Bir Defada Gider Olarak Gösterilmesi

İlk tesis ve taazzuv giderleri istenildiği takdirde, tamamı ait olduğu yılın gideri olarak gösterilebilir. O yıl ki hasılatın yeteri miktarda olmaması halinde, bu giderler zarar hesabına intikal ettirilerek ve zarar addedilerek gelecek yılların kazancından indirilmek üzere devredilir.

2. İlk Tesis ve Taazzuv Giderlerinin Aktifleştirilmesi

İlk tesis ve taazzuv giderlerinin bilançonun aktif hesabına alınması halinde, kurumun faaliyete başladığı hesap döneminden itibaren beş yıl süreyle amortisman tabi tutularak gider yazılır (VUK, m.326, KVK, m.14/2). Aktifleştirilen bu giderlerin kalan kısmı daha sonra bir defada gider olarak yazılamaz²⁵.

Bu arada kuruluş sırasında elde edilen arızı gelirler, aktifleştirilen ilk tesis ve taazzuv giderlerinden indirim tabi tutulmaz²⁶. Örneğin ilk kuruluş sırasında, genel idare giderlerinin de ilk tesis ve taazzuv gideri olarak aktifleştirilmesi halinde, kurumun cari yıl zararına geçecek bir gideri kalmayacaktır. Çünkü, genel idare giderleri ve diğer ilk tesis ve taazzuv giderleri dışındaki giderler yatırım maliyetine girecektir. Bu durumda, kurumun banka faizi v.s. şekillerdeki arızı karlarını²⁷, ilk tesis ve taazzuv giderlerinden indirim tabi tutmayıp, elde edildiği dönemin kurum kazancı olarak beyan etmesi gerekmektedir²⁸.

İlk tesis ve taazzuv giderlerinin kısmi aktifleştirilmesi mümkün müdür acaba? İlk tesis ve taazzuv giderlerinin bir kısmının gider olarak yazılması bir kısmının da kısmen aktifleştirilmesi mümkün olamamaktadır. Ayrıca aktifleştirme metodunun seçilip amortisman ayrılıp gider yazılma sından sonra, bu metoddan geri dönülüp kalan kısmı bir defada gider olarak yazmak ta mümkün değildir. Böyle bir seçim yapma konumunda kalan bir işletme için verilebilecek öneri, işletmelerin ilk yıllarındaki kar ve zarar durumuna bakmaları, eğer ilk yıllarını zararlar kapatmaları ihtimali varsa o zaman zarar

25 Kocahanoğlu/Yüksel; a.g.e., s.45.

26 Şenyüz; a.g.e., s.309.

27 Ekici; a.g.m., s.169.

28 Özbacı; KVK., s.390.

nakillerini taşıyabilmeleri nedeniyle amortisman usulü nü tercih etmeleri yararlarına olacaktır²⁹.

3. Yatırım İndirimi Yönünden İlk Tesis ve Taazzuv Giderlerinin Aktifleştirilmesi

Bilindiği üzere ilk tesis ve taazzuv giderlerinin iki önemli ölçütü vardı, bunlardan birisi yapılan giderin maddi bir kıymet iktisabına sebep olmaması, diğeri de ilgili yılın ya da dönemin gideri olarak kalması, yani yıllara sari olmamasıydı. Oysa yatırım indirimi verilen bu iki ölçüt bakımından da aykırılık teşkil etmektedir. Bundan dolayı yatırım indirimi uygulamasında, aktifleştirilmiş ilk tesis ve taazzuv giderlerinin yatırımın bir unsuru şeklinde değerlendirilmesi mümkün değildir, çünkü, ilk tesis ve taazzuv giderleri öz sermayede kesin bir kaybın ifadesi demektir.

Diğer bir husus ta, ilk tesis ve taazzuv giderlerinin -her iki metod bakımından da- gider olara gösterilip tekrardan yatırım indirimine ilave edilirse bu durumda bir gider iki kere gösterilmiş ve kurum kazancından³⁰ iki kere düşülmüş olmasıdır³¹.

D. İLK TESİS ve TAAZZUV GİDERLERİNİN DEĞERLEMESİ

Kurumlarda aktifleştirilen ilk tesis ve taazzuv giderleri "mukayyet" (kayıtlı) değeri ile değerlendirilir (VUK, M.282). Bu değer ilk tesis ve taazzuv giderleri için yapılan masraflardan fazla olamaz. daha öncede söylendiği gibi İlk tesis ve taazzuv giderlerinin aktifleştirilmesi yalnızca kurumlara tanınmıştır, bunun dışında gelir vergisine tabi gerçek kişiler ve şahıs şirketleri bu tür giderlerini ilgili yılın giderleri olarak gösterip sonuç hesaplarına intikal ettirirler.

29 Bulutoğlu, Kenan; Türk Vergi Sistemi, Cilt-1,6.Baskı, Fakülteler Matbaası,İstanbul, 1978, s.304.

30 Burada bahsedilen kurum kazancı, kuruluş aşamasında kurumun arizi kazançlar elde etme durumu kastedilmektedir.

31 Arca, Mehmet Nadir;Yatırım İndirimi Uygulamasında İlk Tesis ve Taazzuv Giderleriyle Tecrübe Üretimi Giderlerinin Müesseseden Yararlanıp Yararlanamayacağı, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:128, Mart 1999, s.10.

V. SONUÇ

Kurumlar için ilk kuruluş ve örgütleniş aşamalarında önemli bir kolaylık sağlayan "ilk tesis ve taazzuv giderleri" adil ve çağdaş bir mües- sese olarak durmaktadır. Gerek Türk Ticaret Kanununda ve gerekse çeşitli Vergi Kanunlarındaki mevcudiyeti, maddi ya da gayri maddi bir kıymet iktisabına yol açmayan bir gider olma esasına bağlandığı gibi aynı zamanda varsayımsal-fiktif aktif olma esasına da bağlanmıştır. Varsayımsal aktif olarak değer kazanabilmesinde TTK 459. maddenin payı kadar Vergi Mevzuatındaki ilgili maddelerinde payı vardır. Uygulamada sorunlar, bazen yapılan giderlerin varsayımsal aktif olup olmadığı yönündeki bulanıklıktan kaynaklansa da, sonuçta iyi işleyen bir müessese olarak işlerliğini devam ettirmektedir.