

ANKARA YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI
Mevzuat İzleme ve Değerlendirme Komisyonu Kararı

Karar Tarihi: 15.02.2018
Karar Sayısı: 2018/211-01

Anahtar Kelimeler :	İştirak edilen şirketin devralınması, İştirak hissesi alımı ile ilgili finansman giderleri,
İlgili Mevzuat:	KVK Md.5/3, 6, 8 ve 19; GVK md. 40
Özeti:	İştirak edilen şirketin devralınması halinde, daha önce söz konusu şirketin iştirak hisselerinin alımına bağlı olarak ortaya çıkan finansman giderlerinin, devir işleminden sonra da kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınıp alınmayacağı Hk.

1. İNCELEMENİN KONUSU:

Komisyonumuz üyelerinin önerileri üzerine “İştirak edilen şirketin devralınması durumunda iştirak hissesi alımı ile ilgili finansman giderlerinin kurum kazancının tespitinde dikkate alınıp alınamayacağı” değerlendirilmiştir.

Komisyonumuzun konuya ilişkin görüş ve önerilerine aşağıdaki bölümlerde yer verilmiştir.

2. YAPILAN ÇALIŞMA VE İNCELEMELER:

İncelenmesi istenilen konu, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığınca bu konuda verilen bir özelge ve ilgili mevzuat ele alınmak suretiyle değerlendirilmiştir.

2.1. Konu Hakkındaki Özelge

Konu ile ilgili olarak Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığınca verilen 22/07/2014 tarih ve 64597866-125[19-2014]-117 sayılı özelgede; özetle, iştirak edilen şirketin devralınması durumunda, daha önce söz konusu şirketin iştirak hisselerinin alımıyla ilgili olarak halen devam finansman giderlerinin, devir işleminden sonra kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınamayacağı açıklamalarına yer verilmiştir. Özelgenin tam metni ekte yer almaktadır (**EK: 1**). Özelgede, söz konusu görüşün dayanağı olarak; Kurumlar Vergisi Kanununda, iştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderlerinin Kanunun 19 uncu maddesine göre gerçekleştirilecek devir işlemi sonrasında kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınmasını düzenleyen herhangi bir hükme yer verilmemiş olması gösterilmiştir.

2.2. Konu İle İlgili Yasa Hükümleri

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun “Safi Kurum Kazancı” başlıklı 6 ncı maddesine göre; kurumlar vergisi, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanmakta olup, safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticarî kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun ticari kazancın tespitinde giderleri düzenleyen 40 ncı maddesinde de ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin kazanç tespitinde gider olarak dikkate alınabileceği belirtilmektedir.

Dolayısıyla ticari kazancın elde edilmesi ve idamesi için yapılan finansman giderleri yukarıda belirtilen mevzuat hükümleri uyarınca, yapılan giderin mahiyetine göre gider veya maliyet olarak dikkate alınabilecektir. Bu kapsamda, iştirak hissesi alımı için yapılan finansman giderlerinin kazanç tespitinde dikkate alınabilmesinin yasal dayanağını da bu hükümler oluşturmaktadır.

Diğer taraftan Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin 3 numaralı 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”

hükmüne yer verilmek suretiyle, istisna kazançlara ilişkin giderlerin kanunen kabul edilmeyen gider olarak değerlendirilmesi sağlanmış, ancak “iştirak hissesi alımı ile ilgili finansman giderleri” bu düzenlemenin dışında tutulmuştur. Daha açık ifade ile “iştirak hissesi alımı ile ilgili finansman giderleri” istisna kazançla ilişkin olsa dahi kurum kazancından genel hükümler dahilinde indirilebilecektir.

3. KONUNUN TARTIŞILMASI VE DEĞERLENDİRİLMESİ

Yukarıda da açıklandığı üzere, iştirak hissesi alımı ile ilgili finansman giderlerinin kurum kazancından indirilmesinin yasal dayanağı, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesi ve bu maddede yapılan atıf uyarınca Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesidir. Ayrıca, Kurumlar Vergisi Kanununun 5/3 üncü maddesine göre, istisna kazançlara isabet eden giderler kurum kazancından gider olarak düşülemez iken, iştirak hissesi alımı ile ilgili finansman giderleri bu düzenlemenin de dışında tutularak; istisna kazançla isabet eden finansman giderlerinin de kazançtan düşülmesi sağlanmıştır.

Hal böyle iken, yukarıda bahsi geçen özelgede; Kurumlar Vergisi Kanununda iştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderlerinin Kanunun 19 uncu maddesine göre gerçekleştirilecek devir işlemi sonrasında kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınmasını düzenleyen herhangi bir hükme yer verilmemiş olması gerekçe gösterilerek, söz konusu giderlerin kanunen kabul edilmeyen gider olduğu şeklindeki değerlendirmenin, ilgili mevzuat hükümlerine uygun olmadığı düşünülmektedir. Zira, iştirak hissesi alımı ile ilgili finansman giderlerinin kazancın tespitinde dikkate alınmasının yasal dayanağı Kanunun devir, bölünme ve hisse değişimini düzenleyen 19 uncu maddesi değildir. Bu giderler, yukarıda da belirtilen genel hükümler çerçevesinde kazancın tespitinde dikkate alınabilecek giderlerdir.

