ÖRTÜLÜ SERMAYE KAPSAMINDAKİ FAİZ ve BENZERİ ÖDEMELERDE KDV UYGULAMASI

IMPLEMENTATION OF VALUE ADDED TAX ON INTEREST AND SIMILAR PAYMENTS IN THE CONTEXT OF THIN-CAPITALİZATION



Halis AKSU*

ÖZ

Örtülü sermaye kavramı, kurumlar vergisi uygulamasında bir güvenlik müessesesi olarak düzenlenmiş olup; esasen sermayeye faiz yürütülmemesi genel kuralının tabii bir sonucu olarak vergi mevzuatımızdaki yerini almıştır. Bir başka deyişle söz konusu uygulamayla ortakların ve/veya ortaklarla ilişkili kişilerin ellerinde bulundurdukları fonları sermaye maskesi altında kurum bünyesine dâhil etmelerinin ve bu fon üzerinden kurum aleyhine faiz kazancı elde etmelerinin önüne geçilmesi amaçlanmıştır.

Uygulamada; Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 12'nci maddesi kapsamında hesaplanan faiz ve benzeri ödemelerin Katma Değer Vergisi'ne tabi tutulup tutulmayacağı hususu duraksama ve tartışmalara neden olmaktadır. Burada cevap bekleyen soru; Kurumlar Vergisi Kanunu'nun dağıtılmış kar payı olarak nitelendirdiği örtülü sermayeye isabet eden faiz ve benzeri ödeme-

ABSTRACT

Thin-capitalization is regulated in legislation to avoid tax leakage and based the principal that contradicts interest on capital. In other words, via implementation preventing the partners and the ones they are related to from including the funds they own to the capital, is aimed. Therefore, they are prevented from gaining interest income via these funds.

Whether or not to assess value added tax to the interest and similar payments calculated in the context of Corporate Law Article 12 arises disputes and discussions in the implementation. The question needed to be answered: Is the amount of interest and similar payments (Thin-capitalization) which corporate tax law determines as dispersed divident is interest income gained from financing service or is it dispersed divident as it is regulated in Corporate Tax Law Article 12. İn this article, firstly

* Vergi Müfettiş Yardımcısı

*M.G.T.: **21.05.2016** / M.K.T.: **21.06.2016***

rin, finansman hizmeti karşılığında sağlanan faiz geliri mi yoksa Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 12'nci maddesinde belirtildiği üzere dağıtılmış kar payı niteliğinde mi olduğu hususudur. Bu makalede, bahsi geçen konu hakkında öncelikle kısaca yasal düzenlemelere yer verilecek olup; müteakiben konuyla ilgili kapsamlı bir değerlendirme yapılacaktır.

Anahtar Kelimeler: Örtülü Sermaye, Dağıtılmış Kâr Payı, KVK 12, KVK 11/1-b

legislation on the issue will be revealed briefly, then a detailed assessment will be made.

Keywords: Thin-capitalization, dispersed divident, C.T.L.12, C.T.L.11/1-b

1- GİRİŞ

Vergi kanunlarımızda daha önce çeşitli şekillerde yer almış olan örtülü sermaye müessesesi, uluslararası gelişmeler ve genel kabul görmüş uygulamalara paralel olarak 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 12'nci maddesiyle yeniden düzenlenmiştir.[1]

Örtülü sermaye kavramı, kurumlar vergisi uygulamasında bir güvenlik müessesesi olarak düzenlenmiş olup; esasen sermayeye faiz yürütülmemesi genel kuralının tabii bir sonucu olarak vergi mevzuatımızdaki yerini almıştır. Bir başka deyişle söz konusu uygulamayla ortakların ve/veya ortaklarla ilişkili kişilerin ellerinde bulundurdukları fonları sermaye maskesi altında kurum bünyesine dâhil etmelerinin ve bu fon üzerinden kurum aleyhine faiz kazancı elde etmelerinin önüne geçilmesi amaçlanmıştır.

