

Örtülü Sermaye Uygulamasında Borç Veren Tam Mükellef Kurumun Elde Ettiği Faiz Gelirinin “Tamamı” “Her Zaman” İştirak Kazancı İstisnası Şeklinde Düzeltilebilir mi?

Güray ÖĞREDİK
Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
MAZARS/DENGE
Vergi Bölümü Kıdemli Müdürü

Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi Şubat 2015 sayısında yayınlanmıştır.

ÖZET

Borç para kullandırılan ilişkili şirkette örtülü sermaye şartlarının varlığı halinde, faiz geliri elde eden tam mükellef kurumun bu gelirini her zaman ve her şartta, mutlak olarak iştirak kazancı istisnası olarak değerlendirip değerlendiremeyeceği; bilhassa, ilişkili şirketin zarar beyan etmesi ya da faiz gelirinden daha az bir kurumlar vergisi matrahı beyan etmesi halinde iştirak kazancı istisnası uygulanıp uygulanamayacağı konusunda yasal mevzuatta net bir düzenleme bulunmamaktadır. Mali İdare 2007 ve 2008 yıllarında verdiği özelgelere, ilişkili şirket zarar beyan etmiş olsa dahi gelir elde eden tarafın iştirak kazancı istisnası uygulayabileceği şeklinde görüşler verirken, 2011 yılında bunun tam aksi yönde görüş vermiştir ve www.giv.gov.tr özelge havuzunda bu son görüş kayıtlıdır. Dolayısıyla vergi müfettişlerini verilen son görüş bağlamaktadır.

ANAHTAR KELİMELEER

Örtülü sermaye, iştirak kazancı istisnası, faiz geliri, kur farkı geliri,

1. GİRİŞ

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK) Madde 12 gereği örtülü sermaye kapsamında olan borçlanmalara ait giderler, borcu kullanan kurum tarafından kanunen kabul edilmeyen gider (KKEG) olarak muhasebeleştirilmelidir. İlgili maddede ve maddeye dair 1 Sıra No.lu KVK Genel Tebliğinde yer verilen açıklamalara göre, borcu kullandıran tam mükellef kurum elde ettiği gelirin (faiz ve/veya kur farkı geliri) örtülü sermayeye isabet kısmını kâr payı olarak kabul edecek ve gerekli şartların varlığı halinde bu geliri vergiye tabi kazancından iştirak kazancı istisnası olarak düşebilecektir.

Borcu kullanan mükellef kurumun ilgili hesap döneminde vergi beyanında zarar beyan etmesi halinde ya da örtülü sermayeye isabet eden giderlerden/gelirlerden daha düşük bir matrah beyan etmesi halinde, borcu kullandıran mükellef kurumun elde ettiği gelirleri iştirak kazancı istisnası olarak dikkate alıp almayacağı tartışma konusu olabilmektedir.

Konu hakkında yasa metninde veya genel tebliğde doğrudan ilgili ve somut bir düzenleme bulunmamaktadır diyebiliriz. Maliye Bakanlığı'nın özelge bazında yaklaşımı da geçen yıllar içinde değişikliğe uğramıştır. Çalışmamızda bu farklı özelgelere de yer vereceğiz. Ancak bilindiği üzere, Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan özelgelere en güncel olanları vergi incelemelerinde vergi **müfettişlerini** bağlayıcı bir unsur olmuştur. Bu nedenle Mali İdarenin görüş değişikliği konu açısından elzemdir.

2. YASAL DÜZENLEMELER

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 12. maddesinin (7.) fıkrasında; “örtülü sermaye üzerinden kur farkı hariç, faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarların, 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, 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 düzeltileceği ve bu düzeltmenin yapılması için örtülü sermaye kullanan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olmasının şart olduğu” hüküm altına alınmıştır.

1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "12. Örtülü Sermaye" başlıklı bölümünde, konu ile ilgili ayrıntılı açıklamalar yer almakta olup anılan Tebliğin "12.4. Örtülü sermaye üzerinden yapılan ödemeler veya hesaplanan tutarların kâr payı sayılması ve yapılacak düzeltme işlemleri" başlıklı bölümünde "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 sayılacaktır. Kur farkları bu kapsamda değerlendirilmeyecektir.",

"12.4.1. Borç verenin tam mükellef kurum olması" başlıklı alt bölümünde,

"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.

Düzeltilmenin, 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 yapılabilir.

