

Örtülü sermaye sayılan borçlanmalar üzerinden hesaplanan faizlerin KDV mevzuatı karşısındaki durumu hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU
Özelge no	B.07.1.GİB.0.01.55-130-14
Tarih	18.08.2011

T.C.

MALİYE BAKANLIĞI

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

Gelir Yönetimi Daire Başkanlığı I

Sayı : B.07.1.GİB.0.01.55-130-14

18/08/2011

Konu : Örtülü Sermaye sayılan borçlanmalar üzerinden hesaplanan faizler

İlgide kayıtlı dilekçenizde, örtülü sermaye sayılan borçlanmalar üzerinden hesaplanan faizlerin katma değer vergisi mevzuatı karşısındaki durumu hakkında bilgi istenilmektedir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 12 nci maddesinin birinci fıkrasında; "Kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmının ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılacağı" hükme bağlanmıştır. 11 inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde ise örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkı ve benzeri giderlerin kurum kazancının tespitinde gider yazılamayacağı hükmüne yer verilmiştir.

Buna göre, ortak veya ortakla ilişkili sayılan bir şirketten borç alınması işleminin örtülü sermaye kapsamına girmesi halinde örtülü sermaye sayılan borç tutarı üzerinden hesaplanan ve ödenen faiz, kur farkı ve benzeri giderlerin, gider veya maliyet unsuru olarak değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun uygulanmasına ilişkin olarak yayımlanan 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin konuya ilişkin ayrıntılı açıklamaların yapıldığı "12. Örtülü Sermaye" başlıklı bölümünün "12.4 Örtülü sermaye üzerinden yapılan ödemeler veya hesaplanan tutarın kâr payı sayılması ve yapılacak düzeltme işlemleri" başlıklı alt bölümünde, "Örtülü sermaye üzerinden ödenen faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarlar, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının uygulamasında, gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellef için ana merkeze aktarılan tutar sayılacaktır. Kur farkları bu kapsamda değerlendirilmeyecektir." denilerek, "12.4.1. Borç verenin tam mükellef kurum olması" bölümünde de düzeltme işleminin nasıl yapılacağına ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

Tebliğin "12.1.5. Borcun öz sermayenin üç katını aşması" başlıklı bölümünde, öz sermaye kavramı ile ilgili olarak, kurumun dönem başı öz sermayesinin sıfır veya negatif değerler taşıması durumunda, söz konusu kurumun ortak ve ortaklarla ilişkili kişilerden yaptığı borçlanmaların tamamının örtülü sermaye olarak değerlendirileceği belirtilmiştir.

"12.1.6. Örtülü sermaye tutarı" başlıklı bölümünde de,

"Kanunda borcun hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı örtülü sermaye olarak kabul edildiğinden, bu limiti aşan kısma isabet eden faiz, kur farkı ve benzeri giderlerin geçici vergi dönemleri de dâhil olmak üzere vergi matrahından indirilmesi mümkün olmayacaktır.

Piyasa koşulları ve ticari teamüllere göre yapılan vadeli mal ve hizmet alımları ile ilgili olarak ortaya çıkan borçlanmalarda, vade farkı tutarları ayrıca hesaplanmış olsa da bu borç tutarları örtülü sermayenin varlığının tespitinde dikkate alınmayacaktır. Söz konusu süreleri aşan vadeli alımlar nedeniyle ortaya çıkan borçlar örtülü sermayenin varlığının tespitinde dikkate alınacak; bu şekilde hesaplanan örtülü sermaye tutarına isabet eden vade farkları tespit edilerek örtülü sermaye üzerinden ödenen faiz olarak kabul edilecektir."

denilmektedir.

Öte yandan; Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun;

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

-10/a maddesinde; mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması ile vergiyi doğuran olayın meydana geleceği,

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

-30/d maddesinde; Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen KDV nin mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV den indirilemeyeceği

hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, ana ortak veya ilişkili firmalar arasındaki borç verme işlemleri, KDV Kanununun 1/1 inci maddesine göre finansman hizmeti olarak değerlendirilmekte ve bu işlemler nedeniyle hesaplanacak faiz tutarları KDV ye tabi bulunmaktadır. Kurumlarla ilişkili kişiler arasında gerçekleşen ticari faaliyetlerin sonradan Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulanmasında örtülü sermaye olarak değerlendirilerek dağıtılmış kar payı sayılması, KDV açısından işlemin finansman temin hizmeti olmasını etkilememektedir.

Ayrıca, Kurumlar Vergisi Kanununun 12 nci maddesi çerçevesinde örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkı ve benzeri giderlerin kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması kabul edilmediğinden bu giderler dolayısıyla ödenen KDV nin de, KDV Kanununun 30/d maddesi uyarınca indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

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.