ÖRTÜLÜ SERMAYE ÜZERİNDEN HESAPLANAN FAİZLERE İLİŞKİN BORÇ VEREN KURUM AÇISINDAN FAYDALANILABİLECEK İŞTİRAK KAZANCI İSTİSNASI

PARTICIPATION INCOME EXEMPTION ISSUE IN TERMS OF CORPORATES CALCULATING INTEREST ON THIN CAPITAL



Ramazan AYDEMİR*

ÖZ

5520 sayılı Kanunun 12/7 maddesi ile 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 sayılmış ve borç veren kurumlara bazı koşullar altında düzeltme hakkı ile iştirak kazancı istisnasından faydalanma, mükerrer vergilendirmeyi önleme yönünden olanak sağlanmaktadır. Ancak, istisnadan yararlanılabilmesi için Kanun koyucu önemli bir şart getirmiştir. Bu şart, düzeltmenin yapılabilmesi için örtülü sermaye kullanan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şartıdır. Ancak borç alan kurumun ilgili hesap dönemine ilişkin dönem zararı ya da indirim, istisna veya vergide uzlaşması ile düzeltme sonucu ortaya çıkan

ABSTRACT

According to Article 12/7 of the Law, no. 5520, interest and similar payments and amounts calculated, excluding exchange rate differences, are deemed as distributed profit in terms of creditor and debtor at the end of accounting period in which that transaction has been concluded. However, the Law involves an important condition for the exemption. The condition is that taxes that have been calculated for the thin capitalised corporate must be judgment at law and paid. Because the tax base and the tax can change depending of the period losses and deductions, exemptions and conciliation outcome of the debtor, the amount of exemption may change too. In this context, the exemption amount that the creditor will benefit is the subject of this study.

Keywords: Participation income exemption, thin capital, creditor corporate

* Vergi Müfettiş Yardımcısı

M.G.T.: ***13.08.2018*** */ M.K.T.:* ***16.10.2018***

matrahı ve ödeyeceği vergi değişebileceğinden borç veren kurumun da istisnadan faydalanılabileceği tutar değişmektedir. Bu çerçevede; borç verenin faydalanabileceği istisna tutarı bu çalışmanın konusunu oluşturmaktadır.

Anahtar Kelimeler: İştirak Kazancı İstisnası, Örtülü Sermaye, Borç Veren Kurum.

GİRİŞ

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun "İstisnalar" başlıklı 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde; kurumların tam mükellefiyete tâbi başka bir kurumun sermayesine katılmaları nedeniyle elde ettikleri kazançların, kurumlar vergisinden müstesna olduğu hükmüne yer verilmiştir.

Aynı Kanunun "Kabul Edilmeyen İndirimler" başlıklı 11'inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde, örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderlerin kurum kazancının tespitinde indirilemeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Aynı Kanunun "Örtülü Sermaye" başlıklı 12'nci maddesinin (1) numaralı fıkrası ile 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.

(7) numaralı fıkrası ile 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." hükümlerine yer verilmiştir.

1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "12. Örtülü Sermaye» başlıklı bölümünde konu ile ilgili ayrıntılı açıklamalar yer almakta olup "12.4.1. Borç verenin tam mükellef kurum olması" başlıklı alt bölümünde;

"...

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. 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 edilecek

...

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 gelmesidir. Örtülü sermaye kapsamındaki finansmanı kullandıran kurum nez-

dinde yapılacak düzeltmede dikkate alınacak tutar, kesinleşen ve ödenen tutar olacaktır. ... " açıklamalarına yer verilmiştir.

"Örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap dönemi itibariyle borç alan kurum nezdinde 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 vergi olmaması ya da
- borç alan kurum nezdinde kurumlar vergisi matrahı oluşmuş olsa da söz konusu matrahın örtülü sermayeye isabet eden kısımdan (dağıtılmış kar payı sayılan tutardan) daha az olması ya da
- tarh edilen matraha ilişkin borç alan kurumun uzlaşma talebinde bulunması hasebiyle tarh edilen matraha göre daha az vergi ödemesi ya da hiç ödememesi."

hallerinde borç veren kurum tarafından da bahse konu örtülü sermaye tutarına isabet eden faiz gelirleri için iştirak kazancı istisnası tutarı değişebileceğinden borç veren iştirak kazancı istisnasından kısmen ya da tamamen faydalanılabilecek ya da hiçbir şekilde faydalanılması mümkün bulunmayacaktır. Diğer yandan kesinleşen ve ödenen vergi şartı gerçekleşmeksizin elde edilen faiz gelirlerinin borç veren tarafından istisna olarak vergiye tabi kazançtan düşülmesi hazinenin vergi kaybına yol açacaktır. Ayrıca vergilendirme işlemlerinde de diğer mükellefler arasında haksızlığa ve eşitsizliğe neden olacaktır.

