

KARARIN DÜZELTİLMESİNİ

İSTEYEN (DAVALI) : ... Defterdarlığı
(... Vergi Dairesi Müdürlüğü)

VEKİLİ : Av.

KARŞI TARAF (DAVACI) : ...Ticaret Anonim Şirketi

İSTEMİN KONUSU : Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 14/02/2024 tarih ve E:2022/1415, K:2024/62 sayılı kararının düzeltilmesi istenmektedir.

YARGILAMA SÜRECİ :

Dava konusu istem: Davacı tarafından, doğrudan ortağı olduğu veya ortağı olmayıp ilişkili olduğu şirketlere verilen borcun örtülü sermaye olarak kabul edilmesi nedeniyle borç üzerinden hesaplanan faizin bu şirketler tarafından kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınmasına rağmen zarar edilmiş olması sebebiyle kurumlar vergisi ödenmediğinden örtülü sermayeye ilişkin faiz gelirinin (2.172.142,51 TL) iştirak kazancı istisnası kapsamında kâr payı olarak kabul edilmesi gerektiği ihtirazi kaydıyla verilen 2012 yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannamesi üzerine ihtirazi kaydın kabul edilmemesi suretiyle tahakkuk ettirilen verginin kaldırılması ve kurumlar vergisi beyannamesinde mahsup edilecek önceki yıl zararının 10.682.149,02 TL olarak düzeltilmesi istemiyle dava açılmıştır.

... Vergi Mahkemesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararı:

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "*İstisnalar*" başlıklı 5. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (a) işaretli bendinin (1) ve (2) numaralı alt bentleri uyarınca kurumların, tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılımlardan elde ettikleri kazançlar ile tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun kârına katılma imkânı veren kurucu senetleri ile diğer intifa senetlerinden elde ettikleri kâr payları kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "*Örtülü Sermaye*" başlıklı 12. maddesinin ilgili kısımları ise şu şekildedir:

"(3) Bu maddenin uygulanmasında;

a) Ortakla ilişkili kişi, ortağın doğrudan veya dolaylı olarak en az % 10 oranında ortağı olduğu veya en az bu oranda oy veya kâr payı hakkına sahip olduğu bir kurumu ya da 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 kurumu,



T.C.
DANIŞTAY
VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU
Esas No : 2024/757
Karar No : 2025/115

...

(7) 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 veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılır. Daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, tam mükellef kurumlar nezdinde yapılacak düzeltmede örtülü sermayeye ilişkin kur farklarını da kapsayacak şekilde, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilir. Şu kadar ki, bu düzeltmenin yapılması için örtülü sermaye kullanan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şarttır."

Örtülü sermaye üzerinden faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarlar, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun uygulanmasında dağıtılmış kâr payı sayıldığından, aynı Kanun'un 5. maddesi uyarınca örtülü sermaye üzerinden hesaplanan kâr payı, kurumlar vergisinden istisnadır. Ancak söz konusu kazancın istisna kapsamında değerlendirilebilmesi için mükellefin, faiz gelirini elde ettiği ilişkili kişinin doğrudan sermayesine katılması gerekmektedir.

Olayda, davacı tarafından 2012 yılı kurumlar vergisi beyannamesinde transfer fiyatlandırması kapsamında ilişkili kişi olarak beyan edilen ve davacının doğrudan iştiraki olduğu şirketlerden elde edilen 2.058.662,44 TL tutarındaki faiz geliri örtülü sermaye üzerinden hesaplanan kâr payı niteliğinde olduğundan dava konusu kurumlar vergisinin anılan kısmında hukuka uygunluk bulunmamaktadır.

Diğer taraftan, davacı tarafından ortakları üzerinden ilişkili olduğu şirketlerden elde edilen 113.480,07 TL faiz gelirin ise davacının söz konusu kurumların doğrudan iştiraki olmaması nedeniyle, örtülü sermaye üzerinden hesaplanan kâr payı niteliğinde olsa bile Kanun'un 5. maddesi kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir. Bu nedenle kurumlar vergisinden istisna olmayan 113.480,07 TL faiz geliri üzerinden tahakkuk eden kurumlar vergisinin anılan kısmında hukuka aykırılık bulunmamaktadır.

Davacının, kurumlar vergisi beyannamesinde mahsup edilecek önceki yıl zararının 10.682.149,02 TL olarak düzeltilmesi isteminin ise idari işlem tesisi niteliğinde olduğundan reddi gerekmektedir. Nitekim verilen kararın doğal sonucu olarak önceki yıl zararının davalı tarafından düzeltileceği de tabiidir.

Vergi Mahkemesi bu gerekçeyle dava konusu kurumlar vergisinin 2.058.662,44 TL tutarındaki faiz gelirinden kaynaklanan kısmını kaldırmış, diğer kısımlar yönünden davayı reddetmiştir.

Davalının temyiz istemini inceleyen Danıştay Dördüncü Dairesinin 03/12/2019 tarih ve E:2015/4007, K:2019/8345 sayılı kararı:

Bir kurumda örtülü sermaye şartlarını taşıması sebebiyle indirimi reddedilen borçlar için nakden veya hesaben ödenen faizlerin, elde eden yönünden kâr payı olarak yeniden



Bu belge 5070 Sayılı Yasa Hükümleri uyarınca Elektronik İmza ile imzalanmış olup ayrıca ıslak imza ile İMZALANMAYACAKTIR.



T.C.
DANIŞTAY
VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU
Esas No : 2024/757
Karar No : 2025/115

tasnif edilmesi ve buna göre gerekli düzeltmelerin yapılmasının amacı mükerrer vergilendirmeyi önlemektir. Bu nedenle Kanun düzeltmenin yapılabilmesi için örtülü sermaye kullanan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şartını aramıştır. Dolayısıyla örtülü sermaye kapsamındaki finansmanı kullandıran kurum nezdinde yapılacak düzeltmede dikkate alınacak tutar, örtülü sermaye kullandırılan ilişkili şirket kazancı üzerinden hesaplanarak kesinleşen ve ödenen vergi tutarı olacaktır.

Olayda örtülü sermaye kullanan şirketlerin uyuşmazlık konusu dönemde zarar beyan etmiş olması nedeniyle söz konusu şirketler adına kesinleşen ve ödenen herhangi bir vergi tutarı bulunmadığından, bu dönemde kurumlar vergisi beyannamesinde düzeltme yapılmasının yasal olarak mümkün olmadığı, tüm bu hususlar dikkate alındığında, davacı tarafından ihtirazi kayıtlı verilen kurumlar vergisi beyannamesi üzerine tahakkuk eden vergide hukuka aykırılık bulunmadığı sonucuna varılmıştır.

Daire bu gerekçeyle kararı bozmuş, davacının karar düzeltme istemini reddetmiştir.

... . Vergi Mahkemesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı ısrar kararı:

Vergi Mahkemesi, aynı hukuksal nedenler ve gerekçeyle ilk kararında ısrar etmiştir.

Tarafların temyiz istemini inceleyen Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 14/02/2024 tarih ve E:2022/1415, K:2024/62 sayılı kararı:

Israr kararının davanın kısmen reddine ilişkin hüküm fıkrasına yöneltilen davacının temyiz istemi hakkındaki inceleme:

Vergi Mahkemesince verilen ilk kararın, davanın kısmen reddine ilişkin hüküm fıkrası davacı tarafından temyiz edilmemiş ve vergi mahkemesi kararının değinilen hüküm fıkrası bu şekilde kesinleşmiştir.

Vergi mahkemesince verilen ilk kararın davanın kısmen kabulüne ilişkin hüküm fıkrasının bozulması üzerine temyize konu karar verilmiştir. Bozma kararından sonra yeniden karar verilmesi ilk kararın kesinleşen hüküm fıkrasının yeniden temyizen incelenmesini olanaklı kılmamaktadır. Bu nedenle davacının ısrar kararının davanın kısmen reddine ilişkin hüküm fıkrasına yönelttiği temyiz iddialarının incelenmeksizin reddi gerekmektedir.

Israr kararının, davanın kısmen kabulüne ilişkin hüküm fıkrasına yöneltilen davalının temyiz istemi hakkındaki inceleme:

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun yukarıda yer verilen düzenlemeleri uyarınca örtülü sermaye üzerinden ödenen faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarlar, gelir ve kurumlar vergisinin uygulanmasında gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı sayılır. Bunun bir sonucu olarak borcu kullanan kurum tarafından ilişkili olduğu şirkete ödenen faizin kanunen kabul edilmeyen gider olarak, borç veren kurum tarafından ise elde edilen faiz gelirin "kâr payı" olarak dikkate alınması suretiyle daha önceki vergilendirme işlemlerinin düzeltilmesi gerekir.



T.C.
DANIŞTAY
VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU
Esas No : 2024/757
Karar No : 2025/115

Karşı taraf düzeltmesi olarak adlandırılan bu düzeltmenin yapılabilmesi Kanun'da, örtülü sermaye kullanan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şartına bağlanmıştır.

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.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 12. maddesinde açıkça, "*daha önce yapılan vergilendirme işlemleri*"nin 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 gelirin elde edilen kâr payı sayılarak iştirak kazancı istisnası kapsamında değerlendirilmesi gerektiğinden, ihtirazi kaydın kabul edilmemesi suretiyle tahakkuk ettirilen verginin doğrudan ortağı olduğu şirketlere verilen borçtan kaynaklanan kısmında hukuka uygunluk görülmemiştir.

Açıklanan nedenlerle, ihtirazi kayıtla verilen beyanname üzerine tahakkuk ettirilen verginin, doğrudan ortağı olduğu şirketlere verilen borçtan kaynaklanan kısmının kaldırılmasına dair ısrar kararının anılan hüküm fıkrasında sonucu itibarıyla hukuka aykırılık bulunmamaktadır.

Karar sonucu:

Kurul bu gerekçeyle davanın kısmen reddine ilişkin hüküm fıkrasına yöneltilen temyiz isteminin incelenmeksizin reddine; davanın kısmen kabulüne ilişkin hüküm fıkrasına yöneltilen temyiz isteminin reddine karar vermiştir.

KARAR DÜZELTME TALEP EDENİN İDDİALARI: Kurul kararının hukuka aykırı olduğu belirtilerek karar düzeltme isteminin kabulü ile Kurul kararı kaldırıldıktan sonra ısrar kararının bozulması gerektiği ileri sürülmektedir.

KARŞI TARAFIN SAVUNMASI : Cevap verilmemiştir.

DANIŞTAY TETKİK HÂKİMİ ... DÜŞÜNCESİ: 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 54. maddesinde yazılı sebepler bulunmadığından, karar düzeltme isteminin reddi gerektiği düşünülmektedir.



TÜRK MİLLETİ ADINA

Karar veren Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunca, karar düzeltme dilekçesinde ileri sürülen iddialar, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun, 6545 sayılı Kanun'la yürürlükten kaldırılan ve aynı Kanun'un 27. maddesiyle eklenen geçici 8. maddesi uyarınca uygulanmaya devam olunan (mülga) 54. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (c) işaretli bendi uyarınca istemin kabulünü gerektirecek nitelikte bulunduğundan, davalının karar düzeltme isteminin kabulü ile Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 14/02/2024 tarih ve E:2022/1415, K:2024/62 sayılı kararının davanın kısmen kabulüne ilişkin hüküm fıkrasına yöneltilen temyiz isteminin reddine dair hüküm fıkrası kaldırıldıktan sonra davalının temyiz istemi yeniden incelenerek gereği görüldü:

HUKUKİ DEĞERLENDİRME:

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 05/02/2025 tarih ve E:2023/398, K:2025/1 sayılı kararıyla farklı bir davacı tarafından dava konusu edilen benzer bir uyuşmazlıkta, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 12. maddesinin (7) numaralı fıkrasında yer alan örtülü sermaye bakımından düzeltme işlemlerine yönelik koşulları yeniden inceleyerek anılan fıkranın üçüncü cümlesinde yer alan "*Şu kadar ki, bu düzeltmenin yapılması için örtülü sermaye kullanan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şarttır.*" şeklindeki şartın, hesap dönemi kapanmadan önce yapılacak düzeltme işlemleri bakımından da gerçekleşmesi gerektiği sonucuna ulaşmış ve bu yönden içtihat değişikliğine karar vermiştir.

Bu değerlendirme ışığında Danıştay Dördüncü Dairesinin yukarıda yer verilen kararının dayandığı aynı hukuksal nedenler ve gerekçeyle ısrar kararının bozulması gerekmektedir.

KARAR SONUCU :

Açıklanan nedenlerle;

- 1- Davalının karar düzeltme isteminin **KABULÜNE,**
 - 2- ... Vergi Mahkemesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı ısrar kararının davanın kısmen kabulüne ilişkin hüküm fıkrasının **BOZULMASINA,**
 - 3- Yeniden verilecek kararda karşılanacağından yargılama giderleri hakkında hüküm kurulmasına gerek bulunmadığına,
- 19/03/2025 tarihinde oyçokluğuyla karar verildi.

...



X - KARŞI OY:

Karar düzeltme istemine ilişkin dilekçede ileri sürülen sebepler 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun (mülga) 54. maddesinde yazılı sebeplerden hiçbirine uymadığından, karar düzeltme isteminin reddi gerektiği oyuyla karara katılmıyoruz.

...

