

LİMITED ŞİRKETLERDE EK ÖDEME YÜKÜMLÜLÜĞÜNÜN VERGİ HUKUKU AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

EVALUATION OF THE LEGAL CHARACTER OF ADDITIONAL PAYMENTS IN LIMITED COMPANIES



Onur GÖK*



Volkan GÜZEL**

ÖZ

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile limited şirketlerin mali açıdan zor duruma düşmeleri halinde, söz konusu durumun bertaraf edilmesi ve ticari faaliyetlerine devam edebilmelerinin sağlanması amacıyla şirket ortaklarına şirkete ek ödemede bulunma yükümlülüğü getirilmiştir. Bu düzenleme ile şirket ortaklarının Kanun'da belirtilen şartlar dâhilinde işletmeye fon aktarımı yapmaları zorunlu hale getirilmiştir. Bu çalışmamızda limited şirketlerde ek ödeme yükümlülüğünün tanımı yapıldıktan sonra ortakların ek ödeme yükümlülüklerinin hangi durumda gerçekleşeceği ve ortaklarca bu düzenleme ışığında şirkete fon aktarımı yapılmasının olası vergisel sonuçları tartışılacaktır.

Anahtar Kelimeler: Limited Şirketlerde Ek Ödeme, TTK'nın 603. Maddesi, Örtülü Sermaye

ABSTRACT

In the event of financial difficulties, Turkish Commercial Law, no. 6102, brings a liability for shareholders to make additional payments to the company they invested in, in order to help companies maintain their business and mitigate the difficulties. Under certain conditions defined in the law, shareholders are obliged to inject funds to the companies they invested in. After having defined the additional payments, this study focuses on the conditions when such payments become compulsory and the possible tax outcomes of these payments.

Keywords: Additional payments in limited companies, Article 603 of TCL, thin capitalisation

* Vergi Müfettişi

** Vergi Müfettişi

M.G.T.: 06.10.2015 / M.K.T.: 22.12.2015

1- GİRİŞ

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile sermaye şirketleri hakkında birtakım düzenlemeler yapılmıştır. Limited şirketlerin mali açıdan sıkıntıya düşmeleri halinde içinde bulunulan kötü durumun bertaraf edilmesi ve ticari faaliyetlerinin sürdürülmesi amacıyla şirket ortaklarının kanunda belirtilen şartlar dâhilinde şirkete ek ödemede bulunma yükümlülükleri düzenlenmiştir. Ek ödeme yükümlülüğü olarak adlandırılan bu düzenleme ile şirket ortaklarının kanunda belirtilen şartlar dâhilinde işletmeye fon aktarımı yapmaları zorunlu hale getirilmiştir.

Türk Ticaret Kanunu'nda yapılan yeni bir düzenleme veya değişikliğin vergi hukukuna da tesir edeceği şüphesiz aşîkârdır. Çalışmamızda limited şirketlerde ek ödeme yükümlülüğünün tanımı yapıldıktan sonra ortakların ek ödeme yükümlülüklerinin hangi durumda gerçekleşeceği ve ortaklarca bu düzenleme ışığında şirkete fon aktarımı yapılmasının vergisel sonuçları tartışılacaktır.

2- LİMİTED ŞİRKETLERDE EK ÖDEME YÜKÜMLÜLÜĞÜ

Ek ödeme yükümlülüğü 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 603 ve müteakip maddelerinde düzenlenmiştir. Limited şirketlerin mali açıdan sıkıntıya düşmeleri halinde ortakların şirkete nakdi fon aktarımı yaparak şirketin içinde bulunduğu durumdan kurtulması ve ticari faaliyetine devam etmesi amaçlanmaktadır.

