

Duyuru Tarihi : 11.01.2010  
Duyuru No : DUYURU/2010-003  
Yayımlandığı Yer : LEBİB YALKIN MEVZUAT DERGİSİ / OCAK 2010 / SAYI : 73 / Sayfa : 23 -26

**Mehmet MAÇ**  
**Yeminli Mali Müşavir**  
[mehmet.mac@bdo.com.tr](mailto:mehmet.mac@bdo.com.tr)

## ÖRTÜLÜ KAZANÇ VEYA ÖRTÜLÜ SERMAYE KAPSAMINDA YÜKLENİLEN KDV'LERİN İNDİRİM YASAĞINA KONU EDİLMEMESİ GEREKİR

### 1. GENEL AÇIKLAMA:

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

KVK'nun 11 inci maddesinde ise;

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

**kanunen kabul edilmeyen giderler arasında sayılmıştır.**

Bu iki hükmün lafzı ilk bakışta, örtülü sermaye sayılan bir borçlanma için ödenen faiz, kur farkı ve sair giderler nedeniyle yüklenilmiş olan KDV'ler ile, yine mal ve hizmet alımlarının örtülü kazanç sayılan tutarları nedeniyle yüklenilmiş olan KDV'lerin indirilemeyeceği izleniminin edinilmesine müsaittir.

Ancak KDV Kanunu'nun 30 /d maddesindeki indirim yasağının amacı, 55 no.lu KV Genel Tebliği'nin 10 uncu bölümünde ifade edildiği gibi;

*“esas itibariyle işle veya işletme ile ilgisi bulunmayan, dolayısıyla özel veya nihai tüketim sayılan giderler için yüklenilen vergilerin, işletmede oluşan katma değerden indirilmemesine yöneliktir.”*

Halbuki örtülü kazanç veya örtülü sermaye gideri niteliği taşısa bile bu nitelikteki mal ve hizmet alımları nedeniyle yüklenilen KDV, işle ilgili olarak yüklenilmiş olup indirim yasağına konu edilmesi anlamsızdır. Böyle bir yasağın uygulanması KDV'nin ruhuna ve ana ilkelerine aykırı sonuçlar vermektedir.

KDV yükleniminin örtülü kazanç veya örtülü sermaye gideri sayılan mal veya hizmet alımı ile ilgili olmasının KDV indirimini engellememesi gerektiği yönündeki görüşümüz aşağıda açıklanmıştır:

## 2. ÖRTÜLÜ SERMAYE NİTELİĞİNDEKİ BORÇLANMAYA İLİŞKİN KDV YÜKLENİMİNİN İNDİRİM KONUSU YAPILAMAYACAĞI YÖNÜNDEKİ MUKTEZAYA KATILMIYORUZ:

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nca verilen ve Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 25.12.2008 tarih ve 124365 sayılı yazısına dayanan muktezada ( 16.01.2009 tarih ve 1617 sayılı mukteza ) örtülü sermaye niteliğindeki borçlanma ile ilgili olsa bile bu borçlanma nedeniyle ortaya çıkan vade farkları üzerinden KDV hesaplanması gerektiği ifade edilmekte olup bu görüşe katılmıyoruz. Çünkü vade farkları KDV Kanunu 24 üncü maddesi uyarınca KDV'ye tabidir. Örtülü sermaye sayılan borçlanmaya ilişkin vade farklarının kurumlar vergisi açısından kar dağıtımı sayılması, bunların hukuki bakımdan işle ilgili finansman gideri olduğu gerçeğini değiştiremez ve KDV uygulanmasına teşmil edilemez. (Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 19.6.2008 tarih ve 17363 sayılı muktezasındaki, örtülü sermaye faiz ve kur farklarının KV'nun 12/7 inci maddesi uyarınca kar payı sayıldığı, kar payları KDV'ye tabi olmadığı için örtülü sermaye nedeniyle doğan faiz ve kur farklarının KDV'ye tabi olmadığı yolundaki görüşünün Gelir İdaresince kabul edilmediği anlaşılmaktadır.)

Söz konusu muktezanın son iki paragrafı aşağıdaki gibidir:

*"Buna göre, mal teslim nedeniyle ortaya çıkan vade farkları KDV matrahına dahil bulunduğu vade farklarının mal teslimine ilişkin faturaya dahil edilerek toplam tutar üzerinden KDV hesaplanması ve ilgili dönem beyannamesiyle beyan edilmesi gerekir.*

*Vade farklarının örtülü sermaye olarak değerlendirilen kısmına ait KDV ise kurumlar vergisi açısından kanunen kabul edilmeyen gider olarak değerlendirildiğinden mükellefin indirim hesabına alması mümkün bulunmamaktadır."*

Maliye İdaresi bu muktezadaki örtülü sermaye niteliğinde olan borçlanmalara ait vade farklarının KDV'ye tabi olduğu görüşünde haklı olmakla beraber, aynı muktezada, soruya konu vade farkının örtülü sermaye gideri oluşu nedeniyle kurumlar vergisi açısından kanunen kabul edilen gider sayılmasını gerekçe göstererek bu KDV nin indirilemeyeceğini ileri sürmesi bize göre hatalı olup, aynı zamanda eski Kurumlar Vergisi Kanunu ile ilgili 55 no.lu Genel Tebliğde benimsenen doğru görüş ile çelişki arz etmektedir.

Örtülü sermaye giderine ait KDV'nin indirilemeyeceği yönündeki bu hatalı görüşün İdarece örtülü kazançlar açısından da benimsenmekte olduğu anlaşılmaktadır.

## 3. 55 NO.LU KURUMLAR VERGİSİ GENEL TEBLİĞİNDEKİ DOĞRU YORUM ve İSABETLİ YETKİ KULLANIMI :

Eski Kurumlar Vergisi Kanunu'na ilişkin 55 no.lu Genel Tebliğin 10 uncu bölümü aşağıdaki gibidir:

### **"10. Finansman Giderlerine İlişkin Katma Değer Vergisi:**

*Katma Değer Vergisi Kanununun "İndirilmeyecek Katma Değer Vergisi" başlıklı 30 uncu maddesinin (d) bendinde, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indirim kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisinin indirim konusu yapılamayacağı hükme bağlanmış olup, madde hükmünün amacı esas itibariyle işle veya işletme ile ilgisi bulunmayan, dolayısıyla özel veya nihai tüketim sayılan giderler için yüklenilen vergilerin, işletmede oluşan katma değerden indirilmemesine yöneliktir.*

*Buna karşılık, Gelir Vergisi Kanununun 41/8 ve Kurumlar Vergisi Kanununun 15/13 üncü maddeleri ile getirilen ve işletmelerin kullandıkları yabancı kaynaklara ilişkin bazı gider ve maliyet unsurlarının bir kısmının indirim kısıtlamasına tabi olacağını öngören düzenlemenin, Katma Değer Vergisi Kanununun yukarıda bahsi geçen 30/d maddesi hükmü ile paralellik arz etmediği açıktır. Doğrudan işletmenin faaliyetiyle ilgili olan bu giderler için yüklenilen katma değer vergisinin indirim konusu yapılamaması, katma değer vergisinin temel prensibi olan işle ilgili giderler için yüklenilen vergilerin mükellef üzerinde kalmaması prensibi ile de çelişmektedir.*

*Diğer taraftan, Katma Değer Vergisi Kanununun 29/4 üncü maddesi ile vergi indirimini uygulamasında doğabilecek aksaklıkları, vergi mükerrerliğine ve vergi muafiyetine meydan vermeyecek şekilde, bu Kanunun ana ilkelerine uygun olarak giderme ve indirimle ilgili usul ve esasları düzenleme konusunda **Bakanlığımıza yetki verilmiş bulunmaktadır.***

*Yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde Kanunun **30/d maddesi hükmünün söz konusu işlemler bakımından uygulanmaması Bakanlığımıza tanınan yetki çerçevesinde uygun görülmüştür.***

Görüldüğü gibi Maliye İdaresi GVK'nun 41/8, Eski KVK'nun 15/13 üncü maddeleri kapsamında bir süre uygulanmış olan ve "**FİNANSMAN GİDERİ KISITLAMASI**" olarak anılan kanunen kabul edilmeyen giderler için KDV indirim yasağını işletmemiş olup yukarıda belirtilen idari yorum ve yetki kullanımı, isabetli bir idari yorum ve tasarruf teşkil etmiştir.

Maliye İdaresinin finansman gideri kısıtlaması uygulamasında gösterdiği bu doğru yorumu ve yetki kullanımını, örtülü kazanç ve örtülü sermaye gideri niteliğindeki mal ve hizmet alımları için yüklenilen KDV'de göstermemesi, hem hatalı hem de kendi içinde çelişkili bir tutumdur.

Maliye İdaresinin bu hatalı tutumu karşısında, örtülü kazanç veya örtülü sermaye gideri ile ilgili olarak yüklenilen KDV'lerin indirilmesi tarhiyat riski taşımakla beraber, bu tarhiyatların vergi yargısına götürülmesi halinde Vergi Mahkemeleri ve Danıştay tarafından itibar görmeyeceği ve itibar görmemesi gerektiği inancındayız.

Çünkü;

- Örtülü kazanç veya
- Örtülü sermaye gideri

niteliği taşıyan bedellerin KKEG sayılması, bunlara kurumlar vergisi açısından kar payı muamelesi yapılmasının doğal gereği olan varsayımsal bir durumdur. Yani söz konusu KKEG niteliği, sadece gelir ve kurumlar vergisini ilgilendiren bir vergi güvenliği müessesesinin işletilmesinden kaynaklanmaktadır. Bu bedeller, KDV Kanunu'nun 30/d maddesindeki anlamı ile KKEG sayılamaz, KDV indirimini engellenemez, aksi halde KDV Kanunu'nun ana ilkesi olan indirim esaslı zedelenmiş olur.

Zaten Maliye İdaresi'nin söz konusu bedelleri KDV açısından kar payı değil bedel olarak kabul edip KDV hesaplanmasını istemesi, indirimde gelince bunların kurumlar vergisi açısından kar payı sayılmasının yansımaları olan yine sadece kurumlar vergisi açısından KKEG sayılma özelliğini KDV açısından da geçerli görmesi, kendi içinde çelişki teşkil etmektedir.

#### 4. SONUÇ:

Maliye İdaresi, örtülü sermaye gideri niteliği taşıyan bedeller üzerinden KDV hesaplanması gerektiği, bu KDV'nin muhataplarınca indirim konusu yapılamayacağı yolunda görüş ifade etmiş bulunmaktadır. Aynı görüşün örtülü kazanç açısından da benimsenmekte olduğu anlaşılmaktadır.

Bu görüşe KDV hesaplanması gereği açısından katılıyoruz.

Ancak hesaplanan bu KDV'nin muhataplarınca indirilmemesi gerektiği yolundaki görüş bize göre hem hatalı hem de kendi içinde çelişkilidir. Bu görüş Maliye İdaresinin daha önce 55 no.lu KV Genel Tebliği ile ortaya koyduğu isabetli görüş ile de çelişmektedir.

Bu idari görüş doğrultusunda yapılabilecek tarhiyatların vergi yargısında kabul görmemesi gerektiğine inanıyoruz.