

Zeki GÜNDÜZ 17.10.2008 Dünya

Değerli DÜNYA okurları, örtülü sermaye sayılan borçlanmalar üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz ve kur farklarının KDV'ye tabi olup olmadığı, KDV'ye tabi tutulacak ise borç alan kurum tarafından KDV'nin indirim veya iade/mahsup yoluyla alınıp alınmayacağı konusunda bundan birkaç ay önce bir makale yazmıştım.

Özellikle transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı ve örtülü sermayeyle ilgili konuların daha bir süre gündemimizi oldukça işgal edeceği görülüyor. Bu nedenle örtülü sermaye sayılan borçların KDV'ye tabi olup olmadığını tekrar yazma ihtiyacı duydum.

KDV Kanunu'nun konuyla ilgili hükümleri

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1/1. maddesine göre; Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler katma değer vergisine tabidir. Kanununun 24. maddesinin (c) fıkrasında ise vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerlerin katma değer vergisi matrahına dahil unsurlar olduğu hüküm yer almaktadır.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 35. maddesinde; "Malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlemde vazgeçilmesi veya sair sebeplerle matrahta değişiklik vuku bulunduğu hallerde, vergiye tabi işlemleri yapmış olan mükellef bunlar için borçlandığı vergiyi; bu işlemlere muhatap olan mükellef ise indirim hakkı bulunan vergiyi değişikliğin mahiyetine uygun şekilde ve değişikliğin vuku bulunduğu dönem içinde düzeltir. Şu kadar ki, iade olunan malların fiilen işletmeye girmiş olması ve bu girişin defter kayıtları ile beyannamede gösterilmesi şarttır." hükmü yer almaktadır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nda örtülü sermaye sayılmanın şartları

Kurumlar Vergisi Kanunu bir borcun örtülü sermaye sayılması için şu koşulları aramaktadır:

- Doğrudan veya dolaylı olarak ortak veya ortakla ilişkili, kişiden temin edilmesi,
- İşletmede kullanılması,
- Bu şekilde kullanılan borcun hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşması.

Borcun örtülü sermaye olduğu başlangıçta bilinmiyorsa ne yapılmalı?

Yukarıda belirtildiği üzere, bazı durumlarda işlemlerin örtülü sermaye sayılıp sayılmayacağı zamana bağlı olarak ortaya çıkmaktadır. Yani bir borçlanmanın örtülü sermaye sayılıp sayılmayacağı işlemin yapıldığı tarihte kesin olarak tespit edilebildiği gibi bazen bunun tespiti mümkün olmayabilir.

Tespiti mümkün olmayan durumlarda yapılan işlemlerin genel vergileme prensipleri doğrultusunda yapılacağı ve üzerinden hesaplanan faizler için KDV hesaplanacağı açıktır.

Sermayenin geliri kardanır

Kazanç hesaplamasına yönelik genel prensip Gelir Vergisi Kanunu'nun 41/3. maddesinde yer almakta olup, müteşebbisin sermaye üzerinden yürüttüğü faizleri gider olarak dikkate alamayacağına dayanmaktadır. Bu durumun Kurumlar Vergisi Kanunu'ndaki izdüşümü ise örtülü sermaye kavramına karşılık gelmektedir ve işletmeye konulan sermaye üzerinden yürütülen faizlerin gider yazılamayacağı temel prensibine sıkı sıkıya bağlı kalınmıştır.

Girişimcinin işletmesine koyduğu sermayeden elde edebileceği kazanç kârdır. Kâr ise konulan sermaye ile yapılan faaliyet sonucu oluşan artı değerdir.

Düzeltilme gereği

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

Dolayısıyla daha önceden borç alacak ilişkisi nedeniyle ödenen faizler bu durum hasıl olduktan sonra sermaye üzerinden ödenen faizler anlamına gelecektir ki bu da kâr payı niteliğine dönüşmüş bir ödeme demektir.

Kâr payı KDV'ye tabi değildir

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 12/7. maddesi ve Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1. 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 şartlarını gerçekleştirdiği hesap döneminin son günü itibariyle dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılmaktadır. Yani mevcut yasal düzenlemelere göre, örtülü sermaye üzerinden hesaplanan tutarlar dönem sonu itibariyle iştirak kazancı veya kâr payı olarak kabul edilmektedir. Yukarıda da yer verilmiş olan Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde katma değer vergisinin konusunu teşkil eden işlemlere yer verilmiş olup, iştirak kazançları veya kâr payları katma değer vergisinin konusuna girmemektedir.

Daha önce KDV ödenmişse iadesi/düzeltilmesi gerekir

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1. maddesine göre kâr payları katma değer vergisinin konusuna girmemektedir. Bu gerekçeyle örtülü sermaye sayılan ödemeler için hesaplanan faizler katma değer vergisine tabi değildir. Bu çerçevede yapılan borçlanma işleminin örtülü sermaye olduğunun daha sonradan anlaşıldığı durumlarda daha önceden yapılmış olan katma değer vergisi hesaplamalarının Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 35. maddesine göre ilgili oldukları dönemler itibariyle düzeltilmesi gerekmektedir.