

# İŞLETME BİRLEŞMELERİNDE ERTELENMİŞ VERGİLERİN OLUŞUMU VE ÖZEL BİR DURUM: ŞEREFİYEDEN KAYNAKLANAN ERTELENMİŞ VERGİLER

## *THE FORMATION OF DEFERRED TAXES AT BUSINESS COMBINATIONS AND SPECIAL CASE: DEFERRED TAXES RESULTED FROM GOODWILL*

Prof. Dr. Hilmi KIRLIOĞLU\*

Ahmet Gündoğan ŞİŞMAN\*\*

### Öz

Türkiye Muhasebe Standardı (TMS)-12 “Gelir Vergileri” Standardı’nın amacı göz önünde bulundurulduğunda; vergisel etkilerden arındırılmış daha net bir ticari kâr raporlanabilmesi, ancak ertelenmiş vergilerin dikkate alınmasıyla mümkün olabilecektir. Ertelemiş vergiler, muhasebe ve vergi kurallarının kâra bakış açılarının farklı olması nedeniyle ticari kâr ile mali kâr arasında oluşabilecek geçici farklardan kaynaklanmaktadır. Söz konusu bu geçici farklar<sup>1</sup> işletme birleşmeleri de dâhil olmak üzere birçok durumda ortaya çıkabilmektedir. Dolayısıyla işletme birleşmelerinde de ertelenmiş vergi olu-

\* Sakarya Üniversitesi İİBF İşletme Bölümü

\*\* Sakarya Vergi Dairesi Başkanlığı Vergi Denetmen Yardımcısı

<sup>1</sup> Geçici fark: Bir varlığın veya borcun finansal durum tablosundaki (bilançodaki) defter değeri ile bunların vergi açısından taşıdıkları değerler arasındaki farkları ifade eder (12.5).

şabilmesi mümkündür. İşletme birleşmelerinde özellik arz eden husus ise; birleşme sırasında (pozitif) şerefiye oluşması durumunda ortaya çıkmaktadır. İşletme birleşmelerinde oluşan (pozitif) şerefiyenin defter değeri ile vergi değerinin farklı olması, ertelenmiş vergi oluşumuna neden olan bir durumdur. Ancak, işletme birleşmelerinde oluşan ertelenmiş vergilerin aksine şerefiyeden kaynaklanan ertelenmiş vergilerin her durumda muhasebeleştirilmesi mümkün değildir.

**Anahtar Sözcükler:** İşletme Birleşmeleri, Şerefiye, Ertelenmiş Vergiler

### **Abstract**

When Turkish Accounting Standards (TAS) -12 “Income Taxes” Standard’s target is taken into consideration; to report netter market profit that is cleared of tax effects can only be possible by considering the deferred taxes. Because of the difference at accounting and tax regulations viewpoint to profit the deferred taxes resulted between the market profit and the temporary differences that may occur. Differences may occur at many occasions including business combinations. Therefore deferred tax may occur at business combinations, too. The special occasion at business combinations is that; during combinations (positive) it occurs in case of goodwill. The difference between goodwill’s book value and tax value at business combinations (positive), it is a case that causes deferred tax. However; on the contrary to deferred taxes that occur at business combinations it is not possible to enter the deferred taxes resulted from goodwill tax in every case.

**Keywords:** Business combinations, goodwill, deferred taxes.

## **1.GİRİŞ**

Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları’nın birebir çevirisi niteliğindeki Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları’ndan biri

olan TMS-12 “Gelir Vergiler Standardı” anlaşılması ve uygulanması en zor<sup>2</sup> standartlardan biri olarak kabul edilmektedir. Bu nedenle, işletme birleşmelerinde ertelenmiş vergilerin oluşumuna ve muhasebeleştirilmesine, özellikle de şerefiyeden kaynaklanan ertelenmiş vergilerin oluşumuna ve muhasebeleştirilmesine ilişkin standartta yer alan hükümlerin anlaşılması bir hayli zor olmaktadır. Her ne kadar işletme birleşmeleri sırasında oluşsa da, şerefiyeden kaynaklanan ertelenmiş vergilerin muhasebeleştirilebilme koşulları ile işletme birleşmeleri sırasında ortaya çıkabilecek (şerefiyeden kaynaklananlar hariç) ertelenmiş vergilerin muhasebeleştirilebilme koşulları birbirinden farklıdır.

Makalemizde, bu farklılıklar; TMS-12- “Gelir Vergiler Standardı” ve ilgili diğer standartlar temelinde, ayrıca standartlar tarafından atıf yapılan durumlarda Türk Vergi Yasaları’nın konuyla ilgili hükümlerine de değinilmek suretiyle incelenmiştir. Standartlara atıf yapılan hallerde standartların paragraflar halinde olması nedeniyle, standartlar önce TMS numarası, daha sonra da paragraf numarası verilmek suretiyle kaynak gösterilmiştir.

