

Grant Thornton

Haber Bülteni

Sayı: 25 Ağustos - Eylül - Ekim 2018

Dergimizin yeni sayısının yayına hazırlandığı günlerde gerçekleşen Cumhurbaşkanlığı seçiminin ardından yeni bir döneme giriş yaptık. Şimdi artık seçim dönemini arkamızda bıraktığımızı göre, seçim nedeniyle beklemeye alınan önemli kararları alma, büyük adımları atma vakti geldi. Önümüzdeki sürecin ülkemiz için başarılı, verimli ve barış dolu olmasını dilerim.

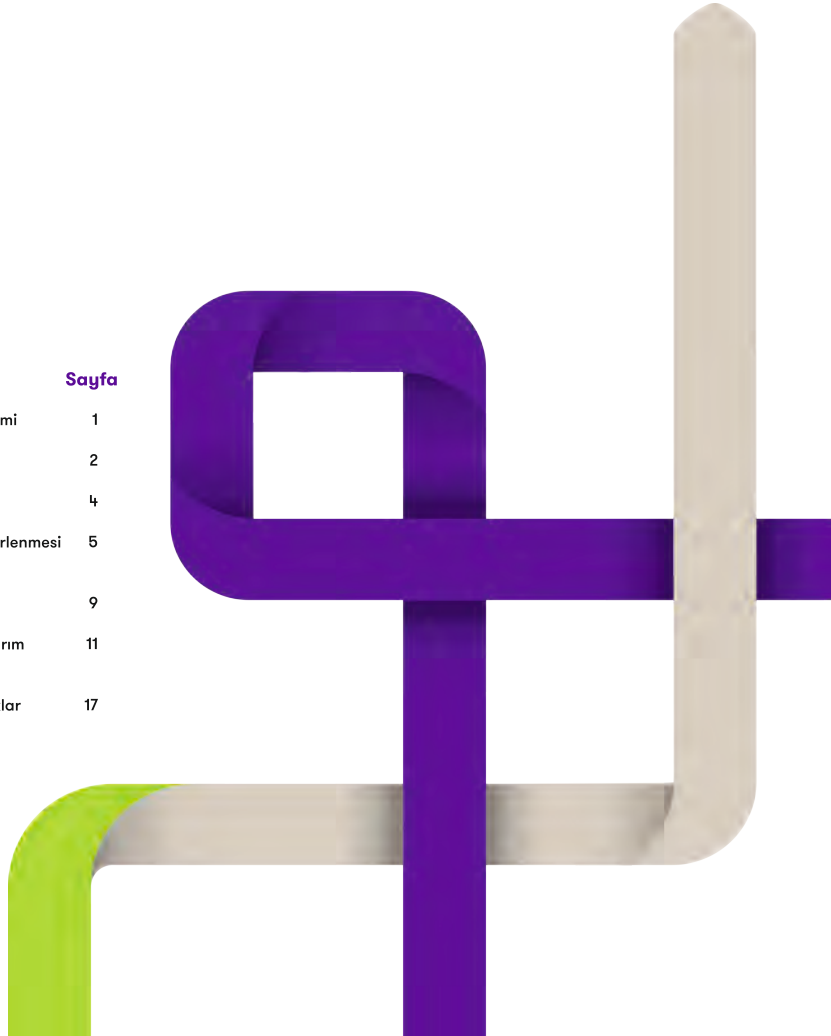
Yeni sayımızda sizlere, şirketimiz yönetiminde gerçekleşen bazı değişiklikler hakkında bilgi veriyoruz. Ayrıca, bağımsız denetim limitlerinde güncelleme, işletme aktifine kayıtlı taşınmazların yeniden değerlendirilmesi ve işletmelere getirdiği vergisel yükümlülükler, kurumsal inovasyon ve performans yönetimi, gayrimenkul yatırım ortaklığı ile gayrimenkul yatırım fonu arasındaki temel farklar ve son olarak 7143 sayılı Kanun kapsamında ortaklardan alacaklar hesabının düzeltilmesi ve yaşanan sorun konulu makalelerimizi bulabilirsiniz.

Esenlik dileklerimizle,

Emin Taylan
Grant Thornton Türkiye
İcra Kurulu Başkanı

İçindekiler

	Sayfa
Grant Thornton Türkiye Yönetiminde Bayrak Değişimi	1
Bağımsız Denetim Limitleri Yenilendi	2
Grant Thornton Türkiye’de 3 Yeni Partner	4
İşletme Aktifine Kayıtlı Taşınmazların Yeniden Değerlenmesi ve İşletmelere Getirdiği Vergisel Yükümlülükler	5
Kurumsal İnovasyon ve Performans Yönetimi	9
Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı İle Gayrimenkul Yatırım Fonu Arasındaki Temel Farklar	11
7143 Sayılı Kanun Kapsamında Ortaklardan Alacaklar Hesabının Düzeltilmesi ve Yaşanan Sorun	17



Grant Thornton Türkiye Yönetiminde Bayrak Değişimi



Emin Taylan

30 yılı aşkın varlığı ile bağımsız denetim, vergi, muhasebe ve danışmanlık alanlarında Türk iş dünyasına hizmet veren Grant Thornton Türkiye'nin Vergi ve Muhasebe Hizmetleri Başkanı Emin Taylan, bayrağı Nazım Hikmet'ten devralarak yeni dönem İcra Kurulu Başkanı ve Yönetici Ortak olmuştur.

1978 yılında Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi İktisat/Maliye Bölümü'nden mezun olduktan sonra Ticaret Bakanlığı İhracat Genel Müdürlüğü'nde iş yaşamına başlayan Taylan, Çukurova Üniversitesi Maliye Bölümü'nde asistan olarak çalışmasının ardından, ABD'de Michigan State

Üniversitesi bünyesinde yabancı dil eğitimi almıştır. Türkiye'ye dönüşünde, Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu'nun açtığı sınavı kazanarak, 1981-1987 yılları arasında Hesap Uzman Muavini ve Hesap Uzmanı olarak görev yapmıştır. Maliye Bakanlığı'ndaki görevi esnasında, 1985 yılında Japon Vergi Sistemi hakkında düzenlenen 4 aylık bir seminere davet edilmiş ve bu seminerde Türkiye'yi temsil etmiştir.

1987 yılının sonunda istifa ederek Bakanlıktan ayrılan Emin Taylan, 2000 yılının sonuna kadar Türkiye'nin önde gelen müteahhitlik gruplarından STFA bünyesindeki enerji ve telekomünikasyon şirketinde Genel Müdür Yardımcılığı, Genel Müdürlük, İcra Kurulu Üyeliği ve Başkanlığı, Yönetim Kurulu Üyeliği gibi birçok görev üstlenmiş olup, gruptan ayrıldıktan sonra Yeminli Mali Müşavirlik yapmaya başlamıştır. 2001 yılından 2009 yılına kadar Grant Thornton Türkiye'nin Ankara ofisinde ortak olarak çalışan Taylan, 2009 yılında İstanbul'a gelerek çalışmalarını İstanbul'da da sürdürmüştür. 2015 yılından bu yana Vergi ve Muhasebe Hizmetleri Başkanlığı görevini üstlenen Emin Taylan, 2018 Temmuz ayında Grant Thornton Türkiye İcra Kurulu Başkanı ve Yönetici Ortak görevine seçilmiştir. 2000-2002 yılları arasında T.C. Merkez Bankası Denetim Kurulu Üyeliği görevini de üstlenen ve mesleki yaşamı boyunca birçok panel ve seminerde konuşmacı olarak yer alan Taylan'ın ekonomi dergilerinde ve gazetelerde yayınlanmış makaleleri bulunmaktadır.

Bağımsız Denetim Limitleri Yenilendi

26.05.2018 tarih 30432 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 26.05.2018 tarihli 2018/11597 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile bağımsız denetime tabi olma şartlarında değişiklik yapılmış olup, konuya ilişkin olarak daha önce yayınlanan 19.12.2012 tarih 2012/4213 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı yürürlükten kaldırılmıştır.

Bu doğrultuda 01.01.2018 tarihinden geçerli olmak üzere bağımsız denetime tabi olma şartları aşağıdaki şekilde olacaktır.

Bağımsız Denetime Tabi Şirketler

- Herhangi bir ölçüte bağlı olmaksızın (I)* sayılı listede belirtilen şirketler.
- Aşağıdaki üç ölçütten en az ikisinin eşik değerlerini art arda iki hesap döneminde aşan diğer şirketler;

1- Sermaye piyasası araçları bir borsada veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmeyen ancak 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında halka açık sayılan şirketler için eşik değerler;

- Aktif toplamı 15 Milyon TL
- Yıllık net satış hasılatı 20 Milyon TL
- Çalışan sayısı 50 kişi

2- (II)* sayılı listede belirtilen şirketler için eşik değerler;

Sermayesinin en az yüzde 25'i kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına, sendikalara, derneklere, vakıflara, kooperatiflere ve bunların üst kuruluşlarına ait olan şirketler, günlük olarak gazete yayımlayan şirketler, çağrı merkezleri şirketleri hariç olmak üzere Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu düzenlemesine tabi şirketler, Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu'ndan lisans ya da yetki belgesi alan şirketler ile Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu (TMSF) iştirakleri ile TMSF tarafından yönetimi devralınan şirketler, kamu iktisadi teşebbüsleri ve sermayesinin en az yüzde 50'si belediyelere ait olan şirketler için;

- Aktif toplamı 30 Milyon TL
- Yıllık net satış hasılatı 40 Milyon TL
- Çalışan sayısı 125 kişi



3- (1) ve (2) numaralı alt bentlerde belirtilenler kapsamında olmayan şirketler için eşik değerler;

- Aktif toplamı 35 Milyon TL
- Yıllık net satış hasılatı 70 Milyon TL
- Çalışan sayısı 175 kişi

Kapsam Dışında Tutulan Şirketler

a.(I)* sayılı liste kapsamında yer alanlar hariç olmak üzere 4046 sayılı Özelleştirme Uygulamaları Hakkında Kanuna tabi şirketler.

b.(I)* sayılı listede belirtilenler ile (II)* sayılı listenin 5(b) sırasında belirtilen şirketler hariç olmak üzere sermayesinin en az yüzde 50'si devlete, il özel idarelerine, kanunla kurulmuş vakıflara ve diğer kamu kurum ve kuruluşlarına ait olan şirketler.

