

İŞTİRAK EDİLEN ŞİRKETİN TASFİYE OLMASI DURUMUNUN -İŞTİRAK HİSSELERİ ÇERÇEVESİNDE- İŞTİRAK EDEN ŞİRKETE YANSIMASI

A.Bora ELÇİN

Vergi Başmüfettişi (E. Maliye Başmüfettişi)

Özet

Taşınmaz ve iştirak hissesi satış işlemlerinde ortaya çıkan karın %75'i Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-e maddesi uyarınca kurumlar vergisinden istisnadır. İştirak edilen kurumun tasfiyeye girmesi ve tasfiyesinin sonuçlanması halinde iştirak eden kurumun aktifinde kayıtlı bulunan iştirak hisselerinin değerinin kayıtlı değerin altına düşmesi durumunda ortaya çıkan iştirak hissesi satış zararının ilgili dönem kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınıp alınamayacağı konusunda tartışma bulunmaktadır. Bir görüşe göre söz konusu zarar tutarının gider yazılabilmesine izin verecek mevzuatta herhangi bir hüküm bulunmadığında gider olarak dikkate alınabilmesi mümkün değildir. Diğer görüşe göre ise söz konusu zarar iştirak eden kurumun ticari faaliyeti nedeniyle gerçekleşen bir zarardır ve bu nedenle zarar tutarı gider olarak dikkate alınmalıdır. İlgili zararın indirimini yasaklayan bir yasal düzenleme Kurumlar Vergisi Kanununda bulunmadığı için zararın vergiye tabi kurum kazancından indirilmesinin mümkün olabileceği düşünülmektedir.

Anahtar Kelimeler: Taşınmaz ve İştirak Hissesi Satış Kazancı İstisnası, Taşınmaz ve İştirak Hissesi Satış Zararı, Kurumlar Vergisi, Tasfiye, Zarar

GİRİŞ

Kurumların bağlı değerlerinin, ekonomik faaliyetlerde daha etkin bir şekilde kullanılmasına olanak sağlanması ve kurumların mali bünyelerinin güçlendirilmesi amacıyla ilk olarak 01.01.1984 tarihinden itibaren uygulanmak üzere 2970 sayılı Kanunla mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununa eklenen taşınmaz ve iştirak hissesi satış kazançları istisnası, dönem içerisinde bazı değişikliklere uğramakla birlikte, 5422 sayılı Kurumlar vergisi Kanununu yürürlükten kaldıran 5520 sayılı Kanununun 5 inci maddesinin 1-e bendinde hüküm altına alınmıştır. Bilindiği üzere yürürlükteki mevzuatta, kurumların en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazların ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların % 75'lik kısmı, belirli şartlar dâhilinde, kurumlar vergisinden istisna tutulmaktadır.

İştirak edilen şirketin tasfiyeye girmesi ve tasfiyesinin sonuçlanması durumunda, iştirak eden şirket aktifinde bulunan ve kayıtlı değeri mevcut değerinin üzerinde kalan, dolayısıyla bu işlem nedeniyle zarara uğrayan iştirakçi şirketlerin karşılaştığı zararın durumunun ne şekilde değerlendirileceği konusunda vergi idaresi ile yargı organlarının kararlarında farklı görüşler bulunmaktadır. Çalışmamızda, konunun taraflarınca yapılan değerlendirmeler ile bu değerlendirmelerin mevzuat çerçevesindeki durumu ele alınacaktır. Çalışmanın birinci bölümünde taşınmaz ve iştirak hissesi satış kazancı istisnasının kavramsal çerçevesine değinilecek, ikinci bölümde vergi idaresinin ve yargının konuya ilişkin değerlendirmeleri ele alınacak, üçüncü ve son bölümde ise konu ile ilgili değerlendirmelerde bulunulacaktır.

