

İştirak edilen kurumun tasfiyesi durumunda ortaya çıkan olumsuz farkın değerlendirilmesi

Hatice Tuncer

Giriş

Şirketlerin sona erme sebepleri (esas sözleşmede öngörülen sürenin sona ermesi, işletme konusunun gerçekleşmesi, esas sözleşmede öngörülmüş sona erme sebeplerinden herhangi birinin gerçekleşmesi, genel kurul kararı, mahkemece şirketin iflasına karar verilmesi ve haklı sebeplerin varlığı gibi) Türk Ticaret Kanunu'nda sayılmış olup, genel ve özel sona erme sebepleri olmak üzere iki grupta toplanmıştır. Şirketin sona ermesi halinde şirket, tasfiye sürecine girmektedir. Şirketlerin sona ermesi ve tasfiye süreci hem Türk Ticaret Kanunu açısından hem de vergisel açıdan önem taşımaktadır.

Peki, iştirak edilen şirketin tasfiyesi durumunda, iştirakin kayıtlı değeri ile tasfiye olan şirketin öz sermayesi arasında ortaya çıkan olumsuz fark kurum kazancının tespitinde zarar olarak dikkate alınabilecek midir? Çalışmamızda, bu kapsamda ilk olarak iştirak kazancı tanımlanarak şirketlerin tasfiye süreci ele alınacak, daha sonra iştirakin tasfiye olması durumunda, kurum kazancının tespitinde ortaya çıkan söz konusu farkın zarar olarak dikkate alınıp alınamayacağı hususu Gelir İdaresi ve Yargı açısından araştırılarak değerlendirilecektir.

İştirak kazancı

Bilindiği üzere, herhangi bir kurumun başka bir kurumun sermayesine katılma payı karşılığında elde edilen kâr payına "iştirak kazancı" denilmektedir. İştirak kazancı, kurumların esas faaliyet konusu dışındaki önemli bir gelir kaynağıdır. İşletmenin bu şekilde doğrudan veya dolaylı olarak diğer şirketlerin yönetimine ve ortaklık politikalarının belirlenmesine katılmak üzere edindiği hisse senetleri veya ortaklık paylarının izlendiği hesaba ise "İştirakler" adı verilmektedir. Günümüzde şirketler arasında bu türden ilişkilere oldukça sık rastlanmaktadır.

Kurumların başka bir kurumun sermayesine iştirak etmesinden dolayı elde ettikleri iştirak kazançları, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinin (1) numaralı fıkrasının (a) bendine göre kurumlar vergisinden istisnadır. İştirak kazançları istisnası ile genel olarak vergilemede mükerrerlik önlenmek istenilmektedir. Söz konusu maddeye göre, iştirak kazancı istisnası uygulamasında iştirak kazancını elde eden kurumun dar veya tam mükellef olmasının bir önemi yoktur. Türkiye'de dar mükellefiyet esasında vergilendirilen kurumların, başka bir kurumun sermayesine iştirak karşılığında elde ettikleri kârlar da istisna kapsamındadır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-a maddesinde yer alan iştirak kazancı, aslında başka bir şirkete iştirak edilmesi nedeniyle bu hisse senetlerinin getirisi olan kârdır. Ortaya çıkan kârdan ortaklar da yararlanmaktadır. Bu kazanç kurumlar vergisinden istisna tutulmuştur. İştirak edilen şirketin zarar etmesi ise tam tersi bir durum olup bu durumda da iştirak payını elinde tutan şirket bu zarara bir şekilde katlanmak durumunda kalmaktadır.

Şirketlerde tasfiye süreci

Kurumların iştirak ettikleri şirketlerle ilgili olarak karşılaşılabilecekleri durumlardan bir tanesi de iştirak edilen şirketin tasfiye sürecine girmesidir.

Tasfiye kavramı, ortaklığın varlığının paraya çevrilmesi, ortaklık alacaklarının tahsil edilmesi, borçlarının ödenmesi ve geriye bakiye kalıyorsa bunun tasfiye payı hükümlerince pay sahiplerine dağıtılması ve ortaklığın kaydının ticaret sicilinden silinmesi işlemlerinin tümü olarak ifade edilmektedir.¹

Tasfiye işlemleri 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 529 ile 548'inci maddeleri arasında özel hukuki düzenlemelere bağlanmıştır.

