

ÖRTÜLÜ SERMAYE MÜESSESESİNİN İŞTİRAK KAZANÇLARI İSTİSNASI AÇISINDAN UYGULAMALI OLARAK DEĞERLENDİRİLMESİ

İbrahim APALI*

ÖZ

Birçok gelişmekte olan ve gelişmiş olan ülkelerde, devletlerin gelir kaynaklarının başında vergiler gelmektedir. Devletler bu vergi gelirlerini kaybetmemek ve dolaylı yollardan vergi kaçakçılığını önlemek için güvenlik önlemleri almaktadırlar. Örtülü sermaye müessesesi de kurumlar vergisi matrahının aşınmasını önleyen güvenlik müesseselerinden biridir. Örtülü sermaye müessesesi kurumların doğrudan veya dolaylı olarak ilişki içinde bulunduğu gerçek ya da tüzel kişilerden aldığı borçların faiz, kur farkı ve benzeri giderlerini indirim konusu yapılmasına ve 3065 sayılı KDV kanununa göre KDV' sinin hesaplanmasında ve indirim konusu yapılmasında herhangi bir engel söz konusu değildir. Ancak 5520 sayılı Kurumlar vergisi kanununun 12'inci maddesinde belirtilen örtülü sermaye müessesesinin varlığı halinde borç verilen tutarın şirkete konulan bir sermaye olduğunu ve ödenen faiz, kur farkı ve benzeri giderlerinde kar payı olduğunu varsayılmaktadır. Kanunda belirtilen ilişkili kişilerden yapılan borçlanmaların oranın dönem başındaki özkaynaklarının üç katını aşılması sonucunda oluşmuş olan faiz, kur farkı ve benzeri giderlerinin örtülü sermaye sayılacağı ve bu giderlerinde kâr dağıtımını kabul edileceği belirtilmektedir. Bu giderlerin kâr payı olarak sayılması halinde de kurumlar vergisi matrahının aşınması önlenmiş olmaktadır. Kar dağıtımını sayılan söz konusu giderler 5520 sayılı kurumlar vergisi kanununun 5'inci maddesinin 1'inci fıkrasına göre, belirtilen şartların varlığı halinde iştirak kazançları istisnasından borç veren kurum açısından faydalanılmasına herhangi bir engel teşkil etmemektedir. Bu günkü yazımızda örtülü sermaye müessesesi ve örtülü sermaye kapsamında gider yazılmış olan faiz giderlerinin tam mükellef kurumlarda dağıtılmış olan kâr payı sayılması sonucunda iştirak kazançları istisnasından faydalanmasındaki özellikli durumlar hakkında uygulamalı olarak bilgi verilecektir.

Anahtar Sözcükler: Ortak, İlişkili kişi, Örtülü Sermaye, Kâr Payı, İştirak Kazancı istisnası, Kanunen Kabul edilmeyen gider,

* SMMM

1- GİRİŞ

Şirketlerin finansman ihtiyaçlarını sermaye yerine ortaklar ve ortakla ilişkili kişiler tarafından sağlanan borçlanmalarla karşılanması örtülü sermaye olarak tanımlanmaktadır. Vergi kanunlarımızda daha önce çeşitli şekillerde yer almış olan örtülü sermaye müessesesi uluslararası gelişmeler ve genel kabul görmüş uygulamalara paralel olarak 5520 sayılı kurumlar vergisi kanununun 12'inci maddesi ile yeniden düzenlenmiştir. Bu düzenleme ile gerçekte sermaye olarak konulması gereken örtülü sermaye olarak kabul edilmiş ve ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkı ve benzeri giderlerde kar dağıtımı kabul edilerek kurumlar vergisi matrahından indirimi önlenmeye çalışılmıştır. Söz konusu borçlanmaların sermaye faiz, kur farkı ve benzeri giderlerinde kâr payı sayılması iştirak kazançları istisnasının uygulanmasında olarak 5520 sayılı kurumlar vergisi kanununun 5'inci maddesinin şartlarının varlığı halinde istisnadan faydalanılmasına engel teşkil etmemektedir.

