

ORTAKLAR CARİ HESABININ TÜRK TİCARET KANUNU ve KURUMLAR VERGİSİ KANUNU AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

EVALUATION OF PARTNERS' CURRENT ACCOUNT IN TERMS OF TURKISH COMMERCIAL LAW AND CORPORATE TAX LAW



Mehmet Gökhan KARATAŞ*

ÖZ

Şirketler açısından ortaklar cari hesabı son derece önemli bir hesaptır. Şirket ortaklarıyla yapılan borç ve alacak işlemleri, çok yakından takip edilmesi gereken bir konudur. Türk Ticaret Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu hükümleri dikkate alındığında söz konusu borç ve alacak ilişkisi bazı vergisel ve hukuki sonuçlar doğurmaktadır. Bu makalemizde şirketlerin ortaklarla olan borç-alacak ilişkilerinin Türk Ticaret Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu açısından değerlendirilmesi üzerinde duracağız.

Anahtar Kelimeler: Borç, Alacak, Faiz, Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması

ABSTRACT

Partners' current account is of great importance for companies. Debit and credit transactions made with partners must be closely monitored. Given the provisions of Turkish Commercial Law and Corporate Tax Law, the said debit and credit relations cause certain legal outcomes. The article examines this subject in the light of related legislation.

Keywords: Debit, credit, interest, thin capitalisation, transfer pricing

* Vergi Müfettişi

M.G.T.: 14.08.2015 / M.K.T.: 16.10.2015

1- GİRİŞ

Kurumlar vergisi mükelleflerinden sermaye şirketlerinin iş ve işlemlerinde kullanmak üzere ortaklarından yaptıkları borçlanmalar Türk Ticaret Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu çerçevesinde bazı hükümlere tabidir. Şirketlerin ortaklarıyla yapacakları borçlanma ve alacaklandırma işlemleri ile ilgili olarak bu hükümlere riayet etmesi gerekmektedir.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 358'inci maddesine göre; *pay sahipleri, sermaye taahhüdünden doğan vadesi gelmiş borçlarını ifa etmedikçe ve şirketin serbest yedek akçelerle birlikte kârı geçmiş yıl zararlarını karşılayacak düzeyde olmadıkça şirkete borçlanamaz.* Sermaye taahhüdünü yerine getiren ortaklar şirketin serbest yedek akçeler ile kârı geçmiş yıl zararlarını karşılıyorsa şirkete borçlanabileceklerdir. Söz konusu hüküm borçlanma sınırını değil borçlanma şartını ortaya koymaktadır. Serbest yedek akçe kapsamına, genel kanuni yedek akçelerin sermayenin veya çıkarılmış sermayenin yarısını aşan kısmı ile kanun ve sözleşme gereği ayrılanlar dışında genel kurulca ayrılmasına karar verilen yedek akçeler girmektedir.¹

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 12'nci maddesine 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.*

Örtülü sermaye üzerinden kur farkı hariç, 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 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.

Ayrıca; Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13'üncü maddesine göre; *kurumlar, ilişkili kişilerle emsal-lere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır.*

Tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulamasında, bu maddedeki şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılır. Daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilir. Şu kadar ki, bu düzeltmenin yapılması için örtülü kazanç dağıtan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şarttır.

Yukarıda yapılan açıklamalar, şirketlerin ortaklarıyla yapacakları borç-alacak ilişkilerinde karşılaşacakları kanuni düzenlemeler ile ilgili genel bilgi vermektedir. Çalışmamızın sonraki bölümlerinde şirket ortaklarının borç ve yükümlülükleri açıklandıktan sonra şirket ile ortaklarının borç-alacak ilişkisi Türk Ticaret Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu hükümleri açısından ayrı ayrı irdelenecektir.

