

İlişkili şirketten yapılan borçlanmaların örtülü sermaye ve transfer fiyatlandırması açısından değerlendirilmesi hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	KURUMLAR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	84098128-176300-132
Tarih	06.03.2013

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İZMİR VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

(Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü)

Sayı : 84098128-176300-132

06/03/2013

Konu : İlişkili şirketten yapılan borçlanmaların örtülü sermaye ve transfer fiyatlandırması açısından değerlendirilmesi.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda; Şirketiniz sermayesinin %80'ine sahip olan ... A.Ş.'nin ...bank'tan dış ticaret sermaye şirketi statüsüne sahip kurum sıfatıyla temin ettiği ihracat kredilerini şirketinize tamamen aynı şartlarla kullandığını belirterek, söz konusu finansman işlemi için transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç hükümlerinin uygulanıp uygulanmayacağı, finansmanla ilgili faiz ve kur farkı giderlerinin gider kaydının mümkün olup olmadığı, krediyi veren bankanın ortağınız olan şirkete ve bu şirket tarafından da kurumunuza yansıtılan giderler üzerinden KDV uygulanıp uygulanmayacağı ve söz konusu masraf yansıtmaları için fatura düzenlenmesine gerek bulunup bulunmadığı hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

I-KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun "Safi Kurum Kazancı" başlıklı 6 ncı maddesinin birinci fıkrasında, kurumlar vergisinin mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı safi kurum kazancının tespitinde 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır. Bu hüküm uyarınca tespit edilecek kurum kazancından Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesi ile Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinde yer alan giderler indirilecektir.

Diğer taraftan, Gelir Vergisi Kanununun "İndirilecek Giderler" başlıklı 40 ıncı maddesinde, safi kazancın tespit edilmesinde indirilecek giderler sayılmış olup, aynı maddenin (1) numaralı bendinde ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin safi kazancın tespitinde indirim konusu yapılacağı hükme bağlanmıştır. Anılan bent hükmü uyarınca, yapılan genel giderlerin indirim konusu yapılabilmesi için, söz konusu giderlerle kazancın elde edilmesi ve idamesi arasında doğrudan ve açık bir illiyet bağının bulunması, giderlerin kazancın elde edilmesine yönelik olması, harcamanın yapıldığı gelir doğuran olayın vergiye tabi bulunması, karşılığında gayri maddi bir kıymet iktisap edilmemiş olması ve maliyete dahil edilecek giderlerden olmaması gerekmekte olup, bu mahiyette olmayan giderlerin ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilmesi mümkün değildir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 12 nci maddesinin birinci fıkrasında, kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan 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 belirtilmiş olup, altıncı fıkrasında ise kurumların iştiraklerinin, ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin, banka ve finans kurumlarından ya da sermaye piyasalarından temin ederek aynı şartlarla kısmen veya tamamen kullandığı borçlanmaların örtülü sermaye sayılmayacağı hükme bağlanmıştır.

1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "12.2.2. Banka ve finans kurumlarından temin edilerek kullanılan borçlar" başlıklı bölümünde, kurumların iştiraklerinin, ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin banka veya finans kurumlarından ya da sermaye piyasalarından temin ederek aynı şartlarla, yani kredi sözleşmesinin içerdiği vade, faiz oranı ve benzeri kullandırılma şartlarında herhangi bir değişiklik yapılmadan kısmen veya tamamen kullandığı borçlanmaların, örtülü sermaye kapsamı dışında tutulduğu; kredibilitesi olan grup şirketinin, anılan kaynaklardan temin edip ihtiyacı olan diğer grup şirketlerine aynı şartlarla kısmen veya tamamen aktardığı kredilerin, örtülü sermaye tutarının tespitinde borç olarak dikkate alınmayacağı belirtilmiştir.

Yukarıda yer alan açıklamalar uyarınca, Şirketinizin ortağı olan ...A.Ş.'nin ...bank'tan temin ettiği krediyi, kredi sözleşmesinin içerdiği vade, faiz oranı ve benzeri kullanma şartlarında herhangi bir değişiklik yapmadan şirketinize kullandırması durumunda, bu kredilerin örtülü sermaye tutarının tespitinde borç olarak dikkate alınmaması gerekmektedir.

Öte yandan, söz konusu finansmanla ilgili olarak katlanılan faiz ve kur farkı giderlerinin Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinin (1) numaralı bendine göre kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 01/01/2007 tarihinde yürürlüğe giren 13 üncü maddesinin birinci fıkrasında ise, 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 üçüncü fıkrasına göre, emsallere uygunluk ilkesi 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 etmektedir.

Konuya ilişkin ayrıntılı açıklamalara 1 seri numaralı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğinde yer verilmiştir.

Bu çerçevede, bankadan temin edilen kredinin aynı faiz oranı ve masrafları ile ilişkili şirkete kullandırılması işlemi, krediyi kullandıran şirket tarafından ilişkili şirkete sunulan bir finansman hizmeti mahiyetinde olup, söz konusu finansman hizmetinin ilişkisiz bir gerçek kişi veya kuruma verilmesi durumunda verilen bu hizmet karşılığı ilişkisiz gerçek kişi veya kurumdan bir bedel talep edileceğinden, bu hizmetin ilişkili şirkete verilmesi durumunda da verilen hizmet karşılığı olarak bir bedelin talep edileceği tabiidir.

Dolayısıyla, bankadan temin edilen kredinin grup şirketine aktarılması işlemi, ilişkili kişiye sunulan bir finansman hizmeti olup kredi ile ilgili her türlü masraf ve faizi doğrudan doğruya grup şirketinin üstlenmesi, krediyi kullandıran şirket tarafından herhangi bir masrafa katlanılmaması veya finansman hizmetinin krediyi kullandıran şirketin faaliyet konuları arasında bulunmaması yapılan işlemin mahiyetini değiştirmemektedir.

... A.Ş.'nin bankadan temin ettiği krediyi aynı şartlarla şirketinize kullandırması durumunda, finansman hizmetine ilişkin bedelin, Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü madde hükmü ile 1 seri numaralı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğde yapılan açıklamalara göre belirlenmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, bankadan temin edilerek aynı şartlarda şirketinize kullandırılan kredi için transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümlerine göre belirlenecek emsallere uygun bir bedelin alınması, kredinin aynı şartlarla kullandırılması şartının ihlali anlamına gelmeyecek, dolayısıyla söz

konusu borçlar örtülü sermaye sayılmayacaktır.

KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1/1 inci maddesinde, Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisine (KDV) tabi olduğu, Kanunun 17/4-e maddesinde ise banka ve sigorta muameleleri vergisi kapsamına giren işlemlerin KDV'den istisna edildiği hükme bağlanmıştır.

Diğer taraftan, 6802 sayılı Gider Vergileri Kanununun 28 inci maddesinin ikinci fıkrasında; "Bankerlerin yapmış oldukları banka muamele ve hizmetleri dolayısıyla kendi lehlerine her ne nam ile olursa olsun nakden veya hesaben aldıkları paralar (kendileri veya başkaları hesabına menkul kıymet alıp satmayı, alım - satıma tavassut etmeyi veya alıp sattıkları menkul kıymet karşılığı borçları ödemeyi taahhüt etmeyi meslek haline getirenlerin bu faaliyetleri dolayısıyla lehlerine kalan paralar ile mevduat faizi vermek veya sair adlarla faiz ve benzeri menfaatler sağlamak üzere devamlı olarak para toplama işiyle uğraşanların topladıkları paralara sağladıkları gelir ve menfaatler üzerinden komisyon, ücret, hizmet karşılığı gibi adlarla aldıkları paralar dahil) da banka muameleleri vergisine tabidir." hükmü ve aynı maddenin 6009 sayılı Kanunla değişik üçüncü fıkrasında ise, "90 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameye göre ikraz işleriyle uğraşanlarla ikinci fıkrada belirtilen muamele ve hizmetlerden herhangi birini esas işgal konusu olarak yapanlar bu Kanunun uygulanmasında banker sayılırlar..." hükmü yer almaktadır.

Aynı Kanunun mükellefi belirleyen 30 uncu maddesinde ise, BSMV'yi banka ve bankerlerle sigorta şirketlerinin ödeyeceği hükmü bulunmaktadır.

Ayrıca, 6009 sayılı Kanun ile 6802 sayılı Gider Vergileri Kanununun 28 inci maddesinde yer alan banker tanımında yapılan değişikliklere ilişkin açıklamalar 22/10/2010 tarihli ve 27737 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 87 Seri No.lu Gider Vergileri Genel Tebliğinde yapılmıştır.

Buna göre, 6802 sayılı Kanunun 28 inci maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen işlemleri esas işgal konusu olarak yapanlar, banker kapsamında BSMV mükellefi olup, esas işgal konusu olarak yapılan bu işlemler dolayısıyla lehe alınan paraların BSMV ye tabi tutulması gerekmektedir.

Yukarıda belirtilen hüküm ve açıklamalara göre, ticari ve sınai faaliyette bulunmak üzere kurulmuş olan şirketlerce yapılan kredi kullandırma işlemi, esas işgal konusu olarak değerlendirilemeyeceğinden BSMV'ye tabi bulunmamakta olup bu işlemlerin KDV'ye tabi tutulması gerekmektedir.

Bu hükümler uyarınca, ... A.Ş.'nin ...bank'tan temin ettiği krediyi Şirketinize anapara, faiz ve masraflarıyla birlikte aynen aktarması işleminde aynen aktarılan bu bedeller için KDV hesaplanmayacaktır. Ancak, aktarılan kredi tutarına ilaveten herhangi bir bedel alınması halinde ise bu

bedel, krediyi kullandıran şirketin sunduğu hizmetin karşılığını teşkil edeceğinden, genel oranda katma değer vergisine tabi tutulacaktır.

VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 229 uncu maddesinde; "Fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır."

231 inci maddesinin 5 numaralı bendinde; "Fatura, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azamî yedi gün içinde düzenlenir. Bu süre içerisinde düzenlenmeyen faturalar hiç düzenlenmemiş sayılır." hükümleri yer almaktadır.

Kanunun 232 nci maddesinde ise birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerin sattıkları emtia veya yaptıkları işler için fatura vermek, satın aldıkları emtia ve hizmetler için de fatura istemek ve almak zorunda oldukları hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, ... A.Ş.'nin ...bank'tan temin ettiği krediyi Şirketinize herhangi bir bedel eklenmeksizin anapara, faiz ve masraflarıyla birlikte aynen aktarması işlemi KDV'ye tabi olmadığından söz konusu kredi ve giderlerin yansıtmayı yapacak firmanın gider hesaplarına alınarak yansıtma faturası ile Şirketinize yansıtılması halinde faturada katma değer vergisinin hesaplanmaması ancak, kredi kullandıran şirket tarafından, Şirketinize aktarılan kredi tutarına ilaveten herhangi bir bedel alınması halinde düzenlenen faturada ilave tutar için katma değer vergisi hesaplanması gerekmektedir.

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.