

ÖRTÜLÜ KAZANÇ KONUSU İLE İLGİLİ YAYIMLANMIŞ MUKTEZALAR

Konu	Karar No	Özetle Sonucu	
1)	Şirket orta ğının şirkete verdiği yabancı para cinsinden borcun ödenmesinde oluşan kur farkının şirkete gider olarak kaydedilip kaydedilemeyeceği hakkında	B.07.4.DEF.0.34.11/KVK-17-6357	.....Şirketin ortaklarından dövizle borç almaları Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 16. maddesine göre örtülü sermaye teşkil etmediği takdirde, söz konusu kur farkları doğrudan dönem sonuçlarına gider olarak intikal ettirilecektir.Şirket ortağından temin edilen kredinin Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 16. maddesinde belirtilen şekilde örtülü sermaye teşkil etmesi halinde ise; söz konusu ödemeler her ne kadar kur farkı olarak nitelendirilse bile gerçek manada kur farkından ziyade kurum bünyesinde önceden vergilendirilmiş yada ilgili yıl içinde vergilendirilecek kazancın vergilendirme sonrası dağıtılan yada dağıtılacak temettüsü olarak kabul edileceğinden söz konusu ödemelerin kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün değildir. Şirketle ortağı arasında gerçekleşen borç para verme işleminin örtülü sermaye-örtülü kazanç müessesesi kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceği hususunun salt bir dilekçe üzerinden tespit edilip bu yönde olumlu veya olumsuz görüş verilmesi söz konusu olmayacak; ancak bu alışırlı ticari teammüllere uygun ve iyi niyet kuralları içinde gerçekleştiğinin iddia edilmesi halinde ise durumun ispat külfeti Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesi çerçevesinde iddia eden tarafa aittir.
2)	Şirketinizin ortağı olan yurt dışındaki yabancı bir kurumdan döviz kredisi aldığı, ancak geri ödeme yaparken faiz ödemesi yapmayacağı belirtilmiştir. Bu nedenle söz konusu kredinin örtülü sermaye sayılıp sayılmayacağı, ayrıca örtülü sermaye sayılması durumunda geri ödemelerde ortaya çıkan kur farklarının işletmenin mutad bir gideri olarak kabul edilip edilemeyeceği hakkında	B.07.4.DEF.U.34.11/KVK-16-2605	.....Bu hükümlere göre şirketin şirket ortaklarından dövizle borç almaları Kurumlar Vergisi Kanununun 16. maddesine göre örtülü kazanç teşkil etmediği takdirde söz konusu kur farkları Vergi Usul Kanununun 279'ncü, Gelir Vergisi Kanununun 40 nci, Kurumlar Vergisi Kanununun 13. maddeleri çerçevesinde doğrudan dönem sonuçlarına gider olarak intikal ettirilecektir.Şirket ortağından temin edilen kredinin Kurumlar Vergisi Kanununun 16 nci maddesinde belirtilen örtülü sermaye halinde ise, söz konusu ödemeler her ne kadar kur farkı olarak nitelendirilse bile gerçek manada kur farkından ziyade kurum bünyesinde önceden vergilendirilmiş yada ilgili yıl içinde vergilendirilecek kazancın vergilendirme sonrası dağıtılan yada dağıtılacak temettüsü olarak kabul edileceğinden söz konusu ödemelerin kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün değildir. Keza borç verme işleminin döviz türünden değil de herhangi bir döviz türü esas alınarak Türk lirası üzerinden yapılması halinde veya borç verme işleminde muvazaa söz konusu olması halinde farklı vir değerlendirmeye ve vergilendirme işleminin yapılması gerektiği husus da tabiidir. Ayrıca diğer ortaklar şirketinize borç vermekte iken ortaklardan yani faiz alınmaksızın borç verme işlemlerinin şahıs veya şahıslar tarafından makul bir izahın yapılması gerekeceği de tabiidir. Yurtdışında bulunan yabancı kurum şeklindeki ortaklardan alınan borçların faizsiz olarak iade edilmesinde ortaya çıkan kur farkları borcu verenler açısından elde edilmiş faiz geliri olarak nitelendirilmeyeceğinden bu tutarlardan Kurumlar Vergisi Kanununun 24 üncü maddesine göre tevkifat yapılması söz konusu olmayacaktır.
