

DENET DUYURU



Duyuru Tarihi : 02.05.2012
Duyuru No : 2012/034
Yayımlandığı Yer : YAKLAŞIM DERGİSİ - Sayı : 233 - Mayıs 2012
Sayfa : 29 - 35

Mehmet MAÇ
Yeminli Mali Müşavir

BDO Yayıncılık A.Ş.

Eski Büyükdere Cad. No.14
Park Plaza Kat:4
34398 Maslak/İstanbul
Turkey

Tel: +90 212 365 62 00
Fax: +90 212 365 62 02
e-mail: bdo@bdo.com.tr
www.bdo.com.tr

İŞTİRAK EDİLEN ŞİRKETİN TASFİYESİ SONUCU OLUŞAN ZARARIN VERGİ MATRAHINA ETKİSİ

1. KONU:

İştirak edilen şirketin tasfiyesinin sonuçlanması ve tasfiyeden elde edilebilen paranın, iştirakin bilançoda yazılı maliyetini karşılayamaması suretiyle zarar oluşması halinde, bu zararın iştirakçi firmanın gelir veya kurumlar vergisi matrahının tesbitinde dikkate alınabileceği aşikardır.

Aynı açıklık, iflası kapanan iştiraklerin, iştirakçinin aktifinde yazılı olan ve iflas nedeniyle aktiften çıkarılması gereken iştirak maliyeti açısından da geçerlidir.

Bu konuda öteden beri aksi yönde bir görüşe ve dolayısıyla ihtilafa da rastlanmıyordu. Hatta Maliye İdaresinin bu zararların, kabul edilir gider olduğu yönünde özeldeleri bulunmaktaydı.

Son yıllarda Maliye İdaresi'nin aynı konuda olumsuz ve detay planda çelişkili özeldelerine rastlamamız bu yazıyı hazırlamamıza vesile olmuştur.

Garantisi ile sınırlı bir Birleşik Krallık şirketi olan BDO International Limited'in üyesi ve bir Türk anonim şirketi olan BDO Yayıncılık A.Ş., bağımsız üye kuruluşlardan oluşan BDO ağıının bir parçasını teşkil etmektedir.

BDO International global ağıının toplam gelirleri 2009 yılında 5 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 110 ülkede bulunan 1.138 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 46.000 kişi çalışmaktadır.

Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayın, geniş anlamda görüşleri içermekte olup, genel bir yol gösterici olarak değerlendirilmelidir. Özel durumlarla ilgili olarak, mesleki görüş ve yardım almadan, bu yayına dayanarak uygulamalarda bulunulmamalıdır. Bu konuların kendi özel durumunuza ilişkin etkilerini görüşmek için BDO Yayıncılık A.Ş. ile temas kurabilirsiniz. Bu yayındaki bilgilere dayanarak belli eylemlerde bulunmak veya bulunmamak nedeniyle doğabilecek zararlar nedeniyle, BDO Yayıncılık A.Ş. ve ortakları, çalışanları ile yazarları herhangi bir yükümlülük veya sorumluluk kabul etmemektedirler.

Denet'in müşterilerine özel bir hizmetidir. İzinsiz çoğaltılamaz, iktibas edilemez.

2. MALİYE İDARESİNİN ÖTEDEN BERİ OLUMLU OLAN GÖRÜŞÜ, SON YILLARDA OLUMSUZ HALE GELMİŞTİR:

Yukarıda belirttiğimiz gibi, istirak edilen şirketin tasfiyesi sonucu iştirakçi firmada oluşan zararın, iştirakçi firmanın vergi matrahını etkileyeceği konusu tamamen tartışmasızdı ve zaten Maliye İdaresi de bu görüşe katıldığını verdiği özelgelerle belli etmekteydi.

Örnek vermek gerekirse, 2006 yılında verilmiş olan bir özelgede¹ yer alan aşağıdaki ifade İdarenin geçmişte olumlu görüşte olduğunu kanıttır:

“..... iştirakçisi olduğunuz şirketin tasfiyesinin sonuçlanması nedeniyle iştirak hisselerinin herhangi bir değerinin kalmaması halinde ve bu durumun tarafınızdan belgelenmesi kaydıyla envanterden düşmeniz ve kazancınızın tesbitinde gider olarak dikkate almanız olanaklı bulunmaktadır.”

