



5520 SAYILI KANUNLA ÖRTÜLÜ SERMAYE KONUSUNDA YAPILAN DÜZENLEMELER

R A P O R

06/47-48-49-50-51-52

15 EYLÜL 2006

5520 SAYILI KANUNLA ÖRTÜLÜ SERMAYE KONUSUNDA YAPILAN DÜZENLEMELER

Giriş:

Örtülü sermaye müessesesi ile ilgili olarak Kurumlar Vergisi Kanununda iki ayrı maddede düzenleme yapılmıştır. Kanunun 11. Maddesinin 1 numaralı fıkrasının (b) bendine göre, “Örtülü Sermaye Üzerinden Ödenen veya Hesaplanan Faiz, Kur Farkları ve Benzeri Giderler”in, kurum kazançlarının tespitinde matrahtan indirilemeyeceği öngörülmektedir.

Örtülü sermayeye ilişkin düzenlemeler ise, 5520 sayılı kanunun 12. maddesinde yapılmış ve 5422 sayılı kanundaki 16. maddede yer alan düzenlemeler önemli ölçüde değiştirilmiştir.

Ortaklardan veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden sağlanan borçların 12. maddede yapılan tanımlamaya göre “Örtülü Sermaye” niteliğinde olan kısımdan ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkı ve benzeri giderler 11.Maddenin 1 numaralı fıkrasının (b) bendine göre kanunen kabul edilmeyen gider olarak değerlendirilmiştir. Ayrıca hesaplanan tutarlar gerek borç alan gerekse borç veren açısından örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibariyle dağıtılmış kâr payı, dar mükellefler için ise ana merkeze aktarılan tutar sayılacaktır.

5520 sayılı kanunla Örtülü Sermaye ile ilgili önceki düzenlemeden kaynaklanan ve ihtilaflara neden olan belirsizlikler büyük ölçüde giderilmektedir. Borcun kurumlarda devamlı olarak kullanılması'nın neyi ifade ettiği, borcun öz sermayeye oranının emsaline göre bariz bir fazlalık göstermesinden ne anlaşılması gerektiği, kur farklarının faiz gibi değerlendirilip değerlendirilmeyeceği gibi belirsizlikler giderilmekte, öz sermaye tanımına açıklık getirilmekte, borç-öz sermaye oranı, ilişkili kişi ve örtülü sermaye kapsamına girmeyecek borçlanmalar maddenin yeni halinde belirtilmektedir. Ayrıca maddede yer alan borcun kurumda devamlı kullanılması ifadesi belirsizliklere yol açtığı için maddenin yeni halinde devamlılık kriteri madde metninden çıkarılmıştır.

Örtülü sermaye konusunda yapılan düzenlemeler, eski uygulamaya göre pek çok konuya açıklık getirmiş olmakla birlikte özellikle yeni bir düzenleme olmasından kaynaklanan pek çok sorun ve tereddüd de beraberinde getirmektedir. Söz konusu sorunlar Platformumuzda detaylı olarak tartışılmış ve tartışılmakta olup, bu raporumuzda bu sorunlardan bazıları ele alınmaktadır. Diğer sorunlarla ilgili olarak çalışmalar devam etmekte olup daha sonraki sayılarımızda ele alınacaktır.

Tanım:

Örtülü Sermaye tanımı 5520 sayılı yasanın 12. maddesinde;

“ Kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını

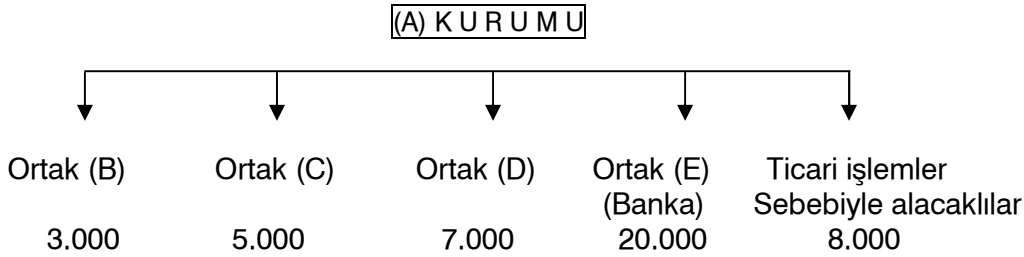
aşan kısmı, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılır” şeklinde tanımlanmakta, maddenin izleyen bölümlerinde örtülü sermaye müessesesi ile ilgili diğer düzenlemeler yer almaktadır.