1. Kavramsal Çerçeve

Çalışmamızın konusu hakkında tarafların kararları ve bu kararlar çerçevesindeki değerlendirmelere geçmeden önce konunun kavramsal çerçevesini oluşturmak adına taşınmaz ve iştirak hissesi satış kazançları istisnasına ilişkin bazı temel hususlara değinmek ve tartışmanın kavramsal temelini oluşturmak gerektiği düşünülmektedir. Bu kapsamda, öncelikle taşınmaz ve iştirak hissesi kavramlarının tanımları yapılacak, taşınmaz ve iştirak hissesi satış kazançları istisnasının tarihsel gelişimine değinilecek ve bu istisna müessesesinin yürürlükteki mevzuattaki şekli, unsurları ve konuluş amaçları ele alınacaktır.

1.1. İstisnaya Konu Taşınmazlar ve İştirak Hisseleri

03.04.2007 Tarih ve 26482 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "5.6.2.2.1. Taşınmazlar" Bölümünde istisnanın uygulanabileceği taşınmazların, 4721 sayılı Türk Medeni Kanununun 704 üncü maddesinde tanımlanan ve esas niteliği bakımından bir yerden başka bir yere taşınması mümkün olmayan arazi, tapu siciline ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar ve kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler olduğu açıklanmıştır.

Anılan Tebliğde istisnaya konu iştirak hisseleri ise, menkul değerler portföyüne dâhil hisse senetleri ile ortaklık paylarını ifade etmektedir. Bunlar; anonim şirketlerin ortaklık payları veya hisse senetleri (Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan yatırım ortaklıkları hisse senetleri dâhil), limited şirketlere ait iştirak payları, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin komanditer ortaklıklarına ait ortaklık payları, iş ortaklıkları ile adi ortaklıklara ait ortaklık payları ve kooperatiflere ait ortaklık payları olarak sıralanabilir.

1.2. Tarihsel Gelişim

Taşınmaz ve iştirak hissesi satış kazancı istisnası ilk olarak 01.01.1984 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 2970 sayılı Kanunla mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununa eklenen geçici 10 uncu madde ile mevzuatımıza girmiştir. İstisna uygulaması anılan geçici 10 uncu maddede 3239 ve 3332 sayılı Kanunlar ile yapılan bazı değişiklikler ve süre uzatımlarıyla 1989 yılı sonuna kadar, mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununa sırasıyla 3689 sayılı Kanunla eklenen geçici 18, 4108 sayılı Kanunla eklenen geçici 23 ve 4444 sayılı Kanunla eklenen geçici 28 inci maddeler ile 2004 yılına kadar devam etmiştir. Konu 01.01.2005 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 5281 sayılı Kanun ile mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 8/12 inci maddesinde yeniden hükme bağlanmış, istisna hükmü 21.06.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, 5422 sayılı Kanunu yürürlükten kaldıran 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin 1-e bendinde düzenlenmiştir.

1.3. Tanım ve Amaç

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun "İstisnalar" başlıklı 5 inci maddesinin 1-e bendinde, kurumların en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazların ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların % 75'lik kısmının kurumlar vergisinden istisna tutulduğu hüküm altına alınmıştır. Anılan maddenin devamında istisna uygulamasının şartlarına yer verilmiş olup buna göre taşınmaz ve iştirak hissesi satış kazancı istisnasından yararlanılması için gereken şartlar şu şekilde belirlenmiştir:

- Satışa konu olan taşınmazlarla iştirak hisseleri en az iki tam yıl(730 gün) süreyle aktifte kayıtlı olmalıdır.
- Satış nedeniyle elde edilen kazançlar, pasifte özel bir fon hesabında 5 yıl boyunca tutmalı, sermayeye ekleme dışında başka bir hesaba nakledilmemeli veya işletmeden çekilmemelidir.
- Satış bedeli, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmelidir.
- Tam mükellef sermaye şirketleri dışındaki kurumlar ile dar mükellef kurumlar da satıştan doğan kazançları özel bir fon hesabında tutmalıdır.
- Sermayeye eklenen veya fon hesabında tutulan kazançlar beş yıl içinde herhangi bir suretle işletmeden çekilirse veya dar mükellef kurumlar tarafından yurt dışına transfer edilirse ya da bu süre içinde işletmeler tasfiye(devir, birleşme ve bölünme halleri hariç)olursa istisnadan faydalanılamaz.
- Menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ile uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdukları değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışındadır.