Bu amaç doğrultusunda Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11/1-b maddesi uyarınca örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderlerin kurum kazancının tespitinde indirim olarak kabul edilmeyeceği hüküm altına alınmıştır. Öte yandan mezkûr Kanun'un 12'nci maddesinin yedinci fıkrasına göre; örtülü sermaye üzerinden ödenen faiz ve benzeri ödemelerin veya hesaplanan tutarların, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları'nın uygulanmasında, gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kar payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılacağı belirtilmiştir.

Buradaki soru, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun dağıtılmış kar payı olarak nitelendirdiği ve örtülü sermayeye isabet eden söz konusu faiz ve benzeri ödemelerin, finansman hizmeti karşılığında sağlanan faiz geliri mi yoksa Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 12'nci maddesinde belirtildiği üzere kar payı mı olduğudur. Uygulamada örtülü sermaye üzerinden hesaplanan faiz ve benzeri ödemelerle kur farklarının Katma Değer Vergisi'ne tabi olup olmayacağı hususu sıklıkla duraksama ve tartışmalara neden olmaktadır. Müteakip bölümlerde etraflıca değinileceği üzere makalemizin de konusunu oluşturan bu hususla ilgili olarak öncelikle yasal düzenlemelere kısaca yer verilecek; ardından konuya ilişkin bir değerlendirme yapılacaktır.

[1] B. Sezgin, (2013). Örtülü Sermaye ve KDV. http://www.ozdogrular.com/content/view/21582/244/#_ftn1. Erişim Tarihi: 27 Nisan 2016

2- KONUYA İLİŞKİN YASAL DÜZENLEMELER

2.1- Kurumlar Vergisi Kanunu Bakımından Örtülü Sermaye Uygulaması

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 12'nci maddesi ve 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği uyarınca kurumların, ortaklarından veya ortaklarıyla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları her türlü borcun, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurum öz sermayesinin üç katını aşan kısmı, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılacağı hüküm altına alınmıştır.

Bahse konu düzenlemeye göre işletmede kullanılan borçların örtülü sermaye sayılabilmesi için;

- 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

gerekmektedir.

Örtülü sermaye uygulamasında *ortak*, gerçek veya tüzel kişi olabileceği gibi ortaklık nispetinin de herhangi bir önemi bulunmamaktadır. Bunun yegane istisnası ise hisseleri Borsa İstanbul'da (BİST) işlem gören kurumlardır. Buna göre hisse senetleri BİST'de işlem gören kurumların ortaklarından sağlayarak işletmede kullandıkları borçlanmaların örtülü sermaye hesaplamasında dikkate alınabilmesi için en az %10 oranında sermaye payını sağlıyor olması gerekmektedir. Bu kurumlara ait hisse senetlerinin BİST haricindeki yollardan satın alınmış olması durumunda % 10'luk alt limitin dikkate alınmayacağı tabiidir.

Öte yandan Kanun'un 12'nci maddesinde belirtilmemekle birlikte ortaklık ilişkisinin, söz konusu *kuruma ortak olan* gerçek kişi ve kurumlar ile olan ilişkisini de kapsadığı 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği uyarınca düzenlenmek suretiyle uygulamada oluşacak duraksamaların önüne geçilmek istenmiştir.

Mezkur uygulama bakımından *ortakla ilişkili kişi* ise;

1. Ortağın, doğrudan veya dolaylı olarak en az %10 oranında *ortağı olduğu* veya en az %10 oranında oy veya kâr payı hakkına sahip olduğu bir kurumu;
2. Doğrudan veya dolaylı olarak ortağın veya ortakla ilişkili bu kurumun sermayesinin, oy veya kâr payı hakkına sahip hisselerinin en az %10'unu *elinde bulunduran* bir gerçek kişi veya kurumu;

ifade etmektedir.

