

Dairesi	Karar Yılı	Karar No	Esas Yılı	Esas No	Karar Tarihi
DÖRDÜNCÜ DAİRE	2001	3835	2000	2194	16/10/2001

KARAR METNİ

İŞTİRAK EDİLEN KURUMUN TASFİYESİNE KARAR VERİLMESİ SONUCU İŞTİRAKLER HESABINDA YER ALAN HİSSE SENETLERİNİN AKTİFTEN ÇIKARILMASI DURUMUNDA BU ZARARIN KURUM KAZANCININ TESPİTİNDE DİKKATE ALINMASI GEREKTİĞİ HK.<

Temyiz Eden : ... A.Ş.

Vekili : Av. ...

Karşı Taraf : ... Kurumlar Vergi Dairesi Başkanlığı

İstemin Özeti : Davacı şirketin iştirak ettiği ... A.Ş.'nin sermayesinin 2/3'ünden fazlasını yitirmesi nedeniyle Türk Ticaret Kanunu'nun 324 üncü maddesi uyarınca iştirakçi şirketler tarafından sermayenin tamamlanması için ödemede bulunduğu, ancak söz konusu şirketin tasfiyesine karar verildiğinden davacı şirketin bu ödemelerinin, iştirak edilen şirketin hukuken ortadan kalkması nedeniyle zarar olarak kurum kazancının tespitinde dikkate alınması gerektiği ihtirazi kaydıyla kurumlar vergisi beyannamesini verdiği, ancak daha sonra bu miktar gider olarak dikkate alınmamak suretiyle düzeltme beyannamesi verildiği, yatırım indiriminden yararlanıldığından kurumlar vergisi tahakkuk etmediği, fakat yararlanılan yatırım indirimi miktarının söz konusu gider kadar arttığı ileri sürülerek 1998 yılı için fazladan tahakkuk ettirilen gelir (stopaj) vergisi ve fon payının kaldırılması için dava açılmıştır. ... Vergi Mahkemesi ... günlü ve ... sayılı kararıyla; 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8 inci maddesinin 1 inci fıkrası uyarınca 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 edilemeyeceğinin öngörüldüğü, davacı şirketin iştirak ettiği kuruma yaptığı ödeme ve giderlerin kurum kazançlarının tespitinde indiri ve gider olarak düşülmesinin Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesi uyarınca mümkün olmadığı gerekçesiyle davayı reddetmiştir. Davacı şirket, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8 inci maddesinin son fıkrasında öngörüldüğü gibi hisse senetlerinin elden çıkarılmasına ilişkin kazanç ve zararın söz konusu olmadığını, ... Anonim Şirketinin hisselerinin piyasa değerinin yeniden kazandırılması amacıyla yapılan bir ödemenin bulunduğunu, ... Anonim Şirketinin hisseleri canlanıp, bu hisse senetlerinin karla satılması halinde bu ödemenin davacı şirket açısından bir maliyet olacağını, ancak ... A.Ş.'nin tasfiyesine idilmesi nedeniyle ortaya çıkan bir zararın olduğunu, bu zararın gider olarak yazılabileceğini ileri sürmekte, kararın bozulmasını istemektedir.

Savunmanın Özeti : Yasal dayanaktan yosun bulunan temyiz isteminin reddi gerektiği savunulmuştur.

Tetkik Hakimi H. Gül Yılmaz'ın Düşüncesi : Dava konusu olayada davacı şirketin hissedarı bulunduğu ... A.Ş.'nin sermayesinin üçte ikisinden fazlasını yitirmesi üzerine Türk Ticaret Kanunu'nun 324 üncü maddesi uyarınca sermayenin tamamlanması yoluna gidilmiş ve davacı şirket de kendi hissesi oranında sermaye artırımına 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 Kanununun 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 da değinildiği gibi Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8 inci maddesinde iştirak kazançlarının kurumlar vergisinden müstesna tutulması mükerrer vergilemeyi önlemeye yöneliktir. Ayrıca madde de "iştirak kazancı" kurumlar vergisinden istisna tutulmuştur. Oysa burada 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. Dolayısıyla da Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8 inci maddesinin son fıkrasının uygulanması da mümkün değildir. Bu itibarla da davacı şirketin ihtirazi kaydı kabul edilmemek suretiyle tahakkuk ettirilen vergi ve fon payının kaldırılması istemiyle açılan davayı reddeden mahkeme kararının bozulması gerektiği düşünülmektedir.