Borç veren tarafından düzeltme yapılırken, faiz gelirlerinden ÖRTÜLÜ SERMAYEYE İSABET eden kısımlar kâr payı geliri olarak dikkate alınacak ve şartların varlığı halinde iştirak kazançları istisnası olarak vergiden istisna edilecek; kur farkı gelirlerinden örtülü sermayeye isabet eden herhangi bir tutar var ise bu gelirler de vergiye tabi kazancın tespitinde dikkate alınmayacak; YTL'nin değer kazanması sonucu örtülü olarak konulmuş sermayeye isabet eden bir kur farkı giderinin mevcut bulunması halinde de bu gider vergiye tabi kazancın tespitinde dikkate alınmayacaktır.

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.

*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 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.***

açıklamalarına yer verilmiştir.

3. İŞTİRAK KAZANCI İSTİSNASI KAVRAMI

İştirak kazancı istisnası kavramı 5520 sayılı KVK'nun 5. maddesinin 1. fıkrasında düzenlenmiş olup, 1 seri no.lu KVK Genel Tebliğinde de açıklamalar yapılmıştır. Tebliğde yer verilen açıklamalardan konumuz ile ilgili olduğunu düşündüğümüz bölümler aşağıdaki gibidir:

“5.1. İştirak kazançları istisnası

Kurumlar Vergisi Kanununun 5. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde, iştirak kazançları istisnası düzenlenmiştir.

Buna göre kurumların;

- 1) Tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılımlarından elde ettikleri kazançlar,*
- 2) Tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun kârına katılma imkânı veren kurucu senetleri ile diğer intifa senetlerinden elde ettikleri kâr payları,*
- 3) Tam mükellefiyete tabi girişim sermayesi yatırım fonu katılma payları ile girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde ettikleri kâr payları*

kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Bu maddedeki düzenleme, yalnızca tam mükellefiyete tabi kurumların sermayelerine iştirak edilmesi suretiyle kurumlarca elde edilen kâr paylarını kapsamaktadır. Kâr payını alan kurumun tam veya dar mükellefiyete tabi olmasının istisnanın uygulanmasında bir önemi bulunmamaktadır.

Bu istisna ile mükerrer vergilemenin önlenmesi amaçlanmaktadır. İstisnaya konu kazanç, esas itibarıyla kazancın elde edildiği ilk kurumda kurumlar vergisine tabi tutulduğundan, kazancın kâr dağıtımı yoluyla intikali sağlanan diğer kurumlarda da kurumlar vergisine tabi tutulmasının önüne geçilmek istenmiştir.

Tam mükellef bir kurumdan elde edilen iştirak kazancının, bu kurumda genel vergi rejimi uyarınca vergilenmiş veya kurumlar vergisinden istisna edilmiş kazançlardan oluşması veya kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisinin kapsamı dışında bırakılmış veya düşük oranda vergi kesintisi yapılmış olması, istisna uygulamasına engel teşkil etmeyecektir.

İştirak kazançları istisnası uygulaması açısından, kurumlar vergisi mükelleflerinin iştirak ettikleri tam mükellef kuruma hangi oranda iştirak ettiklerinin bir önemi bulunmamaktadır. İştirak oranına bakılmaksızın tam mükellef kurumlardan elde edilen kâr paylarının tamamı kurumlar vergisinden istisna edilecektir. Ayrıca, kâr payını elde eden kurumun tam mükellef kuruma belli bir süre iştirak etme şartı da aranılmamaktadır.”

Görüldüğü gibi, iştirak kazancı istisnasından bahsedebilmek için, öncelikle iştirakin hesap dönemi sonu itibariyle kazanç elde etmiş olması ve bu kazanç üzerinden kâr dağıtımını yapmış olması gerekmektedir.

4. ÖRTÜLÜ SERMAYE UYGULAMASINDA İŞTİRAK KAZANCI İSTİSNASI KAVRAMI

Yukarıda ilgili tebliğin açıklamasında da yer verildiği üzere, “**Borç veren tarafından düzeltme yapılırken, faiz gelirlerinden örtülü sermayeye isabet eden kısımlar KÂR PAYI GELİRİ olarak dikkate alınacak ve ŞARTLARIN VARLIĞI HALİNDE İŞTİRAK KAZANÇLARI İSTİSNASI olarak vergiden istisna edilecek; kur farkı gelirlerinden örtülü sermayeye isabet eden herhangi bir tutar var ise bu gelirler de vergiye tabi kazancın tespitinde dikkate alınmayacak; YTL'nin değer kazanması sonucu örtülü olarak konulmuş sermayeye isabet eden bir kur farkı giderinin mevcut bulunması halinde de bu gider vergiye tabi kazancın tespitinde dikkate alınmayacaktır.**”

Görüldüğü üzere, ilişkili şirkete borç para kullandıran ve karşılığında faiz geliri elde eden tam mükellef kurumun elde ettiği gelir KÂR PAYI GELİRİ olarak dikkate alınacak ve ŞARTLARIN VARLIĞI HALİNDE iştirak kazancı istisnası olarak vergiden istisna edilecektir.

Bu durumda, elde edilen faiz gelirinin iştirak kazancı istisnası şeklinde değerlendirilerek vergiye tabi kazançtan düşülebilmesi için hangi şartların varlığı gereklidir?

KVK Madde 12/7’ye göre “...**düzeltilmenin yapılması için örtülü sermaye kullanan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şarttır.**” Konu hakkında tebliğde de aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir:

*“Düzeltilmenin, 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.*

.....
.....

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, **düzeltilme sonucu tarh edilen verginin kesinleşip ödenmesi şartıyla karşı tarafta da süreye bakılmaksızın gerekli düzeltme işlemi yapılacaktır.**”

Yukarıdaki açıklamalara göre, KVK Madde 12/7’de ve tebliğin ilgili bölümlerinde yer verilen “Örtülü sermaye uygulamasında faiz ve benzeri tutarlar, kurumlar vergisi kanunu

uygulamasında borç veren nezdinde örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibariyle dağıtılmış kâr payı sayılır” ifadesi, borç veren tam mükellef kurum açısından elde ettiği faiz gelirinin her zaman için mutlak bir şekilde “iştirak kazancı istisnası” şeklinde vergiye tabi gelirden düşüleceği anlamına gelmemektedir.

KVK Madde 5’de 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 şirketin de vergi ödemesi söz konusu olmalıdır. Konu hakkında verilen bir özalgede (söz konusu özelge www.gib.gov.tr özelge havuzunda kayıtlı olup, konu hakkında özelge havuzundan ulaşabildiğimiz en güncel tarihli özelgedir) aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir:

“T.C.

MALİYE BAKANLIĞI
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

Sayı : B.07.1.GİB.0.03.49-010.01-21

10/11/2011

Konu : İlişkili kuruma verilen borçlar için
örtülü sermaye tutarının tespiti ile
örtülü kazanç dağıtımı

İlgide kayıtlı yazınızda, şirketinizin ilişkili kuruluşu olan ... Tic. A.Ş.'den olan cari hesap alacağına 31.12.2007 tarihi itibariyle %19 faiz oranı üzerinden 188.466,83.-YTL tutarında vade farkı hesapladığı, hesaplanan vade farkını aynı gün fatura ederek bu tutara isabet eden geçici vergi tutarının süresinde beyan edilip vergi dairesine ödendiği, ... A.Ş.'nin sermayesinin 31.12.2006 tarihi itibariyle 50.000.-TL, özkaynak toplamının (-2.035.296,47.-TL) olduğu, dönemi içinde kurumun alacak bakiyesinin söz konusu kurum öz sermayesinin üç katını aşması nedeniyle ... A.Ş.'nin örtülü sermaye kullanan kurum olduğu ve 2007 dönem beyannamesinde söz konusu vade farkını kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate aldığı ve geçmiş yıl zararlarından dolayı kurumlar vergisinin tahakkuk etmemesi ve vergi ödemesinin olmaması nedeniyle, borç veren kurum olan şirketinizin anılan tutarı iştirak kazancı olarak dikkate almak suretiyle kurum kazancının tespitinde istisnalar arasında göstermesinin mümkün olup olmadığı hususunda Başkanlığımız görüşü sorulmaktadır.

.....

.....

.....

Bu açıklamalara göre, hesap dönemi kapandıktan sonra örtülü sermaye kapsamındaki finansmanı kullandıran kurum tarafından düzeltme yapılabilmesi için, örtülü sermaye kullanan kurum nezdinde yapılan düzeltme neticesinde bir tarhiyatın olması ve bu tarhiyata konu verginin de kesinleşmesi gerekmekte olup düzeltmede dikkate alınacak tutar ise kesinleşen ve ödenen tutar olacaktır.