1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği uyarınca borcu kullanan kurumun, borcu ortaklık ilişkisi olan bir kurumdan veya ortakları ile ilişkili bir başka kurumdan doğrudan temin etmemesinin örtülü sermayenin mevcut olmayacağı anlamına gelmediği; borcun, ortak veya ortakla ilişkili kişiden ancak üçüncü kişi üzerinden dolaylı olarak temin edilmesi durumunda da örtülü sermaye söz konusu olabileceği; dolaylı olarak temin edilen borçlanmalarda araya birden fazla kurumun girmesinin borcun örtülü sermaye olarak kabul edilmesine engel teşkil etmeyeceği belirtilmiştir.

Bununla birlikte örtülü sermayeden söz edilebilmesi için borcu alan kurumun bu borcu işletme veya yatırım harcamalarında kullanması gerekmektedir. Bu borcun *aynı şartlarla* diğer başka bir kuruma aktarılması halinde, işletmede kullanılan bir borçtan söz etmek mümkün olmayacağından, bu borçlanma nedeniyle örtülü sermaye de oluşmayacaktır.

Örtülü sermaye uygulamasında örtülü sermayenin varlığının bir diğer şartı ise bu kapsamdaki borçlanmaların kurum öz sermayesinin üç katını aşması gerektiğidir. Bu tutarın hesabında yabancı

para üzerinden yapılan borçlanmalar, her bir borcun alındığı tarihte geçerli olan döviz kuru esas alınarak Türk Lirasına çevrilecek; ancak bu borcun vadesinin izleyen yıla sarkması halinde, izleyen yıl için söz konusu hesaplama, borcun ödenmeyen tutarının bilanço günü itibarıyla Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre değerlenmiş tutarı esas alınmak suretiyle yapılacaktır. Ayrıca ortak veya ortakla ilişkili kişi olmakla birlikte ana faaliyet konusuna uygun olarak faaliyette bulunan banka veya benzeri kredi kurumlarından yapılan borçlanmalar %50 oranında dikkate alınacaktır.

Öz sermaye kavramından ise kurumun Vergi Usul Kanunu uyarınca tespit edilmiş olan *hesap dönemi başındaki* öz sermayesi anlaşılmaktadır. Yeni işe başlayan kurumlarda ise dönem başı, işe başlama tarihi olarak kabul edilmektedir. Bu açıklamalar dâhilinde kurumun dönem başı öz sermayesinin sıfır veya negatif değerler taşıması durumunda, söz konusu kurumun ortak ve ortaklarla ilişkili kişilerden yaptığı borçlanmaların *tamamının* örtülü sermaye olarak değerlendirilmesi gerektiği tabiidir.

Mezkur madde hükmü uyarınca ortak ve/veya ortakla ilişkili kişilerden temin edilen borcun hesap dönemi içinde *herhangi bir tarihte* kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı örtülü sermaye olarak kabul edildiğinden, bu limiti aşan kısma isabet eden faiz, kur farkı ve benzeri giderlerin *geçici vergi dönemleri de dahil* olmak üzere vergi matrahından indirilmesi mümkün olmayacaktır.

Örtülü sermaye uygulamasında hesaplamaya dahil edilmeyecek borçlanmalar ise özetle aşağıda sayılmıştır:

- Kurumların ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin sağladığı gayrinakdi teminatlar karşılığında üçüncü kişilerden yaptıkları borçlanmalar
- Ortaklar vasıtasıyla kurumların iştiraklerinin, ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin, banka ve finans kurumlarından ya da sermaye piyasalarından temin ederek aynı şartlarla kısmen veya tamamen kullandırdığı borçlanmalar
- Bankalar tarafından yapılan borçlanmalar
- Finansal kiralama şirketleri, finansman ve faktoring şirketleri ile ipotek finansman kuruluşlarının bankalardan yaptıkları borçlanmalar.

Yukarıdaki açıklamalar sonucunda kurumların kullanmış olduğu borçlara ilişkin olarak örtülü sermayenin varlığının kabul edilmesi durumunda, örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderlerin, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11'inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendine göre gider olarak yazılması mümkün bulunmamaktadır.