Madde gerekçesinde istisnanın amacı, kurumların bağlı değerlerinin ekonomik faaliyetlerde daha etkin bir şekilde kullanılmasına olanak sağlanması ve kurumların mali bünyelerinin güçlendirilmesi olduğu belirtilmiş, ekonomik açıdan firmalara ilave imkan sağlamayan işlemlerin istisna kapsamı dışında kalacağı ve bu bağlamda, kurumların yönetimini etkileyecek şekilde birbiriyle ilişkili kişi veya kurumlar ya da aynı gruba dahil şirketler arasında yapılacak taşınmaz ve iştirak hissesi satışlarından fiktif olarak elde edilecek kazançlara istisna uygulanmasının söz konusu olmayacağı açıklanmıştır.

2. İştirak Edilen Şirketin Tasfiyesi Halinde İştirak Hisseleri Değer Düşüklüğü Nedeniyle Karşılaşılan Zararın Durumu

İştirak edilen şirketin tasfiye olması durumunda, elinde bulundurduğu iştirak hisselerinin değerinin azalmasında dolayı zarara uğrayan iştirakçi şirketlerin, karşılaştıkları bu zararları nasıl değerlendirilmesi gerektiği konusunda vergi idaresi ile yargı arasında farklı görüşler bulunmaktadır. Çalışmanın bu bölümünde vergi idaresinin ve yargı organlarının kararlarına yer verilecek ve konunun iştirak hissesini

elinde tutan açısından nasıl değerlendirilmesi gerektiği, tarafların görüşleri doğrultusunda tespit edilmeye çalışılacaktır.

2.1. Gelir İdaresi Görüşü

Tasfiye sonucunda değersiz hale gelen iştirak tutarının, şirkete ait kurum gelirinin hesaplanmasında gider olarak değerlendirilip değerlendirilmeyeceği konusuna yönelik olarak Gelir İdaresi Başkanlığı İzmir Vergi Dairesi Başkanlığının 09.06.2011 Tarih ve 4.35.16.01-176300-225 Sayılı özelgesinde¹;

“...5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinde kurumlar vergisinin mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun başlıklı 38 inci maddesinde ise bilanço esasına göre ticari kazancın, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müsbet fark olduğu, bu dönem zarfında işletmeye ilave olunan değerlerin bu farktan indirileceği, işletmeden çekilen değerlerin ise bu farka ilave olunacağı, ticari kazancın bu surette tespit edilmesi sırasında Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri ile aynı Kanunun 40 ve 41 inci maddeleri hükümlerine uyulacağı hükmüne yer verilmiştir. 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 düzeltmesi farkının kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün değildir.”

Şeklinde görüş bildirilmiştir.

Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının, tasfiye halindeki şirkete ait iştirak hisselerinin elden çıkarılmasında, satıştan doğan zararın kurum kazancının tespitinde gider olarak indirim konusu yapıp yapılamayacağı hakkında, 06.10.2010 Tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 8-399 Sayılı bir başka özelgesinde² ise konu;

“5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "istisnalar" başlıklı 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde, kurumların en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançlarının %75 lik kısmının anılan bentte sayılan şartlar dahilinde kurumlar vergisinden istisna olduğu hükme bağlanmıştır. Aynı maddenin üçüncü fıkrasında ise; iştirak hisseleri alımıyla ilgili

¹ Gelir İdaresi Başkanlığı İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 09.06.2011 Tarih ve 4.35.16.01-176300-225 Sayılı Özelge (Erişim:26.12.2011)
<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1079&uid=WC97mbJYdmM9uJ9Z&type=ozelge>

² Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 06.10.2010 Tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 8-399 Sayılı Özelge (Erişim:26.12.2011)
<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1079&uid=DkvejM3bj1pRO7NB&type=ozelge>