2- ÖRTÜLÜ SERMAYE

Örtülü sermaye Örtülü kazanç dağıtım yöntemlerinden biri olup tipik bir vergiden kaçınma projesidir. Örtülü sermayenin doğuş nedenini öz kaynaklar üzerinden hesaplanan faiz ve benzeri giderlerin vergi matrahının indiriminden red edilmesi, buna karşılık yabancı kaynaklar üzerinden hesaplanan faizlerin vergi matrahından indirimine izin verilmesi olabilir. Bununun nedeni de yabancı kaynağın getirisi ile özkaynağın getirisinin tanımları arasındaki fark olabilir. Yabancı kaynağın getirisi faiz iken özkaynağın getirisi kâr payıdır. Yabancı kaynak getirisi olan faizin kazanılma risk derecesi özkaynak üzerinden elde edilen kâr payının kazanılma risk derecesine göre daha düşüktür.

Örtülü sermaye müessesesinin amacı; Kurum ortaklarının, ortağı olduğu kurumların ihtiyaç duydukları sermayeyi doğrudan sermaye olarak koymak yerine borç olarak vermeleri halinde bu borçlar yabancı kaynak niteliğinde olacağından ve Türk Vergi sisteminin yabancı kaynaklar üzerinden hesaplanan faiz ve kur farkları ve benzeri giderlerin kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilmeleri mümkündür. Ancak sermaye üzerinden herhangi bir faiz veya kur farkı hesaplanması ve kurum kazancından gider yazılması söz konusu değildir. Nakdi sermaye artış indirim müessesesi çıkana kadar. Böylece sermaye yerine ortak oldukları kuruma borç para vermeleri dolaylı yollardan kurumlar vergisinin aşınmasına yol açmaktadır. Tamda bu noktada örtülü sermaye müessesesi devreye girmekte ve belli şartların varlığı halinde

örtülü sermaye üzerinden hesaplanan faiz ve kur farklarının kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilmesine izin vermemektedir.

5520 sayılı Kurumlar vergisi Kanununun 12' inci maddesinin 1'inci fıkrasına göre; Kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılır.

Ülkemiz uygulamasında örtülü sermaye için eski düzenlemelerde emsallere uygunluk ilkesi esası benimsenmişken yeni uygulamada rasyonellik ilkesi benimsenmiştir.

İlgili kanunun maddesine göre borçlanmanın örtülü sermaye sayılabilmesi için ilk şart ortaklardan ve ortakla ilişkili kişilerden temin edilmiş olmasıdır.

Kurum ortağı; Ticaret kanunu ve kuruluş ile ilgili diğer kanunlar ile kurumların statü ve sözleşmelerinde ortak olarak belirtilen kişilerdir. Ortağın gerçek kişi ya da tüzel kişi olmasının örtülü sermaye uygulamasında bir önemi yoktur. 5520 sayılı Kurumlar vergisi Kanununun 12' inci maddesinin 2'inci fıkrasına göre 1'inci fıkrada belirtilen, karşılaştırma sırasında, sadece ilişkili şirketlere finansman temin eden kredi şirketlerinden yapılan borçlanmalar hariç olmak üzere, ana faaliyet konusuna uygun olarak faaliyette bulunan ve ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılan banka veya benzeri kredi kurumlarından yapılan borçlanmalar % 50 oranında dikkate alınır.

Ortaklık ilişkisi, bir kurumun hem ortak olduğu kurumlarla hem de söz konusu kuruma ortak olan gerçek kişi ve kurumlarla olan ilişkinin kapsamaktadır. Dolayısı ile iştirakler de bu kapsamda değerlendirilmektedir.

İkinci şart ise; Söz konusu borçlanmanın hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurum öz sermayesinin üç katını aşması gerekmektedir.

Öz sermaye ise; 5520 sayılı Kurumlar vergisi kanununun 12 maddesinin 3'üncü fıkrasının b bendine göre 213 sayılı Vergi Usul Kanunu uyarınca tespit edilmiş olan dönem başındaki öz sermayesini ifade etmektedir.