TTK'nın 603. maddesinin gerekçesinde ise ek ödeme yükümlülüğü *"Ek ödeme yükümlülüğü, şirket sözleşmesinde öngörülmesi ve kanunda yer alan şartların gerçekleşmesi halinde, ortaklara, sadece şirkete nakdî ödemelerde bulunmaları borcunu yükler. Amaç finansal yönden kötü duruma düşen, bilânço açığı bulunan şirkete ortakların yapacakları ek ödemelerle yardımcı olmalarıdır. Kurum öğretide, sadece amaç yönünden kişisel sorumluluğa benzetilir. Her iki kurumda da, şirket borçlarını ödeyemediği takdirde ortaklara başvurulmaktadır. Ancak, gene öğretide belirtildiği gibi, kişisel sorumluluk alacaklılara karşıdır, dışa yöneliktir; ek ödeme ise şirkete karşıdır; içe yöneliktir."* şeklinde düzenlenmiştir.

Limited şirket ortaklarının şirket sözleşmesiyle, esas sermaye payı bedeli dışında ek ödeme ile de yükümlü tutulabilecekleri TTK'da düzenlenmiş olup bu yükümlülüğün yerine getirilmesi için

- a) Şirket esas sermayesi ile kanuni yedek akçeler toplamının şirketin zararını karşılayamaması,
- b) Şirketin bu ek araçlar olmaksızın işlerine gereği gibi devamının mümkün olmaması,
- c) Şirket sözleşmesinde tanımlanan ve özkaynak ihtiyacı doğuran diğer bir hâlin gerçekleşmiş bulunması,

şartlarının oluşması gerekmektedir.

Madde metninden de anlaşılacağı üzere limited şirketlerde ek ödeme yükümlülüğünün doğması belirli şartlara bağlanmış olmakla birlikte şirket ana sözleşmesinde belirtilmediği sürece ortaklarca bu yükümlülüğün yerine getirilmesi beklenmemektedir. Dolayısıyla Kanun'da belirtilen şartların gerçekleşmesi ortakların ek ödeme yükümlülüğü altına girmesi sonucunu doğrudan doğurmamaktadır. Şirket ana sözleşmesinde ek ödeme yükümlülüğüne ilişkin hükümlerin yer alması ve kanunda belirtilen şartların oluşması halinde şirket müdürleri tarafından ortaklardan yükümlülüğün yerine getirilmesi istenecektir.

Ek ödeme yükümlülüğü şirket sözleşmesinde ancak esas sermaye payını esas alan belirli bir tutar olarak öngörülebilecek olup bu tutar esas sermaye payının itibarî değerinin iki katını aşamayacaktır. Her ortağın, sadece kendi esas sermaye payına düşen ek ödemeyi yerine getirmekle yükümlü

olacağı ve ek ödeme yükümlülüğünün azaltılması veya kaldırılması ancak esas sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının zararları tamamen karşılaması hâlinde mümkün olacağı anılan kanun maddesi ile düzenlenmiştir.

Limited şirketlerde ortakların ek ödeme yükümlülüklerine ilişkin kanunun müteakip maddelerinde yükümlülüğün sürmesi ve şirkete yapılan ödemenin geri ödenmesine ilişkin düzenlemeler yer almaktadır. TTK'nın 604. maddesinde yapılan düzenleme ile iflas eden şirketlerde iflas tarihinden geriye doğru iki yıl içinde şirketten ayrılan ortaklara da ek ödeme yükümlülüğü getirmektedir. Bu durum şirketin mali durumunun bozulduğunu ve işlerin iyi gitmediğini gören ortağın şirketten ayrılarak borç ve yükümlülüklerden kaçmasını engellemek amacıyla getirilmiştir. Ek ödeme yükümlülüğü kural olarak şirketin mali açıdan sıkıntıya düştüğü ve kanunda yer alan şartların gerçekleştiği dönemde şirkette pay sahibi olan ortaklara borç yükleyen bir düzenleme olmasına rağmen kötü niyetli ayrılmaları engellemek amacıyla "iflas hali" kanunda ayrıca düzenlenmiştir.

Şirketin finansal durumu, yerine getirilmiş bulunan ödemelerin kısmen veya tamamen geri verilmesine müsait duruma gelmiş ve şirketin ek ödemelerden yararlanmasına ilişkin şartlar ortadan kalkmışsa, ek ödemeler ortaklara geri verilir. Çünkü ek ödemeler, karşılıksız verilen sermaye değil, geçici finansal zorlukları ve nakit gereksinimini gideren bir ek finansman aracıdır.

