

SON VERİLEN ÖZELGELER VE YARGI KARARLARI ÇERÇEVESİNDE TASFİYE NEDENİYLE DEĞERSİZ HALE GELEN İŞTİRAK PAYLARININ GİDER BOYUTUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ

Hüseyin DİNÇER

Eski Hesap Uzmanı

I- GİRİŞ

Çağımızda sermaye piyasasında yaşanan gelişmelere paralel olarak şirketler açısından sürdürülebilir ve yüksek oranda değer yaratmak gittikçe daha önemli hale gelmektedir. Ekonomilerin daha çok uluslararası sermaye çekebilmeleri, şirketlerin piyasa değerleri ve finansal performanslarına bağlı olarak belirlenmektedir. Bu açıdan şirketlerin piyasa değerini arttıracak ve finansal performanslarını daha üst düzeye taşıyacak alanlara yatırım yapması, verimsiz alanlardaki faaliyetlerini sonlandırarak yüksek karlı alanlara yönelmeleri bir zorunluluk olarak karşımıza çıkmaktadır.

Günümüzde şirketlerin; farklı alanlardaki ticari faaliyetleri tek bir tüzel kişilik bünyesinde yürütmek yerine operasyonel ve yönetsel anlamda verimliliği ve uzmanlaşmayı sağlamak üzere farklı faaliyetleri farklı şirketler bünyesinde yürütmek üzere iştirak ilişkisinde bulunduğu görülmektedir. Bunun yanında şirketler; işletme faaliyetlerini çeşitlendirerek riski dağıtmak, küçük sermayeler toplayarak büyük sermayeler yaratmak, farklı bilgi birikimi ve tecrübeye sahip şirketleri bir araya getirerek ortaklıklar kurmak amacıyla iştirakler kurmaktadır. Yatırımlardan sürdürülebilir kar edilmesi asıl amaç olduğundan, iştirakler vasıtasıyla girişilen faaliyetlerin olumsuz sonuçlanması nedeniyle iştiraklerin tasfiyesi ya da iflası ile karşılaşılabilir.

Bu yazımızda, tasfiye edilen iştirakler nedeniyle değersiz kalan iştirak paylarının iştirakçi şirketler nezdinde giderleştirilmesinin mümkün olup olmadığı hususu, Maliye İdaresi'nin özelgeleri ve son verilen yargı kararları çerçevesinde ele alınacaktır.

II- İŞTİRAK PAYLARININ GİDERLEŞTİRİLMESİNE İLİŞKİN GÖRÜŞLER

A. Maliye İdaresi'nin Görüşü:

Maliye İdaresi'nin, iştirakin tasfiyeye girmesi ve tasfiye sonucunda ortaklara ödenecek herhangi bir pay bulunmaması halinde değersiz kalan iştirak paylarının zarar yazılıp yazılmayacağı hususunda farklı özelgeleri bulunmaktadır.

Maliye İdaresi daha önce vermiş olduğu özelgelerde, "**tasfiye neticesinde iştirak hisselerinin herhangi bir değerinin kalmaması halinde ve durumun belgelendirilmesi kaydıyla zararın gider olarak dikkate alınabileceği**" görüşünü benimsemiştir. Örneğin 14.04.2006 tarih ve B.07.4.DEF.0.34.11/KVK-14 sayılı Özelgede¹;

"iştirak edilen şirketin tasfiyesinin sonuçlanması nedeniyle iştirak hisselerinin herhangi bir değerinin kalmaması durumunda ve bu durum belgelendiği takdirde söz konusu zararın iştirak eden şirket kayıtlarında gider olarak gösterilebilmesinin mümkün bulunduğu" ifade

¹ İstanbul Valiliği İl Defterdarlığı'nın 14.04.2006 tarih ve B.07.4.DEF.0.34.11/KVK-14 sayılı Özelgesi.

edilmiştir. Yine bu görüşe paralel olarak 20.12.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-14-7026 sayılı Özelgede²;

“iştirak edilen şirketin tasfiyesinin sonuçlanması nedeniyle iştirak hisselerinin herhangi bir değerinin kalmaması halinde, durumun belgelendirilmesi kaydıyla envanterden düşülmesi ve kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınmasının olanaklı bulunduğu” şeklinde görüş verilmiştir.

