

DENET VERGİ DUYURU



Duyuru Tarihi : 05.10.2016
Duyuru No : 2016/139
Yayımlandığı Yer : LEBİB YALKIN DERGİSİ -
EKİM 2016 SAYI : 154

Mehmet MAÇ
Yeminli Mali Müşavir

mehmet.mac@bdo.com.tr

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 KAPSAMINDA HESAPLANAN KDV’NİN İNDİRİLMESİNDE YASAK OLUP OLMADIĞI KONUSUNDA GETİRİLEN YASA HÜKMÜ VE GÖRÜŞLERİMİZ

ÖZET :

Örtülü kazançlar ve örtülü sermaye getirileri üzerinden hesaplanan KDV’nin indirim yasağına konu olup olmadığı konusundaki görüşlerimiz, Lebib Yalkın Dergisi’nin Ocak 2010 sayısında yayınlanan “**ÖRTÜLÜ KAZANÇ VEYA ÖRTÜLÜ SERMAYE KAPSAMINDA YÜKLENİLEN KDV’LERİN İNDİRİM YASAĞINA KONU EDİLMEMESİ GEREKİR**” başlıklı yazımızda açıklanmıştır.

Gerek son yıllarda çıkan yargı kararları gerekse 6728 sayılı Kanun’la KDV Kanunu’nun 30/d maddesine eklenen hüküm, KDV indirim yasağının yargı ve kanun koyucu tarafından da benimsendiğini ortaya koymuş olup, söz konusu indirim yasağına uyulmaması eski duruma nazaran çok daha riskli hale gelmiş, hatta eskiden yapılmış olan KDV indirimleriyle ilgili risk seviyesi yükselmiştir.

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 ağına bir parçasını teşkil etmektedir.

BDO International global ağına 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.

Anahtar Kelimeler :

Örtülü kazanç, transfer fiyatlandırması, emsaline uymama, örtülü sermaye, KKEG, KDV indirim yasağı, KDV Kanunu Md.30/d.

1. KONU İLE İLGİLİ ESKİ DURUM VE GÖRÜŞÜMÜZ :

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 bedellerinin emsali aşan (örtülü kazanç sayılan) tutarları nedeniyle yüklenilmiş olan KDV'ler ile,
- Örtülü sermaye sayılan borçlanma için fatura edilen faiz ve benzerleri nedeniyle yüklenilmiş olan KDV'lerin

indirilemeyeceği izleniminin edinilmesine müsaittir.

Lafzi görünüm böyle olmakla beraber, Lebib Yalkın Dergisi'nin yukarıda bahsettiğimiz Ocak 2010 sayısında yayınlanmış olan yazımızda açıkladığımız üzere, örtülü kazanç ve örtülü sermaye faizinin ve/veya kur farkının kabul edilmezliği (KKEG oluşu) sadece kurumlar vergisini ilgilendirdiği ve KDV'yi etkilememesi gerektiği için **örtülü kazanç veya örtülü sermaye gerekçesiyle söz konusu KDV indirim yasağının uygulanamayacağı görüşündeydik.**

2. MALİYE İDARESİ’NİN KONUYA İLİŞKİN TUTUMU :

Geçmişte örtülü kazanç veya örtülü sermaye getirilerine ilişkin uygulamaya paralellik arz eden “finansman gideri kısıtlaması” uygulaması devam etmekte iken, Maliye Bakanlığı eski Kurumlar Vergisi Kanunu’na ilişkin 55 no.lu Genel Tebliğin 10 uncu bölümünde, bu uygulamanın kurumlar vergisi ile sınırlı olduğu, kısıtlanan (kurumlar vergisi açısından KKEG sayılan) finansman giderlerine ilişkin KDV’nin indirimine engel bulunmadığı (30/d maddesinin bu giderler için işletilemeyeceği) şeklinde doğru bir görüş oluşturmuştu.

Fakat İdare’nin daha sonra bu görüşünü değiştirdiği zaman zaman rastlanan KDV tarhiyatlarıyla ve bir özelge¹ ile fark edilmiştir. İdare’nin yeni görüşünün farklı olduğunun asıl kanıtı ise 60 no.lu KDV Sirkülerinin 8.1.4. no.lu bölümünde yer alan üçüncü örnektir.

Bu örnek şöyledir :

“Örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderler ile transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması kabul edilmediğinden, bu giderler dolayısıyla ödenen KDV’nin de indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.”