Nitekim yeni TTK'nın 605. maddesi hükmü, **"ek ödemenin ortaklara geri verilmesine ilişkin olup, bunun hangi şartlar altında gerçekleşebileceğini"** düzenlemiştir. Buna göre, **"Yerine getirilen ek ödeme yükümlülüğünün kısmen veya tamamen geri verilebilmesi için, ek ödemeye ilişkin tutarın, serbestçe kullanılabilecek yedek akçeler ile fonlardan karşılanabilir olması şarttır."**¹

Türk Ticaret Kanunu'nun 608. maddesi "Şirket sözleşmesi ile aksi öngörülmedikçe, kâr payı, esas sermaye payının itibarî değerine oranla hesaplanır; ayrıca yerine getirilen ek ödeme yükümlülüklerinin tutarı da kâr payının hesaplanmasında itibarî değere eklenir." şeklinde düzenlenmiştir.

Yine TTK'nın 609. maddesinde "Esas sermayeye ve ek ödemelere faiz verilemez." hükmü yer almaktadır. Kanun'da yer alan bu hüküm ek ödeme yükümlülüğünün şirkete bir faiz borcu yüklemeyeceği bu nedenle de şirket tarafından alınan borç dolayısıyla ortaklara faiz ödenemeyeceğini göstermektedir. Dolayısıyla ek ödeme yükümlülüğü şirket ile ortağı arasında borç alacak ilişkisi doğurmayacaktır.

3- EK ÖDEME YÜKÜMLÜLÜĞÜNÜN VERGİ HUKUKU AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ: EK ÖDEME TUTARLARI İŞLETME AÇISINDAN YABANCI KAYNAK MIDIR YOKSA ÖZKAYNAK MIDIR?

Limited şirketlerde ortakların ek ödeme yükümlülüğünü ve bu durumun vergisel boyutunu irdelemek, ek ödeme tutarlarının işletme açısından yabancı kaynak olarak mı yoksa özkaynak olarak mı değerlendirilmesi gerektiğini belirlemek için söz konusu düzenlemenin hukuki boyutunu ve şirket bilançosu üzerindeki fiili etkisini kavramak gerekmektedir. Şirket ortaklarıncı şirketin mali durumunun bozulması durumunda içinde bulunduğu buhran döneminden kurtulmak amacıyla geri ödenmek üzere şirkete finansman desteği verilmesi ek ödeme yükümlülüğünün konusunu oluşturmaktadır.

¹ Ferhat Fahrhan, Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda Yer Alan Limited Şirketlerde Ek Ödeme Yükümlülüğünün, Vergi Hukuku Yönünden Değerlendirilmesi, Yaklaşım, Haziran 2013, s:246

Yine önceki bölümlerde detaylıca açıklandığı üzere ortaklarca yapılan bu ödemeler geçici bir durumdan kaynaklanmakta olup şirket tarafından alınan bu tutarlara faiz ödemesi yapılamayacaktır. Bu durumun şirkete ortakları tarafından borç verilmesi yani finansman hizmeti verilmesi mi yoksa şirkete ortakları tarafından geçici bir sermaye koyma işlemi mi olduğu hususunda açıklık yoktur.

Ek ödeme yükümlülüğünün ortaklarca şirkete borç verme yani finansman hizmeti verme hali olarak kabul edilmesi Kurumlar Vergisi Kanunu'nda düzenlenen Örtülü Sermaye müessesini gündeme getirecektir. Bilindiği üzere KVK'nın Örtülü Sermaye başlıklı 12. maddesinin 1. fıkrasında *"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."* hükmü yer almaktadır. Maddenin devamında hangi borçlanmaların örtülü sermaye sayılmayacağı belirtilmiş olup limited şirketler için özgülenmiş herhangi bir istisna hükmü bulunmadığından ortaklar tarafından şirkete geri ödenmek üzere verilen borcun *hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılacaktır. Öte yandan KVK'nın 11. maddesinde* örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderlerin kurum kazancından indiriminin mümkün bulunmadığı da düzenlenmiştir.

