

ÖRTÜLÜ SERMAYE KULLANIMI SONRASI TARAFLARIN BEYAN DURUMLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ ve DÜZELTME HÜKÜMLERİ

EVALUATION ON THE DECLARATION OF RELEVANT PARTIES AFTER THE
USE OF HIDDEN CAPITALIZATION AND CORRECTION PROVISIONS



Mehmet SARI*

ÖZ

Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer alan örtülü sermaye müessesesine göre borcu kullanan ve kullandıran tarafların kurumlar vergisi mükellefi olması durumunda örtülü sermaye sayılan tutara isabet eden faizin borcu kullanan tam mükellef kurum tarafından kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınmasına müteakip tarh edilen vergilerin ödenmesi ve kesinleşmesi durumunda düzeltme hükümleri çerçevesinde dağıtılmış kar payı niteliğinde olan tutarın borcu kullandıran kurum tarafından gelir yazılması ve iştirak kazancı istisnasından yararlanması durumu söz konusu olmaktadır. Fakat borcu kullanan kurumun geçmiş yıl zararları, istisna ve indirimler nedeniyle matrahının oluşmaması durumunda kanunen kabul edilmeyen gider olarak eklenen tutar sonucu yeni durumda halen zarar söz konusuysa, borcu kullanan kurum adına tarh edilen, ödenen ve kesinleşen bir vergi

ABSTRACT

According to the hidden capitalization implementation stated in the Corporate Tax Law the total amount of distributed dividend, that is the amount of interest assessed, paid and finalized in the frame work of correction provisions and taken into account as a non-tax deductible expense by the indebted unlimited liability tax payer, should be considered as revenue in terms of the other company which gives loans and the company must benefit from sharing profit exemption. However, if the indebted company does not have a tax base due to previous year losses, exceptions and reductions, there is no tax that will be assessed, paid and finalized in the name of the indebted company. This amount will be considered as income for the other company, yet it will not be possible to benefit from the exemption of sharing profits.

* Vergi Müfettiş Yardımcısı

M.G.T.: 02.02.2017 / M.K.T.: 25.04.2017

bulunmadığından borcu kullandıran kurum tarafından söz konusu tutar gelir olarak dikkate alınacak fakat iştirak kazancı istisnasından yararlanması mümkün olmayacaktır.

Anahtar Kelimeler: Vergi Güvenlik Müessesesi, Örtülü Sermaye, Ödenen ve Kesinleşen Vergi, Kurumlar Vergisi Matrahının Oluşmaması, İştirak Kazancı İstisnası.

Keywords: Tax security implementation, hidden capitalization, paid and finalized tax, non establishment of corporate tax base, sharing profit exemption

1- GİRİŞ

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun¹ 1. maddesinde; kurum kazançlarının kurumlar vergisine tabi olduğu, 2. maddesinde sermaye şirketlerinin kurumlar vergisi mükellefi olduğu, 3. maddesinde kanuni veya iş merkezi Türkiye’de bulunan mükelleflerin tam mükellef olduğu, kanuni ve iş merkezinin her ikisi de Türkiye sınırları dışında bulunan mükelleflerin dar mükellef olduğu belirtilmiştir. Ayrıca kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içerisinde elde ettiği safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanunu’nun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı ifade edilmiştir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun² 38. maddesinde bilanço esasına göre ticari kazancın, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet fark olduğu, ticari kazancın tespitinde Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 8. maddesinde yer alan giderlerin yanı sıra aynı maddeyle atıf yapılan Gelir Vergisi Kanunu’nun 40. maddesinde yer alan giderlerin de ayrıca dikkate alınacağı belirtilmiştir.

Bilindiği üzere bir vergi güvenlik müessesesi olan örtülü sermaye müessesesi ile ilgili açıklamalara 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 12. maddesinde ve 1 Seri No’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde yer verilmiş olup, karşılaşılan bazı özellikli durumlara ilişkin idare tarafından verilen özetlerle uygulamaya yön verilmiştir.

Makalemizde ise örtülü sermaye sayılan borcu kullanan kurumun geçmiş yıl zararları, istisna ve indirimler nedeniyle matrahının oluşmaması veya kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınan tutardan daha düşük bir matrahın oluşması durumunda tarafların beyan ve düzeltme hükümlerinin nasıl olması gerektiği konusunda açıklamalar yapılacaktır.

2- ÖRTÜLÜ SERMAYE

2.1- Genel Açıklama

Kurumların asıl amacı kar elde etmektir ve bu karın kaynağı da ortakların koymuş oldukları sermayedir. Ortaklar tarafından yatırılan sermayeden kar elde etmek esas amaç olmasına karşın; gerekli sermayenin yetersiz düzeyde konulması ya da sermaye ihtiyacına rağmen artırıma gidilmemesi, sermaye ihtiyacının borçlanma ile sağlanmasına neden olmaktadır. Bu durum, borçlanmaya ödenecek faizlerin kurum kazancından indirilmesine olanak sağlayacağından, ortaklar açısından daha karlı bir sonuç doğurmaktadır.

¹ 21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

² 06.01.1961 tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Sermaye artırımını yerine borçlanma tercihinin nedeni, faiz geliri elde etmektir. İşte ortaklardan yapılan borçlanmaların, normal kredi sözleşmesi gibi kabul edilerek faiz yürütülüp kurum matrahından düşülmesi, örtülü sermayenin varlığını ortaya çıkarmakta ve bu yolla vergi matrahı, ödenen faiz kadar azaltılmak istenmektedir.