## 2. İŞLETME BİRLEŞMELERİ

TFRS-3 “İşletme Birleşmeleri” Standardı’nda işletme birleşmesi, edinen işletmenin bir veya daha fazla işletmenin kontrolünü nakit, nakit benzeri veya diğer varlıklar (bir işletme oluşturan net varlıklar da dâhil olmak üzere) transfer ederek, borç altına girerek, özkaynak payları ihraç ederek, birden fazla değişik şekilde bedel transfer ederek veya bedel transfer etmeden, yalnızca sözleşme yolu ile eline geçirmesi olarak tanımlanmaktadır. (TFRS-3/ Ek B5).

Bir işletme birleşmesi, bir veya daha fazla işletmenin, edinen işletmenin bağlı ortaklığı (ortaklıkları) haline gelmesi ya da bir veya daha fazla işletmenin net varlıklarını yasal olarak edinen işletmeye dâhil etmesi, birleşen işlet-

<sup>2</sup> Ernst & Young tarafından 2007 yılında AB üyesi ülkelerde yapılan bir araştırmada UMS uygulamalarına ilk geçişte muhasebe kadrolarının en zor adapte olduğu standardın UMS-12 olduğu tespit edilmiştir (Tunç, 2009, 571).

melerden birinin net varlıklarını veya bu işletmenin sahiplerinin kendi özkaynak paylarını birleşen diğer işletmeye veya onun sahiplerine transfer etmesi, birleşen işletmelerin tümünün net varlıklarını veya bu işletmelerin sahiplerinin kendi özkaynak paylarını yeni kurulan işletmeye devretmeleri ya da birleşen işletmelerden birinin önceki sahiplerinden oluşan bir grubun, birleşen işletmenin kontrolünü ele geçirmesi suretiyle gerçekleştirilebilir (TFRS-3 Ek B6). Ancak işletme, tüm işletme birleşmelerini satın alma yöntemini kullanarak muhasebeleştirir (TFRS-3.4).

### **2.1. İşletme Birleşmeleri Sırasında Ortaya Çıkan Ertelenmiş Vergiler**

İşletme birleşmeleri çeşitli şekillerde gerçekleştirilmektedir. Birleşmede, bağlı ortaklıkların varlık ve borçlarının gerçeğe uygun değerleri ile değerlendirilmesi esastır. Bağlı ortaklığın, kendi bünyesinde gerçeğe uygun değerle değerlendirilmesi mümkün olmayan birçok kalem gerçeğe uygun değerine getirilmelidir. Bağlı ortaklıkların varlık ve borçları kendi bilançosunda defter değerleri ile, konsolide bilançoda ise gerçeğe uygun değerleri ile yer almaktadır. Ortaya çıkan bu farklılık geçici nitelikte olduğundan ertelenmiş vergi varlığı veya yükümlülüğünün birleşmede dikkate alınması gerekir (Karapınar, 2006, 199).

Örneğin, 100 TL kayıtlı değeri olan bir stokun, gerçeğe uygun değeri 120 TL ise, konsolide bilançoda stoklar 120 TL olarak yer alır. Ancak varlığın vergiye esas değeri 100 TL'dir. Varlığın muhasebe değeri vergi değerinden 20 TL fazla olmaktadır. Bu 20 TL üzerinden henüz ödenmesi gerekmeyen ancak ileride ödenmesi gerekli olan vergi tutarı, vergi oranı % 20 kabul edilirse 4 TL olacaktır. Bir başka ifade ile gelecekte bu stok satıldığında ödenecek olan 4 TL, ertelenmiş vergi yükümlülüğü olarak konsolide bilançoya alınır (Örten, Kaval ve Karapınar, 2009, 718).

TFRS-3 "İşletme Birleşmeleri" Standardı'na göre edinen işletme, bir işletme birleşmesinde edindiği varlıklardan ve üstlendiği borçlardan kaynak-

lanan ertelenmiş bir vergi varlığını ya da borcunu, edinilen işletmenin birleşme tarihinde var olan veya edinme nedeniyle ortaya çıkan geçici farkların potansiyel vergi etkilerini ve gelecek dönemlere devretmiş vergiye ilişkin unsurlarını TMS-12 “Gelir Vergileri” Standardı uyarınca muhasebeleştirilecektir (TFRS-3.24,25).

TMS-12 “Gelir Vergileri” Standardı’na göre; işletme birleşmelerinde devralınan belirlenebilir varlıklar ve üstlenilen borçlar, sınırlı istisnai durumlar haricinde, devir tarihindeki gerçeğe uygun değerleri üzerinden muhasebeleştirilecektir. Eğer devralınan belirlenebilir varlıkların ve üstlenilen borçların vergiye esas değerleri işletme birleşmesinden etkilenmez veya farklı bir şekilde etkilenirse, geçici farklar ortaya çıkacaktır.

