

DENET DUYURU

Vergi

AUDIT | TAX | ADVISORY

For the latest from BDO Turkey, follow us



Duyuru Tarihi : 30.10.2023
Duyuru No : 2023/061
Yayımlandığı Yer : VERGİ PUSULASI
DERGİSİ -Sayı:6

Haluk ERDEM
Yeminli Mali Müşavir

ÖRTÜLÜ SERMAYE KULLANAN ŞİRKETİN ZARAR VE BENZERİ SEBEPLERLE CARİ YILDA KURUMLAR VERGİSİ ÖDEMEDİĞİ DURUMDA BORÇ VEREN KURUMDA OLUŞAN FAİZ GELİRİNİN İŞTİRAK KAZANCI OLARAK İNDİRİME TABİ TUTULUP TUTULMAYACAĞI KONUSUNDA VERİLEN YARGI KARARLARINDA SON DURUM

ÖZET

Kurumlar Vergisi Kanununun 12 nci maddesi, örtülü sermaye üzerinden hesaplanan kur farkı hariç faiz ve benzeri ödemeleri gelir ve kurumlar vergisi uygulamaları açısından, gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibariyle dağıtılmış kar payı saymakta ve daha önce yapılan vergilendirme işlemlerinin buna göre düzeltilmesini hükme bağlamaktadır.

Maddenin 7 nci fıkrasının son cümlesinde yer alan “Şu kadar ki, bu düzeltmenin yapılması için örtülü sermaye kullanan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şarttır.” hükmünün kapsamı ve uygulaması ise pratikte oldukça tartışmalıdır.

Maliye İdaresi, borcu veren kurumda böyle bir düzeltme yapılabilmesi için her türlü durumda örtülü sermaye kullanan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş

DENET DUYURU
Sayı : 2023/061

BDO Yayıncılık A.Ş.

Eski Büyükdere Cad. No.14
Park Plaza Kat:4
34398 Maslak/İstanbul
Turkey

Tel: +90 212 365 62 00
Fax: +90 212 365 62 02
e-mail: bdo@bdo.com.tr
www.bdo.com.tr

Garantisi ile sınırlı bir Birleşik Krallık şirketi olan BDO International Limited'in üyesi ve bir Türk anonim şirketi olan BDO Yayıncılık A.Ş., bağımsız üye kuruluşlardan oluşan BDO ağıının bir parçasını teşkil etmektedir.

BDO International global ağıının toplam gelirleri 2022 yılında 12,8 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 164'dan fazla ülkede bulunan 1.803 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 111.307 kişi çalışmaktadır.

Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayın, geniş anlamda görüşleri içermekte olup, genel bir yol gösterici olarak değerlendirilmelidir. Özel durumlara ilgili olarak, mesleki görüş ve yardım almadan, bu yayına dayanarak uygulamalarda bulunulmamalıdır. Bu konuların kendi özel durumunuza ilişkin etkilerini görüşmek için BDO Yayıncılık A.Ş. ile temas kurabilirsiniz. Bu yayındaki bilgilere dayanarak belli eylemlerde bulunmak veya bulunmamak nedeniyle doğabilecek zararlar nedeniyle, BDO Yayıncılık A.Ş. ve ortakları, çalışanları ile yazarları herhangi bir yükümlülük veya sorumluluk kabul etmemektedirler.

olmasını şart koşmaktadır. Borcu kullanan tarafından herhangi bir nedenle (mali zarar bulunması, geçmiş yıl zarar mahsubu vs) bu verginin ödenmemiş olması halinde ise böyle bir düzeltmenin yapılamayacağı görüşündedir.

Danıştay'ın ise bu konudaki kararları istikrar kazanmış değildir. Danıştay'ın bazı Daireleri mükellefler lehine karar vermekteyken, bazı Dairelerin kararları ise mükellefler aleyhine sonuçlanmaktadır. Öyle ki, Danıştay bünyesinde sağlanamayan içtihat birliği, Daire bazında sağlanmış görünmektedir. Bu durum ise, birebir aynı konuda davaları olan ancak Danıştay Daireleri arasındaki iş bölümü nedeniyle davaları farklı Dairelere düşen mükellefler arasında çok önemli bir eşitsizlik ve adaletsizlik yaratmaktadır.

I. GİRİŞ

Kurumlar Vergisi Kanununun (KVK) 12 nci maddesi uyarınca kurumların ortaklarından veya ilişkili kişilerden aldıkları borçların dönem başı öz sermayesinin üç katını aşması durumunda, aşan kısmın örtülü sermaye sayılacağı ve bu kısma isabet eden faiz ve kur farkı giderlerinin kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınamayacağı malumdur.

Yasal düzenleme uyarınca örtülü sermaye üzerinden hesaplanan kur farkı hariç faiz ve benzeri ödemeler gelir ve kurumlar vergisi uygulamalarında, gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kar payı sayılır. Daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, tam mükellef kurumlar nezdinde yapılacak düzeltmede örtülü sermayeye ilişkin kur farklarını da kapsayacak şekilde taraf olan mükellefler nezdinde düzeltilir. Bir başka deyişle borcu veren kurum, alacağı için yürüttüğü faizin örtülü sermayeye isabet eden kısmını iştirak kazancı istisnası olarak kurum kazancından indirebilir. Bu kısma isabet eden kur farkının da yine vergiye tabi olmayan gelir olarak beyannamede indirimi mümkündür.