Bu tanımda ortaya çıkan hususlar şu şekilde belirtilebilir.

- Örtülü sermaye sayılan borçlanmayı bir kurum yapmalıdır,
- Bu borçlanma, kurumun ortakları veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden alınmalıdır,
- Doğrudan borçlanmalar olduğu gibi dolaylı borçlanmalar da bu kapsamda değerlendirilecektir,
- Bu borçların işletmede kullanılması gerekmektedir,
- Bu borçların kurum öz sermayesinin üç katını aşan kısmı örtülü sermaye olarak kabul edilecektir,
- Borçlanmanın kurum Öz sermayesinin üç katını aştığı tarihte örtülü sermaye söz konusu olacaktır.

Örtülü Sermayenin tespitine ilişkin örnek:

- (A) Kurumunun 01.01.2006 tarihindeki öz sermayesi 10.000 YTL.dir
- (A) Kurumu 31.01.2006 tarihi itibarıyla aşağıdaki ortaklarından aldığı meblağlarla ve ticari işlemlerin gereği sair kişilere olan borçlar aşağıdaki gibidir.



Örneğimizi daha pratik sunmak açısından borçlanmanın sadece ortaklar ve ticari ilişki içinde bulunulardan yapıldığı varsayılmıştır. Ticari işlemler sebebiyle borçlanılan meblağlar için faiz hesaplanması ve ödemesi söz konusu olup olmamasına göre;

(A) Kurumunun 31.12.2006 tarihinde dağıtılmış kar payı sayılabilecek örtülü sermaye miktarının tespiti hakkında iki görüş ileri sürülmüştür.

Birinci görüşe göre; Tüm borçların toplamının (Bankadan yapılan borçlanmanın ½'si esas alınarak) 33.000 YTL olması nedeniyle kurumun öz sermayesinin üç katını aşan 3.000 YTL'nin öz sermaye olarak dikkate alınacağı,

İkinci görüşe göre ise; Ticari işlemler sebebiyle ve "O" faizle borçlanılmış bulunan 8.000 YTL.'nin hesaplama dışında bırakılarak diğer borçların toplamı olan 25.000 YTL.nin mukayeseye esas alınması gerektiği ve bu meblağında öz sermayenin üç katını aşmaması sebebiyle öz sermaye



uygulamasının söz konusu olmayacağı şeklindedir. Öz sermayenin 3 katını aşan borçlanmanın bulunması halinde, hesaplanan faizler beher alacaklı için, hesaplanıp ödenen miktardaki “kar payı” ya da “ana merkeze aktarılan tutar” sayılacak ve gerekli vergilendirme ve düzeltmeler buna göre yapılacaktır.

İlişkili Kişi:

Kurum ortakları veya ortaklarla ilişkili kişiler kavramı getirilerek ve ilişkili kişilerin kimler olduğu da belirtilerek önceki düzenlemede yer alan ‘vasıtalı vasitasız ilişki’ kavramı yerine daha somut bir ifade getirilmektedir.

Şirkete verilen borcun örtülü sermaye sayılması için bu borcun kimin tarafından verilmesi de önem kazanmaktadır. Kanunda bu kişiler ortaklar veya ortaklarla ilişkili kişiler olarak belirtilmiştir. Ortakla ilişkili kişi ;

- Ortak, (İMKB kanalıyla edinilen hisselerde sermayenin % 10 una sahip olunması gerekirken diğer ortaklıklarda herhangi bir sınır söz konusu değildir.)

- Ortağın doğrudan veya dolaylı olarak en az % 10 oranında ortağı olduğu veya bu oranda oy veya kar payına sahip olduğu kurum,

- Doğrudan veya dolaylı olarak, ortağın veya ortakla ilişkili bu kurumun sermayesinin, oy veya kâr payı hakkına sahip hisselerinin en az % 10'unu elinde bulunduran bir gerçek kişi veya kurum,

olarak tanımlanmaktadır.

