

KİRALAMA VE KİRAYA VERME İŞLERİNDE ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI

I-GİRİŞ

Temel amacı kazanç elde etmek olan şirketler, bu kazançları üzerinden ödeyecekleri vergiyi eksik ödemek için gider ve maliyetlerini yüksek veya hasılatlarını noksan göstermek suretiyle belli ilişkiler içerisinde buldukları gerçek ve tüzel kişilere şirket bünyesinde oluşması gereken kazançları aktarma yoluna gidebilmektedirler. Bu şekilde belirli kişilere sağlanan haksız kazançlara Örtülü Kazanç denilmektedir.

Çalışmamızın izleyen bölümlerinde, örtülü kazanç dağıtım ile ilgili genel açıklamalara yer verildikten sonra, örtülü kazanç dağıtım şekillerinden biri olan kiralama ve kiraya verme suretiyle örtülü kazanç dağıtım hususuna değinilecektir.

II-ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI

1.Genel Açıklama

Ticaret şirketleri (kollektif, komandit, anonim, limited şirketler ve kooperatifler) tüzel kişilik sahibidirler. Bu durumun doğal sonucu olarak, bir ticaret şirketinin ortakları ile bu ortakların ilgili bulunduğu diğer gerçek ve tüzel kişiler, şirketin tüzel kişiliği karşısında üçüncü kişi konumundadırlar. Dolayısıyla şirketin bu kişilerle yapmış olduğu işlemlerde, bunların dışındaki gerçek ve tüzel kişilerle yaptığı işlemlerden farklı bir şekilde tasarrufta bulunulması mümkün değildir.

Örtülü kazanç dağıtımının esas unsuru, kurumun belli ilişkiler içinde bulunduğu kişi veya kurumlara kendi varlığından bedelsiz kıymet aktarmasıdır. Kurumlar vergisi mükellefleri örtülü kazanç dağıtımıyla kurumlar vergisi matrahını etkilemek, kısmen veya tamamen ortadan kaldırmak veya zararı arttırmak amacındadırlar. Böyle bir durumu önlemek için, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17. maddesi ile 15/3. maddesinde düzenleme yapılmıştır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17/1. maddesine göre; Şirket kendi ortakları, ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek ve tüzel kişiler, idaresi, murakabesi veya sermayesi bakımlarından vasıtalı vasıtasız olarak bağlı bulunduğu veya nüfuzu altında bulundurduğu gerçek ve tüzel kişilerle olan münasebetlerinde emsaline göre göze çaracak derecede yüksek veya düşük fiyat veya bedeller üzerinden yahut bedelsiz olarak alım, satım, imalat, inşaat muamelelerinde ve hizmet ilişkilerinde bulunursa kazanç tamamen veya kısmen örtülü olarak dağıtılmış sayılmaktadır.

Aynı kanunun 13. maddesinde kurumlar vergisinin safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, 15/3. maddesinde ise sermaye şirketlerince dağıtılan örtülü kazançların kanunen kabul edilmeyen indirim olduğu ve kurum kazancından indirilemeyeceği belirtilmiştir.

2.Hangi Kurumların Örtülü Kazanç Dağıtılacağı

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15/3. maddesinde “sermaye şirketlerince dağıtılan örtülü kazançlar”ın kanunen kabul edilmeyen indirim olduğu belirtilmiş; 17. maddenin ilgili bentlerinde ise “şirket” kelimesine yer verilmekle birlikte, diğer kurumlardan bahsedilmemiştir. Buradan, örtülü kazanç ile ilgili düzenlemenin, sadece sermaye şirketleri için geçerli olduğu, bir başka deyişle anonim, limited ve eshamlı komandit şirketler dışındaki kurumlarda bu yönde bir işlem yapılamayacağı sonucuna varılmaktadır.

Ancak söz konusu düzenleme, sermaye şirketleri dışındaki kurumların, noksan vergi ödemek için yaptıkları örtülü kazanç sağlanmasına benzer işlemlerin takipsiz kalacağı anlamına gelmez. Sermaye şirketleri dışındaki kurumlar, böyle bir hileli işleme tevessül ettikleri takdirde 15/3 ve 17'nci maddelere göre değil fakat genel hükümler uyarınca (muvazaa iddiasıyla) tarhiyata maruz kalabilirler.¹

Öte yandan, hangi kurumların örtülü kazanç dağıtılacağı konusunda, kanunda belirtilen hususlar ötesinde açık bir hüküm olmadığı gibi, vergi idaresince bir görüş ya da yargı organınca da verilmiş konuyu açıklayıcı bir karar da bulunmamaktadır.