Şirket birleşme ve devirleri, birleşmeye veya devre taraf olan şirketlerin geçmişte akdetmiş oldukları sözleşmelerin veya tabi oldukları sözleşmelerin veya tabi oldukları yasal hükümlerin mahiyetinin veya hukuki sonuçlarını değiştirmemesi gerekir. Bu itibarla iştirak edilen şirketlerin vergili ya da vergisiz birleşme sonucunda devralınması halinde devralınan şirketin birleşme öncesinde iştirak hisselerin alımına bağlı olarak uyguladığı ve gider indirimine tabi tuttuğu finansman giderlerinin birleşme sonrasında da kurum kazancının saptanmasında gider indirimine tabi tutulmasına devam olunmalıdır.

Öte yandan iştirak edilen şirket, iştirak eden şirketi devraldığı anda, bilançosunu kül halinde devralacağı için, bilançoda yer alan finansman borcu ve buna ilişkin giderleri indirim konusu yapabileceği tartışmasızdır. Bu durumda A şirketinin iştiraki olan B şirketini devraldığı zaman gider yazamayacağı finansman giderlerini iştirak edilen B şirketinin A şirketini devralması halinde gider yazabileceğini söylemek kendi içinde tutarsızlık oluşturmaktadır.

4. SONUÇ

İştirak edilen şirketin devralınması durumunda, daha önce söz konusu iştirak hisselerinin alımıyla ilgili olarak halen devam eden finansman giderlerinin, devir işleminden sonra da kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınmasında yasal bir engel bulunmadığı görüş ve kanaatine varılmıştır.

**T.C. GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI BÜYÜK MÜKELLEFLER VERGİ DAİRESİ
BAŞKANLIĞI**

Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü

Sayı:64597866-125[19-2014]-117

22/07/2014

Konu : İştirak edilen şirketin devralınması durumunda iştirak hissesi alımıyla ilgili finansman giderlerinin kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınıp alınamayacağı

İlgi : 24/10/2013 tarihli özelge talep formunuz.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, 2008 yılında ... Akaryakıt Dağıtım A.Ş.'nin hisselerinin şirketinizce satın alındığı, satın almaya ilişkin faiz ve kur farkı giderlerinin Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin üçüncü fıkrası hükmü gereğince kanunen kabul edilebilir gider olarak dikkate alındığı ve ortağı bulunduğunuz ... A.Ş.'nin şirketinizce devralınarak tüm faaliyetin tek şirket eliyle yürütülmesinin düşünüldüğü belirtilmiş olup;

•- Devralınan şirket hisselerinin edinilmesi nedeniyle oluşan ve halen devam eden borçlanmanıza ilişkin faizlerin ve kur farklarının devralma sonrasında da gider olarak dikkate alınıp alınamayacağı,

•- Hisselerin satın alındığı tarih ile devralma işleminin tescil ettirileceği tarih arasında, Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin üçüncü fıkrası kapsamında gider olarak indirim konusu yapılan kur farkları ve faizlerin kanunen kabul edilmeyen gidere dönüşüp dönüşmeyeceği

konularında Başkanlığımız görüşü sorulmuştur.

Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinin birinci fıkrasıyla kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı belirtilmiş, maddenin ikinci fıkrasıyla da safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır. Bu hüküm uyarınca tespit edilecek kurum kazancından, Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesi ile Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinde yer alan giderler indirilebilecektir.

Öte yandan, Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin üçüncü fıkrasında, iştirak 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 indirilemeyeceği hükmü yer almıştır. Ancak anılan Kanunda, iştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderlerinin Kanununun 19 uncu maddesine göre gerçekleştirilecek devir işlemi sonrasında kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınmasını düzenleyen herhangi bir hükme yer verilmemiştir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, iştirakiniz olan ... A.Ş.'nin Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesinde belirtilen şartlar dahilinde devralınması durumunda şirketiniz tarafından iştirak hissesi alımıyla ilgili olarak yapılmış bir finansman giderinden söz edilemeyeceğinden, ... A.Ş.'nin hisselerinin satın alınması dolayısıyla yaptığınız borçlanmalar için yüklenilen finansman giderlerinin, devir işleminden sonra şirketinizce gider olarak dikkate alınması mümkün değildir.

Öte yandan, devir tarihine kadar yaptığınız ve finansman gideri olarak dikkate aldığınız tutarların devir işleminden sonra düzeltilmesine gerek yoktur.

Bilgi edinilmesini rica ederim.