Bir kurumun, kazancın elde edilmesi veya faaliyetlerin devam ettirilmesi için gereksinim duyduğu sermayenin tamamını öz kaynaklarından temin etme zorunluluğu yoktur. Kurumlar gereksinim duydukları sermayeyi öz kaynaklarının yanında borçlanma yoluyla yabancı kaynaklardan da sağlayabilirler. Kurumlar, borç verenlere ödedikleri faizleri, bir çeşit faiz olan vade farklarını ve kur farklarını, borçlanmaya ilişkin diğer masraflarını gider kaydedebilirler. Bununla birlikte, öz kaynakların getirisi sadece kârdır; ve bu karlar ancak vergi kanunları ile getirilen yükümlükler yerine getirildikten (vergilendirildikten) sonra ortaklara dağıtılabilmektedir. Dağıtılabılır durumdaki bu vergilendirilmiş karlar bir gider ve maliyet unsuru değildir. Oysa yabancı kaynakların, yani borçların getirisi borç verenler için faiz olup, bu kaynakları kullanan işletmeler ödedikleri veya hesapladıkları faizleri bir gider ve maliyet unsuru olarak dikkate alabilmektedirler.³

Öz sermaye, kurum kazancının elde edilmesi için yatırılmış bir sermayedir. Bu nedenle, öz sermaye üzerinden bir faiz hesaplanması veya ortaklara faiz ödenmesi ve bunun safi kurum kazancının tespitinde gider olarak kaydedilmesi kabul edilemez. Çünkü; sermayenin getirisi kârdır; faiz ise ancak, borç verilmiş paralar için söz konusudur. Öz sermaye kurumlara borç verilmiş değildir; kazanç elde etmek için ortaklar tarafından yatırılmıştır. Dolayısıyla, yatırılmış bulunan öz sermaye karşılığında elde edilebilecek olan, kar veya zarar olacaktır.⁴

Açıklanan bu gerekçeler nedeniyle, öz sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizlerin kurum kazancından indirilmesi kabul edilmemiştir. Ancak bu hüküm sadece, öz sermaye üzerinden hesaplanan faizlerin kurumlar vergisinden indirilmesini yasaklamıştır. Yoksa yapılacak bir faiz ödemesi, kurumun normal faaliyetinden elde edilecek karını (vergilendirilecek kurum kazancını) azaltmıyorsa, herhangi bir işlem yapılması söz konusu değildir.⁵

2.2- Kurumlar Vergisi Kanunu'na Göre Örtülü Sermaye

Örtülü sermaye; kurumların ortaklarından veya ortakla ilişkili kişilerden yapacağı borçlanmalarda belirli şartlar altında oluşan örtülü sermaye tutarına isabet eden faiz ve kur farklarının borcu kullanan kurum tarafından gider yazılmasına izin vermemekte, borcu kullandıran kurum veya kişi tarafından ise dağıtılmış kar payı sayılan tutarın vergilendirilmesine, istisna edilmesine veya vergiye tabi olmayan gelir olarak nitelendirilmesine neden olmaktadır. Özellikle tarafların kurumlar vergisi mükellefi olması halinde tarafların beyan durumları borcu kullandıran kurumun düzeltme hükümlerini etkileyebilmektedir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 12. maddesiyle örtülü sermaye müessesesi yeniden düzenlenmiş, örtülü sermaye uygulamasında borç/öz sermaye oranı, ortakla ilişkili kişi ve öz sermaye tanımlarına açık bir şekilde yer verilmiştir.

³ Mesut Koyuncu, Örtülü Sermaye Müessesesi, Vergi Dünyası, Sayı:177, Mayıs 1996, s.96.

⁴ Musa Örmeci, Kurumlar Vergisi Kanunu Uygulama Esasları, Acar Matbaacılık, İstanbul, 1995, s. 544.

⁵ Ali Uysal, Nurettin Eroğlu, Açıklamalı ve İçtihatlı Kurumlar Vergisi Rehberi, Sevinç Matbaası, Ankara, 1985, s. 352.

Kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları her türlü borcun, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun dönem başı öz sermayesinin üç katını aşan kısmı, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılacaktır.

İşletmede kullanılan borçların örtülü sermaye sayılabilmesi için;

- Doğrudan veya dolaylı olarak ortak veya ortakla ilişkili kişiden temin edilmesi,
- İşletmede kullanılması,
- Bu şekilde kullanılan borcun hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşması gerekmektedir.

Maddede ortaklardan kullanılan kredilerin diğer şartların yerine gelmesi halinde örtülü sermaye sayılacağı öngörülmektedir.

Ortaklık ilişkisi, bir kurumun hem ortak olduğu kurumlarla hem de söz konusu kuruma ortak olan gerçek kişi ve kurumlar ile olan ilişkisini kapsamaktadır. Bu ilişkide herhangi bir ortaklık payı sınırı bulunmamakla beraber Borsa İstanbul'da işlem gören hisselerin elde bulundurulması halinde, bu hisselerin ait olduğu kurumlardan yapılan borçlanmalarda örtülü sermayenin oluşabilmesi için bu şekilde elde bulundurulan hisselerin sağladığı ortaklık payının en az %10 olması gerekmektedir.

Örneğin; 01/01/2015 tarihi itibarıyla dönem başı öz sermayesi 2.000.000 TL olan (Z) A.Ş.'nin sermayesine %5 oranında iştirak ettiği (K) Ltd. Şti.'den yaptığı borçlanmalar, diğer şartların da bulunması durumunda örtülü sermaye olarak değerlendirilecektir.

Örtülü sermaye uygulanmasında ortakla ilişkili kişi;

- Ortağın, doğrudan veya dolaylı olarak en az %10 oranında ortağı olduğu veya en az %10 oranında oy veya kâr payı hakkına sahip olduğu bir kurumu ya da
- 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 etmektedir.

