

Özelge: Örtülü Sermaye sayılan borçlanmalar üzerinden hesaplanan faizler

Sayı:

39044742-KDV.24-1447

Tarih:

06/09/2013

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

Mükellef Hizmetleri Katma Değer Vergisi Grup Müdürlüğü

Sayı : 39044742-KDV.24-1447

06/09/2013

Konu : Örtülü Sermaye sayılan borçlanmalar üzerinden hesaplanan faizler

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, İspanya mukimi iki şirket tarafından kurulan Şirketinizin Türkiye'deki gayrimenkulünün satılarak, ortaklara döviz olarak borç verildiği, yurt dışına düzenli olarak faiz faturası kesildiği, sermaye azaltımında bulunulması nedeniyle azaltılan sermaye tutarı ile ortaklardan olan alacakların bir kısmının mahsup edildiği belirtilerek, kur farkı faturası kesilip kesilmeyeceği, KDV yönünden bir işlem yapıp yapılmayacağı ile aleyhte oluşan kur farkının kurum kazancının tespitinde gider olarak yazılıp yazılmayacağının bildirilmesi istenmektedir.

GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 6'ncı maddesinde; kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içerisinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

Ticari kazancın tespitinde geçerli olan iki temel ilke "dönemsellik" ve "tahakkuk esası" ilkeleridir. Tahakkuk esası ilkesinde, gelir veya giderin miktar veya mahiyet itibarıyla kesinleşmiş olması, yani geliri veya gideri doğuran işlemin eksiksiz tekemmül etmesinin yanı sıra, miktarının ve işlemde kaynaklanan alacağın veya borcun ödeme şartlarının da belirlenmiş olması gereklidir. Ticari kazancın elde edilmesi tahakkuk esasına bağlanmış bulunduğundan, bir gelir unsurunun özel bir düzenleme bulunmadığı sürece, mahiyet ve tutar itibarıyla kesinleştiği dönem kazancının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir. Dönemsellik ilkesi ise bu gelir veya giderin ilgili olduğu döneme intikalinin sağlanmasıdır.

Yukarıdaki hüküm ve açıklamalar çerçevesinde; söz konusu borç verme işleminin ifası esnasında firmanız lehine veya aleyhine oluşan kur farklarının, kambiyo kan veya zararı olarak dikkate alınması ve bu tutarların doğrudan "690 Dönem Kan veya Zararı Hesabı" ile ilişkilendirilmek suretiyle ilgili dönem kurum kazancının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.

Diğer taraftan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 01/01/2007 tarihinde yürürlüğe giren 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 bulunması 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 belirtilmiştir.

Aynı maddenin ikinci fıkrasında, 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 nşfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumların ilişkili kişi sayılacağı, şnc fıkрасında ise emsallere uygunluk ilkesinin, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında byle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade ettiği hüküm altına alınmıştır.

Dolayısıyla ... Tekstil Dış Ticaret San.Ltd.şti.'nin, ortaklarına verdiği borç nedeniyle hesaplaması gereken faiz oranının emsallerine uygun olması gerekmektedir. Emsallere uygun faiz oranı, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13 üncü madde hükmü ile 1 seri numaralı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla rtl Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğde yapılan açıklamalar gereğince tespit edilecektir. Söz konusu faiz oranının emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilmesi halinde kazancın transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılacağı tabiidir.

Öte yandan, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 75'inci maddesinin birinci fıkrasında sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkil sermaye dolayısıyla elde ettiği kr payı, faiz, kira ve benzeri iratların menkul sermaye iradı olduğu belirtilmiş, maddenin ikinci fıkrasının (1) numaralı bendinde her nevi hisse senetlerinin kr paylarının, (2) numaralı bendinde de iştirak hisselerinden doğan kazançların (Limited şirket ortaklarının, iř ortaklıklarının ortakları ve komanditerlerin kr payları ile kooperatiflerin dağıttıkları kazançlar dahil) kaynağı ne olursa olsun menkul sermaye iradı olduğu hüküm altına alınmıştır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30'uncu maddesinin üçüncü fıkrasında, tam mükellef kurumlar tarafından, Türkiye'de bir iř yeri veya daimi temsilci aracılığıyla kr payı elde edenler hariç olmak üzere dar mükellef kurumlara veya kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan ve Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin (1) , (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kr payları üzerinden vergi kesintisi yapılacağı hükme bağlanmıştır. 12/01/2009 tarih ve 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 5520 sayılı Kanun'un 30'uncu maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca kr payları üzerinden yapılacak kurumlar vergisi kesintisi oranı %15 olarak belirlenmiştir.

Bu hükümler çerçevesinde, firmanız sermayesinin içinde geçmiş yıl krları, enflasyon düzeltmesi farkları, yedekler ve fonların bulunmaması şartıyla, yetkili organın kararı üzerine yapılan sermaye azaltımı nedeniyle; ortakların borçlarına mahsup edilmek suretiyle iade edilecek sermaye tutarından kr dağıtımına bağlı kurumlar vergisi kesintisi yapılması söz konusu değerdir.

KATMA DEğer VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

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,

-11/1-a maddesinde, yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetlerin KDV den istisna olduğu,

-12/2 nci maddesinde bir hizmetin yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmet sayılabilmesi için; hizmetin yurt dışındaki bir müşteriye yapılması ve hizmetten yurt dışında faydalanılması gerektiği,

-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.

Hizmet ihracı istisnası ile ilgili açıklamaların yer aldığı 26 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (K) bölümünde, hizmet ihracında KDV istisnası uygulanabilmesi için; hizmetin yurtdışındaki müşteri için yapılmış olması, fatura veya benzeri nitelikteki belgelerin yurt dışındaki müşteri için düzenlenmesi, hizmet bedelinin döviz olarak Türkiye'ye getirilmesi, hizmetten yurtdışında yararlanılması şartlarının gerçekleşmiş olmasının zorunlu olduğu ifade edilmiştir.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalar çerçevesinde; 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. Ancak, yurt dışındaki ortaklara verilen finansman hizmetinden yurt dışında yararlanıldığından, 26 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (K) bölümünde belirtilen şartların gerçekleşmesi durumunda kur farkları ve faiz tutarlarına hizmet ihracı kapsamında KDV hesaplanmayacak olup faiz faturasının düzenlendiği tarihte oluşan negatif kur farkı için ayrıca bir işlem yapılmasına da gerek bulunmamaktadır.

Öte yandan, örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderler ile transfer fiyatlandırılması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması kabul edilmediğinden, bu giderler dolayısıyla ödenen KDV nin de indirim konusu yapılması mümkün değildir.

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 özolgeye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.