

Yurt dışındaki ilişkili şirketler ile döviz üzerinden gerçekleşen parasal ilişkilerde adat faizi uygulaması yapılıp yapılmayacağı ve oranın belirlenmesi hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	KURUMLAR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	B.07.1.GİB.4.34.19.02-105[261-2012/VUK-1- . . .]-1774
Tarih	08.11.2013

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü

Sayı : 11395140-105[261-2012/VUK-1- . . .]-1774

08/11/2013

Konu : Yurt dışındaki ilişkili şirketler ile döviz üzerinden gerçekleşen parasal ilişkilerde adat faizi uygulaması yapılıp yapılmayacağı ve oranın belirlenmesi hk.

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunan %99'u kurumunuza ait bağlı ortaklığınız ile döviz üzerinden gerçekleşen para alışverişlerinde, kur değerlemesinin dışında adat faizi uygulaması yapılıp yapılmayacağı, adat faizi uygulanması halinde faiz oranının nasıl belirleneceği hususlarında Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasında, Kanunun 1 inci maddesinde sayılı kurumların kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanların sadece

Türkiye’de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirileceği hükme bağlanmış; üçüncü fıkrasında da dar mükellefiyette kurum kazancını oluşturan kazanç ve iratlar bentler halinde sayılmıştır.

Aynı Kanunun 6 ncı maddesinde; kurumlar vergisinin, Kanunun birinci maddesinde yazılı mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır. Kanunun 11 inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde, örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderlerin, (c) bendinde de transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılamayacağı hüküm altına alınmıştır.

Anılan Kanunun dar mükellefiyette vergi kesintisinin düzenlendiği 30 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ç) bendinde, Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2), (3) ve (4) numaralı bentlerinde sayılanlar hariç olmak üzere menkul sermaye iratları üzerinden, üçüncü fıkrasında da tam mükellef kurumlar tarafından, Türkiye’de bir iş yeri veya daimî temsilci aracılığıyla kâr payı elde edenler hariç olmak üzere dar mükellef kurumlara veya kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan kâr payları üzerinden kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı belirtilmiştir. 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile faiz ödemelerinde kesinti oranı, yabancı devletler, uluslararası kurumlar veya yabancı bankalardan ya da bulunduğu ülkede mutad olarak kredi vermeye yetkilendirilmiş olup sadece ilişkili bulunduğu kurumlara değil tüm gerçek ve tüzel kişilere kredi veren kurumlardan alınan her türlü krediler için ödenecek faizlerden (katılım bankalarının kendi usullerine göre yurt dışından sağladıkları fonlar ve benzeri kaynaklar için ödedikleri kar payları dahil) % 0, diğerlerinden % 10 olarak, kâr payı ödemelerinde ise %15 olarak belirlenmiştir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin (6) numaralı bendinde ise kaynağı ne olursa olsun *"Her nevi alacak faizlerinin (Adi, imtiyazlı, rehinli, senetli alacaklarla cari hesap alacaklarından doğan faizler ve kamu tüzel kişilerin borçlanılan ve senede bağlanmış olan meblağlar için ödenen faizler dahil)"* menkul sermaye iradı sayılacağı hükümlerine alınmıştır.

Bu çerçevede, şirketinizin yurt dışında bulunan bağlı ortaklarıyla döviz üzerinden para alışverişlerinde adat faizi uygulanması halinde; şirketinizde kullanmak üzere temin ettiği borçlar için hesaplanan alacak faizi niteliğindeki bu ödemeler üzerinden Kanunun 30/1-ç maddesi uyarınca %10 vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Öte yandan, 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 hüküm altına alınmıştır.

1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin “12 Örtülü Sermaye” başlıklı bölümünde konu ile ilgili ayrıntılı açıklamalar yapılmış olup “12.4.2. Borç verenin dar mükellef kurum, gerçek kişi, vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf herhangi bir kişi olması” başlıklı bölümünün son paragrafında, örtülü sermaye sayılan borçlara ilişkin dar mükellef kurumlara ödenen faizler üzerinden yapılmış vergi kesintisinin, düzeltme neticesine göre kâr payından yapılması gereken vergi kesintisine mahsup edilebileceği belirtilmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanununun “Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı” başlıklı 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 bulunmaları durumunda, kazancın tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılacağı; alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama veya kira verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemelerin gerektiren işlemlerin her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirileceği, ikinci fıkrasında ilişkili kişinin kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermaye bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade ettiği, üçüncü fıkrasında emsallere uygunluk ilkesinin 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 ettiği, dördüncü fıkrasında ise kurumların ilişkili kişilerle yaptığı işlemlerde uygulayacağı fiyat veya bedelleri maddede belirtilen yöntemlerden işlemin mahiyetine en uygun olanını kullanarak tespit edeceği hüküm altına alınmıştır.