Bu çalışmamızda iştirak kazancı istisnasının tespitine ilişkin yukarıda yer verilen hususlar konuya ilişkin örnekler ve açıklamalar üzerinden ele alınmıştır.

1- İŞTİRAK KAZANCI İSTİSNASININ TESPİTİNE İLİŞKİN ÖRNEKLER

Örnek-1: Beyaz eşya üretimi faaliyetinde bulunan tam mükellef (B) A.Ş'nin (mükellef kurum) 2017 hesap döneminde yapmış olduğu faaliyetler sonucu oluşan kurumlar vergisi beyannamesi aşağıdaki gibidir.

2017 Hesap Dönemi	**(TL)**
Ticari Bilanço Karı	3.000.000
Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler	
Zarar Olsa Dahi İndirilecek İndirim ve İstisnalar	
İştirak Hisseleri Satış Kazancı (5/1-e)	1.500.000
Kar ve İlaveler Toplamı	3.000.000
Cari Yıla Ait Zarar İstisnalar ve İndirimler Toplamı	(1.500.000)
Kar	1.500.000
Dönem Safi Kurum Kazancı	1.500.000
Hesaplanan Kurumlar Vergisi	300.000
Ödenmesi Gereken Kurumlar Vergisi	300.000

Yapılan inceleme sonucunda mükellef kurumun yapmış olduğu işlemlere ilişkin tespit ve açıklamalar şu şekildedir:

a) Mükellef kurumun 2017 yılı dönem başı öz sermayesi 500.000 TL'dir. Mükellef kurumca ortağı tam mükellef (D) A.Ş'den (borç veren kurum) 01.01.2017 tarihinde borç olarak alınan 6.500.000 TL, 31.12.2017 tarihinde 650.000 TL faiziyle birlikte geri ödenmiştir. Örtülü sermayeye isabet eden faiz 500.000 TL olarak tespit edilmiştir.

b) Mükellef kurum ticari kazancın elde edilmesi ile ilgili olmayan 250.000 TL tutarı kayıtlarına gider olarak yansıtmıştır.

Cevap-1: Borç veren kurumun yararlanabileceği istisna tutarı aşağıdaki gibi tespit edilecektir. (Geçici vergi dönemleri ve KDV ihmal edilecektir.)

Mükellef kurumun kurumlar vergisi beyannamesinin düzenlenmesi

2017 Hesap Dönemi	**İlk Beyanname**	**Düzeltilmiş Beyanname**
Ticari Bilanço Karı	3.000.000	3.000.000
Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler		750.000*
Zarar Olsa Dahi İndirilecek İndirim ve İstisnalar		
İştirak Hisseleri Satış Kazancı (5/1-e)	1.500.000	1.500.000
Kar ve İlaveler Toplamı	3.000.000	3.750.000
Cari Yıla Ait Zarar İstisnalar ve İndirimler Toplamı	(1.500.000)	(1.500.000)
Kar	1.500.000	2.250.000
Dönem Safi Kurum Kazancı	1.500.000	2.250.000
Hesaplanan Kurumlar Vergisi	300.000	450.000
Ödenmesi Gereken Kurumlar Vergisi	300.000	450.000
*-Örtülü sermayeye isabet eden faiz ve ticari kazançla ilgili olmayan gider		

Yeniden düzenlenen kurumlar vergisi beyannamesine göre ortaya çıkan fark kurumlar vergisi olan (450.000 – 300.000=) 150.000 TL'nin mükellef kurum adına tarh edilmesi gerekmektedir. Tarh edilen vergiler üzerinde de Vergi Usul Kanunu'nun 341 ve 344 üncü maddeleri uyarınca bir kat vergi ziyaı cezası kesilecektir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 12/7 maddesine göre; 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.