1 <http://www.batiymm.com.tr/?p=3433>, Erişim Tarihi: 02 Ağustos 2015

2- ŞİRKET ORTAKLARININ BORÇLARI ve YÜKÜMLÜLÜKLERİ

2.1- Limited Şirket Ortakları Açısından

Limited şirket, bir veya daha çok gerçek veya tüzel kişi tarafından bir ticaret unvanı altında kurulur; esas sermayesi belirli olup, bu sermaye esas sermaye paylarının toplamından oluşur. Ortaklar, şirket borçlarından sorumlu olmayıp, sadece taahhüt ettikleri esas sermaye paylarını ödemekle ve şirket sözleşmesinde öngörülen ek ödeme ve yan edim yükümlülüklerini yerine getirmekle yükümlüdürler. Limited şirket, kanunen yasak olmayan her türlü ekonomik amaç ve konu için kurulabilir. Ortakların sayısı elliyi aşamaz. Ortak sayısı bire düşerse durum, bu sonucu doğuran işlem tarihinden itibaren yedi gün içinde müdürlere yazıyla bildirilir. Müdürler, bildirim alınması tarihinden başlayarak yedinci günün sonuna kadar, şirketin tek ortaklı olduğunu, bu ortağın adını, yerleşim yerini ve vatandaşlığını tescil ve ilan ettirirler, aksi hâlde doğacak zarardan sorumlu olurlar. Aynı yükümlülük, şirketin bir ortakla kurulduğu hâllerde de geçerlidir. Şirket, tek ortağının kendisinin olacağı bir şirkete dönüşeceği sonucunu doğuracak şekilde esas sermaye payını iktisap edemez.

Limited şirket ortaklarının ilk yükümlülüğü sermaye koyma yükümlülüğüdür. Her ortak, usulüne göre düzenlenmiş ve imza edilmiş şirket sözleşmesiyle koymayı taahhüt ettiği sermayeden dolayı şirkete karşı borçludur. (TTK- Madde 128)

Limited şirket ortaklarının ikinci yükümlülüğü; ek ödeme yükümlülüğüdür. Ortaklar şirket sözleşmesiyle, esas sermaye payı bedeli dışında ek ödeme ile de yükümlü tutulabilirler. Ortaklardan bu yükümlülüğün yerine getirilmesi ancak;

- Şirket esas sermayesi ile kanuni yedek akçeler toplamının şirketin zararını karşılayamaması,
- Şirketin bu ek araçlar olmaksızın işlerine gereği gibi devamının mümkün olmaması,
- Şirket sözleşmesinde tanımlanan ve özkaynak ihtiyacı doğuran diğer bir hâlin gerçekleşmiş bulunması hâllerinde istenebilir. (TTK- Madde 603)

Ek ödeme yükümlülüğü şirket sözleşmesinde ancak esas sermaye payını esas alan belirli bir tutar olarak öngörülebilir. Bu tutar esas sermaye payının itibarî değerinin iki katını aşamaz. Her ortak, sadece kendi esas sermaye payına düşen ek ödemeyi yerine getirmekle yükümlüdür. Şartlar gerçekleşmişse, ek ödemeler müdürler tarafından istenir. Ek ödeme yükümlülüğünün azaltılması veya kaldırılması ancak esas sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının zararları tamamen karşılaması hâlinde mümkündür. Ek ödeme yükümlülüğünün azaltılmasına veya kaldırılmasına esas sermayenin azaltılması hakkındaki hükümler kıyas yoluyla uygulanır.

Şirket, ortağın şirketten ayrılmasının tescil edildiği tarihten itibaren iki yıl içinde iflas etmiş ise bu eski ortaktan da ek ödeme yükümlülüğünü yerine getirmesi istenir. Ek ödeme yükümlülüğü, halef tarafından yerine getirilmemişse, ortağın sorumluluğu, yükümlülüğü gerçekleştiği tarihte ortağa karşı ileri sürülebileceği ölçüde devam eder.

Yerine getirilen ek ödeme yükümlülüğünün kısmen veya tamamen geri verilebilmesi için eködemeye ilişkin tutarın, serbestçe kullanılacak yedek akçeler ile fonlardan karşılanabilir olması şarttır.

Limited şirket ortaklarının üçüncü yükümlülüğü ise yan edim yükümlülüğüdür. Şirket sözleşmesiyle, şirketin işletme konusunun gerçekleşmesine hizmet edebilecek yan edim yükümlülükleri öngörülebilir. Bir esas sermaye payına bağlı yan edim yükümlülüklerinin konusu, kapsamı, koşulları ve diğer önemli noktalar şirket sözleşmesinde belirtilir. Ayrıntıyı gerektiren konular genel kurul düzenlemesine bırakılabilir. Şirket sözleşmesinde açıkça belirtilmiş bir karşılığı veya uygun bir karşılığı

bulunmayan ve özkaynak ihtiyacını karşılamaya hizmet eden nakdî ve aynı edim yükümlülükleri, ek ödeme yükümlülüğüne ilişkin hükümlere tâbidir. (TTK - Madde 605)

2.2- Anonim Şirket Ortakları Açısından

Anonim şirket, sermayesi belirli ve paylara bölünmüş olan, borçlarından dolayı yalnız malvarlığıyla sorumlu bulunan şirkettir. Pay sahipleri, sadece taahhüt etmiş oldukları sermaye payları ile ve şirkete karşı sorumludur. Tamamı esas sözleşmede taahhüt edilmiş bulunan sermayeyi ifade eden esas sermaye elli bin Türk Lirasından ve sermayenin artırılmasında yönetim kuruluna tanınmış yetki tavanını gösteren kayıtlı sermaye sistemini kabul etmiş bulunan halka açık olmayan anonim şirketlerde başlangıç sermayesi yüz bin Türk Lirasından aşağı olamaz. Bu en az sermaye tutarı Bakanlar Kurulunca artırılabilir. (TTK – Madde 329-332)

Anonim şirket ortaklarının ilk yükümlülüğü sermaye koyma yükümlülüğüdür. Limited şirket ortaklarının sermaye koyma yükümlülüğü ile ilgili açıklamalar anonim şirket ortakları içinde geçerlidir.

Anonim şirket ortaklarının ikinci yükümlülüğü şirkete borçlanma yasağıdır. Pay sahipleri, sermaye taahhüdünden doğan vadesi gelmiş borçlarını ifa etmedikçe ve şirketin serbest yedek akçelerle birlikte kârı geçmiş yıl zararlarını karşılayacak düzeyde olmadıkça şirkete borçlanamaz.

Ayrıca; anonim şirket ortaklarından yönetim kurulu üyesi olanlar genel kuruldan izin almadan şirketle kendisi veya başkası adına herhangi bir işlem yapamaz; aksi hâlde, şirket yapılan işlemin batıl olduğunu ileri sürebilir. Diğer taraf böyle bir iddiada bulunamaz. Pay sahibi olmayan yönetim kurulu üyeleri ile yönetim kurulu üyelerinin pay sahibi olmayan 393'üncü maddede sayılan yakınları şirkete nakit borçlanamaz. Bu kişiler için şirket kefalet, garanti ve teminat veremez, sorumluluk yüklenemez, bunların borçlarını devralamaz. Aksi hâlde, şirkete borçlanılan tutar için şirket alacaklıları bu kişileri, şirketin yükümlendirildiği tutarda şirket borçları için doğrudan takip edebilir. 202'nci madde hükmü saklı kalmak şartıyla, şirketler topluluğuna dâhil şirketler birbirlerine kefil olabilir ve garanti verebilirler.

3- ŞİRKETİN ORTAĞINA BORÇ VERMESİ DURUMU

1 Seri No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine göre; şirketlerin esas faaliyet konusu dışındaki işlemleri (ödünç verme ve benzer nedenlerle ortaya çıkan) dolayısı ile ortaklarından olan alacakların vadesi bir yıldan az olanlar 131 Ortaklardan Alacaklar hesabında; vadesi bir yıldan fazla olanlar ise 231 Ortaklardan Alacaklar hesabında takip edilir.

3.1- Şirketin Ortağına Faizsiz Borç Vermesi

Günümüz ticari hayatında özellikle aile şirketlerinde ortaklara borç kullandırmak son derece yaygın bir uygulamadır. Ortaklar; işletmede atıl durumda olan parayı faiz ödemediği kullanarak bir karşılık elde etmektedir. 5411 sayılı Bankacılık Kanunu ve 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanununda yapılan düzenlemeler ile ödünç para verme yani borç verme yetkisi bankalar ve finansal kiralama, faktoring ve finansman şirketlerine verilmiş, ikrazatçılık ise kaldırılmıştır.

5237 sayılı Türk Ceza Kanununun 241'inci maddesinde tefecilik tanımlanmış, kazanç elde etmek amacıyla başkasına ödünç para veren kişi, iki yıldan beş yıla kadar hapis ve beş bin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılacağı hüküm altına alınmıştır.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 358'inci maddesinin 1. fıkrasına göre; anonim şirketlerde ortaklar, sermaye taahhüdünden doğan vadesi gelmiş borçlarını ifa ettiği ve şirketin serbest yedek açelerle birlikte kârı geçmiş yıl zararlarını karşılayacak düzeyde olduğu takdirde şirkete borçlanabileceklerdir. Bu durum aynı Kanun'un 644'üncü maddesi gereği limited şirket ortakları içinde geçerlidir.

