

T.C.

DANIŞTAY

Üçüncü Daire

Esas No : 2016/1607

Karar No : 2016/1944

Anahtar Kelimeler : Kar Payı Dağıtımı, Teslim ve Hizmet, Örtülü Sermaye Dağıtımı

Özeti :Kurumlar Vergisi Kanununun Örtülü Sermaye Başlıklı 12'nci maddesinde belirtilen "kar payı dağıtımının", Katma Değer Vergisi Kanununda sayılan türde bir teslim veya hizmet olarak değerlendirilemeyeceği hakkında.

Temyiz Eden : Anadolu Kurumlar Vergi Dairesi Müdürlüğü

Karşı Taraf : ... Holding Anonim şirketi

Vekili : Av. ...

İstemin Özeti: Davacının, ilişkili kişilere kullandığı örtülü sermaye niteliğindeki borç paralara ilişkin faiz gelirleri üzerinden hesaplayıp ilgili dönemlerde beyan ettiği katma değer vergilerinin 2008 yılının Aralık döneminde indirim konusu yapılamayacağı yolunda tespit ve değerlendirmeleri içeren vergi inceleme raporuna dayanılarak adına 2008 yılının Aralık ve 2009 yılının Ocak dönemi için ikmalen tarh edilen vergi ziyayı cezalı katma değer vergilerinin kaldırılması istemiyle dava açılmıştır.

İstanbul 5. Vergi Mahkemesi 23.12.2011 gün ve E:2010/844, K:2011/4852 sayılı kararıyla; 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun örtülü sermaye başlıklı 12'nci maddesinde, örtülü sermayenin tanımının yapıldığı, örtülü sermaye sayılmanın Şartlarına yer verildiği ve maddenin 7'inci bendinde, örtülü sermaye üzerinden kur farkı hariç, faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarların, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının uygulanmasında, gerek borç alan gerek borç veren nezdinde, örtülü sermaye Şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılacağı belirtiltiği, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1'inci maddesinde katma değer vergisinin konusuna, 2'nci maddesinde teslim, 4'üncü maddesinde hizmetin tanımına yer verildiği, olayda, davacı şirketin ilişkili olduğu kurumlara 2008 hesap döneminde kullandığı paralar için önce 5520 sayılı Kanunun 12'inci maddesinin 7'inci bendi uyarınca kar payı sayılan tutar olarak faiz tahakkuk ettirdiği daha sonrasında ise örtülü sermaye sayılan ödemeler için hesaplanan faizlerin davacı kurum tarafından 3065 sayılı Kanununun 35'inci maddesi kapsamında düzeltildiği taraflar arasında ihtilafsız olmakla beraber uyuşmazlığın çözümü tahakkuk eden faiz gelirinin Katma Değer Vergisi Kanunu kapsamında kar payı olarak kabul edilip edilemeyeceği ile hizmet olarak kabul edilip edilemeyeceğinin tespitine bağlı olduğu, yukarıda yer verilen mevzuat hükümlerinin değerlendirilmesinden, örtülü sermaye üzerinden kur farkı hariç, faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarların, gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde, örtülü sermaye

şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibariyle dağıtılmış kar payı sayılması gerektiği, bu itibarla kazanç vergileri için bir vergi güvenlik sistemi olarak getirilen düzenlemeler itibariyle ortaya çıkan sonucun, muamele vergileri için de vergiyi doğuran bir olaya sebebiyet vermeyeceği, bir başka ifade ile kurumlar vergisi kanununda açıkça belirtilen “kar payı dağıtımının” Katma Değer Vergisi Kanununda sayılan türde bir teslim veya hizmet olarak nitelendirilemeyeceği, sonuç olarak 3065 sayılı Yasanın 1'inci maddesinde kar payı ve iştirak kazançlarının katma değer vergisinin konusu olarak sayılmaması karşısında dava konusu cezalı tarhiyatta hukuka uyarlık görülmediği gerekçesiyle tarhiyat kaldırılmıştır. Davalı idare tarafından, tüzel kişiliği haiz bir sermaye şirketinin ortağına, kendi adına sahip olduğu ve her türlü tasarrufu ile kendisine ait nakdi aktarmasının şirketin sunmuş olduğu bir finansman temini hizmeti olduğu ve bu hizmetinde katma değer vergisine tabi olacağı, örtülü sermayeye isabet eden faiz ve ödemelerin yalnızca gelir ve kurumlar vergisi açısından kar payı sayılacağı, bu tür ödemelerin katma değer vergisi açısından kar payı sayılacağına dair bir hüküm bulunmadığı ileri sürülerek kararın bozulması istenmiştir.

Savunmanın Özeti : Temyiz isteminin reddi gerektiği savunulmuştur.

Tetkik Hakimi : ...

Düşüncesi : Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar Vergi Mahkemesi kararının bozulmasını sağlayacak durumda bulunmadığından, temyiz isteminin reddi gerektiği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Üçüncü Dairesince işin gereği görüşülüp düşünüldü:

Dayandığı hukuki ve kanuni nedenlerle gerekçesi yukarıda açıklanan

Vergi Mahkemesi kararı, aynı gerekçe ve nedenlerle Dairemizce de uygun görülmüş olup, temyiz istemine ilişkin dilekçede ileri sürülen iddialar sözü geçen kararın bozulmasını sağlayacak durumda bulunmadığından, temyiz isteminin reddine ve kararın onanmasına, kararın tebliğ tarihini izleyen onbeş gün içinde Danıştay nezdinde kararın düzeltilmesi yolu açık olmak üzere, 3.3.2016 gününde oyçokluğuyla karar verildi.

KARŞI OY

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun örtülü sermaye başlıklı 12'nci maddesinde, örtülü sermayenin tanımı ve örtülü sermaye sayılmanın şartlarına yer verildikten sonra maddenin 7'inci bendinde, örtülü sermaye üzerinden kur farkı hariç, faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarların, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının uygulanmasında, gerek borç alan gerek borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılacağı belirtilmiştir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesinde,

Türkiye'de yapılan ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti

çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisinin konusunu oluşturduğu belirtilmiş; 4'üncü maddesinde, hizmetin, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler olduğu, bu işlemlerin bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, kiralamak, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi şekillerde gerçekleşeceği hükmüne yer verilmiştir.

Örtülü sermaye müessesesi kurumlar vergisi uygulamasına ilişkin getirilmiş bir güvenlik müessesesidir. Mükelleflerin örtülü sermaye kapsamında ödedikleri faizlerin kar payı sayılması Kanunun açık ifadesi ile sadece gelir ve kurumlar vergisi uygulamasına getirilmiş bir düzenlemedir. Her ne kadar Katma Değer Vergisi Kanunu uyarınca kar payı ve iştirak

kazançları verginin konusuna girmemekte ise de Kanununda belirtilen söz konusu kar payı, kurumların doğrudan elde ettikleri başka bir deyişle ticari faaliyetleri sonucunda oluşan karları olarak kabul edilir. Örtülü sermaye üzerinden ödenen faizler ise 3065 sayılı Kanuna göre gerçek anlamda kar payı olmayıp, söz konusu faizlerin Yasa hükmü uyarınca gelir ve kurumlar vergisi yönünden kar payı sayılacağı, sadece kazanç vergileri için kar payı olarak isimlendirileceği Kanun lafzından çıkan bir sonuçtur. Kaldı ki örtülü sermaye üzerinden ödenen faizlerin katma değer vergisi açısından da kar payı olacağına ilişkin Katma Değer Vergisi Kanununda herhangi bir düzenleme yer almamaktadır. 3065 sayılı Kanun uyarınca kâr payı ve iştirak kazançları katma değer vergisinin konusuna girmemekle birlikte ana ortak

veya ilişkili firmalar arasındaki borç verme işlemleri, anılan Kanununun 1'inci maddesinin 1'inci fıkrasına göre finansman hizmeti olarak değerlendirilmekte ve bu işlemler nedeniyle hesaplanacak faiz tutarları katma değer vergisine tabi bulunmaktadır.

Öte yandan, 3065 sayılı Kanununun 17'inci maddesinin 4'üncü

bendinin (e) işaretli alt bendinde, banka ve sigorta muameleleri kapsamına giren işlemler ve sigorta araçlarının sigorta şirketlerine yaptığı sigorta muamelelerine ilişkin işlemler katma değer vergisinden istisna edilmiş olup, dolayısıyla banka, banker ve sigorta şirketleri dışında kim tarafından yapılırsa yapılsın her türlü borç verme ve finansman temini işlemlerinin bir

başka deyişle finansman hizmetlerinin katma değer vergisine tabi olacağı sonucu çıkmaktadır. Ayrıca, Katma Değer Vergisi Kanununun 24'üncü maddesinin 1'inci bendinin (c) işaretli alt bendinde; vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzeri adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerlerin matraha dahil olacağı da düzenlenmiştir.

Bu hususlar çerçevesinde davacının ilişkili kişilerden elde ettiği faiz gelirleri üzerinden hesapladığı katma değer vergisini beyan etmesine karşın, söz konusu faiz gelirlerinin örtülü sermaye üzerinden hesaplanan kısmı için daha önce beyan ettiği katma değer vergilerini sonraki dönemde indirim konusu yaparak düzeltmesi hukuka aykırı olduğundan, aksi yöndeki vergi mahkemesi kararının bozulması gerektiği oyuyla karara katılmıyorum.