Görüldüğü üzere, ortakla ilişkili sayılan kişi ve kurumlarda, en az %10 oranında sermaye, oy ya da kâr payı hakkına sahip olma şartı aranmaktadır. Gerçek kişi veya kurumların, borç kullanan kurumlara, %10 oranından daha az sermaye, oy veya kâr payı hakkı bulunması halinde, ortakla ilişkili kişi sayılmaları söz konusu olmayacaktır.

Borcu kullanan kurumun, borcu ortaklık ilişkisi olan bir kurumdan veya ortakları ile ilişkili bir başka kurumdan doğrudan temin etmemesi örtülü sermayenin mevcut olmayacağı anlamına gelmemektedir. Borcun, ortak veya ortakla ilişkili kişiden ancak üçüncü kişi üzerinden dolaylı olarak temin edilmesi durumunda da örtülü sermaye söz konusu olabilecektir. Dolaylı olarak temin edilen borçlanmalarda araya birden fazla kurumun girmesi borcun örtülü sermaye olarak kabul edilmesine engel teşkil etmemektedir.

Örtülü sermayeden söz edilebilmesi için borcu alan kurumun bu borcu işletme veya yatırım harcamalarında kullanması gerekmektedir. Bu borcun aynı şartlarla diğer başka bir kuruma aktarılması halinde, işletmede kullanılan bir borçtan söz etmek mümkün olmayacak ve bu borçlanma nedeniyle örtülü sermaye oluşmayacaktır.

Ortak veya ortakla ilişkili kişiden temin edilip işletmede kullanılan borçların örtülü sermaye olarak kabul edilebilmesi için bu borçların hesap döneminin başındaki öz sermayenin üç katını aşması gerekmektedir. Dolayısıyla, ortak veya ortakla ilişkili kişilerden yapılan borçlanmalarda, bu kişilerden

alınan borçların toplamının hesap dönemi başındaki öz sermayenin üç katı ile karşılaştırılması ve bu oranı aşan borç tutarlarının oranı aştıkları sürece ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Yabancı para üzerinden yapılan borçlanmalara ilişkin borç/öz sermaye hesabında, her bir borcun alındığı tarihte geçerli olan döviz kuru esas alınacaktır. Yabancı para üzerinden alınan borcun vadesinin izleyen yıla sarkması halinde, izleyen yıl için söz konusu hesaplama, borcun ödenmeyen tutarının bilanço günü itibarıyla Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre değerlendirilmiş tutarı esas alınmak suretiyle yapılacaktır.

Ortakların işletmeye kullandığı borçların kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı, diğer şartların da gerçekleşmesi halinde örtülü sermaye olarak değerlendirilmiştir. Bu karşılaştırma sırasında; ortak veya ortakla ilişkili kişi olmakla birlikte ana faaliyet konusuna uygun olarak faaliyette bulunan banka veya benzeri kredi kurumlarından yapılan borçlanmalar %50 oranında dikkate alınacaktır. Yalnızca ilişkili şirketlere finansman temin eden kredi şirketlerinden yapılan borçlanmalarda %50 oranı dikkate alınmayacak olup genel kurallar çerçevesinde işlem yapılacaktır.

Banka, Türkiye'de 5411 sayılı Bankacılık Kanununa göre faaliyette bulunan bir bankayı; banka benzeri kredi kurumu, esas faaliyet konusu mevduat benzeri veya özel cari ve katılma hesapları benzeri hesaplar yoluyla fon toplayan ve kredi kullandıran kurumları; yurt dışında ise bulunduğu ülkede 5411 sayılı Kanun benzeri bir kanun ile ayrıntılı olarak düzenlenmiş ve yaptırımları olan bir mevzuat çerçevesinde yukarıda belirtilen benzer faaliyetlerde bulunan kurumları ifade etmektedir.

Öz sermaye kavramı; kurumun 213 sayılı Vergi Usul Kanunu uyarınca tespit edilmiş olan hesap dönemi başındaki öz sermayesini ifade etmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 192. maddesi uyarınca öz sermaye, aktif (mevcutlar ile alacaklar) toplamı ile borçlar arasındaki farktır. Yeni kurulan kurumlar bakımından kuruluş tarihinde anılan Kanuna göre tespit edilen öz sermaye tutarı, hesap dönemi başındaki öz sermaye olarak dikkate alınacaktır.

Buna göre, kurumların yapmış oldukları borçlanmaların örtülü sermaye olup olmadığı yönündeki tespit, hesap dönemi başındaki bilançoda yer alan öz sermaye ile kıyaslanmak suretiyle yapılacaktır. Kurumun dönem başı öz sermayesinin sıfır veya negatif değerler taşıması durumunda, söz konusu kurumun ortak ve ortaklarla ilişkili kişilerden yaptığı borçlanmaların tamamı örtülü sermaye olarak değerlendirilecektir.

Örtülü sermaye uygulamasında temin edilen borcun tamamının değil, sadece öz sermayenin üç katını aşan kısmının örtülü sermaye sayılması ve bu kısma ilişkin faiz, kur farkı ve benzeri giderlerin, Kurumlar Vergisi Kanunu uygulamasında gider kabul edilmemesi hüküm altına alınmıştır.

Kanunda borcun hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı örtülü sermaye olarak kabul edildiğinden, bu limiti aşan kısma isabet eden faiz, kur farkı ve benzeri giderlerin geçici vergi dönemleri de dahil olmak üzere vergi matrahından indirilmesi mümkün olmayacaktır.