Uygulamaya İlişkin Esaslar

Belirlenen eşik değerlerden en az ikisini art arda iki hesap döneminde aşan şirket,

müteakip hesap döneminden itibaren bağımsız denetime tabi olacaktır. Bağımsız denetime tabi şirket, art arda iki hesap döneminde üç ölçüitten en az ikisine ait eşik değer in altında kalırsa kapsamdan çıkacaktır.

Bir hesap döneminde bu ölçütlerden en az ikisine ait eşik değer in % 20 veya daha fazla oranda altında kalınması halinde de müteakip hesap döneminden itibaren bağımsız denetim kapsamında olunmayacaktır.

Eşik değerlerin aşılp aşılmadığının belirlenmesinde; şirketin aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatı bakımından şirketin tabi olduğu mevzuat uyarınca hazırlanmış olan son iki yıla ait finansal tablolar, çalışan sayısı bakımından son iki yıldaki ortalama çalışan sayısı esas alınacaktır. Şirketler, bu süreçte bağı ortaklık ve iştirakleriyle birlikte değerlendirilecektir.

**{I} ve {II} olarak belirtilen listelere www.resmigazete.com adresinden ulaşabilirsiniz.*

Grant Thornton Türkiye’de 3 Yeni Partner

2017 başından bu yana, ilave hizmet grupları ve yeni partner katılımlarıyla büyüyen Grant Thornton Türkiye’de 3 yeni partner ataması daha gerçekleşti.

Grant Thornton Türkiye’de uzun yıllardır gerçekleştirdikleri çalışmalarla çeşitli kademelerde sayısız görev almış olan Deniz Varlık, Mustafa Yalçın ve Neşe Kılıç, Temmuz ayında direktörlükten partnerlik görevine terfi etmişlerdir. Deniz Varlık ve Mustafa Yalçın Vergi Hizmetleri Partnerleri, Neşe Kılıç ise Muhasebe/Outsource Hizmetleri Partneri olarak görev yapmaya devam edeceklerdir.

Aşağıda kendileri hakkında bilgilendirme bulabilirsiniz.



Mustafa YALÇIN

Partner
Vergi Hizmetleri



Neşe KILIÇ

Partner
Muhasebe Hizmetleri



Deniz Varlık

Partner
Vergi Hizmetleri

2002 yılında Anadolu Üniversitesi İşletme Fakültesi’nden dereceyle mezun olmuştur. 2002-2007 yılları arasında imalat sanayine yönelik özel sektör firmalarında uzman ve yönetici yardımcısı olarak görev almıştır. 2007 yılından bu yana Grant Thornton Ankara ofisinde çalışma yaşamına devam etmektedir. 2006 yılında Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ünvanını almıştır. 2009 yılında Türkiye Sermaye Piyasası Aracı Kuruluşları Birliği’nden, 2013 yılında ise Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu’ndan bağımsız denetim yetki belgesi almıştır. İmalat, inşaat, turizm, ulaştırma ve hizmet sektöründe faaliyet gösteren işletmelere ilişkin olarak vergi uygulamaları, ar-ge ve yatırım teşvikleri ile vergi idaresi konularında deneyim sahibidir.

Neşe Kılıç, lisans eğitimini 1989 yılında Orta Doğu Teknik Üniversitesi İktisat Bölümü’nde, üst lisans eğitimini de 1992’de yine aynı üniversitenin işletme bölümünde tamamlamıştır. 1991 yılında Net Holding’de İsrail Operasyonları Departmanı’nda Organizasyon Şefi olarak iş hayatına başlamıştır. 1999 - 2004 yılları arasında Global Dış Ticaret A.Ş.’de Muhasebe ve Finans Müdürü olarak çalışan Kılıç, 2005 yılından 2012 yılına kadar Basic Chemical Solutions Corporation’da Mali İşler Müdürü olarak görev almıştır. 2013 yılından bu yana Grant Thornton bünyesinde çalışmaktadır.

Deniz Varlık, 2000 yılında Anadolu Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü’nden mezun olmuştur. 2004 yılından itibaren Nurus Grubu’nda Muhasebe Şefi olarak çalışmıştır. 2005 yılında Mali Müşavir ünvanını elde eden Varlık, 2006 yılında Ankara SMMMO’da Bağımsız Denetim Komisyonu üyeliğini icra etmiştir. Üretim, hizmet ve ticaret sektörlerinde faaliyet gösteren şirketler nezdinde bağımsız denetim ve vergi denetimi konularında üst düzey deneyim ve bilgi sahibidir. 2014 yılında Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Bağımsız Denetçi ünvanını elde etmiştir. 2005 yılından bu yana Grant Thornton Türkiye’de görev yapmaktadır.

İşletme Aktifine Kayıtlı Taşınmazların Yeniden Değerlenmesi ve İşletmelere Getirdiği Vergisel Yükümlülükler

Enflasyonun işletme varlıkları üzerindeki etkilerinin azaltılması ve işletmelerin bilançolarında yer alan sabit kıymetlerin gerçeğe yakın değerleri üzerinden raporlanabilmesi amacıyla, bilanço esasına göre defter tutan mükellefler tarafından 2004 yılına kadar uygulanmakta olan yeniden değerlendirme işlemleri, 5024 sayılı Kanunun 2. maddesi ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na eklenen mükerrer 298. maddeye istinaden son bulmuş ve yerini enflasyon düzeltmesi uygulamasına bırakmıştır.

Söz konusu kanun maddesinde, kazançlarını bilanço esasına göre tespit eden gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, fiyat endeksindeki artışın, içinde bulunulan dönem dahil son üç hesap döneminde %100'den ve içinde bulunulan hesap döneminde %10'dan fazla olması halinde mali tablolarını enflasyon düzeltmesine tâbi tutacakları ifade edilmiştir.

Bu doğrultuda, ilk uygulaması 2004 yılında gerçekleştirilen enflasyon düzeltmesi kapsamında, işletmeler 2004 sonu itibarı ile bilançolarında yer alan duran varlık değerlerini, aktife alındıkları tarihten 31.12.2004 tarihine kadar olan dönem için, kanun kapsamında belirlenen katsayılar dahilinde endeksleme yapmak suretiyle yeniden belirlemiş ve ilgili mali tablo kalemleri üzerinde gerekli düzeltmeleri yapmışlardır.



Mustafa YALÇIN
Partner
Vergi Hizmetleri

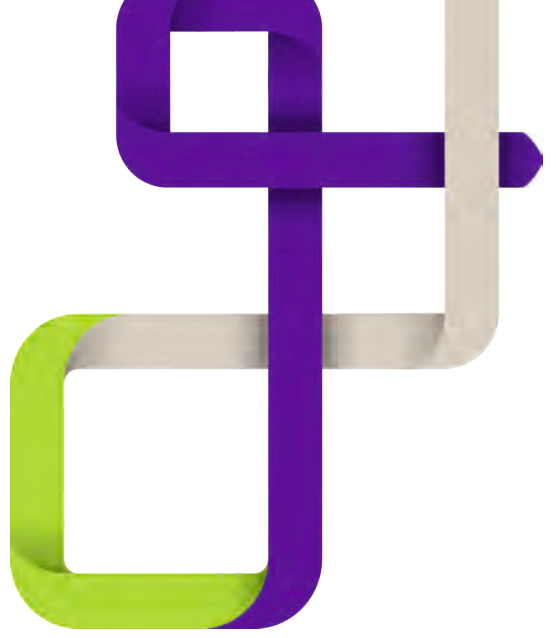
Enflasyon düzeltmesinin ilk uygulandığı tarihten günümüze kadar olan dönemde, enflasyon düzeltmesi yapmak için kanunda belirtilen şartlar oluşmamış olduğundan, işletmeler maliyet bedeli ile kayıtlarına almış oldukları sabit kıymetlerin değerlerine ilişkin herhangi güncelleme yapma imkanı bulamamışlardır; ta ki 7144 sayılı Kanun yayınlanana kadar.

25 Mayıs 2018 tarih 30431 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 7144 sayılı "Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun"un 5. maddesi ile Vergi Usul Kanununa "Geçici Madde 31" eklenmiştir. Söz konusu madde kapsamında, bilanço esasına göre defter tutan tam mükellef gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerine, aktiflerinde yer alan taşınmazların değerlerini Yİ-ÜFE değerindeki artış oranına göre yeniden belirleyebilme imkanı getirilmiştir.

Uygulamadan Ne Zamana Kadar Yararlanılabilir?

7144 sayılı Kanun kapsamında taşınmazların yeniden değerlendirilmesine ilişkin düzenleme belirli bir süre için getirilmiştir

“Düzenlemeden, tam mükellefiyete tabi ve bilanço esasına göre defter tutan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri yararlanabileceklerdir.”



olup uygulamadan yararlanmak isteyen mükelleflerin taşınmazlarına ilişkin yeniden değerlendirme işlemlerini en geç 30/09/2018 tarihine kadar yapmaları gerekecektir.

Uygulamadan Kimler Yararlanabilir?

Düzenlemeden, tam mükellefiyete tabi ve bilanço esasına göre defter tutan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri yararlanabileceklerdir. Bu doğrultuda dar mükellefler ile bilanço esasına göre defter tutmayanların uygulamadan yararlanması söz konusu değildir.

Ayrıca finans ve bankacılık sektöründe faaliyet gösterenler, sigorta ve reasürans şirketleri, emeklilik şirketleri ve emeklilik yatırım fonları, münhasıran sürekli olarak işlenmiş altın, gümüş alım-satımı ve imali ile iştigal eden mükellefler ile Vergi Usul Kanunu'nun 215. maddesi uyarınca kendilerine kayıtlarını Türk para birimi dışında başka bir para birimiyle tutmalarına izin verilenler uygulamadan yararlanamayacaktır.

Hangi Varlıklar Değerleme İşlemine Tabi Tutulabilecektir?

Değerlemeye tabi tutulacak varlıklar taşınmazlar ile sınırlı olup işletme bilançolarında maddi ve maddi olmayan duran

varlıklar grubunda yer alan diğer sabit kıymetler için değerlendirme yapılması söz konusu değildir. Ayrıca sat-kirala-geri al işlemine veya kira sertifikası ihracına konu edilen taşınmazlar için de yeniden değerlendirme yapılması mümkün değildir.

