

ÖRTÜLÜ SERMAYEYE İLİŞKİN DÜZELTME TALEPLERİNİN ZAMANAŞIMI BAKIMINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

ASSESSMENT OF ADJUSTMENT DEMANDS ON THIN CAPITAL IN TERMS OF LIMITATION



Serkan KURT*

ÖZ

Kurumlar Vergisi Kanununda yer alan “örtülü sermaye uygulaması” vergi güvenlik müesseselerinden biridir. Örtülü sermaye üzerinden hesaplanan faiz vb. ödemeler ticari kazancın elde edilmesi ve idamesi ile ilgili olmadığından gerek Gelir Vergisi gerekse Kurumlar Vergisi Kanunları açısından ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınamamaktadır. Örtülü sermayeye ilişkin faiz vb. ödemeler hem borç alan hem de borç veren nezdinde düzeltme işlemine tabi olacaktır. Borç veren tarafından yapılacak düzeltmelerde, öncelikle borç alan tarafın işlemlerinin düzeltilmiş olması ve bu düzeltmeye istinaden tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması gerekmektedir. Ayrıca bu iki şartın yanında borç alanın zamanaşımı süresi içinde düzeltme talebinde bulunmuş olması da gerekmektedir.

Anahtar Kelimeler: Örtülü Sermaye, Düzeltme Talepleri, Zamanaşımı

Jel Sınıflandırması Kodları: K34, K10, H24.

ABSTRACT

The application of thin capitalisation is one of the tax security institutions in Corporate Tax Law. Interest and similar payments calculated on thin capital are not taken into account in the determination of business income in terms of both income Tax Law and Corporate Tax Law since they are considered as unrelated with generation and maintenance of business income. Payments made as a result of thin capitalisation must be adjusted both from debtor and creditor sides. In order to be able to adjust the creditor side's accounts, first the debtor side's accounts must be adjusted and all the taxes calculated from debtor's accounts must be absolute and paid. Apart from these two conditions, the debtor must also apply for adjustment in limitation time.

Keywords: Thin capital, adjustment demands, limitation

Jel Classification Codes: K34, K10, H24

* Vergi Müfettişi, Hazine ve Maliye Bakanlığı, serkan.kurt@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0002-5495-2555.

Kurt, S. (Şubat 2020). Örtülü Sermayeye İlişkin Düzeltme Taleplerinin Zamanaşımı Bakımından Değerlendirilmesi, *Vergi Raporu*, 245, (95-102).

Makale Türü: Derleme Makalesi

M.G.T.: 22.11.2019 / M.K.T.: 14.01.2020

GİRİŞ

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda¹ vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi ve vergi matrahının doğru olarak hesaplanabilmesi amacıyla vergi güvenlik müesseselerine ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. Vergi güvenlik müesseselerinden biri de Örtülü Sermayedir. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 12'nci maddesinde *"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 sayılacağı"* belirtilmiştir. Örtülü sermaye, bir kuruma faaliyetlerini amacı doğrultusunda sürdürebilmesi için, sermaye olarak konulması gereken bir paranın, bunun yerine belirli kişi ve kurumlardan borç alınmış gibi gösterilmek suretiyle, üzerinden faiz hesaplanması ve bu faiz ve benzeri giderlerin de kurum matrahından indirilmesi şeklindeki muvazaalı işlemleri ifade eder.² Yapılan açıklamadan da anlaşılacağı üzere örtülü sermaye üzerinden hesaplanan faiz vb. ödemeler ticari kazancın elde edilmesi ve idamesiyle ilgili olmadığından vergi matrahının hesaplanmasında gider olarak kabul edilmemektedir.