Yukarıda sayılan şirketler dışındaki şirketlerin borç para verme yetkisi bulunmamakla birlikte birçok şirketin ortaklarına sık sık faizsiz borç kullandığı bir gerçektir. Şirketler faizsiz borç vererek ortaklarını finansman yükünden kurtararak onlara bir çıkar sağlamış olmaktadır. Bu durumda şirketin sunduğu hizmet finansman hizmetidir ve KDV'ye tabi tutulması gerekmektedir. Varsa şirketin kullandığı kredi faizi oranında yoksa 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 27'nci maddesine göre belirlenecek emsal faiz oranına göre hesaplanan faize yüzde 18 KDV uygulanarak ortağa fatura edilecektir. Şunu belirtmek gerekir ki, kazanç elde etmek amacı olmadığı -faizsiz borç kullanımı durumu olduğu- için suçun kanuni unsurları oluşmayacaktır.

Konu ile ilgili yargı kararlarına baktığımızda; vergi mahkemesinin vermiş olduğu "...ortakların şahsi kullanımları için işletmeden çektikleri paralar nedeniyle hesaplanması gereken faizler, teslim veya hizmetin karşılığını teşkil eden bedel kapsamında olmadığından, ayrıca yasanın öngördüğü anlamda ve bir hizmet karşılığı davacı şirket adına bir menfaat doğmadığından, katma değer vergisine tabi olmadığı gerekçesiyle tarhiyatın kaldırılmasına" ilişkin kararına karşın Danıştay 4. Dairesi "3065 sayılı Kanunun yukarıda açıklanan hükümleri karşısında, ortaklarına borç para vermek suretiyle faiz geliri elde edilmesinin anılan Kanun kapsamında ticari faaliyet olarak kabul edilmesi ve dolayısıyla söz konusu borç verme işlemi sonucu elde edilen faiz gelirlerinin katma değer vergisine tabi olması gerektiği açıktır." şeklinde karar vermiştir.²

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen özeldede; "...şirketinizin faizsiz olarak Hollanda mukimi olan ortağından temin ettiği kaynağı iştiraklerine kullandırması halinde ise tam mükellefiyete tabi şirket veya iştirakleri olan şirketler hakkında Kurumlar Vergisi Kanununun örtülü sermaye ve transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümlerinin uygulanacağı tabiidir.

...

şirketinizin Hollanda mukimi ...'den temin edeceği finansman hizmeti katma değer vergisine tabi olup, bu hizmetin karşılığını teşkil eden faiz tutarı üzerinden % 18 oranında hesaplanacak KDV nin sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenmesi gerekmektedir. Bu hizmetin karşılıksız ya da emsaline göre düşük bedelle temin edilmesi halinde matrah olarak emsal bedelinin esas alınacağı tabiidir.

Diğer taraftan, Şirketinizce ...'den temin edilen finansman kaynağın ortağı olduğunuz ... ve ...'ye aktarılması işlemi de finansman temini hizmeti niteliği taşıdığından Katma Değer Vergisi Kanununun 1/1'inci maddesi gereğince katma değer vergisine tabi bulunmaktadır." şeklinde görüş bildirmiştir.

3.2- Şirketin Ortağına Faizli Borç Vermesi

6098 sayılı Türk Borçlar Kanununun 386'nci maddesinde tanımlandığı şekilde tüketim ödünç sözleşmesi; ödünç verenin, bir miktar parayı ya da tüketilebilen bir şeyi ödünç alana devretmeyi, ödünç alanın da aynı nitelik ve miktarda şeyi geri vermeyi üstlendiği sözleşmedir.

Ticari olmayan tüketim ödünç sözleşmesinde, taraflarca kararlaştırılmış olmadıkça faiz istenemez. Ticari tüketim ödünç sözleşmesinde, taraflarca kararlaştırılmamış olsa bile faiz istenebilir. (TBK - Madde 387)

² Danıştay 4. Dairesinin E.2006/222 ve K.2007/910 nolu kararı.

Tüketim ödöncü sözleşmesinde faiz oranı belirlenmemişse, kural olarak ödöncü alma zamanında ve yerinde o tür ödöncülerde geçerli olan faiz oranı uygulanır. Sözleşmede aksine bir hüküm yoksa belirlenen faiz, yıllık olarak ödenir. Faizin anaparaya eklenerek birlikte yeniden faiz yürütülmesi kararlaştırılmaz. (TBK - Madde 388) Ancak; Türk Ticaret Kanununda yalnız cari hesaplarla her iki taraf bakımından da ticari iş niteliğinde olan ödöncü sözleşmelerinde bileşik faiz istenebilir.