Konuya ilişkin yasal düzenlemelerde hiçbir değişiklik olmadığı halde, İdare aynı konuda olumsuz görüş vermeye başlamıştır. Yine örnek vermek gerekirse bir özelgede² şu ifadeler yer vermiştir:

“193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 40 ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddelerinde kurum kazancından indirilecek giderler; 10 uncu maddesinde ise diğer indirimler sayılmıştır. Anılan maddelerde dilekçenizde bahsi geçen iştirakin tasfiyesinden doğan zararın indirilebileceğine dair bir husus bulunmamaktadır.”

Bu nedenle, şirketiniz kayıtlarında yer alan iştirakinizin tasfiyesinden doğan zararın gider yazılması mümkün bulunmamaktadır.”

İdarenin bu olumsuz tavrını halen sürdürdüğü anlaşılmaktadır. Nitekim 2011 yılında verilen başka bir özelgede³ şu açıklamalar bulunmaktadır:

“..... Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesinde kazancın tespitinde indirilecek giderler sayılmış olup Vergi Usul Kanununun 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.”

¹ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 14.04.2006 tarih ve sayılı B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-14-7026 özelge

² Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen 24.04.2008 tarih ve B.07.1.GİB.0.03.49/4913-216 sayılı özelge

³ İzmir Vergi Dairesi Başkanlığınca 09.06.2011 de verilen 4.35.16.01-176300-225 sayılı özelge

3. DANIŞTAY'ın GÖRÜŞÜ OLUMLUDUR:

Konu ile ilgili olarak tesbit edebileceğimiz bir adet Danıştay Kararı⁴ mevcuttur ve bu karar olumlu görüş içermektedir.

Bu karara konu olayda davacı şirketin iştirak ettiği şirket tasfiye yoluyla ortadan kalkmış, tasfiyeden herhangi bir semere elde edilmediği için, hissenin edinim maliyeti ile iştirak edilen bu şirketin zararını kapatmak için ödenen paralar toplamı kadar zarar olmuştur.

Davacı şirket, bu zararın, tasfiyenin tamamlandığı yıl kendi kurumlar vergisi matrahından indirilmesi gerektiği yönünde ihtirazi kayıta bulunmak suretiyle bu indirimini yapmaksızın beyanda bulunmuştur.

İhtirazi kayıtlı bu beyan yatırım indirimi hakkı nedeniyle kurumlar vergisi çıkmasına sebep olmamış, fakat yatırım indirimi kullanılmasından dolayı stopaj doğmasına yol açmış ve kurum, bu stopajın iadesi talebiyle dava açmıştır.

Davayı vergi mahkemesinde kaybeden mükellef, temyiz için Danıştay'a başvurmuş ve Danıştay yukarıda tarih numarasını belirttiğimiz kararı ile vergi mahkemesinin bu hatalı kararını bozmuştur.

Danıştay, aşağıda sunduğumuz karar metninde isabetli yorum ve değerlendirmelerini veciz bir şekilde ortaya koymuştur:

“TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Dördüncü Dairesince duruşma yapılmasına gerek görülmeyle işin esası incelendi:

5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesinde, kurumlar vergisinin birinci maddede yazılı mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tesbitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir. Bu nedenle Gelir Vergisi Kanununun ticari kazançlara yönelik 37 ve devamı maddelerindeki safi kazancın tesbitini etkileyen hükümlerin dikkate alınması gerekmektedir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 37 nci maddesinde ticari kazancın tanımı yapılmış, 38 inci maddesinde bilanço esasında ticari kazancın tespitine ilişkin düzenlemeler getirilmiş ve son fıkrasında ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri ile bu kanunun 40 ve 41 inci maddeleri hükümlerinin uygulanacağı öngörülmüştür. Gelir Vergisi Kanununun "İndirilecek giderler" başlıklı 40 ıncı 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 Kanununun 14 üncü maddesinde yazılı giderlerin ve muhtelif kanunlardaki gider kaydına yönelik hükümlerin topluca dikkate alınması gerekmektedir. Buna göre bir giderin ticari

⁴ Danıştay 4. Dairesi'nin 16.10.2001 tarih ve E.2000/2194 ; K.2001/3835 sayılı kararı

kazancın tesbitinde indirilip indirilmeyeceği hususu Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı ve Kurumlar Vergisi Kanununun 14 üncü maddelerinde yer almasına bağlıdır. Ayrıca kanun koyucu Gelir Vergisi Kanununun 41 inci ve Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddeleriyle de indirilmeyecek giderleri de açıklamıştır. Bu düzenlemeler uyarınca **safi kazancın tesbitinde indirilebileceği ya da indirilemeyeceği açıkça belirtilmemiş harcamaların gider olarak yazılıp yazılmayacağının tesbiti 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.**