Örtülü sermaye üzerinden ödenen faiz ve benzeri ödemeler, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının uygulanmasında, gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılacaktır. Kullanılan borç nedeniyle, geçici vergi dönemi içinde örtülü sermaye şartlarının gerçekleşmesi halinde, o dönemde daha önce borç alan kurum

tarafından giderleştirilen faiz, kur farkı ve benzeri giderler, bu işlemin yapıldığı geçici vergi döneminde hesaben gerekli düzeltmeye tabi tutulabilecektir. Borç veren kurum tarafından da aynı dönem içinde düzeltme yapılabilmesi mümkündür. Borç veren tarafından düzeltme yapılırken, faiz gelirlerinden örtülü sermayeye isabet eden kısımlar kâr payı geliri olarak dikkate alınacak ve şartların varlığı halinde iştirak kazançları istisnası olarak vergiden istisna edilebilecektir. Böylece, bir kurumda örtülü sermaye şartlarını taşıması sebebiyle indirimi reddedilen borçlar için nakden veya hesaben ödenen faizlerin, mükerrer vergilemeyi önlemek amacıyla elde eden yönünden kar payı olarak yeniden tasnif edilmesi ve buna göre gerekli düzeltmelerin yapılması amaçlanmıştır.³

Örtülü sermaye üzerinden hesaplanan faiz vb. ödemelerin düzeltilmesine ilişkin, Kurumlar Vergisi Kanununda ve ilgili tebliğlerde yer alan düzenlemelere ve örneklerle makalemizin ilerleyen bölümlerinde yer verilmiştir.

1- YASAL DÜZENLEMELER

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 12'nci maddesinde *"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 sayılacağı"* belirtilmiştir. Anılan kanunun "kabul edilemeyen indirimler" başlıklı 11'nci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde *"örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderlerin kurum kazan-*

¹ T.C. Yasalar (21/06/2006) 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu. Ankara. Resmi Gazete (26205 Sayılı).

² Neslihan KARATAŞ DURMUŞ. "Örtülü Sermaye Ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı." (<http://nevzatakaya.com/Files/Broadcasts/Files/OrtuluSermaye-07042015.pdf>). Erişim tarihi: 19 Kasım 2019.

³ "Vergi Güvenlik Müesseselerinde Yer Alan Kar Payı Kavramının Değerlendirilmesi." (<http://www.denklemymm.com/2018/06/vergi-guvenlik-muesseselerinde-yer-alan-kar-payi-kavraminin-degerlendirilmesi/>). Erişim Tarihi: 25 Eylül 2019.

cının tespitinde indirilemeyeceği” hüküm altına alınmıştır.

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 12’nci maddesinin 7’nci fıkrasında ise: “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...” hükmü yer almaktadır. Ayrıca anılan fıkranın devamında “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 şart” olduğu yer almaktadır.

Örtülü sermaye ait düzeltme işlemlerinde, Kurumlar Vergisi Kanununda belirtilen yasal düzenlemelerin uygulamasına ilişkin usul ve esaslar 1 seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’nin⁴ 12.4. bölümünde belirlenmiştir. Anılan tebliğ hükümlerine göre: Örtülü sermaye üzerinden yapılan ödemeler veya hesaplanan tutarların kâr payı sayılması ve yapılacak düzeltme işlemlerinde “örtülü sermaye üzerinden ödenen faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarlar, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının uygulanmasında, gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılacağı ve bu kapsama kur farklarının

dahil olmayacağı” belirtilmiştir. Ayrıca düzeltme taleplerinde, borç verenin tam mükellef olması veya borç verenin dar mükellef kurum, gerçek kişi, vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf herhangi bir kişi olması durumları da önem arz etmektedir. Bu durumlara ilişkin açıklamalar özetle şu şekildedir:

1.1- Borç Veren Tam Mükellef Kurum Olması Durumunda Düzeltme Talepleri

Örtülü sermayeye ilişkin borç kullanan kurum tarafından giderleştirilen faiz, kur farkı ve benzeri giderler, bu işlemin yapıldığı geçici vergi döneminde hesaben gerekli düzeltmeye tabi tutulabileceği gibi gider yazıldığı geçici vergi döneminden sonra yapılması da mümkündür. Bu durum borç veren kurum içinde geçerlidir. Ancak borç veren kurum açısından geçici vergi döneminde sonra yapılacak düzeltmede borç alan kurum adına tarh edilen vergilerin **kesinleşmiş⁵ ve ödenmiş** olması halinde, karşı tarafın da gerekli düzeltme işlemini kendiliğinden yapması mümkün olacaktır. Örtülü sermaye kapsamındaki finansmanı kullandıran kurum nezdinde yapılacak düzeltmede dikkate alınacak tutar, kesinleşen ve ödenen tutar olacaktır. Örtülü sermaye kapsamında borç kullanan kurumun, **zamanaşımı süresi içinde düzeltme talebinde bulunmuş** olması halinde, düzeltme sonucu tarh edilen verginin kesinleşip ödenmesi şartıyla karşı tarafta da süreye bakılmaksızın gerekli düzeltme işlemi yapılacaktır.

