

T.C.
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI
(Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü)

Sayı : 62030549-125[6-2015/86]-266587

24.08.2017

Konu : Yurtdışındaki şubenin iflası nedeniyle tahsil edilemeyen alacağın kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınıp alınamayacağı.

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, her türlü resmi ve özel inşaatlarla ilgili ihalelere katılmak, konut, ticarethane, işyerleri, sosyal tesisler, otel, motel, tatil köyü ve buna benzer turistik tesislerin yapım işleri ile iştigal eden şirketinizin, bu faaliyeti yurtdışında da gerçekleştirebilmek amacıyla Hırvatistan'da ayrı bir tüzel kişilik olarak kurulan, yurtdışında vergilendirilen, muhasebesi yine yurtdışında şubenin kendi bünyesinde tutulan ve Türkiye'de konsolidasyona tabi tutulmayan şubenizin iflas ettiği belirtilerek, Hırvatistan'daki şubenizden tahsil edilemeyen ticari alacak niteliğinde olmayan alacağın kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınıp alınamayacağı hususunda bilgi talep edildiği anlaşılmakta olup, konu hakkında Başkanlığımız görüşleri aşağıda açıklanmıştır.

I. KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun "*Safi kurum kazancı*" başlıklı 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 hükme bağlanmıştır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 38 inci maddesinde ise bilanço esasına göre ticari kazancın, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet fark olduğu; bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce işletmeye ilave olunan değerlerin bu farktan indirileceği, işletmeden çekilen değerlerin ise farka ilave olunacağı; ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında, Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri ile bu Kanunun 40 ve 41 inci maddeleri hükümlerine uyulacağı hüküm altına alınmıştır.

Bu hükümler uyarınca, safi kurum kazancının tespit edilmesinde Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesi yanında Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinde yer alan giderler indirilebilecektir.

Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinde safi kazancın tespit edilmesinde indirilecek giderler sayılmış olup maddenin (1) numaralı bendinde, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin, (7) numaralı bendinde ise Vergi Usul Kanununa göre ayrılan amortismanların safi kazancın tespitinde indirim konusu yapılabileceği hükmüne yer verilmiştir.

Ticari kazancın tespitinde tahakkuk esası geçerli olup bir giderin safi kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilmesi için mahiyet ve tutar itibarıyla kesinleşmiş olması, kazancın elde edilmesi ve idamesi arasında bir illiyet bağının bulunması, kazancın elde edilmesine yönelik olması, bu giderlerin tevsik edici belgelere dayanması ve yasal kayıtlarda izlenmesi, karşılığında gayri maddi bir kıymet iktisap edilmemiş olması ve maliyete dahil edilecek giderlerden olmaması gerekir.

II. VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 322 nci maddesinde, kazai bir hükme veya kanaat verici bir vesikaya göre tahsiline artık imkan kalmayan alacakların değersiz alacak olacağı, değersiz alacakların, bu mahiyete girdikleri tarihte tasarruf değerlerini kaybedecekleri ve mukayyet kıymetleriyle zarara geçirilerek yok edileceği ile işletme hesabı esasına göre defter tutan mükelleflerin bu madde hükmüne giren değersiz alacaklarının, gider kaydedilmek suretiyle yok edileceği hüküm altına alınmıştır.

Anılan madde uyarınca, kazai bir hükme veya kanaat verici bir vesikaya göre tahsiline artık imkan kalmayan alacaklar değersiz alacak olarak nitelendirilmiştir. Görüldüğü gibi değersiz alacak; kaybedilmiş, tahsiline artık imkan kalmamış, değeri sıfıra inmiş bir alacaktır.

Mezkur Kanunun 323 üncü maddesinde ise; ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla; dava veya icra safhasında bulunan alacakların ve yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacakların şüpheli alacak sayılacağına hükmedilmiştir.

Madde hükmünden anlaşıldığı üzere, şüpheli alacak karşılığı ayrılmasında temel unsur, ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla ortada bir alacağın söz konusu olması ve bu alacağın tahsilinin şüpheli hale gelmiş bulunmasıdır.

Diğer taraftan, Vergi Usul Kanununun 156 ncı maddesinde şubeler işyeri olarak sayılmış ve 159 uncu maddesinde şube sayısında artış veya azalış meydana gelen mükelleflere bu bilgileri vergi dairesine bildirme yükümlülüğü öngörülmüştür. Ancak, gerek Vergi Usul Kanununda gerekse diğer vergi kanunlarında şubenin ne olduğu tanımlanmamıştır.

Şubeden ne anlaşılması gerektiği konusunda Kanun bazında bir tanımlama 5174 sayılı Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği ile Odalar ve Borsalar Kanununun 9 uncu maddesinin ikinci fıkrasında yer almakta olup, buna göre bir merkeze bağlı olduğu halde, ister merkezin bulunduğu odanın, ister başka odanın çalışma alanı içinde olan müstakil sermayesi ve müstakil muhasebesi bulunan ve/veya muhasebesi merkezde tutulduğu ve müstakil sermayesi bulunmadığı halde kendi başına sınaî faaliyet ve ticari muamele yapan yerler ve satış mağazalarının bu Kanunun uygulanması bakımından şube sayılacağı hükme bağlanmıştır.

Bu tanımlamadan anlaşılacağı üzere, bir ticari işletmenin şube veya şubeleri söz konusu olduğu durumlarda merkez-şube ayrımı gündeme gelmektedir. Ticari işletmenin merkezi, işletmenin düzenli ve sürekli bir idari yapılanma içinde ticari faaliyetlerini sürdürdüğü, karar organlarının bulunduğu yerdir. Buna karşın şube, merkez dışında bir yapılanma olup, merkeze bağlı olma, dış ilişkilerde bağımsızlık, yer ve yönetim ayrılığı öğelerine sahip bulunan ayrı iş yerleridir. Bu bakımdan şube, ticari işletmenin bir parçası olarak, merkeze bağlıdır ve bu nedenle şube ile merkezin aynı gerçek veya tüzel kişiye ait olması gerekir. Bu bağımlılık nedeniyle şubenin merkezden ayrı bir işletme politikasından söz edilemez ve şubenin kâr ve zararı merkeze aittir. Dolayısıyla şube aracılığıyla elde edilen hakların ve üstlenilen borçların gerçek sahibi de, şube değil işletmenin kendisidir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, şubenin bütün hak ve borçlarının gerçekte merkeze ait bulunması hususu dikkate alındığında, merkezle şube arasında ticari mahiyette olup olmamasına bakılmaksızın ortaya çıkan alacak ve borç ilişkileri nedeniyle şüpheli alacak veya değersiz alacak hükümlerinin uygulanması mümkün bulunmamaktadır

Dolayısıyla, Hırvatistan'daki şubenizden tahsil edilemeyen ve ticari alacak niteliğinde olmayan alacağın kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

(*) Bu Özelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak verilmiştir.

(**) İnceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özelge geçersizdir.

(***) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özelgeye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.