

DENET VERGİ SİRKÜLER



Sirküler Tarihi : 18.08.2016
Sirküler No : 2016/066

BDO Yayıncılık A.Ş.

Eski Büyükdere Cad. No.14
Park Plaza Kat:4
34398 Maslak/İstanbul
Turkey

Tel: +90 212 365 62 00
Fax: +90 212 365 62 02
e-mail: bdo@bdo.com.tr
www.bdo.com.tr

ÖRTÜLÜ KAZANÇ VE ÖRTÜLÜ SERMAYE FAİZİ ÜZERİNDEN HESAPLANAN KDV’NİN İNDİRİLMESİNDE YASAK OLUP OLMADIĞI KONUSUNDA GETİRİLEN YASA HÜKMÜ

1. KONU İLE İLGİLİ ESKİ DURUM:

KDV Kanunu’nun 30/d maddesi uyarınca, **kanunen kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen KDV’ler indirilemez.**

KVK’nun 11 inci maddesinde ise;

- **Transfer fiyatlandırması** yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar ve
- **Örtülü sermaye** ile ilgili faiz, kur farkı ve benzeri giderler

kanunen kabul edilmeyen giderler arasında sayılmıştır.

Bu iki hükmün lafzı ilk bakışta,

- Mal ve hizmet alımlarının örtülü kazanç sayılan tutarları nedeniyle yüklenilmiş olan KDV’ler ile,
- Örtülü sermaye sayılan borçlanma için ödenen faiz ve benzerleri nedeniyle yüklenilmiş olan KDV’lerin

indirilemeyeceği izleniminin edinilmesine müsaittir.

Garantisi ile sınırlı bir Birleşik Krallık şirketi olan BDO International Limited’in üyesi ve bir Türk anonim şirketi olan BDO Yayıncılık A.Ş., bağımsız üye kuruluşlardan oluşan BDO ağıının bir parçasını teşkil etmektedir.

BDO International global ağıının toplam gelirleri 2015 yılında 7,3 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 150’den fazla ülkede bulunan 1.408 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 64.000 kişi çalışmaktadır.

Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayın, geniş anlamda görüşleri içermekte olup, genel bir yol gösterici olarak değerlendirilmelidir. Özel durumlarla ilgili olarak, mesleki görüş ve yardım almadan, bu yayına dayanarak uygulamalarda bulunulmamalıdır. Bu konuların kendi özel durumunuza ilişkin etkilerini görüşmek için BDO Yayıncılık A.Ş. ile temas kurabilirsiniz. Bu yayındaki bilgilere dayanarak belli eylemlerde bulunmak veya bulunmamak nedeniyle doğabilecek zararlar nedeniyle, BDO Yayıncılık A.Ş. ve ortakları, çalışanları ile yazarları herhangi bir yükümlülük veya sorumluluk kabul etmemektedirler.

Lafzi görünüm böyle olmakla beraber, 2010/003 no.lu duyurumuzda açıkladığımız üzere;

Örtülü kazanç ve örtülü sermaye faizinin kabul edilmezliği sadece kurumlar vergisini ilgilendiren bir durum olduğu ve KDV'yi etkilememesi gerektiği için örtülü kazanç veya örtülü sermaye gerekçesiyle söz konusu KDV indirim yasağının uygulanamayacağı görüşündeydik.

2016/36 no.lu sirkülerimizde belirttiğimiz gibi Maliye İdaresi KDV Genel Uygulama Tebliğinde değişiklik yapan 6 no.lu Tebliğde, mal ithalatı nedeniyle Gümrük İdaresine veya hizmet ithalatı nedeniyle sorumlu sıfatıyla vergi dairesine ödenen KDV'lerin tümüyle indirileceği, örtülü kazanç durumunun bu indirimi engellemeyeceği görüşünü ortaya koymuştur.

2. KDV KANUNU'NUN 30/d MADDESİNE EKLENEN PARANTEZ İÇİ HÜKÜM İLE ÖRTÜLÜ KAZANÇ ÜZERİNDEN HESAPLANMIŞ KDV'LERİN İNDİRİM İMKANI İLE İLGİLİ OLARAK GELİNE YENİ DURUM:

[6728 sayılı Kanun](#)'un 44 üncü maddesiyle KDV Kanunu'nun 30/d maddesine aşağıdaki parantez içi hüküm eklenmiştir:

“(5520 sayılı Kanunun 13 üncü maddesine göre transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar ile Gelir Vergisi Kanununun 41 inci maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendine göre işletme aleyhine oluşan farklara ilişkin ithalde veya sorumlu sıfatıyla ödenen katma değer vergisi hariç)”

Görüldüğü üzere bu yasa hükmüne göre, ilişkili kişilerden emsallerine göre daha yüksek olan bedeller ödenerek yapılan mal ithallerinde Gümrük İdaresine, yine yüksek bedel ödenerek yurt dışındaki ilişkili kişilerden temin edilen hizmetler nedeniyle 2 no.lu KDV beyannamesi vererek vergi dairesine yapılan KDV ödemeleri ÖRTÜLÜ KAZANÇ ÜZERİNDEN HESAPLANMIŞ KDV OLMASINA RAĞMEN İNDİRİM YASAĞINA KONU EDİLMEYECEKTİR. (Böylelikle 6 no.lu KDV Tebliği'ndeki hükme yasal dayanak kazandırılmıştır.)

Bu yasal düzenleme ile kanun koyucu bizim görüşümüze aykırı olarak örtülü kazanç üzerinden hesaplanan KDV'nin prensip olarak indirim yasağına konu edildiğini kabul etmiş ve örtülü kazanç, yüksek fiyatla mal veya hizmet ithali yoluyla oluşmuş ise, İSTİSNAEN bu yasağın uygulanmayacağı hükmünü getirmiştir.

Sonuç olarak;

- İlişkili kişilerden yurt içinde emsaline göre yüksek fiyat uygulanarak yapılan mal veya hizmet alımlarında, emsali aşan fiyat kısmına ait KDV indirim yasağına tabi olacaktır.
- Yurt dışındaki ilişkili kişilerden emsaline göre yüksek fiyat uygulanarak yapılan mal veya hizmet ithallerinde ise, Gümrük İdaresine veya sorumlu sıfatıyla ödenen KDV'lerin tamamı indirilebilecek, yani mal ve hizmet ithalinde örtülü kazanç nedeniyle KDV indirim yasağı uygulanmayacaktır.

Bu inanılmaz çifte standart, kanun hükmü olarak önümüze konulmuştur.

3. YASA DEĞİŞİKLİĞİNİN GEÇMİŞE ETKİSİ:

Yukarıda açıkladığımız gibi 6728 sayılı Kanun'un yürürlüğe girdiği 9 Ağustos 2016 tarihinden itibaren yurt içi işlem niteliğindeki örtülü kazanç tutarları üzerinden hesaplanan KDV'lerin indirim yasağına konu olduğu, ithal mal ve hizmetlerle ilgili olarak örtülü kazanç nedeniyle KDV indirim yasağı uygulanmayacağı netleşmiştir.

Getirilen bu yeni hüküm daha önce tartışmalı halde bulunan örtülü kazanç üzerinden hesaplanan KDV'nin indirim yasağına konu olup olmadığı hakkında kanun koyucunun İNDİRİM YASAĞI BULUNDUĞU yönünde görüş sahibi olduğu izlenimi vermektedir.

Bu nedenle sirkülerimize konu Kanun hükmü, yurt içindeki ilişkili kişilerden yüksek fiyat uygulanarak yapılan mal veya hizmet alımları ve ithalleri nedeniyle ödenen emsal üstü bedellere ilişkin olarak, indirilen KDV'leri daha riskli hale getirmiştir. Benzer risk ithal mal veya hizmetler açısından da vardır, çünkü bunlara ilişkin istisna hükmü yeni gelmiştir.

4. ÖRTÜLÜ SERMAYE FAİZİ AÇISINDAN DURUM:

Kurumlar vergisi açısından örtülü sermaye niteliği taşıyan borçlanmalara ilişkin faizler üzerinden hesaplanan KDV'lerin borçlu açısından indirim yasağına konu olup olmayacağı da benzer nedenlerle tartışılmakta olan bir konudur.

Her ne kadar sirkülerimize konu yeni hüküm örtülü sermaye faizine ilişkin KDV'yi kapsamıyor ise de, uygulamada örtülü kazanç için kanun koyucunun benimsediği ayrımın örtülü sermaye niteliğindeki borçlanmalara ait faizler üzerinden hesaplanan KDV için de dikkate alınması beklenebilir.

Buna göre;

- Örtülü sermaye niteliğindeki borçlanma yurt dışındaki banka veya finans kurumu olmayan ilişkili kişiden sağlanmışsa, bu borçlanmaya ait faiz üzerinden hesaplanan ve sorumlu sıfatıyla ödenen KDV'lerin tamamı indirilebilecektir. (Borç veren yabancı ilişkili kişi banka veya finans kurumu ise, KDV sorumluluğu yoktur.)
- Yurt içinden kişilerden temin edilen örtülü sermaye vasıflı borçlanmalara ilişkin faizler üzerinden borcu veren KDV mükellefi ilişkili alacaklının hesapladığı KDV'lerin borçlu tarafından indirilmesi yukarıda belirttiğimiz parantez içi hükmün getirilmiş olması nedeniyle eskisine nazaran daha riskli hale gelmiş olup, bu risk artışı, geçmiş dönemlerde indirilen örtülü sermaye nitelikli borçlanmalara ait faizlerin KDV'leri için de geçerlidir.

Saygılarımızla.