Gerçek kişi olarak gelir vergisi kanunu uygulamasında gerçek kişi olarak kabul edilen kişilerle şahıs şirketleri ya da adi ortaklıkları, kurum ise sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek veya vakıflar ile bunlara ait iktisadi işletmeleri ve iş ortaklıklarını ifade etmektedir.

İlişkili kişi tanımlamasında oy veya kar payına sahip olma durumundan söz edilmektedir. Bu konudaki açıklamalar aşağıdaki şekildedir.

Anonim şirketlerde Genel kurul toplantısına iştirak hakkının birlikte getirdiği haklardan biri “oyunu kullanabilme” hakkıdır. Oy hakkı pay sahibinin şahsına değil pay’a bağlı bir haktır ve kural olarak her payın bir oy hakkı vardır. (T.T.K. Md. 373) Ancak bu hakkın malikine taniyacağı oy hakkı sayısı esas mukavele ile tayin olunabilir...

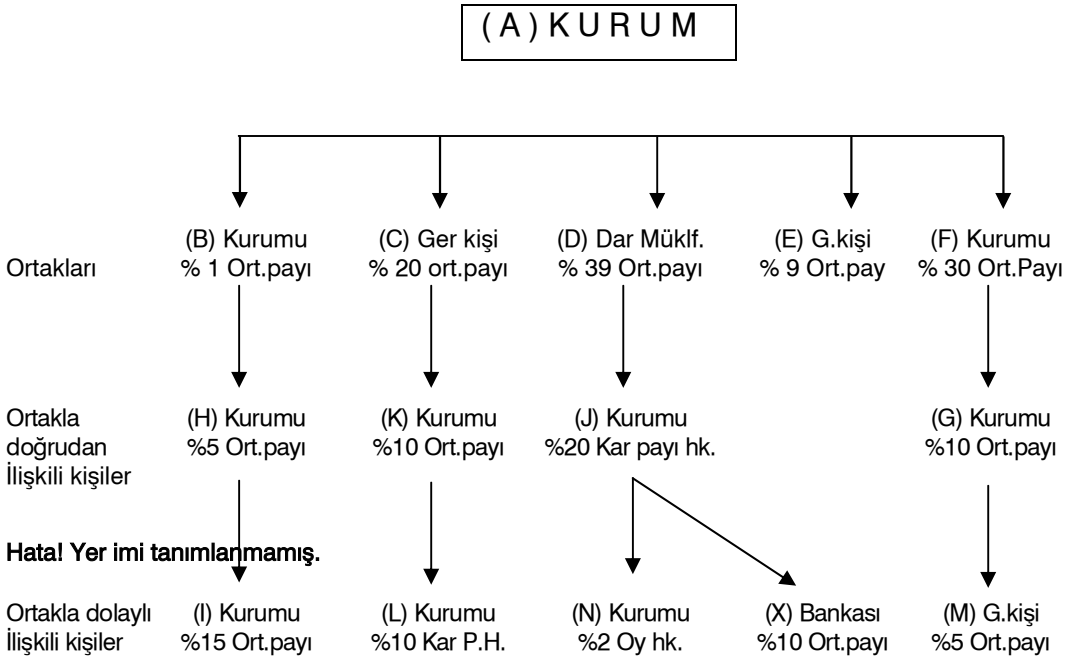
Oy hakkı, pay sahiplerinin şirket idaresine katılabilme imkanı sağlayan haklardan biridir. Bu hak müktesep bir hak olup Genel kurul ve İdare Meclisi kararlarına tabi olmadığından esas mukavele ile hüküm getirilmek suretiyle pay sahibinden alınması da mümkün değildir. (T.T.K.Md.385)

Ancak, oy’da imtiyaz hakkı söz konusu olabilmektedir. T.T.K. 401. maddeye göre bazı hisse senetlerine kar payı veya tasfiye halindeki şirket mevcudundan dağıtım yapılması ve sair hususlarda imtiyaz hakkı tanınmaktadır.

Genel kurul tarafından dağıtılmasına karar verilen kâr’dan münferit pay sahibine ödenecek meblağa “Kar payı” denilir (Dividont-temettü) Kardan

pay alma hakkı da müktesep bir haktır. Bu hakkın yasal bazı sebeplerle kısıtlanması mümkün ise de, özüne dokunulmaz. Esas mukavele ile hisse senetlerinin bazılarında, kuruculara ve sair kimselere hususi menfaatler sağlanması bakımından imtiyaz tanınabilmektedir. Ayrıca, şirketin gelişimi ve istikrarı bakımından da pay alma hakkı sınırlandırılabilir. (T.T.K.Md.485)

İlişkili kişi tanımını örneklememiz gerekirse;



Örtülü sermaye uygulamasında verdikleri borç miktarı öz sermaye mukayesesine esas alınacak ortak ve ilişkili kişi ve kuruluşlar şunlardır:

- a- (A) Kurumuna borç veren ortakların tümü (B-C-D-E-F Kişileri)
- b- Ortaklara doğrudan ilişkili kişi durumundakiler (K-J-G)
- c- Ortaklarla dolaylı ilişkili kişi durumundakiler (I-L Kişileri ve (X) Bankası)

Borçlanma Sınırı ve Öz Sermaye :

Öncelikle örtülü sermaye uygulamasında borç/öz sermaye kıyaslaması getirilmiştir. Şirkete verilen borcun, şirketin içinde bulunulan yılın başındaki öz sermayesinin üç katını geçmesi halinde geçen kısım örtülü sermaye olarak kabul edilecektir. Bu oran sadece ilişkili bankalardan (grup bankaları) yapılan borçlanmalarda öz sermayenin altı katı olarak dikkate alınacaktır.

Örtülü Sermaye tutarının belirlenmesinde, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte borcun öz sermayenin üç katını aşan kısmı, aştığı tarihten itibaren o hesap dönemi ile ilgili olarak örtülü sermaye kabul edilecektir.

Bir hesap dönemi için örtülü sermaye olarak kabul gören borçlanma, izleyen hesap döneminde şartlar ve parametreler değiştiğinde örtülü sermaye olmaktan çıkabilecektir.

Örtülü sermaye hesabına esas alınacak olan Öz sermayenin Vergi Usul Kanunu'na göre hesaplanacak dönem başındaki öz sermaye olacağı kanunda açıkça yer almakta olduğundan herhangi bir tereddüt olmamakla beraber, dönem içinde sermaye azaltımı yapılması halinde örtülü sermaye bazının ne olacağı konusunda tereddüt vardır. Aynı şekilde kurumun sermayesinin aşınması ve sıfır ve/veya negatif öz sermayenin söz konusu olması halinde borçlanma katsayısı sıfıra göre hesaplanacağından alınan tüm borçlar örtülü sermaye olarak değerlendirilecektir.

Örtülü sermaye hesabında dikkate alınacak borçlanmalar arasına faiz uygulanmayan borçlanma tutarlarının dahil edilip edilmeyeceği hususu tartışılan bir konudur. Bu borçlanma tutarlarının örtülü sermaye hesabında dikkate alınmayacağını savunanlar yanında örtülü sermaye tutarının hesaplanmasında tüm ortak ve ilişkili kişilerden alınan borçların hesaplama ya katılacağı görüşü tartışılmaktadır.

Aynı ortaktan hem alacak hem de borç olması durumunda netleştirme yapılıp yapılmayacağı konusu da açık değildir.

Borçlanma Süresi:

Mülga Kurumlar Vergisi kanununda örtülü sermaye olarak kabul edilen borçların işletmede bir yıldan fazla kullanılması koşulu varken, yeni düzenleme ile bu koşul kaldırılmıştır. Yeni düzenlemeye göre yukarıda belirtilen ortak veya ilişkili kişilerin borçları öz sermayenin üç katını aştığı tarihten itibaren örtülü sermaye şartları gerçekleşmiş sayılıyor. Borcun tekrar öz sermayenin üç katı sınırının altında kalması halinde ise örtülü sermayenin artık bu tarihten itibaren söz konusu olamayacağı ortadadır.

Faiz Uygulaması:

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda düzenlenen Örtülü sermaye şartlarının gerçekleşmiş olması tek başına bir anlam ifade etmez. Bu müessesenin anlam ifade etmesi yine aynı kanunun 11. maddesinde yer alan "örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları veya benzeri giderler" hükmünde kendisini bulmaktadır. Örtülü sermaye uygulamasından ve örtülü sermaye nedeniyle eleştiriden söz edebilmek için bu borçlanma üzerinden faiz, kur farkı veya benzeri gider hesaplanması veya ödenmesi gerekir.

Burada dikkat çeken bir husus, "SIFIR FAİZ" uygulanması halinde verilen borcun örtülü sermaye olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceği konusu tartışılmaktadır.

Ayrı bir tartışma konusu ise, uygulanacak faizin ne olacağı hususundadır. Faiz uygulamasında piyasa faizi dışında bir faiz uygulanması halinde Transfer Fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı söz konusu olmalıdır.

Örtülü Sermaye Sayılmayan Borçlanmalar:

Yeni düzenlemede en önemli yeniliklerden biri de hangi borçlanmaların öz sermaye sayılmayacağına açıkça belirtilmiş olmasıdır. Kanundaki düzenlemeye göre aşağıda sayılan borçlanmalar örtülü sermaye sayılmayacaktır.

* Kurumların ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin sağladığı gayrinakdî teminatlar karşılığında üçüncü kişilerden yapılan borçlanmalar.

* Köprü kedi olarak adlandırılan Kurumların iştiraklerinin, ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin, banka ve finans kurumlarından ya da sermaye piyasalarından temin ederek aynı şartlarla kısmen veya tamamen kullandığı borçlanmalar.

* Bankalar tarafından yapılan borçlanmalar.

* Finansal kiralama şirketleri, faktoring şirketleri ile ipotek finansman kuruluşlarının bu faaliyetleriyle ilgili olarak ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılan bankalardan yaptıkları borçlanmalar.

Örtülü sermaye sayılmayacak borçlanmaların neler olduğunun kanunda sayılmış olması, bu durumların dışındaki tüm borçlanmaların örtülü sermaye hesabında dikkate alınacağına dair karine teşkil etmektedir. Ancak, ticari hayatın bazı yoğun uygulamaları vardır ki bu nedenle oluşan alacak ve borçların örtülü sermaye hesabında dikkate alınıp alınmayacağı tartışmalıdır.

Örneğin; ortak veya ilişkili kişilerle ticari ilişkiden kaynaklanan borçların örtülü sermaye kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği konusu tartışmalıdır. Özellikle ilişkili kurumlarla vadeli mal alım satımı işlemi yoğun olarak uygulana gelen bir durumdur. Bu konu büyük önem ve risk taşımaktadır. Gelir idaresinin bu konuda çok açık ve tereddüde yer vermeyecek şekilde belirleme yapmaması halinde uygulamada farklılıklar ve sonucunda vergi tarhiyatları gündeme gelebilecektir.

Kar Dağıtımı ve Düzeltme İşlemleri:

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 olarak kabul edilecektir. Bu durum, dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılacaktır.

Daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilecektir. Şu kadar ki, bu düzeltmenin yapılması için örtülü sermaye kullanan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şarttır.

Örtülü sermaye şartlarının oluşması durumunda kanunda düzenlenen kar dağıtımı ile ilgili vergileme esasları şu şekilde olacaktır.

- Dönem içinde gider yazılan tutarlar geçici vergi dönemleri itibarıyla KKEG olarak dikkate alınacaktır.



- Tam mükellef kurumlara yapılan kar payı ödemeleri bu kurumlarca iştirak kazançları istisnası olarak dikkate alınacaktır.

- Tam mükellef gerçek kişilere yapılan ödemeler, hesap dönemi sonunda yapılan kar dağıtımı olarak kabul edilip stopaja tabi tutulacaktır.

- Daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, bu vergilerin ödenmiş olması şartıyla taraflarca düzeltilecektir.

Burada sözü edilen kar dağıtımı Türk Ticaret Kanunu bakımından kar dağıtımı hükmünde bir işlem olmayıp, sadece vergilendirme ile ilgili yükümlülükler bakımından kar dağıtımı olarak dikkate alınacaktır. Bu nedenle kurum zararda olsa dahi vergisel yükümlülükler açısından kurumun kar dağıtımı yapmış olması gibi bir sonuç ortaya çıkacaktır.

Çeşitli Hususlar:

Örtülü sermaye uygulamasında tartışma yaratabilecek hususlardan bazıları aşağıya alınmıştır.

- Öncelikle kurum ortaklarının vermiş olduğu borçlar her ortak bazında değil de toplam olarak öz sermaye kıyaslamasında dikkate alınacağından her bir ortak için bu borcun örtülü sermaye kapsamına girip girmediğinin bilinmesi mümkün olmayabilecektir. Kurumların, vergilendirme dönemleri itibarıyla borç almış olduğu ortak ve/veya ilişkili kişileri bu borcun örtülü sermaye olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceği konusunda uyarması gerekecektir.

- Kurlardaki dalgalanmalardan dolayı özellikle dönem içinde örtülü sermaye hesabında sapmalar meydana gelebilecektir. Bu nedenle geçici vergi hesaplamalarında örtülü sermaye hesabında kur farklarının dikkate alınmaması yararlı olacaktır.

- Örtülü Sermayenin varlığı, borç alan kurumun bir faiz, kur farkı ve benzeri giderlerin yüklenmiş olması koşuluna bağlıdır. Borçlanma nedeniyle faiz ve benzeri gider uygulanmaması veya kur farkı oluşmaması durumunda örtülü sermaye eleştirisi yapılamayacaktır. Bu durumda eleştirilebilecek konu, borç verenin bu borç karşılığında faiz almaması veya tahakkuk ettirmemesi olacaktır.

- Kanununun 11. maddesine göre '*Örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderler.*' gider olarak kabul edilmeyecektir. Kanundaki 'benzer giderler'in ne olduğu açık değildir. Katılım bankalarına (eski adı özel finans kurumu) ödenen veya hesaplanan tutarların yanında faiz benzeri giderlerin (gidere katılım payı gibi) amaçlandığı düşünülmektedir.

- Faizsiz olarak döviz cinsinden borçlanmalarda örtülü sermaye üzerinden hesaplanan kur farkı nedeniyle kur farkının bir kısmı gider olarak kabul edilmeyecektir. Bu durum, ticari hayatın gerçekleri ile uyumsuzluk göstermektedir. Borç veren bakımından elde edilen bir gelir de yoktur. Öngörülemeyen bir durum olarak ortaya çıkan kur farkları nedeniyle gerçek anlamda matrah aşındırılmasına yönelik bir gaye de çoğu kere olmayacaktır. Bir dönemin kur farkı geliri izleyen dönemde kur farkı gideri ola-

R A P O R

06/47-48-49-50-51-52

15 EYLÜL 2006

rak karşımıza çıkabilecektir. Ancak, bu düzenleme bu haliyle özellikle kur oynamalarının olduğu dönemlerde oldukça problem yaratacağına benzetilmektedir.

- Bu problem, müessese ile ilgili eski düzenlemede kur farklarının çok sayıda ihtilafa neden olmasından dolayı yeni düzenlemede kur farklarını kanun kapsamına alınması düşüncesinden kaynaklanmaktadır. Anlaşılan odur ki, kur farklarının örtülü sermaye hesabında dikkate alınacağı şeklindeki düzenleme, bu konuda en çok tartışılacak konulardan bir olacaktır.

- Örtülü sermaye sayılmayan krediler arasında köprü kredi de denilen özellikle grup firmalarının kredibilitesi olmayan firmalara aktarmak üzere alınan krediler de sayılmaktadır. Ancak, bazı grup firmalarının birbirlerine borç alışverişlerini mevduat-banka-borç üçgeni içerisinde uygulayabilecekleri durumda örtülü sermaye olarak dikkate alınıp alınmayacağı hususu olay bazında çözülebilecek niteliktedir.