Diğer taraftan ilgili kanun maddesinde taşınmazlara ilişkin bir tanımlama yapılmamıştır. Bu noktada taşınmazların kapsamının nelerden oluşacağına ilişkin olarak genel kanı, Türk Medeni Kanunu'nun 704. maddesinde belirtilen,

-Arazi,

-Tapu kütüğünde ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar ile

-Kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümlerin anlaşılması gerektiği yönündedir.

Değerleme İşlemi Nasıl Yapılacaktır?

Yeniden değerlendirme yapılırken, taşınmazların ve bu taşınmazlara ait amortismanların, Vergi Usul Kanunu'nda yer alan değerlendirme hükümlerine göre tespit edilen ve 25.05.2018 itibarıyla yasal defter kayıtlarında yer alan değerleri dikkate alınacaktır. Amortisman tabi taşınmazlar için amortismanın herhangi bir yılda yapılmamış olması durumunda yeniden değerlendirme esas alınacak tutar, bu amortisman-



“Taşınmazlarını yeni düzenleme kapsamında yeniden değerlemeye tabi tutan mükellefler bu kıymetlerini, yapılan yeniden değerlendirme sonrasında bulunan değerleri üzerinden amortismanına tabi tutmaya devam edeceklerdir.”

lar tam olarak ayrılmış varsayılarak belirlenecektir.

Taşınmazların Vergi Usul Kanunu'na göre tespit edilen değerleri ve bunlara ilişkin amortismanların yeniden değerlendirme oranı ile çarpılması suretiyle yeniden değerlendirme sonrası değerleri bulunacaktır. Yapılacak değerlemede esas alınacak yeniden değerlendirme oranı olarak Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298. maddesine göre enflasyon düzeltilmesine tabi tutulan;

a - En son bilançoda yer alan taşınmazlar ve bunların amortismanları için, 2018 yılı Nisan ayına ilişkin Yİ-ÜFE değerinin, 2005 yılı Ocak ayına ilişkin Yİ-ÜFE değerine bölünmesi ile bulunan oran,

b - En son bilanço tarihinden sonra iktisap edilen taşınmazlar ve bunların amortismanları için, 2018 yılı Nisan ayına ilişkin Yİ-ÜFE değerinin, taşınmazın iktisap edildiği ayı izleyen aya ilişkin Yİ-ÜFE değerine bölünmesi ile bulunan oran dikkate alınacaktır.

Düzenleme kapsamında dikkate alınacak Yİ-ÜFE ibaresi; Türkiye İstatistik Kurumu'nun her ay için belirlediği 1/1/2005 tarihinden itibaren üretici fiyatları endeksi (ÜFE) değerlerini, 1/1/2014 tarihinden iti-

baren yurt içi üretici fiyat endeksi (Yİ-ÜFE) değerlerini ifade etmektedir.

Yeniden Değerleme Sonrasında Oluşan Değer Artışı Nasıl Kayda Alınacaktır?

Yeniden değerlendirme neticesinde taşınmazların değerinde meydana gelecek değer artışı, yeniden değerlemeye tabi tutulan taşınmazların her birine isabet eden değer artışları ayrıntılı olarak gösterilecek şekilde, bilançonun pasifinde özel bir fon hesabında kayda alınacaktır. Değer artışı, taşınmazların yeniden değerlendirme sonrası ve yeniden değerlendirme öncesi net bilanço aktif değerleri arasındaki farktır. Net bilanço aktif değeri ise, taşınmazların bilançonun aktifinde yazılı değerlerinden, birikmiş amortismanların düşülmesi suretiyle bulunan değeri ifade etmektedir.

Değerlemeye Tabi Tutulan Taşınmazlarda Amortisman Hesaplaması Nasıl Yapılacaktır?

Taşınmazlarını yeni düzenleme kapsamında yeniden değerlemeye tabi tutan mükellefler bu kıymetlerini, yapılan yeniden değerlendirme sonrasında bulunan değerleri üzerinden amortismanına tabi tutmaya devam edeceklerdir.

“Taşınmazlarını yeniden değerlemeye tabi tutan mükelleflerin, pasifte özel bir fon hesabında gösterilen değer artışı tutarı üzerinden %5 oranında hesaplanacak vergiyi, yeniden değerlendirme işleminin yapıldığı tarihi izleyen ayın 25’inci günü akşamına kadar bir beyanname ile gelir veya kurumlar vergisi yönünden bağlı oldukları vergi dairesine beyan etmeleri ve aynı süre içerisinde ödemeleri gerekmektedir.”

Uygulama Kapsamında Getirilen Vergisel Yükümlülükler Nelerdir?

Taşınmazlarını yeniden değerlemeye tabi tutan mükelleflerin, pasifte özel bir fon hesabında gösterilen değer artışı tutarı üzerinden %5 oranında hesaplanacak vergiyi, yeniden değerlendirme işleminin yapıldığı tarihi izleyen ayın 25’inci günü akşamına kadar bir beyanname ile gelir veya kurumlar vergisi yönünden bağlı oldukları vergi dairesine beyan etmeleri ve aynı süre içerisinde ödemeleri gerekmektedir. Bu kapsamda ödenen vergi; gelir ve kurumlar vergisinden mahsup edilemeyecek, gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınmayacaktır. Beyanın zamanında yapılmaması ya da tahakkuk eden verginin süresinde ödenmemesi halinde uygulamadan faydalanılamayacaktır.

Pasifte özel bir fon hesabında gösterilen değer artışı tutarının, sermayeye ilave edilme dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen kısmı, bu işlemin yapıldığı dönem kazancı ile ilişkilendirilmeksizin bu dönemde gelir veya kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.

Yeniden değerlemeye tabi tutulan taşınmazların elden çıkarılması halinde, pasif-

te özel bir fon hesabında gösterilen değer artışları, kazancın tespitinde dikkate alınmayacaktır.

Yeni Düzenlemenin İşletmelere Sağlayacağı Fayda ve Maliyetler Nelerdir?

Taşınmazlarını yeni düzenleme kapsamında yeniden değerlemeye tabi tutacak mükellefler, değerlemeye konu taşınmazların net bilanço aktif değerlerindeki artış tutarının %5’i oranında vergi ödemek suretiyle;

1-Net bilanço aktif değerindeki artış tutarı kadar öz kaynaklarını artırma imkanı bulacaklardır.

2-Değerlemeye konu taşınmazların amortismanına tabi olanları için, bu varlıkların kalan faydalı ömürleri boyunca net değer artışı kadar daha fazla amortisman kayda alınması ve bu sayede vergi avantajı sağlanması mümkün olacaktır.

3-Değerlemeye konu taşınmazın satışı durumunda, özel fon hesabında gösterilen değer artışının, satıştan doğacak kazancın tespitinde dikkate alınmayacak olması nedeniyle, satış işlemi sonucunda oluşacak vergiye tabi kazanç tutarı daha düşük hesaplanacak ve bu sayede vergi avantajı sağlanması mümkün olacaktır.

Kurumsal İnovasyon ve Performans Yönetimi

İnovasyon Yönetimi

İnovasyon, kıran kırana rekabetin olduğu günümüz işletmelerinde, firmaların bu rekabetten fayda sağlaması adına organizasyon ve yönetim anlayışlarını şekillendirerek, bu yönde çalışmalarını teşvik eden bir anlayıştır. Değişim ve yeniliklere hızla uyum sağlamanın artık bir zorunluluk olduğu bilgi çağında işletmelerin varlıklarını sürdürebilmeleri için inovasyon yönetimi uygulamalarına ihtiyaçları vardır.

İnovasyon en genel haliyle bilginin ekonomik ve toplumsal faydaya dönüştürülmesi olarak tanımlanabilmektedir. Firmalar için inovasyon, verimliliği ve kârlılığı arttırdığından, yeni pazarlara girilmesini ve mevcut pazarın büyütülmesini sağladığından, önemi aşikar bir rekabet aracıdır.

İnovasyon yönetimi, firmanın teknolojiyi, iş süreçlerini ve insan ilişkilerini, inovasyonu destekleyecek ve teşvik edecek şekilde yönetmesi anlamına gelir. Bu bağlamda işletmelerin, uzun vadeli bir bakış açısı, pazar eğilimlerini belirleme ve teknolojik altyapısını güncellemeleri gerekmektedir. Yenilikçiliği heves olarak görmeyen her yönetim, bunu bir süreç olarak görüp örgütsel ilkeler açısından yönetmeye çalışır.



Nurcan Yıldırım
Partner
Bağımsız Denetim Hizmetleri

İnovasyonun sektörel önemini göstermek adına inşaat sektörü ilginç bir örnektir. Bilindiği gibi, inşaat sektörü, Türkiye ekonomisine en çok katkı sağlayan sektörlerden biridir. Yoğun emek ve işgücüne sahip bu sektör, ülkemizde belki de en çok inovasyon gerektiren sektörlerden biridir. Ülke ekonomisine sağladığı katkıları ile sürekli dinamizmini koruyan sektör, aynı dinamizmle inovasyon yönetimini geliştirerek küresel mecrada varlığını sağlamlaştıracaktır.

Firmaların ulusal ve uluslararası etkileşim içine girdiği etkenler, inovasyon yönetimini zorunlu kılmakta, belirgin bir uzva evrilmektedir. Ön araştırma, tasarım, ihale, yapım ve işletme gibi sektörel aşamaları, etkileşime girdiği işveren ve alt sektör taleplerine göre revize etmeyi ve yeni organizasyon yapısının oluşumunu zorunlu kılmaktadır.



Kurumsal Performans Yönetimi

İş yaşamında bireyin performansının değerlendirilmesi, diğer bir deyişle fiziksel ve düşünsel emeğin ölçümü, her zaman öncelikli konu olmuştur. İşletmelere rekabet avantajı sağlayan unsurların başında çalışanları gelmektedir. Bu bağlamda yöneticiler ile birlikte tüm çalışanlar belirli bir standardın üzerinde denetlenebilir ve sürdürülebilir çıktılar elde etmelidir. Dolayısıyla, çalışanlar ve işletmeye ilişkin kararların doğru ve zamanında verilebilmesi için, iyi bir performans yönetimine ihtiyaç vardır.

Çalışanların, hedeflerine oranla ne kadar iyi performans sergilediklerini görmek ve erken müdahaleler için fırsat sağlamaya yönelik yapılan periyodik denetimler, kurumsal performans değerlendirmesinin süreçlerindedir. Örgütsel hedeflere ulaşabilme yolunda örgüt performansını ölçmek ve örgüt işleyişinde neler olup bittiğini doğru verilerle tespit etmek, rekabet edebilirliği arttıracaktır. Bu bağlamda, hedeflere ne ölçüde ulaşıldığını denetleme ve yeni hedeflerin tasarlanması konularında firmaların yönetsel kabiliyetini geliştirmektedir.

Kurumsal Kimlik Oluşturma

Kurumsal kimlik, şirketlerin kendini ifade edeceği ve hatırlanırken ilişki kurulabilecek tüm unsurların bir bileşimidir. Kurumsal kimlik, çalışanları motive eden merkezi bir kuvvet rolü oynamaktadır. Şirketin kendi örgütsel kültürünü oluşturması, çalışanların örgütün amaç, yöneliş ve özelliklerini berrak bir biçimde kavraması ve yüksek vasıflı yönetici ve personeli çekmesi açısından önemlidir.

Kurumsal kültürün belirlenmesi iletişimin tüm araçlarını, kültürünü, misyonunu, hedeflerini, stratejilerini, örgüt yapısını, kontrol mekanizmalarının merkezileşmesini, ürün ve hizmetlerini, hizmet verdiği pazar ya da sektörü, ofisleri ve toptancılarını içermektedir. Bu nedenle örgütün eylemleri kompleks ve bütünlüştür; bölünemez.

Kurumsal kimlik, kurumun tanımlanmasının odak noktası olup, şirketin sözlü ve görsel tanıtımını, pazar konumlandırmasını ve kurumsal, ticari birim ve ürün düzeylerinde rekabetçi farklılaştırmayı içermektedir.

Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı İle Gayrimenkul Yatırım Fonu Arasındaki Temel Farklar

Değişen ekonomik koşullarda, yatırım yapmak isteyen şirketler için kaynak temini ve özellikle de “uygun” maliyetle kaynak temini çok önemlidir. Sermaye piyasalarının gelişmediği veya az geliştiği ülkelerde şirketler, yatırımlarının finansmanında banka kaynaklarıyla başbaşa kalmakta ve yüksek kredi maliyetlerine katlanmaktadır.

Sermaye piyasalarından kaynak temini dendiğinde ise genellikle şirket paylarının halka arzı düşünülürken, sermaye piyasası mevzuatında yer alan alternatif sermaye piyasası kurum ve ürünleri yoluyla kaynak yaratılması konusu hak ettiği ilgiyi görmemektedir.

Bu yazımızda özellikle, aktifinde önemli oranda gayrimenkulü bulunan veya gayrimenkul yatırımı yapmak isteyen reel sektör şirketlerine hitap etmek istedik. Gayrimenkuller, şirketlerin halka arz amacıyla yapılan değerlemelerinde dikkate alınmazken, bazen kendileri sermaye piyasası mevzuatıyla düzenlenen kolektif yatırım kuruluşları aracılığı ile menkul kıymetleştirilerek şirketlerin ilave nakit yaratmasına fırsat yaratabilmektedir.

Şirketlerin portföylerindeki gayrimenkullerin menkul kıymetleştirilmesine ilişkin ola-



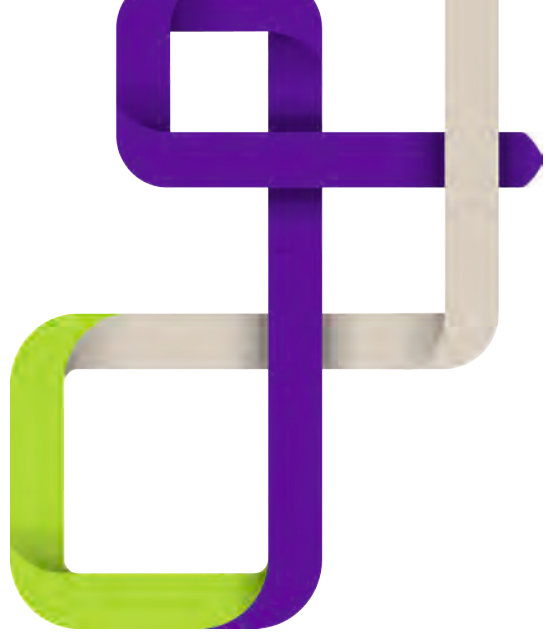
Nalan Erkarakaş
Partner,
Finansal Hizmetler

rak sermaye piyasası mevzuatında iki temel model bulunmaktadır: Gayrimenkul Yatırım Ortaklıkları (GYO) ve Gayrimenkul Yatırım Fonları (GYF). GYO'lar uzun yıllardır mevzuatta yer almaktayken GYF'ler 2014 yılında düzenlenmiştir. Halen, İstanbul Borsası'na kayıtlı 33 adet GYO ve Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından ihraç belgesi onaylanan 34 adet GYF bulunmaktadır.

Gayrimenkul Yatırım Ortaklıkları

GYO'lar gayrimenkullere, gayrimenkul projelerine, gayrimenkule dayalı haklara ve sermaye piyasası araçlarına yatırım yapabilen, belirli projeleri gerçekleştirmek ya da belirli bir gayrimenkule yatırım yapmak amacıyla kurulabilen ve izin verilen diğer faaliyetlerde bulunabilen, gelirleri kurumlar vergisinden istisna tutulmuş sermaye piyasası kurumlarıdır.

“GYO’lar Türk Ticaret Kanunu çerçevesinde bir anonim şirket olarak kurulabildikleri gibi, daha önce başka bir amaçla kurulmuş anonim şirketlerin esas sözleşmelerini Sermaye Piyasası Kurulu’nun düzenlemelerine uygun olarak değiştirmek suretiyle GYO’ya dönüşmeleri de mümkündür.”



GYO’lar farklı ölçeklerdeki gayrimenkul projelerinin finansmanına kaynak sağlama konusunda önemli kurumlardır. Özellikle iş merkezleri veya alışveriş merkezleri gibi büyük ölçekli gayrimenkul projelerinde finansman açısından önemli bir rol oynarlar. Şirketlerin bu ve benzeri gayrimenkul projelerini gerçekleştirmesi için önemli ölçüde finansman yükünü üstlenmesi gerekir. Bu durum, çoğu kez, özkaynakları yetersiz olan şirketler için faiz yükü ve kur riski anlamına gelen kredi yoluyla finansman demektir. Oysa bu projeler halktan GYO payları karşılığı toplanacak kaynakla finanse edilebilir. Böylece şirketler ağır finansman yüklerinden kurtulmuş olurlar.

GYO’lar aynı şekilde şirketlerin aktiflerindeki gayrimenkullerin başka bir tüzel kişilik altında toplanarak menkul kıymetleştirilmesine aracı olur ve şirketin paylarının halka arz edilmesi yoluyla likidite imkanı yaratır.

GYO’lar Türk Ticaret Kanunu çerçevesinde bir anonim şirket olarak kurulabildikleri gibi, daha önce başka bir amaçla kurulmuş anonim şirketlerin esas sözleşmelerini Sermaye Piyasası Kurulu’nun düzenlemelerine uygun olarak değiştirmek suretiyle

GYO’ya dönüşmeleri de mümkündür.

Gayrimenkul Yatırım Ortaklıkları Hangi Faaliyetlerde Bulunabilirler?

- Alım satım kârı veya kira geliri elde etmek amacıyla; arsa, arazi, konut, ofis, alışveriş merkezi, otel, lojistik merkezi, depo, park, hastane ve benzeri her türlü gayrimenkulü satın alabilir, satabilir, kiralayabilir, kiraya verebilir ve satın almayı veya satmayı vaad edebilirler.
- Kendi mülkiyetlerindeki arsa ve arazilerin yanı sıra, hasılat paylaşımı veya kat karşılığı arsa satışı sözleşmeleri akdettiği başka kişilere ait arsalar üzerinde, gayrimenkul projesi geliştirebilirler veya projelere üst hakkı tesis ettirmek suretiyle yatırım yapabilirler.
- Otel, hastane veya buna benzer kurumların faaliyete geçirilebilmesi için belirli asgari donanım ihtiyacı duyan gayrimenkullerin kiraya verilmeden önce tefrisini temin edebilirler.
- Mülkiyeti başka kişilere ait olan gayrimenkuller üzerinde kendi lehine üst hakkı, intifa hakkı ve devre mülk irtifakı tesis edebilir ve bu hakları üçüncü kişilere devredebilirler.



- Mülkiyetine sahip oldukları gayrimenkul-ler üzerinde başka kişiler lehine üst hakkı, intifa hakkı ve devre mülk irtifakı tesis edebilir ve bu hakların üçüncü kişilere devrine izin verebilirler.

- Özel düzenlemeler saklı kalmak kaydıyla Yap-İşlet-Devret modeliyle geliştirilecek projeleri, düzenlemelerde belirtilen şartların sağlanması koşuluyla kendisi veya başkaları lehine üst hakkı tesis ettirmek suretiyle gerçekleştirebilirler.

- Aracılık faaliyeti kapsamında olmamak kaydıyla sermaye piyasası araçlarını alabilir ve satabilir, Takasbank para piyasası ve ters repo işlemi yapabilir, Türk Lirası veya yabancı para cinsinden mevduat veya katılma hesabı açtırabilir, sermaye piyasası araçlarını ödünç verebilirler. Kurulun ilgili düzenlemeleri çerçevesinde yapılacak bir sözleşme ile herhangi bir anda portföylerindeki sermaye piyasası araçlarının piyasa değerinin en fazla %50'si tutarındaki sermaye piyasası araçlarını, gerekli teminatın sağlanması koşuluyla ödünç verebilirler.

- İşletmeci şirketlere, diğer gayrimenkul yatırım ortaklıklarına, Yap-İşlet-Devret projeleri kapsamında kurulan şirketlere,

belirli gayrimenkullerin ya da gayrimenkule dayalı hakların portföye alınması amacıyla sınırlı olarak faaliyet konusu yalnızca gayrimenkul olan yurt dışında kurulu şirketlere, gayrimenkullerin ya da gayrimenkule dayalı hakların değerinin, iştirak edilecek şirketin finansal tablolarında yer alan aktif toplamının en az %75'ini oluşturduğu Türkiye'de kurulu şirketlere, portföylerinde yer alan ve/veya yer alması planlanan gayrimenkul, gayrimenkule dayalı hak veya gayrimenkul projelerine ilişkin altyapı hizmetlerinin; ilgili mevzuatta yer alan yasal zorunluluklar gereği yalnızca bu hizmetlerin yerine getirilmesi amacıyla sınırlı olarak kurulmuş veya kurulacak şirketler tarafından yapılmasının zorunlu olması halinde, bu şirketlere iştirak edebilirler.

- Özel sözleşme hükümleri müsait olmak kaydıyla, kira geliri elde etmek amacıyla üçüncü şahıslardan gayrimenkul kiralayabilirler ve bunları tekrar kiraya verebilirler.

- Risklere karşı korunmak amacıyla swap ve forward işlemler yapabilirler, opsiyon yazabilirler, mala dayalı olanlar hariç vadeli işlem sözleşmeleri alabilirler.

- Kat karşılığı ve hasılat paylaşımı yapılan projelerde, projenin gerçekleştirileceği

arsaların sahiplerince ortaklığa, bedelsiz veya düşük bedel karşılığı ortaklık lehine üst hakkı tesis edilmesi veya arsanın devredilmesi halinde, projenin teminatı olarak arsa sahibi lehine ortaklık portföyünde bulunan gayrimenkuller üzerine ipotek veya diğer sınırlı aynı haklar tesis edebilirler. Ayrıca gayrimenkullerin, gayrimenkul projelerinin ve gayrimenkule dayalı hakların satın alınması sırasında yalnızca bu işlemlerin finansmanına ilişkin olarak ya da yatırımlar için kredi temini amacıyla portföydeki varlıklar üzerinde ipotek, rehin ve diğer sınırlı aynı hakları tesis edebilirler.

- Kısa süreli fon ihtiyaçlarını veya portföyleri ile ilgili maliyetlerini karşılamak amacıyla hesap dönemi sonunda hazırlayıp kamuya açıkladıkları finansal tablolarında yer alan konsolide olmayan öz sermayelerinin beş katı kadar kredi kullanabilirler.

- Sermaye piyasası mevzuatındaki sınırlamalar dahilinde borçlanma aracı ihraç edebilirler.

- Kurul düzenlemeleri çerçevesinde gayrimenkul sertifikası ve portföydeki gayrimenkullerin satış veya satış vaadi sözleşmeleri ile satışından kaynaklanan senetli alacakları ile kira gelirlerinin teminatı altında varlık teminatlolu menkul kıymet ihraç edebilirler.

Gayrimenkul Yatırım Fonları

GYF'ları ise, nitelikli yatırımcılardan katılma payları karşılığında toplanan paralarla, pay sahipleri hesabına inanca mülkiyet esaslarına göre gayrimenkuller, gayrimenkule dayalı haklar, sermaye piyasası araçları ile para piyasası araçlarından oluşan portföyü işletmek amacıyla Sermaye Piyasası Kurulu'ndan faaliyet izni alan portföy yönetim şirketleri ve gayrimenkul portföy yönetim şirketleri tarafından bir iç tü-

zük ile süreli veya süresiz olarak kurulan ve tüzel kişiliği bulunmayan mal varlığıdır.

GYF'nun Portföyünde Yer Alabilecek Varlık ve İşlemler Aşağıdaki Gibidir:

- Gayrimenkuller ve gayrimenkule dayalı haklar,
- Özelleştirme kapsamına alınanlar dahil Türkiye'de kurulan anonim ortaklıklara ait paylar, özel sektör ve kamu borçlanma araçları,
- 7/8/1989 tarihli ve 89/14391 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 sayılı Karar hükümleri çerçevesinde alım satımı yapılabilen, yabancı özel sektör ve kamu borçlanma araçları ve anonim ortaklık payları,
- Vadeli mevduat ve katılma hesabı,
- Yatırım fonu katılma payları,
- Repo ve ters repo işlemleri,
- Kira sertifikaları ve gayrimenkul sertifikaları,
- Varantlar ve sertifikalar,
- Takasbank para piyasası işlemleri,
- Türev araç işlemlerinin nakit teminatları ve primleri,
- Kurulca uygun görülen özel tasarlanmış yabancı yatırım araçları ve ikraz iştirak senetleri,
- Kurulca uygun görülen diğer yatırım araçları.

GYF Adına Yapılabilecek İşlemler Aşağıdaki Gibidir:

Fon kurucusu ve portföy yöneticisi, Tebliğ'deki sınırlar saklı kalmak üzere fon adına aşağıdaki işlemleri yapabilir:

a) Alım satım kârı veya kira geliri elde etmek amacıyla; arsa, arazi, konut, ofis, alışveriş merkezi, otel, lojistik merkezi, depo, park, hastane ve benzeri her türlü



gayrimenkulü satın alabilir, satabilir, kiralayabilir, kiraya verebilir ve satın almayı veya satmayı vaad edebilir.

b) Fon portföyüne alınacak her türlü bina ve benzeri yapılara ilişkin olarak yapı kullanma izninin alınmış ve kat mülkiyetinin tesis edilmiş olması zorunludur. Ancak, mülkiyeti tek başına ya da başka kişilerle birlikte fona ait olan otel, alışveriş merkezi, iş merkezi, hastane, ticari depo, fabrika, ofis binası ve şube gibi yapıların, tamamının veya ayrı bölümlerinin yalnızca kira ve benzeri gelir elde etme amacıyla kullanılması halinde, anılan yapıya ilişkin olarak yapı kullanma izninin alınması ve tapu senedinde belirtilen niteliğinin taşınmazın mevcut durumuna uygun olması yeterli kabul edilir.

c) Fon bilgilendirme dökümanlarında yer alması şartıyla üzerinde ipotek bulunan veya gayrimenkulün değerini etkileyecek nitelikte herhangi bir takyidat şerhi olan bina, arsa, arazi ve buna benzer nitelikteki gayrimenkuller ve gayrimenkule dayalı haklar fon portföyüne alınabilir. Bu hususta, 19'uncu maddenin birinci fıkrasının (c) bendi saklıdır.

ç) Mülkiyeti başka kişilere ait olan gayrimenkuller üzerinde tapuya tescil edilmesi

şartıyla 22/11/2001 tarihli ve 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu hükümlerine göre fon lehine üst hakkı, intifa hakkı ve devre mülk irtifakı tesis edebilir ve bu hakları fon adına üçüncü kişilere devredebilirler.

d) Fon portföyünde yer alan gayrimenkuller üzerinde fon adına başka kişiler lehine tapuya tescil edilmesi şartıyla üst hakkı, intifa hakkı ve devre mülk irtifakı tesis edebilir ve bu hakların üçüncü kişilere devrine izin verebilirler.

e) Üst hakkı ve devre mülk hakkının devredilebilmesine ilişkin olarak bu hakları doğuran sözleşmelerde herhangi bir sınırlama getirilemez. Ancak özel kanun hükümleri saklıdır.

Kurucu ve portföy yöneticisi fon portföyünün yönetimine ilişkin olarak;

a) Hiçbir şekilde gayrimenkul projelerine yatırım yapamaz, gayrimenkullerin inşaat işlerini kendileri üstlenemez, bu amaçla personel ve ekipman edinemezler.

b) Kendi personeli vasıtasıyla başka kişi ve kuruluşlara proje geliştirme, proje kontrol, mali fizibilite, yasal izinlerin takibi ve buna benzer hizmetler veremezler.

GYO	GYF
<ul style="list-style-type: none"> • Tüzel kişidir • Paylarının halka arzı zorunludur • Gayrimenkul projelerine ve yurt dışındaki projelere yatırım yapabilir 	<ul style="list-style-type: none"> • Tüzel kişiliği yoktur • Katılma payları nitelikli yatırımcıya satılmak zorundadır • Gayrimenkul projelerine ve yurt dışındaki projelere yatırım yapamaz

c) Hiçbir surette otel, hastane, alışveriş merkezi, iş merkezi, ticari parklar, ticari depolar, konut siteleri, süpermarketler ve bunlara benzer nitelikteki gayrimenkulleri ticari maksatla işletemez ve bu amaçla personel istihdam edemezler.

ç) Birinci fıkranın (c) bendi hükümleri saklı kalmak kaydıyla, devredilebilmesi konusunda bir sınırlamaya tabi olan varlıkları ve hakları fon portföyüne dahil edemezler.

d) Fon portföyünden sürekli olarak kısa vadeli gayrimenkul alım satımı yapamazlar.

e) Altına, kıymetli madenlere ve diğer emtialara ve bunlara dayalı vadeli işlem sözleşmelerine yatırım yapamazlar.

f) Fon portföyünde yer alan sermaye piyasası araçlarını açığa satamazlar, kredili menkul kıymet işlemi yapamazlar ve sermaye piyasası araçlarını ödünç alamazlar.

g) Türev araçları kullanarak fon portföyüne korunma amacını aşan işlemler yapamazlar. Türev araçlar nedeniyle maruz kalınan açık pozisyon tutarı fon toplam değerinin %20'sini aşamaz. Bu bent kapsamında fonun son tarihli fon net varlık değeri esas alınır.

ğ) Yurtdışında gayrimenkul alım, satım ve kiralama faaliyetinde bulunamazlar.

Bu yazımızda ana hatlarıyla ele aldığımız ve şirketlerin gayrimenkul yatırımlarının

finansmanında sermaye piyasası kaynaklarından faydalanmasını sağlamak üzere, Sermaye Piyasası Kurulu tarafından düzenlenmiş Gayrimenkul Yatırım Ortaklıkları ve Gayrimenkul Yatırım Fonları farklılıklarını esas itibarıyla yine ana başlıklarıyla şöyle özetleyebiliriz;

GYO'lar tüzel kişidir GYF'lerin ise tüzel kişiliği yoktur.

GYO'ların paylarının halka arzı zorunludur. GYF'lerin katılma payları ise nitelikli yatırımcıya satılmak zorundadır.

GYO'lar gayrimenkul projelerine yatırım yapabilir, ayrıca yurt dışındaki projelere de yatırım yapabilirken GYF'ler her ikisini de yapamaz.

Sonuç olarak Sermaye Piyasası Kurulu tarafından reel sektöre mevcut gayrimenkulleri ve gayrimenkul yatırımlarıyla ilgili olarak alternatif kaynak sağlama konusunda önemli avantajlar sağlayan ve bu yazımızda ana hatlarıyla değindiğimiz iki düzenlemeden hangisine karar verileceğine şirketler;

- Değerlendirilmesi düşünülen gayrimenkullerin veya projelerin durumlarına,
- Yatırımların niteliğine ve süresine,
- Şirketlerin fonlama ihtiyacına,
- Hedeflenen yatırımcı kitlesine, borsa veya nitelikli yatırımcı satışındaki tercihe,
- Ve tabii ki sermaye piyasalarındaki eğilime göre karar vermelidir.

7143 Sayılı Yasa Kapsamında Ortaklardan Alacaklar Hesabının Düzeltilmesi ve Yaşanan Sorun



Deniz VARLIK
Partner
Vergi Hizmetleri



Fatih GÜVEN
Kıdemli Müdür
Vergi Hizmetleri

18/05/2018 tarih ve 30425 nolu Resmi Gazete'de yayınlanan 7143 sayılı Kanunun 6. maddesinin 3. fıkrası hükmü ile bilanço esasına göre defter tutan kurumlar vergisi mükelleflerine, 31/12/2017 tarihi itibarıyla düzenledikleri bilançolarında görülmekle birlikte, işletmelerinde bulunmayan kasa mevcutları ve işletmenin esas faaliyet konusu dışındaki işlemleri dolayısıyla (ödünç verme ve benzer nedenlerle ortaya çıkan) ortaklarından alacaklı bulunduğu tutarlar ile ortaklara borçlu bulunduğu tutarlar arasındaki net alacak tutarları ile bunlarla ilgili diğer hesaplarda yer alan işlemlerini, bu Kanunun yayımlandığı tarihi izleyen üçüncü ayın sonuna kadar vergi dairelerine beyan etmek suretiyle kayıtlarını düzeltmeleri ve böylece kayıtlarını fiili duruma uygun hale getirmeleri imkanı verilmiştir. Buna göre;

Kayıtlarda yer aldığı halde, işletmede mevcut olmayan kasa mevcudu ile ortaklardan alacakların, beyan edilerek, işletme kayıtlarının gerçeğe uygun hale getirilmesi imkânı sağlanmıştır. Yasada; esas faaliyet konusu dışındaki işlemleri dolayısıyla (ödünç verme ve benzer nedenlerle ortaya çıkan) ortaklarından alacaklı bulunduğu tutarlar ile ortaklara borçlu bulunduğu tutarlar arasındaki net alacak tutarları ile bunlarla ilgili diğer hesaplarda yer alan işlemler şeklinde tanımlanmıştır.

Yasal metne bakıldığında ortaklardan alacaklı olan taraf için bir düzenleme yapılmış, borçlu olan ortak nezdinde bir düzenleme belirtilmemiştir.

Bu durumda birbirlerine ortak olan iki farklı tüzel kişilik, ortaklardan alacaklı olan

“Ödünç verme ve benzer nedenlerle işletmenin ortaklarından, ferdi işletmelerde işletme sahibinden olan ve en çok bir yıl içinde tahsil edilmesi planlanmış bulunan senetli ve senetsiz alacakları 131- Ortaklardan Alacaklar hesabında izlenir. Bir yıldan fazla sürede tahsil edilmesi planlanmış bulunan senetli ve senetsiz alacaklar ise 231- Ortaklardan Alacaklar hesabında izlenecektir.”

alacak hesabını düzeltmeye tabi tutarken diğer taraf borçlu olan şirket için 7143 sayılı Kanun ile bir düzeltme imkanı getirilmiştir. Bu haliyle bakıldığında borçlu olan taraf için kayıtların düzeltilmesi bir sorun teşkil edecektir.

Yasal Durum

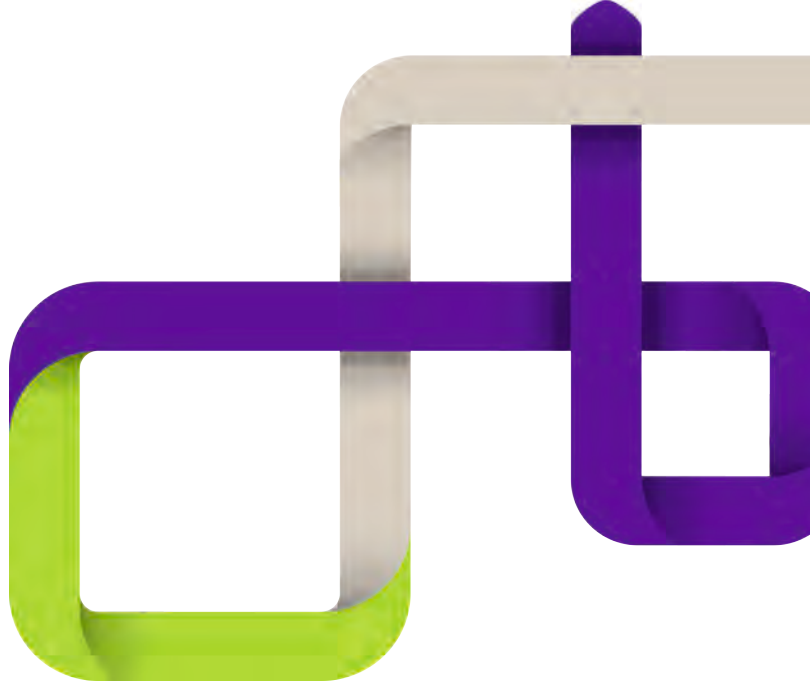
7143 sayılı Kanununun 6. maddesinin 3. fıkrası hükmü ile bilanço esasına göre defter tutan kurumlar vergisi mükelleflerine, 31/12/2017 tarihi itibarıyla düzenledikleri bilançolarında görülmekle birlikte, işletmelerinde bulunmayan kasa mevcutları ve işletmenin esas faaliyet konusu dışındaki işlemleri dolayısıyla (ödünç verme ve benzer nedenlerle ortaya çıkan) ortaklarından alacaklı bulunduğu tutarlar ile ortaklara borçlu bulunduğu tutarlar arasındaki net alacak tutarları ile bunlarla ilgili diğer hesaplarda yer alan işlemlerini, bu Kanunun yayımlandığı tarihi izleyen üçüncü ayın sonuna kadar vergi dairelerine beyan etmek suretiyle kayıtlarını düzeltmeleri ve böylece kayıtlarını fiili duruma uygun hale getirmeleri imkanı verilmiştir. Ortaklardan alacakların yanı sıra ortaklara borçlar da varsa, alacak ve borçlar sadeleştirilerek kalan net bakiye beyanda dikkate alınacak olup, bu alacakların işletmenin esas faaliyet konusu dışındaki işlemlerden

(ödünç para verme gibi) kaynaklanması gereklidir.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde ortaklardan alacak ve borçlar hesabının işleyişinde, Ortaklardan Alacaklar Hesabı; işletmenin esas faaliyet konusu dışındaki işlemleri dolayısı ile (ödünç verme ve benzer nedenlerle ortaya çıkan) ortaklarından alacaklı bulunduğu tutarların izlendiği hesaptır.

Ödünç verme ve benzer nedenlerle işletmenin ortaklarından, ferdi işletmelerde işletme sahibinden olan ve en çok bir yıl içinde tahsil edilmesi planlanmış bulunan senetli ve senetsiz alacakları 131- Ortaklardan Alacaklar hesabında izlenir. Bir yıldan fazla sürede tahsil edilmesi planlanmış bulunan senetli ve senetsiz alacaklar ise 231- Ortaklardan Alacaklar hesabında izlenecektir.

Tekdüzen hesap planı içerisinde 13- Diğer Alacaklar, 23- Diğer Alacaklar; grupları içerisinde yer alan alacakların tamamı işletmenin esas faaliyet konusu dışında ve herhangi bir ticari nedene dayanmadan meydana gelmiş alacakları kapsar. Dolayısı ile bu gruplar içerisinde yer alan hesapların tamamı ticari değildir.



Ortaklara Borçlar Hesabı; İşletmenin, esas faaliyet konusu dışındaki işlemleri dolayısıyla ortaklara, ferdi işletmelerde işletme sahibine bir yıl içinde ödenmesi planlanmış bulunan senetli ve senetsiz borçları 331- Ortaklara Borçlar, bir yıldan uzun sürede ödenmesi planlanmış bulunan senetli ve senetsiz borçları ise 431- Ortaklara Borçlar hesaplarında izlenir.

Tekdüzen hesap planı içerisinde 33- Diğer Borçlar, 43- Diğer Borçlar; grupları içerisinde yer alan borçların tamamı işletmenin esas faaliyet konusu dışında ve herhangi bir ticari nedene dayanmadan meydana gelmiş borçları kapsar. Dolayısı ile bu gruplar içerisinde yer alan hesapların da tamamı ticari değildir.

7143 sayılı Kanununun 6. maddesi ve Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliği ile hesapların işleyişini bir arada değerlendirdiğimizde, birbirine ortak olan iki farklı tüzel kişilikte birinin alacağı diğerinin borcu şeklinde kayıt altına alınmaktadır. 7143 sayılı Kanun ile alacaklı olan taraf düzeltme işlemi yapabilirken borçlu olan taraf için nasıl bir düzeltme işlemi yapılacak sorunu ortaya çıkacaktır.

Bu durumda olan firmalar nasıl bir düzeltme işlemi yapabilir;

1-Ortaklara Borçlar Hesapları Arasında Geçiş Yapabilir (Aftan faydalanan şirkete olan borç tutarını, aftan faydalanmayan şahıs ortak veya tüzel kişi ortağa virman yapması)

Yanda da değindiğimiz üzere; bilanço esasına göre defter tutan kurumlar vergisi mükelleflerine, 31/12/2017 tarihi itibarıyla düzenledikleri bilançolarında görülmekle birlikte, işletmelerinde bulunmayan kasa mevcutları ve işletmenin esas faaliyet konusu dışındaki işlemleri dolayısıyla (ödünç verme ve benzer nedenlerle ortaya çıkan) ortaklarından alacaklı bulunduğu tutarlar ile ortaklara borçlu bulunduğu tutarlar arasındaki net alacak tutarları ile bunlarla ilgili diğer hesaplarda yer alan işlemlerini bu Kanun'un yayımlandığı tarihi izleyen üçüncü ayın sonuna kadar vergi dairelerine beyan etmek suretiyle kayıtlarını düzeltmeleri ve böylece kayıtlarını fiili duruma uygun hale getirmeleri imkanı verilmiştir.

