

Veysi Seviğ

Örtülü sermaye işlemlerinde Katma Değer Vergisi sorunu

07.04.2009 | Veysi Seviğ | [Yorum](#)

Kurumlar Vergisi Yasası'nın 12. maddesinin birinci fıkrası hükmüne göre "Kurumların ortaklarından veya ortaklarla ilişkisi olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun özsermayesinin üç katını aşan kısmı, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye" sayılmaktadır. Bu bağlamda aynı maddenin 7. fıkrası uyarınca "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 gerçekleştirdiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellef için ana merkeze aktarılan tutar" sayılmaktadır. Ancak bu bağlamda "daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, tam mükellef kurumlar nezdinde yapılacak düzeltme de örtülü sermayeye ilişkin kur farklarını kapsayacak şekilde, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilir. Şu kadar ki bu düzeltmenin yapılması için örtülü sermaye kullanan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şarttır."

Diğer yandan Katma Değer Vergisi Yasası'nın 1/1 maddesine göre "Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler Katma Değer Vergisi'ne tabidir." Aynı yasanın 24. maddesinin (c) fıkrası uyarınca da "Vade farkları, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerler" matraha dahil edilmektedir.

Katma Değer Vergisi Yasası'nın 35. maddesi gereği olarak "Malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlemde vazgeçilmesi veya sair sebeplerle matrahta değişiklik vuku bulduğu hallerde, vergiye tabi işlemleri yapmış olan mükellefler bunlar için borçlandığı vergiyi, bu işlemlere muhatap olan mükellef indirme hakkı bulunan vergiyi değişikliğin mahiyetine uygun şekilde ve değişikliğin vuku bulduğu dönem içinde" düzeltmekle yükümlüdür. Ancak bu durumda iade olunan malların fiilen işletmeye girmiş olması ve bu girişin defter kayıtları ile beyannamede gösterilmesi zorunludur.

Yasa koyucu bir kurumda örtülü sermayenin varlığından bahis edilebilmesi için aşağıdaki koşulların bulunmasını öngörmüş olup, eğer bu unsurlar mevcut ise örtülü sermaye hükümlerinin uygulayabileceği kabul edilmiştir.

Buna göre;

- Doğrudan veya dolaylı olarak ortak veya ortakla ilişkili kişiden temin edilmiş olmalı,
- İşletmede kullanılmalı,
- Kullanılan borcun hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun sermayesinin üç katını aşması gerekmektedir.

Dolayısıyla bazı işletmelerin örtülü sermaye sayılıp sayılmayacağı zarara bağlı bir durumdur. Bir başka anlatımla bir işlemin örtülü sermaye olduğunun işlemin yapıldığı tarihte kesin olarak tespit edilebildiği gibi tespiti mümkün olmayabilir. Tespiti mümkün olmayan durumlarda yapılan işlemlerin genel vergilendirme ilkeleri doğrultusunda değerlendirilmesi gerekir.

Kurumlar Vergisi Yasası'nın 12. maddesine göre, borçlanma niteliğindeki işlemler örtülü sermaye sayıldığında, vergilendirme işlemleri, örtülü sermayeye ilişkin kur farklarını da kapsayacak şekilde taraf olan mükellefler nezdinde düzeltilmektedir. Bu düzeltmenin yapılması için örtülü sermaye kullanan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması gerekmektedir. Bu işlemlerin örtülü sermaye sayılması ise işlemlerle ilgili vergilendirmenin farklı kurullarla yapılacağı anlamına gelmektedir.

Dolayısıyla daha önceden borç-alacak ilişkisi nedeniyle ödenen faizler bu durumun varlığında sermaye üzerinden ödenen faizler anlamına gelmekte olduğundan, ödenen bu faizler kâr payı ödemesine dönüşmüş olmaktadır.

Kurumlar Vergisi Yasası'nın 12'nci maddesinin 7. fıkrası ile Katma Değer Vergisi Yasası'nın 1'inci maddesi birlikte değerlendirildiğinde, örtülü sermaye üzerinden kur farkı hariç, faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarlar, gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde, örtülü sermaye koşullarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibariyle dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılmaktadır. Bir başka açıdan yasal düzenlemelere göre örtülü sermaye üzerinde hesaplanan tutarlar dönem itibariyle iştirak kazancı veya kâr payı olarak kabul edilmektedir. Oysa Katma Değer Vergisi Yasası'nın birinci maddesinde Katma Değer Vergisi'ne tabi tutulması öngörülen işlemler belirtilmiş olup, bu işlemler arasında iştirak kazançları veya kâr payları yer almamaktadır. Bir başka anlatımla kâr payları Katma Değer Vergisi'ne tabi değildir.

Dolayısıyla örtülü sermaye sayılan ödemeler için hesaplanan faizler Katma Değer Vergisi'ne tabi olmayıp, yapılan işlemin örtülü sermaye olduğu daha sonra anlaşıldığı durumlarda da önceden yapılan Katma Değer Vergisi hesaplarının Katma Değer Vergisi Yasası'nın 35'inci maddesine göre ilgili dönemler itibariyle düzeltilmesi mümkün bulunmaktadır.