3. VERGİ YARGISININ KONUYA İLİŞKİN TUTUMU :

Örtülü kazançlar veya örtülü sermaye getirileri üzerinden hesaplanan KDV’lerin indirilmesini reddeden inceleme raporlarına ender rastlandığı için, konu hakkındaki yargı kararları az sayıdadır.

Örnek vermek gerekirse ;

- Örtülü sermaye niteliğindeki bir borçlanmanın faizi üzerinden hesaplanan KDV’yi indirdiği için tarhiyata uğrayan bir firma, açtığı davayı Vergi Mahkemesi’nde kaybetmiştir.² Mükellef yürütmenin durdurulması talebi ile Danıştay’a başvurmuştur. Danıştay yürütmenin durdurulmasını reddetmiş olup,³ Danıştay henüz esastan karar vermemiştir.

¹ Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı’nca verilen ve Gelir İdaresi Başkanlığı’nın 25.12.2008 tarih ve 124365 sayılı yazısına dayanan 16.01.2009 tarih ve 1617 sayılı özelge.

² İstanbul 6. Vergi Mahkemesi’nin 09.12.2014 tarih ve E: 2013/2369, K: 2014/2787 sayılı Kararı.

³ Danıştay 9. Dairesi’nin 15.04.2015 tarih ve 2015/2549 esas no.lu ara kararı.

- Yine örtülü sermaye niteliğinde olan borçlanmalara ilişkin faiz faturalarında yazılı KDV'leri indirmeyerek düzenlediği KDV beyannamelerini ihtirazi kayıtlarla veren bir mükellefin açtığı dava reddedilmiş⁴, Danıştay ise mükellef aleyhindeki bu Kararı onamıştır.⁵

Görüldüğü gibi, yargının tutumu da söz konusu KDV indirim yasağının benimsenmesi yönündedir.

Her ne kadar örtülü kazanç kapsamındaki bedel üzerinden hesaplanan KDV'nin indirilmesini, 30/d maddesinde “*gider*” tabiri, örtülü kazançla ilgili maddede “*indirim*” tabiri olduğu gerekçesiyle kabul eden bir vergi mahkemesi kararına⁶ rastlanmış ise de 6728 sayılı Kanunla getirilen ve aşağıdaki 4 no.lu bölümde açıklanan hüküm ile, bu ve varsa benzeri olumlu kararlara bel bağlanmasına imkan kalmamıştır.

4. 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.)

⁴ İzmir 4. Vergi Mahkemesi’nin 15.06.2010 tarih ve E: 2010/434, K: 2010/99 sayılı Kararı.

⁵ Danıştay 9. Dairesi’nin 24.06.2014 tarih ve E: 2010/7789, K: 2014/4930 sayılı Kararı.

⁶ İstanbul 2. Vergi Mahkemesi’nin 18.10.2012 tarih ve E:2012/292, K:2012/2523 sayılı Kararı.

Bu değişikliğin hangi gerekçe ile yapıldığı ve neden sadece örtülü kazançlar ile sınırlı tutulup örtülü sermaye getirilerini kapsamadığı hakkında, madde gerekçesinde⁷ yeterli açıklama yoktur.

Örtülü kazancın yüksek fiyatla mal veya hizmet ithali yapılması şeklinde oluştuğunda, emsali aşan tutar için Gümrük İdaresi'ne veya vergi dairesine yapılmış olan KDV ödemelerinin indirim yasağına konu olmayacağı kanun hükmüne bağlanmak suretiyle, bunun dışındaki örtülü kazanç KDV'lerinin indirim yasağına konu olduğu zımnen kabul edilmiştir. (Bu kabul doğal olarak, benzer yapıdaki örtülü sermaye getirileri üzerinden hesaplanan KDV'nin de indirilemeyeceğı görüşüne dayanak oluşturmuştur.)

Sonuç olarak;

- İlişkili kişilerden yurt içinde emsaline göre yüksek fiyat uygulanarak yapılan mal veya hizmet alımlarında, (örtülü kazanç durumu varsa) **emsali aşan fiyat kısmına ait KDV indirim yasağına tabi olacaktır.** (Bedel emsale göre yüksek olsa bile, Hazine zararı bulunmaması nedeniyle örtülü kazanç durumu yoksa KDV indirimine engel de yoktur.)
- 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.

5. YASA DEĞİŞİKLİĞİNİN GEÇMİŞE ETKİSİ:

Yukarıda açıkladığımız gibi 6728 sayılı Kanun'un yürürlüğe girdiğı 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.

⁷ 6728 sayılı Kanun'un 44 üncü maddesi ile ilgili gerekçe : "Katma Değer Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinin (d) bendinin sonuna eklenen parantez içi hüküm ile 5520 sayılı Kanunun 13 üncü maddesine göre transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlara ilişkin aynı Kanunun 11 inci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi uyarınca kanunen kabul edilmeyen giderlere ve Gelir Vergisi Kanununun 41 inci maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendine göre işletme aleyhine oluşan farklara ilişkin olup, mükelleflerle ithalde veya sorumlu sıfatıyla ödenmiş olan katma değer vergisinin, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilmesi sağlanarak, uygulamada yaşanan ihtilafların önüne geçilmesi amaçlanmaktadır."

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 irade sahibi olduğu izlenimi vermektedir.

Bu nedenle KDV Kanunu'nun 30/d maddesine eklenen parantez içi hüküm, yurt içindeki ilişkili kişilerden yüksek fiyat uygulanarak yapılan mal veya hizmet alımları 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.

6. ÖRTÜLÜ SERMAYE FAİZİ, KUR FARKI vb. AÇISINDAN DURUM:

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

Her ne kadar bu yazımıza 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, kur farkları vb. üzerinden hesaplanan KDV için de dikkate alınması beklenebilir. Çünkü örtülü kazanç ve örtülü sermaye, mahiyetleri itibariyle benzer müesseseler olup, biri için var olan gerekçe diğeri için de vardır.

Buna göre;

- Borç veren yabancı ilişkili kişi banka veya finans kurumu ise, KDV sorumluluğu yoktur.⁸ 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 indirilebileceği görüşündeyiz. Ancak 6728 sayılı Kanunla getirilen istisna hükmünün lafzen sadece örtülü kazancı kapsadığı görüşüyle bu istisnanın örtülü sermaye getirileri açısından geçerli olmadığı ileri sürecek olanlara da rastlanabilir.
- Yurt içindeki 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.

⁸ KDV Genel Uygulama Tebliği'nin II/F-2.4.5.1. no.lu bölümü.

7. SONUÇ :

İlişkili kişilerden emsallerine göre yüksek fiyatla yapılan mal ve hizmet ithallerinde Gümrük İdaresi'ne veya sorumlu sıfatıyla vergi dairesine yapılan KDV ödemelerinin, indirim yasağından istisna edileceği yönündeki KDV Kanunu'nun 30/d maddesine eklenen parantez içi hüküm, yine ilişkili kişilerden emsaline göre yüksek fiyatla yurtiçinde temin edilen mal ve hizmetlere ait olarak hesaplanan KDV'nin, emsali aşan bedele tekabül eden kısmının KDV İNDİRİM YASAĞINA KONU OLDUĞU yönündeki yasama organı iradesini belirgin hale getirmiştir.

Bu hükmün parantez içi olarak eklenmesi, üstelik vergi yargısının son yıllardaki olumsuz kararları, geçmişteki örtülü kazançlar üzerinden hesaplanan KDV'lerin indirimlerini daha riskli hale getirmiştir.

Örtülü sermaye niteliğindeki borçlanmalara ait getirilerin durumu örtülü kazanç ile birebir aynıdır. Söz konusu yasal değişiklik, bu nitelikteki getiriler üzerinden hesaplanan KDV'lerin indirim yasağına konu olduğu yönündeki görüşü desteklemektedir. Yurtdışından sağlanan ve örtülü sermaye niteliği arz eden borçlanmalara ilişkin getiriler üzerinden hesaplanarak vergi dairesine sorumlu sıfatıyla ödenen KDV'lerin de, yeni getirilen parantez içi hükme paralel olarak indirim yasağına konu edilmemesi gerektiğini düşünüyoruz. Ancak katı şekilde lafza bağlı kalınarak yorum yapıldığında bunların indirilemeyeceği görüşünün ortaya çıkabileceği dikkate alınmalıdır.

Biz halen örtülü kazanç ve örtülü sermaye uygulamalarının sadece kurumlar vergisini ilgilendirdiği, bu uygulamaların KDV'yi etkilememesi gerektiği, aksi uygulamanın KDV'nin temel ilkelerine aykırı düştüğü yönündeki görüşümüzü koruyoruz.

Ancak Maliye İdaresi yargı ve kanun koyucunun müşterek tavrı karşısında bizim görüşümüzün önemi kalmamıştır.