Borç veren tarafından düzeltme yapılırken, faiz gelirlerinden örtülü sermayeye isabet eden kısımlar kâr payı geliri olarak dikkate alınacak ve şartların varlığı halinde iştirak kazançları istisnası olarak matrahtan indirilecektir. Böylece borç veren mükellefin kazancın bulunması halinde be-

⁴ Hazine ve Maliye Bakanlığı (03/04/2007) 1 seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği. Ankara. Resmi Gazete (26482 sayılı)

⁵ 1 seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde, “Verginin kesinleşmesi; dava açma süresi içinde dava açılmaması, yargı mercilerince nihai kararın verilmiş olması veya uzlaşmanın vaki olması gibi haller nedeniyle, verginin kesinleşmesi ve itiraz edilmeyecek duruma gelmesi olarak tanımlanmıştır.”

yanname üzerinden örtülü sermayeye istinaden (borç alan mükellefçe) kesinleşen ve ödenmiş olan tutarları iştirak kazancı istisnası olarak indirebilme hakkı olacaktır. İştirak kazanç istisnasında amaç mükerrer vergilendirmeyi önlemektir. Örtülü sermaye üzerinden hesaplanan faizlere ait verginin borç alan tarafından vergiye tabi tutulacağından, iştirak kazanç istisnası ile tekrar vergilendirilmesinin önüne geçilmiş olacaktır. Bu durumun uygulamasına ilişkin olarak Danıştay 4. Dairesince verilen kararda: *"5520 sayılı Kanunun 12'nci maddesinin son fıkrasıyla borç veren kurumlar için bazı koşullarda sağlanan düzeltme hakkıyla hem mükerrer vergilendirmeyi önleme hem de cezalandırmayla karşılaşılmadan işlemlerin düzeltilmesine olanak sağlanmaktadır. Bu durum, modern vergi yönetim gereklerinden biri olan gönüllü uyumun gözetilmesiyle yürütülen işlemlerde adaletin sağlanmasına ilişkin gerekliliklerin Türk Vergi Hukukunda somut kural haline getirilmiş olduğuna dair bir duruma tekabül etmektedir."* şeklindedir.⁶

1.2- Borç Veren Dar Mükellef Kurum, Gerçek Kişi, Vergiye Tabi Olmayan veya Vergiden Muaf Herhangi Bir Kişi Olması Durumunda Düzeltme Talepleri

Borç para veren dar mükellef kurum, gerçek kişi veya vergiden muaf herhangi bir kişi olması durumunda, örtülü sermaye üzerinden ödenen faizler borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı olarak kabul edilecektir. Bu şekilde dağıtılmış kâr payı, net kâr payı tutarı olarak dikkate alınacak ve brüte tamamlanarak belirlenen oranlarda vergi kesintisine tabi tutulacaktır. Örtülü sermayeye isabet eden kur farkı giderlerinin kâr payı olarak kabul edilmesi ve dolayısıyla vergi kesintisine tabi tutulması söz konusu değildir.

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

Öte yandan, hesap dönemi kapandıktan sonra örtülü sermaye kullanımı nedeniyle herhangi bir faiz reddi veya düzeltme yapılması durumunda, faiz tutarlarının ödenip ödenmediğine bakılmaksızın, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla söz konusu tutarlar üzerinden kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisinin yapılması gerekmektedir. Örtülü sermaye sayılan borçlara ilişkin dar mükellef kurumlara ödenen faizler üzerinden yapılmış vergi kesintisi, düzeltme neticesine göre kâr payından yapılması gereken vergi kesintisine mahsup edilebilecektir.

2- DÜZELTME İŞLEMLERİNİN ŞARTLARI

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 12'nci maddesinin 7'nci fıkrasına göre örtülü sermaye açısından borç veren ve alan kurumların düzeltme yapabilmesinin tek şartı örtülü sermaye kullanan kurum adına tarh edilen vergilerin **kesinleşmiş ve ödenmiş** olmasıdır. Ancak örtülü sermayeye ilişkin usul ve uygulamaların yer aldığı 1 seri No. lu Kurumlar Genel Tebliğinin 12.4. bölümünde: "Örtülü sermaye kapsamında borç kullanan kurumun zamanaşımı süresi içinde düzeltme talebinde bulunmuş olması halinde düzeltme sonucu tarh edilen verginin kesinleşip ödenmesi şartıyla karşı tarafta da süreye bakılmaksızın gerekli dü-

⁶ Danıştay 4. Dairesi'nin 01.02.2016 Tarih ve E.2012/4518, K.2016/202 Sayılı Kararı

zeltmelerin yapılacağı belirtilmiştir. Böylece örtülü sermayeye ilişkin düzeltmenin yapılabilmesi için borç kullanan kurumun **zamanaşımı içerisinde düzeltme talebinde** bulunmuş olması şartı da ortaya çıkmıştır.

Zamanaşımı bakımından düzeltme işlemlerinde: Öncelikle borç kullanan kurum tarafından zamanaşımı süresi içerisinde düzeltme talebinde bulunmuş olması halinde borç veren taraf nezdinde zamanaşımı sürelerine bakılmaksızın düzeltme işlemleri yapılabileceği belirtilmiştir. Dolayısıyla, örtülü sermaye işlemlerinde sadece borç kullanan kurumun, borcu aldığı dönemin zamanaşımı süresinin kapanmasından önce düzeltme talebinde bulunması gerekmektedir. Borç veren açısından düzeltme işlemlerinde zamanaşımı süresi bulunmamaktadır.

3- ZAMANAŞIMINA İLİŞKİN HÜKÜMLER

Zamanaşımı: 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun⁷ (VUK) 113'üncü maddesinde "süre geçmesi suretiyle vergi alacağının kalkmasıdır" şeklinde tanımlanmıştır. Anılan Kanun'un 114'üncü maddesinde ise: "*Vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrayacağı*" hüküm altına alınmıştır. VUK'un 114'üncü maddesinde belirtilen zamanaşımı süresi genel bir düzenleme olup; diğer kanunlarda özel bir düzenleme bulunması halinde tüm vergi kanunları açısından geçerliliği olan bir hükmüdür. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda zamanaşımına ilişkin özel bir düzenleme sadece tasfiyeye ilişkin hükümlerde bulunmaktadır. Örtülü sermayenin uygulanmasına ilişkin gerek VUK'ta gerekse Kurumlar Vergisi Kanunu'nda özel bir düzenleme bulunmamakta-

dır. Bu durumda örtülü sermaye uygulamasında zamanaşımı bakımından VUK 114'üncü maddesinde belirtilen zamanaşımı süresi (5 yıl) dikkate alınması gerekmektedir.

1 seri No.lu Kurumlar Genel Tebliğinin 12.4. bölümünde: "Örtülü sermaye kapsamında borç kullanan kurumun zamanaşımı süresi içinde düzeltme talebinde bulunmuş olması halinde düzeltme sonucu tarh edilen verginin kesinleşip ödenmesi şartıyla karşı tarafta da süreye bakılmaksızın gerekli düzeltmelerin yapılacağı belirtilmiştir." Anılan tebliğ hükmünden anlaşılan, örtülü sermaye kapsamında borç kullanan kurumun tarh zamanaşımı süresi olan 5 yıllık süre içerisinde düzeltme talebinde bulunması halinde, kanunda yer alan verginin kesinleşmesi ve ödenmesi şartının gerçekleşmesiyle zamanaşımı süresine bakılmaksızın borç veren kurum nezdinde düzeltme işlemi yapılabilecektir. Dolayısıyla Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer almamasına rağmen tebliğle örtülü sermayede düzeltme taleplerinde zamanaşımı sürelerine ilişkin şartlar getirilmiştir. Böylece borç veren açısından düzeltme yapılabilmesi için Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer alan verginin kesinleşip ödenmesi şartının yanında borç alan kurumun zamanaşımı süresi içinde başvuru yapması şartının da aranması gerekmektedir.

4- ÖRTÜLÜ SERMAYEYE İLİŞKİN DÜZLETME TALEPLERİNİN ZAMANAŞIMI BAKIMINDAN DEĞERLENDİRİLMESİNE İLİŞKİN UYGULAMA ÖRNEĞİ

Örnek-1: A Ltd. Şti. nin 2014 ve 2015 hesap dönemleri kurumlar vergisi beyanname özetleri aşağıdaki gibidir:

⁷ T.C. Yasalar (10/1/1961) 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu. Ankara. Resmi Gazete (10703 Sayılı).

Dönemi	Kurumlar Vergisi Matrahı (kar)	Zarar	Hesaplanan Kurumlar Vergisi
2014	0,00	25.000	0,00
2015	100.000	-	20.000

A Ltd. Şti. 10.01.2019 tarihinde yaptırdığı iç denetim sonucunda ilişkili olduğu B Ltd. Şti. den yapmış olduğu 2014 yılı için 100.000-TL ve 2015 yılı için 250.000-TL borçlanmanın KVK yer alan örtülü sermayeye ilişkin şartları taşıdığı belirlenmiştir. Denetim firmasınca A Ltd. Şti. yetkililerine bu durum yasal hatları ile anlatılarak söz konusu borçlanmaya ait faiz giderlerinin, beyannameden

çıkartılması gerektiği bildirilmiştir.

A Ltd. Şti. yetkilileri bu duruma uyarak kanuni süresinden sonra verilen düzeltme beyannamesi ile örtülü sermayeye ilişkin faiz giderlerini KKEG olarak beyannameye ekleyerek 2014 ve 2015 yılı kurumlar vergisi matrahını yeniden hesaplayarak 30.06.2019 tarihinde aşağıdaki tablodaki gibi beyan etmiştir.

Dönemi	Matrah (kar)	Zarar	Hesaplanan Kurumlar Vergisi	Fark Kurumlar Vergisi
2014	75.000	-	15.000	15.000
2015	350.000	-	70.000	50.000

A Ltd. Şti. nin düzeltme işleminin örtülü sermaye açısından değerlendirilmesi şu şekildedir: Örtülü sermaye vergi güvenlik müessesesi olduğu için gerek iç denetimle gerekse dış denetim (vergi incelemesi) sonucu ortaya çıkabilmektedir. Yukarıda ki örneğimizde A Ltd. Şti. kendi iç denetimi yaptırdığı sırada bu durum tespit edilmiştir. Yapılan tespiti istinaden düzeltme kurumlar vergisi beyannamesi ile olması gereken matrahını bildirmiştir. Kurumlar Vergisi Kanunu örtülü sermayeye istinaden borç alan kurumun, bu borçlara ait faizleri beyanlarından çıkartması halinde borç veren kurumunda örtülü sermayeye ait faizleri kar payı olarak dikkate alabileceği belirtilmiştir. Şartların varlığı halinde bu kar payı iştirak kazançları istisnası olarak Kurumlar Vergisi matrahından indirilebilecektir. Ancak borç veren kurumun düzeltme yapılabilmesi belli şartlar dahilinde gerçekleşmektedir.

Öncelikle borç veren (B Ltd. Şti.) ilişkili kurumun düzeltme yapılabilmesi için: A Ltd. Şti. nin örtülü sermaye istinaden tarh edilen vergilerin **kesinleşmiş ve ödenmiş** olması gerekmektedir. Bu şartın gerçekleşmesi halinde A Ltd. Şti. nin zamanaşımı süresi içinde **düzeltilmeyi talep**

etmesi gerekmektedir. Bu üç şartın birlikte gerçekleşmesi halinde borç veren B Ltd. Şti. nezdinde düzeltme yapılabilecektir. A Ltd. Şti. tarh edilen vergileri kesinleşip ödenmesi halinde 2014 yılı için tarh zamanaşımı süresi olan 31.12.2019 tarihine kadar düzeltme talebinde bulunması gerekecektir. A Ltd. Şti. nin 31.12.2019 tarihine kadar düzeltme talebinde bulunulması halinde B Ltd. Şti. açısından süreye bakılmaksızın gerekli düzeltme işlemi yapabilecektir.

