



ÖRTÜLÜ SERMAYEDE DÜZELTME İŞLEMLERİ

ADJUSTMENT ISSUES IN THIN CAPITALISATION

Özgür UYAR(*)

ÖZET

Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer alan vergi güvenlik müesseselerinden örtülü sermaye uygulaması ile örtülü sermayeyi kullanan kurum açısından bazı yaptırım ve sonuçlar ortaya çıkmaktadır. Ayrıca diğer şartların da oluşması ile karşı taraf nezdinde de düzeltilmesi gereken işlemler bulunmaktadır. Söz konusu düzeltme işlemleri ise, örtülü sermayeye konu olan borç için ödenen faizlerin, Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Kanunları uygulaması bakımından gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde artık dağıtılmış kâr payı olarak sayılmasından dolayı yapılmaktadır. Düzeltme işlemlerinin uygulanması sırasında, hem borç alanın hem de borç verenin hukuki niteliklerine göre bazı farklılıklar bulunmaktadır. Diğer taraftan düzeltme işlemlerinin yapılacağı dönem bakımından da uygulamada farklılıklar bulunmaktadır. Son olarak, düzeltme işlemleri kapsamında özellik arz eden ve uygulamada farklı görüşlerin ortaya çıktığı bazı hususlar yer almaktadır. Çalışmamızda tüm bu hususlara yer verilmiş olup mevzuatta yer alan düzenlemeler, ortaya çıkan farklı görüşler ve değerlendirmelerimiz ile birlikte okuyucuya aktarılmaya çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Örtülü sermaye, faiz giderleri, kur farkı giderleri/gelirleri, kanunen kabul edilmeyen gider, düzeltme işlemleri

ABSTRACT

Thin capitalisation, one of the institutions laid down in Corporate Tax Law to secure taxation, create some fiscal sanctions which are to be applied to companies that are thinly capitalised. Moreover, there are some adjustment procedures that need to be implemented to other parties once other conditions are met. Accordingly, interest expenses are not allowed to be deducted within the meaning of Income Tax Law and Corporate Tax Law and these payments are deemed to be profits that has been distributed

(*) Vergi Müfettişi

by so-called debtor, i.e. thinly capitalised party, to so-called creditor, i.e. related party. There are some differences according to the legal attributes of both debtor and creditor during adjustment processes. On the other side, there are differences too in terms of the periods in which adjustments will be made. Finally, there are some special and differently considered adjustment cases as far as the adjustment issues are concerned. All abovementioned issues will be explored in our study, along with the tax legislation different views and our comments.

Key Words: Thin capitalisation, interest expenses, foreign exchange losses/gains, legally non-deductible expenses, adjustment processes

1- GİRİŞ

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda (KVK), mükellefler tarafından vergi matrahının aşındırılmasını önlemek amacıyla bir takım vergi güvenlik müesseselerine yer verilmiştir. Bunlardan bir tanesi ise Kanun'un 12. maddesinde yer alan "Örtülü Sermaye" müessesesidir. Bilindiği üzere, 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 509. maddesine göre, ortakların şirkete koydukları sermaye için faiz yürütülememektedir. Yine buna paralel olarak KVK'nın 11/1-a maddesinde de, öz sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizlerin kurum kazancından indirimi kabul edilmemiştir. Buna mukabil ortakların ortağı olduğu şirkete borç vermelerine ilişkin hukuk sistemimizde herhangi bir yasak bulunmamaktadır. İşte bu noktada ortakların şirkete sermaye olarak koymaları gereken kaynaklarını şirkete borç vererek değerlendirmeleri ve dolayısıyla bu borçlanma karşılığında yapılacak giderler ile vergi matrahında oluşacak aşınmaları önleyebilmek amacıyla Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 12. maddesinde "Örtülü Sermaye" müessesesi, 11/1-b maddesinde ise örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderlerin kurum kazancından indirilemeyeceği hükümleri düzenlenmiştir.

Bu çalışmamızın konusunu ise; örtülü sermaye kullanıldığının tespiti halinde, Kanun'un 12. maddesinin (7) numaralı bendi kapsamında örtülü sermayeye konu borçlanmanın tarafları nezdinde yapılması gereken düzeltme işlemleri oluşturmaktadır. Çalışmamızın başında kısaca örtülü sermaye uygulamasının ana hatları anlatılacak olup ardından borçlanma işlemine taraf olanların hukuki niteliklerine göre yapılması gereken düzeltme işlemleri ayrıntısıyla irdelenmeye çalışılacaktır. Son olarak düzeltme işlemleri sırasında ortaya çıkabilecek bazı özellikli durumlar hakkında değerlendirmelerimize yer verilecektir.

2- ÖRTÜLÜ SERMAYE UYGULAMASI

Örtülü sermaye uygulaması ile ilgili yasal düzenlemeler KVK'nın 12. maddesinde yer almakta olup ayrıca bu konuda Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmiş olan usul ve esaslar, I Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin (Tebliğ) "12. Örtülü Sermaye" başlıklı bölümünde düzenlenmiştir. Buna

¹ 21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

² 14.02.2011 tarih ve 27846 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

³ 03.04.2007 tarih ve 26482 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

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 öz sermayesinin üç katını aşan kısmı, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılacaktır. Söz konusu kurumun, tam veya dar mükellef olmasının bir önemi bulunmamaktadır.

İşletmede kullanılan borçların örtülü sermaye olarak değerlendirilebilmesi 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.

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 İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında 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.

Örtülü sermaye uygulanmasında ortakla ilişkili kişi ise;

- 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. Ancak KVK'nın 22/4. maddesi uyarınca, dar mükellef kurumlar için ortakla ilişkili kişinin tespiti açısından % 10'luk sermaye payı veya oy hakkı şartı aranmamaktadır.

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. Bu oranı aşan borç tutarlarının, oranı aştıkları sürece ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye olarak dikkate alınması gerekmektedir. Öz sermaye kavramı, kurumun hesap dönemi başındaki 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu⁴'nün 192. maddesi⁵ uyarınca tespit edilmiş olan öz sermayesini ifade etmektedir.

KVK'nın 12. maddesinde bazı borçlanmaların, örtülü sermayenin hesaplanmasında dikkate alınmayacağı düzenlenmiştir. Bu borçlanmalar şu şekildedir.

- Ana faaliyet konusuna uygun olarak faaliyette bulunan ve ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılan banka veya benzeri kredi kurumlarından yapılan borçlanmaların % 50'si, (Sadece ilişkili şirketlere finansman temin eden kredi şirketlerinden yapılan borçlanmalar hariç)

- Gayrinakdî teminatlar karşılığında üçüncü kişilerden yapılan borçlanmalar,

- Banka ve finans kurumlarından temin edilerek aynı şartlarda kullanılan borçlar,

- Bankalar tarafından yapılan borçlanmalar,

- Finansal kiralama şirketleri, finansman ve faktoring şirketleri ile ipotek finansman kuruluşlarının

bankalardan yaptıkları borçlanmalar.

⁴ 10.01.1961 tarih ve 10703 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

⁵ V.U.K.'un 192. maddesi uyarınca öz sermaye, aktif (mevcutlar ile alacaklar) toplamı ile borçlar arasındaki farktır.