Dolayısıyla, ... Tic. A.Ş. tarafından yapılan düzeltme neticesinde dönem zararının bulunması ya da indirim ve istisnalar nedeniyle kurumlar vergisi matrahi 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.”

Oysa Maliye Bakanlığı'nın yukarıdaki özelden daha eski tarihli verdiği özelerde farklı görüşleri mevcuttu.

Gelir İdaresi Başkanlığı Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilmiş bulunan **08/05/2007** tarih ve 2131 sayılı özeldede aşağıdaki ifadelere yer verilmiştir:

*“Bu hüküm ve açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, 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 zararlarla 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 Kanununun 5'inci maddesinin 1'inci 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.”

Aynı konuyla ilgili olarak Gelir İdaresi Başkanlığı İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilmiş olan **01/04/2008** tarih ve 2846 sayılı özelge de ise aşağıdaki ifadelere yer verilmiştir:

*“Bu itibarla elde etmiş olduğunuz faiz gelirlerinin kar payı olarak dikkate alınması Türk Ticaret Kanunu kapsamında bir kar dağıtımı olarak dikkate alınmaması 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 kar dağıtımı olarak dikkate aldığınız faiz gelirden daha az kar elde etmesi istisna uygulamasına engel teşkil etmeyecektir.**”*

İdare tarafından **2007 ve 2008 yıllarında** verilmiş olan her iki görüşte de, hesap dönemi sonu itibariyle elde edilmiş addolunan kar payının, aslında Türk Ticaret Kanunu'nda kar payı olarak görülmediği ve sadece vergisel açıdan kar payı olarak değerlendirildiği ifade edilmiştir. İdarenin bu görüşünden, nezdinde örtülü sermaye şartları oluşan (borç kullanan) kurumun zarar ediyor olması durumunda da örtülü sermaye kullanan kurum tarafından daha önce gider olarak hesaplara intikal ettirilen tutarın düzeltilerek söz konusu gider hesaplarından çıkarılması ya da beynamede “KKEG” olarak gösterilmesinin zarar edilen dönemdeki ilgili zarar tutarının azaltılması anlamında bir vergi tarhiyatı olarak görüldüğü ve fiilen ödeme şartı sağlanmasa da borç veren taraf bakımından düzeltmenin yapılabilmesinin mümkün olduğu anlaşılmaktadır.¹

¹ Güneri Gözüağık, “Örtülü Sermayede Düzeltme Müessesesi ve Bazı Sorunlar”, 05.04.2011, <https://www.vergiportali.com/KoseYazilari.aspx?Type=YaziDetay&id=649> (Erişim: 03.09.2014)

Ancak Mali İdare yukarıda yer verdiğimiz 10.11.2011 tarihli özelgesinde 2007 ve 2008 yıllarında verdiği görüşlerinde değişikliğe gitmiştir. 2011 yılındaki görüş değişikliği öncesinde, borç kullandırılan ilişkili şirket kurumlar vergisi beyanında zarar beyan ediyor olsa dahi faiz geliri elde eden tam mükellef kurumun faiz gelirine iştirak kazancı istisnası uygulanabileceğine dair görüşler veriliyorken, 2011 tarihli özelgede, borç kullandırılan ilişkili şirkette kurumlar vergisi matrahı oluşmaması nedeniyle faiz geliri elde eden tam mükellef kurumun iştirak kazancı istisnasından yararlanamayacağı görüşü verilmiştir.

5. ÖRNEKLER

(A) A.Ş., (L) Ltd. Şti.'ne 2014 hesap dönemi içinde 500.000 TL borç para kullandırmış, karşılığında 50.000 TL + KDV şeklinde faiz faturası düzenlemiş ve kayıtlarına gelir olarak intikal ettirmiştir.

5.1. (L) Ltd.Şti.'nin Dönem Başı İtibariyle Özkaynaklarını Yitirmiş ve 2014 Sonu İtibariyle Kurumlar Vergisi Beyannamesinde Zarar Beyan Eden Bir Şirket Olması Halinde:

Bu durumda (L) Ltd. Şti. için 500.000 TL borcun tamamı örtülü sermaye kapsamındadır ve 50.000 TL faiz gideri kanunen kabul edilmeyen gider (KKEG) olarak kayıtlara alınmış olmalıdır. Ancak (A) A.Ş. için elde edilen ve ilgili mevzuata göre kâr payı olarak sayılacak 50.000 TL faiz, iştirak kazancı istisnası olarak dikkate alınamayacaktır; çünkü (L) Ltd. Şti. kurumlar vergisi matrahı beyan etmemiştir.