3)	Mükellefin ortaklardan faizle borç para alma yoluna gitmesi halinde ortaklara bu borcun geri ödenmesi sırasında tahakkuk ettirilecek faizin nispetinin ne olacağı ve bunu kayıtlarında gider olarak gösterip gösteremeyeceği hakkında	B.07.0.GEL.0.49/4919-1	.....Adı geçen şirket tarafından yukarıda açıklandığı şekilde örtülü sermaye üzerinden veya örtülü kazanç şeklinde ortaklarına ödenen bu faizler KVK 15. maddesinin 2 ve 3. bendleri gereğince kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün değildir. Ancak bu ödemelerin örtülü sermaye yada örtülü kazanç şeklinde olup olmadığı durumun özelliğine göre tespiti gerekir. Diğer taraftan KVK'nun 16 ve 17. maddelerinde oran veya miktar yönünden bir tespit yapılmadığından her olay anılan hükümler karşısında o günkü ekonomik şartlar ve emsali kurumlar dikkate alınarak değerlendirilecektir. Bu nedenle mükellefin ortaklarından aldığı ödünç paralara tahakkuk ettireceği faiz nispetinin ne olacağı konusunda şu aşamada görüş bildirilmesi mümkün bulunmamaktadır. Öte yandan, şirketle borç para veren ortaklar yönünden, GVK'nun 75. maddesinin 6 numaralı bendine göre her nevi alacak faizleri menkul sermaye iradi sayıldığından elde edildiği yılda ilgili vergi dairesine yıllık gelir vergisi beyannamesiyle bildirilmesi gerekmektedir. Alacak faizinin ticari kazanç çerçevesinde elde edilmesi halinde ise elde edildiği yıl kazancı sayılarak beyannameye dahil edilmesi gerekmektedir.
4)	Şirket aktifine kayıtlı gayrimenkullerin ortaklara satış halinde vergilendirilmesi hakkında	B.07.4.DEF.03411-KVK-Geç/28	.....Tasfiye halinde olan şirketinizin geleceğe yönelik ekonomik faaliyette bulunma gayesi ortadan kalkmış demektir. Satılacak gayrimenkul satışının sermayeye eklenmesi, geleceğe yönelik ekonomik faaliyetlerin etkinliğinin, verimliliğinin artırılması amacıyla hizmet etmesi bu olayda söz konusu değildir. Diğer bir ifadeyle istisnadan getirilme amacı gerçekleşmeyecektir. Bu nedenle aktifinizde kayıtlı gayrimenkul satışından doğan kazancın Kurumlar Vergisi Kanunu'nun Geçici 28. maddesi uyarınca kurumlar vergisinden istisna edilmesi mümkün değildir. Dolayısıyla söz konusu satıştan elde edilen gelirin kurum kazancı olarak vergilendirilmesi gerekmektedir. Ayrıca bu kazancın tespitinde; Gelir Vergisi Kanunu'nun 38. maddesinin 4. fıkrası 01.01.2004'ten itibaren yürürlükten kalktığından maliyet bedeli artırım uygulaması da söz konusu olmayacaktır. Diğer taraftan söz konusu satış işleminde Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17. maddesi ile hüküm altına alınan örtülü kazanç ilişkisinin varlığının (ileride yapılacak bir vergi incelemesinde) tespiti halinde ise mevzuatımızda yer alan müeyyidelerle tabi tutulacağınız açıktır.
5)	Şirket aktifinde kayıtlı fabrika binasının yarısı şirket ortağına, diğer yarısında 3. şahsa satılması halinde vergileme olup olmayacağı hakkında	B.07.4.DEF.0.34.11/KVK-13	.....Şirket aktifine kayıtlı binanın % 50'sinin 3. şahsa diğer % 50'lik hissesini şirket ortaklarına satılması halinde satışa sunulacak olan gayrimenkulün şirket faaliyetlerinin yürütülmesine tahsis edilen gayrimenkullerden oluşması, iki tam yıl süre ile şirket aktifine kayıtlı olması ve sermayeye ilave işleminin satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar gerçekleştirilmesi şartıyla, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8/12. maddesindeki istisna hükmünden yararlanılması olanaklıdır. Öte yandan, şirket aktifine kayıtlı gayrimenkullerin ortaklara satış işlemlerinde Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 16 ve 17. maddelerindeki Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye hükümlerinin de gözetilmesinde bulundurulması gerekeceği de tabiidir.
6)	Teknoloji geliştirme Bölgesinde elde edilen ücretlerin vergilendirilmesi hakkında	B.07.4.DEF.0.34.11/GVK-61-11459	.....Şirket ortaklarına şirket yönetim kurulundaki görevleri nedeniyle huzur hakkı olarak yapılan ödemelerin Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 16. maddesinde yer alan "Örtülü Sermaye", 17. maddesinde yer alan "Örtülü Kazanç" hakkındaki hükümleri de dikkate alınarak ücret olarak değerlendirilmesi gerekeceği gibi teknoloji geliştirme bölgesinde çalışan Ar-Ge personeline (yönetim kurulu üyelerinin fiilen Ar-Ge çalışmalarında görev almaları halinde) bu görevleri dolayısıyla yapılan ücret ödemeleri her türlü vergiden (damga vergisi dahil) müstesnadır.