Kurumların kullanmış olduğu borçların örtülü sermaye kapsamında değerlendirilmiş olması halinde, örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderlerin, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11. maddesinin birinci fıkrasının (b) bendine göre gider olarak yazılması mümkün bulunmadığından, örtülü sermaye kabul edilen borçlanmalarda TL'nin değer kazanması sonucu oluşacak kur farkı gelirlerinin de söz konusu borcun örtülü yoldan konulan bir sermaye olarak kabul edilmesinin bir sonucu olarak, vergiye tabi kurum kazancının tespitinde gelir olarak dikkate alınması söz konusu olmayacaktır.

2.2.1- Örtülü Sermayede Düzeltme Hükümleri

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 12. maddesinin 7. fıkrasına göre; örtülü sermaye üzerinden ödenen faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarlar, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları'nın 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.

2.2.1.1- Borç Veren Tam Mükellef Kurum Olması Hali

1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğine göre; 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 yapılabilir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-a maddesinde iştirak kazancı istisnasına yer verilmiştir.

Kurumların;

- 1) *Tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılımlarından elde ettikleri kazançlar,*
- 2) *Tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun kârına katılma imkânı veren kurucu senetleri ile diğer intifa senetlerinden elde ettikleri kâr payları,*
- 3) *Tam mükellefiyete tabi girişim sermayesi yatırım fonu katılma payları ile girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde ettikleri kâr payları,*
kurumlar vergisinden istisnadır.

Diğer fon ve yatırım ortaklıklarının katılma payları ve hisse senetlerinden elde edilen kâr payları bu istisnadan yararlanamaz.

Bu maddedeki düzenleme, yalnızca tam mükellefiyete tabi kurumların sermayelerine iştirak edilmesi suretiyle kurumlarca elde edilen kâr paylarını kapsamaktadır. Kâr payını alan kurumun tam veya dar mükellefiyete tabi olmasının istisnanın uygulanmasında bir önemi bulunmamaktadır.

1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde belirtildiği üzere; iştirak kazancı istisnası ile mükerrer vergilemenin önlenmesi amaçlanmaktadır. İstisnaya konu kazanç, esas itibarıyla kazancın elde edildiği ilk kurumda kurumlar vergisine tabi tutulduğundan, kazancın kâr dağıtımı yoluyla intikali sağlanan diğer kurumlarda da kurumlar vergisine tabi tutulmasının önüne geçilmek istenmiştir.

Aynı şekilde, Gelir Vergisi Kanunu'nun 75'inci maddesinin ikinci fıkrasının (3) numaralı bendinde, idare meclisi başkan ve üyelerine verilen kâr payları menkul sermaye iradı sayılmıştır. Dolayısıyla, kurumların başka bir kuruma iştirak etmeleri nedeniyle bu kurumun yönetim kurulunda bulunan temsilcileri vasıtasıyla elde etmiş oldukları kâr payları da iştirak kazancı istisnasından yararlanabilecektir.

İştirak kazançları istisnası uygulaması açısından, kurumlar vergisi mükelleflerinin iştirak ettikleri tam mükellef kuruma hangi oranda iştirak ettiklerinin bir önemi bulunmamaktadır. İştirak oranına

bakılmaksızın tam mükellef kurumlardan elde edilen kâr paylarının tamamı kurumlar vergisinden istisna edilecektir. Ayrıca, kâr payını elde eden kurumun tam mükellef kuruma belli bir süre iştirak etme şartı da aranılmamaktadır.

Bu hükümlere göre 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.

2.2.1.2- Borç Veren Dar Mükellef Kurum, Gerçek Kişi, Vergiye Tabi Olmayan veya Vergiden Muaf Herhangi Bir Kişi Olması

1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde belirtildiği üzere; borç para veren dar mükellef kurum, gerçek kişi veya vergiden muaf herhangi bir kişi olması durumunda, örtülü sermaye üzerinden ödenen faizler borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı olarak kabul edilecektir. Bu şekilde dağıtılmış kâr payı, net kâr payı tutarı olarak dikkate alınacak ve brüte tamamlanarak belirlenen oranlarda vergi kesintisine tabi tutulacaktır. Örtülü sermayeye isabet eden kur farkı giderlerinin kâr payı olarak kabul edilmesi ve dolayısıyla vergi kesintisine tabi tutulması söz konusu değildir.

Ayrıca, mükellefler, örtülü sermaye uygulaması nedeniyle kullandıkları borçların örtülü sermayeye isabet eden tutarına ilişkin faizleri giderleştirmemeleri ve tahakkuk eden bu faiz tutarlarını ödememeleri halinde, tahakkuk eden ancak ödenmemiş olan bu tutarların henüz dağıtılmış bir kâr payı olarak değerlendirilmesi mümkün olmayacağından, kâr payı stopajına tabi tutulması da söz konusu olmayacaktır. Anılan faiz tutarlarının ödenmesi halinde ise kâr payının dağıtıldığı kabul edilecektir.

Örneğin, (A) A.Ş., cari dönemde kullanmış olduğu borçların örtülü sermaye niteliğinde olduğunu bilerek örtülü sermayeye isabet eden borçlara ilişkin olarak hesapladığı faizleri finansman gideri olarak dikkate almamıştır. Bu durumda, söz konusu faiz ödemeleri yapılmadığı sürece kâr payı dağıtımına bağlı vergi kesintisi yapılması söz konusu olmayacaktır.

Öte yandan, hesap dönemi kapandıktan sonra örtülü sermaye kullanımı nedeniyle herhangi bir faiz reddi veya düzeltme yapılması durumunda, faiz tutarlarının ödenip ödenmediğine bakılmaksızın,

örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla söz konusu tutarlar üzerinden kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisinin yapılması gerekmektedir.

Örneğin, hesap dönemi takvim yılı olan (A) A.Ş. hakkında 2007 yılında yapılan vergi incelemesi sonucu 2006 yılında tam mükellef gerçek kişi ortağından almış olduğu borçlara ilişkin gider kaydedilen faiz tutarları, örtülü sermaye uygulaması kapsamında kanunen kabul edilmeyen gider olarak değerlendirilmiş ve mükellef hakkında kurumlar vergisi tarhiyatı yapılmıştır. Ayrıca, söz konusu faiz giderlerinin örtülü sermayeye isabet eden kısmı, hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış net kâr payı olarak değerlendireceğinden, mükellef hakkında Aralık 2006 vergilendirme dönemine ilişkin olarak kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisi tarhiyatı da yapılması gerekecektir. Örtülü sermaye sayılan borçlara ilişkin dar mükellef kurumlara ödenen faizler üzerinden yapılmış vergi kesintisi, düzeltme neticesine göre kâr payından yapılması gereken vergi kesintisine mahsup edilebilecektir.

2.2.1.3- Örtülü Sermaye Kullanan Kurumun Kurumlar Vergisi Matrahının Oluşmadığı Hallerde Düzeltme Hükümleri

Bir önceki bölümde Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 12. maddesinin son fıkrasında yer alan düzeltme hükümlerine göre kurumlar ve kişiler açısından düzeltmenin nasıl yapılacağı açıklanmıştır. Kanun lafzında açıkça görüldüğü üzere borcu veren kurum tarafından düzeltmenin yapılabilmesi için örtülü sermaye kabul edilen borcu kullanan kurum adına isabet kanunen kabul edilmeyen gider niteliğindeki faizin (kar payı) tarh edilmesi, kesinleşmesi ve ödenmesi gerekmektedir.

Dolayısıyla borcu kullanan kurumların cari yılda zarar, istisna ve indirimler nedeniyle zarar beyan etmesi durumunda yani kurumlar vergisi matrahının oluşmadığı hallerde düzeltme hükümlerinin nasıl olması gerektiği hususu akıllara gelmektedir. Örtülü sermayeye isabet eden tutara isabet eden faiz ve kur farkları yeni durumda örtülü sermaye kullanan kurumun beyannamesinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınmasına rağmen hala kurumlar vergisi matrahı oluşmuyorsa, örtülü sermaye kapsamındaki finansmanı kullandıran kurum nezdinde yapılacak düzeltme hükümleri değişecektir. Şöyle ki borcu kullanan kurum daha önce borç işleminden dolayı gider olarak dikkate aldığı faizi, örtülü sermaye şartlarının gerçekleşmesi halinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate almasına rağmen hala zarar söz konusuysa tarh edilen, kesinleşen ve ödenen bir vergi söz konusu olmadığından borcu kullandıran kurum tarafından yapılacak düzeltme işleminde dağıtılmış kar payı sayılan faiz gelir hesaplarına intikal ettirilecek fakat iştirak kazancı istisnasından yararlanma durumu söz konusu olmayacaktır. Dolayısıyla borç veren kurumun kurumlar vergisi matrahı artmış olacak, borcu kullanan kurumda tarh edilemeyen verginin borcu veren kurum nezdinde vergilendirilmesi amaçlanmaktadır. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın konu ile ilgili olarak vermiş olduğu bir özelge'de⁶ ".....Tic. A.Ş. tarafından yapılan düzeltme neticesinde dönem zararının bulunması ya da indirim ve istisnalar nedeniyle kurumlar vergisi matrahı oluşmaması nedeniyle **yapılan bir tarhiyat ile kesinleşen ve ödenen bir vergiden söz edilemeyeceğinden, şirketiniz tarafından da düzeltme yapılarak iştirak kazançları istisnasından faydalanılması söz konusu olmayacaktır.**" şeklinde açıklama yapılmıştır.

⁶ Gelir İdaresi Başkanlığının 10.11.2011 tarih ve B.07.1.GİB.0.03.49-010.01-21 sayılı Özelgesi

Gelir İdaresi Başkanlığı Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen bir başka özgelge'de⁷ ise ".....*Bu hükümlere göre, örtülü sermaye kullanan ilişkili kurumun bu dönemde zararının bulunması ya da indirim ve istisnalar nedeniyle kurumlar vergisi matrahının oluşmaması halinde söz konusu kurum tarafından kar dağıtımında bulunulamayacağından, şirketiniz tarafından da bahse konu örtülü sermaye tutarına isabet eden faiz gelirleri için iştirak kazancı istisnasından faydalanılması mümkün bulunmamaktadır. Öte yandan, borç alan kurum tarafından dağıtılmış kar payı sayılan bu kurumun mali karından fazla olması halinde ise şirketinizce iştirak kazancı istisnasından yararlanılacak tutarın bahse konu kurumun mali karı ile sınırlı olacağı tabiidir.*" şeklinde açıklama yapılmıştır.

Konu ile ilgili olarak idare tarafından verilen özgelgeler bu yönde olmakla birlikte yargının karşıt görüşte olduğu bazı kararları da bulunmaktadır. Örtülü sermaye sayılan borcu kullanan kurumda kurumlar vergisi matrahının oluşmaması nedeniyle tarh edilemeyen verginin (faiz) borcu veren kurum nezdinde vergilendirilerek hazinenin vergi kaybının önlenmesi amaçlandığından 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesinde belirtilen; vergilendirmede vergi doğuran olay ve buna ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır, prensibine göre idarenin görüşü kanımca daha uygundur.