Ek ödeme yükümlülüğünün ortaklar tarafından **şirkete verilen finansman hizmeti olarak** değerlendirilmesinde ilk akla gelen "Örtülü Sermaye" olsa da TTK 609. maddede yer alan "Esas sermaye ve ek ödemelere faiz verilemez." hükmü ek ödeme yükümlülüğünün şirkete bir faiz borcu yüklemeyeceğini bu nedenle de şirket tarafından alınan borç dolayısıyla ortaklara faiz ödenemeyeceğini göstermektedir²

Diğer yandan 6102 sayılı Kanunda ek ödeme yükümlülüğü şirket sözleşmesinde ancak esas sermaye payını esas alan belirli bir tutar olarak öngörülebilecek olup bu tutar esas sermaye payının itibarî değerinin iki katını aşamayacaktır hükmü yer almaktadır. Kurumlar Vergisi Kanunu'nda düzenlenen örtülü sermaye uygulamasında 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 hükmüne yer verilmiştir. Bu durumda ortaklarca yerine getirilecek ödemenin toplam olarak, esas sermayenin itibari değerinin iki katını aşamayacak olduğunun hüküm altına alınmasıyla, ortaklarca yerine getirilen ek ödemenin özsermayenin üç katını aşma ihtimali de ortadan kalkmaktadır.

Ancak ek ödeme tutarlarının şirkete sağlanan finansman temin hizmeti kabul edilmesi halinde ortaklarca yerine getirilen ek ödemeler nedeniyle oluşan kur farkı ve benzeri giderlerin ise Örtülü Sermaye kapsamında KVK'nın 11. maddesi uyarınca kurum kazancından indirimi mümkün olmayacaktır. Bu durumun oluşabilmesi için ortaklarca yerine getirilen ek ödeme tutarının yanı sıra ortaklarca verilen diğer borçlarında örtülü sermaye hesabında dikkate alınması gerekecektir. Zira 6102 sayılı TTK'da ek ödeme yükümlülüğü esas sermaye payının itibarî değerinin iki katını aşamayacaktır hükmü yer almaktadır.

Ek ödeme yükümlülüğünün işletmeye ortaklarca konulan sermaye olarak değerlendirilmesi de mümkündür. Bu durumda işletme ortaklarınca işletmeye içinde bulunduğu mali sıkıntıları aşması için geçici sermaye konulduğu da düşünülebilir. Ek ödeme tutarları üzerinden ortaklara herhangi bir

² Ferhat Fahrhan, a.g.m., s:246

faiz ödemesi yapılamayacağına düzenlenmesi ve mali sıkıntının ortadan kalkması halinde ortaklarca ödenen tutarların geri iade edilmesi hususları birlikte değerlendirildiğinde ek ödemenin ortaklarca işletmeye konulan geçici sermaye olduğu kanaati hâsıl olmaktadır. Nitekim TTK'nın 609. maddesinde yer alan düzenleme esas sermayeye ve ek ödemelere faiz verilmeyeceğini birlikte düzenlemektedir. Kanunun yazım ve tedvin tekniği göz önünde bulundurulduğunda ek ödemelere ilişkin faiz hükmünün esas sermaye ile birlikte düzenlenmesi ek ödemelerin geçici bir sermaye koyma işlemi olduğu düşüncesini akla getirmektedir. Ek ödemenin işletmeye geçici bir sermaye koyma işlemi ve bu tutarların özkaynak olarak değerlendirilmesi halinde vergi kanunları uyarınca bazı düzenlemelerde esas alınan "özsermaye" tanımına ek ödeme tutarlarının da dâhil edileceği aşikârdır.

Diğer yandan Türk Ticaret Kanunu'nun 608. maddesi "Şirket sözleşmesi ile aksi öngörülmedikçe, kâr payı, esas sermaye payının itibarî değerine oranla hesaplanır; ayrıca yerine getirilen ek ödeme yükümlülüklerinin tutarı da kâr payının hesaplanmasında itibarî değere eklenir." şeklinde düzenlenmiştir. Bu düzenleme ile ek ödeme tutarlarının da ortakların esas sermaye payının itibari değerine ekleneceği düzenlenmiştir. Bu durumda ortaklarca yerine getirilen ek ödeme tutarlarının kâr payı ödemesinde "sermaye" ile aynı statüde kabul edildiğini söylemek mümkündür. Hatta ek ödeme yükümlülüğünü yerine getiren ortağın sermaye payının itibari değeri bu yükümlülüğü yerine getirmeyen ortaktan daha fazla olacaktır. Bu durum kar dağıtımına da tutar anlamıyla tesir edecektir.

Ek ödemenin ortaklar tarafından şirkete verilen bir finansman temin hizmeti olup olmadığı hususunda net bir düzenleme olmayıp farklı görüşler mevcuttur. TTK düzenlemeleri uyarınca yerine getirilen ek ödeme yükümlülüğünün işletmeye sağlanan bir finansman hizmeti olarak değerlendirilmeyeceği bu nedenle de ek ödeme tutarlarının KVK 12. madde uyarınca örtülü sermaye hesabında dikkate alınmaması gerektiği yönünde görüş mevcuttur. Bu görüşe göre ek ödeme yükümlülüğünün finansman temin hizmeti olarak değerlendirilmesi düzenlemenin getiriliş amacına yani işletmelerin finansal sıkıntıdan kurtulmalarını sağlama hususuna aykırılık teşkil edecek hem de TTK açısından esas sermaye gibi görülen ek ödeme yükümlülüğüne TTK'da öngörülenden farklı bir anlam yüklenmiş olacaktır şeklindedir.³

4- SONUÇ

Mali açıdan zor duruma düşen şirketlerin içinde bulunduğu buhranlı dönemi aşmaları, yok olma tehdidinin bertaraf edilmesi ve ticari hayatlarına devam edebilmeleri maksadıyla limited şirketlere getirilen ek ödeme müessesesi ticari hayatın risklerini minimize edebilme ve işletmelere olan güveni arttırabilmektedir. Türk Ticaret Kanunu ile yapılan bu düzenlemenin şüphesiz vergi hukukuna da birtakım etkileri olabilmektedir.

TTK ile yapılan düzenlemenin amacı, kanunun yapısı içindeki yeri ve kanun yazma ve tedvin tekniği birlikte değerlendirildiğinde ek ödeme yükümlülüğünün ortaklar tarafından işletmeye finansman temin hizmeti verilmesi ve işletmenin faizsiz borç kullanması amacını taşımadığı ortadadır. Nitekim söz konusu düzenleme ile işletmelerin özkaynaklarının güçlendirilmesi ve içinde bulunulan sıkıntılı dönemin aşılması amaçlanmaktadır. Zira TTK'da yer alan hükümlerde işletmeye bu kapsamda verilen tutarlar için faiz hesaplanmayacağı düzenlenmiştir. Diğer yandan kâr payının

³ Bkz: Serdar Taşdöken, Limited Şirketlerde Ek ödeme Yükümlülüğünün Vergisel Boyutu, Yaklaşım, Mayıs 2014, s:257

hesaplanmasında ek ödeme tutarlarının pay sahiplerinin pay tutarlarının itibari değerlerine eklenmesine ilişkin kanuni düzenleme söz konusu tutarların sermaye olarak kabul edildiğine kanıt teşkil etmektedir. Bu nedenle söz konusu tutarların işletmenin özkaynak yapısını güçlendiren geçici sermaye olarak mütalaa edilmesinin daha uygun olacağı kanaatindeyiz.

KAYNAKÇA

- 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu
- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- FAHRAN F. Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda Yer Alan Limited Şirketlerde Ek Ödeme Yükümlülüğünün, Vergi Hukuku Yönünden Değerlendirilmesi, Yaklaşım, Haziran 2013
- TAŞDÖKEN, S. Limited Şirketlerde Ek ödeme Yükümlülüğünün Vergisel Boyutu, Yaklaşım, Mayıs 2014
- ÇALIŞKAN, M. Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda Ek Ödeme ve Yan Edim Yükümlülükleri, Yaklaşım, Kasım 2012
- SATICI TOPRAK, Ö. Limited Şirketlerde Ek Ödeme Yükümlülüğü, Yaklaşım, Ağustos 2014