Ayrıca, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17'nci maddesinde ve 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde tasfiye sürecinin vergisel boyutları düzenlenmiştir.

Tasfiyeye giren sermaye şirketleri, tasfiye sonunda tüm işlemler tamamlandıktan sonra ortaya olumlu bir fark çıkması durumunda bu farkı ortaklara dağıtmaktadır. Dağıtılan bu tutarları tanımlarken uygulamada tasfiye paylarının "kâr payı" olarak mı, "diğer kazanç ve irat" olarak mı yoksa başka bir kazanç unsuru olarak mı değerlendirilmesi gerektiğinin tartışma konusu olduğu görülmektedir.

Kurumların iştirak ettikleri şirketlerle ilgili olarak karşılaşılabilecekleri bir diğer tartışmalı durum ise tasfiyesinin zararla sonuçlanması durumunda iştiraklerinden geri alamadıkları sermaye paylarının kurum kazancının tespitinde gider veya zarar olarak indirim konusu yapılıp yapılamayacağı hususudur.

Kurumlar, kazançlarını Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 6'ncı maddesinin ikinci fıkrasına göre tespit etmektedirler. Söz konusu maddede "*Safî kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanunu'nun ticarî kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır. Ziraî faaliyetle uğraşan kurumların bu faaliyetinden doğan kazançlarının tespitinde, Gelir Vergisi Kanunu'nun 59'uncu maddesinin son fıkra hükmü de dikkate alınır.*" hükmü yer almaktadır. Kurumların ticarî kazançları, GVK hükümlerine göre ticarî kazançların vergilendirilmesi hükümleri çerçevesinde tespit edilecektir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 37'nci maddesinde ticari kazancın tarifi yapılarak, 38'inci maddesinde bilanço esasında ticari kazancın tespitine ilişkin hükümlere yer verilmiştir. İlgili maddede;

"Bilanço esasına göre ticari kazanç, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet farktır. Bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce:

- 1. İşletmeye ilave olunan değerler bu farktan indirilir;*
- 2. İşletmeden çekilen değerler ise farka ilave olunur.*

Ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında, Vergi Usul Kanunu'nun değerlemeye ait hükümleri ile bu kanunun 40 ve 41'inci maddeleri hükümlerine uyulur."

¹ Gökhan Belge (2016). "Tasfiye Sonucunda Değersiz Kalan İştirak Paylarının İştirakçi Şirketlerin Vergi Matrahına Etkisi", Vergi Dünyası, Sayı 416.

hükümlerine yer verilmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'inci maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8'inci maddesinde indirilecek giderlere yer verilmiştir. Dolayısıyla ilgili maddelerde iştirak edilen kurumun tasfiyeye girmesi dolayısıyla ortaya çıkan olumsuz farkın kurum kazancının tespitinde gider veya zarar olarak indirilebileceğine dair açıkça bir ifade bulunmamaktadır.

Bir şirketin tasfiye olması durumunda iştirake ait aktife kayıtlı bedelin karşılığı oluşmayacağı için bu bedelin zarar yazılabileceği yönünde görüşler bulunduğu gibi, zarar olarak indirim konusu yapılamayacağı yönünde de görüşler bulunmaktadır. Gelir İdaresi'nin ise iştirak bedelinin zarar yazılıp yazılmayacağı hususunda farklı tarihlerde farklı görüşleri bulunmaktadır.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 14.04.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-14-7026 sayılı Özelge'sinde; *"...Bu hüküm ve açıklamalara göre iştirakçisi olduğunuz şirketin tasfiyesinin sonuçlanması nedeniyle iştirak hisselerinin herhangi bir değerinin kalmaması halinde ve bu durumun tarafınızdan belgelendirilmesi kaydıyla envanterden düşmeniz ve kazancınızın tespitinde gider olarak dikkate almanız olanaklı bulunmaktadır. Ancak Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14'üncü maddesinde ve Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazancın tespiti için gider olarak indirim konusu yapılabilecek harcamaların gider kalemlerinin 40'inci maddesinde tadadi olarak sayıldığı giderler ayrıca belirtilen hususlara ilişkin olmak üzere Gelir Vergisi Kanunu'nun 40/1 bendiyle ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin indirim yapılabilmesine olanak sağlanmış olup iştirak ettiğiniz şirketin tasfiyesinin sonuçlanmasını takiben kazancınızın tespitinde indirim konusu yapılan iştirak hisselerinin değeri dışında oluşan zararınızın gider kayıtlarına intikali mümkün olmadığı gibi söz konusu zararın mali bilançonuzda meydana gelmemesi nedeniyle Kurumlar Vergisi Kanunu'nun mükerrer 14'üncü maddesi kapsamında değerlendirilmesi olanaklı değildir..."* görüşü yer almaktadır.

