

ÖRTÜLÜ SERMAYE OLDUĞU DURUMLARDA İŞTİRAK KAZANCI HESAPLAMASI

I-Giriş

Örtülü sermaye iştirak kazancı ilişkisinde, tarafların beyanları yeterli ise sorun teşkil etmiyor. Düzeltme sonucunda eşit tutarda olmak üzere, bir taraf ödediği faizi gider yazmıyor, ama diğer taraf elde ettiği geliri iştirak kazancı istisnası kapsamında vergiye tabi tutmuyor. Ancak, zarar beyanı, kabul edilmeyen kısımdan daha düşük matrah beyanı veya indirimli oran olduğu durumlarda eşitlik bozuluyor. Eşitlik olmadığı durumlarda yıllardır idare, yargı ve literatürde konu tartışılıyor.

Bu tartışmalar devam ederken, indirimli kurumlar vergisi oranı ve örtülü sermayenin bir arada varlığı halinde, iştirak kazancı hesaplamasının ne şekilde olacağına yönelik yeni yaklaşım getiren bir özelge yayınlanmıştır. Yazımızda bu konu örneklendirilerek sunulmuştur.

II-Örtülü Sermaye İştirak Kazancı Düzenlemeleri

Tam mükellef bir kurum kar dağıttığında, karı alan ortağı kurum ise, ortak kâr payını (iştirak kazancını) önce defterlerine gelir kaydeder, sonra beyannamede tamamını matrahtan düşer. Bu durum Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin 1. fıkrasının (a) bendinde iştirak kazancı istisnası olarak tanımlanmıştır. Benzer şekilde örtülü sermaye ilişkisinde, faiz geliri elde eden tarafta da bu istisna uygulanır. Faiz dışında kur farkı istisna sayılmıyor (Kurumlar Vergisi Kanununun 12. maddesinin 7. fıkrası).

III- Örtülü Sermaye İlişkisinde İştirak Kazancı Nasıl Hesaplanır

Normal olarak bir tarafta kanunen kabul edilmeyen faiz gideri tutarı kadar kısmı karşı taraf iştirak kazancı istisnası olarak düzeltmeye tabi tutulur. Böylece mükerrer vergilemenin önüne geçilmiş olur.

Ancak aşağıda yer alan özelgede indirimli oran olduğu durumda kanunen kabul edilmeyen faiz gideri kadar değil “ödenen vergilerden” hareketle hesaplama yapılacağı belirtilmiştir.

Gelir İdaresi Başkanlığı özelge havuzunda yer alan yeni tarihli özelgede olay, talep edilen görüş ve yanıtı özetle şu şekildedir.

Olay

Faiz gideri kaydeden taraf, yatırım teşvik belgesi sahibidir ve matraha %4,4 ve %4,6 indirimli kurumlar vergisi oranları uygulamaktadır. Borcu örtülü sermaye kapsamındadır.

Talep Edilen Görüş;

Faiz geliri elde eden taraf örtülü sermaye uygulamasında düzeltme işleminde iştirak kazancını nasıl hesaplayacağını sormuştur. Sorusu şudur;

“...%4,4 ve %4,6 oranlarında hesaplanan kurumlar vergisine denk gelen kurumlar vergisi matrahını mı yoksa örtülü sermaye kapsamında kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınan tutarları mı dikkate alayım...”

Verilen Görüş;

“...örtülü sermaye kapsamında finansmanı kullandıran şirketiniz tarafından yapılacak düzeltmede, örtülü sermaye kullanan kurumun ödediği vergilerin dikkate alınması suretiyle iştirak kazancı istisnası olarak dikkate alınacak tutarın hesaplanması gerekmektedir.”

(Ankara Defterdarlığı 03.10.2024 tarih ve E-38418978-299[03-2023/40]-... Sayılı Özelgesi)

IV-Özelgeye Göre Tarafların Beyanları

Verilen görüşü aşağıdaki şekilde formüle ettim:

	Faiz Gideri Yazan Taraf	Faiz Geliri Yazan Taraf
Bilanço Kar/ Zararı	-3.000.000,00	2.600.000,00
Kanunen Kabul Edilmeyen Örtülü Sermaye FAİZİ	3.500.000,00	0,00
Kanunen Kabul Edilmeyen Örtülü Sermaye KUR FARKI	1.000.000,00	0,00
İştirak Kazancı	0,00	-400.000,00
Kurumlar Vergisi Matrahı	1.500.000,00	2.200.000,00
Kurumlar Vergisi Matrahı (%4,4 İndirimli Orana Tabi)	1.500.000,00	0,00
Kurumlar Vergisi Matrahı (%25 Normal Oran)	0,00	2.200.000,00
Hesaplanan Kurumlar Vergisi Tutarı	66.000,00	550.000,00
Ödenen Stopaj	-20.000,00	0,00
Ödenen Geçici Vergi	-100.000,00	-300.000,00
Ödenecek/İade Kurumlar Vergisi	-54.000,00	250.000,00

Ödenen Vergilerin Dikkate Alınması Suretiyle İştirak Kazancı İstisnası Hesaplaması

	Ödenen	Matrahı (Ödenen/Oran)
Geçici Vergi %25	100.000,00	400.000,00
İştirak Kazancı		400.000,00

Örnekte 3 milyon ticari zarar yerine 3 milyon kar olsaydı, yaptığımız hesaplamaya göre iştirak kazancı 1.320.000,00

olacaktı.

Buna göre, İştirak Kazancı ne Kanunen Kabul Edilmeyen Örtülü Sermaye FAİZİ olan 3.500.000,00 ne de Kurumlar Vergisi Matrahı olan 1.500.000,00 TL'dir. Ödenen geçici vergiye göre yukarıda hesaplanan tutardır. Matraha ulaşırken geçici vergi oranını %4,4 almamamızın nedeni karşı tarafın normal oranda vergilemesinden kaynaklıdır. Ayrıca ödenen vergi olarak, stopaj vergisinin varsa damga vergisi ve indirilemeyen KDV'nin hesaplamaya katılıp genişletilemeyeceğini düşünmekteyim.

V-Sonuç

Ödenen vergiye göre hesaplama öneren özelgenin indirimli oran olduğu durumlar için geçerli olduğunu vurgulamak isterim. Yoksa %25 oranı ve ticari kar varsa ödenen vergiye göre hesaplanan iştirak kazancı, vergi matrahı kadar olur ki bu örtülü sermayeden kaynaklı kanunen kabul edilmeyen giderin üstünde bir rakama tekabül eder.

Bu hesaplama tarzının, ticari zarardan yüksek kabul edilmeyen faiz gideri dolayısıyla matrahın oluştuğu her durumda (indirimli oran olmasa da) uygulanması isabetli olur. Böylece İştirak kazancı, karşı tarafın kurumlar vergisi matrahı kadar olmaktadır.

Ödenen vergiye göre hesaplamanın meri mevzuatta yeri olmadığını, ancak doğru bir yöntem olduğunu düşünmekteyim. İdare haklı olarak, Hazineye intikal eden vergi kadar karşı tarafı yararlandırmak istemektedir. Mevzuattaki boşluktan yararlanılarak yorum yolu ile olaya yaklaşımı doğru bulmuyorum. Ancak düzenleme özelge ile değil de tıpkı transfer fiyatlandırmasında Hazine zararı şartı aranması gibi istisnanın "hazineye intikal eden vergi" üzerinden hesaplanması icap ettiğinin yasaya bağlanması uygun olur.