Konuya ilişkin ayrıntılı açıklamaların yapıldığı 1 seri numaralı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğin “4- Emsallere Uygunluk İlkesi” başlıklı bölümünde ise,

“...Emsallere uygun fiyat veya bedel, aralarında ilişkili kişi tanımına uygun herhangi bir ilişki olmayan kişilerin tamamen işlemin gerçekleştiği andaki koşullar altında oluşturduğu piyasa ya da pazar fiyatı olarak da adlandırılan tutardır. Bu fiyat veya bedel, işlem anında hiçbir etki olmaksızın objektif olarak belirlenen en uygun tutar olup, ilişkili kişilerle yapılan işlemlerde uygulanan fiyat veya bedelin bu tutar olması gerekmektedir.

Aralarında ilişki bulunmayan gerçek kişi veya kurumlar arasındaki işlemlerde fiyat, piyasa koşullarına göre belirlendiğinden, ilişkili kişiler arasındaki işlemlerde de aynı koşullar geçerli olmalıdır. Dolayısıyla, taraflar arasındaki ilişkinin mal veya hizmet fiyatlandırmasına herhangi bir etkisi bulunmamalıdır.

İlişkili kişiler arasındaki mal veya hizmet alım ya da satım işlemlerinde uygulanan fiyat veya bedelin piyasa fiyatını yansıtmaması durumunda, ilişkili kişiler arasındaki işlemlerde uygulanan bu fiyat veya bedelin emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edildiği kabul edilecektir.

...

Bu ilkenin uygulanabilmesi, ilişkili kişiler arasındaki işlemlerle ilişkisiz kişiler arasındaki işlemlerin karşılaştırılabilir olmasına dayanmaktadır.”

şeklinde ifade edilmiştir.

Öte yandan aynı Tebliğin “5-Emsallere Uygun Fiyat ya da Bedelin Tespitinde Kullanılan Yöntemler” başlıklı bölümünde ise,

“Mükellefler, ilişkili kişilerle yaptıkları işlemlerde uygulayacağı fiyat veya bedelleri, işlemin mahiyetine en uygun olan yöntemi kullanarak tespit ederler. Emsallere uygun fiyata geleneksel işlem yöntemleri olarak adlandırılan karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, maliyet artı yöntemi ve yeniden satış fiyatı yönteminden herhangi birisiyle ulaşma olanağı yoksa mükellef, işlemlerin mahiyetine uygun olarak diğer yöntemleri kullanabilir...”

şeklinde açıklamalara yer verilmiştir.

Dolayısıyla, şirketinizin ilişkili kişisi konumundaki kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunan bağlı ortaklığı ile döviz üzerinden gerçekleşen ödünç para alma işlemlerinde faiz ödenmesi halinde, uygulanması gereken faiz oranının emsallere uygun olması gerekmektedir. Söz konusu faiz oranının tespitinde anılan Tebliğde ayrıntılı olarak açıklanan yöntemlerden işlemin mahiyetine en uygun olanının kullanılacağı tabiidir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, söz konusu borçlar nedeniyle Kanunun 12 nci veya 13 üncü maddesinde belirtilen örtülü sermaye ve/veya örtülü kazanç dağıtımı şartlarının gerçekleşmesi durumunda, örtülü sermaye kapsamına giren borç tutarları üzerinden yabancı şirket ortağına ödenen faiz tutarları ile örtülü olarak dağıtılan kazanç tutarının şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı sayılması ve net kâr payı tutarı olarak dikkate alınacak bu tutarın brüte tamamlanarak 30 uncu maddenin üçüncü fıkrası uyarınca %15 kurumlar vergisi tevkifatına tabi tutulması gerekmektedir.

Ancak, yabancı ortaktan yapılan borçlanmaların Kurumlar Vergisi Kanununun 12 nci veya 13 üncü maddesi kapsamına girmesi ve bu maddelerde belirtilen şartların gerçekleşmesi durumunda yapılacak düzeltme neticesine göre kâr payı dağıtımı sayılan tutarlar üzerinden yapılacak vergi kesintisinden, daha önce bu tutarlara ilişkin olarak yabancı ortağına ödenen faiz tutarlarından Kanunun 30/1-ç maddesi uyarınca yapılan vergi kesintileri mahsup edilebilecektir.

Diğer taraftan, örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderler ile transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların Kanunun 11 inci maddesinin birinci fıkrasının (b) ve (c) bentlerine göre kurum kazancının tespitinde gider olarak indirim

konusu yapılması mümkün değildir.

Ayrıca, faiz ödemelerine ilişkin ödemenin yapıldığı şirketin mukimi olduğu devletle Türkiye Cumhuriyeti arasında akdedilmiş olan ve yürürlükte olan bir çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının bulunması halinde konuya ilişkin olarak anlaşma hükümlerinin dikkate alınması gerektiği tabiidir.

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.

Bu metin Mevzuat Bankası (mevzuat.vergibulustayi.com) aracılığıyla gib.gov.tr arşivinden alınmıştır. Resmî işlemlerde Resmî Gazete metni esastır. — 18.09.2026