

Adres
Yeminli Mali Müşavirlik
Denetim ve Danışmanlık Hiz. A.Ş.

Tarih – Sayı : 13.01.2020/13
Konu : Konkordato veya sulh yoluyla alınmasından vazgeçilen alacaklarla ilgili vergisel hususlar ve muhasebe uygulaması

Vazgeçilen alacaklarla ilgili açıklamalarımız aşağıdaki gibidir

VUK'nun 324 üncü 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.”

Denilmektedir.

Yukarıdaki madde hükmünde belirtilen vazgeçilen alacak borçlu yönünden gerçek pasifte bir azalma yaratmış ve nedenle özsermayeyi arttırmıştır. Bu nedenle vazgeçilen borçlu (şirketiniz 9 açısından gelir hükmündedir. Öte yandan VUK 324. Maddesi hükmünde de anlaşıldığı üzere bu gelir; “... alacaktan vazgeçildiği yılın sonundan başlayarak üç yıl içinde zararla itfa edilmediği takdirde kâr hesabına naklolunur.”

Bu durumda şirketinizin sulh yoluyla bir borçtan kurtulması halinde yapılması gereken işlemler aşağıda özetlenmiştir; (Şirketinizin borçtan kurtulması, yazımızın devamında VUK 324.maddeye uygun olarak yazımızın aşağıdaki kısımlarında “vazgeçilen alacak” olarak adlandırılmıştır.)

1-Vazgeçilen alacak tutarı, borçlu sıfatı ile şirketinizin yasal defterlerinde özel bir karşılık hesabına alınmalıdır. Bilançonun pasif kısmında borçlar hesabından öz sermaye grubunda Özel Karşılık Hesabına virman edilmesi gerekir. Bu Özel karşılık hesabı; 549 Nolu Özel Fonlar Hesabının altına Vazgeçilen Alacaklar muavin hesabı kullanılabilir.

2-Alacağın vazgeçildiği hesap döneminden itibaren üç yıl içinde, doğacak zararlar karşılık hesabındaki alacak miktarıyla itfa edilir. Üçüncü yılın sonuna kadar itfa işlemi tamamlanamaz ise, bakiye kısım kâra intikal ettirilerek vergilendirilmesi sağlanır.

Mailinize ekli sulh ve ibraname sözleşmesinin son kısmı aşağıdaki gibidir ;

“İş bu sulh ve ibraname çerçevesinde belirtilen 323.859 TL'nin belirtilen süre içinde ödenmemesi halinde iş bu sulh ve ibraname metni yürürlüğe girmeyecektir.

İş bu sulh ve ibraname sözleşmesi 31/12/2019 tarihinde imzalanmış ve yürürlüğe girmiştir.”

Malinize göre; sulh ve ibraname sözleşmesinde belirtilen 323.859 TL, 13/01/2020 tarihinde ödenmiştir.

Sulh ve ibraname sözleşmesinin sarı boyalı kısmı, sözleşmenin yürürlüğe girdiği tarihin belirlenmesi açısından kafa karışıklığına yol açmaktadır. Bu noktada Hazine lehine yorum yapılarak ve 13/01/2020 tarihinde (yani 2020 yılında bile olsa) mezkur ödeme yapıldığı için, vazgeçilen alacağa ilişkin muhasebe kayıtlarının 31/12/2019 tarihi itibari ile yapılmasının daha uygun olacağı değerlendirilmiştir.

Bir başka deyişle vazgeçilen alacak tutarının, 31/12/2019 tarihi itibari ile şirketiniz yasal defterlerinde borçlar hesabından, 549 Nolu Özel Fonlar Hesabının altına vazgeçilen alacaklar muavin hesabına virman edilmesi gerektiği sonucuna varılmıştır.

3-VUK 324. Maddesi hükmü uyarınca vazgeçilen alacak tutarı, hemen aynı yıl şirketin kurum kazancına ilave edilmemekte, 3 yıl beklenmektedir.

Özel karşılık hesabına alınan, vazgeçilen alacak tutarı (borçlu) şirketiniz bilançosunda, bekleme süresi (3 YIL) içerisinde doğan zarardan mahsup edilmekte, 3. yılın sonuna kadar itfa işlemi tamamlanamaz ise, bakiye kısım kârâ intikal ettirilerek o yıl vergilendirilmesi sağlanmaktadır.

4-VUK 324. Maddesi hükmünde; “alacaktan vazgeçildiği yılın sonundan başlayarak üç yıl içinde zararlar” itfadan bahsedildiği için, özel karşılık hesabına alınan, vazgeçilen alacak tutarı şirketinizin geçmiş yıl zararlarından itfa edilmez. Vazgeçilen alacağın gelecek yıl (yıllar) zararlarından mahsup edilecektir.