Yapılan bu düzenleme ile bir kurumda örtülü sermaye şartlarını taşıması sebebiyle indirimi reddedilen borçlar için nakden veya hesaben ödenen faizlerin, mükerrer vergiyi önlemek amacıyla elde eden yönünden kar payı olarak yeniden tasnif edilmesi ve buna göre gerekli düzeltmelerin yapılması amaçlanmıştır. Ancak düzeltme yapılabilmesi için Kanun lafzından da anlaşılacağı üzere örtülü sermaye kullanan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şarttır.

Yapılan açıklamalar doğrultusunda mükellef kurum nezdinde yapılan inceleme sonucu bulunan 750.000 TL toplam matrah farkının örtülü sermaye üzerinden hesaplanan veya ödenen faizlere isabet eden kısmı olan 500.000 TL tutarın -örtülü sermaye kullanan kurum (mükellef kurum) adına tarh edilen vergilerin ödenmiş olması şartıyla- (D) A.Ş (borç veren kurum) tarafından iştirak kazançları istisnası kapsamında dikkate alınması gerekmektedir.

Örnek-2: Örnek 1'de yer alan veriler geçerli olmak üzere mükellef kurum tarh edilecek vergi ve kesilecek cezalar için Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunmuştur. Tarh edilen vergilerin %20si ve cezaların ise tamamı uzlaşma sonucunda ortadan kalkmıştır. Bu durumda borç veren kurumun yararlanabileceği iştirak kazancı istisna tutarını tespit ediniz.

Cevap-2: 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde; hesap dönemi kapandıktan sonra örtülü sermaye kullanan kurumun yapacağı düzeltme talebinin, vergi dairesince Vergi Usul Kanunu uyarınca değerlendirilip sonuçlandırılacağı, bu düzeltme sonucu tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması halinde, karşı tarafın da gerekli düzeltme işlemini kendiliğinden yapmasının mümkün olacağı, verginin kesinleşmesinin; 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 olduğu belirtilmiştir.

Mükellef kurumun 2017 yılı hesap dönemi hesap ve işlemlerinin incelenmesi sonucunda bulunan matrah farkları üzerine salınan vergiler için tarhiyat öncesi uzlaşma talep edildiği ve uzlaşmanın sağlandığı, dolayısıyla mükellef kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleştiği anlaşıldığından uzlaşma sonucu kesinleşen vergilerin ödenmiş olması şartıyla ve şartların varlığı halinde, örtülü sermayeye isabet eden ve indirimi reddedilen faiz tutarının borç veren kurum nezdinde iştirak kazançları istisnası kapsamında değerlendirilerek gerekli düzeltme işlemlerinin yapılabilmesi mümkündür.

Öte yandan, mükellef kurumun 2017 yılı hesaplarının incelenmesi sonucunda yapılan tarhiyata ilişkin 750.000 TL matrah farkı (250.000 TL'si ticari kazançla ilgili olmayan gider) bulunduğu ve toplam matrah farkının 500.000 TL'lik kısmının ise örtülü sermayeye isabet eden faiz gerekçesiyle tarh edildiği, toplam tarhiyat üzerinden 150.000 TL ödenmesi gereken kurumlar vergisi farkı tespit edildiği ve tarhiyat öncesi uzlaşma sonucu tarh edilen verginin %20 sinin (150.000 * %20 = 30.000 TL) uzlaşma ile ortadan kalkmış olup kalan 120.000 TL vergi tutarı üzerinde uzlaşma sağlandığı anlaşılmıştır.

Bu durumda, ödenmesi gereken kurumlar vergisi miktarında uzlaşma sonucu meydana gelen değişimin oranlama yapmak suretiyle tespit edilerek (120.000/150.000), toplam matrah farkının örtülü sermaye üzerinden hesaplanan veya ödenen faizlere isabet eden kısmı olan ve düzeltmede dikkate alınacak matraha yansıtılması gerekmektedir.[1]

Dolayısıyla, mükellef kurum nezdinde yapılan inceleme sonucu bulunan 750.000 TL toplam matrah farkının örtülü sermaye üzerinden hesaplanan veya ödenen faizlere isabet eden kısmı olan 500.000 TL'ye yukarıda belirtilen oranının uygulanması sonucu bulunan 400.000 TL [=500.000 * (120.000/150.000)] tutarın iştirak kazançları istisnası kapsamında dikkate alınması gerekmektedir.

Görüldüğü üzere her iki örnekte de örtülü sermayeye isabet faiz tutarı 500.000 TL'de olsa en nihayetinde Kanun koyucu düzeltmede dikkate almak ve iştirak kazancı istisnasından yararlanmak için kesin bir şart getirmiştir. Bu şart ise borç alan kurum adına yapılan bir tarhiyat ile kesinleşen ve ödenen vergi olmasıdır. Örnek 2'de borç alan kurumun ödediği vergi, uzlaşma sonucu ile birinci duruma (örnek-1) göre daha az olmuştur. Dolayısıyla borç veren kurumun da düzeltmede dikkate alacağı tutar kesinleşen ve ödenen vergi tutarı olacağından örnek 2'de yararlanabileceği iştirak kazançları istisnası tutarı birinci duruma göre (500.000 – 400.000=) 100.000 TL daha az olmuştur.

[1] Gelir İdaresi Başkanlığının 18.01.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.16.01-176300-56 sayılı Özelgesi.

Örnek-3: Örnek 1'de yer alan mükellef kurumun kurumlar vergisi beyannamesinin aşağıdaki gibi ve örtülü sermayeye isabet eden faizin ise 1.000.000 TL olduğunu varsayalım.

2017 Hesap Dönemi	**(TL)**
Ticari Bilanço Zararı	(550.000)
Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler	100.000
Zarar Olsa Dahi İndirilecek İndirim ve İstisnalar	
İştirak Hisseleri Satış Kazancı (5/1-e)	50.000
Kar ve İlaveler Toplamı	100.000
Cari Yıla Ait Zarar İstisnalar ve İndirimler Toplamı	(600.000)
Zarar	500.000

Cevap-3: Mükellef kurumun kurumlar vergisi beyannamesinin düzenlenmesi

2017 Hesap Dönemi	**İlk Beyanname**	**Düzeltilmiş Beyanname**
Ticari Bilanço Zararı	(550.000)	(550.000)
Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler	100.000	1.100.000*
Zarar Olsa Dahi İndirilecek İndirim ve İstisnalar		
İştirak Hisseleri Satış Kazancı (5/1-e)	50.000	50.000
Kar ve İlaveler Toplamı	100.000	1.100.000
Cari Yıla Ait Zarar İstisnalar ve İndirimler Toplamı	(600.000)	(600.000)
Zarar / Kar	(500.000)	500.000
Dönem Safi Kurum Kazancı	0	500.000
Hesaplanan Kurumlar Vergisi	0	100.000
Ödenmesi Gereken Kurumlar Vergisi	0	100.000
Devreden Zarar	500.000	0
*-Örtülü sermayeye isabet eden faiz 1.000.000		

Yeniden düzenlenen kurumlar vergisi beyannamesine göre ortaya çıkan fark kurumlar vergisi olan (100.000 – 0=) 100.000 TL'nin mükellef kurum adına tarh edilmesi gerekmektedir. Tarh edilen vergiler üzerinde de Vergi Usul Kanunu'nun 341 ve 344 üncü maddeleri uyarınca bir kat vergi ziyaı cezası kesilecektir.

Peki, örtülü sermayeye isabet eden 1.000.000 TL'lik faiz gelirinin tamamı iştirak kazançları istisnası olarak dikkate alınacak mıdır?

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 12/7 maddesinde göre düzeltmenin yapılması için örtülü sermaye kullanan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şarttır hükmüne yer verilmiştir. Söz konusu Örnek'te ise kesinleşmiş ve ödenecek bir vergi söz konusudur. Ancak bu durum borç veren kurumun her halükarda 1.000.000 TL kadar faiz gelirini (dağıtılmış sayılan kar payını) iştirak kazançları istisnası olarak dikkate alabileceği anlamına gelmemektedir. Çünkü borç alan kurum tarafından dağıtılmış kâr payı sayılan tutarın (1.000.000 TL'nin) bu kurumun bu dönemde;

- dönem zararı (550.000 TL) ve
- 5/1-e istisnası (50.000 TL)

bulunması nedeniyle mali kârından (500.000 TL) fazla olmasından dolayı borç veren kurumca iştirak kazancı istisnasından yararlanılacak tutar borç alan kurumun mali kârı ile sınırlı olacaktır. Nitekim konu ile ilgili olarak verilen bir özelgede. *"...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."* açıklamalarına yer verilmiştir.[2]

Bu hüküm ve açıklamalara göre borç veren kurum tarafından örtülü sermayeye isabet eden dağıtılmış kar payı sayılan tutarın 1.000.000 TL olmasına karşın örtülü sermaye kullanan ilişkili kurumun bu dönemde dönem zararı ve istisnası bulunması nedeniyle bahse konu kurumun mali karı ile sınırlı olarak 500.000 TL tutarın iştirak kazançları istisnası kapsamında dikkate alınması gerekmektedir.

Örnek-4: Örnek 3'te yer alan veriler geçerli olmak üzere mükellef kurum tarh edilecek vergi ve kesilecek cezalar için VUK hükümleri uyarınca tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunmuştur. Tarh edilen vergilerin %50si ve cezaların ise tamamı uzlaşma sonucunda ortadan kalkmıştır. Bu durumda borç veren kurumun yararlanabileceği iştirak kazancı istisna tutarını tespit ediniz.

Cevap-4: Mükellef kurumun 2017 yılı hesaplarının incelenmesi sonucunda yapılan tarhiyata ilişkin 500.000 TL matrah farkı bulunduğu ve matrah farkının örtülü sermayeye isabet eden faiz gerekçesiyle tarh edildiği, toplam tarhiyat üzerinden 100.000 TL ödenmesi gereken kurumlar vergisi farkı tespit edildiği ve tarhiyat öncesi uzlaşma sonucu tarh edilen verginin %50 sinin (100.000 * %50 = 50.000 TL) uzlaşma ile ortadan kalkmış olup kalan 50.000 TL vergi tutarı üzerinde uzlaşma sağlandığı anlaşılmıştır.

Bu durumda, uzlaşma sonucu kesinleşen ve ödenecek olan 50.000 TL tutarındaki verginin borç veren kurum tarafından düzeltmede dikkate alınması gerekmektedir. Borç alan kurum tarafından dağıtılmış kâr payı sayılan tutarın bu kurumun mali kârından fazla olması ve de ödenmesi gereken vergide uzlaşma olması halinde borç veren kurumca iştirak kazancı istisnasından yararlanılacak tutarın borç alan kurumun mali kârı ile sınırlı olacağı tabi olmakla birlikte söz konusu istisna tutarı borç alan kurumun uzlaşma sonucu ödediği vergiye isabet eden matrah ile sınırlı olacaktır.

Bu durum zarfında iştirak kazancı istisna tutarının tespiti 2017 yılı için şu şekilde tespit edilebilecektir:

İştirak kazancı istisna tutarı = Uzlaşma sonucu kesinleşen ve ödenen vergi/0.20
= 50.000/0.20
= 250.000 TL

Buna göre borç veren kurumun yararlanabileceği istisna tutarı şartlarında varlığı halinde kesinleşen ve ödenen vergiye isabet eden matrah olan 250.000 TL olacaktır.

[2] Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 24.01.2013 tarih ve 64597866-KVK-12-6 sayılı Özelgesi.

Örnek 3 ve Örnek 4 birlikte değerlendirildiğinde:

Borç alan kurum tarafından dağıtılmış kâr payı sayılan tutarın, bahse konu kurumun bu dönemde zararının bulunması ya da indirim ve istisnalar nedeniyle toplam matrahından fazla olması halinde;

Borç veren kurumca iştirak kazancı istisnasından yararlanılacak tutar;

1) Bahse konu kurumun mali kârı ile sınırlı olacaktır.(Mali kar sınırı)
2) Vergide "uzlaşma" söz konusu ise bahse konu kurumun uzlaşma sonucu ödediği vergiye isabet eden matrah ile sınırlı olacaktır.(Uzlaşılan vergiye isabet eden matrah sınırı)

Örnek-5: Mükellef kurumun düzeltme sonucu kurumlar vergisi matrahı oluşmadığını ve örtülü sermayeye isabet eden faizin 1.000.000 TL olduğunu varsayalım.

Cevap-5: Konu ile ilgili olarak verilen bir özelgede şöyledir. *"Dolayısıyla, ... Tic. A.Ş. 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 tarafından da düzeltme yapılarak iştirak kazançları istisnasından faydalanılması söz konusu olmayacaktır."*[3]

Yapılan açıklamalar doğrultusunda örtülü sermeye kullanan mükellef kurumun zarar halinde bulunması nedeniyle borç veren tam mükellef kurum nezdinde düzeltme yapılması ve iştirak kazançları istisnasından faydalandırılması mümkün olmayacaktır.

Söz konusu durumda eğer borç veren kurum elde ettiği faiz gelirini -örtülü sermeye kullanan mükellef kurumun zararda olmasına rağmen- kurum kazancından istisna olarak düşseydi 1.000.000 TL kadar borç veren kurumun matrahı azalacağından hazinenin 200.000 TL vergi kaybı olacaktı.

Bu durumda borç veren kurumun, finansman (borç para) kullandırdığı kurumların düzeltme ile oluşan matrahları ve ödediği vergileri üzerinden değil de dağıtılmış kar payı sayılan tutar (elde edilen faiz geliri) üzerinden düzeltme yapması halinde hazinenin vergi kaybı söz konusu olabileceğinden örtülü sermaye düzenlemesi; vergi güvenlik müessesi olmaktan çıkıp "vergiden kaçınmaya" *(Vergi mükelleflerinin vergi matrahını azaltma veya yok etme şeklinde vergiye karşılık olarak verdikleri tepkilerdir. Vergi kanunlarında vergiden kaçınma* suç değildir ve bunun *için bir ceza uygulaması yoktur.)* izin veren bir müesseseye dönüşecektir. Ancak vergi idaresi tarafından verilen yukarıda bahsi geçen özelgelerde bu husus dikkate alınmış ki borç alan kurumun zararda olması halinde iştirak kazançları istisnasından faydalanılmasına imkan verilmemiş ya da örtülü sermayeye isabet eden tutardan az matrah oluşmuşsa mali karla sınırlı olarak faydalanmaya imkan verilmiştir.

2- DEĞERLENDİRME

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 12/7 maddesi uyarınca "örtülü sermeye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizler örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı sayılır" ifadesi örtülü sermaye kullanan kuruma borç para kullandıran tam mükellef bir kurumun elde ettiği faiz gelirini her zaman için salt bir şekilde iştirak kazancı istisnası olarak değerlendiremeyeceğini göstermektedir. Çünkü Kanun koyucu kar payı sayılan bu faiz gelirlerinden istisna olarak yararlanmayı bazı koşullar altında düzeltme hakkı ile mümkün kılmıştır. Bu düzeltmenin yapılması için de örtülü sermaye kullanan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleş-

[3] Gelir İdaresi Başkanlığının 10.11.2011 tarih ve B.07.1.GİB.0.03.49-010.01-21 sayılı Özelgesi.

miş ve ödenmiş olması şartı getirilmiştir. Örtülü sermaye kapsamındaki finansmanı kullandıran (borç veren) kurum nezdinde yapılacak düzeltmede dikkate alınacak tutarında, kesinleşen ve ödenen tutar olacağı belirtilmiştir.

Öte yandan mükellefler nezdinde yapılan incelemelerde örtülü sermayeye isabet eden ve KKEG olan faizler nedeniyle örtülü sermaye kullanan (borç alan) kurumların matrahına bir ilave olsa da borç alan kurumun toplam matrah tutarı ile borç alan kurum tarafından dağıtılmış kâr payı sayılan tutar farklılık gösterebilmektedir. Bu durum borç alan kurumun matrahında yapılan düzeltme neticesinde dönem zararının bulunması ya da indirim ve istisnalar nedeniyle kurumlar vergisi matrahı oluşmamasından ya da söz konusu toplam matrahın örtülü sermayeye isabet eden kısımdan aynı nedenlerden ötürü daha az oluşmasından kaynaklanmaktadır.