Ayrıca örtülü sermaye üzerinden ödenen faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarlar, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları'nın 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 sayılacaktır. (Kur farkları bu kapsamda değerlendirilmeyecektir.)

2.2- Katma Değer Vergisi Kanunu'nda Yer Alan Düzenlemeler

Bilindiği üzere Katma Değer Vergisi Kanunu temel olarak Türkiye'de yapılan mal teslimi ve hizmet ifalarının vergilendirilmesini düzenlemektedir. Bunu, üretim sürecinin ilk aşamasından, mal ve hizmetlerin nihai tüketiciye ulaştığı son aşamaya kadar, her aşamada yaratılan katma değeri vergilendirerek yerine getirmektedir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1/1. maddesine göre; *Türkiye'de ticari, sınai, zirai*

faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler Katma Değer Vergisine tabidir. Yine anılan Kanun'un 24. maddesinin (c) fıkrasında vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerler Katma Değer Vergisi matrahına dahil unsurlar olarak hüküm altına alınmıştır.

Kanun'un birinci maddesinde KDV'ye tabi tutulması öngörülen işlemler belirtilmiş olup, bu işlemler arasında iştirak kazançları veya kâr payları yer almamaktadır. Bir başka anlatımla kâr payları KDV'ye tabi değildir.[2]

Öte yandan finansman temini hizmetinin mezkur Kanun'un 1/1 maddesi hükmüne göre KDV'nin konusuna girdiği hususunda şüphe yoktur. Finansman hizmetleri banka ve kredi kuruluşları tarafından verilebileceği gibi diğer çeşitli yollarla da sağlanabilmektedir. Buna göre banka ve bankerlerce sağlanan finansman hizmetleri Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisinin konusuna girmekte; bu verginin konusuna giren işlemler ise KDV Kanunu'nun 17/4-e maddesi uyarınca KDV'den istisna edilmiş bulunmaktadır. Öte yandan finansman temini, banka ve kredi kuruluşları yanı sıra ticari ilişki kapsamındaki gerçek kişi ve kurumlar, ortaklar, ortağı bulunulan kurumlar gibi yollardan da gerçekleşebilmektedir. Ticari hayatın mutlak bir gereği olarak bu tür borçlanmaların karşılıksız olarak gerçekleştirilmesi mümkün değildir. Bu durumda söz konusu borç verme işleminin mutlak olarak finansman hizmeti olarak kabul edilerek KDV Kanunu'nun 1/1 maddesi uyarınca vergilendirilmesinde hiçbir isabetsizlik bulunmamaktadır.

Konuyla ilgili olarak Ankara Vergi Dairesi Başkanlığınca verilen 19.09.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.17.01-KDV-1-2011-14001-41-744 sayılı özelgede; "*Buna göre, Vakfınız tarafından yapılan ödünç para verme işlemleri, esas faaliyet konusu kapsamında olmadığından BSMV'nin konusuna girmemektedir. Bu nedenle, Vakfınızın banka veya banker kapsamında değerlendirilmesi ve dolayısıyla bu işlemlerin BSMV'ye tabi bulunması söz konusu değildir. Bu itibarla vakfınızca yapılan ödünç para verme işlemleri BSMV'nin konusuna girmediğinden, KDV Kanununun 17/4-e maddesinde düzenlenen istisnadan yararlanması mümkün bulunmamakta; bu işlemlerin mezkûr Kanunun 1/1 maddesi gereğince genel hükümler çerçevesinde KDV'ye tabi tutulması gerekmektedir.*"[3] şeklinde görüş bildirmiştir.