Diğer yandan, yasal düzenlemeye göre bu düzeltmenin yapılabilmesi için örtülü sermaye kullanan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şarttır.

Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği (Seri No: 1) uyarınca 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.

Borcu kullanan kurumun cari yılda zarar, indirim, istisna gibi sebeplerle matrahının çıkmaması (veya KKEG yazılan tutardan daha düşük matrahının çıkması) nedeniyle ödenecek kurumlar vergisinin oluşmaması durumunda, borcu veren kurum bünyesinde düzeltme yapıp yapılmayacağı hususu geçmişten bugüne ihtilaf konusu olagelmıştır.

Maliye İdaresi, borcu kullanan kurumda cari yılda örtülü sermayeye isabet eden faiz ve kur farkı tutarı kanunen kabul edilmeyen gider olarak kazanca ilave edilse bile herhangi bir sebeple ödenecek kurumlar vergisi çıkmadığı durumlarda, Kanunda belirtilen tarhiyatın kesinleşmesi ve ödeme şartı yerine gelmediği için, borcu veren kurumda herhangi bir düzeltme yapılmayacağı görüşünü savunmaktadır.

Bu sebeple borcu veren kurumlar, düzeltme yapılması (faizin iştirak kazancı istisnasına tabi tutulması, kur farkının vergiye tabi olmayan gelir olarak kazançtan düşülmesi) gerektiği kanaatiyle kurumlar vergisi beyannamelerini ihtirazi kayda konu ederek uygulamayı dava konusu etmektedirler. İşbu makalemiz, bu davaların nasıl sonuçlandığı hakkındaki güncel durumu paylaşmak amacıyla kaleme alınmıştır.

II. KONU HAKKINDAKİ GÖRÜŞLERİMİZ

KVK'nın 12 nci maddesinin son fıkrasında yer alan “*Şu kadar ki, bu düzeltmenin yapılması için örtülü sermaye kullanan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şarttır.*” hükmü, Maliye İdaresi'nce borcu kullanan kurumun geçmiş yıllar zarar mahsubu, dönem zararı, indirim ve istisnalar gibi çeşitli nedenlerle tahakkuk eden ve ödenecek kurumlar vergisinin olmadığı durumda borcu verenler nezdinde bir düzeltme yapılamayacağı şeklinde yorumlanmaktadır.

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 24.01.2013 tarihli ve 64597866 sayılı özelgesinde;

“Bu hükümlere göre, 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.”

denilmiştir.

Yine Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 10.11.2011 tarihli ve B.07.1.GİB.0.03.49-010.01-21 sayılı özelgesinde de benzer bir görüş verilmiştir:

“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.”

Hatta Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 01.02.2023 tarihli ve 64597866-125-2276 sayılı özalgede, borcu kullanan ve gelecek yıla devreden zararı olup örtülü sermayeye ilişkin faiz ve kur farkı giderlerini KKEG olarak değerlendirerek devreden zararını azaltan ve sonra azalan bu zararını ileriki yıl karlarından mahsup eden şirketin vergi ödediği yılda bile borcu veren şirketin düzeltme beyannamesi vererek iştirak kazancı istisnasından yararlanamayacağı belirtilmiştir:

“Bu bağlamda, Bankanızın iştiraki olan ve örtülü sermaye kapsamında borç kullanan'nin ... hesap dönemlerindeki ticari bilanço zararları nedeniyle, aynı dönemlere ilişkin Bankanız tarafından yararlanılamayan iştirak kazancı istisnasından, ... kurumlar vergisi matrahının oluştuğu ... hesap döneminde veya önceki dönemlere ilişkin düzeltme beyannamesi verilmek suretiyle yararlanmanız mümkün bulunmamaktadır.”

1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 12.4 maddesinde, yapılacak düzeltme işlemlerine ilişkin açıklamalar mevcuttur.

Tebliğe göre, borç verenin tam mükellef kurum olması halinde düzeltme işlemleri şu şekilde yapılacaktır:

“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 isabet eden kısımlar kar payı geliri olarak dikkate alınacak ve şartların varlığı halinde iştirak kazançları istisnası olarak vergiden istisna edilecek, kur farkı gelirlerinden örtülü sermayeye isabet eden her hangi bir tutar var ise bu gelirler de vergiye tabi kazancın tespitinde dikkate alınmayacak; TL 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, zaman aşımı süresi içinde düzeltme talebinde bulunmuş olması halinde, düzeltme sonucu tarh edilen verginin kesinleşip ödenmesi şartıyla karşı tarafta da süreye bakılmaksızın gerekli düzeltme işlemi yapılacaktır.”

Görüldüğü üzere; maddede yer alan borç veren tam mükellef kurum nezdinde yapılacak düzeltme için, bir başka deyişle, borç veren kurumun örtülü sermaye üzerinden hesaplanan faiz ve kur farkını, iştirak kazancı istisnasına ve indirim tabi tutabilmesi için, düzeltme sonucu tarh edilen verginin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şartının, örtülü sermaye kullanan kurumda vergiye tabi matrah ve ödenecek kurumlar vergisi çıkmadığı durumda ne şekilde yorumlanacağı, ne kanun da ne de 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde düzenlenmiş bir konu değildir.