finansman giderleri hariç olmak üzere, kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazancından indirilmesinin kabul edilemeyeceği belirtilmiştir... Buradan da anlaşılacağı üzere, hisse senetlerinin alış bedeli ile değerlendirilmesi zorunlu olduğundan hisse senetlerine sahip olunan şirketler ile ortaklık ilişkisi devam ettiğinden ortaklık payını temsil eden hisse senetlerinin itibari değerinde meydana gelecek azalmaların kurum kazancının tespitinde dikkate alınması mümkün değildir. Aksi halde, hisse senetlerinin satışı veya iştirak edilen şirketin iflas etmesi veya tasfiyenin sonuçlanması halinde doğması muhtemel bir zararın gerçekleşmeden dikkate alınmasına imkan tanınmış olacaktır. Ayrıca, iktisap edilen iştirak hisselerinin elden çıkarılması halinde, işlemde oluşan kar/zarar, bu işlemde önce yapılmış en son düzeltme işlemi baz alınarak belirlenecektir. Elden çıkarmanın tasfiye işlemleri sırasında olması durumu değiştirmeyecektir. Sonuç olarak, iştirak hisselerinin elden çıkarıldığı tarihten önce gerçekleştirilen en son enflasyon düzeltme işlemine göre düzeltilmiş maliyet değeri ile elden çıkarma değeri arasındaki farkın negatif çıkması (satışın zararlarla sonuçlanması) durumunda ortaya çıkan zararın, kurumlar vergisi matrahının hesaplanmasında dikkate alınmaması gerektiği gibi, 2 yıldan fazla süre kayıtlı bulunan iştirak hisselerinin satışından kazanç doğmaması halinde, bu satışa ilişkin zararların (giderlerin) %75'inin de, kanunen kabul edilmeyen gider sayılarak kurumun diğer faaliyetlerinden doğan kazançlardan indirilmesi mümkün olmayacaktır. Ancak bu satışa ilişkin zararların (giderlerin) kalan %25'inin ise gider olarak matrahın tespitinde dikkate alınabilmesi mümkün bulunmaktadır.”

Şeklinde açıklanmıştır.

Gelir İdaresinin konuya bakışı; hangi tür giderlerin elde edilen hâsıllardan indirim konusu yapılacağı hususunun, Gelir Vergisi Kanunu ile Kurumlar Vergisi Kanununun muhtelif maddelerinde belirtilmek suretiyle hüküm altına alındığı, buna göre, Gelir Vergisi Kanununun 40'ıncı, Kurumlar Vergisi Kanununun 8, 9 ve 10'uncu maddelerinde, sahip olunan iştirak hisselerinin, iştirakinin tasfiyesi sonucu değerinin azalması ve/veya kalmaması nedeniyle doğan zararların indirilebileceğine dair her hangi bir hüküm bulunmadığından, karşılaşılan söz konusu zararların gider yazılamayacağı yönündedir.

Gelir İdaresinin 2006 yılında vermiş olduğu iki özeldede ise konu farklı bir şekilde değerlendirilmiştir. Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 14.04.2006 Tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-14-7026 Sayılı özeldesinde,³ “Hisse senetlerinin alış bedeli ile değerlendirilmesi zorunlu olduğundan hisse senetlerine sahip olunan şirketlerin tasfiyeye girmiş veya iflası açılmış olmakla beraber tasfiye sonuçlanmamış veya iflas kapanmamış olması halinde ortaklık ilişkisi devam ettiğinde ortaklık payını temsil eden hisse senetlerinin itibari değerinde meydana gelecek azalmaların kurum kazancının tespitinde dikkate alınması mümkün değildir. Aksi halde hisse senetlerinin satışı veya iştirak edilen şirketin iflas etmesi veya tasfiyesinin sonuçlanması halinde doğması muhtemel bir zararın gerçekleşmeden gider yazılmasına imkan tanınmış olacaktır. Bu hüküm ve açıklamalara göre iştirakçisi olduğunuz şirketin tasfiyesinin sonuçlanması nedeniyle

³ Güray ÖĞRENDİK, Kurumların Tasfiyesi Sonuçlanan veya İflası Kapanan(Hukuken Ortadan Kalkan) İştiraklerindeki Ortaklık Payları ve Alacaklarının Ticari Kazançların Tespitinde İndirim Olarak Yeri, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Mart 2007

İştirak hisselerinin herhangi bir değerinin kalmaması halinde ve bu durumun tarafınızdan belgelendirilmesi kaydıyla envanterden düşmeniz ve kazancınızın tespitinde gider olarak dikkate alınması olanağı bulunmaktadır.”

Görüşü verilmiştir. Bu özalgede konu öncekilerden tamamen farklı bir şekilde değerlendirilmiş ve iştirak edilen şirketin iflasının kapanması veya tasfiyesinin zararlar sonuçlanmış olması şartıyla ve iştirak hissesinin değeri kalmaması nedeniyle, durumun belgelendirilmesi ile kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabileceğı bildirilmiştir.

Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 2006 yılında vermiş olduğu B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-8-7370 sayılı bir başka özalgesinde⁴ aynı konu; *“Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinde ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin safi kazancın tespitinde indirilebileceğı, bu nedenle ortaklık payının ortaklığın tasfiyesi sonunda ortaklık payı nedeniyle ödenecek bir meblağ kalmaması ve şirkete herhangi bir ödeme yapılmaması nedeniyle ve bunun belgelendirilmesi halinde, bağı ortaklık payının sıfır bedelle elde çıkarıldığı kabul edilmesi, söz konusu zararın ilgili yıl safi kurum kazancının tespitinde dikkate alınması mümkündür.”*

Şeklinde değerlendirilmiştir. Bu özalgede de konu, iştirak hissesinin tasfiye sonrası değerinin kalmaması nedeniyle sıfır bedelle değerlendirilerek elden çıkarılması ve zararın ilgili yıl safi kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilmesi şeklinde ele alınmıştır.

2.2. Danıştay Kararı

Danıştay Dördüncü Dairesinin iştirak edilen kurumun tasfiyesine karar verilmesi sonucu iştirakler hesabında yer alan hisse senetlerinin aktiften çıkarılması durumunda bu zararın kurum kazancının tespitinde dikkate alınıp alınamayacağı konusuna yönelik bir uyuşmazlıkla ilgili olarak vermiş olduğu 16.10.2001 Tarih ve E:2000/2194, K:2001/3835 Sayılı Kararında⁵;

“Bilindiğı 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 edindiğı hisse senetleri veya ortaklık paylarının izlendiğı hesaba ise "iştirakler" adı verilmektedir. Günümüzde şirketler arasında bu türden ilişkilere sıkça rastlanmakta olup, bu tür işlemler için yapılan harcamaların ticari faaliyetle ilgili bulunduğı 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

⁴ Erdoğan ÖCAL, İştirak Sermayesinin Kaybedilmesinin Vergisel Sonuçları, Yaklaşım Dergisi, Kasım 2009

⁵ Danıştay Dördüncü Dairesinin 16.10.2001 Tarih ve E:2000/2194, K:2001/3835 Sayılı Kararı (Erişim:26.12.2011) <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/ozet.jsp?ozet=ozet&dokid=22205>

edilemeyeceği öngörülmüştür. İştirak kazançları istisnası ile vergilemede mükerrerliğin önlenmesi amaçlanmıştır. İstisnaya konu kazanç elde edildiği ilk kuruluşta 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.

...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 zararları 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.”

Şeklinde hüküm tesis edilmiştir. Karar metninde gerekçe; iştirak müessesesinin günümüzde şirketler arasında yaygınlaştığı ve bu şekilde bir şirketin bir başka şirkete iştirak etmesinin ticari faaliyetin bir parçası olduğu, bu nedenle iştirak nedeniyle ortaya çıkan zararın ticari girişimin zararları sonuçlanmasından doğduğu, işletme ile ilgisinin olmadığına iddia edilemeyeceği hususlarına dayandırılmıştır.

3. Değerlendirme

Bir kurumun bir başka kuruma iştiraki ile sahip olduğu iştirak hisselerinde, iştirak edilen kurumun tasfiye olması nedeniyle, hisselerin kayıtlı değerinde meydana gelen azalmalar nedeniyle ortaya çıkan zararların, iştirak eden kurum açısından nasıl değerlendirileceği hususu yukarıdaki görüşler ve yargı kararı çerçevesinde tartışmalı durumdadır. Gelir İdaresi, önceden söz konusu zararların, iştirak eden kurum tarafından ilgili yıl safi kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabileceği görüşünderken daha sona bu görüşünü değiştirmiştir.