Şirketin ortağına atıl durumda olan parasını faizli olarak borç vermesi durumunda; aynı faizsiz borç vermesi durumunda olduğu gibi KDV hesaplamalıdır. Ancak, 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu'nda yapılan düzenlemeler ile ödöncü para verme yani borç verme yetkisi bankalar ve finansal kiralama, faktoring ve finansman şirketlerine verildiğinden bu şirketler dışındaki faizli ödöncü para veren şirketler hakkında tefecilik suçunun kanuni unsurlarının oluşacağı açıktır.

4- ŞİRKETİN ORTAĞINDAN BORÇ ALMASI DURUMU

Şirketlerin ortaklarına olan borçlarından vadesi bir yıldan az olanlar 331 Ortaklara Borçlar hesabında, vadesi bir yıldan fazla olanlar ise 431 Ortaklara Borçlar hesabında takip edilir.

4.1- Şirketin Ortağından Faizsiz Borç Alması

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 12'nci maddesine 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. Borç ile öz sermaye arasındaki karşılaştırmada; 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.

12'nci maddenin uygulamasında;

- 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 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,
- b) Öz sermaye, kurumun Vergi Usul Kanunu uyarınca tespit edilmiş hesap dönemi başındaki öz sermayesini, ifade eder.

Mezkur maddenin son fıkrasında ise örtülü sermaye üzerinden kur farkları hariç olmak üzere, 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. Kâr payı sayılan bu ödemenin net kâr payı olduğu kabul edilerek brüte iblâğ edilmek suretiyle tevkifata tabi tutulacaktır.

Diğer taraftan, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13'üncü maddesine göre; kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır. Alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödöncü para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler her hal ve

şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir. İlişkili kişi; kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade eder. Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoy ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi sayılır. Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler, ilişkili kişilerle yapılmış sayılır.

Yine Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11'inci maddesinin b ve c bentlerine göre, örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderler ile transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar kurum kazancının tespitinde indirimler olarak kabul edilmez. Bu kapsamda yapılan giderler Gelir ve Kurumlar Vergisi uygulamasında kanunen kabul edilemeyen gider olarak dikkate alınması gerekmektedir. Şirket ortağından faizsiz olarak kullandığı borç karşılığında herhangi bir gider yazmaması durumunda Kurumlar Vergisi yönünden bir vergileme yapılmayacaktır. Katma Değer Vergisi uygulaması açısından ise faizsiz verilen borç, finansman hizmeti kabul edilerek KDV'ye tabi tutulacaktır. Türk Ceza Kanunu açısından ise ödünç para verilmesi karşılıksız yapıldığı takdirde suç oluşmayacaktır.

4.2- Şirketin Ortağından Faizli Borç Alması

Şirketlerin ortaklarından borç alması finansman hizmeti kabul edilerek KDV'ye tabi olacaktır. Ancak; ortağın banka, finansal kiralama, faktöring ve finansman şirketleri dışında şahıs veya firma olması durumunda Türk Ceza Kanunu açısından tefecilik suçunun unsurları oluşacaktır.

5- SONUÇ

Şirket ortaklarının şirkete ait parayı faizsiz olarak kullanması durumunda şirketin finansman hizmeti sunduğu kabul edilerek KDV hesaplaması gerekir. Bu hesaplama için adet yoluyla varsa şirketin kullandığı kredinin faizi oranında yoksa emsal faiz oranı dikkate alınarak bir faiz hesaplaması yapılmalı ve faiz üzerinden yüzde 18 oranında KDV hesaplanması gerekir. Aynı şekilde ortakların faizsiz borç vermesi durumunda da KDV hesaplanması gerekmektedir. Şirketler açısından ise ortağın şirkete borç vermesi durumu Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 12'nci ve 13'üncü maddeleri açısından sonuçlar doğurabilecektir. Öte yandan şirketler veya ortaklar arasında kazanç elde etmek amacıyla bir borç-alacak ilişkisi olması Türk Ceza Kanunu'nda yer alan tefecilik suçunun oluşmasına neden olabilecektir.

KAYNAKÇA

- 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu,
- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu,
- 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu,
- 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu,
- 1 Seri No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği,
- <http://www.batiymm.com.tr/?p=3433>, Erişim Tarihi: 02 Ağustos 2015,
- Danıştay 4. Dairesi'nin E.2006/222 ve K.2007/910 nolu Kararı.