Ancak Maliye İdaresi, mevzuat hükümlerinde herhangi bir değişiklik olmamasına rağmen, son dönemde vermiş olduğu özelerde bu görüşünü değiştirerek, **“tasfiye nedeniyle değersiz hale gelen iştirak paylarının kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabileceğine ilişkin herhangi bir mevzuat hükmü ver olmadığından zararın kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınmayacağını”** belirtmiştir. Örneğin konuya ilişkin en son verilen 09.06.2011 tarihli ve B.07.1.GİB.4.35.16.01-176300-225 sayılı Özelgede³;

“... iştirak hisselerinin, iştirakin tasfiyesi sonucu değerinin kalmaması nedeniyle doğan zararın kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabileceğine ilişkin herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Bu itibarla, şirketinizin iştirakinin tasfiyesi nedeniyle doğan zararın kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün değildir.” şeklinde görüş verilmiştir.

B. Yargı Kararlarında Benimsenen Görüş:

Tasfiye edilen iştirak nedeniyle değersiz kalan iştirak paylarının giderleştirilmesine ilişkin ulaşabildiğimiz iki adet Danıştay kararı bulunmakta olup, her iki kararda da Maliye İdaresi'nin son dönemlerde vermiş olduğu özelerdeki görüşün aksine, **“şirket aktifine kayıtlı iştirak hisselerin değerlerini kaybetmeleri sonucu şirket özsermayesinin bu oranda azaldığı, bunun zarar olarak nitelendirilmesinin mevzuatımızdaki hükümlere uygun olduğu”** görüşü benimsenmiştir.

Bu kararlardan ilki olan Danıştay 4. Dairesi'nin 16.10.2001 gün ve E.2000/2194, K.2001/3835 sayılı kararında mahkeme ; *“.....Dava konusu olayda davacı şirketin hissedarı bulunduğu ... A.Ş.'nin sermayesinin üçte ikisinden fazlasını yitirmesi üzerine Türk Ticaret Kanunu'nun 324. maddesi uyarınca sermayenin tamamlanması yoluna gidilmiş ve davacı şirket de kendi hissesi oranında iştirak etmiş, ancak ... A.Ş.'nin ... Asliye Ticaret Mahkemesi'nin ... sayılı kararıyla tasfiyesine karar verilmiş ve bu karar 31.12.1999 tarihli Ticaret Sicil Gazetesi'nde yayımlanarak, şirket Ticaret Sicilinden terkin edilmiştir. İştirak edilen şirketin hukuken ortadan kalkması sonucu davacı şirketin iştirakler hesabında hisse senetlerinin maliyet bedeli ve iştirak edilen şirketin sermayesinin tamamlanması için ödenen tutar kadar bir zarar oluşmuş, diğer bir ifade ile şirket aktifine kayıtlı bu hisselerin değerlerini kaybetmeleri sonucu şirket özsermayesi bu oranda azalmıştır. Bunun zarar olarak nitelendirilmesi mevzuatımızdaki hükümlere uygundur. Nitekim Kanun'un 38. maddesi de bu yoruma imkan vermektedir. Davacı şirketin bu gideri ticari girişiminin zararları sonuçlanmasından kaynaklanmış olup, bu giderin işletme ile ilgisinin olmadığı, Ticaret Kanunu'na aykırı nitelik taşıdığını söylemek mümkün değildir.”* şeklinde karar vermiştir.

² İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 20.12.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-14-7026 sayılı Özelgesi.

³ İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 09.06.2011 tarihli ve B.07.1.GİB.4.35.16.01-176300-225 sayılı Özelgesi.

Konuya ilişkin ulaşabildiğimiz en son karar ise; Danıştay 4. Dairesi'nin 14.11.2013 gün ve E.2010/1459, K.2013/7921 sayılı kararıyla Oybirliği ile onadığı Eskişehir 1. Vergi Mahkemesi'nin 11.12.2009 gün ve E.2009/377, K. 2009/806 sayılı kararıdır. İştirakin tasfiyesi nedeniyle değersiz kalan iştirak hisseleri sebebiyle doğan zararın ve bu hisselerle ilişkin enflasyon düzeltilmesi farkının kurum kazancından indirilebileceğine ilişkin bahse konu karar metni aynen aşağıdaki gibidir;

“.....5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 6. maddesinde, kurumlar vergisinin birinci maddede yazılı mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 37. maddesinde ticari kazancın tanımı yapılmış, 38. maddesinde bilanço esasında ticari kazancın tespitine ilişkin düzenlemeler getirilmiş ve son fıkrasında ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında Vergi Usul Kanunu'nun değerlemeye ait hükümleri ile bu kanunun 40 ve 41. maddeleri hükümlerinin uygulanacağı öngörülmüştür. Gelir Vergisi Kanunu'nun “İndirilecek Giderler” başlıklı 40. maddesinde, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin yanısıra safi kazancın tespit edilmesinde indirilecek diğer giderler de belirtilmiştir.