Gelir İdaresinin söz konusu zararların gider olarak dikkate alınmamasına ilişkin görüşlerinin dayanağı Kurumlar Vergisi Kanununun 5/3 üncü maddesindeki kurumların, kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazancından indirilemeyeceği hükmü değildir. Gelir İdaresinin gerekçesi, indirilecek giderler ve zararların mahsubu konularını hükme bağlayan Gelir Vergisi Kanununun

40 ıncı, Kurumlar Vergisi Kanununun 8, 9 ve 10 uncu maddelerindeki hükümlerde söz konusu zararların indirilebileceğine dair her hangi bir hüküm bulunmadığından indirim konusu yapılamayacaktır.

Bir kurumun sahip olduğu iştirak hisselerinin ancak iki şekilde elden çıkarılabilmesi mümkündür. Bunlardan birincisi iştirak hisselerinin satışı, diğeri ise iştirak edilen kurumun tasfiye olması ve/veya iflas etmesidir. İştirak eden kurum, aktifinde kayıtlı olan iştirak hisselerini sattığı durumda, eğer satış bedeli kayıtlı değerinden büyükse, gelir elde edecek, elde edilen gelir, ilgili dönem geliri olarak değerlendirilecek ve Kurumlar Vergisi Kanununun 5/e maddesi çerçevesinde istisna olarak dikkate alınacaktır. Bir gelirin istisna olarak dikkate alınması ilgili dönem geliri olarak değerlendirilmesini engellemektedir. Eğer iştirak hissesinin satış bedeli, kayıtlı bedelinden düşük ise zarar meydana gelecek ve gerçekleşen zarar ilgili dönemde gider olarak dikkate alınacaktır. Diğer taraftan, iştirak edilen şirket tasfiyeye girdiğinde ve iştirakçi şirket tasfiye sonucunda bir kar payı aldığıında, elde edilen iştirak karı ilgili dönem hesaplarına kar payı olarak aktarılacak, elde edilen kar payı Kurumlar Vergisi Kanununun istisna hükmü çerçevesinde değerlendirilecektir. Bu durumda, iştirak edilen şirketin tasfiyesi sonucunda iştirakçi şirketin elinde bulunan iştirak hisselerinin değerinde gerçekleşecek azalma, iştirak faaliyetinin zararlar sonuçlanması ve uğranılan zararın, ticari faaliyet çerçevesinde karşılaşılan zarar gibi değerlendirilerek, ilgili dönem hesaplarında safi kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınması gerektiği düşünülebilecektir.

SONUÇ

Çalışmamızda iştirak edilen kurumun tasfiyeye girmesi ve tasfiyesinin sonuçlanması halinde, iştirak eden kurum açısından elinde bulundurduğu iştirak hisselerinin durumu Gelir İdaresi görüşleri ve yargı kararı çerçevesinde ele alınmıştır.

Gelir İdaresi önceleri, tasfiyenin sonuçlanmış olması, iştirak hissesi karşılığında tasfiye olan kurumdan herhangi bir karşılık almaması ve bu durumun belgelendirilmesi şartlarının varlığı halinde, iştirakçi şirketin elinde bulunan hisse değerinin düşmesi/kalmaması nedeniyle karşılaşıcağı zararının iştirak eden kurumun ilgili yıl safi kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabileceği yönünde görüşler verirken, daha sonra görüş değiştirerek, konunun gerek Gelir Vergisi Kanununda gerekse Kurumlar Vergisi Kanununda gider olarak dikkate alınmasına yönelik herhangi bir hüküm bulunmadığını ifade ederek gider olarak dikkate alınmasının mümkün olmadığını belirtmiştir. Konuya ilişkin olarak Danıştay Dördüncü Dairesi de iştirak nedeniyle karşılaşılan söz konusu zararların ticari faaliyet kapsamında değerlendirilmesi gerektiğinden bahisle gider olarak dikkate alınabileceği yönünde hüküm tesis etmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 3/A maddesinin ikinci fıkrasında; vergi kanunlarının lafzı ve ruhu ile hüküm ifade ettiği, lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluştaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı gözönünde tutularak uygulanacağı hükme bağlanmıştır. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun taşınmaz ve iştirak hissesi satış kazancı istisnasına ilişkin 5-1/e maddesinin gerekçesinde istisnanın amacı, kurumların bağlı değerlerinin ekonomik faaliyetlerde daha etkin bir şekilde kullanılmasına olanak sağlanması ve kurumların mali bünyelerinin güçlendirilmesi