İşletmenin esas faaliyet konusu dışındaki işlemleri dolayısıyla (ödünç verme ve benzer nedenlerle ortaya çıkan) ortaklarından alacaklı bulunduğu tutarlar ile ortaklara borçlu bulunduğu tutarlar arasındaki net alacak tutarlarının belirlenmesinde, başka

hesaplarda takip edilen tutarlar da dikkate alınarak tekdüzen hesap planında yer alan "131. Ortaklardan Alacaklar" ve "231. Ortaklardan Alacaklar" toplamından "331.

Ortaklara Borçlar" ve "431. Ortaklara Borçlar" toplamının çıkarılması sonucunda kalan net tutar esas alınacaktır.

Örnek- (C) A.Ş.'nin, 31/12/2017 tarihli bilançosunda ortaklardan alacak ve ortaklara borç tutarları, bilanço hesapları itibarıyla aşağıdaki gibi olup, beyan tarihi olan 20/6/2018 tarihi itibarıyla bu tutarların değişmediği varsayılmıştır. Ayrıca, mükellef kurumun ortaklardan alacaklar hesabında izlenmesi gerekirken "126. Diğer Çeşitli Alacaklar" hesabında izlediği 100.000 TL bulunmaktadır.

- 126. Diğer Çeşitli Alacaklar hesabı	100.000 TL.
- 131. Ortaklardan Alacaklar hesabı	200.000 TL.
- 231. Ortaklardan Alacaklar hesabı	150.000 TL.
- 331. Ortaklara Borçlar hesabı	(170.000) TL.
- 431. Ortaklara Borçlar hesabı	(120.000) TL.

Bu çerçevede;

Beyan tutarı: $[100.000 + (200.000 + 150.000) - (170.000 + 120.000)] = 160.000$ TL

Hesaplanan vergi: $(160.000 \times \%3) = 4.800$ TL olacaktır.

Anılan mükellef, söz konusu tutarı beyan etmesi hâlinde, beyan edilen bu tutar üzerinden hesaplanan vergiyi beyanname verme süresinde ödeyecektir.

Beyanla ilgili muhasebe kayıtları aşağıdaki şekilde olacaktır.

-Bilançoda görülmekle birlikte işletmede bulunmayan ortaklardan alacakların düşülmesi:

20/6/2018

689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİD. VE ZAR. 160.000 TL

(7143 sayılı Kanun 6/3 md.)

(Kanunen Kabul Edilmeyen Gider)

126 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR 100.000 TL

131 ORTAKLARDAN ALACAKLAR 30.000 TL

231 ORTAKLARDAN ALACAKLAR 30.000 TL

- Verginin hesaplanması:

20/6/2018

689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİD. VE ZAR. 4.800 TL

(7143 sayılı Kanun 6/3 md.)

(Kanunen Kabul Edilmeyen Gider)

360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR 4.800 TL

- Bilançoda görülmekle birlikte işletmede bulunmayan ortaklardan alacaklardan kaynaklanan giderlerin nazım hesaplara (kanunen kabul edilmeyen gider olarak) kaydı:

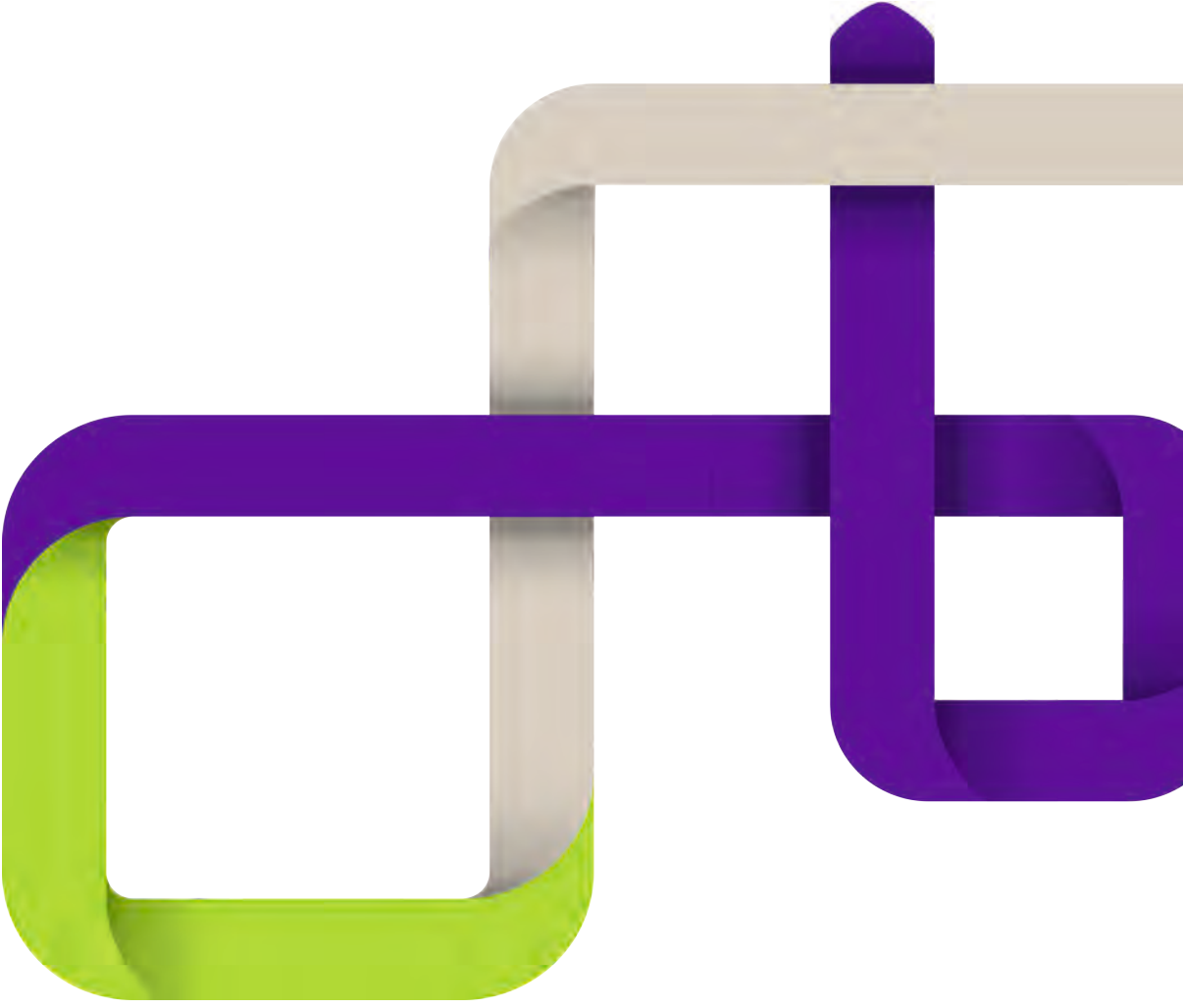
20/6/2018

950 KANUNEN KABUL EDİLMİYEN 164.800 TL

GİDERLER

951 KANUNEN KABUL EDİLMİYEN 164.800 TL

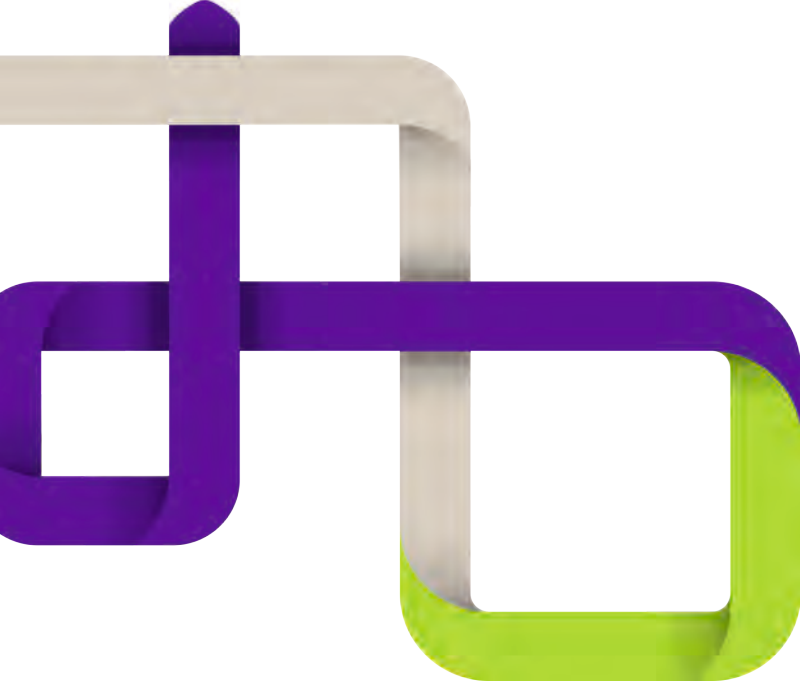
GİDERLER ALACAKLI HESABI



Bu madde kapsamında beyan edilen kasa mevcurları ve ortaklardan net alacak tutarları ile bunlarla ilgili diğer hesaplarda yer alan işlemlerin, dileyen mükelleflerce “689. Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar” hesabı yerine bilançonun aktifinde herhangi geçici bir hesapta izlenmesi mümkündür. Söz konusu geçici hesapta izlenen tutarın herhangi bir şekilde kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınmayacağı tabiidir.

Yukarıdaki örnekten yola çıkarak ve biraz daha sadeleştirerek; C A.Ş.’nin ortaklarından biri E A.Ş. ve E A.Ş.’nin tek ortağı gerçek kişi D olsun; C A.Ş., Ortaklardan Alacaklar Hesabının net bakiyesi olan

160.000 TL üzerinden aftan yararlanmış olsun. Örneği sadeleştirmek adına örnekte geçen tüm borç ve alacaklarında E A.Ş. ile yapılmış olduğunu düşünelim. C A.Ş., 7143 sayılı Kanun’dan yararlanarak E A.Ş.’den net bakiye olarak 160.000 TL alacağına aslında bulunmadığını beyan ederek kayıtlarını bu minvalde düzeltmiştir. Muhasebesel düzeltme kayıtlarını yaptıktan sonra E A.Ş. muhasebe kayıtları ile kendi muhasebe kayıtları arasında mutabakatsızlık ortaya çıkacaktır. E A.Ş. muhasebe sistemindeki bu mutabakatsızlığın sebebini kendi içerisinde araştırır ve bu konuda farkla alakalı C A.Ş.’ye yapılan ödemenin, E A.Ş. ortağı D gerçek kişisi aracılığıyla ödendiği söylenmiştir. Bu minvalde E A.Ş.,



C A.Ş.'ye olan borcunu D gerçek kişiye olan borçla yer değiştirecektir. Yani muhasebe üzerinde ortaklara borçlar hesabı içerisinde bir hareketle düzeltme işlemi gerçekleştirilecektir. Bu konuda C A.Ş.'nin 7143 sayılı Kanun Ortaklardan Alacaklar Affı kapsamında vereceği beyan tevsik edici belge olarak öne sürülebilir. Ayrıca, Kurumlar vergisi mükelleflerince 7143 sayılı Kanunun 6'ncı maddesinin üçüncü fıkrası hükmü uyarınca yapılan beyanla ilgili olarak, söz konusu tutarların ortaklara dağıtılıp dağıtılmadığına bakılmaksızın kâr dağıtımına bağlı vergi tevkifatına yönelik ilave bir tarhiyat yapılmayacaktır.

2-Ortaklara Borçlar Hesabını Sermayesine Ekleyebilir

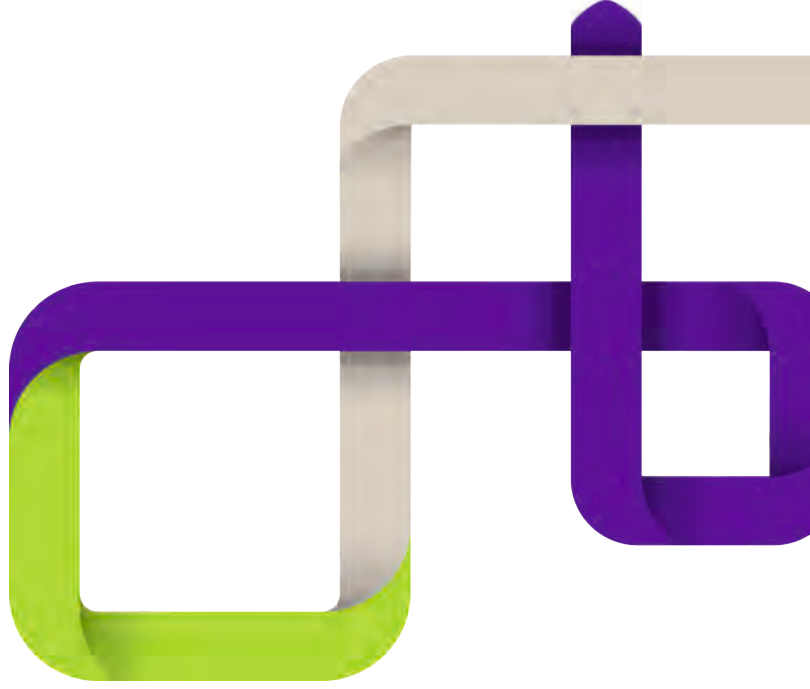
6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 127. maddesinde alacaklar ile devrolunabilen ve nakden değerlendirilebilen her türlü değer ticaret şirketlerine sermaye olarak konulabileceği belirtilmiştir. TTK'nın 342. maddesinde anonim şirkete aynı sermaye olarak konulabilecek malvarlığı unsurları; üzerlerinde sınırlı aynı bir hak, haciz ve tedbir bulunmayan, nakden değerlendirilebilen ve devrolunabilen, fikrî mülkiyet hakları ile sanal ortamlar da dâhil, malvarlığı unsurları olarak sayılmıştır. Benzer şekilde, TTK'nın 581'inci maddesinin birinci

fıkrasında, limited şirketlere “üzerlerinde sınırlı aynı bir hak, haciz veya tedbir bulunmayan; nakden değerlendirilebilen ve devrolunabilen, fikrî mülkiyet hakları ile sanal ortamlar ve adlar da dâhil, malvarlığı unsurları”nın aynı sermaye olarak konulabileceği hükme bağlanmıştır.

Bu hükümleri bir arada değerlendirdiğimizde, anonim şirketlerde pay sahiplerinin, limited şirketlerde ise ortakların şirketten olan vadesi gelmiş alacaklarının (şirkete verdikleri borç paraların) şirkete aynı sermaye olarak konulmasının önünde yasal bir engel olmadığı sonucuna varılacaktır. Diğer bir deyişle, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre; işletmelerin ortaklarına olan bir yıldan kısa vadeli borçlarının takip edildiği 331.Ortaklara Borçlar ve bir yıldan uzun vadeli olan borçlarının takip edildiği 431.Ortaklara Borçlar hesabı bakiyelerinin sermayeye ilave edilmesi, yani sermaye artırımında kullanılması mümkündür.

3-Ortağın, Şirketten Olan Alacağından Vazgeçmesi

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda bir alacağın değersiz hale gelmesi, tahsilinden vazgeçilmesi ve kayıtlardan çıkarılması için bazı şartları sağlaması gerekir.



- 227. maddesinin birinci fıkrasında, bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça bu Kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir.

- 322. maddesinde, kazai bir hükme veya kanaat verici bir vesikaya göre tahsiline artık imkan kalmayan alacaklar değersiz olacaktır. Değersiz alacaklar, bu mahiyete girdikleri tarihte tasarruf değerlerini kaybederler ve mukayyet kıymetleriyle zarara geçirilerek yok edilirler. İşletme hesabı esasına göre defter tutan mükelleflerin bu madde hükmüne giren değersiz alacakları, gider kaydedilmek suretiyle yok edilirler.

- 324. maddesinde konkordato veya sulh yoluyla alınmasından vazgeçilen alacaklar, borçlunun defterlerinde özel bir karşılık hesabına alınır. Bu hesabın muhteviyatı alacaktan vazgeçildiği yılın sonundan başlayarak üç yıl içinde zararla itfa edilmediği takdirde kâr hesabına naklolunur.

Vergi Usul Kanunu hükümlerine bakıldığında bir alacağın düzeltilmesi için 3 şart aranmaktadır.

1-Tevsik edici belge

2-Kazai bir hüküm veya kanaat verici vesika

3-Konkordato veya sulh olma

7143 sayılı Kanun ile getirilen bir düzenleme taraflardan birini ilgilendirmekte, borcu olan tarafı ilgilendirmemektedir. Bu durumda, borcu olan taraf, düzeltme işlemi yapmak istediğinde yanda sayılan 3 maddeden hangisine uygun düşecektir? Borcu olan taraf için bir sulh olma ya da tevsik edici bir belge söz konusu olmayacaktır. Bizim yorumumuz 'kanaat verici vesika kapsamında değerlendirilerek borç tutarı düzeltilebilir' şeklindedir.

Kanaat Verici Vesika: Kanaat verici bir vesikadan söz edebilmek için tahsil imkansızlığını gösteren bir delilin veya tevsik edici bir belgenin varlığı şarttır. Alacağın tahsilinin imkansız hale geldiği kesin olarak kanıtlanmalı ve belge sunulmalıdır. 7143 sayılı yasa kapsamında, faydalanan taraf herhangi bir alacağının olmadığını beyan etmekte ve kayıtlarını düzeltmektedir. Söz konusu başvuru evrakları borcu olan taraf için kanaat verici bir vesika olarak değerlendirilebilir.

Bu durumda, yukarıda sayılan kanaat verici vesikalardan birinin bulunması halinde, alacaklının Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar hesabında izlediği alacağın alınmaması

halinde söz konusu alacak, alacaklı açısından değersiz, borçlu olan şirket açısından vazgeçilen alacak olarak değerlendirilecek ve borçlu olan şirket kayıtlarında özkaynak hesabına alınarak alacağın vazgeçildiği yılın sonundan başlayarak 3 yıl içerisinde ortaya çıkacak zararlar mahsup edilebilecektir. Bu haliyle bakıldığında ödenmeyecek borç gelir yazılmayacak ve 3 yıl boyunca dönem zararı oluşmadığı sürece özkaynak hesabında bekletilecektir. 3. yılın sonunda gelir hesabına alınarak kapatılacaktır.

Sonuç

7143 sayılı Kanun ile birbirlerine ortak olan

ve bir tarafın alacağı, diğer tarafın borcu olan şirketlerde ortaklardan alacaklı olan şirket için avantaj sağlamış, aynı ortaklık yapısında borcu olan tarafı da sınırlandırmıştır. Borçlu olan taraf için, tüzel kişiliğe olan borç tutarını şahıs ortak veya tüzel kişi aften faydalanmayan başka bir ortağına, borcuna virman yaparak ödemesini sağlayabilir, borç tutarını sermayeye ekleyebilir veya vazgeçilen bir alacak olarak değerlendirilerek gelir ve/veya özel fon hesabına alarak işlem yapılabilir. Tavsiye edilen üç yöntemden biri tercih edilerek işlem yapılmasında herhangi bir sakınca doğmayacaktır.



Ofislerimiz;

İstanbul

Abide-i Hürriyet Caddesi
Bolkan Center, No: 211,
C Blok, Kat 3
Şişli, İstanbul
T : 0 212 373 00 00
F : 0 212 291 77 97

Bursa

Y. Yalova Yolu
Buttim Plaza,
K: 5 No: 1607
Bursa
T : 0 224 211 33 01
F : 0 224 211 35 76

Ankara

Eskişehir Yolu No: 6
Armada İş Merkezi,
A Blok, Kat: 11, No: 15
06520 Söğütözü, Ankara
T : 0 312 219 16 50
F : 0 312 219 16 60



Grant Thornton

www.gtturkey.com

© 2018 Grant Thornton Türkiye. Tüm hakları saklıdır.

Bu yayında geçen "Grant Thornton", Grant Thornton üye firmalarının bağlı bulunduğu ve çatısı altında denetim, vergi ve danışmanlık hizmetleri verdikleri markaya işaret etmektedir. Grant Thornton Türkiye, Grant Thornton International Ltd (GTIL) üye kuruluşudur. GTIL ve üye firmalar dünya çapında bir ortaklık değildir. GTIL ve üye firmalar, kendi başlarına, bağımsız yasal kuruluşlardır. Hizmetler, üye firmalar tarafından sağlanır. GTIL herhangi bir müşteriye hizmet sunmaz. GTIL ve üye firmalar birbirlerinden sorumlu değildir.