3.Örtülü Kazancın Dağıtılacağı Kişi ve Kurumlar

Örtülü kazancın kimlere dağıtılacağı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17. maddesinin 1 ve 4 numaralı bentlerinde sayılmıştır.

Maddenin 1 numaralı bendinde, örtülü kazancın dağıtılacağı kişiler,

- Şirket ortakları,
- Şirket ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek ve tüzel kişiler,
- Şirketin idaresi bakımından bağlı bulunduğu gerçek kişiler,
- Şirketin murakabesi (denetimi) bakımından vasıtalı, vasıtasız olarak bağlı bulunduğu kişiler,
- Şirketin sermayesi bakımından vasıtalı, vasıtasız olarak bağlı bulunduğu gerçek ve tüzel kişiler,
- Şirketin nüfuzu altında bulundurduğu gerçek ve tüzel kişiler,

olarak sayılmış; bunun dışında örtülü kazancın dağıtımına konu olabilecek kişiler 4 nolu bent ile; ortaklardan veya bunların eşleri ile usul ve fiirundan ve 3. dereceye kadar (dahil) kan ve sıhri hısımlardan, şirketin idare meclisi başkan ve üyesi, müdürü veya yüksek memuru bulunanlar olarak belirtilmiştir.

Normal ticari icaplara uymayacak şekilde fahiş menfaat elde eden şirket muhatabı, 17'nci maddede belirtilen kişilerden biri değilse, şirketin bu şekilde uğradığı zararda vergi kaçırma kastı bulunduğu söylenemez. Başka bir anlatımla şirket vergileme açısından kabul edilebilir bir ticari zarara uğramış sayılır ve bu zarar vergisel açıdan kabul görür.²

¹ Mehmet MAÇ, Kurumlar Vergisi 1999, sf.691

² Mehmet MAÇ. a.g.e. sf.691

4.Örtülü Kazanca Konu Olabilecek İşlemler

Örtülü kazanç dağıtımına konu olabilecek işlemler Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17. maddesinde dört bent halinde sayılmıştır. Söz konusu işlemleri madde hükmüne göre aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz.

- Alım işlemleri,
- Satım İşlemleri,
- İmalat İşlemleri,
- İnşaat İşlemleri,
- Hizmet ilişkileri,
- Kiralama ve kiraya verme işlemleri,
- Ödünç para alma ve verme işlemleri,
- Aylık, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeler.

Görüldüğü gibi şirket karını etkileyecek her türlü işlem örtülü kazanca konu olabilmektedir.

Ancak hemen belirtmek gerekir ki, örtülü kazanç dağıtımından söz edebilmek için önceki bölümde belirtilen kişilerle yapılan bu işlemlerin emsaline göre göze çaracak derecede şirket aleyhine düşük veya yüksek bedeller üzerinden yahut bedelsiz olarak yapılması gerekmektedir.

III-KİRALAMA VE KİRAYA VERME SURETİYLE ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI

Yukarıda da belirtildiği üzere, Kurumlar Vergisi Kanunu'nda düzenlenen örtülü kazanç dağıtımı şekillerinden biri de “kiralama ve kiraya verme suretiyle örtülü kazanç dağıtımı”dır.

Adı geçen kanunun 17. maddesinin 2. bendinde,

“Şirket, 1 numaralı fıkrada yazılı olan kimselerle olan münasebetlerinde emsaline göre göze çaracak derecede yüksek veya düşük bedeller üzerinden kiralama veya kiraya verme muamelelerinde bulunursa;”

hükmüne yer verilmiştir.

Anlaşılağı üzere, bu bent hükmü ile esasen iki farklı örtülü kazanç dağıtım şekli düzenlenmiştir. Bunlar aşağıdaki şekilde belirtilebilir.

1-Şirketin, 1 numaralı fıkrada yazılı olan kimselere ait olan mal ve hakları emsaline kıyasla göze çaracak derecede yüksek bedelle kiralaması,

2-Şirketin, sahibi olduğu mal ve hakları 1 numaralı fıkrada yazılı olan kimselere emsaline göre göze çaracak derecede düşük bedel ile kiraya vermesi,

Yukarıdaki durumlarda ödenen kira bedeli ile emsal bedel arasındaki fark şirket tarafından dağıtılan örtülü kazanç tutarını ifade edecektir. Dolayısıyla emsal bedelin belirlenmesi önem kazanacaktır.

Kiralama ve Kiraya Verme İşlerinde Emsal Bedel

i-Emsal Kavramı

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17. maddesinde, örtülü kazanç ilişkisinin doğmuş kabul edilebilmesi için, ticari şirketlerle belirli derecede yakınlık arzeden kişilerle olan işlemlerde “emsaline göre göze çaracak derecede yüksek veya düşük bedeller”in söz konusu olup olmadığı belirleyici olmaktadır. Görüldüğü üzere, örtülü kazanç ilişkisinde “emsal” kavramının önemli bir rolü vardır. Bununla birlikte, ne Kurumlar Vergisi Kanunu'nda ne de diğer vergi kanunlarında, bu kavramdan ne anlaşılması gerektiği ile ilgili açık bir belirleme yapılmış değildir. Vergi kanunları içerisinde emsal kavramının kesin sınırlarının çizildiği açık bir belirlemenin yapılmamış olması dolayısıyla, bu konuda bir boşluk olduğu izlenimi edinilmektedir. Bu nedenle, emsal kavramının nasıl anlaşılması gerektiği gerek vergi idaresinin uygulamaya yön veren içtihatları vasıtasıyla gerekse yüksek yargı organlarının içtihatlarıyla doldurulmaya çalışılmaktadır.³

ii-Emsal Bedelin Tespiti

Kurumlar Vergisi Kanunu'nda, kiranın emsaline göre düşük ya da yüksek olduğunu belirlemeye esas herhangi bir formüle yer verilmemiştir. Ancak, Vergi Usul Kanunu'nda ve Gelir Vergisi Kanunu'nda bu konuda yardımcı olabilecek bazı hükümlere rastlamak mümkündür.

Konuyla ilgili olarak, Vergi Usul Kanunu'nun genel hükümlerine göz attığımızda; Kanunun 307. maddesinde, bir binanın gayrisafi iradının tahmini için yeterli karine bulunmadığı durumlarda, binanın satılması halinde getireceği değer %10'unun “safı irat” kabul edileceği belirtilmektedir. Aynı kanunun 312. maddesinde ise, arazi değerinin onda birinin “emsal kira” sayılması gerektiği vurgulanmaktadır.⁴

Gelir Vergisi Kanunu'nun “Emsal Kira Bedeli Esası” başlıklı 73. maddesinin 1. fıkrası hükmü ise aşağıdaki gibidir.

“Kiraya verilen mal ve hakların kira bedelleri emsal kira bedelinden düşük olamaz. Bedelsiz olarak başkalarının intifasına bırakılan mal ve hakların emsal kira bedeli, bu mal ve hakların kirası sayılır. Bina ve arazide emsal kira bedeli, yetkili özel mercilerce veya mahkemelerce takdir veya tespit edilmiş kirası, bu suretle takdir veya tespit edilmiş kira mevcut değilse Vergi Usul Kanunu'na göre belirlenen vergi değerinin %5'idir. Diğer mal ve haklarda emsal kira bedeli, bu mal ve hakların maliyet bedelinin, bu bedel bilinmiyorsa, Vergi Usul Kanununun servetlerin değerlendirilmesi hakkındaki hükümlerine göre belli edilen değerinin %10'udur.”

³ Harun KAYNAK, Kurumlar Vergisi Mükellefiyetlerinde Örtülü Kazanç Müessesesi Yönünden “Emsal” Kavramı. Maliye Postası Dergisi, 15 Nisan 2000 sf. 85

⁴ Şükrü KIZILOĞLU, Kurumlar Vergisi Kanunu ve Uygulaması, Ankara 2000, c.2, sf. 1733

Bu hükmün kiralama ve kiraya verme işlerinde emsal olarak alınıp alınamayacağına yönelik Danıştay'ın vermiş olduğu bir kararı şöyledir.

“Gelir Vergisi Kanunu'nun 73. maddesinde sözü edilen emsal kira bedelinin getirilmesinden amaç sadece bedelsiz veya düşük bedelle kiraya verilen mal ve hakların kiralalarında asgari haddin tayini diğer bir deyimle tarafların serbest iradeleri ve taayyün eden kirada muvazaa yolu ile noksan gösterilmesini ve böylece vergi ziyasını önlemek olup, olayda aksi durum yani yüksek bedelle kiraya verme hali mevcut olduğuna göre, matrah tayininde öncelikle bu madde (GVK md.73) hükmünün esas alınması yerinde değildir.”⁵

Bu konuda Danıştay tarafından verilen bir başka karar da,

“...Yapılan bilirkişi incelemesi sonucu, kiralamaya konu otel ile ilgili olarak saptanan rayiç bedel üzerinden, Gelir Vergisi Kanunu'nun 73. maddesinde belirtilen şekilde hesaplanan emsal kira bedeli, yıl içinde ödenen kira miktarının çok üzerinde olduğundan örtülü kazanç dağıtımından söz edilemeyeceğine ...”⁶

şeklindedir.

Görüldüğü gibi, Gelir Vergisi Kanunu'nun 73. maddesinde ifadesini bulan “emsal kira bedeli”nin kiralama ve kiraya verme işlerinde emsal olarak dikkate alınıp alınamayacağı hususunda kesin bir hüküm yer almamakla birlikte; bu bedelin bir asgari tutarı ifade etmesi nedeniyle düşük bedelle kiraya verme işlemlerinde dikkate alınabileceği, yüksek bedelle kiralama işlemlerinde ise dikkate alınamayacağı söylenebilir.

Daha önce de belirtildiği üzere, Türk Vergi Kanunlarında kiralama ve kiraya verme işlemlerinde emsal bedelin tespiti konusunda herkesin üzerinde birleşeceği bir hüküm bulunmamaktadır. Kiralanan gayrimenkulün niteliği, yeri, mütemmim cüzleri vb. kira bedelini doğrudan etkileyebilen ve tartışmalara açık bir konudur.

Öte yandan, kiranın makul olup olmadığı araştırılırken, para olarak ödenen kira tutarı tek başına ölçü olmayabilir. Kiracının yan yükümlülükleri varsa, bunlar da kira miktarını etkiler. Örneğin, kiracının tamirat ve bakım giderleri, yangın, kaza vb. sigorta primlerini ve emlak vergisini ödeyip ödemediğine de bakılır. Aynı şekilde, kiracının yaptığı her türlü ilave ve kira dönemi sonunda bazı makinelerin mal sahibine bırakılıp bırakılmadığına da bakılmalıdır.⁷

IV-SONUC

Temel amacı kazanç elde etmek olan şirketlerin, bu kazançları üzerinden ödeyecekleri vergiyi eksik ödemek için gider ve maliyetlerini yüksek veya hasılatlarını düşük göstermek amacıyla belli ilişkiler içerisinde buldukları gerçek ve tüzel kişilere şirket bünyesinde oluşması gereken kazançları aktarması olarak tanımlanabilen örtülü kazanç dağıtımının bir şekli de kiralama ve kiraya verme suretiyle örtülü kazanç dağıtımıdır.

⁵ Dan. 4. D.'nin 29.11.1969 tarih ve E.1969/5040, K.1969/299 Sayılı Kararı

⁶ Dan. 11. D.'nin 24.03.1998 tarih ve E.1997/1092, K.1998/1151 Sayılı Kararı

⁷ Şükrü KIZILOĞ, Gayrimenkul Kiralaması ve Örtülü Kazanç (2) Hürses. 28.11.1996, sf.7

Kiralama ve kiraya verme işlerinde, ödenen kira bedeli ile emsal bedel arasındaki fark şirket tarafından dağıtılan örtülü kazanç tutarını ifade etmektedir. Dolayısıyla, örtülü kazanç tutarının belirlenmesinde emsal bedelin tespiti önem kazanmaktadır. Emsal bedelin ne olması gerektiği konusunda Türk Vergi Kanunlarında herkesin üzerinde birleşebileceği bir hüküm bulunmamakla beraber; kıyaslamanın emsali gayrimenkuller ile yapılacağı, GVK md.73 hükmünün ise ancak düşük bedelle kiraya verme işlerinde dikkate alınabileceği söylenebilir.