olduğu belirtilmiştir. Diğer taraftan madde gerekęesinin devamında; ekonomik açıdan firmalara ilave imkan sağlamayan işlemlerin istisna kapsamı dışında kalacağı ve bu bağlamda, kurumların yonetimini etkileyecek şekilde birbiriyle ilişkili kişi veya kurumlar ya da aynı gruba dahil şirketler arasında yapılacak taşınmaz ve iştirak hissesi satışlarından fiktif olarak elde edilecek kazanęlara istisna uygulanmasının söz konusu olmayacağı ifade edilerek istisna müessesinin kötüye kullanımı engellenmiştir.

Yukarıda yer verilen açıklama ve değerlendirmeler çeręevesinde, iştirak edilen kurumun tasfiyesi sonrasında iştirak eden kurumun iştirakler hesabında kayıtlı bulunan değerlerinde meydana gelen azalmaların, salt lafız yönünden değerlendirme yapılarak, gider olarak dikkate alınmamasının uygun olmadığı, değerlendirme yapılırken müessesenin genel olarak ele alınarak konuluşundaki maksat ve gerekęesinin de dikkate alınmasının daha doğru olacağı düşünölmektedir.

Kaynakça

- Gelir İdaresi Başkanlığı*. (2011). Aralık 26, 2011 tarihinde www.gib.gov.tr:
<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1079&uid=DkvejM3bj1pRO7NB&type=ozelge>
adresinden alındı
- Gelir İdaresi Başkanlığı*. (2011). Aralık 26, 2011 tarihinde www.gib.gov.tr:
<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1079&uid=WC97mbJYdmM9uJ9Z&type=ozelge>
e adresinden alındı
- T.C. Danıştay Başkanlığı*. (2011). Aralık 26, 2011 tarihinde www.danistay.gov.tr:
<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/ozet.jsp?ozet=ozet&dokid=22205> adresinden
alındı
- KOCAER, Ş. (2009, Ekim). Gayrimenkul ve İştirak Hissesi Satış Kazancının Tarihsel
Gelişimi ve Öneriler. *Vergi Dünyası*.
- KOÇ, S. (2010, Kasım). Gayrimenkul ve İştirak Hissesi Satış Zararlarının Kurumlar Vergisi
Karşısındaki Durumu. *Vergi Dünyası*.
- MAÇ, M. (1999). *Kurumlar Vergisi*. İstanbul: DENET Yayıncılık A.Ş.
- Maliye Hesap Uzmanları Derneği. (2011). *Denetim İlke ve Esasları*. İstanbul: Maliye Hesap
Uzmanları Derneği.
- NAZALI, E. (2011, Ekim). İstisna Kapsamındaki İştirak Hissesi ve Gayrimenkul Satış
Kazancının Kısmi Bölünme Kapsamında İşletmeden Çekilmesi. *Vergi Dünyası*.
- ÖCAL, E. (2009, Kasım). İştirak Sermayesinin Kaybedilmesinin Vergisel Sonuçları.
Yaklaşım.
- ÖĞRENDİK, G. (2007, Mart). Kurumların Tasfiyesi Sonuçlanan veya İflası
Kapanan(Hukuken Ortadan Kalkan) İştiraklerindeki Ortaklık Payları ve Alacaklarının
Ticari Kazançların Tespitinde İndirim Olarak Yeri. *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*.
- UYSAL, A., & EROĞLU, N. (2008). *Açıklamalı ve Örnekli Kurumlar Vergisi Kanunu*.
Ankara: Sözkese Matbaacılık Ltd.Şti.
- ÜLGEN, S. (2010, Eylül). Gayrimenkul Satış Kazancı İstisna Uygulamasında Zarar Doğması
Durumunda Zararın Tamamı Mı Yoksa %75'lik Kısmı Mı Kanunen Kabul
Edilmeyen Giderdir? *Vergi Dünyası*.
- VURAL, İ. (2009). *Yorum ve Açıklamalarla Kurumlar Vergisi Kanunu*. Ankara: Gelirler
Kontrolörleri Derneği.