Örtülü sermaye uygulamasında temin edilen borcun tamamının değil, sadece öz sermayenin üç katını aşan kısmının örtülü sermaye sayılması ve dolayısıyla sadece bu kısma ilişkin faiz, kur farkı ve benzeri giderlerin, KVK'nın 11/1-b. maddesi uyarınca 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. Buna mukabil, 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.

3- ÖRTÜLÜ SERMAYEDE DÜZELTME İŞLEMLERİ

KVK'nın 12. maddesinin (7) numaralı bendi şu şekilde düzenlenmiştir:

“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.”

Anılan Kanun maddesinin gerekçesinde, örtülü sermaye uygulamasına taraf olan mükellefler nezdinde yapılacak düzeltme işlemlerine ilişkin olarak, bir kurumda örtülü sermaye şartlarını taşıması sebebiyle indirimi reddedilen borçlar için nakden veya hesaben ödenen faizlerin, mükerrer vergilemeyi önlemek amacıyla elde eden yönünden kâr payı olarak yeniden tasnif edilmesi ve buna göre gerekli düzeltmelerin yapılmasının amaçlandığı, ancak düzeltme işleminin, sadece taraf olan mükellefler nezdinde yapılacağı, bu mükelleflerin ortaklarına ilişkin daha alt kademelerde düzeltme yapılmasının söz konusu olmayacağı belirtilmiştir.

Dolayısıyla örtülü sermaye uygulamasında, örtülü sermayeyi oluşturan borçlanmalar için nakden veya hesaben ödenen faiz vb. giderler ilgili hesap döneminin son günü itibarıyla tam mükellef kurumlar açısından borcu kullandıranlara dağıtılmış kâr payı, dar mükellef kurumlar için ise ana merkeze aktarılmış tutar kabul edilecektir. Görüleceği üzere örtülü sermayeyi kullanan kurumun hukuki niteliğine göre ikili bir ayırım bulunmaktadır. Diğer taraftan kullanılan borç dolayısıyla hesaplanan faizlerin henüz giderleştirilmemesi ve bu faiz tutarlarının henüz ödenmemiş olması halinde, bu tutarlar dağıtılmış kâr payı (veya ana merkeze aktarılmış tutar) olarak değerlendirilemeyecektir. Bu faiz tutarlarının ödenmesi halinde ise kâr payının dağıtıldığı (veya ana merkeze aktarıldığı) kabul edilecektir.

Kanun maddesinde özellikle belirtilmiş olan diğer bir husus ise, kur farklarından doğan giderlerin dağıtılmış kâr payı veya ana merkeze aktarılan tutar kapsamında değerlendirilmemiş olduğudur. Bunun sebebi ile ilgili olarak gerek madde gerekçesinde gerekse Tebliğ'de herhangi bir açıklama yapılmamıştır. Kanaatimizce kanun koyucu, kur farkı giderlerinin borcu kullandıran tarafa direkt olarak

ödenen bir tutar olmaması ve bu gideri sadece borcu kullanan tarafın kendi muhasebe kayıtlarında katlandığı bir gider olarak izlemesinden dolayı kur farkı giderlerini dağıtılmış kâr payı (veya ana merkeze aktarılan tutar) şeklinde bir tasnife sokmamıştır. Ayrıca TL'nin değer kaybetmesi sebebiyle döviz olarak verilen borcun yine aynı döviz cinsi itibarıyla değerinde bir değişme olmadığı göz önünde bulundurulursa borcu verenin de buradan herhangi bir gelir/kazanç elde etmediği görülebilir. Ancak borcu veren tarafın tam mükellef kurum olması durumunda ise, Vergi Usul Kanunu'nun değerlendirme hükümleri gereğince kur farkı geliri ve gideri oluşması mümkün olabilecektir. Nitekim maddenin devamında da, tam mükellef kurumlar açısından yapılacak düzeltme işlemlerinde kur farklarının düzeltilmesi gerektiği belirtilmiştir. Çünkü Kanun'un bu borçlanma işlemi artık bir nevi şirkete sermaye koyma işlemi olarak kabul etmesinden dolayı sermaye olarak konulan dövizden daha sonra herhangi bir kur farkı gelir veya gideri oluşması mümkün olmayacaktır. Zaten oluşması da gerek muhasebenin gerekse vergi mevzuatımızın özüne aykırı bir durumdur.

Yapılacak düzeltme işlemlerinde örtülü sermayeyi kullanan tarafın hukuki niteliğinin yanı sıra örtülü sermayeye konu olan borcu kullandıran tarafında hukuki niteliği önem arz etmektedir. Buna göre ilk önce örtülü sermayeyi kullanan tam ve dar mükellef kurum ayrımı yapılarak, daha sonra ise örtülü sermayeyi kullandıran tarafın tam mükellef kurum, Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcisi bulunan dar mükellef kurum, Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcisi bulunmayan dar mükellef kurum, tam mükellef gerçek kişi, dar mükellef gerçek kişi ve vergi mükellefi olmayan veya vergiden muaf kurum ya da gerçek kişi olması durumlarına göre yapılması gereken işlemler açıklanacaktır.

3.1- Örtülü Sermayeyi Kullananın Tam Mükellef Kurum Olması

Daha önce belirtildiği üzere tam mükellef kurumun kullanmış olduğu örtülü sermayeye isabet eden borçlar için ödenen faiz ve benzeri giderler ile kur farkı giderleri kanunen kabul edilmeyen gider olacaktır. Varsa kur farkı gelirlerinin de vergi matrahından çıkartılması gerekecektir. Diğer taraftan sadece faiz ve benzeri giderler, örtülü sermayenin kullanıldığı hesap döneminin son günü itibarıyla borcu kullandıran tarafa dağıtılmış kâr payı kabul edilecektir. Bu sebeple de nakden veya hesaben ödenen faiz tutarları üzerinden borcu kullandıran tarafın hukuki niteliğine göre vergi tevkifat tutarının hesaplanması ve yeniden yapılan bu tasnif işlemine uygun olarak karşı tarafın düzeltme işlemlerini yapması gerekecektir.

3.1.1- Örtülü Sermayeyi Kullandıranın Tam Mükellef Kurum Olması

Örtülü sermayeyi kullandıranın yani borcu kullandıran tarafın "Tam Mükellef Kurum" olması durumunda örtülü sermayeye isabet eden borç üzerinden nakden veya hesaben ödenen faiz ve benzeri giderler (Kur farkı gideri hariç) tam mükellef kuruma dağıtılmış kâr payı kabul edilecektir. Vergi mevzuatımızda tam mükellef kurumlara dağıtılan kâr paylarına vergi tevkifatı uygulanmasına ilişkin herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Dolayısıyla kâr payı kabul edilen tutar için brüte tamamlama işlemi yapılmayacaktır.

Borcu kullandıran tam mükellef kurum açısından daha önceden tahsil etmiş olduğu (nakden veya hesaben) faiz gelirleri ise artık kâr payı olarak kabul edilecek ve buna göre düzeltme işlemi yapılması

gerekecektir. KVK'nın 5/1-a maddesi gereğince bu kâr payı "İştirak Kazançları İstisnası" kapsamında değerlendirilecek olup daha önceden kurum kazancına dahil edilmiş olan faiz gelirlerinin vergi matrahından çıkartılması gerekecektir.

Diğer taraftan borcu kullandıran kurum açısından varsa oluşan kur farklarının da düzeltilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla verilen döviz cinsindeki borç nedeniyle hesaplanmış kur farkı gelirleri veya giderlerinin vergi matrahından çıkartılması gerekecektir.

3.1.2- Örtülü Sermayeyi Kullandıranın Türkiye'de İşyeri veya Daimi Temsilcisi Bulunan Dar Mükellef Kurum Olması

Örtülü sermayeyi kullandıranın yani borcu kullandıran tarafın "Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcisi bulunan dar mükellef kurum" olması durumunda, örtülü sermayeye isabet eden borç üzerinden nakden veya hesaben ödenen faiz ve benzeri giderler (Kur farkı gideri hariç) dar mükellef kuruma dağıtılmış kâr payı kabul edilecektir. Vergi mevzuatımızda Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcisi bulunan dar mükellef kurumlara dağıtılan kâr paylarına vergi tevkifatı uygulanmasına ilişkin herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Dolayısıyla kâr payı kabul edilen tutar için brüte tamamlama işlemi yapılmayacaktır.

Borcu kullandıran dar mükellef kurum açısından, daha önceden tahsil etmiş olduğu (nakden veya hesaben) faiz gelirleri ise artık kâr payı olarak kabul edilecek ve buna göre düzeltme işlemi yapılması gerekecektir. KVK'nın 5/1-a maddesi gereğince bu kâr payı "İştirak Kazançları İstisnası" kapsamında değerlendirilecek olup daha önceden kurum kazancına dahil edilmiş olan faiz gelirlerinin vergi matrahından çıkartılması gerekecektir.

Kanun maddesinde kur farklarından doğacak düzeltme işleminin sadece tam mükellef kurumlar nezdinde yapılacağı belirtilmiştir. Ancak bilindiği üzere KVK'nın 22/1. maddesinde, dar mükellef kurumların Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcisi vasıtasıyla elde ettiği kazançların tespitinde, Kanun'da aksi belirtilmediği takdirde tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümlerin uygulanacağı düzenlenmiştir. Dolayısıyla örtülü sermayeye konu döviz borcunun kullandırılması halinde borcu kullandıran dar mükellef kurum (TR'de işyeri/daimi temsilcisi bulunan) için kur farkından doğan bir gelir veya gider söz konusu olabilecektir. Ancak bu borcun örtülü sermaye olarak kabulünden sonra konulan sermaye için kur farkı gelir veya gideri oluşması hem muhasebe ilkelerine hem de vergi mevzuatımıza aykırı bir durumu oluşturacaktır. Diğer taraftan kanun metninde kur farkı düzeltme işlemlerinin sadece tam mükellef kurumlar açısından yapılacağı belirtilmiş olduğundan ve Tebliğ'de de bu konuda herhangi bir açıklama yapılmamış olduğundan dolayı Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcisi bulunan dar mükellef kurumların kur farkları için düzeltme yapıp yapamayacağı konusunda belirsizlik oluşmaktadır. Kanaatimizce açıklanan gerekçeler ve KVK'nın 22/1. maddesi gereğince, örtülü sermayeye konu döviz borcu kullandıran Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcisi olan dar mükellef kurumların da kur farklarından doğan gelir veya giderlerini düzeltme işlemine tabi tutması gerekmektedir.

3.1.3- Örtülü Sermayeyi Kullandıranın Türkiye'de İşyeri veya Daimi Temsilcisi Bulunmayan Dar Mükellef Kurum Olması

Örtülü sermayeyi kullandıranın yani borcu kullandıran tarafın "Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcisi bulunmayan dar mükellef kurum" olması durumunda, örtülü sermayeye isabet eden borç üzerin-

den nakden veya hesaben ödenen faiz ve benzeri giderler (Kur farkı gideri hariç) dar mükellef kuruma dağıtılmış kâr payı kabul edilecektir. KVK'nın 30/3. maddesi gereğince Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcisi bulunmayan dar mükellef kurumlara dağıtılan kâr payları üzerinden %15 oranında vergi tevkifatı yapılması gerekmektedir. Dolayısıyla nakden veya hesaben ödenmiş olan net faiz giderlerinin⁶ % 15 tevkifat oranı üzerinden brüte tamamlanması⁷ ve bulunan tevkifat tutarının örtülü sermayeyi kullanan kurum adına tarh edilmesi gerekmektedir. Ancak örtülü sermaye sayılan borçlara ilişkin dar mükellef kuruma ödenen faizler üzerinden KVK'nın 30/1-çb4 maddesi gereğince yapılmış bir vergi kesintisi varsa, düzeltme neticesine göre kâr payından yapılması gereken vergi kesintisine mahsup edilebilecektir.

Borcu kullandıran dar mükellef kurum açısından, daha önceden tahsil etmiş olduğu (nakden veya hesaben) faiz gelirleri ise artık kâr payı olarak kabul edilecek ve buna göre düzeltme işlemi yapılması gerekecektir. KVK'nın 5/1-a maddesi gereğince bu kâr payı "İştirak Kazançları İstisnası" kapsamında değerlendirilecek olup daha önceden kurum kazancına dahil edilmiş olan faiz gelirlerinin vergi matrahından çıkartılması gerekecektir.

Kur farkından doğan gelir veya giderler açısından ise yapılacak bir işlem bulunmamaktadır. Zaten Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcisi olmayan dar mükellef kurum açısından kur farkından doğan gelir veya giderler verginin konusuna girmemektedir.

3.1.4- Örtülü Sermayeyi Kullandıranın Tam Mükellef Gerçek Kişi Olması

Örtülü sermayeyi kullandıranın yani borcu kullandıran tarafın "Tam Mükellef Gerçek Kişi" olması durumunda, örtülü sermayeye isabet eden borç üzerinden nakden veya hesaben ödenen faiz ve benzeri giderler (Kur farkı gideri hariç) tam mükellef gerçek kişiye dağıtılmış kâr payı kabul edilecektir. GVK'nın 94/6-b-i maddesi gereğince tam mükellef gerçek kişilere dağıtılan kâr payları üzerinden % 15 oranında vergi tevkifatı yapılması gerekmektedir. Dolayısıyla nakden veya hesaben ödenmiş olan faiz giderlerinin % 15 tevkifat oranı üzerinden brüte tamamlanması ve bulunan tevkifat tutarının örtülü sermayeyi kullanan kurum adına tarh edilmesi gerekmektedir.

Borcu kullandıran tam mükellef gerçek kişi açısından, daha önceden tahsil etmiş olduğu (nakden veya hesaben) faiz gelirleri ise artık kâr payı olarak kabul edilecek ve buna göre düzeltme işlemi yapılması gerekecektir. Öncelikle yıllık beyannameye dahil edilmiş faiz gelirleri beyannameden çıkarılacaktır. Kâr payının ise, GVK'nın 22/2. maddesi gereğince yarısı gelir vergisinden müstesna olup kalan yarısının yine GVK'nın "Toplama Yapılmayan Haller" başlıklı 86/1-c. maddesi gereğince değerlendirilerek yıllık beyannameye dahil edilip edilmeyeceğinin belirlenmesi gerekmektedir.

Kur farkından doğan gelir veya giderler açısından ise yapılacak bir işlem bulunmamaktadır. Zaten tam mükellef gerçek kişiler açısından kur farkından doğan gelir veya giderler gelir vergisinin konusuna girmemektedir. Ancak ticari kazanç sahibi tam mükellef gerçek kişinin, ticari kazancını sağladığı ticari mal varlığı üzerinden borcu kullandırması (yani bu borcu ticari envanterinde izlemesi) ve dolayısıyla

⁶ KVK'nın 30/1-çb4 maddesi gereğince yapılan faiz ödemesi üzerinden vergi tevkifatı yapılmışsa, tevkifattan sonra kalan tutarı ifade etmektedir.

⁷ Brüte tamamlamak için formül; Tevkifat Tutarı= Brüt Tutar X Tevkifat Oranı , Brüt Tutar= Net Tutar / (1 – Tevkifat Oranı)

Vergi Usul Kanunu'nun değerlendirme hükümleri gereğince vergilendirme dönemi sonunda kur farkı gelir veya gideri oluşması durumunda çalışmamızın "3.1.2. Örtülü Sermayeyi Kullandıranın Türkiye'de İşyeri veya Daimi Temsilcisi Bulunan Dar Mükellef Kurum Olması" başlıklı bölümünde kur farkları ile ilgili yapılan açıklamalarda olduğu gibi yine kur farkları için düzeltme yapılması ihtiyacı doğabilecektir. Fakat daha önce de belirtildiği üzere bu konuda gerek Kanun maddesinde gerekse Tebliğ'de yapılmış bir düzenleme bulunmadığından dolayı belirsizlik mevcuttur.

3.1.5- Örtülü Sermayeyi Kullandıranın Dar Mükellef Gerçek Kişi Olması

Örtülü sermayeyi kullandıranın yani borcu kullandıran tarafın "Dar Mükellef Gerçek Kişi" olması durumunda, örtülü sermayeye isabet eden borç üzerinden nakden veya hesaben ödenen faiz ve benzeri giderler (Kur farkı gideri hariç) dar mükellef gerçek kişiye dağıtılmış kâr payı kabul edilecektir. GVK'nın 94/6-b-ii maddesi gereğince dar mükellef gerçek kişilere dağıtılan kâr payları üzerinden % 15 oranında vergi tevkifatı yapılması gerekmektedir. Dolayısıyla nakden veya hesaben ödenmiş olan faiz giderlerinin % 15 tevkifat oranı üzerinden brüte tamamlanması ve bulunan tevkifat tutarının örtülü sermayeyi kullanan kurum adına tarh edilmesi gerekmektedir.

Borcu kullandıran dar mükellef gerçek kişi açısından, daha önceden tahsil etmiş olduğu (nakden veya hesaben) faiz gelirleri ise artık kâr payı olarak kabul edilecek ve buna göre düzeltme işlemi yapılması gerekecektir. GVK'nın "Toplama Yapılmayan Haller" başlıklı 86/2. maddesi gereğince, dar mükellef gerçek kişiler açısından kâr payı üzerinden yapılacak vergi tevkifatı nihai vergilendirme olacaktır. Dolayısıyla daha önceden elde edilen faiz gelirleri için beyanname verilmişse bu tutar beyannameden çıkarılabilecektir.

Kur farkından doğan gelir veya giderler açısından ise yapılacak bir işlem bulunmamaktadır. Zaten dar mükellef gerçek kişiler açısından kur farkından doğan gelir veya giderler gelir vergisinin konusuna girmemektedir. Ancak dar mükellef gerçek kişilerin Türkiye'de bulunan işyeri veya daimi temsilcisi aracılığıyla borcu kullandırması durumunda, bu konuda daha önce yapmış olduğumuz açıklamalar çerçevesinde yine kur farkları için de düzeltme yapılması ihtiyacı doğabilecektir.

3.1.6- Örtülü Sermayeyi Kullandıranın Gelir ve Kurumlar Vergisi Mükellefi Olmayan ya da Vergiden Muaf Kişi veya Kurum Olması

Örtülü sermayeyi kullandıranın yani borcu kullandıran tarafın "Gelir/Kurumlar Vergisi Mükellefi Olmayan ya da Vergiden Muaf Kişi/Kurum" olması durumunda, örtülü sermayeye isabet eden borç üzerinden nakden veya hesaben ödenen faiz ve benzeri giderler (Kur farkı gideri hariç) bu kişi veya kuruma dağıtılmış kâr payı kabul edilecektir. GVK'nın 94/6-b-i maddesi gereğince bunlara dağıtılan kâr payları üzerinden % 15 oranında vergi tevkifatı yapılması gerekmektedir. Dolayısıyla nakden veya hesaben ödenmiş olan faiz giderlerinin % 15 tevkifat oranı üzerinden brüte tamamlanması ve bulunan tevkifat tutarının örtülü sermayeyi kullanan kurum adına tarh edilmesi gerekmektedir.

Borcu kullandıran bu kişi veya kurum açısından ise değişen bir durum olmayacaktır. Daha önceden elde etmiş olduğu faiz geliri dolayısıyla vergi mükellefi olmadığı ya da vergiden muaf olduğundan dolayı yine aynı şartları taşıdığı takdirde vergi mükellefi olmayacak ya da vergiden muaf olacaktır.

Kur farkından doğan gelir veya giderler açısından ise yapılacak bir işlem bulunmamaktadır.

3.2- Örtülü Sermayeyi Kullananın Dar Mükellef Kurum Olması

Dar mükellef kurumun kullanmış olduğu örtülü sermayeye isabet eden borçlar için ödenen faiz ve benzeri giderler ile kur farkı giderleri kanunen kabul edilmeyen gider olacaktır. Varsa kur farkı gelirlerinin de vergi matrahından çıkartılması gerekecektir. Diğer taraftan sadece faiz ve benzeri giderler, örtülü sermayenin kullanıldığı hesap döneminin son günü itibariyle dar mükellef kurum tarafından ana merkeze aktarılmış tutar olarak kabul edilecektir. KVK'nın 30/6. maddesi gereğince dar mükellef kurumlar tarafından ana merkeze aktarılan tutarlar üzerinden %15 oranında vergi tevkifatı yapılması gerekmektedir. Dolayısıyla nakden veya hesaben ödenmiş olan faiz giderlerinin %15 tevkifat oranı üzerinden brüte tamamlanması ve hesaplanan tevkifat tutarının örtülü sermayeyi kullanan dar mükellef kurum adına tarh edilmesi gerekmektedir. Bu noktada belirtmek gerekir ki, örtülü sermayeyi kullanan dar mükellef kurum, sadece Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcisi bulunan bir dar mükellef kurum olabilecektir. Çünkü vergi mevzuatımıza göre, Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcisi bulunmayan dar mükellef bir kurum için örtülü sermaye müessesesinin uygulanma imkanı bulunmamaktadır. Diğer taraftan borcu kullandıran tarafın hukuki niteliğine göre yeniden yapılan bu tasnif işlemine uygun olarak düzeltme işlemlerinin yapılması gerekecektir.

3.2.1- Örtülü Sermayeyi Kullandıranın Tam Mükellef Kurum Olması

Örtülü sermayeye isabet eden borç üzerinden nakden veya hesaben ödenen faiz ve benzeri giderler (Kur farkı gideri hariç) örtülü sermayeyi kullanan dar mükellef kurum tarafından ana merkeze aktarılmış tutar olarak kabul edildiğinden dolayı artık örtülü sermayeyi yani borcu kullandıran tam mükellef kurum açısından elde edilmiş bir kâr payı söz konusu olmayacaktır. Aynı faiz tutarının hem dar mükellef kurum tarafından ana merkeze aktarılan tutar hem de borcu kullandıran tam mükellef kurum tarafından elde edilmiş kazanç unsuru (faiz geliri şeklinde) olarak değerlendirilmesi mümkün olamayacağından dolayı tam mükellef kurum tarafından daha önceden kurum kazancına dahil edilen faiz gelirin vergi matrahından çıkartılması gerekecektir.

Diğer taraftan borcu kullandıran tam mükellef kurum açısından varsa oluşan kur farklarının da düzeltilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla verilen döviz cinsindeki borç nedeniyle hesaplanmış kur farkı gelirleri veya giderlerinin de vergi matrahından çıkartılması gerekecektir.

3.2.2- Örtülü Sermayeyi Kullandıranın Dar Mükellef Kurum, Tam veya Dar Mükellef Gerçek Kişi, Gelir ve Kurumlar Vergisi Mükellefi Olmayan ya da Vergiden Muaf Kişi veya Kurum Olması

Örtülü sermayeye isabet eden borç üzerinden nakden veya hesaben ödenen faiz ve benzeri giderler (Kur farkı gideri hariç) örtülü sermayeyi kullanan dar mükellef kurum tarafından ana merkeze aktarılmış tutar olarak kabul edildiğinden dolayı artık örtülü sermayeyi yani borcu kullandıran karşı taraf açısından elde edilmiş bir kâr payı söz konusu olmayacaktır. Aynı faiz tutarının hem dar mükellef kurum tarafından ana merkeze aktarılan tutar hem de borcu kullandıran karşı taraf bakımından gelir veya kazanç unsuru olarak değerlendirilmesi mümkün olamayacağından dolayı karşı tarafça daha önceden kurum kazancına veya gelire dahil edilen faiz gelirin vergi matrahından çıkartılması gerekecektir.

Borcu kullandıran karşı taraf bakımından varsa kur farkından doğmuş gelir veya giderler açısından ise yapılacak bir işlem bulunmamaktadır. Ancak bu konuda daha önce yapılan açıklamalar çerçevesinde; dar mükellef kurum veya gerçek kişinin Türkiye’de bulunan işyeri veya daimi temsilcisi vasıtasıyla borcu kullandırması ve tam mükellef gerçek kişinin ticari kazancını oluşturan ticari mal varlığı üzerinden borç vermesi durumunda oluşacak kur farkları için düzeltme yapılması ihtiyacı doğabilecektir.

4- DÜZELTME İŞLEMLERİNİN YAPILACAĞI DÖNEM

KVK’nın 12. maddesinin (7) numaralı bendinde yer son cümle şu şekildedir.

“Şu kadar ki, bu düzeltmenin yapılması için örtülü sermaye kullanan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şarttır.”

Buna göre karşı tarafın düzeltme işlemlerini yapabilmesi için örtülü sermayeyi kullanan kurum adına tarh olunan vergilerin kesinleşmiş ve ödenerek hazineye intikal etmiş olması gerekmektedir. Örtülü sermaye kapsamındaki borcu kullandıran taraf nezdinde yapılacak düzeltmede dikkate alınacak tutar ise, kesinleşen ve ödenen tutar olacaktır. Örtülü sermaye kapsamındaki borcu 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 yapılabilecektir. Yani karşı tarafın düzeltme işlemi için artık Vergi Usul Kanununda yer alan düzeltme zamanaşımı hükümleri⁸ dikkate alınmayacaktır.

Verginin kesinleşmesi ise, 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.

I Seri No’lu Kurumlar Vergisi Tebliği’nde, düzeltme işlemlerinin aynı geçici vergi dönemi içerisinde, farklı geçici vergi döneminde fakat aynı hesap dönemi içerisinde ve hesap dönemi kapandıktan sonra nasıl yapılması gerektiğine ilişkin açıklamalarda bulunulmuştur. Buna 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. Böylece borç veren kurum tarafından da aynı dönem içinde düzeltme yapılabilmesi mümkün olacaktır. *(Aynı geçici vergi dönemi içerisinde karşılıklı ve eş zamanlı olarak yapılabilecek düzeltme işlemlerinde görüleceği üzere, örtülü sermayeyi kullanan kurum adına tarh olunacak bir vergi ve bunun kesinleşerek ödenmiş olması şartı aranmamaktadır.)*

- Düzeltmenin, 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.

- 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.

⁸ Vergi Usul Kanunu’nun 126. maddesinde yer alan hükümler.

Farklı geçici vergi döneminde veya hesap dönemi kapandıktan sonra örtülü sermayeyi kullanan kurum tarafından yapılacak düzeltme talebinin, Vergi Usul Kanunu'nun 371. maddesi kapsamında "Pişmanlıkla Verilecek Beyanname" ile gerçekleştirilmesine vergi mevzuatımızda bir engel bulunmamaktadır. Anılan Kanun maddesinde yer alan şartların sağlanmış olması yeterli olacaktır.

5- TARH EDİLEN VERGİNİN KESİNLEŞİP ÖDENMESİ ŞARTININ GETİRDİĞİ SORUN ve DEĞERLENDİRME

Daha önce belirtildiği üzere, örtülü sermayeye konu olan borcu kullandıran taraf nezdinde düzeltme işlemlerinin yapılabilmesi ancak örtülü sermayeyi kullanan kurum adına tarh edilecek vergilerin kesinleşmesi ve ödenmesi halinde mümkün olabilecektir. Ancak örtülü sermayeyi kullanan kurumun zararda olması veya bu kurum kazancının Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre istisna bir kazanç olması durumunda ödenecek vergi çıkmayacağından dolayı karşı tarafın nasıl düzeltme işlemi yapacağı, hatta düzeltme işlemi yapıp yapamayacağı yönünde tartışmalar ortaya çıkmaktadır.

Bu konuyla ilgili olarak idarenin vermiş olduğu özelgeleri incelediğimizde ise yine iki farklı yorumda bulunduğu görülmüştür. İdare ilk olarak 2007 ve 2008 yıllarında vermiş olduğu özelgelerde, örtülü sermayeyi kullanan kurumun zarar etmiş olması veya indirim ya da istisnalardan yararlanma gibi sebeplerle vergi matrahı oluşmaması nedeniyle tarh edilecek vergi çıkmamasından dolayı verginin kesinleşip ödenmiş olması şartı gerçekleşmemiş olsa da karşı tarafın düzeltme işlemlerini yapabileceğini belirtmiştir.

Nitekim Gelir İdaresi Başkanlığı, Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 08.05.2007 tarih ve 2131 sayılı özelgesinde;

*"..... örtülü sermaye üzerinden faiz ödenmesi, kâr payı dağıtımı hükmündedir. Genel anlamda kâr payı dağıtımı yapılabilmesi için, kurumun dönem sonuçlarının kârlılıkla kapanmış olması veya geçmiş dönemlerden gelen birikmiş kârlarının bulunması gerekir. **Burada sözü edilen kâr dağıtımı ise Türk Ticaret Kanunu bakımından kâr dağıtımı hükmünde bir işlem olmayıp, sadece vergilendirme ile ilgili yükümlülükler bakımından kâr dağıtımı olarak dikkate alınmaktadır. Borç alan kurumun dönem sonuçlarının zararlı sonuçlanması durumunda da ileride elde edilecek kazançta mahsuben yapılan bir dağıtım söz konusudur. Bu nedenle, kurum zararda olsa dahi vergisel yükümlülükler açısından kurumun kâr dağıtımı yapmış gibi değerlendirilmesi gerekir. Ancak, kâr dağıtımından söz edilebilmesi için gerek borç alan ve gerekse borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin kapanmış olması şarttır.***

*Buna göre; örtülü sermaye üzerinden Şirketinize ödenen faizlerin borç alan şirketçe geçici vergilendirme dönemlerinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınıp vergi matrahına ilave edilmiş olması halinde, **söz konusu tutarın** 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin 1. fıkrasının (a) bendinin (1) numaralı alt bendi uyarınca **iştirak kazançları istisnası kapsamında değerlendirilmesi**, 2006 yılı kurumlar vergisi beyannamesinin verilmiş olması halinde de vergi dairesi müdürlüğü nezdinde düzeltme talebinde bulunulması mümkündür."* denilmektedir.⁹

⁹ GÖZÜAÇIK Güneri, "Örtülü Sermayede Düzeltme Müessesesi ve Bazı Sorunlar-II" Yaklaşım/ Mart 2011/Sayı:219

Ayrıca Gelir İdaresi Başkanlığı, İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 01.04.2008 tarih ve 2846 sayılı özelgesinde ise;

"..... Bu itibarla elde etmiş olduğunuz faiz gelirlerinin kâr payı olarak dikkate alınması Türk Ticaret Kanunu kapsamında bir kâr dağıtımı olarak dikkate alınması gerekir. Bu nedenle **zararlı durumlarda da örtülü sermaye faizi ödenmesi durumu ile karşılaşılabılır. Bu takdirde, ileride elde edilecek kazançta mahsuben yapılan bir dağıtım söz konusu olup, borç alan kurumun zarar etmesi veya kâr dağıtımını olarak dikkate aldığınız faiz gelirinden daha az kâr elde etmesi istisna uygulamasına engel teşkil etmeyecektir.**" denilmektedir.¹⁰

Ancak aynı konu ile ilgili olarak idare tarafından 2011 ve 2013 yıllarında verilmiş özelgelere ise; örtülü sermayeyi kullanan kurumun zararının olması ya da indirim ve istisnalar nedeniyle vergi matrahı oluşmamasından dolayı yapılan bir tarhiyat ile kesinleşen ve ödenen bir vergiden söz edilemeyeceği gerekçesiyle karşı tarafın düzeltme işlemlerini yapamayacağı belirtilmiştir. Bu görüş yönünde, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 10.11.2011 tarih B.07.1.GİB.0.03.49-010.01-21 sayılı özelgesinde¹¹;

"Dolayısıyla, ... Tic. A.Ş. (örtülü sermayeyi kullanan) 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 (örtülü sermayeyi kullandıran) tarafından da düzeltme yapılarak iştirak kazançları istisnasından faydalanılması söz konusu olmayacaktır." denilmiştir.

Yine Gelir İdaresi Başkanlığı, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 24.01.2013 tarih ve 64597866-KVK-12-6 sayılı özelgesinde de¹²;

"..... 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." denilmiştir.

Görülebileceği üzere idarenin bu konudaki görüşü zaman içerisinde değişmiştir. İdare ilk önce; zarar, indirim veya istisna gibi sebeplerle örtülü sermaye kullanan kurum adına vergi matrahı çıkmasa bile (dolayısıyla kesinleşmiş ve ödenmiş bir vergi olmasa da) örtülü sermayeye konu borcu kullandıran karşı tarafın düzeltme işlemlerini yapabileceğini yani bu borç için almış olduğu faiz gelirlerini kâr payı olarak yeniden tasnif edebileceğini akabinde ise varsa hukuki niteliğine uygun olarak istisnalardan faydalanabileceğini belirtmiştir. Bu görüşün arkasında yatan temel gerekçe ise; KVK'nın 12/7. maddesine istinaden bu faiz ve benzeri gider ödemelerinin dağıtılmış kâr payı olarak sayılması hususunun, Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre dağıtılması gereken kâr payı işlemleri ile bir alakasının olmamasıdır. Anılan Kanun maddesinde ve gerekçesinde de özellikle belirtildiği üzere, bu faiz ve benzeri gider

¹⁰ GÖZÜAÇIK Güneri, a.g.m.

¹¹ <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> Erişim:26.02.2014

¹² <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> Erişim:26.02.2014

ödemeleri, sadece Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının uygulanması bakımından gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde dağıtılmış kâr payı sayılmaktadır. Kâr payı sayılma şeklinde yapılan bu tasnif işlemine göre de taraf olan mükellefler nezdinde buna uygun düzeltme işlemleri yapılabilecektir.

Ancak idare daha sonra vermiş olduğu özelgelerde bu görüşünü değiştirerek; zarar, indirim veya istisna gibi sebeplerle örtülü sermaye kullanan kurum adına vergi matrahının oluşmadığı (dolayısıyla kesinleşmiş ve ödenmiş bir verginin bulunmadığı) durumlarda, örtülü sermayeye konu borcu kullandıran karşı tarafın artık düzeltme işlemlerini yapamayacağını yani bu borç için almış olduğu faiz gelirlerini kâr payı olarak yeniden tasnif ederek şayet tam veya dar mükellef bir kurum ise "İştirak Kazançları İstisnası"ndan faydalanamayacağını belirtmiştir. Bu görüşün arkasında yatan temel gerekçe ise; KVK 12/7. maddesinin gerekçesinde yer alan, " ödenen faizlerin, mükerrer vergilemeyi önlemek amacıyla elde eden yönünden kâr payı olarak yeniden tasnif edilmesi ve buna göre gerekli düzeltmelerin yapılması amaçlanmıştır." ibaresidir. Yani bu görüşe göre, kanun koyucunun faiz ödemelerini karşı taraf açısından elde edilmiş kâr payı olarak yeniden tasnif etmesindeki temel amacın, mükerrer vergilemeyi önlemek olduğu savunulmuştur. İdare de bu amaçtan yola çıkarak, örtülü sermayeyi kullanan kurum adına bir vergi tarhı oluşmadığı takdirde karşı tarafın bu tasnif işlemi sonucunda istisnadan yararlanarak kazancını vergi dışına çıkarmasına müsaade etmemiştir.

Kanaatimizce idarenin bu konudaki uygulamasında ilk görüşü yerinde olup yürürlükte bulunan yasal mevzuata uygundur. Çünkü kanun koyucu örtülü sermaye uygulaması ile artık borçlanma işlemini şirkete örtülü olarak konulmuş bir sermaye olarak kabul etmiş ve dolayısıyla ödenen faiz ve benzeri giderleri de konulan bu sermaye için ödenen kâr payı olarak kabul etmiştir. Haliyle yapılan bu yeniden tasnife göre de taraflar nezdinde düzeltme işlemlerinin yapılması gerektiğini belirtmiştir. Bunun içinde örtülü sermayeyi kullanan kurum adına tarh edilecek vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şartını getirmiştir. Ancak örtülü sermayeyi kullanan kurumun zarar, indirim veya istisna gibi sebeplerle vergi matrahı oluşmayabilir. Kaldı ki zarar halinde, örtülü sermaye kullanımını dolayısıyla zararın bir kısmının reddedilmesi gerekecek ve dolayısıyla kurumun izleyen yıllardaki vergi matrahını arttırıcı şekilde etkisi olacaktır. Kanaatimizce bu noktada dikkat edilmesi gereken husus, bu düzeltmenin yapılmasındaki temel amacın, bir tarafta gider reddi nedeniyle matraha eklenen tutarların, işlemin diğer tarafının vergi matrahından düşürülmesi olmadığı, asıl amacın örtülü sermaye kabul edilen borç için ödenen faizlerin dağıtılmış kâr payı olarak sayılması ve taraflar nezdinde ki düzeltme işlemlerinin de buna göre yapılması gerektiğidir. Şayet örtülü sermaye uygulaması sonucunda bunu kullanan kurum nezdinde herhangi bir kurumlar vergisi tarhiyatı ortaya çıkmıyor ise, artık karşı tarafın düzeltme işlemini yapabilmesi için tarh edilen bir vergi olmadığından dolayı örtülü sermayeyi kullanan kurum adına tarh edilen verginin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şartının da aranması gerekmektedir. Yine Tebliğ'den bir örnek vermek gerekirse, örtülü sermaye şartlarının oluşması halinde, tarafların işlemlerin gerçekleştiği aynı geçici vergi dönemi içerisinde karşılıklı ve eş zamanlı olarak hesaben düzeltme işlemlerini yapabilmesi mümkün kılınmıştır. Görüleceği üzere böyle bir durumda da, tarh edilecek bir vergi olması ve bunun kesinleşip ödenmesi şartı aranmamaktadır. Halbuki geçici vergi dönemi sonucunda örtülü sermayeyi kullanan kurum adına mesela zarar dolayısıyla vergi çıkmayabilecek, ancak karşı taraftaki kurum için de elde edilen faiz gelirleri kâr payı olarak yeniden tasnif edildiğinden dolayı

iştirak kazançları istisnasından faydalanabilecektir. Sonuç olarak, idarenin bu konuya ilişkin görüş değiştirme sonucunda vermiş olduğu özelgelerinin, kendi çıkarmış olduğu Tebliğ’de yer alan hususlarla çelişmekte olduğu görülmüştür.

Kanaatimizce idarenin bu konudaki görüşünü, mükerrer vergilemeyi önlemek esasında devam ettirmeyi düşünmesi halinde en azından Tebliğ’de bu konuda bir düzenleme yaparak yasal dayanaklarını güçlendirmesi gerekmektedir.

6- ÖRTÜLÜ SERMAYE UYGULAMASI HALİNDE KATMA DEĞER VERGİSİNE İLİŞKİN DEĞERLENDİRMEMİZ

Örtülü sermaye kabul edilen borçlanma işlemleri için ödenen faiz ve benzeri giderlerin bu işlemlerin yapıldığı hesap döneminin son günü itibariyle dağıtılmış kâr payı sayılmasından dolayı bu ödemelerin 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu¹³ karşısındaki durumu tartışma konusu olabilmektedir. Bu ödemelerin örtülü sermaye uygulaması sonucunda artık kâr payı olarak kabul edildiği dolayısıyla kâr payı ödemelerinin de KDV Kanunu’nun konusuna girmemesinden dolayı KDV beyanlarına ilişkin de düzeltme yapılması gerektiğini savunanlar bulunmaktadır. Yine bu konuda idareye başvurarak özelle talep edilmekte olduğu da görülmüştür.

KVK’nın 12/7. maddesinin lafzı ve madde gerekçesi açıkça ortadadır ki; faiz ve benzeri ödemelerin dağıtılmış kâr payı sayılması hususu sadece Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları uygulaması bakımından düzenlenmiştir. Dolayısıyla yapılan borçlanma işleminin fiili ve hukuki niteliğine tesir edecek bir durum ortada bulunmamaktadır. Bu düzenleme, Gelir ve Kurumlar Vergisi matrahlarının çeşitli yollarla aşındırılmasının önüne geçebilmek için düzenlenmiş vergi güvenlik müesseselerinden bir tanesidir. Dolayısıyla bu uygulamanın KDV Kanunu’nun uygulamaları ile karıştırılmaması gerekmektedir. Kaldı ki idarenin de vermiş olduğu özelgelerde bu yönde görüş bildirdiği görülmüştür.

KDV uygulaması açısından dikkat edilmesi gereken diğer bir husus ise; örtülü sermayeye konu borcu kullanan kurumun, buna isabet eden ve ödemiş olduğu faiz ve benzeri giderleri, Kurumlar Vergisi Kanunu açısından artık kanunen kabul edilmeyen gider olarak kabul edildiğinden, bu faiz giderleri üzerinden varsa hesaplanarak ödemiş olduğu katma değer vergisini KDV Kanunu’nun 30/d. maddesi gereğince indirme imkanının bulunmadığıdır. Dolayısıyla daha önceden indirim hesaplarına aktarılmış olan KDV tutarlarının aynı dönem ise bu hesaplardan çıkarılması, izleyen dönemlerde ise bu durumun anlaşıldığı dönemin KDV beyannamesinde “İlave Edilecek KDV” satırına eklenmesi gerekecektir.

Bu konuda Gelir İdaresi Başkanlığı, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 24.01.2013 tarih ve 64597866-KVK-12-6 sayılı özalgede de¹⁴ yukarıda anlatılanlara paralel olarak;

“Kurumlarla ilişkili kişiler arasında gerçekleşen ticari faaliyetlerin sonradan Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının uygulanmasında örtülü sermaye olarak değerlendirilerek dağıtılmış kâr payı sayılması, KDV açısından işlemin finansman temin hizmeti olmasını etkilememektedir.

¹³ 02.11.1984 tarih ve 18563 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

¹⁴ <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> Erişim Tarihi: 26.02.2014

Diğer taraftan, örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz ve benzeri giderlerin kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması kabul edilmediğinden bu giderler dolayısıyla ödenen KDV nin de, KDV Kanununun 30/d maddesi uyarınca indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır. Daha önce indirim konusu yapılan tutarların, indirim hesaplarından çıkarılarak bu tutarların indirim konusu yapılmasının mümkün bulunmadığının anlaşıldığı dönem KDV beyannamesinin "ilave edilecek KDV" satırına eklenmek suretiyle beyan edilmesi gerekmektedir." denilmiştir.

7- SONUÇ

Çalışmamızda 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer alan vergi güvenlik müesseselerinden örtülü sermaye uygulaması ana hatları ile aktarıldıktan sonra, bu uygulama sonucunda örtülü sermayeyi kullanan ve kullandıran tarafların hukuki niteliklerine göre ayrı ayrı yapılması gereken düzeltme işlemleri ayrıntısıyla açıklanmıştır. Ayrıca bu konuda tarafımızca hazırlanan tablo da okuyucuya faydalı olması açısından çalışmamıza ek yapılmıştır. (Ek 1-Tablo)

Düzeltilme işlemlerinin yapılması sırasında özellikle kur farkından doğan gider veya gelirlerin düzeltilmesi sırasında ortaya çıkan bazı belirsizliklere yer verilerek bu konudaki görüşlerimiz ifade edilmiştir. Buna göre, her ne kadar mevzuatta kur farkından doğan düzeltme işlemlerinin, sadece tam mükellef kurumlar nezdinde dikkate alınması gerektiği belirtilmiş olsa da Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcisi olan dar mükellef kurum ve gerçek kişiler ile ticari faaliyette bulunup bu faaliyetini teşkil eden ticari mal varlığı üzerinden finansman temini yapan tam mükellef gerçek kişilerin de kur farkından doğan gelir ve giderlerini düzeltmeye tabi tutması gerekebileceği gerekçeleriyle açıklanmıştır. Ana gerekçe olarak ise, bu kurum ve kişilerin de kullandıkları döviz borcu nedeniyle daha önceden hesaplarına kur farkı gelir veya giderini aktarmış olabilecekleri gösterilmiştir. Ancak mevzuatımızın şu anki haliyle bu kurum veya kişilerin kur farklarını da kapsayacak şekilde düzeltme işlemlerini yapması mümkün bulunmamaktadır. Dolayısıyla çalışmamıza ek yapılan tabloda bu görüşümüze yer verilmiştir.

Ayrıca örtülü sermaye uygulaması sonucunda yapılması gereken düzeltme işlemlerinde, örtülü sermayeyi kullanan kurumun zarar, indirim veya istisna gibi sebeplerle adına vergi tarhının söz konusu olmadığı durumlarda düzeltme işlemlerinin yapılabilmesi için gereken verginin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şartının nasıl yerine getirileceği ve düzeltme işlemlerinin yapılıp yapılamayacağı hususundaki uygulamada ortaya çıkan farklı görüşlere yer verilerek bu konudaki kendi değerlendirmemiz yapılmıştır.

Son olarak örtülü sermaye uygulaması sonucunda yapılacak düzeltme işlemlerinin Katma Değer Vergisi Kanunu karşısındaki durumu analiz edilmiş olup bu konuda KDV uygulaması bakımından değişen bir durumun olmadığı sadece kullanılan örtülü sermaye sebebiyle reddedilen giderler için varsa ödenerek indirim hesaplarına aktarılan KDV tutarlarının KDV Kanunu 30/d. maddesi gereğince bu hesaplardan çıkarılması gerektiği belirtilmiştir.

ÖRTÜLÜ SERMAYE KULLANILMASI DURUMUNDA TARAFLARIN HUKUKİ NİTELİĞİNE GÖRE YAPILMASI GEREKEN İŞLEMLER

ÖRTÜLÜ SERMAYEYİ KULLANAN (Borç Alan Taraf)	ÖRTÜLÜ SERMAYEYİ KULLANDIRAN (Borç Veren Taraf)	BORÇ ALAN TARAFIN YAPMASI GEREKEN İŞLEMLER	YAPILMASI GEREKEN STOPAJ İŞLEMİ	KARŞI TARAFIN (Borç Verenin) YAPMASI GEREKEN DÜZELTME İŞLEMLERİ
TAM MÜKELLEFLER KURUM	Tam Mükellef Kurum	Örtülü Sermaye Kabul Edilen Borçlar için Nakden veya Hesaben Ödenen;	Ödenen Faizler, Kâr payı sayılır. (STOPAJ YOK)	* Elde edilen Faiz Geliri KÂR PAYI kabul edilir. * Kâr payı ise KVK Md. 5/1-a.'ya göre " İstirak Kazanları İstisnası " olur. * Kur Farkı Gelirleri vergi matrahından çıkartılır. Varsa Kur Farkı Giderleri de vergi matrahından çıkartılır.
	Dar Mükellef Kurum (TR'de İşyeri/Daimi Temsilcisi Olan)			* Elde edilen Faiz Geliri KÂR PAYI kabul edilir. * Kâr payı ise KVK Md. 5/1-a.'ya göre " İstirak Kazanları İstisnası " olur.
	Dar Mükellef Kurum (TR'de İşyeri/Daimi Temsilcisi Olmayan)	* Faiz vb. giderler ile Kur Farkı giderleri KKEG sayılır.	Ödenen Faizler, NET Kâr payı sayılır. (% 15 Stopaj - KVK Md. 30/3)	* Elde edilen Faiz Geliri KÂR PAYI kabul edilir. * Kâr payı ise KVK Md. 5/1-a.'ya göre " İstirak Kazanları İstisnası " olur.
	Tam Mükellef Gerçek Kişi	*Varsa Kur Farkı Gelirleri de vergi matrahından çıkartılır. *Sadece Faiz vb giderler hesap döneminin son günü itibariyle " Dağıtılmış Kâr payı " sayılır.	Ödenen Faizler, NET Kâr payı sayılır. (% 15 Stopaj - GVK Md. 94/6-b-i)	* Elde edilen Faiz Geliri KÂR PAYI kabul edilir. * Kâr payının Yarısı ise GVK Md. 22/2.'ye göre " İstisna " olur. Kalan yarısı GVK Md. 86/1-c.'de yer alan <u>Beyan Sınırına göre</u> GV beyanına dahil edilir.
	Dar Mükellef Gerçek Kişi		Ödenen Faizler, NET Kâr payı sayılır. (% 15 Stopaj - GVK Md. 94/6-b-ii)	* Elde edilen Faiz Geliri KÂR PAYI kabul edilir. * Yapılan Stopaj GVK Md. 86/2.'ye göre nihai vergilendirme olur.
	GV/KV Mükellefi Olmayan ya da Vergiden Muaf Olan Kişi/ Kurum			Ödenen Faizler, NET Kâr payı sayılır. (% 15 Stopaj - GVK Md. 94/6-b-i)

DAR MÜKELLEF KURUM	Tam Mükellef Kurum	Örtülü Sermaye Kabul Edilen Borçlar için Nakden veya Hesaben Ödenen; * <u>Faiz vb.</u>	Ödenen Faizler, "Ana Merkeze Aktarılan Tutar" sayılır. (% 15 Stopaj - KVK Md. 30/6)	* Elde edilen <u>Faiz Gelirleri</u> vergi matrahından <u>çıkartılır</u> . * <u>Kur Farkı Gelirleri</u> vergi matrahından <u>çıkartılır</u> . Varsa <u>Kur Farkı Giderleri</u> de matrahtan <u>çıkartılır</u> .	
	Dar Mükellef Kurum (TR'de İşyeri/Daimi Temsilcisi Olan)	* <u>Faiz vb.</u> giderler ile <u>Kur Farkı giderleri</u> KKEG sayılır. *Varsa <u>Kur Farkı Gelirleri</u> de vergi matrahından <u>çıkartılır</u> .		Ödenen Faizler, "Ana Merkeze Aktarılan Tutar" sayılır. (% 15 Stopaj - KVK Md. 30/6)	* Elde edilen <u>Faiz Gelirleri</u> vergi matrahından <u>çıkartılır</u> . * Kur Farkı Gelir veya varsa Giderleri için <u>herhangi bir işlem yapılmaz</u> .
	Dar Mükellef Kurum (TR'de İşyeri/Daimi Temsilcisi Olmayan)	* <u>Sadece Faiz vb.</u> giderler hesap döneminin son günü itibariyle " Ana Merkeze Aktarılmış Tutar " sayılır.			
	Tam Mükellef Gerçek Kişi				
	Dar Mükellef Gerçek Kişi				
	GV/KV Mükellefi Olmayan ya da Vergiden Muaf Olan Kişi/ Kurum				

KAYNAKÇA

- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- I Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği
- GÖZÜAÇIK Güneri, "Örtülü Sermayede Düzeltme Müessesesi ve Bazı Sorunlar-II" Yaklaşım/ Mart 2011
- www.gib.gov.tr