Kurumun dönem başı öz sermayesinin sıfır veya negatif değer taşıması durumunda, söz konusu kurumun ortak ve ortaklarla ilişkili kişilerden yaptığı borçlanmaların tamamı örtülü sermaye olarak sayılacaktır.

5520 sayılı Kurumlar vergisi kanununun 12' inci maddesinin 3' üncü fıkrasında ortakla ilişkili kişi kavramı objektif kriterler dikkate alınarak belirlenmiştir. Düzenlemeye göre;

a) Ortakla ilişkili kişi, ortağın doğrudan veya dolaylı olarak en az % 10 oranında ortağı olduğu veya en az bu oranda oy veya kâr payı hakkına sahip olduğu bir kurumu

b) Doğrudan veya dolaylı olarak, ortağın veya ortakla ilişkili bu kurumun sermayesinin, oy veya kâr payı hakkına sahip hisselerinin en az % 10'unu elinde bulunduran bir gerçek kişi veya kurumu, ifade eder.

5520 sayılı Kurumlar vergisi kanununun 12' inci maddesinin 4' üncü fıkrasında; Kurumların İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören hisselerinin edinilmesi durumunda, söz konusu hisse nedeniyle ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılanlardan temin edilen borçlanmalarda en az % 10 ortaklık payı aranır.

5520 sayılı Kurumlar vergisi kanununun 12' inci maddesinin 5' üncü fıkrasında; Yukarıda belirtilen oranlar, borç veren ortaklar ve ortakların ilişkide bulunduğu kişiler için topluca dikkate alınır.

5520 sayılı Kurumlar vergisi kanununun 12' inci maddesinin 7'inci fıkrasında ; Örtülü sermaye üzerinden kur farkı hariç, faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarlar, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulanmasında, gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılır. Daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, tam mükellef kurumlar nezdinde yapılacak düzeltmede örtülü sermayeye ilişkin kur farklarını da kapsayacak şekilde, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilir. Şu kadar ki, bu düzeltmenin yapılması için örtülü sermaye kullanan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şarttır.

Görüldüğü gibi; ilgili borçlanmalar için herhangi bir faiz, kur farkı ve benzeri giderlerin kurumlar vergisi matrahından indirim konusu yapılmaması halinde dönem başı öz sermayenin üç katını aşmış olsa dahi örtülü sermaye kullanan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olmaması halinde örtülü sermaye müessesinden söz etmek mümkün değildir.

5520 sayılı Kurumlar vergisi kanununun 12' inci maddesinin 6' ıncı fıkrasında da örtülü sermaye sayılmayan borçlanmaların neler olduğu açıklanmıştır. Buna göre;

a) Kurumların ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin sağladığı gayrinakdî teminatlar karşılığında üçüncü kişilerden yapılan borçlanmalar.

b) Kurumların iştiraklerinin, ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin, banka ve finans kurumlarından ya da sermaye piyasalarından temin ederek aynı şartlarla kısmen veya tamamen kullandığı borçlanmalar.

c) 5411 sayılı Bankacılık Kanununa göre faaliyette bulunan bankalar tarafından yapılan borçlanmalar.

ç) 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu kapsamında faaliyet gösteren finansal kiralama şirketleri, 90 sayılı Ödünç Para Verme İşleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamında faaliyet gösteren finansman ve faktoring şirketleri ile ipotek finansman kuruluşlarının bu faaliyetleriyle ilgili olarak ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılan bankalardan yaptıkları borçlanmalar.

Örtülü sermaye tutarının hesaplanmasında dikkate alınmaz.

3- İŞTİRAK KAZANÇLARI İSTİSNASI

Vergi istisnası, esas itibari ile verginin konusuna giren kazanç ve işlemlerin aynı kanununla veya başka kanunlarla verginin dışında tutulmasını ifade etmektedir. Kurumlar Vergisi kanununda da geniş ölçüde istisna uygulamalarına yer vermiştir. Bu kapsamda esas itibari ile kurumlar vergisinin konusuna giren pek çok kazanç ekonomik, sosyal, kültürel ve mükerrer vergilendirmeyi önlemek ve benzeri nedenlerden dolayı kurumlar vergisinden istisnadır. İştirak kazançları istisnası da bunlardan biridir.