5.2. (L) Ltd.Şti.'nin Dönem Başı İtibariyle Özkaynaklarını Yitirmiş ve 2014 Sonu İtibariyle Kurumlar Vergisi Beyannamesinde 30.000 TL Matrah Beyan Eden Bir Şirket Olması Halinde:

Özkaynakların yitirilmesi için şirketin sürekli zarar elde ediyor olması gerekmektedir. Diğer bir ifadeyle, bilançoya yansıyan ticari zararlar özkaynak hesap sınıfı içindeki alacak bakiye veren diğer özkaynak hesaplarından çok daha fazla bir tutara sahip olmuştur. Ancak yukarıda başlığımı verdiğimiz örnekte, bu şirketin 2014 yılı içinde tüm geçmiş yıllar zararlarını (kurumlar vergisi beyannamesinde taşıdığı geçmiş yıllar mali zararlarını) tamamen sıfırlayacak ve üstüne 30.000 TL tutarında matrah beyan edecek kadar bir kâr elde ettiğini varsayıyoruz.

Bu durumda (L) Ltd. Şti. için 500.000 TL borcun tamamı örtülü sermaye kapsamındadır ve 50.000 TL faiz gideri kanunen kabul edilmeyen gider (KKEG) olarak kayıtlara alınmış olmalıdır. (A) A.Ş. için elde edilen ve ilgili mevzuata göre kâr payı olarak sayılacak 50.000 TL faizin ise sadece 30.000 TL'lik kısmı iştirak kazancı istisnası adı altında vergiye tabi gelirden düşülecektir.

5.3. (L) Ltd.Şti.'nin Dönem Başı İtibariyle Özkaynakları 100.000 TL ve 2014 Sonu İtibariyle Kurumlar Vergisi Beyannamesinde Zarar Beyan Eden Bir Şirket Olması Halinde:

Bilindiği üzere, dönem başı özkaynak tutarının üç katını aşan borçlanmalar örtülü sermaye olarak kabul edilmektedir. Bu maddedeki örneğimizde dönem başı özkaynaklarının 3 katı 300.000 TL'dir. Bu durumda kullanılan 500.000 TL borcun 200.000 TL'si örtülü sermaye kapsamında girmektedir. Aşan kısmın toplam borca oranı $(200.000 / 500.000) \%40$ 'dır. Bir

diğer ifadeyle örtülü sermaye oranı %40'dır. Bu durumda (L) Ltd. Şti.'nin 50.000 TL faiz giderinin %40'lık kısmını (20.000 TL) KKEG olarak kayıtlarına alması gerekmektedir. Bu tutar örtülü sermayeye isabet eden faiz tutarıdır. (A) A.Ş. açısından elde edilen ve ilgili mevzuata göre kâr payı olarak sayılacak 20.000 TL faiz (50.000 x %40), iştirak kazancı istisnası olarak dikkate alınamayacaktır; çünkü (L) Ltd. Şti. kurumlar vergisi matrahı beyan etmemiştir.

5.4. (L) Ltd.Şti.'nin Dönem Başı İtibariyle Özkaynakları 100.000 TL ve 2014 Sonu İtibariyle Kurumlar Vergisi Beyannamesinde 15.000 TL Matrah Beyan Eden Bir Şirket Olması Halinde:

Bu maddedeki örneğimizde dönem başı özkaynaklarının 3 katı 300.000 TL'dir. Bu durumda kullanılan 500.000 TL borcun 200.000 TL'si örtülü sermaye kapsamında girmektedir. Aşan kısmın toplam borca oranı (200.000 / 500.000) %40'dır. Bir diğer ifadeyle örtülü sermaye oranı %40'dır. Bu durumda (L) Ltd. Şti.'nin 50.000 TL faiz giderinin %40'lık kısmını (20.000 TL) KKEG olarak kayıtlarına alması gerekmektedir. Bu tutar örtülü sermayeye isabet eden faiz tutarıdır.

(A) A.Ş. açısından elde edilen ve ilgili mevzuata göre kâr payı olarak sayılacak 20.000 TL faizin (50.000 x %40) ise sadece 15.000 TL'lik kısmı iştirak kazancı istisnası adı altında vergiye tabi gelirden düşülebilecektir.

