

İlişkili kişiden alınan yabancı para cinsi avanslar nedeniyle ortaya çıkan kur farklarının kurum kazancının tespitinde dikkate alınıp alınmayacağı hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	KURUMLAR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	B.07.1.GİB.4.06.16.01-125[8-17/11]-109200
Tarih	16.04.2019

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı

Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü

Sayı : 38418978-125[8-17/11]-E.109200

16.04.2019

Konu : İlişkili kişiden alınan yabancı para cinsi avanslar nedeniyle ortaya çıkan kur farklarının kurum kazancının tespitinde dikkate alınıp alınmayacağı.

İlgi :

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda;

- Sermayenizin tamamının yabancı bir şirkete ait bulunduğu ve yabancı şirketin aynı zamanda firmanızın ürettiği ürünlerin başlıca müşterisi olduğu,

- İlişkili kişi konumundaki yabancı şirkete yapılacak ihracat için, anılan kurumdan satışlarınıza karşılık, bir bölümü örtülü sermaye olarak nitelendirilen dolar bazında avans alındığı ve bu tutarların avans hesaplarında izlendiği,

- Avansın alındığı tarih ile ihracatın gerçekleştiği tarih arasında olumlu ya da olumsuz kur farkları olduğu, olumlu kur farklarının gelir hesaplarına alındığı ancak, örtülü sermaye olarak değerlendirilen avans kısmına isabet eden olumsuz kur farklarının KKEG olarak nitelendirildiği

belirtilmiş ve konuya ilişkin Başkanlığımız görüşü sorulmuştur.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun;

- 6 ncı maddesinde, kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safî kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı ve safî kurum kazancının tespitinde de, Gelir Vergisi Kanununun ticarî kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı,

- 11 inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde, örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderlerin kurum kazancının tespitinde gider yazılamayacağı,

- 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; yedinci fıkrasında da, 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 işlemlerinin, 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;

- "12.1.6. Örtülü sermaye tutarı" başlıklı bölümünde, "Örtülü sermaye uygulamasında temin edilen borcun tamamının değil, sadece öz sermayenin üç katını aşan kısmının örtülü sermaye sayılması ve bu kısma ilişkin faiz, kur farkı ve benzeri giderlerin, Kurumlar Vergisi Kanunu uygulamasında gider kabul edilmemesi hüküm altına alınmıştır.

...

Öte yandan, gelecekte yapılacak bazı mal ve hizmet teslimleri karşılığında peşin alınan ya da verilen değerleri ifade eden avanslar, sipariş yöntemi ile mal alan işletmenin, sipariş ettikleri iktisadi değerlerin üretiminde üretici işletmeye finansman imkanı sağlamak amacıyla verilebileceği gibi, satış fiyatını düşük tutmak veya satış garantisi sağlamak amacıyla da verilebilmektedir. Avanslar hangi amaçla verilirse verilsin işletmeye finansman imkanı sağladığı açıktır. Dolayısıyla, alınan avanslar da işletme bakımından alınan borç olarak değerlendirilecek ve örtülü sermaye hesaplamasında dikkate alınacaktır..."

- "12.3. Örtülü sermaye uygulamasında kur farkı gelirlerinin durumu" başlıklı bölümünde, "Kurumların kullanmış olduğu borçların örtülü sermaye kapsamında değerlendirilmiş olması halinde, örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderlerin, Kurumlar Vergisi Kanununun 11 inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendine göre gider olarak yazılması mümkün bulunmadığından, örtülü sermaye kabul edilen borçlanmalarda YTL'nin değer kazanması sonucu oluşacak kur farkı gelirlerinin de söz konusu borcun örtülü yoldan konulan bir sermaye olarak kabul edilmesinin bir sonucu olarak, vergiye tabi kurum kazancının tespitinde gelir olarak dikkate alınması söz konusu olmayacaktır."

- "12.4.2. Borç verenin dar mükellef kurum, gerçek kişi, vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf herhangi bir kişi olması" başlıklı bölümünde, "Borç para verenin dar mükellef kurum, gerçek kişi veya vergiden muaf herhangi bir kişi olması durumunda, örtülü sermaye üzerinden ödenen faizler borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı olarak kabul edilecektir. Bu şekilde dağıtılmış kâr payı, net kâr payı tutarı olarak dikkate alınacak ve brüte tamamlanarak belirlenen oranlarda vergi kesintisine tabi tutulacaktır. Örtülü sermayeye isabet eden kur farkı giderlerinin kâr payı olarak kabul edilmesi ve dolayısıyla vergi kesintisine tabi tutulması söz konusu değildir..."

açıklamalarına yer verilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre;

- Tarafınızca ortak veya ortaklarla ilişkili sayılan bir şirketten alınan avansların örtülü sermaye kapsamında değerlendirilmesi,

- Avansların alınma tarihinden, değerlendirme gününe ve/veya ihracatın gerçekleştiği tarihe kadar oluşan ve örtülü sermayeye isabet eden kur farkı giderlerinin kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınmaması; avanslara ilişkin örtülü sermayeye isabet eden kur farkı gelirlerinin de kurum kazancının tespitinde gelir olarak dikkate alınmaması

gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.