5- Ayrıca VUK 324. Maddesi hükmünde “alacaktan vazgeçildiği yılın sonundan başlayarak üç yıl içinde zararlar itfa edilmediği takdirde kâr hesabına naklolunur” denilmektedir.

Şirketiniz açısından ; alacaktan vazgeçildiği yıl (2019) sonundan başlayarak üç yıl (yani 2020 , 2021 , 2022 yıllarında) içinde zararlar itfa edilemeyen 549 Nolu Özel Fonlar Hesabındaki tutar kâr hesabına nakil olunup , o yıl vergiye tabi tutulması gerektiği görüşündeyiz. Ancak İdare özetlerinde 3 yılın hesaplanmasında alacaktan vazgeçildiği yılı da dikkate almakta yani , 2019,2020,2021 yılları içinde zararlar itfa edilemeyen 549 Nolu Özel Fonlar Hesabındaki tutar kâr hesabına nakil olunup , o yıl vergiye tabi tutulması gerektiği görüşündedir. Bu husustaki özetlerdeki görüşe iştirak etmemekle birlikte vergi riski almamak adına idarenin görüşü doğrultusunda uygulama yapılması şirketinizin inisiyatifindedir.

Ayrıca yine şirketiniz açısından vazgeçilen alacak tutarı; 2019 yılında şirketiniz yasal defterlerinde borçlar hesabından, 549 Nolu Özel Fonlar Hesabının altına vazgeçilen alacaklar muavin hesabına virman edilecek 2019 yılı zararı ile bir itfa işlemi yapılmayacaktır. Zararlar itfa işlemi 2020,2021 ve 2022 yıllarında yapılacaktır.

6-VUK 324. Maddesi hükmüne göre bir alacağın, vazgeçilen alacak olarak kabul edilmesi için ise; alacağın konkordato veya sulh yolu ile alınmasından vazgeçilmesi gerekir. Kanuni yetkililer arasında hukuki olarak geçerli bir şekilde yapılan sulh anlaşması da vazgeçilen alacak olarak kabul edilir. (Sulh , ibraname ve konkordato hakkında yazımızın son kısmında daha detaylı bilgiler verilmiştir.

Saygılarımla,

ÇALIŞMA NOTLARI :

1. İbra Nedir?

6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu ("TBK") 3.Bölümünün Borçların ve Borç İlişkilerinin Sona Ermesi, Zamanaşımı başlıklı kısmında 132.madde "İbra" hükmü aşağıdaki gibidir;

Borcu doğuran işlem kanunen veya taraflarca belli bir şekle bağlı tutulmuş olsa bile borç, tarafların şekle bağlı olmaksızın yapacakları ibra sözleşmesiyle tamamen veya kısmen ortadan kaldırılabilir.

Bu düzenleme ile ibra, borçların ve borç ilişkisinin sona erme sebepleri arasında sayılmıştır.

TBK 132.maddeye göre; ibranamenin yazılı olarak düzenlenmesi zorunlu değilse de Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun yazılı ispat hükümleri gereğince bedel karşılığı yapılan ibra anlaşmalarının yazılı olarak yapılması gerekmektedir.

İbra yazılı olarak yapılmaz ise (yazılı ispat miktarını aşan) ibra anlaşmalarının tanıkla ispat edilme imkanı bulunmamaktadır. İbra bir sözleşme olduğu için TBK hata, hile, ikrah ve gabin gibi iradeyi sakatlayan durumların söz konusu olması halinde ibra sözleşmesinin iptalini talep etmek mümkün olabilecektir.

2. İbranın Çeşitleri

İvazlı ibra; bir eda veya bedel karşılığında yapılan ibradır. Burada anlaşılması gereken borcun tamamen ödenmesi veya tamamına karşılık gelen bir edimde bulunulması değil, alacağın bir kısmının ödenerek borçlunun ibra edilmesidir. Örnek vermek gerekirse 10.000,00.-TL'lik bir alacak yönünden tarafların 7.000,00.-TL ödenmesi hususunda anlaşılması halinde bu durumda ivazlı ibra söz konusudur.

İvazsız ibra; karşılık bir edim olmaksızın kayıtsız şartsız yapılan alacaklı herhangi bir karşılık olmaksızın alacağından vazgeçmektedir.

Kısmi ibra; ivazlı veya ivazsız olarak ibra edilmesine karşın borcun bir kısmı yönünden yapılmaktadır.

Tam ibra; ivazlı veya ivazsız olarak tüm borcun sona ermesidir.

3. Hukuki Niteliği

Yukarıda da bahsedildiği üzere ibra, borcu sona erdiren iki taraflı bir hukuki işlem olarak kabul edilmektedir. İbra, alacaklının aktifinde yer alan bir hakka doğrudan etki yaptığı ve bu hakkı sona erdirdiği için, bir tasarruf işlemidir. Bu sebeple, ibra için alacaklının fiil ehliyetine sahip olması yetmez, tasarruf yetkisi de aranır.

İbranın benzer hukuki kurumlarla arasındaki farklara değinmek isteriz:

- Feragat ile ibra arasındaki farkı kısaca açıklamak gerekirse; feragat borcu sona erdirmemekte yalnızca hakkın talep ve dava edilebilirliğini sona erdirmekte olup defii olarak ileri sürülür. İbrada ise borç sona ermekte ve itiraz olarak ileri sürülmektedir.
- Sulh sözleşmesi ile ibra arasındaki fark ise; sulh sözleşmesi borç ilişkisine konu olabileceği gibi borç ilişkisine de konu olabilir. Ancak ibra borç ilişkisinin konusunu oluşturur.
- Menfi borç ikrarı ile ibra arasındaki fark; menfi borç ikrarında taraflar arasında çekişmeli ya da kuşkulu bir veya birden fazla alacağın sona erdirilmesi söz konusudur.İbrada taraflar arasında alacak – borç miktarında bir uyumsuzluk bulunmamaktadır.
- Alacak hakkını kullanmama taahhüdü ile ibra arasındaki fark, alacak hakkını kullanmama taahhüdü, alacaklı ile borçlunun arasında alacaklının borçludan alacağını talep etmeyeceğine ilişkin bir anlaşmadır. Ancak bu halde alacaklı ifa talebinden vazgeçmekle birlikte alacak hakkını muhafaza etmek istediği durumlarda karşılaşılır. Ancak ibrada ise, borç sona ermektedir.

4. İbranın Sonuçları

İbra, tam ibrada borcun tamamını, kısmi ibrada ise ibra edilen kısım yönünden borcu sona erdirir. TBK md. 131 uyarınca asıl borcun ifa edilmesi halinde, fer'i alacak niteliğinde olan rehin, kefalet, faiz ve ceza koşulu gibi buna bağlı hak ve borçlar da sona erer. Müteselsil borçlular yönünden ise alacaklı, tercih ettiği borçludan tercih ettiği tutarda borcun ifa edilmesini talep edebilir. Ancak alacaklı açısından borcun bir borçlu tarafından ifa edilmesi halinde TBK md. 166 uyarınca müteselsil borçluların tamamı borçtan kurtulmuş sayılır.

5-Konkordato, İcra İflas Kanunu'nda düzenlenmiş ve usul ve esasları ayrıntılı bir şekilde ortaya konmuştur.

6- Türk Borçlar Kanunu ("TBK") 3.Bölümünün Borçların ve Borç İlişkilerinin Sona Ermesi, Zamanaşımı başlıklı kısmında 132.madde "İbra" hükmü aşağıdaki gibidir;

Borcu doğuran işlem kanunen veya taraflarca belli bir şekilde bağlı tutulmuş olsa bile borç, tarafların şekle bağlı olmaksızın yapacakları ibra sözleşmesiyle tamamen veya kısmen ortadan kaldırılabilir.

Bu düzenleme ile ibra, borçların ve borç ilişkisinin sona erme sebepleri arasında sayılmıştır.

Ancak sulh yoluyla alacaktan vazgeçil vazgeçmeden ne anlaşılması gerektiği açıkça belirlenmemiştir. 284 Seri No.lu V.U.K.Genel Tebliği'nde sulh anlaşmasının notere tasdik ettirilmesi veya noter huzurunda yapılması zorunluluğu getirilmekle birlikte, ilgili hüküm 17.8.1999 ve 12.11.1999 tarihlerinde meydana gelen deprem felaketine maruz kalan yörelerde, gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyet kaydı bulunan kişilerden alacağı bulunan mükellefler için getirilmiş spesifik bir düzenlemedir. (4503 sayılı Kanun'un 10'ncü maddesiyle V.U.K.'na eklenen geçici 24'ncü madde)

Bu konuda en doyurucu açıklama, Hesap Uzmanları Kurulu Danışma Komisyonu'nun 20.3.1972 tarih ve 169 no.lu kararında yapılmış olup, karara göre; "sulh yoluyla alacaktan vazgeçme herhangi bir şekle tabi olmayıp, inceleme elemanının yaptığı incelemelerde, belgeler elemana kanaat verdiği takdirde, bu durum alacaktan vazgeçilmesi için yeterlidir."

Dolayısı ile sulh yoluyla alacaktan vazgeçme belgeleri konusunda, Hesap Uzmanları Kurulu Danışma Komisyonu takdir yetkisi inceleme elemanında olduğu izah edilmiştir.