Çalışmamızın konusu bağlamında örtülü sermaye uygulamasını Katma Değer Vergisi Kanununu açısından değerlendirecek olursak; örtülü sermaye işlemlerini kurumların ortak ve/veya ortakla ilişkili kişilerden sağlanan bir finansman hizmeti olarak nitelendirebiliriz. Buradaki hizmetin ise ticari bir işlem olduğu açıktır. Buna örtülü sermaye kapsamındaki borçlanmalar karşılığında ödenen faiz ve benzeri ödemelerin de KDV Kanunu'nun 1/1 maddesi uyarınca vergiye tabi olduğu tabiidir.

3- DEĞERLENDİRME

Türk vergi mevzuatı bakımından konuyla ilgili düzenlemelere kısaca yukarıda değinilmiştir. Örtülü sermaye kapsamında olmayan borçlanmalar ile örtülü sermaye kapsamında olup da öz sermayenin üç katına kadar olan kısma isabet eden borca ait faiz ve benzeri ödemelerin KDV'ye tabi olduğu hususunda (BSMV' ye tabi olan işlemler hariç) herhangi bir kuşku bulunmamaktadır. Burada duraksamaya düşülen konu, örtülü sermaye olarak nitelendirilen yani öz sermayenin üç katını aşan kısma isabet

[2] V. Seviğ, (2009) "Örtülü Sermayede KDV", Yaklaşım Dergisi, Sayı:197.

[3] A. Gülçiçek, (2015). "Yorum ve Açıklamalarla K.D.V." Gelirler Kontrolörleri Derneği. İstanbul. Temmuz 2015. s:179

eden faiz ve benzeri ödemeler üzerinden KDV hesaplanıp hesaplanmayacağı hususudur. Zira kişi ve kurumlar borçlanma esnasında hali hazırda örtülü sermaye şartlarının ihlal edilip edilmediği hususunda bilgiye sahip bulunmayabilmektedirler. Bu durumda ise söz konusu KDV'nin sonradan (örtülü sermaye niteliği kazandığının anlaşılması durumunda) düzeltilmesi zorunluluğu ortaya çıkmaktadır.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesi uyarınca kâr payları KDV'nin konusuna girmemektedir. Daha önceki bölümlerde de bahsedildiği üzere burada tartışma konusu olan husus; Kurumlar Vergisi Kanunu'nun dağıtılmış kar payı olarak nitelendirdiği kısmın, KDV Kanunu bakımından söz konusu ödemenin finansman hizmeti karşılığında ödenen faiz bedeli olma özelliğini etkileyip etkilemediği hususudur.

Tartışmaya özelgeler bazında yaklaşılmak istendiğinde bu ikilemin burada da mevcut bulunduğu karşımıza çıkmaktadır. Gelir İdaresi Başkanlığının 18.08.2011 tarih ve B.07.1.GİB.0.01.55-130-14 sayılı özelgesinde; "*... ana ortak veya ilişkili firmalar arasındaki borç verme işlemleri, KDV Kanununun 1/1 maddesine göre finansman hizmeti olarak değerlendirilmekte ve bu işlemler nedeniyle hesaplanacak faiz tutarları KDV'ye tabi bulunmaktadır. Kurumlarla ilişkili kişiler arasında gerçekleşen ticari faaliyetlerin sonradan Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının uygulamasında örtülü sermaye olarak değerlendirilerek dağıtılmış kar payı sayılması, KDV açısından işlemin finansman temini hizmeti olmasını etkilememektedir.*" ifadesine yer verilmiştir.

Yine İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 06.09.2013 tarih ve 39044742-KDV.24-1447 sayılı özelgesinde ise; "*... örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderler ile transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların kurum kazancının tespitinde indirim yapılması kabul edilmediğinden, bu giderler nedeniyle ödenen KDV'nin de indirim konusu yapılması mümkün değildir."* şeklinde ifadeye yer vererek örtülü sermaye faizi üzerinden KDV hesaplanacağını dolaylı olarak ifade etmiştir.