Kurumlar vergisi mükellefleri açısından Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8. maddesinde yazılı giderlerin ve muhtelif kanunlardaki gider kaydına yönelik hükümlerin topluca dikkate alınması gerekmektedir. Buna göre bir giderin ticari kazancın tespitinde indirilip indirilmeyeceği hususu Gelir Vergisi Kanunu'nun 40 ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8. maddelerinde ya da özel düzenlemelerde yer almasına bağlıdır. Ayrıca kanun koyucu Gelir Vergisi Kanunu'nun 41 ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11. maddeleriyle de indirilemeyecek giderleri de açıklamıştır.

Bu düzenlemeler uyarınca safi kazancın tespitinde indirilebileceği ya da indirilemeyeceği açıkça belirtilmemiş harcamaların gider olarak yazılıp yazılmayacağına tespiti için harcamaların maliyet unsuru olmaması ve ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılmış olması gerekmektedir. Bir harcamanın işle ilgili olmasındaki en önemli ölçüt, kurumun bu gidere katlanmış olmasıdır. Tersine, bir giderin işle ilgili olmadığına ortaya konulabilmesi için de bu giderin işletmenin faaliyet konusuyla ilgisinin olmaması ve kurum yetkililerinin özel amaçla yaptıkları giderler olması zorunludur.

Bilindiği üzere herhangi bir kurumun başka bir kurumun sermayesine katılma payı karşılığında elde edilen kar payına “iştirak kazancı”, işletmenin bu şekilde doğrudan veya dolaylı olarak diğer şirketlerin yönetimine ve ortaklık politikalarının belirlenmesine katılmak üzere edindiği hisse senetleri veya ortaklık paylarının izlendiği hesaba ise “iştirakler” adı verilmektedir. Günümüzde şirketler arasında bu türden ilişkilere sıkça rastlanmakta olup, bu tür işlemler için yapılan harcamaların ticari faaliyetle ilgili bulunduğu açıktır.....

Dava konusu olayda davacı şirketin yurtdışı iştiraki olan Ticaret Sicil Memurluğundan terkin edilmiştir. İştirak edilen şirketin bu şekilde hukuken ortadan kalkması sonucu davacı şirketin iştirakler hesabında hisse senetlerinin maliyet bedeli ve iştirak edilen şirketin sermayesinin tamamlanması için ödenen tutar kadar bir zarar oluşmuş, diğer bir ifade ile şirket aktifine kayıtlı bu hisselerin değerlerini kaybetmeleri sonucu şirket özsermayesi bu oranda azalmıştır. Bunun zarar olarak nitelendirilmesi mevzuatımızdaki hükümlere uygundur. Nitekim Kanun'un 38. maddesi de bu yoruma imkan vermektedir. Davacı şirketin bu gideri ticari girişiminin zararları sonucundan kaynaklanmış olup, bu giderin işletme ile ilgisinin olmadığı, Ticaret Kanunu'na aykırı nitelik taşıdığını söylemek mümkün değildir.....

*Açıklanan nedenlerle davanın **kabulüne**,.....Danıştay'a temyiz yolu açık olmak üzere, 11.12.2009 tarihinde oybirliğiyle karar verildi."*

III- DEĞERLENDİRMELER

Bilindiği üzere, ticari kazanç teşebbüsteki öz sermayenin, hesap dönemi sonundaki ve başındaki değerleri arasındaki fark olarak hesaplanmaktadır. Bu tanıma göre, ticari icaplar içinde yapılan, ticari işletmenin veya kurumun özvarlığının azalmasına yol açan her türlü işlem veya faaliyetten doğan zarar, ticari kazancı dolayısıyla kurumlar vergisi matrahını etkilemektedir.

Kurumlar vergisi mükellefleri açısından, kurum kazancının tespiti sırasında indirilecek giderlere ilişkin Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) 40. maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun (KVK) 8. maddesinin ve muhtelif kanunlardaki gider kaydına yönelik hükümlerin topluca dikkate alınması gerekmektedir. Aynı şekilde kurum kazancının tespitinde dikkate alınmayacak kanunen kabul edilmeyen giderlerin tespitinde ise, GVK'nın 41. maddesi ile KVK'nın 11. maddesinin göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

GVK'nın 40/1. maddesinde ise, "*ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin safi kazancın tespitinde indirimi*" hükme bağlanmıştır.

Bu kapsamda herhangi bir harcama, GVK'nın 40. maddesinin 2-8 nolu bentlerine ya da KVK'nın 8. maddesine dayanılarak giderleştirilebilir. Bahse konu hükümlerde yer almayan harcamaların gider yazılabilmesi için aşağıdaki üç şartın bir arada sağlanması zorunludur.