İştirak kazançları istisnasının amacı; mükerrer vergilemenin önlenmesidir. İstisnaya konu kazanç esas itibari ile kazancın elde edildiği ilk kurumda kurumlar vergisine tabi tutulduğu için, kazancın dağıtımı yolu ile intikal eden kâr payının kar payı elde eden kurumda tekrar vergilendirilmesini önlemektir.

5220 sayılı kurumlar vergisi kanununun 5 'inci maddesinin 1' inci fıkrasında belirtilen şartların varlığı halinde tam mükellefiyete tabi bir başka kurumun sermayesine katılmalarından dolayı elde ettikleri kazançlar, kâr payları kurumlar vergisinden istisnadır. İlgili kanunun maddesine göre;

a) Kurumların;

1) Tam mükellefiyete tâbi başka bir kurumun sermayesine katılmaları nedeniyle elde ettikleri kazançlar (Fonların katılma belgeleri ile yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kâr payları hariç),

2) Tam mükellefiyete tâbi başka bir kurumun kârına katılma imkânı veren kurucu senetleri ile diğer intifa senetlerinden elde ettikleri kâr payları.

İştirak kazançları istisnasına tabidir. Bu maddedeki istisnaların uygulanmasına ilişkin usûlleri tespit etmeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

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.

İştirak kazançları istisnasından faydalanmak için herhangi bir hisse oranı herhangi bir süre kısıtlaması ve istisna olan kazançlardan dağıtılmış olmasının bir önemi yoktur. Kurumların başka bir kuruma iştirak etmeleri nedeniyle bu kurumun yönetim kurulunda bulunan temsilcileri vasıtası ile elde edilmiş oldukları kâr payları da iştirak kazançları kapsamında değerlendirilebilir. Hatta Kâr payı dağıtımını yapan kurumun kâr payı üzerinden vergi kesintisi yapmış olması halinde, kesintiye tabi tutulmuş olan kâr payı kazancını elde eden kurum kesintiye uğrayan iştirak kazançları için diğer vergi borçlarına mahsup talebinde bulunabileceği gibi ilgili gelir vergisi tebliğine göre nakit iade talebinde de bulunabilir.

İştirak kazanç istisnasının düşülmesi sonucunda kazanç elde eden kurumun vergi matrahının zarar olması halinde de iştirak kazançları istisnası gelecek dönemlere devredebilir.

4- ÖRTÜLÜ SERMAYE ŞARTLARININ VARLIĞI HALİNDE FAİZ VE BENZERİ GELİRLERİN KÂR PAYINA DÖNÜŞMESİ VE İŞTİRAK KAZANÇLARI İSTİSNASI UYGULANMASI

1 Seri Numaralı Kurumlar Vergisi Genel tebliğine göre; Örtülü sermaye üzerinden ödenen faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarlar, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının uygulanmasında, gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılacaktır. Kur farkları bu kapsamda değerlendirilmeyecektir.

Kurumlar için elde edilen örtülü sermaye faizi yani borç veren kurum için temettü geliri sayılmaktadır. Elde edilen temettü geliri faiz gelirlerinin yerini almaktadır. 5520 sayılı Kurumlar vergisi uygulamasında örtülü sermaye faizlerinin elde eden açısından kısmen veya tamamen vergiden istisna edileceğine dair herhangi bir hüküm yoktur. Çıkan tebliğlerde belirtildiği gibi ve vergi idaresinin yapmış olduğu açıklamalarda söz konusu faiz gelirlerinin temettü kapsamında değerlendirilmesi ve 5520 sayılı kurumlar vergisi kanununun 5/1-a maddesi kapsamında iştirak kazançları istisnası boyutunda değerlendirilmesi yapılmaktadır.