Danıştay Savcısı Nurhan Yücel'in Düşüncesi : Yükümlü kurum adına, ihtirazi kayıtlı verilen beyanname üzerinden tahakkuk ettirilen gelir (stopaj) vergisini onayan Vergi Mahkemesi kararı temyiz edilmektedir.

Yükümlü şirket aktifinde "iştirakler" olarak yer alan toplam ...-TL maliyetli ... şirketine ait senetler, bu şirketin hukuken ortadan kalkması sonucu aktiften çıkarılmış, böylece bu miktarın kurum kazancından inidirilecek zarar olduğu yolundaki ihtirazi kayıtlı kurumlar vergisi

düzeltilme beyannamesi verilmiş bu zarar kabul edilmediği takdirde bu miktar kadar yatırım indirimini kurum kazancından indirmek zorunda kalacağından gelir (stopaj) vergisi beyannamesine de GVK.nun 94/6-b-ii bendine göre stopaj matrahını oluşturacak yatırım indirimi tutarının bu zarar kadar artmaması gerektiği yolunda ihtirazi kayıt koyulmuştur. Bu nedenle uyuşmazlık, iştirak kazançlarına ilişkin ödemelerin kurum kazancından indirilecek zarar niteliğini taşıyıp taşımadığına ilişkin olup, Vergi Mahkemesince, bu ödemelerin kurum kazancından indirim ve gider olarak düşülmesinin KVK. 8.maddesi uyarınca mümkün olmadığı gerekçesiyle davanın reddine karar verilmiştir.

Anılan maddede, kurumların tam mükellefiyeti tabi başka bir kurumun sermayesine iştiraklerinden elde ettikleri kazançların kurumlar vergisinden müstesna oldukları, ancak iştirak kazançlarına ilişkin ödemelerin kurum kazancından gider olarak indirilmesinin kabul edilemeyeceği hükme bağlanmış olup, bu hükümle iştirak kazancının vergi dışı bırakılması nedeniyle, bu kazancın elde edilmesi için yapılan giderlerin kurum kazancını bir kez daha azaltması sonucunun doğmaması amaçlandığından, eğer iştirak kazancı doğmamış ise bu iştirak nedeniyle yapılan ödemelerin iştirak eden kurumun kendi ticari faaliyetinden doğan kurum kazancın indirilip indirilemeyeceği hususunun bu madde kapsamında değil, KVK.nun 13., 14. ve 15.maddeleri ile GVK.nun 40.maddeleri nazara alınarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

KVK.nun 14.maddesi ile kurum zararın kendi içinde karşılanmasına olanak tanındığı gibi, 13.maddesinin göndermede bulunduğu GVK.nun 40.maddesine göre bir meblağın kurumun kendi ticari faaliyetinden sağlanan hasılatın gider olarak indirilebilmesi için bu giderin bu hasılatın elde edilmesi veya idame ettirilmesi amacıyla yapılması, yani gelirle gider arasında doğrudan ve açık bir illiyet bağının bulunması gerekmekte olup, bir başka şirketin sermayesine iştirak için satın alınan hisse senetlerinin değer kaybını önlemek ve iştirak edilen şirketin zararını karşılamak amacıyla iştirak eden şirketçe yapılan ödemelerin, kendi ticari kazancının elde edilmesi veya idamesi ile ilgili bir gider niteliği taşımadığı açık bulunduğu uyuşmazlık konusu ödemelerin davacı kurumun kurum kazancını azaltıcı zarar olduğu kabul edilmeyerek yapılan tahakkukta yasaya aykırılık bulunmadığından, temyiz isteminin reddi gerekeceği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Dördüncü Dairesince duruşma yapılmasına gerek görülmeyle işin esasını inelendi:

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 edilmesinin 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 kazancın tesbitinde indirilip indirilemeyeceği 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 yazılmayacağına 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 giderle 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 "İstisnalar" 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 mükerrerliğin önlenmesi amaçlanmıştır. İstisnaya konu kazanç elde edildiği ilk kuruluşta kurumlar vergisine ve gelir (stopaj) vergisine tabi tutulduğundan, kar dağıtım 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 zararlı 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.

BŞ/ÖEK