Aksine Tebliğde, aynı dönem içinde tarafların ödeme şartı olmaksızın karşılıklı olarak düzeltme yapabilecekleri, dönem kapandıktan sonra yapılacak düzeltmelerde, ödeme şartının aranacağı açıkça belirtilmiştir.

KVK'nın “Kabul Edilmeyen İndirimler” başlıklı 11 nci maddesinde, kurum kazancından indirilemeyecek unsurlar sıralanmıştır. Bu unsurlardan ilk sırada olanı (a bendi), öz sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizlerdir. Bu suretle kanun koyucu, eski Türk Ticaret Kanununun 470 nci maddesinde, yeni Türk Ticaret Kanununun ise 509 ncu maddesinde yer alan sermaye üzerinden ortaklara faiz ödenemeyeceği kuralının bir uzantısı olan maddeyi ihdas etmiştir. Amaç, kurumun malvarlığı ile ortağın malvarlığını birbirinden ayırmak ve ortaklara sadece kurumun vergilendirilmiş kazancı üzerinden temettü dağıtımını yapmasını sağlamaktır. Bu suretle ortaklar, sermaye üzerinden faiz alarak, vergiye tabi kurum kazancını aşındıramayacaklardır.

Aynı maddenin (b) bendinde yer alan diğer bir düzenleme ile de, ortakların resmi sermaye koymayıp, örtülü sermaye koymak ve bu suretle faiz geliri elde ederek kurum kazancını aşındırmaları ihtimalini ortadan kaldırmak üzere örtülü sermaye müessesesi ihdas edilmiştir. Bu suretle ortakların esas sermayeye faiz yürütülemeyeceği düzenlemesinin dolambaçlı yolu olabilecek örtülü sermayeye faiz yürütme olayı da engellenmiş olmakta, daha doğru bir deyişle yürütülen faizlerin kurum kazancından indirilmesinin önüne geçilmiş olmaktadır. Böylelikle kurum kazancının, kurumlar vergisine tabi tutulmadan ortaklara intikali mümkün olmamaktadır.

Kanun koyucu, Kanunun 12 nci maddesinde düzenlediği örtülü sermaye maddesinde, örtülü sermayeyi, ortaklardan ve ortaklarla ilişkili kişilerden alınan borçların, kurumun Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirlenmiş dönem başı öz sermayesinin üç katını aşan kısmı olarak tanımlayarak kesin bir ölçüt koymuş, öz sermayenin üç katına kadar olan kısmı ise normal bir borçlanma olarak değerlendirmiştir.

Nasıl ki bir kurum bir başka kuruma sermaye koyduğunda ve o kurumdan kar payı elde ettiğinde, mükerrer vergilemenin önüne geçmek amacıyla Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-a-1 maddesi ile bu kar payları kurumlar vergisinden istisna tutulmuş ise (iştirak kazançları istisnası), aynı şeyi örtülü sermayede de sağlamak ve böylece mükerrer vergilemenin önüne geçmek üzere, örtülü sermayeye ilişkin 12 nci maddenin 7 nci fıkrasında, örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz ve kur farklarının, yılın son günü itibariyle dağıtılmış kar payı sayılması ve vergilemenin hem borç veren hem de alan nezdinde buna göre düzeltilmesi öngörülmüştür.

Söz konusu 7 nci fıkranın lafzına bakıldığında, birinci cümlesinde örtülü sermaye sayılan borca ilişkin faiz unsurunun hesap döneminin son günü itibariyle “DAĞITILMIŞ KAR PAYI” sayılacağı başka hiçbir şart aranmaksızın hükme bağlanmıştır. Dolayısıyla bunun gereğinin yerine getirilmesi, yani faizi ödeyen firmanın bu faizleri kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alması ve ödediği varsayılan kar payını stopaja tabi tutması; faizi elde edenin de temettü gelirlerinin vergilendirilmesi kurallarını (şartları taşıyorsa iştirak kazançları istisnası) uygulaması gerekir. **Bu bir “düzeltme” konusu değildir; aksine kanun bizatihi ilk kez yapılacak olan “vergilendirme işlemi”nin bu şekilde yapılmasını emretmektedir.**

Söz konusu fıkranın ikinci cümlesinde yer alan düzenleme ise, DAHA ÖNCE BİR VERGİLENDİRME İŞLEMİ YAPILMIŞ İSE bunun nasıl düzeltileceğinden bahsetmekte ve bunun şartlarını ortaya koymaktadır. Dolayısıyla, ikmalen ve re’sen yapılan bir tarhiyat söz konusu olduğunda taraf olan mükellefler nezdinde yapılacak “DÜZELTME” için örtülü sermaye kullanan kurum adına tarh edilen vergilerin (sadece kurumlar vergisi değil eğer varsa temettü dağıtım stopajı da dahil) kesinleşmiş ve ödenmiş olması gerekmektedir. Bu cümlede yer alan “ödenmiş olma” şartını, bu amacın dışına taşıyarak, örtülü sermaye kullanan nezdinde o dönemde mutlaka kurumlar vergisi doğmuş ve bunun da ödenmiş olmasını şart koşmak şekline dönüştürmek, fıkranın birinci cümlesinde hiç öngörülmeyen bir şartı ileri sürmek anlamına gelir ki, bu durum kanuna ve amacına (gerekçesine) tamamen aykırıdır. Kaldı ki, anılan düzenlemenin sadece ikmalen ve re’sen tarhiyat gibi sonradan yapılan tarhiyatlara sınırlı olmayıp, beyanname üzerine yapılacak tarhiyatlar için de geçerli olduğu iddia edilse bile, borcu kullanan kurumda ödenecek vergi çıkmadığı durumda, ödeme şartının zaten aranmaması gerekir.