Örnek:

Kurumun gerçek kişi ortağından borç aldığı düşünüldüğünde yapılacak işlemler aşağıdaki şekilde olacaktır.;

- Ortak, borcuna karşılık faiz uygulamamışsa örtülü sermaye üzerinden reddedilecek bir tutar da yoktur.

Ancak, burada bir inceleme halinde İnceleme elemanının, gerçek kişinin faiz geliri elde etmesi gerektiği şeklindeki bir yorumla ve VUK nun 3. maddesini de dikkate alarak, ortağın alması gerektiğini ileri sürdüğü faiz tutarıyla ilgili örtülü sermaye üzerinden hesaplanması gereken faiz olduğu iddiasıyla tarhiyat yapıp yapamayacağı konusu tartışmalıdır. Görüşümüz, faiz uygulanmaması halinde örtülü sermaye eleştirisi yapılamayacağı şeklindedir. Zira kanunda açıkça; "örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan ..." ifadesi yer almaktadır. Faiz hesaplanmaması halinde daha sonra bu hususta eleştiri yapılmasının uygun olmayacağı kanaatindeyiz. Sadece 5520 sayılı kanunun 13. maddesi çerçevesinde Transfer Fiyatlandırması yoluyla Örtülü Kazanç dağıtımından söz edilebilir. Bu konuda gelir idaresinin bir açıklama yapmasında fayda olacağı düşünülmektedir.

- Gerçek kişi ortağın verdiği borca faiz yürütülmüş ve bu tutar da gider yazılmışsa, gider yazılan tutar reddedilecek, bu tutar dönem sonunda dağıtılan kar payı olarak dikkate alınıp net tutar olarak dikkate alınıp stopaj hesaplanacak, bu tutar kesinleşip ödendiği takdirde faiz geliri elde ettiği varsayılan ortak tarafından bu tutar faiz değil kar payı olarak değerlendirilip bu esaslara göre vergilendirilecektir. Temettü gelirleri ile ilgili haddin aşılması halinde ilave vergilendirme yapılmayacak, stopaj nihai vergi olacaktır.

- Bu işlemlerin kurum tarafından yapılmadığı, daha sonra inceleme elemanı tarafından ortaya çıkarıldığı durumda ise, kar payı olarak değerlendirilen tutara ilişkin stopajın ödenmesi halinde gerçek kişi düzeltme talebinde bulunarak vergi hesabını yeniden yapacak, gerekirse iade talep edebilecektir.



- Yukarıdaki örnekteki ortağın gerçek kişi değil de kurum olması halinde;

- Örtülü sermaye üzerinden hesaplanan faiz tutarı fatura ile yansıtılacağından bu tutar faiz geliri olarak vergilendirilecek kurum kazancı içerisinde yer alacak, ayrıca faiz tutarı üzerinden KDV hesaplanması gerekecektir.

- Bu konuda gelir idaresinin faiz gelirine KDV değil de BSMV uygulanması gerektiği şeklindeki muktezasına katılmıyoruz. Zira, 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu'nun 30. maddesinde yer alan hükme göre '*Banka ve sigorta muameleleri vergisini banka ve bankerlerle sigorta şirketleri öder.*' Bu durumda banka, banker ve sigorta şirketi olmayan kurumların faiz gelirleri ile ilgili olarak BSMV uygulaması yasaya aykırıdır.

- Ortaklar tarafından verilen borçlara yürütülen faizlerle ilgili olarak kurum tarafından işlem yapılmaması ve inceleme elemanı tarafından bu borçlanma için yürütülen faizin örtülü sermaye üzerinden hesaplanan faiz olarak değerlendirilip tarhiyata tabi tutulması durumunda borç veren ortak kurumun lehine bir durum ortaya çıkabilecektir. Zira, öncelikle faiz geliri iş-tirak kazancı olarak düzeltilip vergi dışı kalacak, ayrıca fatura üzerinden hesaplanan Katma değer vergisinin de iadesi söz konusu olabilecektir.

- Borç alan şirkette ise, faiz giderinin reddedilmesi ve KKEG olarak kabul edilmesi nedeniyle bu tutara isabet eden KDV tutarı da indirilecek KDV tutarından tenzil edilecektir.

R A P O R

06/47-48-49-50-51-52

15 EYLÜL 2006