Diğer taraftan mükellefler tarhı istenen vergilere ilişkin uzlaşma talep edebilirler. Bu durumda ise uzlaşma sonucu kesinleşen vergilerin ödenmiş olması şartıyla ve şartların varlığı halinde, örtülü sermayeye isabet eden ve indirimi reddedilen faiz tutarının borç veren kurum nezdinde iştirak kazançları istisnası kapsamında değerlendirilerek gerekli düzeltme işlemlerinin yapılabilmesi mümkündür.

Yukarıda yapılan açıklamalar ve verilen örnekler birlikte değerlendirildiğinde bahse konu örtülü sermaye tutarına isabet eden faiz gelirleri için iştirak kazancı istisnası tutarı örtülü sermaye kullanan kurumun düzeltme sonucu ortaya çıkan matrahına ve ödeyeceği vergiye göre değişebileceğinden, borç veren kurumca iştirak kazancı istisnasından dağıtılmış kar payı sayılan tutara göre kısmen ya da tamamen faydalanılabilecek ya da hiçbir şekilde faydalanılması mümkün bulunmayacaktır. "Sonuç olarak;

1) Borç para kullandırılan kurumun düzeltme beyannamesinde; dönem zararı, indirim ve istisnalar nedeniyle kurumlar vergisi matrahı oluşmuyorsa, elde edilen faiz gelirine iştirak kazancı istisnası uygulanamayacaktır.

2) Borç para kullandırılan kurum elde edilen faiz gelirinden düzeltme beyannamesi ile daha fazla kurumlar vergisi matrahı beyan ederse, elde edilen faiz gelirinin tamamı iştirak kazancı istisnası olarak dikkate alınacaktır.

3) 2. durum geçerli olmak borç para kullandırılan kurum tarh edilen vergi tutarı üzerinde uzlaşma sağlarsa;

Bu durumda, ödenmesi gereken kurumlar vergisi miktarında uzlaşma sonucu meydana gelen değişimin oranlama yapmak suretiyle tespit edilerek (uzlaşma sonucu kesinleşen vergi/uzlaşma öncesi tarh edilen vergi), toplam matrah farkının örtülü sermaye üzerinden hesaplanan veya ödenen faizlere isabet eden kısmı olan ve düzeltmede dikkate alınacak matraha yansıtılması ile iştirak kazancı istisnası tutarı tespit edilecektir. (Örnek 2 bu durumla ilgili)

4) Borç para kullandırılan kurum elde edilen faiz gelirinden düzeltme beyannamesi ile daha az kurumlar vergisi matrahı beyan ederse, bahse konu kurumun kurumlar vergisi matrahı (mali kar) kadar kısım iştirak kazancı istisnası olarak dikkate alınacaktır. (Mali kar sınırı)

5) 4. durum geçerli olmak üzere borç para kullandırılan kurum tarh edilen vergi tutarı üzerinde uzlaşma sağlarsa;

Bu durumda, bahse konu kurumun uzlaşma sonucu ödediği vergiye isabet eden matrah ile sınırlı olarak istisna tutarı belirlenecektir.(Uzlaşılan vergiye isabet eden matrah sınırı)"

Buna göre borç veren kurum her zaman ve her şartta örtülü sermayeye isabet eden faiz gelirle-

rinin tamamını iştirak kazancı istisnası olarak değerlendirememektedir. Eğer borç veren kurum faiz gelirlerinin bir kısmından istisna olarak faydalanabilecekken ya da hiç faydalanamayacakken örtülü sermayeye isabet eden faiz gelirlerinin tamamını vergiye tabi kazançtan düşerse haksız yere iştirak kazancı istisnasından yararlanmış ve hazinenin vergi kaybına yol açmış olacaktır.

KVK Madde 5'te yer verilen iştirak kazancı istisnası için yapılan açıklamalarda da, KVK Madde 12'de yer alan örtülü sermaye uygulamasındaki düzeltme işlemlerine yönelik yapılan açıklamalarda da, söz konusu istisna uygulamasının amacı, mükerrer vergilemeyi önlemektir. Yani, iştirak kazancı istisnası uygulayabilmek için ortada öyle bir gelir olmalıdır ki, bu gelir üzerinden iki ayrı kurumun da vergi ödemesi söz konusu olmalıdır. Ancak KVK Madde 12'de yer alan düzenlemede aslında elde edilen gelir bir faiz geliridir. Ama Kanun koyucu "faiz gelirini" bu vasıftan çıkarıp örtülü sermaye şartlarının oluşması ile "kar payı" hüviyetine büründürmüştür.

Hali hazırda örtülü sermaye kullanan kurumdan gerçek anlamda borç veren kuruma dağıtılacak bir kar payı söz konusu olmadığı için iki ayrı kurumun da vergi ödemesi söz konusu olamamaktadır. Hal böyle olunca Kanun koyucu hazinenin oluşabilecek vergi kaybını önlemek adına örtülü sermaye kullanan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şartını getirmiştir. Böylece örtülü sermaye kullanan kurumun zarar halinde olması nedeniyle matrahı oluşmaması (zarar halinde olan bir kurumun kar payı dağıtması düşünülemeyeceğinden) ya da uzlaşma ile daha az vergi ödemesi durumlarına karşı Kanun lafzı ile son derece belirgin bir hüküm getirilmiştir. Ayrıca söz konusu şartın gerçekleşmemesi halinde vergilendirme işlemlerinde de diğer mükellefler nezdinde haksızlığa ve eşitsizliğe yol açılmış olacaktır.

SONUÇ

Örtülü sermaye düzenlemesi ile vergiye tabi kurum kazancının oluşumunda öz sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz ve benzeri ödemeler nedeniyle ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun tespiti açısından borç alan kurumlarda ortaya çıkaracağı etkilerin giderilmesi amaçlandığından, borç alan kurum nezdinde yapılacak düzeltmenin her zaman yapılması zorunlu bir durumdur. Diğer yandan borç veren açısından ise elde edilen faiz gelirlerinin düzeltme hakkı ile kar payı sayılacağı ve şartların varlığı halinde iştirak kazancı istisnası olacağı belirtilmiştir. Bununla birlikte kar payı sayılma durumunun ortaya çıkacağı düzeltme hakkı ancak borç alan kurumun örtülü sermayeye ilişkin tespit edilen matrah farklarının vergilendirilmiş ve tahakkuk eden vergilerinde ödenmiş olması ile kullanılacaktır. Söz konusu istisna uygulamasının amacı, mükerrer vergilemeyi önlemek olduğundan elde edilen faiz gelirlerini kar payı saymaktadır.

Ancak borç alan kurumun kazancına örtülü sermaye isabet eden faiz giderlerine ilişkin tespit edilen farkın eklenmesine rağmen hala zarar halinde olması veya dönem zararı, indirim ve istisnalar nedeniyle oluşan fark kadar vergi matrahının artmamış olması (borç alan kurumun düzeltilen toplam matrahının örtülü sermayeye isabet eden kar payı sayılan tutardan az olması) ya da tarh edilecek vergiler üzerinde uzlaşma hükümleri sonucu daha az vergi ödenmesi halinde; borç veren nezdinde elde edilen faiz gelirlerinin tamamı iştirak kazancı istisnası olarak dikkate alınamayacaktır. Buradan hareketle borç veren kurum tarafından düzeltme işlemini gerçekleştirebilmesi örtülü sermaye kullanan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şartı ile sağlanacaktır. Söz konusu şart gerçekleşmeksizin; borç veren kurumca elde edilen faiz gelirlerine kâr payı sayılarak düzeltme yoluyla kurum kazancından indirim imkânı sağlanması haksız yere istisnadan yararlanılmasına ve

bahse konu kurumların ileride cezalı tarhiyatlarla karşı karşıya kalmalarına neden olacaktır. Diğer yandan da bu durum hazinenin vergi kaybetmesine neden olacağı gibi vergilendirme işlemlerinde de diğer mükellefler nezdinde haksızlığa ve eşitsizliğe yol açacaktır.

KAYNAKÇA

- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 1 seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği
- Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Müdürlüğü Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğünün 24.01.2013 tarih ve 64597866-KVK-12-6 sayılı Özelgesi
- Gelir İdaresi Başkanlığının 10.11.2011 tarih ve B.07.1.GİB.0.03.49-010.01-21 sayılı Özelgesi
- Gelir İdaresi Başkanlığının 18.01.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.16.01-176300-56 sayılı Özelgesi