5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun "istisnalar" başlıklı 8 inci maddesinin 1 inci fıkrasının 1 inci bendinde, kurumların tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine iştiraklerinden elde ettikleri kazançların kurumlar vergisinden müstesna olduğu, son fıkrasında ise kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin ödemelerin kurum kazancından gider olarak indirilmesinin kabul edilemeyeceği öngörülmüştür. ***İştirak kazançları istisnası ile vergilemede mükerreriğin önlenmesi amaçlanmıştır.*** İstisnaya konu kazanç elde edildiği ilk kuruluştaki kurumlar vergisine ve gelir (stopaj) vergisine tabi tutulduğundan, kar dağıtımı yoluyla intikali sağlanan diğer kurumlarda mükerrer vergilendirilmesi ortadan kaldırılmaya çalışılmıştır. Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesinin son fıkrası ile getirilen gider yasağı, iştirak kazancına ilişkin yapılan giderlerin, kurumun vergiye tabi diğer kazanç tutarının tespitinde kurum kazancını azaltıcı veya kurum zararlı ise bu zararı artırıcı bir unsur olarak indirim konusu yapılamayacağını ifade etmektedir.

Dava konusu olayda davacı şirketin hissedarı bulunduğu ... A.Ş.'nin sermayesinin üçte ikisinden fazlasını yitirmesi üzerine Türk Ticaret Kanununun 324 üncü maddesi uyarınca sermayenin tamamlanması yoluna gidilmiş ve davacı şirket de kendi hissesi oranında iştirak etmiş, ancak ... A.Ş. nin ... Asliye Ticaret Mahkemesinin ... sayılı kararıyla tasfiyesine karar verilmiş ve bu karar 31.12.1999 tarihli Ticaret Sicil Gazetesinde yayımlanarak, ***şirket Ticaret Sicilinden terkin edilmiştir.*** İştirak edilen şirketin hukuken ortadan kalması 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 Kanunun 38 inci maddesi de bu yoruma imkan vermektedir. Davacı şirketin bu gideri ticari girişiminin zararlar sonuçlanmasından kaynaklanmış olup, bu giderin işletme ile ilgisinin olmadığı, Ticaret Kanununa aykırı nitelik taşıdığını söylemek mümkün değildir.

Yukarıda izah edildiği gibi olayda, iştirak kazancı elde edilmesine ilişkin bir durum veya bu kazancı sağlamak için iştirak eden kurumun yaptığı bir gider bulunmamaktadır. İştirak edilen kurumun tasfiyesine karar verilmesi sonucu iştirakler hesabında yer alan hisse senetlerinin aktiften çıkarılmasına ilişkin bir durum söz konusudur. Bu itibarla da davacı şirketin ihtirazi kaydı kabul edilmemek suretiyle tahakkuk ettirilen vergi ve fon payının kaldırılması istemiyle açılan davayı reddeden mahkeme kararında isabet bulunmamaktadır.

Bu nedenle, ... Vergi Mahkemesinin ... günlü ve ... sayılı kararın bozulmasına 16.10.2001 gününde oyçokluğuyla karar verildi.
A Z L I K O Y U

İleri sürülen iddialar mahkeme kararının dayandığı gerekçeler karşısında, yerinde ve kararın bozulmasını sağlayacak nitelikte görülmediğinden temyiz isteminin reddi gerekeceği oyu ile karara karşıyız.”

4. BİZİM GÖRÜŞÜMÜZ DE OLUMLUDUR ve YUKARIDAKİ DANIŞTAY KARARINDA BELİRTİLEN GÖRÜŞLERE PARALELDİR:

Tekrardan kaçınmak amacıyla, metni bulunan Danıştay Kararına aynen katıldığımızı belirtmekle yetiniyoruz.

Bu karar aynı zamanda yine yukarıda belirttiğimiz ve son zamanlarda ortaya çıkan olumsuz Maliye İdaresi görüşlerine güçlü bir cevap teşkil etmektedir.

Söz konusu olumsuz idari görüşlerde gösterilen dayanak, iştirak edilen şirketin tasfiyesi sonucu, iştirak eden firmada oluşan zararın gelir veya kurumlar vergisi matrahından indirilmesini öngören bir yasa hükmü bulunmadığıdır.

Halbuki Danıştay Kararında da değinildiği gibi her türlü ticari işlem veya faaliyetten doğan zarar, ticari kazanç veya kurumlar vergisi matrahını etkiler ve bunun yasal dayanağı, kurumlar içinde geçerli olan (KVK Md. 6/2) GVK'nun 38 inci maddesidir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 38 inci maddesinde,

“Bilanço esasına göre TİCARİ KAZANÇ, TEŞEBBÜSTEKİ ÖZ SERMAYENİN, HESAP DÖNEMİ SONUNDA ve BAŞINDAKİ DEĞERLERİ ARASINDAKİ MÜSBET FARKTIR.”

şeklinde tanımlanmıştır.

Bu tanıma göre, ticari icaplar içinde yapılan, ticari işletmenin veya kurumun özvarlığının azalmasına yol açan her türlü işlem veya faaliyetten doğan zarar, gelir veya kurumlar vergisi matrahını etkiler.

Gelir vergisi Kanunu'nun 38 inci maddesinin sonunda kazancın öz sermaye muhayyesi yoluyla tesbiti sırasında, Vergi Usul Kanunu'nun değerlemeye ait hükümleri ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 40 ve 41 inci maddelerine uyulacağı yazılıdır.

Vergi Usul Kanunu'nun 279 uncu maddesine göre hisse senetleri alış bedelleri ile değerlendirilir. Uygulamada hissedarı olunan şirketin zararını kapatmak amacıyla yapılan ödemeler, alış bedeline eklenmektedir. Şayet tasfiye nedeniyle iştirak edilen şirket ortadan kalkmışsa bu iştirakin envanterden çıkarılması gerekir. İştirakler hesabına alacak kaydedildiğinde bunun karşılığında borç kaydı kullanılacak yegane hesap, gider hesabıdır. Bu giderin yasal dayanağı da, Gelir Vergisi Kanunu'nun 40/1 inci maddesidir.

İştirak edilen şirketin Türkiye'deki bir şirket olmaması durumunda da yukarıdaki görüşlerimiz geçerlidir.

Yakın bir gelecekte (yeni TTK'nın yürürlüğe girdiği yılı izleyen yılın başından itibaren) uygulanmaya başlanacak olan Türkiye Muhasebe Standartları da mevcudiyeti kalmamış iştirak hisselerinin aktiften çıkarılmasını ve mukabilinde gider kaydı yapılmasını öngörmektedir. (39 nolu Türkiye Muhasebe Standardı)

5. SONA EREN İŞ ORTAKLIKLARI AÇISINDAN DURUM:

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2/7 nci maddesinde İş Ortaklıkları tanımlanmış ve iş ortaklıklarının kurumlar vergisi mükellefi oldukları hükme bağlanmıştır.

1 Sıra nolu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nin iş ortaklarında zarar mahsubuyla ilgili 2.5.3 numaralı bölümün son paragrafında “ *Kurumlar vergisi mükelleflerinin zararlarının, bu mükelleflerin ortaklarınca indirilebilmesi mümkün olmayıp aynı durum kurumlar vergisi mükellefi iş ortaklarının zararları içinde geçerlidir.*”

hükmü bulunmaktadır.

Bu hükmün iptali için açılan dava Danıştay tarafından reddedilmiştir.⁵

İş ortaklığı tüzel kişiliği olmamasına rağmen kurumlar vergisi mükellefi sayıldığına göre bu ortaklığın beyan ettiği zararın ortaklar tarafından kullanılmaması yasa gereği olup söz konusu Danıştay Kararı isabetlidir.

Ancak iş ortaklığının ortağı olarak, sonuçları ve mahiyeti itibariyle bir şirketin hissedarı olmak ile aynıdır.

⁵ Danıştay 4. Dairesi'nin 03.12.2008 tarih ve E.2007/2306, K.2008/4913 sayılı kararı

Bu nedenle bir iş ortaklığının ortağı, bu iş ortaklığının uğradığı zararı karşılamak için payı oranında ödeme yapmışsa ve iş ortaklığı zararla sonlandığı için bu ödeme geri alınmayarak ortak için bir alacak kalemi olmaktan çıkıp bir zarar veya gider unsuru (değersiz alacak) haline gelmişse bu zararın veya giderin iş ortaklığı ortaklarının gelir veya kurumlar vergisi matrahının hesabında dikkate alınmaması için sebep yoktur.

Nasıl ki istirak edilen bir şirketin iştirak edinim bedeli ve bu iştirak zararlarını kapatmak için ortak sıfatı nedeniyle yapılan ödemeler, iştirak tasfiye sonucu ortadan kalktığında, yukarıdaki 3 nolu bölümde yer alan Danıştay Kararında yazılı gerekçelerle giderleşiyorsa, ortadan kalkan iş ortaklığı için yapılan ve iş ortaklığının sonlanması neticesi zarara dönüşen ödemelerin de gider yazılması doğaldır.

6. İŞTİRAK MALİYETİNE AİT ENFLASYON DÜZELTME FARKLARININ DURUMU:

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nca 20.12.2006 tarihinde B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-8-7370-25393 sayı ile verilen özelgede, iştirak edilen limited şirketin tasfiyesinin sonuçlandığı ve herhangi bir pay elde edilemediği olay ile ilgili olarak, bu iştirakin edinimine ait orijinal maliyet tutarının, Gelir Vergisi Kanunu'nun 38 ve 40/1 inci maddeleri uyarınca gider kaydedebileceği şeklinde doğru ve olumlu bir yaklaşımda bulunulmuş, fakat bu iştirak ile ilgili olarak hesaplanan enflasyon düzeltme farkının kanunen kabul edilmeyen gider olduğu ileri sürülmüştür.

Özelgedeki söz konusu paragraf şöyledir:

“... şirket aktifinde kayıtlı bulunan bağlı ortaklık payının, bağlı ortaklığın (limited şirketin) tasfiyesi sonunda ortaklık payı nedeniyle ödenecek bir meblağ kalmaması ve şirketinize herhangi bir ödeme yapılmaması nedeniyle ve bunun belgelendirilmesi halinde, bağlı ortaklık payının sıfır bedelle elden çıkarıldığının kabul edilmesi, söz konusu ortaklık payının Vergi Usul Kanunu'nun Geçici 25. Maddesi uyarınca enflasyon düzeltmesi sonucu düzeltilmiş değeri ile düzeltme öncesi farka isabet eden zarar kısmı hariç ortaya çıkan zararın ilgili yıl safi kurum kazancının tespitinde dikkate alınması mümkündür.”

Vergi Usul Kanunu'nun Geçici 25'inci maddesinin (I) bendinde, enflasyon düzeltmesine tabi tutulan aktiflerin elden çıkarılması halinde bunlara ilişkin enflasyon düzeltme farklarının da maliyet unsuru olarak kabul edileceği, ancak amortismanı tabi olmayan kıymetlerin düzeltilmiş değerlerinin altında bir bedelle satılması halinde, enflasyon düzeltmesine isabet eden zararın, gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınmayacağı hükmü vardır.

Dikkat edilirse yukarıdaki muktezada, iştirakin herhangi bir şey elde edilemeyerek tasfiye edilmesi olayı, bu iştirakin sıfır bedelle elden çıkarılması olarak kabul edilmiş, bu elden çıkarma varsayımı veya benzetmesine dayanılarak, bu iştirake ait enflasyon düzeltme farkının kanunen kabul edilmeyen gider muamelesi göreceği ileri sürülmüştür.

Bizim anlayışımıza göre, bir iştirakin tasfiye edilmesi nedeniyle aktiften çıkması, bu iştirakin sıfır bedelle satılmasına benzetilemez ve tasfiye hali için satılma hali ile ilgili olarak konmuş bulunan VUK'nun Geçici 25/l maddesi işletilemez.

Bu nedenle yukarıdaki mukteza, orijinal iştirak maliyetinin gider kaydedilebileceği yönüyle isabetli olmakla beraber bu muktezada satış ilgili bir hükmün tasfiyeye de teşmil edilmek suretiyle enflasyon düzeltme farklarının gider olarak kabul edilmemesi, bize göre yasaya aykırılık teşkil etmektedir.

7. TASFİYESİ SONUÇLANAN İŞTİRAKLERDEN OLAN ALACAKLARIN DURUMU:

İştirak edilen şirketin işleri kötü gittiğinde, iştirakçi şirketler bu iştiraklerini fonlamak zorunda kalmaktadırlar.

Bu fonlama işlemi kimi zaman iştirakin zararının kapatılması yani ilave sermaye koyma şeklinde gerçekleşmekte olup bu takdirde iştirake geri alınmamak üzere verilen paralar iştirak maliyetine eklenmek suretiyle muhasebeleştirilmektedir.

