

Adat Faturasının İş Ortaklığı Tarafından Kazancın Tespitinde Gider Olarak Dikkate Alınıp Alınmayacağı Ve Bu Faturaya İlişkin Kdv nin İndirim Konusu Yapılıp Yapılamayacağı.

Belge türü	Özelge
Kanun	VERGİ USUL KANUNU
Özelge no	11395140-105[VUK1-21640]-1276402
Tarih	08.06.2023

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı

Gelir Kanunları Usul Grup Müdürlüğü

Sayı : 11395140-105[VUK1-21640]-1276402

02.11.2022

Konu : Adat Faturasının İş Ortaklığı Tarafından Kazancın Tespitinde Gider Olarak Dikkate Alınıp Alınmayacağı Ve Bu Faturaya İlişkin Kdv nin İndirim Konusu Yapılıp Yapılamayacağı.

İlgide kayıtlı özelge talep formlarında; ortaklığınızın inşaat işi ile iştigal etmek üzere ... Ltd. Şti. (hisse payı: %35) ve ... A.Ş. (hisse payı: %65) tarafından adi ortaklık olarak kurulduğu, Kurumlar Vergisi mükellefiyetinizin bulunmadığı, ortaklardan ... A.Ş.'nin adi ortaklığınıza borç para verdiği, verilen borcun hisse oranında verilmemesi nedeniyle adatlandırmanın söz konusu olduğu ve bu borç için en yüksek mevduat faiz oranı üzerinden adat uygulandığı belirtilerek, söz konusu adat faizine ilişkin olarak adi ortaklığınız adına kesilen fatura muhteviyatı tutarın örtülü kazanç dağıtımı kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği, ortaklığınız tarafından gider olarak dikkate alınıp alınmayacağı, Katma Değer Vergisinin indirim konusu yapıp yapılamayacağı ile adat faizi hesaplama işleminin sadece ortaklığınıza mı uygulanacağı yoksa hissesi oranında borç vermeyen diğer ortağa da uygulanmasının gerekip gerekmediği hususlarında Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

I- KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

(1) 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinde, kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı ve safi kurum kazancının tespitinde 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

Gelir Vergisi Kanununun 38 inci maddesinde, bilanço esasına göre ticari kazancın teşebbüsteki özsermayenin hesap dönemi sonundaki ve başındaki değerleri arasındaki müspet fark olduğu, bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce işletmeye ilave olunan değerlerin bu farktan indirileceği, işletmeden çekilen değerlerin ise farka ilave olunacağı, ticari kazancın bu şekilde tespit edilmesi sırasında, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri ile bu Kanunun 40 ve 41 inci maddeleri hükümlerine uyulacağı belirtilmiştir.

Aynı Kanunun 40 ncı maddesinde, safi kazancın tespit edilmesinde indirilecek giderler sayılmış olup, anılan maddenin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin safi kazancın tespitinde indirim konusu yapılabileceği hükmüne yer verilmiştir.

Öte yandan, 5520 sayılı Kanunun 11 inci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde, kurum kazancının tespitinde transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların indiriminin kabul edilmeyeceği hükme bağlanmıştır.

Diğer taraftan, adi ortaklıklar 6098 sayılı Türk Borçlar Kanununun 620-645 inci maddeleri arasında düzenlenmiştir. Anılan Kanunun 620 nci maddesinde, adi ortaklık sözleşmesi, iki ya da daha fazla kişinin emeklerini ve mallarını ortak bir amaca erişmek üzere birleştirmeyi üstlendikleri sözleşme olarak tanımlanmıştır. Adi ortaklığın amacı, ortakların sorumlulukları, sermayesi, borçları ve alacakları bu

Kanunda düzenlenmiştir. Diğer bir deyişle, adi ortaklıkta katılım payı, kazancın paylaşılması, kazanç ve zarara katılma, ortaklığın kararları, ortaklığın yönetimi, ortaklar arasındaki sorumluluk, ortakların yaptıkları giderler ve işler vb. hükümlere de bu Kanunda ayrıca yer verilmiştir.

Adi ortaklığın tüzel kişiliği olmadığı gibi gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olması da söz konusu olmayıp, Borçlar Kanunu hükümlerine göre kurulur ve son bulur.

Adi ortaklık olarak faaliyette bulunulması halinde, ortaklığa gelir stopaj yönünden vergi sorumlusu, KDV yönünden vergi mükellefiyeti tesis ettirilmektedir. Adi ortaklıkların ortaya çıkan kar veya zararı ise, adi ortaklığı oluşturan ortaklar tarafından hisseleri oranında kendi kazançlarına dahil edilerek vergilendirilmektedir.

Adi ortaklığın faaliyeti süresince ortaklık bünyesinde oluşan maliyetler ile elde edilen hasılatın karşılaştırılması sonucu kâr veya zarar oluşmaktadır. Dolayısıyla, adi ortaklığın gelir ve giderlerinin ortaklık adına belgelendirilmesi gerekmektedir. Bu çerçevede, adi ortaklık tarafından elde edilen gelirler ile giderlerin duruma göre maliyet veya gider olarak dikkate alınmak suretiyle adi ortaklıkta oluşan kazancın belirlenmesi ve oluşan kâr veya zararın, adi ortaklığı oluşturan ortaklar tarafından ortaklık hisseleri oranında, ortakların tam veya dar mükellef olmasına göre, kendi kurum kazançlarına dahil edilerek vergilendirilmesi gerekmektedir.

Buna göre, ortağınız tarafından adi ortaklığınıza verilen borca ilişkin emsale uygun olarak uygulanan faizin, ticari kazancın elde edilmesi ve idamesi ile ilgili olması kaydıyla, ortaklığınız tarafından gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.

(2) Anılan Kanunun "Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı" başlıklı 13 üncü maddesinin;

- Birinci fıkrasında; kurumların, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunmaları durumunda, kazancın tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılacağı; alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemlerin her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirileceği,

- İkinci fıkrasında; ilişkili kişinin kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade ettiği, ilişkinin doğrudan veya dolaylı olarak ortaklık kanalıyla olduğu durumların örtülü kazanç dağıtımı kapsamında sayılması için en az %10 oranında ortaklık, oy veya kâr payı hakkının olması şartı arandığı, ortaklık ilişkisi olmadan doğrudan veya dolaylı olarak en az %10 oranında oy veya kâr payı hakkının olduğu durumlarda da tarafların ilişkili kişi sayıldığı, ilişkili kişiler açısından bu oranların topluca dikkate alınacağı,

- Üçüncü fıkrasında; emsallere uygunluk ilkesinin, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade ettiği,

- Altıncı fıkrasında ise, tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazancın, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulamasında, bu maddedeki şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılacağı

hükmüne yer verilmiştir.

Konuyla ilgili ayrıntılı açıklamalara 1 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğde yer verilmiştir.

Bu açıklamalar çerçevesinde, "... İşi"nde ... Ltd. Şti. (%35) ve ... A.Ş. (%65) firmalarının kurduğu adi ortaklığınıza, şirket ortağı olan ... A.Ş. tarafından hissesi oranından farklı verilen borç, ilişkili kişiye ödünç para verilmesi işlemi olup, söz konusu işlem transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükmü kapsamında değerlendirilecektir.

Buna göre, ilişkili kişiye verilen tutarlar için emsallere uygun bir faiz oranının hesaplanması gerekmektedir. Emsallere uygun faiz oranının, Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesi hükümleri ile 1 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğde yapılan açıklamalara göre belirleneceği tabiidir.

II- VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN:

213 sayılı Vergi Usul Kanununun Kanunun "İspat edici kâğıtlar" başlıklı 227 nci maddesinde, *"Bu kanunda aksine hüküm bulunmadıkça, bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir."* hükmüne yer verilmiş olup, söz konusu kayıtların ise, esas itibarıyla, aynı Kanunun 229 ve müteakip maddelerinde yer alan belgelerle tevsik edilmesi gerekmektedir.

Bu kapsamda, Kanunun;

- 229 uncu maddesinde, faturanın satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesika olduğu,

- 231 inci maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendinde faturanın, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenlenmesi gerektiği; Hazine ve Maliye Bakanlığının, mal veya hizmetin nev'i, miktarı, fiyatı, tutarı, satışın yapılma şekli, faaliyet konusu, sektör veya mükellefiyet türünü ayrı ayrı veya birlikte dikkate alarak, bu süreyi indirmeye ya da faturanın malın

teslim edildiği veya hizmetin yapıldığı anda düzenlenmesi zorunluluğu getirmeye yetkili olduğu, bu süreler içerisinde düzenlenmeyen faturaların hiç düzenlenmemiş sayılacağı,

- 232 nci maddesinde, birinci ve ikinci sınıf tüccarların, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerin; birinci ve ikinci sınıf tüccarlara, serbest meslek erbabına, kazançları basit usulde tespit olunan tüccarlara, defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilere ve vergiden muaf esnafa sattıkları emtia veya yaptıkları işler için fatura vermek ve bunlarda fatura istemek ve almak mecburiyetinde olduğu

hükme bağlanmıştır.

Bu hükümlere göre, ortağınız ... A.Ş. tarafından adi ortaklığınıza borç para verme işleminden kaynaklanan anapara alacak tutarı üzerinden hesaplanan/tahakkuk eden faiz tutarları için, genel hükümler çerçevesinde, adı geöen şirket tarafından adi ortaklığınız adına fatura düzenlenmesi gerekmektedir.

III- KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun;

- (1/1) maddesinde, Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin KDV ye tabi olduğu,

- 10 uncu maddesinde, mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması sonucu KDV açısından vergiyi doğuran olayın gerçekleşeceği,

- (24/c) maddesinde, vade farkı, fiyat farkı, kur farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerlerin KDV matrahına dahil olduğu,

- (27/1) maddesinde, bedeli bulunmayan veya bilinmeyen işlemler ile bedelin mal, menfaat, hizmet gibi paradan başka değerler olması halinde matrahın işlemin mahiyetine göre emsal bedeli veya emsal ücreti olduğu,

- (30/d) maddesinde, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen KDV'nin indirim konusu yapılamayacağı, 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 KDV ile yurt içindeki işlemlerde mal teslimi veya hizmet ifasında bulunan mükellefler tarafından ilgili vergilendirme döneminde beyan edilerek ödenen KDV'nin ise indirilebileceği

hüküm altına alınmıştır.

Ayrıca, KDV Genel Uygulama Tebliğinin (III/C-2.1) bölümünde, "ç) Kanunun (30/d) maddesi uyarınca Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen (kanunen kabul edilmeyen) giderler dolayısıyla ödenen KDV de mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV'den indirilemeyecektir.

...

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 41 inci maddelerinde mükelleflerin ilişkili oldukları kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel ve fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunmaları halinde kazancın tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılacağı hükme bağlanmıştır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 11 inci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların kurum kazancının tespitinde indirim olarak kabul edilmeyeceği; 3065 sayılı Kanunun (30/d) maddesinde, kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen KDV'nin hesaplanan KDV'den indirilemeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Bu hükümler çerçevesinde, 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.

Ancak, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlara ilişkin yurt dışından temin edilen hizmetler dolayısıyla sorumlu sıfatıyla ödenmiş KDV'ler, ithalat işlemlerine ilişkin ödenmiş olan KDV'ler ve yurt içindeki işlemlerde mal teslimi veya hizmet ifasında bulunan mükellefler tarafından ilgili vergilendirme döneminde beyan edilerek ödenen KDV'lerin indirim hesaplarından çıkarılması mükerrer vergilendirmeye ve dolayısıyla yersiz ödenen vergilerin iadesine sebebiyet vermekte olup, mükerrer vergilendirmeyi engellemek amacıyla 3065 sayılı Kanunun (30/d) maddesinde düzenleme yapılmıştır.

..." açıklamalarına yer verilmiştir.

Buna göre, ortağınız ... A.Ş. tarafından adi ortaklığınıza borç para verme işlemlerinin finansman temin hizmeti olarak değerlendirilmesi ve söz konusu borç verme işlemine ilişkin olarak tahakkuk eden faiz tutarlarının 3065 sayılı Kanunun (1/1) maddesine göre KDV'ye tabi tutulması, hesaplanan KDV tutarının adi ortaklığınıza tarafından indirim konusu yapılması mümkündür.

Öte yandan, ortağınızdan aldığınız ödünç para işlemine ilişkin faiz oranının emsallere uygunluk ilkesine aykırı olduğunun tespit edilmesi halinde bu işlem transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı sayılacağından, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç tutarları dolayısıyla hesaplanan KDV'nin 3065 sayılı Kanunun (30/d) maddesi uyarınca indirim konusu yapılması mümkün değildir. Ancak transfer

fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlara ilişkin yurt içindeki işlemlerde mal teslimi veya hizmet ifasında bulunan mükellefler tarafından ilgili vergilendirme döneminde beyan edilerek ödenen KDV'nin indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

(*) Bu Özelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak verilmiştir.

(**) İnceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özelge geçersizdir.

(***) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özelgeye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.

Bu metin Mevzuat Bankası (mevzuat.vergibulustayi.com) aracılığıyla gib.gov.tr arşivinden alınmıştır. Resmî işlemlerde Resmî Gazete metni esastır. — 18.09.2026