2.3- Örtülü Sermayede Düzeltme Hükümlerine ve Tarafların Beyan Durumlarının Değerlendirilmesine İlişkin Örnekler

Örnek 1: Tam Mükellef Def A.Ş. %7 oranında ortağı olan Tam Mükellef Zeon Ltd. Şti'den 2015 hesap dönemi içerisinde 7.200.000 TL borç almıştır. Söz konusu borca ilişkin olarak Def A.Ş. 300.000 TL olarak belirlenen faizi gider hesaplarına intikal ettirmiştir. Zeon Ltd. Şti. ise aynı tutarı gelir hesaplarına kaydederek, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-a maddesinde yer alan iştirak kazancı istisnasından yararlanmıştır. Def A.Ş.'nin 2015 hesap dönemi dönem başı öz sermayesi 2.000.000 TL olup, tarafların ilgili hesap dönemindeki kurumlar vergisi matrahları aşağıdaki gibidir.

Def A.Ş. : 200.000 TL

Zeon Ltd. Şti : 300.000 TL

Söz konusu verilere göre tarafların beyan durumlarını örtülü sermaye müessesesi kapsamında değerlendiriniz? (*Soruda belirtilmeyen hususlarla ilgili kanuni şartların yerine getirildiği ve hesaplanan faizin emsallere uygun olduğu kabul edilecektir.*)

Çözüm 1: Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 12. maddesine göre; kurumların, **ortaklarından** veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları her türlü borcun, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun dönem başı öz sermayesinin üç katını aşan kısmı, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılacaktır. İlgili kanun maddesindeki diğer şartlarında yerine getirildiği kabul edildiğinde;

Örtülü Sermaye Tutarı = Kullanılan Toplam Borç - (Dönem Başı Öz Sermaye x 3)

Örtülü Sermaye Tutarı = 7.200.000 - (2.000.000 x 3)

Örtülü Sermaye Tutarı = 1.200.000

Kurumların kullanmış olduğu borçların örtülü sermaye kapsamında değerlendirilmiş olması halinde, örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderlerin, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11. maddesinin birinci fıkrasının (b) bendine göre gider olarak yazılması

⁷ Gelir İdaresi Başkanlığınının 24.01.2013 tarih ve 64597866-KVK-12-6 sayılı Özgelgesi

mümkün bulunmadığından, örtülü sermaye kabul edilen borçlanmalarda TL'nin değer kazanması sonucu oluşacak kur farkı gelirlerinin de söz konusu borcun örtülü yoldan konulan bir sermaye olarak kabul edilmesinin bir sonucu olarak, vergiye tabi kurum kazancının tespitinde gelir olarak dikkate alınması söz konusu olmayacaktır.

Kanunen Kabul Edilmeyen Gider (Faiz) = (Örtülü Sermaye Tutarı/Toplam Borç) x Faiz Gideri

Kanunen Kabul Edilmeyen Gider (Faiz) = (1.200.000 / 7.200.000) x 300.000

Kanunen Kabul Edilmeyen Gider (Faiz) = 50.000

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 12. maddesinin 7. fıkrasına 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. 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.

Söz konusu kanuni açıklamalar doğrultusunda 50.000 TL'lik tutarın örtülü sermayeyi kullanan kurumun beyanlarına kanunen kabul edilmeyen gider olarak eklenmesi gerekmektedir. Söz konusu tutar eklendiğinde Def A.Ş.'nin kurumlar vergisi matrahı 250.000 TL (200.000 + 50.000) olacaktır. 50.000 TL'den doğacak olan 10.000 TL'lik (50.000 x 0,20) kurumlar vergisinin tarh edilip, kesinleşmesi ve ödenmesi şartıyla örtülü sermayeyi kullandıran kurum tarafından da gerekli düzeltmeler yapılmalıdır. Haliyle 50.000 TL'lik tutar Zeon Ltd. Şti.'nin beyanlarına dağıtılmış kar payı geliri (faiz) olarak yansiyacak ve ilgili kurum tarafından iştirak kazancı istisnası olarak dikkate alınacaktır. Sonuç olarak örtülü sermayeyi kullandıran kurumun kurumlar vergisi matrahı değişmeyecektir. (300.000+50.000-50.000) Dikkat edilmesi gereken bir başka husus ta; örtülü sermayeyi kullanan kurumun belirlemiş olduğu ve hesaplamalara dayanak teşkil eden 300.000 TL'lik faizin Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinde yer alan transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç hükümlerine göre emsallere uygun olduğu varsayımıyla eleştiri konusu yapılmayacağıdır. (KVK 13'e göre ödünç para alınması ve verilmesi mal veya hizmet alım satımı olarak değerlendirilmektedir.) Aksi takdirde söz konusu faiz ile emsallere uygun nitelikte olan faiz arasındaki farka isabet eden giderler de kanunen kabul edilmeyen gider olarak değerlendirilecek ve düzeltme hükümlerine tabi olacaktır.

Örnek 2: Kanuni Merkezi Kanada'da, İş Merkezi Antalya'da bulunan Howling A.Ş. %1 oranında ortağı olan kanuni ve iş merkezi Muğla'da bulunan Flex A.Ş.'den 2015 hesap dönemi içerisinde 5.000.000 TL borç almıştır. Söz konusu borca ilişkin olarak Howling A.Ş. 300.000 TL olarak belirlenen faizi gider hesaplarına intikal ettirmiştir. Flex A.Ş. ise aynı tutarı gelir hesaplarına kaydederek, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-a maddesinde yer alan iştirak kazancı istisnasından yararlanmış. Def A.Ş.'nin 2015 hesap dönemi dönem başı öz sermayesi 1.000.000 TL olup, tarafların ilgili hesap dönemindeki kurumlar vergisi matrahları aşağıdaki gibidir.

Howling A.Ş. : 0 TL (200.000 TL Zarar)

Flex A.Ş. : 300.000 TL

Söz konusu verilere göre tarafların beyan durumlarını örtülü sermaye müessesesi kapsamında değerlendiriniz? (Soruda belirtilmeyen hususlarla ilgili kanuni şartların yerine getirildiği ve hesaplanan faizin emsallere uygun olduğu kabul edilecektir.)

Çözüm 2: Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 12. maddesine göre; kurumların, **ortaklarından** veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları her türlü borcun, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun dönem başı öz sermayesinin üç katını aşan kısmı, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılacaktır. İlgili kanun maddesindeki diğer şartlarında yerine getirildiği kabul edildiğinde;

Örtülü Sermaye Tutarı = Kullanılan Toplam Borç - (Dönem Başı Öz Sermaye x 3)

Örtülü Sermaye Tutarı = 5.000.000 - (1.000.000 x 3)

Örtülü Sermaye Tutarı = 2.000.000

Kurumların kullanmış olduğu borçların örtülü sermaye kapsamında değerlendirilmiş olması halinde, örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderlerin, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11. maddesinin birinci fıkrasının (b) bendine göre gider olarak yazılması mümkün bulunmadığından, örtülü sermaye kabul edilen borçlanmalarda TL'nin değer kazanması sonucu oluşacak kur farkı gelirlerinin de söz konusu borcun örtülü yoldan konulan bir sermaye olarak kabul edilmesinin bir sonucu olarak, vergiye tabi kurum kazancının tespitinde gelir olarak dikkate alınması söz konusu olmayacaktır.

Kanunen Kabul Edilmeyen Gider (Faiz) = (Örtülü Sermaye Tutarı/Toplam Borç) x Faiz Gideri

Kanunen Kabul Edilmeyen Gider (Faiz) = (2.000.000 / 5.000.000) x 300.000

Kanunen Kabul Edilmeyen Gider (Faiz) = 120.000

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 12. maddesinin 7. fıkrasına 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. 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.

Söz konusu kanuni açıklamalar doğrultusunda 120.000 TL'lik tutarın örtülü sermayeyi kullanan kurumun beyanlarına kanunen kabul edilmeyen gider olarak eklenmesi gerekmektedir. Söz konusu tutar eklendiğinde Howling A.Ş.'nin kurumlar vergisi matrahı 0,00 TL (-200.000 + 120.000= -80.000) olacaktır. Dolayısıyla örtülü sermayeyi kullanan kurum tarafından tarh edilip, kesinleşen ve ödenen bir vergi bulunmamaktadır. Haliyle 120.000 TL'lik tutar Flex A.Ş.'nin beyanlarına dağıtılmış kar payı geliri (faiz) olarak yansiyacak fakat ilgili kurum iştirak kazancı istisnasından yararlanamayacaktır. Sonuç olarak örtülü sermayeyi kullandıran kurumun kurumlar vergisi matrahı ise 420.000 TL (300.000+120.000) olacaktır. Dikkat edilmesi gereken bir başka husus ta; örtülü sermayeyi kullanan kurumun belirlemiş olduğu ve hesaplamalara dayanak teşkil eden 300.000 TL'lik faizin Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinde yer alan transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç hükümlerine göre emsallere uygun olduğu varsayımıyla eleştiri konusu yapılmayacağıdır. (KVK 13'e göre ödünç para alınması ve verilmesi mal veya hizmet alım satımı olarak değerlendirilmektedir.) Aksi takdirde söz konusu faiz ile emsallere uygun nitelikte olan faiz arasındaki farka isabet eden giderler de kanunen kabul edilmeyen gider olarak değerlendirilecek ve düzeltme hükümlerine tabi olacaktır.

Örnek 3: Kanuni ve İş Merkezi İstanbul'da bulunan Bifros Ltd. Şti. iştiraki konumunda olan Tam Mükellef Ronark Ltd. Şti'den 2015 hesap dönemi içerisinde 3.000.000 TL borç almıştır. Söz konusu

borca ilişkin olarak Def A.Ş. 400.000 TL olarak belirlenen faizi gider hesaplarına intikal ettirmiştir. Zeon Ltd. Şti. ise aynı tutarı gelir hesaplarına kaydederek, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-a maddesinde yer alan iştirak kazancı istisnasından yararlanmışır. Def A.Ş.'nin 2015 hesap dönemi dönem başı öz sermayesi 900.000 TL olup, tarafların ilgili hesap dönemindeki kurumlar vergisi matrahları aşağıdaki gibidir.

Bifros Ltd. Şti. : 0 TL (25.000 TL Zarar)

Ronark Ltd. Şti. : 200.000 TL

Söz konusu verilere göre tarafların beyan durumlarını örtülü sermaye müessesesi kapsamında değerlendiriniz? (*Soruda belirtilmeyen hususlarla ilgili kanuni şartların yerine getirildiği ve hesaplanan faizin emsallere uygun olduğu kabul edilecektir.*)

Çözüm 3: Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 12. maddesine göre; kurumların, **ortaklarından** veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları her türlü borcun, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun dönem başı öz sermayesinin üç katını aşan kısmı, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılacaktır. İlgili kanun maddesindeki diğer şartlarında yerine getirildiği kabul edildiğinde;

Örtülü Sermaye Tutarı = Kullanılan Toplam Borç - (Dönem Başı Öz Sermaye x 3)

Örtülü Sermaye Tutarı = 3.000.000 - (900.000 x 3)

Örtülü Sermaye Tutarı = 300.000

Kurumların kullanmış olduğu borçların örtülü sermaye kapsamında değerlendirilmiş olması halinde, örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderlerin, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11. maddesinin birinci fıkrasının (b) bendine göre gider olarak yazılması mümkün bulunmadığından, örtülü sermaye kabul edilen borçlanmalarda TL'nin değer kazanması sonucu oluşacak kur farkı gelirlerinin de söz konusu borcun örtülü yoldan konulan bir sermaye olarak kabul edilmesinin bir sonucu olarak, vergiye tabi kurum kazancının tespitinde gelir olarak dikkate alınması söz konusu olmayacaktır.

