

Lütfü SATIM^(*)

ŞEREFIYENİN VERGİSEL AÇIDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Cihan SÜPHANDAĞ^(**)

1 - GİRİŞ

Bir işletme satıldığında, satış tutarının satılan aktiflerin değerinin üzerinde bir bedel teşkil etmesi halinde aradaki fark şerefiye veya peştamallık olarak isimlendirilir. Şerefiye, gerek küçük çaplı işletmelerin gerekse uluslararası işletmelerin devrinde, ticari hayatın doğal bir sonucu olarak ortaya çıkmaktadır. Küreselleşmeyle birlikte şerefiyenin önemi artmış, kapsamı daha da genişlemiştir. Çünkü küreselleşmenin getirdiği ekonomik gelişmeler, şirketlerin yapılarının bu gelişmelere ayak uydurabilmek için değişmelerini gerektirmektedir. Bu sebeple şirketler, birleşmelere ve uluslararası satın almalarla gitmektedir. Bu satın almalar ve birleşmeler neticesinde ise milyarlarca dolarlık şerefiye bedeli ortaya çıkmaktadır. Oysa geçmişte ülkemizde şerefiye denince bir kiracının gayrimenkulü boşaltması karşılığında ye-

ni kiracıdan talep ettiği bedel olan "hava parasıyla" sınırlı dar bir kavram algılanmaktaydı. Şerefiyenin geçmişteki ile bugünkü önemi ve kapsamı arasında belirttiğimiz gibi fark bulunsa ve bu fark gittikçe büyüse de şerefiyenin temel mantığını vurgulamak açısından geçmişten bugüne, küçükten büyüğe rekabetin olduğu tüm piyasalarda şerefiyenin mevcut olduğunu ve olacağını belirtmek gerekir. Bunun sebebi; bir işletmenin sahip olduğu özel yetenekler ve bilgi, üstün yönetici grubu, iyi sosyal ve ticari bağlantılar, iyi isim yapmış olmak, sadık bir müşteri kitlesine, üstün satış yönetimi veya organizasyonuna, iyi işçi işveren ilişkilerine ve stratejik bir konuma sahip olmak ve benzeri sebepler ile emsal işletmeler karşısında üstünlük sahibi olmasıdır. Bu faktörlerin yarattığı üstünlük dolayısıyla söz konusu işletmenin, satışa sunulduğunda, yalnızca ihtiva ettiği emtia ve demirbaşların bedelleriyle değerlendirilmesi, piyasadaki rakiplerine olan üstünlüğünün de göz önüne alınması oldukça anlamlıdır. Bu

^(*) Vergi Denetmeni

^(**) Vergi Denetmen Yardımcısı

anlaşılır durum, mahalledeki güvenilir bakkalın dükkânını devretmesinde “hava parası” olarak da, çokça ziyaret edilen bir internet sitesinin satışında milyarlarca dolarlık peştemallık olarak da gerçekleşebilmektedir.

Rekabet ortamının doğal bir sonucu olan ve önemi gün geçtikçe artan şerefiye konusunda vergi mevzuatımızda, günün koşullarına uyan düzenlemelerin gerçekleştirilmemesinden kaynaklanan kimi eksiklikler mevcuttur. Bu çalışmanın ana konusu; vergi mevzuatımızda şerefiyenin nasıl düzenlendiği, şerefiye adı altında alınan veya ödenen paraların vergi kanunları ile olan ilişkileridir. Ayrıca çalışmada: *“şerefiyenin söz konusu olabilmesi için mutlaka bir işletmenin tüm aktif ve pasifiyle satılması zorunluluğunun bulunmadığı, işletmenin kendi içinde bütünlük taşıyan bir bölümünün satılmasıyla da şerefiyenin doğabileceği ve şerefiyelerin değerlemesinin VUK’nun 282. maddesinde öngörüldüğü şekilde mukayyet değer üzerinden yapılmasının olanaksızlığı”*¹ ile Gelir Vergisi Kanunu’nda peştemallıkların arızı kazanç olarak vergilendirilmesinin her durumda doğru olmayacağı, kimi durumlarda ticari kazanç olarak vergilendirilmesi gerektiği hususları da savunulacaktır.