İzmir Vergi Dairesi Başkanlığının 09.06.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.16.01-176300-225 sayılı Özelge'sinde ise önceki görüşlerin aksine *"...Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'inci maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8'inci maddesinde kazancın tespitinde indirilecek giderler sayılmış olup, Vergi Usul Kanunu'nun Üçüncü Kitabında 'Değerleme' hükümlerine yer verilmiştir. Anılan maddelerde iştirak hisselerinin, iştirakin tasfiyesi sonucu değerinin kalmaması nedeniyle doğan zararın kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabileceğine ilişkin herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Bu itibarla, gerek şirketinizin iştirakinin tasfiyesi nedeniyle doğan zararın gerekse bu iştirake ilişkin enflasyon düzeltilmesi farkının kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün değildir..."*

Görüldüğü üzere, Gelir İdaresi geçmiş yıllarda önce zarar yazılabileceği yönünde görüş bildirirken daha sonraları aksi yönde görüş vermiştir.

Sık sık ihtilaf konusu olan, mevcut haliyle açık bir yasal düzenlemeden yoksun olan bu uygulamanın mükellefleri tereddüt içerisinde bırakarak Yargıya da taşındığı görülmektedir. Danıştay Dördüncü Dairesi'nin 16.10.2001 tarihli E: 2000/2194 K: 2001/3835 sayılı, iştirak edilen kurumun tasfiyesine karar verilmesi sonucu iştirakler hesabında yer alan hisse senetlerinin aktiften çıkarılması durumunda bu zararın kurum kazancının tespitinde dikkate alınıp alınmayacağı uyuşmazlığına ilişkin kararı, iştirak edilen şirketin tasfiyesi sonucu oluşan zararın iştirak eden açısından kurum kazancının tespitinde dikkate alınması

gerektiği yönündedir. Kararın gerekçesi ise bir şirketin bir başka şirkete iştirak etmesinin ticari faaliyetin bir parçası olduğu, bu nedenle ortaya çıkan zararın ticari girişimin zararlar sonuçlanmasından doğduğu ve Ticaret Kanunu'na aykırı nitelik taşıdığını söylemenin mümkün olmadığı şeklinde açıklanmıştır.

Diğer taraftan, Danıştay Dördüncü Dairesi'nin 19.02.2019 tarihli E. 2015/10508 K. 2019/1283 sayılı kararında “...*Yukarıda yer verilen madde hükümleri bir arada değerlendirildiğinde, davacı şirketin iştiraki olan ... A.Ş.'nin tasfiyesi dolayısıyla oluşan zararın, ticari faaliyetinden sağlanan hasıllardan gider olarak indirilebilmesi için bu giderin bu hasılların elde edilmesi veya idame ettirilmesi amacıyla yapılması, yani gelire gider arasında doğrudan ve açık bir illiyet bağının bulunması gerekmekte olup, söz konusu iştirak edilen şirketin tasfiyesi nedeniyle oluşan zararın şirketin ticari kazancının elde edilmesi veya idamesi ile ilgili bir gider olarak değerlendirilmesine imkan bulunmadığı gibi söz konusu zararın gider olarak gösterilmesine 5520 Sayılı Kanun'un 5'inci maddesinin 3'üncü fıkrası da engel teşkil etmektedir*”²...” hükümleri yer almaktadır.

Danıştay Dördüncü Dairesi'nin 16.12.2019 tarihli E. 2016/20721 K. 2019/6986 sayılı kararında ise “...*Dava konusu olayda şirketin hukuken ortadan kalkması ve tasfiyesinin zararlar sonuçlanması sonucu davacı şirketin iştirakler hesabında hisse senetlerinin maliyet bedelinin ve tahsil edilemeyen alacak kadar bir zarar oluşmuş, diğer bir ifade ile şirket öz sermayesi bu oranda azalmıştır. Bunun zarar olarak nitelendirilmesi mevzuatımızdaki hükümlere uygundur. Bu durumda; davacı şirketin aktifinde bulunan bağlı ortaklığına ait iştirak hisselerinin anılan şirketin 2014 yılında tasfiyesi nedeniyle karşılıksız kalması sonucu oluşan zararın gider olarak dikkate alınmasında hukuka aykırılık bulunmadığından, ihtirazi kayıtlarla verilen kurumlar vergisi beyannamesi üzerine fazladan yapılan tahakkukun kaldırılması gerekirken aksi yönde verilen Vergi Mahkemesi kararında isabet bulunmamaktadır*...” hükümlerine yer verilmiştir.