Kanun koyucu yaptığı bu düzenleme ile “mükerrer kurumlar vergilemesini” önlemeyi amaçlamış, örtülü sermaye faizini “dağıtılmış kar” sayarak buna uygun bir vergileme kalıbına sokmak istemiştir.

Elbette ki borç verip faiz ve kur farkı gelirini elde eden bir tam mükellef kurumsa, kar payı sayılan bu tutarlar, yukarıda belirtilen Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-a-1 maddesi uyarınca iştirak kazançları istisnasına tabi bulunmaktadır. 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin yukarıda belirttiğimiz düzenlemesi ile de bu durum teyit edilmektedir. 5520 sayılı Kanunun 12 nci maddesinin düzeltme hükümlerini içeren 7 nci maddesinin gerekçesinde de bu düzeltmenin mükerrer vergilemenin önüne geçme amaçlı olduğu belirtilmiştir.

Zira örtülü sermayeye isabet eden finansman giderlerini kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alıp beyannamesindeki zararı azaltan bir şirketin, bu azaltılmış zararı sonraki yıllardaki kazancından mahsup etmesi halinde, kurumlar vergisi ödenmiş olmaktadır. Aynı şey yatırım indirimi, geçmiş yıllar zararı gibi cari yılın vergisini önleyen veya azaltan ancak vergi ödeme etkisini sonraki yıllarda gösteren diğer durumlar için de geçerlidir.

Kaldı ki, ne örtülü sermayeye ilişkin 12 nci maddede ne de 1 Seri No.lu Genel Tebliğde, örtülü sermaye kullanan kurumda, vergiye tabi kazanç çıkmadığı durumda, borç veren nezdinde düzeltme yapılmayacağına dair bir düzenleme bulunmamaktadır.

Tam aksine Tebliğde, aynı geçici vergi dönemi içinde gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde hesaben düzeltmenin yapılacağı belirtilmiş ve bunun için ödeme şartı aranmamış, ilgili hesap döneminden sonra (mükellef tarafından veya inceleme sonucu) yapılacak düzeltmede ödeme şartının aranacağı belirtilmiştir. İdare bunun, sadece geçici vergi dönemi için olabileceğini algılamış, kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde yapılacak düzeltme için mutlaka vergi çıkıp ödenmesi gerektiği şeklinde hatalı bir sonuca ulaşmıştır. Geçici vergi, kurumlar vergisinden farklı bir vergi olmayıp, bilakis onun ön ödemesidir. Bu hatalı yoruma göre, borç veren kurum, alan kurumda ödenecek vergi çıkmasa bile geçici vergide düzeltme yapabilecek, ama kurumlar vergisinde yapamayacaktır. Bu sonucun mantıksızlığı ortadadır. Tebliğde geçici vergide yapılacak düzeltmeden söz edilirken aynı zamanda onun mahsup edileceği kurumlar vergisinden söz edilmemiş olması, kurumlar vergisinde düzeltme yapılamayacağı şeklinde anlaşılabilir. Zira ikisi aynı vergidir.

Bu sebeple, borcu kullanan tarafından verilen beyannamede kanunen kabul edilmeyen gider olarak düzeltilen kazanç, borcu veren tam mükellef kurum nezdinde de Tebliğde belirtildiği üzere yine hesaben düzeltme konusu yapılabilecektir.

III. KONU HAKKINDAKİ YARGI KARARLARI

Sanıyoruz ki, işbu makalemizin konusu vergisel uygulama, yargının en istikrarsız kararlar verdiği konulardan biridir. **Şöyle ki, bu konuya ilişkin olarak, Danıştay 3. Dairesi geçmişten bugüne kadar istikrarlı bir şekilde mükellef aleyhine, Danıştay 9. Dairesi ise istikrarlı şekilde mükellef lehine karar vermektedir. Danıştay 4. Dairesi'nin kararları ise önceleri mükellef lehineyken, sonradan alınan kararlar hep mükellef aleyhine olmuştur.** Diğer yandan, bilindiği gibi bu Daire Danıştay Başkanlık Kurulunun 2023/32 ve 33 sayılı kararları gereği 1.8.2023 tarihinden bu yana artık idari dava dairesi olarak görev yapmakta ve vergi davalarına bakmamaktadır. Ayrıca Danıştay 4. Dairesi, 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğ'nde yer alan *"Örtülü sermaye kapsamındaki finansmanı kullandıran kurum nezdinde yapılacak düzeltmede dikkate alınacak tutar, kesinleşen ve ödenen tutar olacaktır"* ifadesinin iptali için açılan bir davayı da reddetmiştir.

Diğer yandan, Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun mükellef aleyhine verdiği bir karardan sonra (aynı Kararda 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde yer alan *"Örtülü sermaye kapsamındaki finansmanı kullandıran kurum nezdinde yapılacak düzeltmede dikkate alınacak tutar, kesinleşen ve ödenen tutar olacaktır"* ifadesinin iptali istemini reddeden Danıştay 4. Dairesinin Kararı da onanmıştır) yeni tarihli iki kararında mükellef lehine karar verdiği görülmektedir.

Tespit edebildiğimiz tüm bu kararlar aşağıda özetlenmiştir:

- **Danıştay 3. Dairesi Kararları**
 - **Danıştay 3. Dairesi'nin 2.2.2015 tarihli ve E:2011/5152, K: 2015/441 sayılı kararı (Mükellef aleyhine)**

"..... ilişkili kurumun zarar beyan ettiği, bu durumda tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şartı gerçekleşmemesi nedeniyle sözü edilen gelirlerin kurumlar vergisi beyannamesinde iştirak kazancı olarak değerlendirilmesi doğrultusundaki ihtirazi kaydının kabul edilmemesi suretiyle yapılan kurumlar vergisi tahakkukunda hukuka aykırılık bulunmadığı....."
 - **Danıştay 3. Dairesi'nin 10.5.2016 tarihli ve E:2013/7380, K:2016/3318 sayılı kararı (Mükellef aleyhine)**
 - **Danıştay 3. Dairesi'nin 14.3.2022 tarihli ve E:2018/5513, K:2022/1111 sayılı kararı (Mükellef aleyhine)**
 - **Danıştay 3. Dairesi'nin 21.3.2022 tarihli ve E:2018/6098/ K:2022/1214 sayılı kararı (Mükellef aleyhine)**

- **Danıştay 4. Dairesi Kararları**

- **Danıştay 4. Dairesi'nin 23.1.2014 tarihli ve E:2010/9579, K:2014/391 sayılı kararı (Mükellef lehine)** (Bu karar Dairenin mükellef lehine aldığı eski tarihli bir karar olup, aşağıda görüleceği gibi sonraki kararlarında hep mükellef aleyhine sonuçlara varılmıştır.)

“(...)Yasa'nın 12/7'nci maddesi ve ilgili Tebliğ hükümlerine göre, borç alan kurum tarafından örtülü sermaye üzerinden faiz ödenmesinin, kâr payı dağıtımı hükmünde olduğu anlaşılmaktadır. Genel anlamda kâr payı dağıtımı yapılabilmesi için, kurumun dönem sonuçlarının kârlılıkla kapanmış olması veya geçmiş dönemlerden gelen birikmiş kârlarının bulunması gerekir. Ancak, anılan hükümlerde sözü edilen kâr dağıtımının, Türk Ticaret Kanunu bakımından kâr dağıtımı hükmünde bir işlem olmayıp, sadece vergilendirme ile ilgili yükümlülükler bakımından kâr dağıtımı olarak dikkate alındığının ve borç alan kurumun dönem sonuçlarının zararlı sonuçlanması durumunda da ilerde elde edilecek kazançta mahsuben yapılan bir dağıtımın söz konusu olduğunun kabulü gerekmektedir. Bu nedenle, kurum zararda olsa dahi, vergisel yükümlülükler açısından kurumun kâr dağıtımı yapmış gibi değerlendirilmesi gerekeceği açıktır.

Vergi inceleme raporunda da, davacının borç verdiği şirketlerin davacı şirketten aldıkları borcun öz sermayenin üç katını aşan kısmının örtülü sermaye olarak kabul edilmesi suretiyle, bu kısma isabet eden faiz ve kur farklarının kanunen kabul edilmeyen giderlere ilave edilerek dönem kazancının tespitinde dikkate alındığı belirtildiğine göre; söz konusu tutarın davacı şirket tarafından iştirak kazançları istisnası kapsamında değerlendirilmesi suretiyle verdiği kurumlar vergisi beyannamesi anılan düzenlemelere uygun bulunduğundan, aksi yönden hareketle yapılan cezalı tarhiyatta yasal isabet görülmemiştir.

Açıklanan nedenlerle davanın kabulüne, dava konusu cezalı tarhiyatın kaldırılmasına (...) oybirliği ile karar verildi.”

- **Danıştay 4. Dairesi'nin 22.12.2015 tarihli ve E:2012/6316, K:2015/7581 sayılı kararı (Mükellef aleyhine)**

“Bu açıdan, 5520 s. Kanununun 12 nci maddesinin son fıkrası lafız olarak son derece belirgin olup lafızda yer alan düzenlemeler de hem örtülü sermaye düzenlemesinin konuluşundaki maksat hem de kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle ilişkisi bakımından tutarlıdır. Bu nedenle, örtülü sermaye kullanan şirketler nezdinde herhangi bir vergi tarhiyatı yapılmadan ve bu tarhiyat kesinleşip ödenme şartı (örtülü sermaye nedeniyle oluşan matrah farkı kadar veya kısmi gerçekleşme halinde kısmi düzeltme imkanı sağlayacak kadar) gerçekleşmeksizin; borç veren şirketçe elde edilen faiz gelirlerine kar payı muamelesi yapılarak düzeltme yoluyla kurum kazancından indirim (daha önce alınan verginin iade

edilmesi) imkanı sağlanması sebepsiz yere hazinenin vergi kaybetmesine neden olacağı gibi vergilendirme işlemlerinde de mükellefler arasında adaletsizliğe ve eşitsizliğe yol açılmış olacaktır. Böylece, vergi kaybına yol açan aynı tür muamelelerden ilki (özsermayeye faiz ödemesi hali) açık bir şekilde yapılmasına rağmen daha ağır bir vergilendirmeye maruz kalırken aynı işlemi dolaylı ve örtülü bir çerçevede yapan mükellefler daha az vergi yüküne tabi tutulmuş ve ödüllendirilmiş olacaktır. Bir anlamda, örtülü sermaye müessesesi vergi güvenlik müessesesi niteliğinden çıkıp sermayeye katılımın yaratacağı külfetlerden ve öz sermaye üzerinden ödenen faizlere ilişkin maliyetlerden kaçınma ve kurtulmayı sağlayan özel bir teşvik sistemine dönüşmüş olacaktır. Bu açıdan, kar payı sayılma nedeniyle borç veren tam mükellef kurumda yapılacak düzeltmenin; örtülü sermaye kullanan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şartına bağlanması, özel olarak konulmuş bir hüküm olup öz sermaye üzerinden yapılan işlemlerle aynı mahiyetteki örtülü sermaye yoluyla yapılan işlemlerin sonuçları ve etkileri vergisel olarak eşit kavramaya tabi tutulmuştur.

Bu durumda, 2011 yılı için ihtirazı kayıtlı verilen kurumlar vergisi beyannamesi üzerine yapılan ve dava konusu edilen tahakkuk işleminde herhangi bir hukuka aykırılık bulunmamaktadır.

Diğer taraftan, Genel Tebliğin dava konusu edilen "Örtülü sermaye kapsamındaki finansmanı kullandıran kurum nezdinde yapılacak düzeltmede dikkate alınacak tutar, kesinleşen ve ödenen tutar olacaktır." bölümü Kurumlar Vergisi Kanununun 12/7 nci maddesinin izahatı niteliğinde olup bu açıklamaların, söz konusu madde hükmüne aykırı herhangi bir hususu içermediği görülmektedir. Öte yandan, Genel Tebliğde borç veren tarafından düzeltme yapılırken, faiz gelirlerinden örtülü sermayeye isabet eden kısımlar kar payı geliri olarak dikkate alınacağı açıkça belirtilmiş ve örtülü sermaye kapsamında elde edilen faiz gelirinin kar payı sayılmasına ilişkin herhangi bir koşul getirilmemiş olup kar payı geliri olarak dikkate alınan bu kısmın iştirak kazançları istisnası olarak vergiden istisna edilebilmesi için şartların varlığının aranacağı ifade edilmiştir. Nitekim, Kanun örtülü sermaye kullanan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şartını aramaktadır ki Genel Tebliğde bu koşulların kastedildiği açıktır. Bu bakımdan, ilgili Kanun maddesine uygun olarak düzenlenen ihtillaf konusu düzenlemede hukuka, kamu yararı ve hizmet gereklerine aykırılık bulunmamıştır.

- Danıştay 4. Dairesi'nin 16.3.2022 tarihli ve E: 2019/7916, K: 2022/1610 sayılı kararı (Mükellef aleyhine)
- Danıştay 4. Dairesi'nin 16.3.2022 tarihli ve E: 2018/5770, K: 2022/1609 sayılı kararı (Mükellef aleyhine)
- Danıştay 4. Dairesi'nin 19.4.2022 tarihli ve E:2018/6203, K: 2022/2681 sayılı kararı (Mükellef aleyhine)
- Danıştay 4. Dairesi'nin 25.4.2022 tarihli ve E:2018/4166, K: 2022/2844 sayılı kararı (Mükellef aleyhine)

- **Danıştay 9. Dairesi Kararları**

- **Danıştay 9. Dairesi'nin 11.6.2019 tarihli ve E: 2016/4272, K: 2019/2403 sayılı kararı (Mükellef lehine)**

“AŞ'nin 2010 hesap döneminde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate almasına rağmen geçmiş yıl zararlarını mahsup etmesi üzerine kurumlar vergisi matrahı beyan etmediği ve dolayısıyla kurumlar vergisi ödemediğinin anlaşıldığı, düzeltmenin yapılabilmesi için örtülü sermaye kullanan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şartının, örtülü sermaye kullanan kurumun kurumlar vergisine tabi kazancı çıktığı durumlar için geçerli olup, dönem zararı, geçmiş yıllar zarar mahsubu gibi durumlar ile indirim ve istisnalar gibi yasal mevzuat gereği oluşan durumların beyannamede değerlendirilmesi sonucu kurumlar vergisi matrahının oluşmaması halinde, verginin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şartı aranmasına gerek bulunmadığından, örtülü sermaye kullanan ve bu kısma isabet eden giderlerini kurumlar vergisi kazancına ekleyen AŞ'nin geçmiş yıllar zararlarını mahsup etmesi nedeniyle kurumlar vergisi matrahı çıkmamış olması, örtülü sermaye kullandıran davacı şirketin örtülü sermayeye isabet eden faiz gelirini iştirak kazancı istisnasına tabi tutmasına engel bir durum olarak kabul edilmeyeceğinden.....”

- **Danıştay 9. Dairesi'nin 28.2.2023 tarihli ve E:2021/3578, K: 2023/450 sayılı kararı (Mükellef lehine)**
- **Danıştay 9. Dairesi'nin 28.3.2023 tarihli ve E: 2021/4103, K: 2023/956 sayılı kararı (Mükellef lehine)**
- **Danıştay 9. Dairesi'nin 7.3.2023 tarihli ve E: 2021/4342, K: 2023/568 sayılı kararı (Mükellef lehine)**
- **Danıştay 9. Dairesi'nin 28.3.2023 tarihli ve E: 2022/2134, K: 2023/958 sayılı kararı (Mükellef lehine)**

- **Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu (VDDK)**

Danıştay Kanununun 38 nci maddesi uyarınca Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, vergi mahkemelerinden verilen ısrar kararlarını ve vergi dava dairelerinden ilk derece mahkemesi olarak verilen kararları temyizen inceler. **Dolayısıyla bu Kurulun kararları, o dava dosyası için kesin hüküm ihtiva eder. Ancak diğer olaylarda diğer vergi dava daireleri ile Danıştay dava dairelerini bağlayıcı nitelik arz etmez.** Ne var ki, Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu vergi dava dairelerinin başkanları ile her vergi dava dairesinden iki yıl için Başkanlık Kurulu tarafından görevlendirilen üç asıl ve üç yedek üyeden oluştuğundan (Danıştay Kanunu'nun 17 nci maddesi), Kurul kararları, vergi mahkemeleri ve hatta Danıştay dava daireleri için yönlendirici bir içtihat teşkil edebilir.

Bu kurulun konuya ilişkin kararları aşağıdaki gibidir:

- VDDK'nın 2.10.2019 tarihli ve E:2019/433, K: 2019/667 sayılı kararı (Mükellef aleyhine)

Kararda Danıştay 4. Dairesinin verdiği aşağıdaki karar (1.11.2018 tarihli ve E:2014/388, K:2018/10300sayılı karar) aynen onanmıştır.

“Genel Tebliğin dava konusu edilen “Örtülü sermaye kapsamındaki finansmanı kullandıran kurum nezdinde yapılacak düzeltmede dikkate alınacak tutar, kesinleşen ve ödenen tutar olacaktır.” bölümü Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 12/7. maddesinin izahatı niteliğinde olup bu açıklamaların söz konusu madde hükmüne aykırı herhangi bir hususu içermediği görülmektedir.

Öte yandan, Genel Tebliğde borç veren tarafından düzeltme yapılırken, faiz gelirlerinden örtülü sermayeye isabet eden kısımların kâr payı geliri olarak dikkate alınacağı açıkça belirtilmiş ve örtülü sermaye kapsamında elde edilen faiz gelirinin kâr payı sayılmasına ilişkin herhangi bir koşul getirilmemiş olup kâr payı geliri olarak dikkate alınan bu kısmın iştirak kazançları istisnası olarak vergiden istisna edilebilmesi için şartların varlığının aranacağı ifade edilmiştir. Nitekim, Kanun örtülü sermaye kullanan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şartını aramaktadır ki Genel Tebliğde bu koşulların kastedildiği açıktır.

Bu bakımdan, ilgili Kanun maddesine uygun olarak düzenlenen ihtilaf konusu düzenlemede hukuka aykırılık bulunmamıştır.

Bireysel işlem yönünden:

.....

Bu açıdan, kâr payı sayılma nedeniyle borç veren tam mükellef kurumda yapılacak düzeltmenin örtülü sermaye kullanan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şartına bağlanması, özel olarak konulmuş bir hüküm olup öz sermaye üzerinden yapılan işlemler ile aynı mahiyetteki örtülü sermaye yoluyla yapılan işlemlerin sonuçları ve etkileri vergisel olarak eşit kavramaya tabi tutulmuştur.

Bu durumda, 2012 yılı için ihtirazı kayıpla verilen kurumlar vergisi beyannamesi üzerine yapılan ve dava konusu edilen tahakkuk işleminde hukuka aykırılık bulunmamaktadır.”

- VDDK'nın 8.3.2023 tarihli ve E:2021/1153, K:2023/157 sayılı kararı (Mükellef lehine)

“..... Uyuşmazlığın çözümlenebilmesi için Kanun'da düzeltme için öngörülen örtülü sermaye kullanan kurum adına tarh edilen vergilerin

kesinleşmiş ve ödenmiş olması şartından ne anlaşılması gerektiğinin açıklığa kavuşturulması gerekmektedir.

KVK'nun 12. Maddesinde açıkça "daha önce yapılan vergilendirme işlemlerinin" düzeltilmesi için "tarh edilen" vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması gerektiği belirtilmektedir. Buradan anlaşılması gereken hesap dönemi kapandıktan sonra diğer bir ifadeyle kurumlar vergisi beyannamesi verildikten ve kurumlar vergisi tahakkuk ettirildikten sonra örtülü sermaye kullanan kurumun yapacağı düzeltme talebi yönünden, beyana dayalı olarak ikmalen ya da re'sen tarh edilen verginin kesinleşmiş ve ödenmiş olması gerektiğidir. Dolayısıyla henüz vergilendirme ve tarh işlemi gerçekleşmeden dönemi içinde yapılan düzeltmelerde kesinleşme ve ödeme şartı söz konusu olmayacaktır.

Bu durumda borç alan şirket tarafından kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınmasına rağmen zarar edilmiş olması nedeniyle kurumlar vergisi ödenmemesi halinde de borç veren kurum nezdinde gerekli düzeltme işlemleri yapılabileceğinden ve dolayısıyla anılan borca ilişkin faiz gelirinin elde edilen kar payı sayılarak iştirak kazancı istisnası kapsamında değerlendirilmesi gerektiğinden, ihtirazi kaydın kabul edilmemesi suretiyle tahakkuk ettirilen verginin dava konusu edilen kısmında hukuka uygunluk görülmemiştir."

IV. KONUSYA İLİŞKİN YARGI KARARLARI DOĞRULTUSUNDA İÇİNDE BULUNULAN DURUM

Yukarıdaki açıklamalarımızdan anlaşılacağı üzere, Danıştay Vergi Dava Daireleri'nin aynı konuda birbirinden farklı yönde içtihat geliştirmiş olmaları ve hatta Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun bile aynı konuda birbirinden farklı kararlar almış olması şöyle bir görüntü yaratmıştır:

1. Danıştay Başkanlık Kurulu tarafından alınan 2023/33 sayılı Karar (RG 20.7.2023/32254) uyarınca, gelir ve kurumlar vergisinden kaynaklı davalara yalnızca 3. ve 9. Daireler bakacaktır. Danıştay 3. Dairesi yalnızca İstanbul Bölge İdare Mahkemesinden gelen davalara, Danıştay 9. Dairesi ise kalan tüm bölge idarelerinden (Adana, Ankara, Bursa, Erzurum, Gaziantep, İzmir, Konya ve Samsun) gelen davalara bakacaktır. 1.8.2023 tarihinde yürürlüğe giren bu Karar uyarınca, mevcut dava dosyaları görevli yeni Danıştay Dairesine devredilecektir.

2. Bu Karar uyarınca 1.8.2023 tarihinden itibaren görev dağılımı şöyledir:

Danıştay 3. Dairesi: İstanbul, Kocaeli, Edirne, Tekirdağ ve Kırklareli vergi mahkemelerine bakan İstanbul Bölge İdare Mahkemesinden gelen davalar

Danıştay 9. Dairesi: Türkiye'nin kalan vergi mahkemelerine bakan bölge idare mahkemelerinden gelen davalar

3. Bu durumda İstanbul, Kocaeli, Edirne, Tekirdağ ve Kırklareli mükelleflerinin davaları önce İstanbul Bölge İdare Mahkemesi'ne, sonra Danıştay 3. Dairesi'ne

gideceği için bu mükelleflerin davaları yüksek ihtimalle bu Daire'de mükellef aleyhine sonuçlanacaktır. İstanbul Bölge İdare Mahkemeleri'nin mükellef lehine aldığı kararlarda ısrar edecek olması durumunda davaya nihai olarak karar verecek olan VDDK kararı yukarıda belirtilen son kararlar mükellef lehine olduğu için muhtemelen mükellef lehine sonuçlanacaktır. Ancak dava VDDK'ya gitmezse yüksek ihtimal mükellef aleyhine sonuçlanacaktır.

Bu iller dışında kalan tüm illerde ise temyiz merci Danıştay 9. Dairesi olduğundan bu davalar yüksek ihtimalle mükellef lehine sonuçlanacaktır. Eğer ilgili bölge idare mahkemesi mükellef aleyhine aldığı kararda ısrar eder de olay VDDK'ya giderse dava yüksek ihtimal yine mükellef lehine sonuçlanacaktır.

V. SONUÇ

Yukarıdaki analiz açıkça göstermektedir ki, makalemizin konusunu oluşturan aynı konuda dava açan mükelleflerin bazıları sırf farklı illerde mükellefiyeti olduğü için bu davaları kaybedecek, bazıları ise kazanacaklardır. Bu durumun yarattığı haksızlık ve adaletsizlik ortadadır. Bu nedenle, Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu'nun bir an önce konuyu değerlendirmesi ve bu konuda Daireler arasındaki içtihat farklılığını giderecek şekilde içtihatları birleştirmesi gerektiğini düşünöyoruz.

KAYNAKÇA

1. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
2. 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği
3. Danıştay Başkanlık Kurulu'nun 2023/32 sayılı Kararı
4. Danıştay Başkanlık Kurulu'nun 2023/33 sayılı Kararı
5. Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 24.01.2013 tarihli ve 64597866 sayılı Özelgesi
6. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 10.11.2011 tarihli ve B.07.1.GİB.0.03.49-010.01-21 sayılı Özelgesi
7. Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 01.02.2023 tarihli ve 64597866-125-2276 sayılı Özelgesi