ÖRTÜLÜ KAZANÇ KONUSU İLE İLGİLİ YAYIMLANMIŞ MUKTEZALAR

Konu	Karar No	Özelge Sonucu
7) Şirketin faaliyetlerine fiilen iştirak eden ortaklara kazancın belli yüzdesi kadar ödeme yapılması halinde ücret olarak değerlendirilip değerlendirilmeyeceği hakkında	B.07.4.DEF.0.34.11.GVK-61	....193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 61. maddesinde "Yönetim ve denetim kurulları başkanı ve üyeleriyle tasfiye memurları ve bu sıfatları dolayısıyla sağlanan para, ayın ve menfaatlerin" ücret sayılacağı hüküm altına alınmıştır. Diğer taraftan, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17. maddesinde örtülü kazancın neler olduğu tadadı olarak sayılmış olup, 4. bendinde, "Şirket, ortaklarından veya bunların esleri ile usul ve furuundan ve 3. dereceye kadar (dahil) kan ve sihrî hisimlâmdan şirketin idare meclisi, baskan veya üyesi, müdürü veya yüksek memuru durumunda bulunanlara emsaline göre göze çaracak derecede yüksek aylık ikramiye ücret verir veya benzeri ödemelerde bulunursa" örtülü kazanç sayılacağı hükmü yer almıştır. Şirket ortaklarının şirket faaliyetlerine bizzat katılmaları karşılığında düzenlenecek iş akdine bağlı olarak alacakları tutarlar Kurumlar Vergisi Kanunu'nun yukarıda yer alan 17/4 maddesi uyarınca örtülü kazanç dağıtım mahiyetinde bulunmaması şartı ile ücret olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 238. maddesi hükmü uyarınca tutulması zorunluluğu ücret bordrosunda gösterilmesi ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 103 ve 104. maddelerine göre vergilendirilmesi durumunda kuru tespitinde gider olarak dikkate alınması gerekmektedir.
8) Şirket ortaklarından birinin müdür olarak atanması durumunda söz konusu şahsa yapılacak maaş, sigorta primleri vb. ödemelerin kurum kazancının n tespitinde gider olarak yazılıp yazılmayacağı hakkında	B.07.4.DEF.0.34.11/KVK-14	.....Kurucu ortaklarından bir şahsın, şirketiniz için yapmış/yapacak olduğu müdürlük görevi nedeniyle, söz konusu şahsa yapacağınız ödeme; ortaklığınza bağlı bir kar payı olmaması halinde, ücret (maaş) olarak değerlendirilip, ücretle ilişkin genel hükümlere göre vergilendirilecektir. Ortaklığın (müdürlük görevini ifa eden) iş akdine bağlı olarak alacağı ücret tutarlarının Kurumun yukarıda belirtilen 17/4. maddesi uyarınca örtülü kazanç dağıtım mahiyetinde bulunmaması şartı ile ücret olarak 213 sayılı VUK'un 238. maddesi hükmü uyarınca tutulması zorunluluğu bulunan ücret bordrosunda gösterilmesi ve GVK'nin 103.ve 104.maddelerine göre vergilendirilmesi durumunda kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması gerekmektedir.
9) Şirket aktifinde kayıtlı bulunan iştirak hisselerinin bedelsiz olarak devredilmesi durumunda aktif hesaplarda yer alan iştirak hisseleri tutarının gider yazılıp yazılmayacağı hakkında	B.07.4.DEF.0.34.11/KVK-14	.....Şirket aktifinde kayıtlı ve dilekçenize konu iştirak hisselerinizin bedelsiz olarak elden çıkarılması durumunda, aktifte kayıtlı iştirak hisselerinizin kayıtlı değerlerinin şirketiniz kayıtlarında gider unsuru olarak dikkate alınması mümkün değildir. Ayrıca, iştirak hisselerinizin, iştirak ettiğiniz kurumun diğer iki ortağına bedelsiz olarak satışı işlemi Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17.maddesi hükümleri doğrultusunda örtülü kazanç dağıtım sayılıp sayılmayacağı hususunda da salt bir dilekçe üzerinde tespit yapılabileceği yönünde menfi veya müspet bir görüş verilmesi de söz konusu olmayacaktır.
10) Gelir vergisi mükellefi firmanın iş yaptığı (X) A.Ş.'ye ait işyerinin bir kısmını kendisinin de kullandığı, ancak herhangi bir ödemede bulunmadığı belirtilmektedir. Bu durumda, kira stopajı yapılabileceği hakkında	GEL : KVK/22114-	.....(X) A.S.'nin, kendi işyerini başka bir firmaya kullandırması karşılığında gerekli kira bedelini tahsil etmesi kayıtlarına gelir olarak intikal ettirmesi gerekir. Bedelsiz kullandırılması halinde bu şahsa örtülü kazanç dağıtımında bulunmuş olacağından işyerinin kullandırılan kısmına ait geçerli kira bedelinin (X) A.S. tarafından gelir kaydedilmesi şarttır. Diğer taraftan ilgili firma tarafından herhangi bir kira ödemesi olmadı için kayıtlarında gider olarak gösterilemez. Kiralayanın şirket olması ve kiracının da fiilen bir kira ödemesinde bulunmaması nedeniyle herhangi bir kira stopajı söz konusu değildir.
11) Emsal faiz oranı hakkında	B.07.0.GEL.0-32/3204-337	5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 17'nci maddesinin 3 numaralı bendinde, şirketlerin kendi ortakları, ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek veya tüzel kişilere, idaresi, murakabesi veya sermayesi bakımlarından vasıtalı vasıtasız olarak bağlı bulunduğu veya nüfuzu altında bulundurduğu gerçek ve tüzel kişilerle olan münasebetlerinde emsaline göre göze çaracak derecede yüksek veya düşük faiz ve komisyonlarla ödünç para alması veya vermesi halinde kazancın tamamen veya kısmen örtülü olarak dağıtılmış sayılacağı hükme bağlanmıştır. Buna göre, Örtülü kazancın dağıtımından söz edilebilmesi için bent hükmünde sayılan kişi veya kurumlarla ödünç para alıp verme işlemlerinde emsaline göre yüksek veya düşük oranda faiz veya komisyon ödemeleri yapılması gerekmektedir. Bütün kurumlar ve her para alıp verme işlemi için tek bir emsal faiz oranı belirlenmesi ve her olaya bu oranın uygulanması mümkün değildir. Çünkü emsal faiz oranı işletmenin krediye olan ihtiyacı na kredinin alındığı finans kurumunun faiz uygulamaları na kredinin alındığı tarihteki piyasa koşullarına, alınan kredinin işletme sermayesine oranına ve benzeri nedenlere göre farklılıklar gösterir. Bu durumda, yapılacak incelemelerde emsal faiz oranı da sayılan etkenlerin topluca dikkate alınması gerekmektedir.
12) Vakfın iktisadi işletmesine ait hastanenin kiralınması sonucu sağlık tesislerinden parasız tedavi olan muhtaç hastalara verilen hizmet ile mütevellî heyet üyeleri ile birinci derece yakınlarının vakfın sağlık hizmetlerinden ücretsiz yararlanmaları.	KDV.MUK.B.07.4.DEF.0.34.18.3662	...Gerek vakıf işletmesine ait hastanenin şirketinize kiralınması gerekse bu kiralamaya ilişkin diğer işlemlerde kurumlar vergisi kanunu 16. ve 17. maddeleri ile hüküm altına alınan örtülü kazanç ve örtülü sermaye ilişkisinin varlığını (ileride yapılacak bir vergi incelemesinde) tespit edilmesi halinde ise söz konusu madde ile belirlenen müeyyideler tabii tutulduğunuz açıktır. Ayrıca 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 229.uncu maddesinde; "Fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterilerin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır." hükmü yer almıştır. Bu durumda; kira sözleşmesinde de yer alan ücretsiz tedavisi öngörülen kişilerin ücretsiz tedavileri şirketinize yapılan kira ödemelerinin bir parçası olarak değerlendirilerek söz konusu kira ödemelerinin fatura karşılığı tahsil edilmesi gerekmektedir....Vakfı İktisadi İşletmesine ait hastanenin şirketiniz tarafından kiralınması KDV'ne tabii olacaktır. Ayrıca vakıf sözleşmesi hükümleri gereğince kira sözleşmesinde yer alan ücretsiz tedavisi öngörülen kişilere ücretsiz hizmet verilmesi kira ödemelerinin bir parçası olarak değerlendirilerek emsal bedel üzerinden KDV'ne tabii olacaktır. Diğer taraftan, Tıp Müktezası, 17924 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan "Özel Hastaneler Tüzüğü'nün 34. maddesi gereğince Sağlık Bakanlığı'na belirtilen sayıda hastane ücretsiz tedavi edilmesini hizmeti 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/2-b maddesi gereğince katma değer vergisinden istisna olacak, bu işlemler nedeniyle yüklenilen vergi ise indirim konusu yapılamayacak, gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınacaktır.