



Vergide hasarsız bir çatışma örneği olarak sermaye faizi ve sermaye artış indirimi

Vergi indirimine izin verilen sermaye artış indirimi düzenlemesi ile kanunen kabul edilmeyen gider niteliğinde olan sermaye üzerinden yürütülecek faizler düzenlemesi, birbiriyle olumlu çelişen, vergi hukukundaki normlar hiyerarşisi örneğidir.

- Sermaye faizi ve sermaye artış indirimi düzenlemeleri
- Lex specialis ilkesinin somut düzenlemeye uygulanması
- Lex posterior & lex specialis ilkeleri
- Daha fazlası

Vergide hasarsız bir çatışma örneği olarak sermaye faizi ve sermaye artış indirimi

Vergi indirimine izin verilen sermaye artış indirimi düzenlemesi ile kanunen kabul edilmeyen gider niteliğinde olan sermaye üzerinden yürütülecek faizler düzenlemesi, birbiriyle olumlu çelişen, vergi hukukundaki normlar hiyerarşisi örneğidir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11/1-a maddesinde; öz sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizlerin, kurum kazancının tespitinde indirim olarak dikkate **alınmayacağı** belirlenmiştir.

Aynı kanunun 10/1-ı maddesinde ise; sermaye şirketlerinin nakdi sermaye artışları veya yeni kurulan sermaye şirketlerinde ödenmiş sermayenin nakit olarak karşılanan kısmı üzerinden (belirli faiz oranı ve yüzdeyle birlikte) hesaplanacak sermaye indiriminin, beyanname üzerinde indirim olarak dikkate **alınabileceği** belirlenmiştir.

Söz konusu iki düzenleme birbiriyle çelişir gibi görünse de, aslında klasik bir **genel kanun/özel kanun (lex specialis)** örneğidir.

Lex posterior & lex specialis ilkeleri

Lex posterior ilkesi, iki norm arasında çatışma olduğunda sonraki tarihli normun önceki tarihli normu ilga ettiğini esas almaktadır. Bu bağlamda anılan ilke, yasa koyucunun birbiriyle çatışan iki normu aynı anda geçerli kılamayacağı; bu normlardan yeni tarihli normun, ihtiyacı, eskisinden daha fazla karşılayacağı varsayımına dayanmaktadır.(1) Aslında lex posterior ilkesi "zımnî ilga" denilen şeyden başka bir şey değildir.(2)

Tam ifadesi **lex specialis derogat legi generali** olan, "özel kanun genel kanunu ilga eder" ilkesi ise; normlar hiyerarşisinde aynı düzeyde yer alan iki normun çatışması durumunda özel hüküm niteliğindeki normun uygulanacağını öngörmektedir. Bu bağlamda lex specialis ilkesinin uygulanması bakımından önemli olan hangi normun özel, hangi normun genel olduğunu saptamaktadır. Uygulama alanı daha dar olan hükmün özel hüküm, daha geniş olanın ise genel hüküm olduğu söylenebilir.(3)

Dolayısıyla lex posterior ilkesi, ortada zımnî ilga olduğu durumlar için geçerli iken; lex specialis ilkesi; sonraki düzenlemenin önceki düzenlemeyi ilga etmemekle birlikte aynı zamanda, özel nitelikteki düzenlemenin, genel nitelikteki düzenlemenin istisnasını teşkil ettiği durumlar için uygulanacağı söylenebilir.

Lex posterior ve lex specialis ilkelerine gerek Anayasa Mahkemesi gerekse Danıştay kararlarında da rastlanılmaktadır:

Anayasa Mahkemesi "Özel kanunlardan yürürlük tarihine göre önceki ve sonraki kanun hükümleri arasında çelişme bulunursa veya öncekinin ele aldığı konuyu sonraki kanun yeni baştan düzenlerse sonraki kanun, önceki kanunu üstü kapalı olarak yürürlükten kaldırır." şeklindeki içtihadı ile normlar hiyerarşisindeki önceki kanun/sonraki kanun (lex posterior) ilkesine atıf yapmaktadır.(4) Öte yandan Danıştay İçtihadı Birleştirme Genel Kurulu; "önceki ve sonraki kanun hükümleri arasında çelişme olduğu takdirde somut olayda özel ve sonraki kanun hükümlerinin uygulanacağını" belirterek genel kanun/özel kanun (lex specialis) ilkesine atıf yapmaktadır.(5)