- Maliyet unsuru olmamak
- GVK'nın 41. ve KVK'nın 11. maddeleri uyarınca kabul edilmeyen gider niteliği arzetmemek
- GVK'nın 40/1 maddesi uyarınca "*ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için*" yapılmış olmak

Örnek yargı kararlarında da belirtildiği üzere; bir şirketin başka bir şirkete iştirak etmesi ticari faaliyetlerin bir parçası, hatta kimi durumlarda zorunlu bir unsur olarak karşımıza çıkmaktadır. Çünkü büyük sermaye ihtiyaçlarının karşılanması ya da uluslararası ortaklıkların kurulması ancak iştirak işlemleri vasıtasıyla mümkün hale gelmektedir. Bu bakımdan iştirakin tasfiyesi nedeniyle oluşan zarar, işletmeye ilişkin bir giderdir ve bu zararın iştirakçinin ticari kazancının tespitinde dikkate alınması gerekir. Nasılki bir işletmenin maliyetinin altında sattığı ürünlerinden kaynaklanan zararı ticaridir ve vergiye tabi kazancın tespitinde dikkate alınır, bir şirketin iştirakinin tasfiyesinden ortaya çıkan zarar da ticaridir ve bu şirketin vergiye tabi kazancının tespitinde dikkate alınmalıdır.

Nasılki bir şirketin maliyetinin altında sattığı ürünlerden kaynaklanan zararının gider kaydedileceğine ilişkin vergi kanunlarına açık hüküm konulması beklenemez ise, iştirak tasfiyesinde kaynaklanan zararında vergi kanunlarında gider yazılacağına ilişkin açık hüküm konulması beklenmemelidir. Nitekim kanun koyucu ticari kazancın elde edilmesi için yapılan giderlerin kurum kazancının tespitinde dikkate alınacağını hükmü bağlayarak genel çerçeveyi çizmiştir. Bu noktada Maliye İdaresi'nin son dönem özelgelerindeki olumsuz görüşün gerekçesi olan "*tasfiye nedeniyle değersiz hale gelen iştirak paylarının kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabileceğine ilişkin herhangi bir mevzuat hükmü yer almamaktadır*" açıklamasına katılmamız mümkün değildir.

Kaldı ki vergi kanunlarında tasfiye nedeniyle değersiz hale gelen iştirak paylarının giderleştirilmesini engelleyen, bu zararı kanunen kabul edilmeyen gider olarak tanımlayan herhangi bir mevzuat hükmü de bulunmamaktadır.

IV- SONUÇ

Günümüzde şirketlerin iştirak işlemleri ticari faaliyetlerinin bir parçası hatta bazı durumlarda ticari faaliyetlerin zorunlu unsuru olarak karşımıza çıkmaktadır. Bütün şirketlerin esas amacı kar elde etmek olsa da, faaliyetlerden sürdürebilir kar yaratılmadığı ya da beklenen getiriler sağlanamadığı durumlarda iştiraklerin tasfiyesi gündeme gelebilmektedir.

İştirakin tasfiyesi sonucunda iştirakçi şirketlerin iştirak tutarı karşılığında herhangi bir bedel alamadığı için sahip olduğu hisseler değersiz duruma gelmekte, özsermayeleri bu tutar kadar azalmaktadır. İştirakçi şirket ticari kazanç elde etmek amacıyla ticari bir şekilde başka bir şirketin sermayesine katılmış; ancak katıldığı bu şirketin ticari faaliyetlerinden beklediği sonuçları elde edemediğinden zarar etmiş, koyduğu parayı geri alamamıştır. Bu kaybı zarar kabul etmeyip kanunen kabul edilmeyen gider olarak nitlendirmek, şirketlerin ticari faaliyetlerinden elde ettiği tüm zararların kanunen kabul edilmeyen gider sayılmasını gerektirir ki bu da ticari kazancın tanımına aykırıdır.

Tasfiye sonucunda değersiz kalan iştirak payları nedeniyle katılan zararın safi kurum kazancından indirilmesinin yegane dayanağı GVK'nın 38. ve 40/1. maddeleri olup, bu zararın safi kurum kazancından indirilmesini engelleyen de herhangi bir mevzuat hükmü bulunmamaktadır.

Bu bakımdan, Maliye İdaresi'nin son özelgesinde vermiş olduğu iştirak tasfiyesinden kaynaklı zararın kurum kazancının tespitinde dikkate alınamayacağı görüşü, Maliye İdaresi'nin önceki dönemlerde vermiş olduğu özelgelere, Danıştay kararlarına ve ticari kazancın tespitine ilişkin kanun hükümleri ile çelişmektedir.