

ÖRTÜLÜ SERMAYEDE DÜZELTME İŞLEMLERİNİN YAPILABİLMESİ İÇİN GETİRİLEN “ÖRTÜLÜ SERMAYE KULLANAN KURUM ADINA TARH EDİLEN VERGİLERİN KESİNLEŞMİŞ ve ÖDENMİŞ OLMASI” ŞARTININ DEĞERLENDİRİLMESİ

EVALUATION OF THE “THE TAXES ASSESSED ON THE BEHALF OF THE INSTITUTION USING THE CONCEALED CAPITAL ARE FINALIZED AND PAID” REQUIREMENT IN ORDER TO MAKE CORRECTION IN CONCEALED CAPITAL



Necmettin GÜNDÜZ*

ÖZ

5520 Sayılı Kanununun 12’nci maddesinin (7) numaralı fıkrası ile borç veren kurumlar için bazı koşullarda altında düzeltme hakkı tanınmıştır. Bu hak ile hem mükerrer vergilendirmeyi önleme hem de cezalandırma ile karşılaşmadan işlemlerin düzeltilmesine olanak sağlanmaktadır. Ancak, bunun yapılabilmesi için Kanun koyucu önemli bir sınırlama ve koşul getirmiştir. Bu koşul, düzeltmenin yapılabilmesi için örtülü sermaye kullanan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şartıdır. Bahsedilen şart gerçekleşmeden borç veren nezdinde yapılacak bir düzeltme işlemi sebepsiz yere hazinenin vergi olacaktır. Yine söz konusu şartın gerçekleşmemesi nedeniyle vergilendirme işlemlerinde mükellefler arasında adaletsizliğe ve eşitsizliğe yol açılmış olacaktır.

Anahtar Kelimeler: Vergi Güvenlik Müessesesi, Örtülü Sermaye, Düzeltme.

ABSTRACT

Under Article 55 (7) of Law No. 5520, lenders are entitled to correct under certain conditions. With this right, it is possible to correct transactions without avoiding double taxation and punishment. However, in order to be able to do this, the legislator has introduced a significant limitation and condition. The condition is that, the tax assessed on behalf of the corporation that uses concealed capital must be finalized and paid in order for the correction to be made. A correction to be made before the condition mentioned in the case of the lender will result in the tax loss of the treasury. Again due to the fact that the condition is not realized, unfairness and inequality among taxpayers will be caused in the taxation procedures.

Keywords: Tax security institution, concealed capital, correction

* Vergi Müfettişi

1- GİRİŞ

Vergi güvenlik müessesesi olarak mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 16 ncı maddesi ile vergi mevzuatımıza giren örtülü sermaye düzenlemesi, 21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 12 nci maddesi ile uluslararası gelişmeler ve genel kabul görmüş ilkeleri dikkate alınarak yeniden düzenlenmiştir. Söz konusu düzenleme ile kurumların ortaklarından ve ortakla ilişkili kişilerden alacağı borçların mutlak olan miktar ve/veya sürelerin üzerine çıkması durumunda, yapılan finansman desteğinin borç olmaktan ziyade örtülü bir sermaye aktarımı olduğu kabul edilmektedir. Söz konusu kabul doğrultusunda kurumların ortak veya ortakla ilişkili kişilerden aldıkları borçların örtülü sermayeye isabet eden tutarına karşılık ödedikleri faiz ve benzeri gelir tutarının 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 olarak kabul edileceği hüküm altına alınmıştır.

Örtülü sermayeye isabet eden faiz ve benzeri gelirlerin Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulanmasında dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar olarak kabul edilmesi, söz konusu işlemleri gerçekleştiren tarafların örtülü sermayenin olduğu tarihten itibaren yaptıkları işlemleri düzeltmeleri ihtiyacını doğurmaktadır. Şöyle ki; kurumların ortak veya ortakla ilişkili kişilerden aldıkları ve örtülü sermaye kapsamına girmeyen borçlanmalar karşılığı ödedikleri faiz, kur farkı, vade farkı ve benzeri adlar altında ödedikleri tutarlar Gelir Vergisi Kanunu'nun 40 ncı maddesi kapsamında gider olarak dikkate alınabilecek iken, ortak veya ortakla ilişkili kişiler ise bu tutarları gelir olarak hesaplarına intikal ettireceklerdir. Ancak kurumun ortak veya ortakla ilişkili kişilerden temin ettiği borç tutarının hesap dönemi içerisinde herhangi bir tarihte kurumun hesap dönemi başındaki öz sermaye tutarının üç katını aşması durumunda, aşan kısım örtülü sermaye olarak addedileceği için, örtülü sermayeye isabet eden ve daha önce borç alan kurum tarafından gider yazılan tutarlar Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11 inci maddesinin (1) numaralı fıkrasının (b) bendi uyarınca kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır. Diğer taraftan ortak veya ortakla ilişkili tarafından dönem içerisinde faiz, kur farkı, vade farkı vb. adlar altında gelir olarak hesaplara yansıtılan tutarlar nitelik değiştirerek "faiz ve benzeri gelir" olmaktan çıkacak ve "dağıtılmış kâr payı veya ana merkeze aktarılan tutar" niteliğine bürünecektir.

2- ÖRTÜLÜ SERMAYE MÜESSESİNE İLİŞKİN HÜKMÜN KONULUŞUNDAKİ TEMEL MAKSAT

Örtülü sermaye müessesesine ilişkin hükmün konuluşundaki temel maksat; vergiye tabi kurum kazancının oluşumunda öz sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz gibi sonuç doğuracak dolaylı (peçeleme, örtülü) yollardan yürütülen işlemlerin borç kullanan tarafta ortaya çıkaracağı aynı etkilerin giderilmeye çalışılmasıdır. Söz konusu etkilerin giderilmesi borcu kullanan kurum nezdinde Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11 inci maddesinin (1) numaralı fıkrasının (b) bendi ile 12 nci madde hükümlerinin tatbik edilmesi ile sağlanabilecektir.

Bu kapsamda ilk olarak Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 12 nci maddesinin (7) numaralı fıkrası ele alınmalıdır. Söz konusu fıkra hükmüne göre; "*Örtülü sermaye üzerinden kur farkı hariç, faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarlar, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulanmasında, ge-*

rek borç alan gerekse borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kar payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılır.” tanımlaması yapılmaktadır. Mezkûr Kanun’un (1) numaralı fıkrasında ise “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.” tanımlaması yapılmıştır. Mezkûr Kanun’un 11 inci maddesinin (1) numaralı fıkrasının (b) bendi hükmünde ise; “Örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderler.” kurum kazancının tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır.

Diğer taraftan Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 12 nci maddesinin (7) numaralı fıkrasının devamında ise, daha önce yapılan vergilendirme işlemlerinin kâr payı sayılma durumuna göre tam mükellef kurumlar nezdinde yapılacak düzeltmede örtülü sermayeye ilişkin kur farklarını da kapsayacak şekilde, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltileceği hüküm altına alınmıştır. Başka bir deyişle, örtülü sermayeye karşılık yapılan faiz, kur farkı ve benzeri ödemeler; borç kullanan şirketteki bunların giderleştirilmiş olması şeklindeki yapılan kazanç tespiti ile borç veren kurumda bunların gelirlere kaydedilmesi suretiyle kazancın tespiti işlemlerinin kâr payı sayılma durumuna göre düzeltilmesi gerekmektedir. Ancak, bunun yapılabilmesi için Kanun koyucu önemli bir sınırlama ve koşul getirmiştir. Bu koşul, düzeltmenin yapılabilmesi için örtülü sermaye kullanan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şartıdır.

3- ÖRTÜLÜ SERMAYE KULLANAN KURUM ADINA TARH EDİLEN VERGİLERİN KESİNLEŞMİŞ ve ÖDENMİŞ OLMASI ŞARTININ ÖNEMİ

Örtülü sermaye düzenlemesi ile vergiye tabi kurum kazancının oluşumunda öz sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz gibi sonuç doğuracak dolaylı (peçeleme, örtülü) yollardan yürütülen işlemlerin borç kullanan tarafta ortaya çıkaracağı aynı etkilerin giderilmesi amaçlandığı için; borç kullanan nezdinde yapılacak düzeltmenin her zaman yapılması zorunlu bir durumdur. Bununla birlikte borç veren nezdinde kâr payı sayılma durumunun ortaya çıkacağı düzeltme hakkı ancak borç kullanan kurumun örtülü sermayeye ilişkin tespit edilen matrah farklarının vergilendirilmiş ve tahakkuk eden vergilerinde ödenmiş olmasına bağlıdır. Örtülü sermayeye ilişkin tespit edilen matrah farkı kadar kısmın borç veren nezdinde vergilendirilmiş ve vergilerinin de ödenmiş olması gereklidir. Borç kullanan kurumun kazancına örtülü sermaye nedeniyle tespit edilen farkın eklenmesi halinde hala zarar olması veya bu nedenle oluşan fark kadar vergi matrahının artmamış olması halinde; borç veren nezdinde düzeltme yapılmasına imkân sağlanması halinde örtülü sermaye düzenlemesi; vergi güvenlik sistemi olmaktan çıkıp vergi planlamasına izin veren bir teşvik müessesesine dönüşür. Nitekim vergi idaresi de vermiş olduğu özelgede örtülü sermaye düzenlemesinin vergi güvenlik sistemi özelliğini dikkate alarak aşağıdaki şekilde görüş bildirmiştir:

“...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 kâr payı sayılan tutarın bu kurumun mali kârından fazla olması halinde ise Şirketinizce iştirak kazancı istisnasından yararlanılacak tutarın bahse konu kurumun mali kârı ile sınırlı olacağı tabiidir.”¹

Yukarıda bahsedilenin aksine, borç kullanan nezdinde örtülü sermaye kullanımı şartlarının oluştuğu ancak kâr dağıtım şartlarının oluşmadığı durumlarda vergi güvenlik müessesinin değerlendirilmesi dönüşürülmesi suretiyle borç veren nezdinde düzeltme yapılması halinde; borç ilişkisinin niteliği değiştirilmekle kalınmayıp örtülü sermaye kullanımı Vergi Kanunları yoluyla hukukileştirilmiş ve teşvik edilmiş olacaktır. Bu da Türk Ticaret Kanunu ile sağlanmaya çalışılan temel amaçlarla çelişecektir. Başka bir deyişle, örtülü sermaye uygulamasının borç veren açısından da her durumda uygulanabilecek bir değerlendirme gibi bir sisteme dönüşürülmesi halinde; gerek Türk Ticaret Kanunu’nda yasak olmasına rağmen örtülü sermaye pratiklerinin Vergi Kanunları ile teşvik edilmesine gerekse şirket kârlarının dağıtımından sadece ilişkili şirketlerin yararlandığı ve Türk Ticaret Kanunu’nun kâr dağıtımı ile ilgili tüm sisteminin çöktürüldüğü bir duruma yol açacaktır.

Dolayısıyla, Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 12 nci maddesinin (7) numaralı 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 maddelerle ilişkisi bakımından tutarlıdır. Bu nedenle, örtülü sermaye kullanan şirketler nezdinde herhangi bir vergi tarhiyatı yapılmadan ve bu tarhiyat kesinleşip ödenme şartı (örtülü sermaye nedeniyle oluşan matrah farkı kadar veya kısmi gerçekleşme halinde kısmi düzeltme imkânı sağlayacak kadar) gerçekleşmeksizin; borç veren şirketçe elde edilen faiz gelirlerine kâr payı muamelesi yapılarak düzeltme yoluyla kurum kazancından indirim (daha önce alınan verginin iade edilmesi) imkânı sağlanması sebepsiz yere hazinenin vergi kaybetmesine neden olacağı gibi vergilendirme işlemlerinde de mükellefler arasında adaletsizliğe ve eşitsizliğe yol açılmış olacaktır. Böylece, vergi kaybına yol açan aynı tür muamelelerden ilki (öz sermayeye faiz ödemesi hali) açık bir şekilde yapılmasına rağmen daha ağır bir vergilendirmeye maruz kalırken aynı işlemi dolaylı ve örtülü bir çerçevede yapan mükellefler daha az vergi yüküne tabi tutulmuş ve ödüllendirilmiş olacaktır. Bir anlamda, örtülü sermaye müessesesi vergi güvenlik müessesesi niteliğinden çıkıp sermayeye katılımın yaratacağı külfetlerden ve öz sermaye üzerinden ödenen faizlere ilişkin maliyetlerden kaçınma ve kurtulmayı sağlayan özel bir teşvik sistemine dönüşmüş olacaktır. Bu açıdan kâr payı sayılma nedeniyle borç veren tam mükellef kurumda yapılacak düzeltmenin; örtülü sermaye kullanan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şartına bağlanması, özel olarak konulmuş bir hüküm olup öz sermaye üzerinden yapılan işlemler ile aynı mahiyetteki örtülü sermaye yoluyla yapılan işlemlerin sonuçları ve etkileri vergisel olarak eşit kavramaya tabi tutulmuştur.

4- SONUÇ

Örtülü sermaye düzenlemesi ile vergiye tabi kurum kazancının oluşumunda öz sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz gibi sonuç doğuracak dolaylı (peçeleme, örtülü) yollardan yürütülen işlemlerin borç kullanan tarafta ortaya çıkaracağı aynı etkilerin giderilmesi amaçlanmıştır. Bu kapsamda ticari işlemin niteliği herhangi bir değişikliğe uğratılmamakta olup sadece işlemin düzel-

¹ Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Müdürlüğü Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü’nün 24.01.2013 Tarih Ve 64597866-KVK-12-6 sayılı Özelgesi

tilmesi halinde diğerk tarafta oluşturacağı mükerrer vergilendirmenin önlenmesi amacıyla işlem kâr payı dağıtımı olarak sayılmaktadır. Bahsedilen varsayım doğrultusunda borcu veren tarafın düzeltme işlemini gerçekleştirebilmesi örtülü sermaye kullanan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şart koşulmuştur. Söz konusu şart gerçekleşmeksizin; borç veren şirketçe elde edilen faiz gelirlerine kâr payı muamelesi yapılarak düzeltme yoluyla kurum kazancından indirim imkânı sağlanması sebepsiz yere hazinenin vergi kaybetmesine neden olacağı gibi vergilendirme işlemlerinde de mükellefler arasında adaletsizliğe ve eşitsizliğe yol açılmış olacaktır.

KAYNAKÇA

- 5542 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 1 seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğı
- Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Müdürlüğü Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğünün 24.01.2013 Tarih Ve 64597866-KVK-12-6 sayılı Özelgesi
- Vergi Müfettişleri Derneğı, Beyanname Düzenleme Rehberi (2017) Mart 2017, Ankara