

**ÖRTÜLÜ SERMAYE VE TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ
KAZANÇ DAĞITIMI KAPSAMINDA YAPILACAK KARŞI KURUM
DÜZELTMESİNİN ZAMANAŞINI SÜRELERİ ÇERÇEVESİNDE
DEĞERLENDİRİLMESİ**

I. GİRİŞ VE GENEL AÇIKLAMA

5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15., 16. ve 17. maddelerinde örtülü sermaye üzerinden ödenen faizlerin ve örtülü olarak dağıtılan kazançların gider olarak dikkate alınmaması için hazine kaybının mevcut olması gerektiğine ilişkin olarak herhangi bir düzenleme bulunmamaktaydı. Ancak bu konu, uygulamada ve verilen çeşitli yargı kararlarında tartışmalara neden olmuştu. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun (KVK) 12. maddesinin (7) numaralı fıkrası ile 13. maddesinin (6) numaralı fıkrasında söz konusu tartışmaları önlemek amacıyla karşı kurum düzeltmesine ilişkin hükümler getirilmiştir.

5520 sayılı KVK'nın 12. maddesinin (7) numaralı fıkrasında özetle; örtülü sermaye üzerinden kur farkı hariç, faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarların Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının uygulamasında, 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 hüküm altına alınmıştır. Ayrıca aynı fıkroda, daha önce yapılan vergilendirme işlemlerinin, 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 belirtilmiştir.

Aynı Kanun'un 13. maddesinin (6) numaralı fıkrasında ise tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları'nın uygulamasında, 13. maddedeki şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılacağı belirtilmiştir. Ayrıca, aynı fıkroda, daha önce yapılan vergilendirme işlemlerinin, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltileceği vurgulanmıştır. Ancak, bu düzeltmenin yapılabilmesi için örtülü kazanç dağıtan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması gerekmektedir.

Görüldüğü gibi her iki fıkroda da müesseselerin mantığı çerçevesinde benzer düzenlemeler yapılmıştır. Yukarıda verilen fıkralardan anlaşılacağı üzere, her iki fıkroda da düzeltmenin yapılması için **örtülü sermaye kullanan/örtülü kazanç dağıtan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olmasının şart** olduğu belirtilmiştir. Bu hükümden anlaşılmaktadır ki örtülü sermayenin veya transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının tespiti sonucunda karşı kurum düzeltmesinin yapılabilmesi için örtülü sermaye kullanan/örtülü kazanç dağıtan kurum adına bir verginin tarh edilmesi ve tarh edilen bu verginin kesinleşip ödenmesi gerekmektedir.

Ancak, bilindiği üzere, örtülü sermaye kullanımı ve örtülü kazanç dağıtımı nedeniyle bir gider reddiyatının yapılması; cari yıl zararının yok edilememesi, geçmiş yıl zararlarının mevcudiyeti veya devreden yatırım indirimi tutarının bulunması nedeniyle her zaman bir vergi tarh edilmesi sonucunu doğurmamaktadır. Bu gibi durumlarda vergi tarhiyatı, tespitin yapıldığı hesap döneminden sonraki dönemlerde yapılabilmektedir. İşte bu gibi durumlarda karşı kurum düzeltmesinin yapılıp yapılamayacağı özellik arz etmektedir. Bu yazının izleyen bölümlerinde konuya ilişkin ayrıntılı açıklamalar yapılacaktır.¹

II. KONUYA İLİŞKİN OLARAK YAPILAN DÜZENLEMELER

1 seri numaralı 5520 sayılı yeni KVK Genel Tebliği'nin "12.4. Örtülü sermaye üzerinden yapılan ödemeler veya hesaplanan tutarların kâr payı sayılması ve yapılacak düzeltme işlemleri" başlıklı bölümünde konuya ilişkin açıklamalar yapılmıştır. Ancak, burada yapılan açıklamalar mükelleflerin örtülü sermaye kullanımını, ilgili hesap döneminde veya hesap dönemi kapandıktan sonra, kendilerinin fark etmeleri ve bunun üzerine düzeltme talep etmeleri ile ilgili açıklamalardır. Vergi incelemesi sonucunda örtülü sermayenin tespiti üzerine yapılacak düzeltme işlemlerine yönelik açıklamalara ise anılan tebliğde yer verilmemiştir. Bu durumda düzeltme sürecinin ne şekilde başlayacağı, düzeltmenin idarenin yapacağı yeni bir vergi incelemesi sonucunda mı yoksa mükellef tarafından, re'sen mi yapılacağı bilinmezliğini korumaktadır. Ancak, söz konusu tebliğde üzerinde durduğumuz konuya ilişkin olarak aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır.²

"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."

Bu açıklamadan yazımızın konusu ile ilgili olarak aşağıdaki anlamları çıkarmaktayız.

1. Karşı kurum düzeltmesinin yapılabilmesi için örtülü sermaye kullanımı nedeniyle tarh edilen verginin kesinleşmiş ve ödenmiş olması gerekmektedir.
2. Borç kullandıran kurum nezdinde düzeltmeye konu edilecek tutar kesinleşen ve ödenen tutar olacaktır.
3. Düzeltme talebini, borç kullanan kurum, yani yapılan vergi incelemesi sonucunda nezdinde gider reddi yapılan kurum, başka bir ifadeyle örtülü sermaye kullanımı nedeniyle adına vergi tarh edilen kurum yapabilecektir.
4. Düzeltme talebi, borç kullanan kurum tarafından, zamanaşımı süresi içinde yapılmalıdır.
5. Yukarıda belirtilen şartların gerçekleşmesi halinde borç veren taraf nezdinde zamanaşımı sürelerine bakılmaksızın düzeltme işlemleri yapılır.

¹ Yazımızın bundan sonraki bölümlerindeki açıklamalar, anlatım kolaylığı olması açısından, örtülü sermaye müessesesi baz alınarak yapılacaktır. Ancak, yapacağımız açıklamaların tamamı transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı müessesesi için de geçerlidir.

² Aynı açıklamalara yazımızın hazırlandığı sırada henüz taslak aşamasında bulunan ve Gelir İdaresi Başkanlığı'nın internet sitesinde yer alan 1 seri numaralı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ'de de yer verilmiştir.

Bu durumda, örtülü sermaye kapsamında borç kullanan kurumunun zamanaşımı süresi içinde yapacağı düzeltme başvurusu üzerine, **tarh edilen verginin kesinleşmesi ve ödenmesi zamanaşımı süresi dolduktan sonra gerçekleşse bile, borç veren kurum nezdinde düzeltme işlemleri yapılabilir.**

Ancak, yapılan bu açıklamaların Vergi Usul Kanunu'nda (VUK) yer alan zamanaşımı düzenlemeleri çerçevesinde değerlendirilmesi gerekmektedir.

III. ZAMANAŞIMA İLİŞKİN HÜKÜMLER

VUK'un 114. maddesinde zamanaşımı süreleri belirtilmiş ve bu maddesinin birinci fıkrasında, vergi alacağının doğduğu takvim yılının başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergilerin zamanaşımına uğrayacağı belirtilmiştir. Aynı Kanun'un 126. maddesinde de düzeltme zamanaşımı hüküm altına alınmış ve 114. maddede yazılı zamanaşımı süresi dolduktan sonra meydana çıkarılan vergi hatalarının düzeltilemeyeceği vurgulanmıştır.

1 seri numaralı 5520 sayılı KVK Genel Tebliği'nde yapılan açıklamalar uyarınca, düzeltme talebinin zamanaşımı süresi içinde yapılması yeterli görülmüş, tarh edilen verginin kesinleşmesi ve ödenmesi zamanaşımı süresi dolduktan sonra gerçekleşse bile düzeltmenin yapılabileceği ifade edilmiştir. Konuyu aşağıdaki örnek yardımıyla açıklamaya devam edelim.

IV. KONUYA İLİŞKİN ÖRNEK

(A) kurumunun 2006 hesap dönemi işlemlerinin 2008 yılında vergi incelemesine tabi tutulduğunu kabul edelim. Yapılan vergi incelemesi sonucunda, (A) kurumunun, ortağı (B) kurumundan yaptığı borçlanmanın örtülü sermaye niteliğinde olduğu için (A) kurumu tarafından gider yazılan 100 birimlik örtülü sermaye üzerinden hesaplanan faiz gider reddine tabi tutulacaktır. Bu temel senaryoyu aşağıdaki varsayımlar çerçevesinde şekillendirelim.

1. (A) kurumu 2006 yılında matrah beyan etmiş ve tarh edilen vergiyi ihtilaf konusu yapmamış olsun;

Bu durumda, 100 birimlik matrah farkı üzerinden 20 birim vergi tarhiyatı yapılacaktır. Bu tutarın ihtilaf konusu yapılmadan ödenmesi halinde vergi kesinleşmiş olacak ve ödenen 20 birimlik vergi (B) kurumu nezdinde düzeltmeye tabi tutulacaktır. Ancak, bu düzeltmenin yapılabilmesi için 1 seri numaralı KVK Genel Tebliği'nde belirtildiği üzere, (A) kurumu tarafından zamanaşımı süresinin sonuna kadar (2011 yılının sonuna kadar) düzeltme talebinde bulunmuş olması gerekmektedir.

2. (A) kurumu 2006 yılında matrah beyan etmiş ancak tarh edilen vergiyi ihtilaf konusu yapmamış olsun;

Bu durumda (B) kurumu tarafından düzeltmenin yapılabilmesi için verginin kesinleşip ödenmesinin beklenmesi gerekmektedir. Ancak, 1 seri numaralı KVK Genel Tebliği'nde yapılan açıklamalardan, düzeltmenin yapılabilmesi için herhalükarda (A) kurumu tarafından zamanaşımı süresinin sonuna kadar (2011 yılının sonuna kadar) düzeltme talebinin yapılması gerektiği anlaşılmaktadır. Yargı organlarının nihai kararı 2011 yılının sonuna kadar verilir ve yapılan tarhiyat onanırsa herhangi bir sorun yoktur. (A) kurumu tarafından düzeltme talebi

yapılacak ve onanan vergi tutarı (B) kurumu nezdinde düzeltmeye tabi tutulacaktır. Ancak, yargı organının nihai kararı 2011 yılından sonraya kalırsa ortaya ilginç bir durum çıkmaktadır. Bu durumda, eğer düzeltme talep edilecekse, (A) kurumu tarafından henüz kesinleşip kesinleşmediği belli olamayan bir tarhiyat için 2011 yılının sonuna kadar düzeltme talebinin yapılması gerekmektedir. Bu talep üzerine, eğer vergi kesinleşir ve ödenirse 2011 yılından sonra bile (B) kurumu nezdinde düzeltme yapılabilecektir.

3. Cari dönem zararı, geçmiş yıl zararları vb. nedenlerle matrah oluşmamış olsun;

Yapılan vergi incelemeleri sonucunda, örtülü sermaye kullanımı nedeniyle yapılan gider reddinin zarar tutarlarından düşük olması nedeniyle matrah ve dolayısıyla vergi çıkmaması karşılaşılan bir durumdur. Bu gibi hallerde, yapılan tenkit nedeniyle sonraki döneme devreden zarar tutarları azaltılmakta ve gider reddinin vergisel yansımaları (matrah farkına dönüşmesi) izleyen hesap dönemlerinde gerçekleşmektedir. Örneğimizdeki 100 birim gider reddinin 2011 yılında matrah farkına dönüştüğünü ve 20 birimlik vergi tarhiyatının bu yıl içinde yapıldığını kabul edelim.

Bu durumda, tarh edilen vergi ihtilaf konusu yapılmaz ise (A) kurumu tarafından derhal (2011 yılı içinde) düzeltme talebinde bulunulursa (B) kurumu nezdinde düzeltme yapılabilecektir. Tarh edilen vergi ihtilaf konusu yapılırsa yine belirsiz bir konu için (A) kurumunun düzeltme talebinde bulunması gerekecektir. (A) kurumu yargı aşamasında olan bir konu ile ilgili olarak karşı kurum düzeltmesi hakkını kaybetmemek için 2011 yılı içerisinde düzeltme talebinde bulunmak zorundadır. Yargı organlarıncaya tarhiyatın onanması halinde (A) kurumunun 2011 yılı içerisinde yapmış olduğu düzeltme talebi sayesinde (B) kurumu kesinleşen ve ödenen vergiyi kendi bünyesinde düzeltebilecektir.

V. DEĞERLENDİRME, SONUÇ VE ÖNERİ

1 seri numaralı KVK Genel Tebliği'nde, karşı kurum düzeltmesinin yapılabilmesi için borcu kullanan kurum tarafından zamanaşımı süresi içerisinde düzeltme talebinin yapılması gerektiği, bu talebin yapılması halinde borcu veren kurum nezdinde, zamanaşımı sürelerine bakılmaksızın, düzeltmenin yapılabileceği belirtilmiştir. Bu durum da bazı sakıncaları beraberinde getirmektedir. Verginin ihtilaf konusu yapıldığı ve zamanaşımı süresi içinde bu ihtilafın çözümlenemediği durumlarda, borcu kullanan kurum, belirsizliği devam eden (yargı aşamasında bulunan) bir konu ile ilgili olarak, düzeltme hakkını kaybetmemek için, düzeltme talebinde bulunmak zorunda kalacaktır.

Bu sıkıntıların giderilmesi amacıyla Vergi Usul Kanunu'nda örtülü sermaye ve transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının tespiti sonrasında yapılacak karşı kurum düzeltmeleri için zamanaşımı sınırını kaldıracak düzenlemeler yapmak gerekmektedir. Ayrıca, karşı kurum düzeltmesine ilişkin bir çok bilinmez varlığını halen devam ettirmektedir. Yapılacak idari düzenlemeler ile bu bilinmezliklerin ortadan kaldırılması gerekmektedir.

Emre KARTALOĞLU
Gelirler Kontrolörü

Adres :**Gelirler Kontrolörleri İstanbul Grup Başkanlığı**
Büyükdere Cad. No:189 Levent / İSTANBUL

Tel : **0 212 270 20 59**

Hesap No : **Akbank Levent Şubesi 83019**