Bir varlığın defter değeri gerçeğe uygun değerine yükseltilir ancak vergiye esas değeri önceki sahiplerine olan maliyeti ile kalırsa ertelenmiş vergi borcu doğuran bir geçici fark ortaya çıkacaktır (12.19). Ters bir durumda, edinilen bir varlığın gerçeğe uygun değeri o varlığın vergiye esas değerinden daha az olursa ertelenmiş vergi varlığı oluşacaktır (12.26-c). Her iki durumda da oluşan bu ertelenmiş vergi borçları ve ertelenmiş vergi varlıkları şerefiyeyi etkileyecektir (12.19,26-c).

Örneğin, A işletmesi B işletmesinin tamamını 300 TL bedelle satın almıştır. Bu bedelin işletmenin gerçeğe uygun değeri olmadığı yönünde hiçbir gösterge yoktur. B işletmesinin, satın alma tarihi itibarıyla özkaynaklarının defter değeri 190 TL’ dir. İşletmenin varlıklarının gerçeğe uygun değeri 600 TL, borçlarının gerçeğe uygun değeri ise 350 TL’ dir. İşletmenin aktifinde 340 TL bedelle kayıtlı binanın gerçeğe uygun değeri 400 TL olarak tahmin edilmektedir.

Bağlı ortaklığın, varlık ve borçlarının gerçeğe uygun değeri ile konsolide bilançoda yer alması gereklidir. Bu nedenle binalar hesabı 60 TL artırılarak gerçeğe uygun değerine getirilir. Böylece B işletmesinin özkaynakları 250 TL’ ye çıkmış olur. A işletmesi 250 TL’ lik net varlık için 300 TL ödemiştir. Bu fark, şerefiye olarak kaydedilir (Karapınar, 2006, 178). Ertelenmiş vergi dikkate alınmadan hesaplanan şerefiye tutarı şöyle olacaktır;

Satınalma Fiyatı	300 TL
Net Belirlenebilir Varlıklar (600-350)	250 TL
Şerefiye Tutarı	50 TL

### Ertelemiş Vergi Etkisi Dikkate Alınmadan Hazırlanan Bilanço

BİRLEŞME SONRASI BİLANÇO <sup>3</sup>	A		B		Eliminasyon	Birleşme Sonrası Tutarlar
	İşletmesi	İşletmesi				
Binalar		340	60			400
Bağlı Ortaklıklar	300			300		
Şerefiye			50			50
Diğer Varlıklar	700	200				900
TOPLAM	1000	540				1350
Ticari Borçlar		350				350
Sermaye	800	150	150			800
Dağıtılmamış Kârlar	200	40	40			200
TOPLAM	1000	540	300	300		1350

Muhasebe kaydı ise aşağıdaki gibi olacaktır:

252 BİNALAR	60	
261 ŞEREFİYE	50	
500 SERMAYE	150	
540 DAĞITILMAMIŞ KÂRLAR	40	
245 BAĞLI ORTAKLIKLAR		300

Ancak, bu hesaplamaya ertelenmiş vergi etkisinin de dâhil edilmesi gerekir. Ertelemiş vergi, belirlenebilir varlık ve kaynakların defter değerleri ile gerçeğe uygun değerleri arasındaki farktan meydana gelir. Ertelemiş vergi etkisi ise aşağıdaki gibi olacaktır (Örten ve ötekiler, 2009, 719):

<sup>3</sup> Yazar, örnekte Konsolide Bilanço ifadesini kullanmıştır. “Birleşme Sonrası Bilanço” ifadesi kanımızca daha uygun bir ifade olduğundan Konsolide Bilanço ifadesi bu şekilde değiştirilmiştir.

	<b>Gerçeğe Uygun Değer</b>	<b>Defter Değeri</b>	<b>Geçici Farklılık</b>
Net Belirlenebilir Varlıklar ve			
Geçici Farklılıklar	250	190	60
Kurumlar vergisi Oranı			% 20
Ertelenmiş vergi yükümlülüğü			12

İşletmenin net belirlenebilir varlıkları, ertelenmiş vergi yükümlülüğü kadar düşecek ve 238 TL olacaktır. Bu durumda şerefiye, işletmenin gerçeğe uygun değerinden (300 TL) net belirlenebilir varlık tutarı (238 TL) düşüldükten sonra kalan tutar (62 TL) olarak hesaplanacaktır. Bu hesaplamalara göre işletmenin konsolide bilançosu aşağıdaki gibi olacaktır:

#### **Ertelenmiş Vergi Etkisi Dikkate Alınarak Hazırlanan Bilanço**

<b>BİRLEŞME SONRASI BİLANÇO</b>	<b>A İşletmesi</b>	<b>B İşletmesi</b>	<b>Eliminasyon</b>		<b>Birleşme Sonrası Tutarlar</b>
Binalar		340	60		400
Bağlı Ortaklıklar	300			300	
Şerefiye			62		50
Diğer Varlıklar	700	200			900
<b>TOPLAM</b>	<b>1000</b>	<b>540</b>			<b>1350</b>
Ticari Borçlar		350			350
Sermaye	800	150	150		800
Dağıtılmamış Kârlar	200	40	40		200
Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü				12	
<b>TOPLAM</b>	<b>1000</b>	<b>540</b>	<b>312</b>	<b>312</b>	<b>1350</b>

Muhasebe kaydı ise aşağıdaki gibi olacaktır.

252 BİNALAR	60	
261 ŞEREFİYE	62	
500 SERMAYE	150	
540 DAĞITILMAMIŞ KÂRLAR	40	
245 BAĞLI ORTAKLIKLAR		300
383/483 ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ		12

İşletme birleşmelerinde, varlıkların veya yükümlülüklerin konsolide bilançoaya gerçeğe uygun değerleriyle alınmaları sonucunda defter değerleri ile vergiye esas değerleri arasında oluşan geçici farklar nedeniyle ertelenmiş vergiler oluşabilecektir. İşletme birleşmelerinde oluşan bu ertelenmiş vergiler ise birleşmede dikkate alınacaktır. Doğaldır ki bu ertelenmiş vergiler birleşme sırasında oluşan şerefiyeyi etkilemektedir. Ancak bu durum işletme birleşmelerinde oluşabilecek ertelenmiş vergilerin muhasebeleştirilmesine engel değildir.

TMS-12 “Gelir Vergileri” Standardına göre ise şerefiyenin muhasebeleştirilmesi sırasında ortaya çıkan ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirilememektedir. Bu durum ilk bakışta bir çelişki gibi görünse de standartta ifade edilen aslında işletme birleşmelerinde oluşan ertelenmiş vergilerin muhasebeleştirilemeyeceği (ertelenmiş vergiler şerefiye tutarını etkilese bile) değil, işletme birleşmelerinde oluşan şerefiyenin muhasebeleştirilmesi sırasında oluşan geçici farklar nedeniyle ertelenmiş vergi borcunun muhasebeleştirilemeyeceğidir. Şerefiyeden kaynaklanan ertelenmiş vergilerin oluşumu ve muhasebeleştirilmesi ise aşağıdaki başlıkta incelenmiştir.

### **3.ŞEREFİYE (PEŞTEMALLIK)**

Şerefiye, bir satın alma sırasında ödenen satış fiyatının, satın alınan işletmenin özsermayesini aşan kısmını ifade etmektedir. Alıcı işletme, edinilen işletmenin varlıklarının defter değerinden daha yüksek bir değere sahip olduğuna inandığı için bu primli fiyatı ödemektedir (Ersoy ve Buruk, 2005, 20).

Uluslararası yazında şerefiye edinme şekline göre ikiye ayrılmaktadır. Bunlar; şirket bünyesinde geliştirilen şerefiye ve satın alma esnasında bedeli ödenerek edinilen şerefiyedir (Göğüş ve Yolsal, 2006, 36).

Satın alma nedeniyle bedeli ödenerek edinilen şerefiye de pozitif veya negatif şerefiye olmak üzere ikiye ayrılır. Edinilen işletmenin alış fiyatı, net varlıklarının değerinden fazla ise, bu fark pozitif şerefiye olarak adlandırılır.

Tersi durumda, yani satın alınan işletmenin alış fiyatının söz konusu işletmenin net varlıklarının değerinden az olduğu durumlarda ise, negatif şerefiye meydana gelir (Göğüş ve Yolsal, 2006, 37).

Ancak, IFRS-3'te pozitif ve negatif şerefiye ayrımı kaldırıldığından (Ersoy ve Buruk, 2005:21) sadece satın alma yolu ile bedeli ödenerek edinilen pozitif şerefiye bilançoda varlık kalemi olarak aktifleştirilip, sonraki dönemlerde değerlemeye tabi tutulabilirken (Göğüş ve Yolsal, 2006, 37) birleşme sırasında ele geçirilen özkaynakların makul değerlerinin iktisap maliyetini aşan kısmının (negatif şerefiye) gelir yazılacağını hükme bağlamıştır (Ersoy ve Buruk, 2005, 21). Dolayısıyla negatif şerefiye gelir tablosuna alındığı için varlık kalemi olarak kabul edilmemektedir (Göğüş ve Yolsal, 2006, 37).

İşletme içinde oluşan şerefiye de aynen satın alma sonucu oluşan şerefiye gibi işletmeye gelecekte ekonomik bir fayda sağlayabilir ve işletme açısından bir katma değer yaratabilir. Fakat bu faydanın ve katma değer maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilir olmaması şerefiyenin bir bedel ödenerek elde edilmemiş olmasından yani işletme faaliyetlerinin doğal bir sonucu olarak oluşmasından kaynaklanmaktadır (Kurt, 2003, 93). Bu nedenle, şirket bünyesinde geliştirilen şerefiyenin mali tablolara alınması TFRS-3 “İşletme Birleşmeleri” Standardı’na göre mümkün değildir.

TFRS-3 “İşletme Birleşmeleri” Standardı’nda tanımlanan haliyle şerefiye; “tek olarak tanımlanamayan ve ayrı olarak kaydedilemeyen, bir işletme birleşmesinde edinilmiş diğer varlıklardan kaynaklanan gelecekteki ekonomik faydadır” (TFRS-3 Ek A Tanımlar).

TMS-12 “Gelir Vergileri” Standardı’nda ise şerefiye; TFRS-3 “İşletme Birleşmeleri” Standardı’na göre hesaplanmış transfer bedeli, TFRS-3 “İşletme Birleşmeleri” Standardı’na uygun olarak muhasebeleştirilmiş edinilen işletmedeki herhangi bir azınlık payının (kontrol gücü olmayan payın) tutarı ve aşamalı olarak gerçekleşen işletme birleşmesinde, daha evvelden edinilen işletmenin elinde tuttuğu edinilen işletmedeki özkaynak tutarlarının toplamının, yine TFRS-3 “İşletme Birleşmeleri” Standardı’na uygun olarak

hesaplanmış elde edilen tanımlanabilir varlıkların ve üstlenilen borçların birleşme tarihindeki net tutarlarını aşan kısım (12.21) olarak tanımlanmıştır.

Örneğin; A işletmesi B işletmesinin tamamını 300 TL bedelle satın almıştır. Bu bedelin işletmenin gerçeğe uygun değeri olmadığı yönünde hiçbir gösterge yoktur. B işletmesinin, satın alma tarihi itibariyle özkaynaklarının defter değeri 190 TL'dir. İşletmenin varlıklarının gerçeğe uygun değeri 600 TL, borçlarının gerçeğe uygun değeri ise 350 TL'dir. Bu durumda şerefiye tutarı şöyle olacaktır (Karapınar, 2006, 199).

Satınalma Fiyatı	300 TL
Net Belirlenebilir Varlıklar (600-350)	250 TL
Şerefiye Tutarı	50 TL

### 3.1. Şerefiyelerin İtfasına İlişkin Vergi Usul Kanunu (VUK) ve TMS/TFRS Hükümlerinin Karşılaştırılması

Şerefiye, fiziksel bir varlığın karşılığını teşkil etmediğinden ve subjektiflik niteliği taşıdığından vergi mevzuatı genellikle işletme içinde oluşmuş şerefiyenin bir değer olarak aktifleştirilmesine izin vermez. Şerefiyeler, vergi mevzuatına göre işletme satın almalarında ancak bir kıymet olarak ödeme konusu yapıldığında aktifleştirilebilir. Ancak vergi mevzuatımız şerefiyenin defter değerini vergiye tabi kârın belirlenmesinde doğrudan gider olarak kabul etmemektedir. Buna ek olarak, vergi mevzuatına göre edinilen bağlı ortaklık veya iştirak, faaliyetlerini durdurursa şerefiyenin gider olarak yazılması da mümkün olmayabilir (Arslan, 2009, 327). VUK'ta peştemallıkların (şerefiye) mukayyet değeri ile değerlendirileceği (VUK Md.282) hüküm altına alınmıştır. VUK'na göre, belirli bir tutara kadar olan şerefiyeler doğrudan gider yazılabilirken (VUK Md. 313), bu tutarın <sup>4</sup> üzerindeki şerefiyeler doğrudan gider

<sup>4</sup> Her yıl yeniden belirlenen bu tutar 2010 yılı için 680 TL'dir. (VUK Md. 313). Bu tutarın üzerindeki peştemallıklar doğrudan gider yazılamayacak amortisman ayırmak suretiyle itfa olunacaktır.

yazılamamakta, mukayyet değerleri üzerinden eşit miktarlarda ve beş yıl içinde itfa olunabilmektedir (VUK Md.326).

TFRS-3 “İşletme Birleşmeleri” Standardı uyarınca ise şerefiye bir varlık olarak muhasebeleştirilir ve şerefiyelerden amortisman ayrılması mümkün değildir (Ersoy ve Buruk, 2005, 21). Bunun yerine işletme birleşmeleri sonucunda oluşan şerefiye her dönem sonu itibariyle veya gerekiyorsa daha sık olarak TMS-36 “Varlıklarda Değer Düşüklüğü” Standardı hükümlerine göre değer düşüklüğü testine tabi tutulur (Karapınar, 2006, 194).

Ancak, şerefiye diğer varlıklardan bağımsız nakit akımı yaratmadığından tek başına değer düşüklüğü testine tabi tutulmaz. Değer düşüklüğü testi yapılabilmesi için, şerefiyenin elde edildiği tarihten itibaren birleşmenin sinerjisinden yarar sağlaması beklenen nakit yaratan birim veya birimlere dağıtılması gerekir. Şerefiyenin dağıtıldığı nakit yaratan birimler ile ilgili değer düşüklüğü zararı tespit edildiğinde, zarar öncelikle şerefiyeden düşülür, kalan kısım nakit yaratan birimlere defter değerleri oranında dağıtılır. Buna göre değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmesinde; öncelikle şerefiyenin defter değeri azaltılır, geriye kalan değer düşüklüğü zararı ilgili birim (veya birim grubunun) diğer varlıklarına birimdeki her bir varlığın defter değeri oranında dağıtılır. Eğer söz konusu varlıklara ilişkin önceden bir yeniden değerlendirme fonu oluşturulmuşsa, değer düşüklüğü zararı öncelikle söz konusu hesaptan düşülür, kalan tutar gelir tablosu ile ilişkilendirilir (Dursun ve Kurt, 04.07.2009).

Bununla birlikte, şerefiyede meydana gelen değer düşüklükleri vergi mevzuatımızın bu konudaki hükümleri dikkate alındığında geçici fark yaratan bir unsur değildir.

Örneğin<sup>5</sup> tespit edilen 1000 TL’lik şerefiye bir sonraki sene 900 TL’ye düşmüşse ve bu azalışın varlıklarda meydana gelen azalıştan kaynaklandığını varsayarsak bu durumda şerefiyede (1000-900) 100 TL’lik azalış olacaktır. Bu

<sup>5</sup> Örnekteki rakamlar değiştirilmiştir.

nedenle şerefiyede düzeltme yapılması gerekmektedir. Bu durumda değer düşüklüğü için yapılması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır (Ersoy ve Buruk, 2005, 25):

689 DİĞER OLAĞAN DIŞI GİDER VE ZARARLAR 261 ŞEREFİYE	100	100
---	-----	-----

Bu değer düşüklüğü ülkemiz vergi mevzuatına göre gider olarak kabul edilmemektedir. Söz konusu değer düşüklüğü nedeniyle ticari kâr ile mali kâr arasında geçici değil sürekli bir fark oluşacaktır. Bu durumda şerefiye değer düşüklüğü nedeniyle ertelenmiş vergi oluşması söz konusu değildir. Diğer bir ifadeyle, cari dönemde ticari kârın hesabında dikkate alınan bu değer düşüklüğü mali kârın hesabında kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alındığından vergi matrahında bir artışa neden olacak ve cari dönemde bu artış nedeniyle ödenen vergi müteakip dönemlerde indirim konusu olamayacaktır. Kaldı ki TMS-36 “ Varlıklarda Değer Düşüklüğü” Standardı’na göre şerefiye değer düşüklüğü karşılığının iptali de mümkün değildir. Bu nedenle TMS/TFRS’ler açısından bakıldığında da şerefiye değer düşüklüğü karşılığı nedeniyle geçici değil sürekli bir fark oluşacaktır.

### 3.2. Şerefiyeden Kaynaklanan Ertilenmiş Vergiler

İşletme birleşmeleri sırasında şerefiye olduğu durumlarda; şerefiyelerin itfası ile ilgili muhasebe standartları ve vergi mevzuatının farklı hükümler içermesi halinde (Şerefiyenin defter değeri eğer vergi mevzuatı tarafından, vergiye tabi kârın belirlenmesinde gider olarak kabul edilmezse, şerefiyenin vergiye esas değeri sıfır olacaktır.) şerefiyenin defter değeri ile sıfır olan vergiye esas değeri arasındaki fark vergilendirilebilir bir geçici fark olacaktır. Ancak, TMS-12 “Gelir Vergileri” Standardı, bu vergilendirilebilir geçici farklar nedeniyle ortaya çıkan ertelenmiş vergi borcunun muhasebeleştirilmesine izin vermemektedir. Çünkü standarda göre şerefiye bir kalan tutar olarak

hesaplanır ve eğer ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirilecek olursa bu durum şerefiyenin defter değerinin artmasına neden olacaktır (12.21).

Bunun yanında, şerefiyenin ilk muhasebeleştirilmesinde ortaya çıktığı için muhasebeleştirilmemiş olan ertelenmiş vergi borcunda sonraki dönemlerde meydana gelen azalmalar da, ertelenmiş vergi borcu şerefiyenin ilk muhasebeleştirilmesi nedeniyle ortaya çıktığı için muhasebeleştirilmez. Örneğin, işletme birleşmesinde bir işletmenin kaydettiği şerefiye 100 TL, vergiye esas değeri ise sıfırsa, işletme ortaya çıkan ertelenmiş vergi borcunu muhasebeleştiremez. Eğer işletme daha sonra şerefiye için 20 TL değer düşüklüğü zararı muhasebeleştirirse, şerefiye ile ilgili geçici fark 100 TL den 80 TL'ye düşer, muhasebeleştirilmemiş olan ertelenmiş vergi borcunun tutarında da azalma meydana gelir. Muhasebeleştirilmemiş ertelenmiş vergi borcunun tutarındaki bu azalma da, şerefiyenin ilk muhasebeleştirilmesi ile ilgili sayılır ve bu nedenle muhasebeleştirilmez (12.21-A).

Şerefiye ile ilgili vergilenebilir geçici farkların ertelenmiş vergi borçları ancak şerefiyenin ilk muhasebeleştirilmesi esnasında doğmamış olmaları koşuluyla muhasebeleştirilir. Örneğin, eğer bir işletme birleşmesinde edinilen şerefiyenin maliyeti 1000 TL ve vergi açısından elde etme yılından başlamak üzere yıllık %20 amortismanına tabi ise, şerefiyenin ilk muhasebeleştirme sırasındaki vergiye esas değeri 1000 TL, devralınan ilk yılın sonundaki vergiye esas değeri ise 800 TL'dir. Şerefiyenin defter değerinin, edinilen yılın sonunda 1000 TL olarak değişmeden kalmış olması durumunda, anılan yılın sonunda 200 TL vergilendirilebilir geçici fark oluşur. Bu fark, şerefiyenin ilk muhasebeleştirilmesi ile ilgili olmadığı için, meydana gelen ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirilir (12.21-B).

Standartta yer alan hükümler dikkate alındığında şerefiyenin ilk muhasebeleştirilmesi sırasında ortaya çıkan vergiye tabi geçici farklar nedeniyle ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirilemez. Ancak işletme birleşmesinde ortaya çıkan şerefiyenin defter değerinin vergiye esas değerinden düşük olması durumunda, söz konusu fark bir ertelenmiş vergi varlığına neden olur.

Kullanılabilir geçici farklara karşı vergilendirilebilir mali kâr kullanılabilir olduğu sürece, şerefiyenin daha önceki muhasebeleştirilmesinde ortaya çıkan söz konusu ertelenmiş vergi varlığı işletme birleşmesinin bir parçası olarak muhasebeleştirilir (12.32-A).

Burada dikkat edilmesi gereken husus şudur: TMS-12 “Gelir Vergileri” Standardındaki hükümler dikkate alındığında; işletme birleşmelerinde (varlıkların veya borçların defter değerleri ile konsolide bilançoda yer alan gerçeğe uygun değerleri arasında) oluşabilecek geçici farklar nedeniyle ortaya çıkacak olan ertelenmiş vergiler işletme birleşmesinin bir parçası olarak (şerefiye tutarı etkilense bile) muhasebeleştirilecektir. Ancak birleşmede oluşan (pozitif) şerefiyenin ilk defa muhasebeleştirilmesi sırasında, şerefiyenin itfasına ilişkin standart hükümleri ile vergi mevzuatının farklı hükümler içermesi halinde ise oluşabilecek ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirilemeyecektir.

#### 4. SONUÇ

TFRS-3 “İşletme Birleşmeleri” Standardı uyarınca, bir işletme, elde etme tarihinde, belirlenebilen varlık olarak TMS-12 “Gelir Vergileri” Standardı’nda yer alan muhasebeleştirme kriterlerinin yerine gelmesi koşuluyla ertelenmiş vergi varlığı veya belirlenebilen borç olarak ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirir. Bu ertelenmiş vergi varlıkları veya borçları şerefiyeyi, bir başka deyişle, elde etmenin maliyetinin devralınan şirketin tanımlanabilen varlıklarının net gerçeğe uygun değerlerinin, borçlarının ve koşullu borçlarının toplamını aşan kısmını etkiler. Ancak, bir işletme şerefiyenin ilk muhasebeleştirilmesinden kaynaklanan ertelenmiş vergi borcunu (12.15-a<sup>6</sup> uyarınca) muhasebeleştirmez (12.66).

Burada ifade edilmek istenen kanımızca; işletme birleşmelerinde oluşan şerefiyenin muhasebeleştirilmesi sırasında (şerefiyenin defter değeri ile vergi

<sup>6</sup> Şerefiyenin ilk muhasebeleştirilmesi sırasında meydana gelen geçici farklar için ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirilmez.

değeri arasındaki farklılık nedeniyle) ortaya çıkan ertelenmiş vergi borcunun muhasebeleştirilemeyeceğidir. Standart hükümleri dikkate alındığında (TMS-12, 15. ve 24. paragraflar) ve makalemizde açıklandığı ve örneklerde de görüldüğü üzere işletme birleşmelerinde; varlıkların veya borçların defter değerleri ile konsolide bilançoda yer alan gerçeğe uygun değerleri arasında meydana gelen geçici farklar nedeniyle ertelenmiş vergi borcu veya varlığının muhasebeleştirilmesinin önünde bir engel bulunmamaktadır.

#### Özetle;

-İşletme birleşmelerinde; varlıkların veya borçların defter değerleri ile konsolide bilançoda yer alan gerçeğe uygun değerleri arasında meydana gelen geçici farklar nedeniyle ertelenmiş vergi borcu veya varlığı (şerefiye tutarı etkilense bile) muhasebeleştirilecektir.

-Şerefiyenin ilk muhasebeleştirilmesi sırasında meydana gelen geçici farklar için ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirilmeyecek, ancak işletme birleşmesinde ortaya çıkan şerefiyenin defter değerinin vergiye esas değerinden düşük olduğu durumlarda ertelenmiş vergi varlığı işletme birleşmesinin bir parçası olarak muhasebeleştirilecektir.

-TMS/TFRS'lere göre, şerefiyeler doğrudan gider yazılabilirken, VUK'na göre, belirli bir tutara kadar olan şerefiyeler doğrudan gider yazılabilirken bu tutarın üzerindeki şerefiyeler doğrudan gider yazılamamakta, mukayyet değerleri üzerinden eşit miktarlarda ve beş yıl içinde itfa olunabilmektedir.

-TMS/TFRS'lere göre, doğrudan gider yazılıp aktifleştirilen şerefiyelerden amortisman ayrılması mümkün değildir. Bunun yerine şerefiyeler değer düşüklüğü testine tabi tutulur. Ancak bu değer düşüklükleri vergi mevzuatı açısından kanunen kabul edilmeyen gider niteliğinde olacaktır.

-Şerefiyenin ilk muhasebeleştirilmesi sırasında ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirilemeyeceğinden, şerefiyede meydana gelen değer düşüklüğü nedeniyle ertelenmiş vergi borcunda meydana gelebilecek azalmalarda muhasebeleştirilemeyecektir.

-Şerefiyenin defter değerinin ilk muhasebeleştirildiği gibi kalması, yani herhangi bir değer düşüklüğüne uğramaması durumunda, şerefiyenin defter değeri ile amortisman ayırmak suretiyle itfa olunan vergi değeri arasında meydana gelen geçici farklar nedeniyle ertelenmiş vergi borcunun muhasebeleştirilmesi mümkündür.

### KAYNAKÇA

Arslan, Erdoğan(2009). “TMS 12 Gelir Vergilerinin Muhasebeleştirilmesi Standardı” **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması**. Ankara : [yayl.y.]

Dursun, N. Nevruz ve Kurt, Ganite. “Varlıklarda Değer Düşüklüğü” <http://websitem.gazi.edu.tr/ganite/DosyaIndir> (Erişim Tarihi 04.07.2009)

Ersoy, Ayten ve Buruk, Ayşenur.(2005). “İşletme Birleşmelerinin Uluslararası Muhasebe Standardı (22) Ve Uluslararası Finansal Raporlama Standardı -(IFRS 3)' e Göre İncelenmesi Ve Muhasebeleştirilmesi-I” **Analiz / Muhasebe-Finansman Araştırma ve Uygulama Dergisi**.14 (2005): 13-25.

Karapınar, Aydın (2006). **Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına (IFRS TASLAK 3) Göre İşletme Birleşmeleri**. Ankara: Gazi Kitabevi.

Kurt, Ganite (2003). “Şerefiyenin Uluslararası ve Türkiye Muhasebe Uygulamaları Açısından İncelenmesi” **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**. 1 (2003): 91-99.

Örten, Remzi, Kaval, Hasan ve Karapınar, Aydın (2009) **Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları**. Ankara : Gazi Kitabevi.

Sümer Göğüş, E. Handan ve Yolsal, Murat. (2006). “Şerefiyenin Muhasebeleştirilmesi ve Değerlemesinin Uluslararası Finansal Raporlama ve Amerikan Muhasebe Standartlarına Göre Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi” **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**. 3 (2006): 35-55.

T.C. Yasalar (10.01.1961) **213 Vergi Usul Kanunu**. Ankara: Resmi Gazete (10705 sayılı)

**TMSK (13.08.2008) Gelir Vergilerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 12) Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ : Sıra No:83.** Ankara : Resmi Gazete (26966 sayılı)

**TMSK (13.08.2008) İşletme Birleşmelerine İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 3) Hakkında Tebliğ : Sıra No:67.** Ankara : Resmi Gazete (26966 sayılı).

**TMSK (18.03.2006). Varlıklarda Değer Düşüklüğüne İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 36) Hakkında Tebliğ : Sıra No: 28.** Ankara: Resmi Gazete (26112 sayılı)

**TMSK (28.03.2006) Gelir Vergilerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 12) Hakkında Tebliğ : Sıra No:31.** Ankara : Resmi Gazete (26122 sayılı)

Tunç, M. Akif (2009). “TMS-12 Kapsamında Kurum Vergilerinin Muhasebeleştirilmesi” **E- Yaklaşım Dergisi.** 197 (2009): 559-571.

**Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarıyla (IFRS/IAS) İle Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları.** (2009) Ankara: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu.