Öte yandan yukarıdaki iki özelgeye karşın Büyük Mükellefler VDB tarafından verilen 09.06.2008 tarih ve B.07.1.GİB.0.04.99.16.01/01/KVK-12-2008-MUK-30/17363 sayılı özelgede ise; "*... kazanç hesaplamasına yönelik genel prensip Gelir Vergisi Kanununun 41/3 maddesinde yer almakta olup, müteşebbisin sermaye üzerinden yürüttüğü faizleri gider olarak dikkate alamayacağına dayanmaktadır. Bu durumun Kurumlar Vergisi Kanunundaki iz düşümü ise örtülü sermaye kavramına tekabül etmektedir ve işletmeye konulan sermaye üzerinden yürütülen faizlerin gider yazılamayacağı temel prensibine sıkı sıkıya bağlı kalınmıştır. Gerçekte de bir girişimcinin koymuş olduğu sermayeden elde edebileceği yegane kazanç kardır. Kar ise konulan sermaye ile yapılan faaliyet sonucu oluşan artı değerdir.*

Ancak 5520 sayılı KVK'nın 12'nci 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 kurallarla 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 kar payı niteliğine dönüşmüş bir ödeme demektir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 12/7 maddesi ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 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 şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibariyle dağıtılmış kar 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 kar payı olarak kabul edilmektedir. Yukarıda da yer verilmiş olan 3065 sayılı KDVK' nun 1'inci maddesinde katma değer vergisinin konusunu teşkil eden işlemlere yer verilmiş olup, iştirak payı veya kar payları KDV'nin konusuna girmemektedir." ifadelerine yer vermiştir.

Yukarıda yer verilen özelgelerden de anlaşılacağı üzere son yıllara ilişkin özelgelerde; Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca örtülü sermaye kapsamında olması nedeniyle dağıtılmış kar payı olarak değerlendirilen faiz ve benzeri ödemelerin, Katma Değer Vergisi Kanunu kapsamında değerlendirildiğinde, özü itibariyle finansman hizmeti karşılığında ödenmiş olma niteliğine etki etmediği benimsenmiş ve bu türden ödemelerin KDV'ye tabi olduğu şeklinde görüş beyan edilmiştir.

Bu bağlamda vergi idaresi tarafından gerek kurumlar vergisi gerekse de katma değer vergisi kanun ve uygulama tebliğlerinde herhangi bir net düzenleme bulunmamaktadır. Çalışmanın kaleme alındığı tarih itibariyle de yargı nezdinde de herhangi bir içtihadi karara da yer verilmemiştir.

Gelir İdaresi Başkanlığının özelge sisteminde 2010 yılında bir değişikliğe gidilmiştir. Dolayısıyla bizim için bu tarihten sonra verilen özelgelerin, idarenin görüşünü yansıtması bakımından yol gösterici niteliği daha belirgindir.[4]

Yukarıda yer verilen açıklamalar sonucunda; Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 12/7 maddesi uyarınca dağıtılmış kâr payı olarak nitelendirilen örtülü sermayeye isabet eden faiz ödemelerinin, Katma Değer Vergisi Kanunu bakımından bağlayıcılığı olmadığı gibi, bu ifadenin söz konusu işlemin özü itibariyle bir finansman temini hizmeti olduğu niteliğini de değiştirmemektedir. Bir başka deyişle bu türden ödemeleri kâr payı olarak kabul eden Kurumlar Vergisi Kanunu'dur ve bu hüküm kurumlar vergisi uygulamasında örneğin gelir vergisi stopajı veya iştirak kazançları istisnası bağlamında geçerlidir. Öte yandan KDV Kanunu açısından bu türden ödemelerin kar payı olarak değerlendirilerek verginin konusu dışına çıkarılması doğru bir uygulama olmayacaktır. Zira her iki verginin Türk vergi sistemi içerisindeki yeri, amacı ve uygulama biçimleri kendi Kanunlarıyla da hüküm altına alındığı üzere taban tabana farklılıklar içermektedir. Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yapılan bir düzenleme ile doğrudan KDV'nin kendi Kanunu'nda düzenleme yapılmaksızın bir işlemi KDV'nin konusu dışına çıkarmak, vergi sisteminin doğasına da aykırılık teşkil etmektedir. Dolayısıyla örtülü sermaye uygulaması kapsamında dahi olsa bu türden faiz ödemeleri ticari nitelikte bir finansman hizmetidir ve bu hizmet KDV Kanunu'nun 1/1 maddesi uyarınca açıkça katma değer vergisine tabidir.

Dolayısıyla örtülü sermaye uygulaması bakımından borç veren nezdinde dönem içerisinde elde edilen faiz gelirlerine ilişkin olarak hesaplanan katma değer vergisi bakımından, yapılan ödemelerin örtülü sermaye olduğunun sonradan anlaşılması halinde dahi herhangi bir düzeltme yapılmasına gerek bulunmamaktadır. Öte yandan borç alan kurum açısından ise; Kurumlar Vergisi Kanununun 11/1-b maddesi uyarınca örtülü sermaye nedeniyle ödenen faiz ve benzeri türden ödemelerin kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün olmadığından, bu ödemeler nedeniyle yüklenilerek indirim konusu yapılan KDV'nin de, KDV Kanunu'nun 30/d maddesi uyarınca indirim konusu

[4] A. GÜLÇİÇEK, a.g.e. s:187

yapılması mümkün bulunmamaktadır. Bir başka deyişle borç alan kurum nezdinde dönem içinde bu türden ödemeler nedeniyle yüklenilerek indirim konusu yapılmış olan KDV'nin, örtülü sermayenin varlığının anlaşılması halinde indirim hesaplarından çıkarılarak, ilgili dönem beyannamesine ilave edilmesi gerekmektedir.

4- SONUÇ

Çalışmamızın önceki bölümlerinde etraflıca yer verildiği üzere; Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 12'nci maddesinde hüküm altına alınan ve bir güvenlik müessesesi olarak Türk vergi sistemimizdeki yerini bulan örtülü sermaye kavramı, bir takım duraksama ve tartışmalara neden olabilmektedir. Bu duraksamalardan bir tanesi de örtülü sermaye faizi üzerinden katma değer vergisi hesaplanıp hesaplanmayacağı hususudur. Çalışmamızın da konusunu teşkil eden bu sorun hakkında vergi idaresi tarafından son yıllarda yaygın olan görüş, bu türden faiz ve benzeri ödemelerin katma değer vergisine tabi olduğu yönündedir. Öte yandan söz konusu ödemelerin Kurumlar Vergisi Kanununu uyarınca *dağıtılmış kâr payı* olarak nitelendirilmesi, uygulamadaki tartışmaların esas nedenini teşkil etmektedir. Ancak; söz konusu nitelendirmenin Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yapılmış olması esasında bu işlemin özünde bir finansman hizmeti olduğu hususunu etkilemediği kanaatindeyim. Dolayısıyla örtülü sermaye uygulaması kapsamında yapılan faiz ve benzeri ödemeler her ne kadar kurumlar vergisi bakımından dağıtılmış kar payı olarak kabul edilmişse de, katma değer vergisi uygulamasında finansman temini karşılığında alınan faiz ödemesi niteliğindedir ve KDV Kanunu'nun 1/1 maddesi uyarınca vergiye tabi bulunmalıdır.

KAYNAKÇA

- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği
- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- GÜLÇİÇEK, A. (2015). "Yorum ve Açıklamalarla K.D.V." Gelirler Kontrolörleri Derneği. İstanbul. Temmuz 2015.
- SEVİĞ, V. (2009) "Örtülü Sermayede KDV", Yaklaşım Dergisi, Sayı:197.
- SEZGİN B. (2013). Örtülü Sermaye ve KDV. http://www.ozdogrular.com/content/view/21582/244/#_ftn1. Erişim Tarihi: 27 Nisan 2016