5.5. (L) Ltd.Şti.'nin Dönem Başı İtibariyle Özkaynakları 100.000 TL ve 2014 Sonu İtibariyle Kurumlar Vergisi Beyannamesinde 70.000 TL Matrah Beyan Eden Bir Şirket Olması Halinde:

Bu maddedeki örneğimizde dönem başı özkaynaklarının 3 katı 300.000 TL'dir. Bu durumda kullanılan 500.000 TL borcun 200.000 TL'si örtülü sermaye kapsamında girmektedir. Aşan kısmın toplam borca oranı (200.000 / 500.000) %40'dır. Bir diğer ifadeyle örtülü sermaye oranı %40'dır. Bu durumda (L) Ltd. Şti.'nin 50.000 TL faiz giderinin %40'lık kısmını (20.000 TL) KKEG olarak kayıtlarına alması gerekmektedir. Bu tutar örtülü sermayeye isabet eden faiz tutarıdır.

(A) A.Ş. açısından elde edilen ve ilgili mevzuata göre kâr payı olarak sayılacak 20.000 TL faizin (50.000 x %40) tamamı iştirak kazancı istisnası adı altında vergiye tabi gelirden düşülecektir.

6. SONUÇ

Mali İdare yukarıda yer verdiğimiz 10.11.2011 tarihli özelgesinde, 2007 ve 2008 yıllarında verdiği görüşlerinde değişikliğe gitmiştir. 2011 yılındaki görüş değişikliği öncesinde, borç kullandırılan ilişkili şirket kurumlar vergisi beyanında zarar beyan ediyor olsa dahi faiz geliri elde eden tam mükellef kurumun faiz gelirine iştirak kazancı istisnası uygulanabileceğine dair görüşler veriliyorken, 2011 tarihli özelgede, borç kullandırılan ilişkili şirkette kurumlar vergisi matrahı oluşmaması nedeniyle faiz geliri elde eden tam mükellef kurumun iştirak kazancı istisnasından yararlanamayacağı görüşü verilmiştir.

Örtülü sermaye kapsamında bulunan ilişkili şirketine borç para kullandıran tam mükellef bir kurumun elde ettiği gelir (faiz ve kur farkı gelirleri), her zaman için mutlak bir şekilde iştirak kazancı istisnası olarak değerlendirilemeyecektir.

KVK Madde 12/7’de ve 1 No.lu KVK Genel Tebliğinin ilgili bölümlerinde yer verilen “Örtülü sermaye uygulamasında faiz ve benzeri tutarlar, kurumlar vergisi kanunu uygulamasında borç veren nezdinde örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibariyle dağıtılmış kâr payı sayılır” ifadesi, borç veren tam mükellef kurum açısından elde ettiği faiz gelirin her zaman için mutlak bir şekilde “iştirak kazancı istisnası” şeklinde vergiye tabi gelirden düşüleceği anlamına gelmemektedir.

KVK Madde 5’de 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 şirketin de vergi ödemesi söz konusu olmalıdır.

Sonuç olarak;

- Borç para kullandırılan iştirak eğer ilgili dönem kurumlar vergisi beyannamesinde zarar beyan ediyorsa, elde edilen faiz gelirin iştirak kazancı istisnası uygulanamayacaktır.

- İştirak edilen şirket elde edilen faiz gelirinden daha fazla bir kurumlar vergisi matrahı beyan ederse faiz gelirin tamamı iştirak kazancı istisnası olarak vergiye tabi kazançtan düşülebilecektir.

- İştirak edilen şirket elde edilen faiz gelirinden daha az bir kurumlar vergisi matrahı beyan etmişse, iştirakin kurumlar vergisi matrahı kadar kısım iştirak kazancı istisnası olarak düşülebilecektir.

- Kullandırılan borcun bir kısmı örtülü sermaye kapsamındaysa bu durumda elde edilen faiz gelirin örtülü sermayeye isabet kısmı karşılaştırmalarda esas alınacaktır.

KAYNAKÇA

Gelir İdaresi Başkanlığı’nın 10.11.2011 tarih ve B.07.1.GİB.0.03.49-010.01-21 sayılı özeliği.

Güneri Gözüaçık, “Örtülü Sermayede Düzeltme Müessesesi ve Bazı Sorunlar”, 05.04.2011, <https://www.vergiportali.com/KoseYazilari.aspx?Type=YaziDetay&id=649> (Erişim: 03.09.2014)