1 Seri Numaralı Kurumlar Vergisi Genel tebliğin 12.4.1'inci maddesine göre Borç verenin tam mükellef kurum olması halinde; Kullanılan borç nedeniyle, geçici vergi dönemi içinde örtülü sermaye şartlarının gerçekleşmesi halinde, o dönemde daha önce borç alan kurum tarafından giderleştirilen faiz, kur farkı ve benzeri giderler, bu işlemin yapıldığı geçici vergi döneminde hesaben gerekli düzeltmeye tabi tutulabilecektir. Borç veren kurum tarafından da aynı dönem içinde düzeltme yapılabilmesi mümkündür.

Düzeltilmenin, gider yazılan geçici vergi döneminden sonra yapılması halinde, borç alan kurum tarafından verilen düzeltme beyannamesi ile tahakkuk eden vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şartıyla, borç veren kurum tarafından da (bir sonraki geçici vergi döneminde) düzeltme yapılabilecektir.

Borç veren tarafından düzeltme yapılırken, faiz gelirlerinden örtülü sermayeye isabet eden kısımlar kâr payı geliri olarak dikkate alınacak ve şartların varlığı halinde iştirak kazançları istisnası olarak vergiden istisna edilecek; kur farkı gelirlerinden örtülü sermayeye isabet eden herhangi bir tutar var ise bu gelirler de vergiye tabi kazancın tespitinde dikkate alınmayacak; TL'nin değer kazanması sonucu örtülü olarak konulmuş sermayeye isabet eden bir kur farkı giderinin mevcut bulunması halinde de bu gider vergiye tabi kazancın tespitinde dikkate alınmayacaktır.

Hesap dönemi kapandıktan sonra örtülü sermaye kullanan kurumun yapacağı düzeltme talebi, vergi dairesince Vergi Usul Kanunu uyarınca değerlendirilip sonuçlandırılacaktır. Bu düzeltme sonucu tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması halinde, karşı tarafın da gerekli düzeltme işlemini kendiliğinden yapması mümkün olacaktır.

Verginin kesinleşmesi; dava açma süresi içinde dava açılmaması, yargı mercilerince nihai kararın verilmiş olması veya uzlaşmanın vaki olması gibi haller nedeniyle, verginin kesinleşmesi ve itiraz edilmeyecek duruma gelmesidir. Örtülü sermaye kapsamındaki finansmanı kullandıran kurum nezdinde yapılacak düzeltmede dikkate alınacak tutar, kesinleşen ve ödenen tutar olacaktır. Örtülü sermaye kapsamında borç kullanan kurumun, zamanaşımı süresi içinde düzeltme talebinde bulunmuş olması halinde, düzeltme sonucu tarh edilen verginin kesinleşip ödenmesi şartıyla karşı tarafta da süreye bakılmaksızın gerekli düzeltme işlemi yapılacaktır.

Görüldüğü gibi en önemli şartlardan bir tanesi de verginin kesinleşmesi ve itiraz edilemeyecek şekilde kesinleşen tutarın ödenmiş olmasıdır.

Kâr payı kavramı; 6102 sayılı TTK'nın 507-509. maddelerinde ifade edildiği üzere net dönem kârı kavramını da içinde bulunulan ilgili dönemde ortaya çıkan kârdan geçmiş yıllara ait bilanço zararları düşüldükten sonra kalan kâr anlaşılmalıdır. Geçmiş yıllara ilişkin geçmiş yıllar zararları kapatılmadan kâr dağıtımı yapılamayacağı Türk Ticaret Kanununun en temel ilkelerindedir.

Örtülü sermaye müessesesi sonucu ortaya çıkan kâr payı ise; Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre belirlenen bir kâr payı dağıtımı değil vergisel açıdan yapılmış olan bir kâr payı dağıtımdır.

Örnek :

APA AŞ. Şirketinin iştirak ortaklarından ÇİÇEK AŞ. Şirketi APA AŞ. Şirketine 50.000,00 TL borç olarak kredi vermiştir. APA AŞ'nin dönem başı öz sermayesi ise 10.000,00 TL dir. ÇİÇEK AŞ tarafından APA AŞ. ye vermiş olduğu kredi için 5.000,00 TL faiz geliri elde etmiş. Bunu faiz gelirini de kurumlar vergisi matrahına ilave etmiştir. APA AŞ. de ödemiş olduğu 5.000,00 TL'yi faiz giderleri olarak kurumlar vergisi matrahından indirim konusu yapmıştır.

APA AŞ. Dönem sonunda 1.000,00 TL zarar bildirmiş Kurumlar vergisi matrahı oluşmamıştır.

ÇİÇEK AŞ. Dönem sonunda 5.000,00 TL kar bildirmiş ve %20 oranında 1.000,00 TL kurumlar vergisi ödemiştir.

Kurumlar vergisi matrahının hesaplanmasında ve ödenmesinde ne APA AŞ ne de ÇİÇEK AŞ. örtülü sermaye kullandıklarının farkına varmamışlardır.

Antalya Küçük ve Orta ölçekli işletmeler denetim kurulundan gelen inceleme tebliği ile APA AŞ. ve ÇİÇEK AŞ. incelemeye alınmışlardır.

İncelemeye alınan APA AŞ. ve ÇİÇEK AŞ.'nin incelenmesi sonucu örtülü sermaye kullandıkları tespit edilmiştir.

APA AŞ.'nin dönem başı özkaynakları 10.000,00 TL idi İştiraki olan ÇİÇEK AŞ'den almış olduğu kredi miktarı ise 50.000,00 TL dir. Buna göre dönem başı özkaynaklarının 3 katını aşan miktar örtülü sermaye sayılacağı için ;

$$10.000,00 \text{ TL} * 3 = 30.000,00 \text{ TL}$$

50.000,00 TL – 30.000,00 TL = 20.000,00 TL borçlanma örtülü sermaye sayılacaktır.

APAS AŞ İştiraki ÇİÇEK Aş. den olan toplam 50.000,00 TL kredi için 5.000,00 TL kredi faizi ödemiştir. Bu ödenen faizlerden örtülü sermayeye isabet eden kısım ise oranlama yöntemi ile tespit edilecektir. Buna göre;

50.000,00 TL için 5.000,00 TL faiz ödedi ise örtülü sermaye olan 20.000,00 TL için ise 2.000,00 TL faiz ödemiş olmaktadır. Ödenen bu faiz gideri kâr payı olarak değerlendirilmekte ve her iki firma açısından gerekli düzeltmeler yapılmaktadır.

APA AŞ Dönem sonu kurumlar vergisi matrahında 1.000,00 TL zarar bildirmiş idi. Örtülü sermayeye tekabül eden ve kanunen kabul edilmeyen gider olan 2.000,00 TL Kurumlar vergisi matrahına ilave edilmiş(inceleme sonucu oluşan vergi ziyayı ve gecikme zamları örnek çalışmamızda dikkate alınmamıştır.) Buna göre APA AŞ: kurumlar vergisi matrahı 1.000,00 TL olarak hesaplanmış ve 200,00 TL kurumlar vergisi hesaplanmıştır. Hesaplanan kurumlar vergisi bir ay içinde APA AŞ tarafından ödenmiştir.

ÇİÇEK AŞ tarafından da örtülü sermayeye ilişkin karşı düzenlemeler yerine getirilmiştir. Buna göre;

ÇİÇEK AŞ 5.000,00 TL kurumlar vergisi matrahı bildirmiş idi. APA AŞ den Kredi Faizi olarak almış olduğu 2.000,00 TL faiz geliri Kâr payı dağıtımı olarak dikkate alınmıştır. Buna göre kurumlar vergisi matrahı;

$5.000,00 \text{ TL} - 2.000,00 \text{ TL} = 3.000,00 \text{ TL}$ olacaktır. Ödenecek olan kurumlar vergisi ise $3.000,00 \text{ TL} * \%20$ Kurumlar vergisi 600,00 TL olacaktır. Daha önce ödenmiş olan 1.000,00 TL kurumlar vergisinden 600,00 TL kurumlar vergisini çıkartırsak ÇİÇEK AŞ vergi dairesinden 400,00 TL mahsuben veya nakden iade alacağı oluşmuş olacaktır.

ÇİÇEK AŞ'nin APA AŞ'den almış olduğu 2.000,00 TL kâr payı ise; iştirak kazancı olarak 5520 sayılı kurumlar vergisi kanununun 5 'inci maddesinin 1' inci fıkrasında belirtilen şartların varlığı halinde tam mükellefiyete tabi bir başka kurumun sermayesine katılmalarından dolayı elde ettikleri kazançlar, kâr payları kurumlar vergisinden istisnadır.

1 Seri Numaralı Kurumlar Vergisi Genel tebliğine göre; Hesap dönemi kapandıktan sonra örtülü sermaye kullanan kurumun yapacağı düzeltme talebi, vergi dairesince Vergi Usul Kanunu uyarınca değerlendirilip sonuçlandırılacaktır. Bu düzeltme sonucu tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması halinde, karşı tarafın da gerekli düzeltme işlemini kendiliğinden yapması mümkün olacaktır.

APA AŞ. Örtülü sermaye sayılan 2.000,00 TL faiz giderini kanunen kabul edilmeyen gider yazıp kurumlar vergisi matrahına ilave ettiği zaman 1.000,00 TL kurumlar vergisi matrahı oluşmakta bunun üzerinden de %20 kurumlar vergi hesaplayıp 200,00 TL vergisini ödemektedir. Böylece kesinleşen ve ödenen vergi tutarı 200,00 TL olmaktadır.

ÇİÇEK AŞ. Şirketi kâr payı olarak 2.000,00 TL elde etmiş olmasına rağmen kesinleşen ve ödenen vergi matrahı ödenen 200,00 TL verginin kurumlar vergisi oranı olan %20 oranına oranlanması ile;

$$200,00/ 0,20 = 1.000,00 \text{ TL olacaktır.}$$

ÇİÇEK AŞ. Şirketinin 5520 sayılı kurumlar vergisi kanununun 5/1-a maddesi kapsamında iştirak kazançları istisnası boyutunda değerlendirilmesi için bu düzeltme sonucu tarh edilen vergilerin 1 sıra numaralı kurumlar vergisi tebliğinde de belirtildiği gibi vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması halinde, karşı tarafın da gerekli düzeltme işlemini kendiliğinden yapması mümkün olacaktır.

ÇİÇEK AŞ. Şirketinin kurumlar vergisi matrahının son durumu anlatılanlar karşısında 2.000,00 TL olan örtülü sermaye tutarının 1.000,00 TL' si iştirak kazançları istisnası kapsamında değerlendirilecek iken, geriye kalan 1.000,00 TL'si ise diğer kazançlar olarak kurumlar vergisi beyannamesinde beyan etmesi gerekmektedir.

ÇİÇEK AŞ. Şirketinin kurumlar vergisi matrahı da 4.000,00 TL olacak ödenecek kurumlar vergisi tutarı da 800,00 TL olacaktır.

Yukarıda yer alan hükümlere ve örnek uygulamadan da anlaşılacağı üzere; örtülü sermaye kullanan ilişkili kurumun bu dönemde zararının bulunması veya indirimler ya da istisnalar neden ile kurumlar vergisi matrahının oluşmaması halinde söz konusu kurum tarafından kar dağıtımında bulunamayacağından, borç veren şirket tarafından örtülü sermaye tutarına isabet eden faiz gelirleri için kesinleşmiş ve ödenen bir vergiden de söz edilemeyeceği için borç veren şirketin iştirak kazançları istisnasından faydalanması mümkün görülmemektedir.

Diğer taraftan Örtülü sermaye kullanan şirketin dönem sonunda vergi matrahının oluşması halinde de kâr payı sayılan tutarın bu şirketin mali karından fazla olması halinde ise borç veren şirket açısından istisnadan yararlanılacak tutar borç kullanan şirketin mali karı ile sınırlı olacaktır.