Vergi yazınında da iştirakin tasfiyesi nedeniyle ortaya çıkan zararın gider yazılıp yazılamayacağı yönünde çok sayıda değerli çalışma bulunmakla birlikte burada söz konusu görüşlerin hepsine değinmemiz mümkün olmayacağı için bir kısmına yer verebileceğiz. Bu kapsamda iki temel görüş bulunup aşağıda detayları açıklandığı üzere birinci görüşte; bu işlem nedeniyle oluşan zararın 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinin üçüncü fıkrası gereği kurum kazancının tespitinde indirim olarak dikkate alınmaması gerektiği, ikinci görüşe göre ise oluşan zararın istisna kazancın elde edilmesi için yapılmadığı, bir ticari gider mahiyetinde olduğu için oluşan zararın indirim konusu yapılması gerektiği yönündedir.

Kadir Çekirdekoğlu'nun görüşü, oluşan zararın istisna kazancın elde edilmesi ile ilgili olarak oluşmadığı ve zarar çıkması durumunda bu zararın kurum kazancının tespitinde indirim olarak dikkate alınmaması gerektiği yönündeki görüş maddenin amacıyla çeliştiği için tasfiye nedeniyle değersiz hale gelen iştirak payı tutarının kurum kazancının tespitinde gider unsuru olarak dikkate alınması gerektiği yönündedir.³

² Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinin 3'üncü fıkrasında “İştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere, kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazancından indirilmesi kabul edilmez” hükmü yer almaktadır.

³ Kadir Çekirdekoğlu (2016). “Tasfiye Sonucunda Değersiz Hale Gelen İştirak Paylarının Kurumlar Vergisi Karşısındaki Durumu”, Vergi Dünyası, Sayı 417.

Mehmet Maç'ın görüşü ise Danıştay'ın 2001 tarihli görüşü ile aynı doğrultuda olup, ayrıca iştirak edilen şirketin tasfiye edilmesi veya iflası durumunda iştirakin değersiz hale gelmesinin sıfır bedelle satış olarak nitelenemeyeceği, dolayısıyla envanterden çıkarılan orijinal hisse maliyeti yanı sıra bu hisseye ait enflasyon düzeltme farkının da gider kaydedilebilmesi gerektiği şeklindedir.⁴

Gökhan Belge'nin görüşü, değersiz kalan ortaklık payları nedeniyle iştirakçi şirketlerin katlandıkları zarar ticari olup, bu zarar iştirakçi şirketlerin özvarlıklarında azalmaya yol açtığından Gelir Vergisi Kanunu'nun 38'inci maddesi uyarınca kurum kazancından indirilebileceği, ayrıca bu zararın kurum kazancından indirilmesini yasaklayan herhangi bir mevzuat hükmü de bulunmadığı yönündedir.⁵

Diğer taraftan Atilla Kavan ise iştirakin tasfiyesi nedeniyle meydana gelen zararın ticari kârın tespitinde dikkate alınabileceğinin açık olduğunu, ancak mali kâr tespit edilirken konuya vergi kanunları ve idarenin yaklaşımı dikkate alınarak bakıldığında söz konusu zararın kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınmaması gerektiği düşüncesinde olup, mükelleflerce söz konusu zararın "Kanunen Kabul Edilmeyen Gider" olarak dikkate alınması gerektiğini belirtmiştir.⁶

Sonuç

İştirak edilen şirketin tasfiye olması nedeniyle ortaya çıkan zararların, iştirak eden kurum açısından nasıl değerlendirileceği hususuna ilişkin olarak Gelir İdaresi ve Yargı'da farklı görüşler mevcuttur. Gelir İdaresi'nin 2006 yılında vermiş olduğu özalgede, tasfiye zararının ortak tarafından gider yazılabileceği yönünde görüş yer alırken, sonraki yıllarda görüş değiştirerek tasfiye zararının ortak tarafından giderleştirilmesine olanak veren herhangi bir düzenleme bulunmadığı gerekçesiyle "Kanunen Kabul Edilmeyen Gider" olarak dikkate alınması gerektiğini ifade etmiştir. Yargı ise birden fazla vergi mahkemesi kararında ve 16.10.2001 tarihli Danıştay kararında tasfiye zararının gider olarak dikkate alınabileceği yönünde hüküm kurmaktayken, 19.02.2019 tarihli kararında gider olarak dikkate alınmayacağı, 16.12.2019 tarihli kararında ise tekrar gider olarak dikkate alınabileceği yönünde hüküm tesis etmiştir.

Öncelikle, Gelir İdaresi'ne göre, söz konusu zararın, kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabileceğine ilişkin açıkça bir hüküm olmadığı için gider olarak dikkate alınamamaktadır. Ancak diğer taraftan gider yazılamayacağına ilişkin bir hüküm de söz konusu değildir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-a maddesinde yer alan istisna kazancın tersi durumda ise iştirak edilen şirketin zarar etmesi nedeniyle iştirak payını elinde tutan şirket bu zarar kadar karşılık ayırmakta ya da bu zarara bir şekilde katlanmaktadır. Burada ise her ne kadar zarara katılım gibi bir durum olduğu gözükse de ortada iştirak edilen bir şirket hukuken kalmamakta ve mevcut hisse senetlerinin değeri sıfırlanmaktadır. Nasıl ki hisse senetlerinin kayıtlı değerinin altında satılması durumunda oluşan zarar gider olarak kabul

⁴ Mehmet Maç (2012). "İştirak Edilen Şirketin Tasfiyesi Sonucu Oluşan Zararın Vergi Matrahına Etkisi", Yaklaşım Dergisi, Sayı 233.

⁵ Gökhan Belge, a.g.e.

⁶ Atilla Kavan (2016). "İştirak Edilen Şirketin Tasfiyesi Sonucu Oluşan Zararın Vergi Kanunları ve Özelgeleri Açısından Değerlendirilmesi", Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı 150.

ediliyorsa, tasfiye sonucu bir deęeri kalmayan hisse senetlerinin de gider olarak kabul edilmesi gerektięi dūřüncesindeyiz.

Sonuç olarak, ortaya çıkan zararın mevcut haliyle açık bir yasal dūzenlemeden yoksun olması ve mükellefleri tereddüt içerisinde bırakması nedeniyle bu soruna İdare'ce bir çözüml getirilmesi yerinde bir uygulama olacaktır.

Kaynakça

Belge, Gökhan (2016). "Tasfiye Sonucunda Deęersiz Kalan İştirak Paylarının İştirakçi şirketlerin Vergi Matrahına Etkisi", Vergi Dūnyası, Sayı 416.
ekirdekoęlu, Kadir (2016). "Tasfiye Sonucunda Deęersiz Hale Gelen İştirak Paylarının Kurumlar Vergisi Karşısındaki Durumu", Vergi Dūnyası, Sayı 417.
Kavan, Atilla (2016). "İştirak Edilen şirketin Tasfiyesi Sonucu Oluşan Zararın Vergi Kanunları ve Özelgeler Açısından Değerlendirilmesi", Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı 150.
Ma, Mehmet (2012). "İştirak Edilen şirketin Tasfiyesi Sonucu Oluşan Zararın Vergi Matrahına Etkisi", Yaklaşım Dergisi, Sayı 233.
5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu
1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği
Danıştay Dördüncü Dairesinin 16.10.2001 tarihli E: 2000/2194 K: 2001/3835 sayılı Kararı
Danıştay Dördüncü Dairesinin 19.02.2019 tarihli E: 2015/10508 K: 2019/1283 sayılı Kararı
Danıştay Dördüncü Dairesinin 16.12.2019 tarihli E: 2016/20721 K: 2019/6986 sayılı Kararı
İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 14.04.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.İ6.01/KVK-14-7026 Sayılı Özelgesi
İzmir Vergi Dairesi Başkanlığının 09.06.2011 tarih ve 4.35.16.01-176300-225 sayılı Özelgesi

Bu makalede yer alan açıklamalar, yazarının konu hakkındaki kişisel görüşünü yansıtmaktadır. Makaledeki bilgi ve açıklamalardan dolayı EY ve/veya Kuzey YMM ve Bağımsız Denetim A.ř.'ye sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Mevzuatın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz.