

İlişkili kişilerden yapılan mal ve hizmet alımları dolayısıyla vade farklarının örtülü sermaye kapsamında kazanç tespitinde dikkate alınıp alınmayacağı

Belge türü	Özelge
Kanun	KURUMLAR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	31435689-125-73618
Tarih	22.05.2023

T.C.

HAZİNE VE MALİYE BAKANLIĞI

Gelir İdaresi Başkanlığı

Konya Vergi Dairesi Başkanlığı

Sayı : E-31435689-125-73618

22.05.2023

Konu : İlişkili kişilerden yapılan mal ve hizmet alımları dolayısıyla vade farklarının örtülü sermaye kapsamında kazanç tespitinde dikkate alınıp alınmayacağı

İlgi

:

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, grup firmalarınız arasında mal veya hizmet alım-satım işlemi gerçekleştiği, alım satım işlemleri neticesinde oluşan tutarların vadesinde ödenemediği, satıcı grup firması tarafından müşteri grup firması adına vade farkı hesaplandığı, hesaplanan bu vade farkının hesaplayan satıcı grup firması tarafından gelir veya kurumlar vergisi matrahına dahil edilerek vergilendirildiği, ancak adına vade farkı hesaplanan grup firmanızın dönem başı öz kaynaklarının üç katından daha fazla bir tutarda ortaklara (ilişkili kişilere) borcu olmasından ötürü ilişkili kişiler tarafından hesaplanan ve öz kaynağın üç katını aşan tutara isabet eden vade farklarının kanunen kabul edilmeyen gider olarak değerlendirilip ticari kara ilave edildiğini belirterek, adına vade farkı hesaplanan borçlu grup şirketinizde mali zarar hesaplanması nedeniyle kurumlar vergisi tahakkuk etmemesi nedeniyle, alacaklı grup firması tarafından hesaplanan vade farkı gelirinin kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınıp alınmayacağı hususunda Başkanlığımızdan görüş talep ettiğiniz anlaşılmıştır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendine göre kurumların, tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılımlarından elde ettikleri kazançlar vergiden istisnadır.

Aynı Kanunun 11 inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde, örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderlerin kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılamayacağı belirtilmiştir.

Anılan Kanunun 12 nci maddesinin birinci fıkrasında ise; 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.

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.

Ayrıca, Kurumlar Vergisi Kanununun 12 nci maddesinin (7) nci fıkrasında; örtülü sermaye üzerinden kur farkı hariç, faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarların, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulanmasında, gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılacağı, daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, tam mükellef kurumlar nezdinde yapılacak düzeltmede örtülü sermayeye ilişkin kur farklarını da kapsayacak şekilde, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltileceği ve bu düzeltmenin yapılması için örtülü sermaye kullanan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olmasının şart olduğu hüküm altına alınmıştır.

1 Seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "12. Örtülü Sermaye" başlıklı bölümünde konu ile ilgili ayrıntılı açıklamalar yer almakta olup söz konusu Tebliğin "12.1.6. Örtülü sermaye tutarı" başlıklı bölümünde,

"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."

açıklamaları yer almıştır.

Aynı Tebliğin "12.4.1. Borç verenin tam mükellef kurum olması" başlıklı alt bölümünde;

"...

Borç veren tarafından düzeltme yapılırken, faiz gelirlerinden örtülü sermayeye isabet eden kısımlar kâr payı geliri olarak dikkate alınacak ve şartların varlığı halinde iştirak kazançları istisnası olarak vergiden

istisna edilecek; kur farkı gelirlerinden örtülü sermayeye isabet eden herhangi bir tutar var ise bu gelirler de vergiye tabi kazancın tespitinde dikkate alınmayacak; YTL'nin değer kazanması sonucu örtülü olarak konulmuş sermayeye isabet eden bir kur farkı giderinin mevcut bulunması halinde de bu gider vergiye tabi kazancın tespitinde dikkate alınmayacaktır.

...

Verginin kesinleşmesi; dava açma süresi içinde dava açılmaması, yargı mercilerince nihai kararın verilmiş olması veya uzlaşmanın vaki olması gibi haller nedeniyle, verginin kesinleşmesi ve itiraz edilmeyecek duruma gelmesidir. Örtülü sermaye kapsamındaki finansmanı kullandıran kurum nezdinde yapılacak düzeltmede dikkate alınacak tutar, kesinleşen ve ödenen tutar olacaktır... "

açıklamalarına yer verilmiştir.

Bu itibarla, ilişkili kişiden yapılan mal ve hizmet alımlarına ilişkin olan, piyasa koşulları ve ticari teamüle uygun vade sürelerini aşan vadeli alımlar nedeniyle ortaya çıkan borçlar örtülü sermayenin varlığının tespitinde dikkate alınması ve bu şekilde hesaplanan örtülü sermaye tutarına isabet eden vade farklarının tespit edilerek örtülü sermaye üzerinden ödenen faiz olarak kabul edilmesi gerekmekte olup, örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkı ve benzeri giderlerin kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

Öte yandan, örtülü sermaye kullanan ilişkili kurumun bu dönemde zararının bulunması ya da indirim ve istisnalar nedeniyle kurumlar vergisi matrahının oluşmaması halinde, vade farkı hesaplayan şirketin bahse konu örtülü sermaye tutarına isabet eden vade farkı için düzeltme yaparak kazanç istisnasından yararlanması mümkün değildir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.