Örnek-2:

C Ltd. Şti. nin 2014 yılı hesap ve işlemlerinin vergi incelemesi neticesinde ilişkili D Ltd. Şti. den yaptığı borçlanmanın örtülü sermaye kapsamında olduğu tespit edilmiştir. Düzenlenen vergi inceleme raporuna istinaden örtülü sermaye üzerinden hesaplanan faizler dolayısıyla 100.000-TL fark kurumlar vergisi tarh edilerek ve şirket yetkililerine 10.11.2019 tarihinde tebliğ edilmiştir. Mükellef kurum temsilcisinin uzlaşma talebi dikkate alınarak 15.12.2019 tarihinde uzlaşmış ve aynı gün vergi dairesince mükellef kurum temsilcisine tebliğ edilmiştir.

Bu durumda: C Ltd. Şti. uzlaşmanın kendisine tebliğinden itibaren 1 aylık ödeme süresi

hakkı bulunmaktadır. Mükellef kurumun, tarh edilen vergileri 1 aylık ödeme süresi 15.01.2020 tarihine kadar ödeyebilme veya taksitlendirip daha uzun vadede de ödeyebilme hakkı bulunmaktadır. Ancak D Ltd. Şti. nin örtülü sermaye üzerinden elde ettiği faiz gelirlerini iştirak kazancı istisnası olarak dikkate alıp beyannamesinde düzeltme yapabilmesi için C Ltd. Şti. ne kesilen vergilerin kesinleşmesi, ödenmesi ve C Ltd. Şti. nin zamanaşımı süresi içinde düzeltme talebinde bulunması gerekmektedir. Örneğimizde C Ltd. Şti. nin uzlaşmış olması verginin kesinleşme şartını sağlamaktadır. Ancak ödeme şartı için C Ltd. Şti. nin uzlaşmadan itibaren 1 aylık süre içinde ödeyebilme hakkı vardır. Ancak 31.12.2019'dan sonra ödeyebilme hakkı olmuş olsa da, D Ltd. Şti. nin düzeltme talebinde bulunması için 31.12.2019'dan önce ödenmiş ve düzeltme talebinde bulunmuş olması gerekmektedir. Bu durum da C Ltd. Şti. nin yasal olarak taksitle ödeyebilme imkanı varken kullanabilme hakkı kalmıyor. Dolayısıyla mükellefler açısından mağduriyete yol açıyor.

Ayrıca yasal düzenlemeler de vergi inceleme raporu sonrası incelenen mükellefin düzeltme talebinde bulunup bulunmaması hususunda netlik bulunmamaktadır. Bu durumların cevabına ilişkin yasal boşluk vardır. Ancak vergi incelemesinin yapılması mükellefin düzeltme talebi yerine geçmeyeceği kanısındayım. Çünkü vergi incelemesi sonucu tarh edilen vergiler, raporun düzenlenmesiyle kesinleşmiyor. Mükellefler dava yoluna da gidebilme hakkı vardır. Dolayısıyla dava yoluna gidilmesi halinde ilgili yargı yollarının tüketilmesi ile kesinleşecektir. Mükellef bu süreçte düzeltme talebinde bulunup, bulunmaması kendi kararına bağlı olarak değişebilmektedir. Tabi ki bu görüşün aksi görüşe sahip olanlarda var. Onların savunduğu konu da şudur: Vergi inceleme-

si sonucunda düzenlenen beyannameler zaten düzeltilmiş ve olması gereken beyannamelerdir. Tekrardan düzeltme talebinde bulunarak, düzeltilmiş olan beyannamenin nasıl düzeltilebileceği şeklindedir.

Her iki görüşün vergi idaresince değerlendirilip, uygulamada birlik sağlanması açısından yasal bir mevzuat düzenlemesi bu gibi durumlarda oluşacak tereddütleri ortadan kaldırabilir.