O halde sermaye üzerinden ödenen faiz niteliği açık olan sermaye artış indirimi müessesesi, esasında **özel ve istisnai nitelikte**, sermaye üzerinden ödenen faizin gider (indirim) kabul edilmesine olanak sağlayan bir düzenlemedir.

Bu açıdan 10/1-ı maddesinde düzenlenen sermaye artış indirimi müessesesi; önceki düzenlemeyi, yani 11/1-a maddesinde yer alan sermaye üzerinden ödenen faizlerin gider kabul edilmediği önceki düzenlemeyi ilga etmemektedir. Bu yönüyle önceki kanun/sonraki kanun (lex posterior) ilkesi bu duruma uymamaktadır.

11'inci madde düzenlemesi geçerli iken yapılan 10/1-ı maddesi düzenlemesi, genel kanun/özel kanun (lex specialis) ilkesine uygun biçimde **10/1-ı maddesini, 11/1-a maddesinin istisnai biçimine** dönüştürmektedir.

Daha fazlası

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10'uncu maddesine [buradan](#), 11'inci maddesine [buradan](#), sermaye artış indirimi müessesesinin detaylarının yer aldığı 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin ilgili kısmına [buradan](#), Oytun CANYAŞ'ın "İdari Yargılama Usulü Kanunu ve Vergi Usul Kanunu Arasındaki Çatışmaların Klasik Yöntemle Çözümü" adlı makalesine [buradan](#), Erdal KULUÇLU'nun "Türk Hukuk Sisteminde Normlar Hiyerarşisi ve Sayıştay Denetimine Etkileri" adlı makalesine [buradan](#), Kemal GÖZLER'in Yorum İlkeleri adlı makalesine ise [buradan](#) ulaşabilirsiniz.

Dipnotlar

(1) Oytun CANYAŞ, İdari Yargılama Usulü Kanunu ve Vergi Usul Kanunu Arasındaki Çatışmaların Klasik Yöntemle Çözümü, TBB Dergisi, 2014 (110), sy 197.

(2) Kemal GÖZLER, Yorum İlkeleri, sayfa 100.

(3) CANYAŞ, agm, sayfa 198.

(4) Erdal KULUÇLU, Türk Hukuk Sisteminde Normlar Hiyerarşisi ve Sayıştay Denetimine Etkileri, Sayıştay Dergisi, Sayı 71, sayfa 9.

(5) KULUÇLU, agm, sayfa 10.

Vergide hasarsız bir çatışma örneği olarak sermaye faizi ve sermaye artış indirimi

Lex specialis ilkesinin somut düzenlemeye uygulanması

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11'inci maddesi, vergi matrahından indirimi kabul edilmeyen giderleri düzenlemektedir. Bunlar arasında öz sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizler de bulunmaktadır. Söz konusu düzenleme, anılan Kanun'un yürürlüğe girdiği 2006 yılından bu yana yasada yer almaktadır.

Aynı Kanun'un 10'uncu maddesi ise, kurum kazancı üzerinden indirilmesine imkân verilen bazı indirim unsurlarını düzenlemektedir. Şirketlerin sermaye artışlarına vergisel teşvik niteliği olan sermaye artış indirimi düzenlemesi de bu indirimler arasında yer almaktadır. Söz konusu düzenleme, 2015 yılında, 10'uncu maddeye eklenerek yürürlüğe girmiştir.

Tekrar hatırlatmak gerekirse, sermaye artış indirimi; nakdi sermaye artışları veya yeni kurulacak şirketlere konulacak sermaye tutarları üzerinden hesaplanacak faiz tutarının, kurum kazancından indirimine imkân tanımaktadır.