Fonlama işlemi, iştirakin ortağına borçlu hale gelmesi şeklinde de olabilir. Bir iştirak ortağına borçlu konumda iken tasfiyeye girerse ve bu borcu ödeyecek malvarlığı olmadığı için ortak cari hesabı alacak bakiyesi verir halde tasfiye sonuçlanırsa, alacaklı ortak açısından bu alacak “değersiz alacak” haline gelir ve bu niteliği gereği aktiften çıkarılarak giderleştirilir. (VUK'nun 322 nci Maddesi)

8. KÖTÜ DURUMA DÜŞEN İŞTİRAKİN SATILMASI:

Uygulamada iştirak edilen şirketin kötü duruma düşmesi hallerinde iştirakin tasfiye edilmesi veya iflas ettirilmesi yerine, bu iştirakin yok pahasına, hatta üstüne para vererek satılması şeklinde pratik bir yöntemle ortakların bu iştiraktan kurtulmaya yöneldikleri görülmektedir.

Bu işlem hukuki açıdan bir iştirakin zararına satışı demektir. Zararına satış işlemi nedeniyle bu iştirak ile ilgili enflasyon düzeltme farkının kanunen kabul edilmeye gider olarak dikkate alınması, yasa gereğidir. (VUK'nun Geçici 25/l Maddesi)

Ancak bu iştirakin edinimine ilişkin orijinal maliyetin ve varsa iştirakin zararlarını kapatmak için yapılan ve iştirak maliyetine eklenen ödemelerin giderleştirilmesi gerekir.

İki yıl aktifte kalmış iştirak hisselerinin satışından doğan zararların, satışı yapan kurum tarafından kanunen kabul edilmeye gider olarak dikkate alınması gerektiği yönündeki İdari görüşlere katılmıyoruz. Konumuzun dışında olması nedeniyle bu hususta üç değerli meslektaşımızın, bizim görüşümüze paralel yazılarını^{6 7 8} işaret etmekle yetiniyoruz.

⁶ Sayın Güray ÖĞRENDİK'in Ekim 2007 E-Yaklaşım'da yayınlanan “ İşletme Aktifinde İki Tam Yıldan Uzun Süre Kalmış Bir Gayrimenkul Veya İştirak Hissesi Satılırsa Elde Edilen Kazanca KVK Madde 5/1-e Kapsamında İstisna Uygulamak Zorunlu Mudur? Satış Zararı Olursa Bu Zarar Vergisel Açıdan Kabul Edilen Bir Zarar Mıdır?” başlıklı yazısı

⁷ Sayın Kadir ÇEKİRDEKOĞLU'nun Aralık 2008 Yaklaşım Dergisinde yayınlanan “Kurumların En Az İki Tam Yıl Aktiflerinde Yer Alan Taşınmazlar Ve İştirak Hisseleri İle Kurucu Senetleri, İntifa Senetleri Ve Rüçhan Hakkı Satışından Zarar Doğması Halinde Zarar İndirilebilecek Mi?” başlıklı yazısı

9. ÖZET ve SONUÇ:

İştirak edilen şirketin tasfiyesi sonucunda oluşan zararlar iştirakçi firmanın gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınabilmelidir. Son zamanlarda ortaya çıkan aksi yöndeki Maliye İdaresi görüşlerine katılmıyoruz.

İş ortaklıklarının zararlı şekilde sona ermesi nedeniyle ortaklar nezdinde oluşan zararlar da gider kaydedilebilmelidir. Zaten bu zararlar çoğu halde ortakların iş ortaklığından alacaklarının değersiz hale gelmesi şeklinde tezahür etmekte ve gider kaydı değersiz alacak hükmüne dayanmaktadır.

Aynı şekilde iştirak edilen kurumun ortağına olan borcunu ödemeksizin tasfiyesinin sonlanması halinde, değersiz hale gelen alacaklarda gider kaydına konu edilebilir.

İştirak maliyetine ait enflasyon düzeltme farkları, zararına hisse satışı halinde, zararın enflasyon düzeltmesine tekabül eden kısmı itibarıyla kanunen kabul edilmeyen giderdir. Ancak iştirak edilen şirketin tasfiye edilmesi veya iflası durumunda iştirakin değersiz hale gelmesi bizim anlayışımıza göre sıfır bedelle satış olarak nitelenemez. Dolayısıyla envanterden çıkarılan orijinal hisse maliyeti yanı sıra bu hisseye ait enflasyon düzeltme farkının da gider kaydedilebilmesi gerekir.

⁸ Sayın Bumin DOĞRUSÖZ'ün Ocak 2007 tarihli Dünya Gazetesinde yayınlanan "Gayrimenkul ve İştirak Hissesi Satış Kazancı İstisnasına Yönelik Yanlış Yorumlar" başlıklı yazısı