2- VERGİ USUL KANUNU AÇISINDAN ŞEREFİYE

Vergi Usul Kanunu’nun 282. maddesi uyarınca; gerçek veya tüzel kişilerde peştemallıklar mukayyet değerleri ile değerlendirilir. Bunun yanında

madde metninde ilk tesis ve taazzuv giderlerinin aktifleştirilmesinin ihtiyari olduğu belirtilmiş olmasına karşın peştemallıklar ile ilgili böyle bir açıklama yapılmamıştır. Buradan peştemallıkların aktifleştirilmesinin zorunlu olduğu sonucu açıkça anlaşılmaktadır.

Vergi Usul Kanunu’nun 313. maddesinin üçüncü fıkrasında değeri (1.1.2010’dan itibaren) 680 TL’yi aşmayan peştemallıkların doğrudan gider yazılabileceği belirtilmiştir. Dolayısıyla 680 TL’yi aşan tutarda bir peştemallık ödenmesi durumunda söz konusu bu bedel doğrudan gider yazılamayacak, amortisman yoluyla itfa edilecektir. Vergi Usul Kanunu ödenen söz konusu peştemallıkların ne şekilde amortisman ayrılarak giderleştirileceğini de 326. maddesinde, peştemallıkların beş yıl süre ile mukayyet değerleri üzerinden ve eşit miktarlarla itfa edileceği şeklinde hükme bağlamıştır.

Şerefiye maddi olmayan unsurlar karşılığında yapılan ödemedir. Daha ayrıntılı olarak belirtilirse; *“bir işyerinin devir alınması sırasında işletme içinde, eğer varsa, bulunan emtia ve demirbaşların rayiç değerlerinin üstünde yapılan bir ödeme olabilirken, işyerinde hiçbir emtia veya demirbaş olmadan da sırf yapılan bu devir karşılığında yapılan ödeme de olabilmektedir”*². Şerefiyenin tanımında da açık biçimde görüldüğü üzere, şerefiye gayri maddi bir değerdir. Peştemallık olarak karşı tarafa ödeme yapan kişi bu ödemeyi daha önce defterlerde kayıtlı olan aktif bir unsur için yapmamış, tam aksine bu ödeme daha önce defterlerde kayıtlı olmayan gayri maddi bir unsur

¹ BALCI A. Bayazit, “Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Açısından Şerefiye (Peştemallıklar)”, Vergi Dünyası, Sayı:314, 2007, s. 41

² UĞURLU Uğur, “Devredilen İşyerleri İçin Ödenen Şerefiyenin (Hava Parası) Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu”, Vergi Raporu, Sayı: 108, 2008, s. 64

için yapılmıştır. Oysa VUK'nun yukarıya aktarılan 282. maddesinde peştemalliklerin "mukayyet değerleri" ile değerlendirildikleri hükmedilmiştir. Mukayyet değer VUK'nun 262. maddesinde "*bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeri*" olarak tanımlanmaktadır. Bu tanım şerefiyenin mantığı ile çelişmektedir. Şerefiye, satılan işletme aktiflerinin rayiç bedeli ile satın alma bedeli arasındaki fark olarak kabul edilmesi gerekir.³

Şerefiyenin tanımında geçen "bir işyerinin devir alınması sırasında" kavramı da, üzerinde durulması gereken bir konudur. Acaba gerçekten şerefiyenin söz konusu olabilmesi için bir işletme bütün olarak devredilmeli midir? Bilindiği gibi, ticaret hukukuna göre devirden söz edebilmek için işletme tüm aktif ve pasifleri ile birlikte devredilmelidir. Fakat şerefiye, doğası gereği, kendi başına değer ifade eden bir iktisadi unsurun satışı durumunda ortaya çıkan, söz konusu iktisadi unsurun içerdiği aktif değeri ile satış fiyatı arasındaki farktır. Buna göre bir işletmenin tüm aktifleri ile değil de yalnızca kendi içinde bütünlük taşıyan belli bir bölümünün devri halinde de şerefiyenin söz konusu olması mümkün değil midir? Örneğin, Türkiye'de onlarca satış yeri olan bir giyim firması bu yerlerinden bir tanesini veya bir bölümünü satarsa ve bu yerlerinden dolayı "hava parası" elde ederse, söz konusu geliri işletme devredilmediği için şerefiye geliri olarak kabul etmemek doğru olmayacaktır. Dolayısıyla, tanımlı gereği şerefiye, bir işletmenin bütünsellik içinde satışını gerektirse de işletmenin tüm aktif ve pasifiyle kül halinde satılmasının zorunlu olmadığına kabulü gerekmektedir.⁴

3- GELİR ve KURUMLAR VERGİSİ

AÇISINDAN ŞEREFİYE

Vergi Usul Kanunundaki şerefiye ile ilgili maddeler, yukarıda değinildiği gibi şerefiyeyi ödeyen açısından değerlendirme ve giderleştirme ile ilgili hükümler ihtiva etmektedir. Gelir ve Kurumlar Vergisi açısından şerefiye ise, şerefiye geliri elde eden gerçek veya tüzel kişinin elde ettiği söz konusu gelirinin ne şekilde vergilendirileceği ile ilgilidir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 82. maddesinin 3 no.lu bendi uyarınca peştemallıklar arızı kazanç olarak tanımlanmışlardır. Oysa peştemallıkların; işletme halen faaliyette iken devrolunması ve bu devir sonucunda şerefiye adı altında bir kazanç elde edilmesi durumunda ticari kazanç hükümleri doğrultusunda vergilendirilmelisi daha uygun olacaktır. Çünkü bu durumda söz konusu şerefiye, doğrudan işletmenin ticari faaliyeti sonucu piyasada yarattığı değer sebebiyle ortaya çıkmış sayılması gerektiği açıktır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun şerefiye gelirini yalnızca arızı kazanç olarak vergiye tabi tutmasının işletmenin devri halinde de her zaman geçerli olmayacağını belirttikten sonra, daha önce açıkladığımız üzere şerefiyenin ortaya çıkması için işletmenin devrinin mutlak şart olmadığı gerektiği de düşünülürse şerefiyenin mutlak biçimde arızı kazanç olarak vergilendirilmesi gerekliliği iyiden iyiye mantıklı dayanağını kaybedecektir. Bir işletme kendi başına bütünlük arz eden bir bölümünü devrettiği takdirde ve işletmenin geri kalan unsurlarıyla faaliyetine devam ettiği durumda iş-

³ BALCI A. Bayazıt, a.g.m, s.47

⁴ BALCI A. Bayazıt, a.g.m, s.42

letmenin devrettiği bölümden elde ettiği şerefiye gelirinin arızı kazanç olarak vergilendirilmesi anlamsız olacaktır. Çünkü işletmenin devrettiği kısımdan elde ettiği şerefiyenin, işletmenin ticari faaliyetine devam ettiği için bu faaliyetleri sonucu piyasada yarattığı değer sonucu ortaya çıktığı gerçeği bu durumda daha da bariz bir hal almaktadır.

“Fakat kazanılan şerefiye faaliyeti devam etmekte olan bir işletme için değil de faaliyeti durmuş ve mükellefiyeti terk edilmiş bir işletmenin bulunduğu işyerini devretmesi karşılığında sonradan elde edilmesi durumunda elde edilen bu kazanç (şerefiyeyi alan şahıs açısından) diğer kazanç ve irad hükümleri doğrultusunda vergilenmesi gerekmektedir.”⁵

Gelir Vergisi Kanunu’nun 82. maddesi gereği arızı kazanç olarak vergilendirilen şerefiye gelirinden, bu gelirler elde edilirken yapılmış olan giderler belgelendirilmeleri kaydıyla gider olarak indirilebilirler. Elde edilen kazançtan giderler indirildikten sonra kalan kısmın 18.000 TL’ si de (1.1.2010’dan itibaren) vergiden istisnadır.

Şerefiyenin işletmenin mi yoksa işletme sahibinin mi geliri sayılacağı hususunun cevabı da yine yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde verilecektir. Şöyle ki: eğer işletme, faaliyetine devam ediyorsa ödenen şerefiye işletmenin geliri sayılmalı ve işletme tarafından fatura ile belgelendirilmelidir. Fakat işletme faaliyetine devam etmiyorsa ve yukarıda açıklandığı gibi arızı bir kazanç söz konusu ise elde edilen gelir işletme sahibinin geliri olarak vergilendirilmelidir ve karşılığında şerefiyeyi ödeyen mükellef tarafından gider pusulası düzenlenmelidir.

4- KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU AÇISINDAN ŞEREFİYE

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun birinci maddesinin birinci bendinde ticari faaliyet çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler katma değer vergisinin konusuna dâhil edilmiştir. Ticari faaliyetin katma değer vergisine tabi tutulabilmesi için devamlı surette yapılması gerekmektedir. Devamlılığın söz konusu olup olmadığını ise aynı maddenin ikinci fıkrası hükme bağlamıştır. Buna göre; ticari, sınai, zirai faaliyet ile serbest meslek faaliyetinin devamlılığı, kapsamı ve niteliği Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre; Gelir Vergisi Kanununda açıklık bulunmadığı hallerde, Türk Ticaret Kanunu ve diğer ilgili mevzuat hükümlerine göre tayin ve tespit edilir.

KDVK’nun 1 seri numaralı Genel Tebliğinde; *“Yukarıda belirtilen faaliyetlerden (Kanunun 1. maddesinde düzenlenen faaliyetlerden) devamlılık arz edenler vergiye tabi olacak, arızı faaliyetler çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler ise vergiye tabi tutulmayacaktır”* ifadesi yer almaktadır.

Bu temelde yukarıda yaptığımız açıklamalar çerçevesinde eğer elde edilen şerefiye geliri arızı kazanç olarak kabul ediliyorsa devamlılık unsurundan söz edilemeyecek ve dolayısıyla gelir KDV’ye tabi olmayacaktır. Fakat elde edilen şerefiye geliri halen faaliyette bulunan bir ticari işletmenin, bu faaliyetleri dolayısıyla piyasada yarattığı üstünlük nedeniyle ortaya çıkmışsa, söz konusu şerefiye aslında verilen bir hizmetin karşılığı sayılacak ve bu kazanç için işletme fatura düzenleyecek ve KDV hesaplayacaktır.

⁵ UĞURLU Uğur, a.g.m, s. 65, 66

5- SONUÇ

Rekabetin işler olduğu piyasalarda bazı işletmelerin diğerlerine göre üstünlük sağlamasının maddi sebepleri yanında gayri maddi sebepleri de vardır. Bu gayri maddi sebeplerden dolayı bir işletmenin kendi başına bütünlük arz eden bir bölümü satıldığında satışı yapılan kıymetin üzerinde bir bedel ortaya çıkmaktadır. Şerefiye olarak adlandırılan bu değerın önemi gittikçe artmakta ve kapsamı gün geçtikçe genişlemektedir. Bu temelde ülkemiz vergi idaresinin de vergi mevzuatında şerefiye ile ilgili düzenlemeleri günün koşullarına uyarlaması bir zorunluluktur.

VUK'da peştemalliklerin mukayyet değerle değerlendirileceği düzenlenmiş, ayrıca 680 TL'yi aşmayan peştemalliklerin şerefiye ödeyen tarafından doğrudan gider yazılabileceği, bu tutarı aşan bedellerin ise beş yıl süre ile ve eşit miktarlarla itfa edileceği hükme bağlanmıştır. GVK'da ise şerefiye gelirleri arızı kazançlar arasında sayılmıştır. Ayrıca mükelleflerin belgelendirmek zorunluyla şerefiye geliri elde ederken yapmış oldukları giderleri söz konusu kazançlarından indirebileceklerini ve elde edilen kazançtan giderler indirildikten sonra kalan kısmın 18.000 TL'sinin de vergiden istisna edileceğini hükme bağlamıştır.

Şerefiyenin, gelir vergisi kanunumuzda yalnızca arızı kazanç olarak vergilendirileceği hüküm altına alınmış olmasına karşın, halen faaliyeti devam eden bir işletmenin devri durumunda veya bir işletmenin kendi içinde bütünlük arz eden bir bölümünün satışı durumunda elde edilen şerefiye ticari kazanç olarak vergilendirilmelidir. Bu çerçevede elde edilen kazanç arızı kazanç sayılacaksa KDV'ye tabi olmayacak; ticari kazanç sayılacaksa KDV'ye tabi olacaktır.

Şerefiyeden söz edebilmek için mutlaka işletmenin tüm aktif ve pasifleriyle devredilmesi zorunlu değildir. İşletmenin kendi içinde bütünlük

arz eden bir bölümünün satışıyla da şerefiye geliri doğabilmektedir. Ayrıca şerefiye mukayyet değer ile değerlendirilmemelidir; satılan işletme aktiflerinin rayiç bedeli ile satın alma bedeli arasındaki fark şerefiye olarak kabul edilmelidir.

KAYNAKÇA

BALCI A. Bayazıt, "Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Açısından Şerefiye(Peştemallıklar)", Vergi Dünyası, Sayı:314, 2007

UĞURLU Uğur, "Devredilen İşyerleri İçin Ödenen Şerefiyenin (Hava Parası) Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu", Vergi Raporu, Sayı: 108, 2008

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu

3065 Sayılı KDV 1 Seri Numaralı Genel Tebliği