

ANKARA YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI
MEVZUAT İZLEME VE DEĞERLENDİRME KOMİSYONU KARARI

Karar Tarihi : 10.09.2007

Karar No : 2007/77-7

Komisyonumuz, Ankara YMM Odasının 07.08.2007 tarih ve D.53/0964 sayılı yazısına istinaden “*Örtülü sermaye sayılan borçlanmalar üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz ve kur farklarının KDV’ye tabi olup olmadığı; KDV’ye tabi tutulacak ise borç alan kurumun KDV’yi indirim konusu veya iade/mahsup yoluyla alıp alamayacağı*” konusundaki tereddütleri gidermek için toplanmış, toplantı sonucunda aşağıdaki görüş oluşmuştur.

Bilindiği üzere, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun yerine ikame edilen 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile örtülü kazanç ve örtülü sermaye konusundaki düzenlemeler OECD kural ve önerileri ile Dünya uygulamalarına paralel olarak transfer fiyatlandırmasını içerecek şekilde yeniden dizayn edilmiştir. Ancak özü ve temel yaklaşımı gizli kazanç, gizli sermaye veya örtülü kazanç, örtülü sermaye ile hemen hemen aynıdır. Hatta, yazılı gerekçelerde 5422 sayılı Kanunun gerekçelerine sıkça yollama yapılmıştır.

Yapılan düzenlemelerdeki en önemli farklılıklardan biri örtülü sermaye sayılan borçlanmalara belirli bir sınır getirilmesi ve borç alan ile veren açısından hesaplanacak faiz ve kur farklarının akibetinin belirlenmesidir.

Buna göre, 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 sayılır (**KVK, Md. 12/(1)**). Öte yandan, örtülü sermaye üzerinden hesaplanan kur farkı hariç, faiz ve benzeri ödemeler ile hesaplanan tutarlar, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunları uygulamasında, gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının **gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibariyle dağıtılmış kar payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar** sayılır (**KVK, Md.12/(7)**).

Ancak, bize göre, Kurumlar Vergisi Kanununun 12. maddesine istinaden hesaplanan faiz ve benzeri ödemeler ile kur farkları aşağıdaki gerekçelerle KDV’ye tabi değildir.

- 1- Örtülü sermaye düzenlemesi bir (vergi güvenlik) oto kontrol mekanizmasıdır. Oto kontrol mekanizmalarının temel amacı asgari bir vergi hasılasını temin etmek veya belirli işlemlerin vergi kanunları açısından değerlendirilmesi sırasında bir alt sınır belirlemektir. Oto kontrol mekanizmaları açısından işlemin olup olmadığının veya gerçekleşip gerçekleşmediğinin önemi bulunmamaktadır. Bir başka ifadeyle, bir anlamda, kurumlar vergisi açısından varsayıma dayalı olarak örtülü sayılan sermaye üzerindeki örtünün kaldırılmasıdır. Bu nedenle, KDV açısından, vergiye tabi bir işlem söz konusu değildir.
- 2- Örtülü sermaye varsayılan tutar üzerinden hesaplanan tutar muhatap şirket açısından iştirak kazancı ve muhatap gerçek kişi açısından ise menkul sermaye iradidir. İştirak kazancı ve menkul sermaye iradı ise katma değer vergisine tabi değildir.

- 3- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ve 5615 sayılı Kanunla 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununda yapılan değişikliklerle örtülü sermaye üzerinden hesaplanan tutar iştirak kazancı veya kar payı sayılmıştır. Ancak, menkul sermaye iratlarında elde etme ekonomik ve hukuki tasarrufa bağlanmıştır. Burada hukuken ve ekonomik olarak elde edilmiş bir irat/gelir söz konusu değildir.
- 4- Ayrıca, dağıtılabılır kar açısından burada önemli sorunlar bulunmaktadır. Örneğin, örtülü sermaye üzerinden hesaplanan tutarın 100 lira olduğunu, ancak, şirketin dönem sonu faaliyet sonucunun 150 lira zarar olduğunu varsayalım. Bu durumda, şirket net olarak 50 lira zararlı olmasına rağmen 100 lira kar dağıtıldığı kabul edilmektedir. Mevcut vergi sistemimiz ve ticaret hukuku dikkate alındığında, aslında işletmeden sermaye çekiş sonucunda doğmaktadır. Sermaye çekiş işlemi katma değer vergisine tabi değildir.
- 5- 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 sayıldığından, dönem içinde örtülü sermaye üzerinden hesaplanan faiz ve benzeri ödemeler için KDV hesaplanabilir. Ancak, örtülü sermaye üzerinden hesaplanan faiz ve benzeri ödemelerin nihai akıbeti hesap döneminin son günü belli olduğundan (hesap döneminin son günü itibariyle dağıtılmış kar payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar), yıl içinde KDV hesaplanmış ise söz konusu KDV'nin fazla ve yersiz hesaplanan KDV olarak işleme tabi tutulması gerekir.

Sonuç olarak, örtülü sermaye üzerinden hesaplanan faiz ve benzeri ödemeler ile kur farkı katma değer vergisine tabi değildir. Zira, burada bir işlemde ziyade işlemler neticesinde oluşan varsayımsal sonucun şirket ortaklarına yansıtılması söz konusudur.