Kanunen Kabul Edilmeyen Gider (Faiz) = (Örtülü Sermaye Tutarı/Toplam Borç) x Faiz Gideri

Kanunen Kabul Edilmeyen Gider (Faiz) = (300.000 / 3.000.000) x 400.000

Kanunen Kabul Edilmeyen Gider (Faiz) = 40.000

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 12. maddesinin 7. fıkrasına 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. 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.

Söz konusu kanuni açıklamalar doğrultusunda 40.000 TL'lik tutarın örtülü sermayeyi kullanan kurumun beyanlarına kanunen kabul edilmeyen gider olarak eklenmesi gerekmektedir. Söz konusu tutar eklendiğinde Bifros Ltd. Şti.'nin kurumlar vergisi matrahı 15.000 TL (-25.000 + 40.000) olacaktır. 15.000 TL'den doğacak olan 3.000 TL'lik (15.000 x 0,20) kurumlar vergisinin tarh edilip, kesinleşmesi ve ödenmesi şartıyla örtülü sermayeyi kullandıran kurum tarafından da gerekli düzeltmeler yapılmalıdır. Haliyle 15.000 TL'lik tutar Ronark Ltd. Şti.'nin beyanlarına dağıtılmış kar payı geliri (faiz) olarak

yansıyacak ve ilgili kurum tarafından iştirak kazancı istisnası olarak dikkate alınacaktır. Sonuç olarak örtülü sermayeyi kullandıran kurumun kurumlar vergisi matrahı değişmeyecektir. (300.000+15.000-15.000) Burada dikkat edilmesi gereken ilk husus örtülü sermayeyi kullandıran kurumun dağıtılmış kar payı geliri (faiz) olarak dikkate alacağı ve iştirak kazancı istisnası olacağı dikkate alacağı tutarın 40.000 TL değil 15.000 TL kadar olduğudur. Dikkat edilmesi gereken bir başka husus ta; örtülü sermayeyi kullanan kurumun belirlemiş olduğu ve hesaplamalara dayanak teşkil eden 300.000 TL'lik faizin Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinde yer alan transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç hükümlerine göre emsallere uygun olduğu varsayımıyla eleştiri konusu yapılmayacağıdır. (KVK 13'e göre ödünç para alınması ve verilmesi mal veya hizmet alım satımı olarak değerlendirilmektedir.) Aksi takdirde söz konusu faiz ile emsallere uygun nitelikte olan faiz arasındaki farka isabet eden giderler de kanunen kabul edilmeyen gider olarak değerlendirilecek ve düzeltme hükümlerine tabi olacaktır.

3- SONUÇ

Örtülü sermaye müessesesine ilişkin uygulamada tereddüte düşülen hususlar 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile açıklığa kavuşturulmuştur. Örtülü sermayeye ilişkin kavramlar kanun lafzında tek tek tanımlanmış, örtülü sermayenin hangi hal ve şartlarda gerçekleşeceği ve buna ilişkin düzeltme işlemlerinin nasıl gerçekleştirileceği açıklanmıştır.

Kurumların ortaklarıyla ve ortakla ilişkili kişilerle olan borçlanma ilişkisinde öz sermaye tutarının çok üzerinde bir borçlanma yaparak hesapladıkları faizin normal bir finansman gideri gibi değerlendirilerek gider yazılması ve kurumlar vergisi matrahının aşındırılmasının önüne geçmek üzere getirilmiş bir vergi güvenlik müessesesi olan örtülü sermayede düzeltme hükümlerinin nasıl olması gerektiği ile ilgili açıklamalara yer verilmiştir.

Örtülü sermayeyi kullanan kurumun düzeltme hükümleri sonrası kurumlar vergisi matrahının oluşması veya oluşmaması halleri örtülü sermayeyi kullandıran kurumun düzeltme hükümlerini doğrudan etkileyecektir. Hangi durum söz konusu olursa olsun nihai amaç; örtülü sermaye yoluyla fazladan gider yazılan tutarın matraha eklenerek vergilendirilmesi ve hazinece tahsil edilmesidir.

KAYNAKÇA

- 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği
- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 10.11.2011 tarih ve B.07.1.GİB.0.03.49-010.01-21 sayılı Özelgesi
- Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 24.01.2013 tarih ve 64597866-KVK-12-6 sayılı Özelgesi
- KOYUNCU, M. "Örtülü Sermaye Müessesesi", Vergi Dünyası, Sayı:177, Mayıs 1996, s.96.
- ÖRMECİ, M. Kurumlar Vergisi Kanunu Uygulama Esasları, Acar Matbaacılık, İstanbul, 1995, s. 544.
- UYSAL, A., EROĞLU, N. Açıklamalı ve İçtihatlı Kurumlar Vergisi Rehberi, Sevinç Matbaası, Ankara, 1985, s. 352.