SONUÇ

Makalemizin önceki bölümlerinde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere örtülü sermayeye ilişkin düzeltme işlemlerinde borç veren tarafın düzeltme yapabilmesi için, borç alan adına tarh edilecek bir vergi bulunması ve bu vergilerin kesinleşip ödenmesinin yanında borç alan tarafın zamanaşımı süresi içinde düzeltme talebinde bulunmuş olması gerekmektedir. Bu şartların birlikte sağlanması halinde borç veren tarafın düzeltme yapabilmesine imkan sağlanmıştır. Örtülü sermayeye ilişkin borç veren tarafın düzeltme yapabilmesi, borç alan tarafa tarh edilen vergilerin kesinleşip ödenmesi şartına bağlanmış olması yerinde bir karardır. Nitekim Danıştay 4. Dairesince verilen kararda: *"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 imkan sağlanması halinde örtülü sermaye düzenlemesi; vergi güvenlik sistemi olmaktan çıkıp vergi planlamasına izin veren bir teşvik müessesesine dönüşeceğini"* belirtmiştir.⁸

Ancak borç alan tarafın zamanaşımı süresi içinde düzeltme talebinde bulunması şartı mükellefler açısından yerine getirilmesi beraberinde bir takım aksaklıkları da getirmektedir. Şöyle ki:

⁸ Danıştay 4. Dairesi'nin 01.02.2016 Tarih ve E.2012/4518, K.2016/202 Sayılı Kararı

Verginin ihtilaf konusu yapıldığı ve zamanaşımı süresi içinde bu ihtilafın çözümlenemediği durumlarda, borcu kullanan kurum, belirsizliği devam eden (yargı aşamasında bulunan) bir konu ile ilgili olarak, düzeltme hakkını kaybetmemek için, düzeltme talebinde bulunmak zorunda kalacaktır.⁹ Ayrıca örtülü sermayeye ilişkin yapılan vergi incelemesi sonucunda düzenlenen raporlarda tarh edilmesi gereken vergiler için borç alan tarafın düzeltme talebinde bulunup bulunmayacağı, bulunması halinde tarh zamanaşımının nasıl olacağına ilişkin mevzuatta netlik bulunmamaktadır. Bu gibi yasal boşluklara cevap verecek düzenlemelerin yapılması mükellefler açısından yararlı olacaktır.

KAYNAKÇA

- Danıştay 4. Dairesi'nin 01.02.2016 Tarih ve E.2012/4518, K.2016/202 Sayılı Kararı
- Hazine ve Maliye Bakanlığı (03/04/2007) 1 seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği. Ankara. Resmi Gazete (26482 sayılı)
- KARATAŞ DURMUŞ, N. "Örtülü Sermaye Ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtü-

lül Kazanç Dağıtımı." (<http://nevzatakkaya.com/Files/Broadcasts/Files/OrtuluSermaye-07042015.pdf>). Erişim Tarihi: 19 Kasım 2019.

- KARTALOĞLU, E. "Örtülü Sermaye Ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Kapsamında Yapılacak Karşı Kurum Düzeltmesinin Zamanaşımı Süreleri Çerçevesinde Değerlendirilmesi". (<http://www.emrekartaloglu.com/diyalog/ortulu%20Sermaye%20ve%20Transfer%20Fiyatlandirmasi%20.pdf>). Erişim tarihi: 24 Eylül 2019.
- T.C. Yasalar (21/06/2006) 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu. Ankara. Resmi Gazete (26205 Sayılı).
- T.C. Yasalar (10/1/1961) 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu. Ankara. Resmi Gazete (10703 Sayılı).
- Vergi Güvenlik Müesseselerinde Yer Alan Kar Payı Kavramının Değerlendirilmesi. (<http://www.denklemymm.com/2018/06/vergi-guvenlik-muesseselerinde-yer-alan-kar-payi-kavraminin-degerlendirilmesi/>). Erişim tarihi: 25 Eylül 2019.

⁹ Emre KARTALOĞLU, "Örtülü Sermaye Ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Kapsamında Yapılacak Karşı Kurum Düzeltmesinin Zamanaşımı Süreleri Çerçevesinde Değerlendirilmesi". (<http://www.emrekartaloglu.com/diyalog/ortulu%20Sermaye%20ve%20Transfer%20Fiyatlandirmasi%20.pdf>). Erişim tarihi: 24 Eylül 2019.