

İhraç edilen bonolara ilişkin faiz tutarlarının gider yazılıp yazılmayacağı ve tevkifatın hangi kurum tarafından yapılacağı hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	KURUMLAR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	84098128-125[15-2015/9]-5793
Tarih	22.02.2017

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İZMİR VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

MÜKELLEF HİZMETLERİ GELİR VERGİLERİ GRUP MÜDÜRLÜĞÜ

Sayı : 84098128-125[15-2015/9]-5793 22.02.2017

Konu : İhraç edilen bonolara ilişkin faiz tutarlarının gider yazılıp yazılmayacağı ve tevkifatın hangi kurum tarafından yapılacağı.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda; işlemiş bono faizlerinin geçici vergi dönemleri ya da o yıla isabet eden kısımlarının gider yazılıp yazılamayacağı ile kupon faiz ödemelerinde gelir vergisi kesintisinin hangi kurum tarafından yapılacağı hususlarında Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

I- GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRME

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun "*Safi kurum kazancı*" başlıklı 6 ncı maddesinde; kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı ve safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun "*Ticari Kazancın Tarifi*" başlıklı 37 nci maddesinde, her türlü ticari ve sınai faaliyetten doğan kazançların ticari kazanç olduğu belirtilmiş; 38 inci maddesinin birinci fıkrasında da;

"Bilanço esasına göre ticari kazanç, teşebbüsdeki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müsbet farktır. Bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce:

1. İşletmeye ilave olunan değerler bu farktan indirilir;

2. İşletmeden çekilen değerler ise farka ilave olunur.

Ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında, Vergi Usul Kanunu'nun değerlemeye ait hükümleri ile bu kanunun 40 ve 41'inci maddeleri hükümlerine uyulur."

hükmüne yer verilmiştir.

Aynı Kanunun 40 ıncı maddesinde ise, safi kazancın tespitinde indirilecek giderler sayılmış olup, maddenin (1) numaralı bendinde; ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin, safi kazancın tespitinde indirim konusu yapılacağı hükmüne yer verilmiştir.

Diğer taraftan, ticari kazancın tespitinde "*tahakkuk esası*" ve "*dönemsellik esası*" olmak üzere iki temel ilke geçerlidir. Tahakkuk esası ilkesinde, gelir veya giderin miktar ve mahiyet itibariyle kesinleşmiş olması, yani geliri veya gideri doğuran işlemin tekemmül etmesinin yanı sıra, bu işlemin miktarının ve işlemten kaynaklanan alacağın veya borcun ödeme şartlarının da belirlenmiş olması gereklidir. Dönemsellik ilkesi ise, bu gelir veya giderin ilgili olduğu döneme intikalinin sağlanmasıdır. Dönemsellik, tahakkuk etmiş bir gelir için söz konusudur. Bu esaslar dikkate alındığında, bir gelir unsurunun, özel bir

düzenleme olmadığı sürece mahiyet veya tutar itibarıyla kesinleştiği dönem kazancının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.

Gelir Vergisi Kanununun geçici 67 nci maddesinin (1) numaralı fıkrasında,

" Bankalar ve aracı kurumlar takvim yılının üçer aylık dönemleri itibarıyla;

a) Alım satımına aracılık ettikleri menkul kıymetler ile diğer sermaye piyasası araçlarının alış ve satış bedelleri arasındaki fark,

b) Alımına aracılık ettikleri menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarının itfası halinde alış bedeli ile itfa bedeli arasındaki fark,

c) Menkul kıymetlerin veya diğer sermaye piyasası araçlarının tahsiline aracılık ettikleri dönemsel getirileri (herhangi bir menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracına bağlı olmayan),

d)Aracılık ettikleri menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarının ödünç işlemlerinden sağlanan gelirler

Üzerinden % 15 oranında vergi tevkifatı yaparlar. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 2 nci maddesinin birinci fıkrası kapsamındaki mükellefler ile münhasıran menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracı getirileri ile değer artışı kazançları elde etmek ve bunlara bağlı hakları kullanmak amacıyla faaliyette bulunan mükelleflerden 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan yatırım fonları ve yatırım ortaklıklarıyla benzer nitelikte olduğu Maliye Bakanlığınca belirlenenler için bu oran % 0 olarak uygulanır." hükmü,

(2) numaralı fıkrasında ise,

"Bu Kanunun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (5) numaralı bendinde yazılı menkul sermaye iratlarından (Hazine ve 4749 sayılı Kanuna göre kurulan varlık kiralama şirketleri tarafından yurt dışında ihraç edilen menkul kıymetlerden elde edilenler hariç), ödemeyi yapanlarca, banka veya aracı kurumlara veya bunlar aracılığıyla diğer gerçek ve tüzel kişilere ödenenler hariç, % 15 oranında vergi tevkifatı yapılır. Bankalara veya aracı kurumlara alış bedeli tevsik edilmeksizin teslim edilmiş olan menkul kıymetlerin gelirlerinin ödenmesinde ise ödeme banka veya aracı kurumlar aracılığıyla yapılırsa dahi

tevkifat yapılır. Menkul kıymetin bir banka veya aracı kurum aracılığıyla alınmış olması halinde tevkifatta, bu işlemdeki itfa bedeli ile alış bedeli arasındaki fark esas alınır. Bu iratlar üzerinden 94 üncü madde veya Kurumlar Vergisi Kanununun 24 üncü maddesi kapsamında ayrıca tevkifat yapılmaz."

hükümleri yer almaktadır.

Ayrıca, konu ile ilgili olarak yayımlanan 257 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde;

" 2.1.1. Saklamacı kuruluşların tevkifat sorumluluğu

Menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarına yatırım yapan kişi veya kurumlar, satın aldıkları kıymete ilişkin saklama hizmetini, Takasbank-Merkezi Kayıt Kuruluşu dışında saklama hizmeti veren saklamacı kuruluşlardan sağlayabilmektedir. Bu kuruluşlar müşterilerinin menkul kıymet hareketlerinin kaydının tutulması, bunların maliyet ve satış fiyatı bilgileri ile dönemsel getirilerinin takip ve tahsiline ilişkin işlemlerin yürütülmesini onlardan aldıkları yetki çerçevesinde ve müşterileri adına yürütmektedirler.

....

Saklamacı kuruluşların taraf olduğu işlemlerde, müşterilere ait menkul kıymetlere ilişkin maliyet ve fiyat bilgilerinin en sağlıklı şekilde saklamacı kuruluşlar tarafından izlenebiliyor olması ve aracı kurumların bilgisi dahiline girmeden, bazı tezgah üstü işlemlerin saklamacı kuruluşlar nezdinde gerçekleşiyor olması nedenleriyle; Geçici 67 nci maddenin (17) numaralı fıkranın Bakanlığımıza verdiği yetki çerçevesinde, Takasbank-Merkezi Kayıt Kuruluşu dışındaki saklamacı kuruluşlardan saklama hizmeti alan yatırımcılar açısından, tevkifatın bu yatırımcıların varlıklarının bulunduğu saklamacı kuruluşlarca yapılması uygun bulunmuştur.

....

2.1.1.3. Tahsiline aracılık ettikleri gelirler

Saklamacı kurum veya kuruluşların tahsiline aracılık ettikleri gelirler üzerinden, bu Tebliğde yer alan esaslar çerçevesinde tevkifat yapılacaktır.

Öte yandan, itfa ve/veya kupon ödemesine konu tahvil ve bonolarda, bu menkul kıymetlere ilişkin itfa gelirlerinin, fiziken veya hesaben nezdinde bulunduran saklamacı kuruma ödenmesi esnasında, ödemeyi yapanlarca tevkifat yapılmayacaktır. Saklamacı kuruluşlarca, tahsil edilen bu gelirler üzerinden nihai sahibine ödeme aşamasında tevkifat yapılacaktır.

Ayrıca, Takasbank nezdindeki hesaplarda bulunan tahvil ve bonoların itfa ve kupon ödemelerinde tahsile aracılık eden başka bir aracı kurum, banka veya saklamacı kuruluşun bulunmaması durumunda, Geçici 67 nci maddenin 17 numaralı fıkrasının Bakanlığımıza verdiği yetki çerçevesinde söz konusu menkul kıymetlerle ilgili itfa ve kupon ödemelerindeki tevkifatın kendisine bildirilen alış maliyeti bilgisi esas alınarak Takasbank tarafından yapılması uygun bulunmuştur.

....

3. Gelir Vergisi Kanununun 75'inci maddesinin (5) numaralı bendinde yazılı menkul sermaye iratları üzerinden yapılacak tevkifat

Geçici 67'nci maddenin (1) numaralı fıkrasında yapılan düzenleme ile tahvil ve bonoların elde tutulma süreci veya itfası sırasında elde edilen gelirler üzerinden, itfa bedeli veya dönemsel getirinin tahsiline aracılık eden banka veya aracı kurumlar tarafından tevkifat yapılması öngörülmüştür. İtfa bedeli veya dönemsel getirinin tahsilinde banka veya aracı kurum kullanılmadığı durumlarda elde edilen getiriler üzerinden yapılacak tevkifata ilişkin düzenleme de maddenin (2) numaralı fıkrasında yapılmıştır. Söz konusu düzenlemede, banka veya aracı kurumlara kendi portföylerinde yer alan kıymetler dolayısıyla yapılan ödemeler üzerinden tevkifat yapılmaması öngörülmüştür.

Bu kapsamda Gelir Vergisi Kanununun 75'inci maddesinin ikinci fıkrasının (5) numaralı bendinde yazılı menkul sermaye iratlarından ödemeyi yapanlarca, banka veya aracı kurumlara veya bunlar aracılığıyla diğer gerçek ve tüzel kişilere ödenenler hariç, % 15 oranında vergi tevkifatı yapılacaktır.

....

Banka veya aracı kurumlar aracılığıyla diğer gerçek ve tüzel kişilere ödenenler, yukarıda da belirtildiği üzere tevkifatın banka veya aracı kurum aracılığıyla yapılacak olması dolayısıyla tevkifat kapsamı dışında tutulmuşlardır. Tevkifatın banka veya aracı kurumca gerçekleştirilemediği durumlarda,

ödeme banka veya aracı kurum aracılığıyla yapılırsa dahi ihraç edenlerce tevkifat yapılacaktır.

....

İtfa bedeli veya dönemsel getirinin tahsilinde banka veya aracı kurum kullanılmadığı durumlarda elde edilen getiriler üzerinden ödemeyi yapanlarca gerçekleştirilecek tevkifatlar aylık olarak muhtasar beyanname ile beyan edilecektir....."

açıklamalarına yer verilmiştir.

Bu çerçevede, Şirketiniz tarafından yurtiçinde ihraç edilen bonoları elinde bulunduran yatırımcılara söz konusu bonoların elde tutulması sürecinde yapılan kupon ödemeleri ve itfa ödemeleri üzerinden;

- İtfa bedeli veya dönemsel getirinin tahsiline banka veya aracı kurumların aracılık ettiği hallerde banka ve aracı kurumlarca,

- Saklamacı kuruluşların taraf olduğu işlemlerde, Takasbank-Merkezi Kayıt Kuruluşu dışındaki saklamacı kuruluşlardan saklama hizmeti alan yatırımcılar açısından, bu yatırımcıların varlıklarının bulunduğu saklamacı kuruluşlarca,

- Takasbank nezdindeki hesaplarda bulunan bonolarda, itfa bedeli veya dönemsel getirinin tahsilinde başka bir aracı kurum, banka veya saklamacı kuruluşun kullanılmadığı durumlarda Takasbank tarafından

geçici 67 nci maddenin (1) numaralı fıkrası kapsamında,

- İtfa bedeli veya dönemsel getirinin tahsilinde banka veya aracı kurum kullanılmadığı durumlarda ise ödemeyi yapan olarak Şirketinizce geçici 67 nci maddenin (2) numaralı fıkrası kapsamında tevkifat yapılması gerekmektedir.

Diğer taraftan, ihraç ettiğiniz bonolara ilişkin faiz tutarlarının, faizlerin tahakkuk ettiği dönemlerde kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.

II- VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRME

213 sayılı Vergi Usul Kanununun;

259 uncu maddesinde "Değerlemede, iktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlarda haiz oldukları kıymetler esas tutulur.

286 ncı maddesinde "Eshamlı şirketlerle iktisadi kamu müesseseleri çıkardıkları tahvilleri itibari değerleriyle değerlemeye mecburdurlar."

287 nci maddesinde "Gelecek hesap dönemlerine ait olarak peşin tahsil olunan hasılat ile cari hesap dönemine ait olup henüz ödenmemiş olan giderler mukayyet değerleri üzerinden pasifleştirilmek suretiyle değerlenir."

hükümlerine yer verilmiştir.

Bu itibarla, şirketiniz tarafından ihraç edilen borçlanma senetlerinin itibari değerleriyle, söz konusu borçlanma senetlerine ilişkin faiz giderlerinden değerlendirme dönemine ilişkin olarak tahakkuk etmiş ancak ödenmemiş kısımlarının ise değerlendirme günü itibariyle mukayyet değerleri üzerinden pasifleştirilmek suretiyle değerlendirilmesi 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 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.