

## Örtülü sermayede KDV bilmececi

### Ender İneli

Vergi matrahının aşındırılmasına engel olmak amacıyla ihdas edilen düzenlemeler genel olarak “vergi güvenlik müesseseleri” olarak adlandırılıyor. Söz konusu düzenlemelerin önemlilerinden biri de şüphesiz “örtülü sermaye” müessesesi.

Örtülü sermaye, sadece kurumlar vergisi açısından değil katma değer vergisi uygulaması açısından da özel önem arz ediyor. Zira katma değer vergisi pratiği açısından, borç veren ve borç alan nezdinde yapılması gereken işlemler oldukça teknik hususlar barındırıyor. Konunun teknik boyutu, yasal düzenlemelerin farklı şekillerde anlamlandırılmasını ve buna bağlı olarak da farklı uygulamaları beraberinde getiriyor.

### Örtülü sermaye kavramı

Kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılıyor.

### Örtülü sermayeye isabet eden giderlerin durumu

Kurumlar Vergisi Kanununun 11. maddesinde, kurum kazancının tespiti sırasında indirilmesine izin verilmeyen giderler topluca sıralanmış durumda. Söz konusu maddeye göre; örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderlerin indirimi mümkün değil.

Ayrıca, 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 sayılıyor.

Zaten olayları katma değer vergisi açısından karmaşıklaştıran, değişik görüş ve uygulamaların ortaya çıkmasına sebebiyet veren yer de tam burası.

### Finansman temini işlemlerinde KDV

Katma Değer Vergisi Kanununun 1. maddesinde; Türkiye’de yapılan ticari, sınaî, ziraf faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesindeki teslim ve hizmetlerin katma değer vergisine tabi olduğu hüküm altına alınmış durumda.

Yasanın 4. maddesinde ise hizmet, “teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemlerdir. Bu işlemler; bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek,

onarmak, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek şeklinde gerçekleştirilir.” denilmek suretiyle tanımlanmış.

Kanunun lafzından anlaşıldığı üzere, hizmet kapsamına giren işlemler tadadi olarak sayılmış; teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışındaki her türlü ticari mahiyeti havi işlem, katma değer vergisi uygulamasında hizmet olarak kabul edilmiş.

Buna göre, ilişkili kişilerine finansman temini hizmeti sağlayan bir işletmenin söz konusu faaliyetinin ticari bir hizmet olarak kabul edilmesi ve dolayısıyla elde edilen faiz gelirinin de katma değer vergisine tabi olması gerektiği açık.

### **Yılsonunda işler karışıyor!**

Örtülü sermaye müessesesini düzenleyen Kurumlar Vergisi Kanununun 12. maddesinde; örtülü sermaye üzerinden kur farkı hariç, faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarların, 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 sayılacağı belirleme altına alınmış durumda.

İşte bu noktada dananın kuyruğu kopuyor. Zira, ilgili düzenlemede yer alan “Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının Uygulanmasında” ifadesinin ne şekilde yorumlanması gerektiği, bir diğer deyişle söz konusu ifadenin KDV uygulaması açısından da geçerlik taşıyıp taşımadığı noktasında görüş birliği bulunmuyor.

### **KDV'nin düzeltilmemesi gerektiğini iddia eden görüş**

Bu görüşe göre; daha önceki dönemlerde hesaplanmış olan katma değer vergisinin, örtülü sermaye üzerinden hesaplanan faizin hesap döneminin son günü itibarıyla kar payına dönüştüğünden ve kar paylarının da katma değer vergisinin konusu girmediğinden bahisle düzeltmeye konu edilmesi mümkün değil.

Zira her şeyden önce örtülü sermaye kurumu; kurumlar vergisi matrahının, borç adı altında işletmeye sermaye konulmak suretiyle aşındırılmasının önüne geçilmesi amacıyla getirilmiş bir vergi güvenlik müessesesi. Dolayısıyla, temin edilen borcun kurumlar vergisi uygulaması bakımından örtülü sermaye sayılması, gerçekleştirilen işlemin gerçek manada finansman temini hizmeti olmadığı anlamına gelmemekte. Yapılan düzenleme kurumlar vergisi matrahının tespitine yönelik. Ticari ilişki ve muamelenin mahiyetinde herhangi bir değişiklik ise söz konusu değil.

Daha da önemlisi, Kurumlar Vergisi Kanununun 12. maddesinin 7. fıkrasının gerek lafzı gerekse gerekçesi; örtülü sermaye üzerinden kur farkı hariç, faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarların sadece Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının uygulanmasında kar payı ve dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılacağını, bunun amacının da işleme taraf olan mükellefler nezdinde düzeltmeye imkan tanımak suretiyle mükerrer vergilemenin önüne geçmek olduğunu açıkça ortaya koymakta.

## **KDV'nin düzeltilmesi gerektiğini iddia eden görüş**

Bu görüşe göre ise bir işlemi, Gelir ve Kurumlar Vergisi uygulamasında ayrı Katma Değer Vergisi uygulamasında ise ayrı şekilde nitelendirmek hukuki değil. Bu durumun, farklı kanunlar açısından yorum yoluyla farklı nitelendirmeler yapılması suretiyle hukuk birliğini bozması ve kanunlar çatışmasına yol açması söz konusu olabilir.

Örtülü sermaye üzerinden kur farkı hariç, faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarların, gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı sayılması gerektiği açık olduğuna göre; ortaya çıkan bu sonucun, muamele vergileri için de vergiyi doğuran bir olaya sebebiyet vermeyeceği; bir başka ifade ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nda açıkça belirtilen "kâr payı dağıtımının" Katma Değer Vergisi Kanunu'nda sayılan türde bir teslim veya hizmet olarak nitelendirilemeyeceğinin kabulü gerekmekte.

## **Gelir İdaresinin görüşü**

Esasen İdarenin konuyla ilgili görüşü başlarda örtülü sermayeye isabet eden KDV'nin düzeltilebileceği yönündeydi. Örneğin, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığının 09.06.2008 tarihli özeldesini bu doğrultuydu.

Ancak zamanla bu görüş zemin kaybetti. Son dönemde tesis edilen özeldesilerin tamamı, örtülü sermayeye isabet eden KDV'nin düzeltmeye konu edilmesinin mümkün olmadığı yönünde.

## **Yargının görüşü**

Danıştay'ın her iki yönde de kararları mevcut. Örneğin Danıştay 3. Dairesinin E:2016/1607 ve K:2016/1944 sayılı kararı düzeltmenin mümkün olduğu yönündeyken; Danıştay 9. Dairesinin E:2010/11146 ve K:2015/72 sayılı kararı ile İstanbul 9. Vergi Mahkemesinin E:2010/774 ve K:2012/971 sayılı kararını E:2012/4791 sayılı dosya kapsamında onayan kararları ise aksi yönde.

Yine yakın dönemde İstanbul Bölge İdare Mahkemesi İkinci Vergi Dava Dairesi tarafından tesis edilen E:2017/4402 ve K:2018/44 sayılı kararda da düzeltmenin mümkün bulunmadığı yönünde hüküm kurulmuş durumda.

*Bu yazı Ekonomist dergisinin 29 Nisan 2018 tarihli 2018/17. sayısında yayınlanmıştır.*

*Bu makalede yer alan açıklamalar, yazarının konu hakkındaki kişisel görüşünü yansıtmaktadır. Makaledeki bilgi ve açıklamalardan dolayı EY ve/veya Kuzey YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş.'ye sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Mevzuatın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz.*