Şayet; borç kullanan şirket nezdinde yapılacak bir düzeltme her zaman yapılması zorunlu bir işlem olmasına rağmen borç veren nezdinde kâr pay

sayılması durumunda çıkaracağı düzeltme hakkı borç kullanan şirketin örtülü sermayeye ilişkin tespit edilen matrah farkının vergilendirilmiş ve tahakkuk eden vergilen ödenmiş olmasına bağlı olmasaydı örnek uygulamada da görüldüğü gibi vergi kaybı ortaya çıkmakta, vergi güvenlik müessesesi olan örtülü sermaye müessesesi değerlendirme müessesesine dönüşmekte ve vergi kanunları yoluyla örtülü sermaye resmen hukukileştirilmiş ve teşvik edilmiş olacaktır.

5- SONUÇ

5520 sayılı Kurumlar vergisi Kanununun 12' inci maddesinin 1'inci fıkrasına göre; Kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılır. 5520 sayılı Kurumlar vergisi kanununun 12' inci maddesinin 7'inci fıkrasına göre; örtülü sermaye üzerinden kur farkı hariç, faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarlar, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulanmasında, gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılır. Daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, tam mükellef kurumlar nezdinde yapılacak düzeltmede örtülü sermayeye ilişkin kur farklarını da kapsayacak şekilde, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilir. Şu kadar ki, bu düzeltmenin yapılması için örtülü sermaye kullanan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şarttır. 5220 sayılı kurumlar vergisi kanununun 5 'inci maddesinin 1' inci fıkrasında belirtilen şartların varlığı halinde tam mükellefiyete tabi bir başka kurumun sermayesine katılmalarından dolayı elde ettikleri kazançlar, kâr payları kurumlar vergisinden istisnadır. Örtülü sermaye kapsamında hesaplanan faiz ve benzeri gelirleri kâr payına dönüştürülmesi halinde iştiraki olan şirkete borç vermiş olan şirketin iştirak kazançları istisnasından faydalanabilmesi için kurumlar vergisi matrahı beyan etmesi gerekmektedir. Aksi takdirde istisna kazançlardan ve indirimlerden dolayı dahi kurumlar vergisi oluşmaması halinde iştirak kazançları hükümlerinden faydalanması mümkün değildir. Aksi bir durum söz konusu olsa idi; Türk Ticaret Kanununun hükümlerine göre yasak olmasına rağmen şirket zarar etmiş olsa dahi vergi kanunlarına göre kâr payı dağıtımı yapacak ve Türk Ticaret Kanununda kâr

dağıtımı ile ilgili hükümler işlevsiz hale getirilmiş olacaktır. 5520 sayılı kurumlar vergisi kanununun 12'inci son fıkrası lafız olarak son derece belirgin olup lafızda yer alan düzenlemeler de hem örtülü sermaye düzenlemesinin konuluşundaki maksat hem de kanunun yapısındaki yeri ve diğer kanunlarla ilişkisi bakımından tutarlıdır. Diyebiliriz.

KAYNAKÇA

1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (03 Nisan, 2007). Resmi Gazete (Sayı: 26482)

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu (1961, 10 Ocak). Resmi Gazete (Sayı: 10703)

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (2006, 13 Haziran). Resmi Gazete (Sayı: 26205)

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu. (14 Şubat, 2011) Resmi Gazete (Sayı: 27846)

Onay, İsmail (2016). *Kurumlar Vergisi Kanunu Uygulamasında İstisnalar 140 Adet Uygulamalı Soru ve Cevap*. İstanbul : Maliye Hesap Uzmanları Derneği

Onay, İsmail (2017). *Örtülü Sermaye (Teori Açıklamalar-Uygulamalı Soru ve Cevaplar)*. İstanbul : Maliye Hesap Uzmanları Derneği

Sezgin, Bülent (2018). *Kurumlar Vergisi Kanununun Yorum ve Açıklamaları*. 2.bs. [y.y.] : Adalet Yayınları