

Örtülü sermaye faizinde KDV

11.09.2008 | Bumin Doğrusöz | [Yorum](#)

5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanununun 11. maddesinde kurum kazancının tespitinde gider kabul edilmeyen ödeme veya harcamalar sayılmış ve önceki Kanunda olduğu gibi bunlar arasında örtülü sermaye faizine de yer verilmiştir. Kanunun 12. maddesinde ise "örtülü sermaye" müessesesi, uluslararası gelişmeler ve genel kabul görmüş ilkeler dikkate alınarak yeniden düzenlenmiştir.

Madde ile, işletmede kullanılan borçların örtülü sermaye sayılabilmesi, bu borçların ortak veya ortakla ilişkili kişiden alınması ve belirlenen borç/öz sermaye oranını aşması koşullarına bağlanmıştır.

Bu maddenin uygulanmasında;

- Ortağın, doğrudan veya dolaylı olarak en az yüzde 10 oranında ortağı olduğu veya en az yüzde 10 oranında oy veya kâr payı hakkına sahip olduğu kurumlar ve
- Doğrudan veya dolaylı olarak, ortağın veya ortakla ilişkili bu kurumun sermayesinin, oy veya kâr payı hakkına sahip hisselerinin en az yüzde 10'unu elinde bulunduran bir gerçek kişi veya kurum, ortakla ilişkili kurum olarak kabul edilecektir.

Burada geçen "gerçek kişi" ifadesi, Gelir Vergisi Kanununa tabi şahıslar ile şahıs şirketleri ya da adi ortaklıkları; "kurum" ifadesi de, sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek veya vakıflar ile bunlara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıklarını kapsamaktadır.

Ortak veya ortakla ilişkili kişiden alınarak işletmede kullanılan borçların örtülü sermaye sayılabilmesi borç tutarının öz sermayenin üç katını aşması koşuluna bağlıdır.

Borç tutarının öz sermaye ile karşılaştırılmasında ana faaliyet konusuna uygun olarak faaliyette bulunan ve ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılan banka veya benzeri kredi kurumlarından yapılan borçlanmalar yüzde 50 oranında dikkate alınacaktır. Buna karşılık ilişkili şirketlere finansman temin eden kredi şirketlerinden yapılan borçlanmalar için yüzde 50 oranı değil, genel kurullar çerçevesinde işlem yapılacaktır.

Ayrıca borç - öz sermaye karşılaştırmasında, kurumun Vergi Usul Kanunu uyarınca tespit edilmiş hesap dönemi başındaki öz sermayesinin dikkate alınacağı hususu da maddede açıkça belirlenmiştir.

Maddeyle yapılan diğer bir düzenleme ile örtülü sermaye uygulamasında kapsama giren borcun tümünün değil, sadece öz sermayenin üç katını aşan kısmının örtülü sermaye sayılması ve bu kısma ilişkin borçlanma maliyetlerinin (kur farkı, vade farkı, faiz vb.) gider olarak kabul edilmemesi ve dolayısıyla geçici vergi dönemleri de dahil olmak üzere vergi matrahından indirilemeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Örtülü sermayenin kanunen kabul edilmeyen maliyetleri, borç ilişkisinin diğer tarafı için kâr payı olarak kabul edilmiştir. Bir başka ve örnekli anlatımla, örtülü sermayeyi oluşturan borcun alacaklısının alacağı faiz, onun açısından alacak faizi değil, gerçek kişi ise kâr payı kategorisinde menkul sermaye iradı, kurum ise kurum kazancı (yerine göre iştirak kazancı şeklinde) olarak kabul edilecektir.

Ancak Kanunda ve Kurumlar Vergisine ilişkin Genel Tebliğlerde, örtülü sermaye için ödenen ve bu şekilde kar payı kabul edilen faiz, kur farkı gibi ödemelerin KDV karşısındaki durumu açıklanmamıştır. Öğretide ise bir kısım yazarlarca bu ödemeler üzerinden de KDV hesaplanacağı, ancak ödemenin kanunen kabul edilmeyen ödeme kabul edilmesi dolayısıyla indirim konusu yapılamayacağı görüşü savunulmuştur. Buna karşılık bizim de dahil olduğumuz bazı yazarlar ise, kanunen kabul edilmeyen ödeme dahi olsa, bu ödemenin kanunla kâr payı olarak nitelendirildiği, kâr payı ödemelerinin de KDV konusuna girmediği ve dolayısıyla bu tür ödemeler üzerinden KDV hesaplanamayacağını ileri sürmüştür.

Uygulamadaki bu duraksama ve öğretilerdeki tartışmalar, Gelir İdaresinin görüşünü önemli kılmıştır. Bu konudaki ulaşabildiğimiz ilk görüş Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığının 9.6.2008 gün ve 17363 sayılı özelgesi'dir.

Bu özelgede benimsenen görüş, örtülü sermaye üzerinden ödenen faizlerin, kanunen kabul edilmeyen gider niteliğinde olmasına rağmen Kanunla kâr payı olarak nitelendirildiği, kâr paylarının ise KDV konusuna girmediği, bu nedenle örtülü sermaye olarak kabul edilen borçlar için ödenen faizler üzerinden KDV hesaplanmasının söz konusu olmadığı şeklindedir. Ancak KDV hesaplamama, borcun örtülü sermaye niteliğinde olduğunun faizin (nakden veya hesaben) ödenmesi sırasında belli olması ve bu faizin kayıtlara kanunen kabul edilmeyen gider olarak alınması halinde söz konusu olacaktır.

Buna karşılık borçlanılan tutarın örtülü sermaye niteliğinde olduğunun daha sonradan anlaşıldığı, bir başka deyişle faiz ödemesinin örtülü sermaye faizi ödemesi niteliğinde olmadığı düşüncesi ile KDV'ye tabi tutulmuş bulunduğu hallerde ise, KDV hesaplama ve beyanlarının da buna göre düzeltilmesi söz konusu olacaktır. Bir başka deyişle söz konusu KDV kuruma iade edilecek, buna karşılık bu KDV'yi indirim konusu yapmış olan mükellefe cezalı tarhiyat yapılacaktır.