

Özelge: Dar mükellef ortağın sağlayacağı nakdi teminat sebebi ile yurt içindeki bir bankadan kredi alınması durumunda bankaya yatırılacak kredi faiz ödemelerinde örtülü sermaye hükümlerinin uygulanıp uygulanmayacağı hk.

Sayı:

B.07.1.GİB.4.41.15.01-KVK-2011/12-101

Tarih:

24/04/2012

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

KOCAELİ VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

(Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü)

Sayı : B.07.1.GİB.4.41.15.01-KVK-2011/12-101

24/04/2012

Konu : Dar mükellef ortağın sağlayacağı nakdi teminat sebebi ile yurt içindeki bir bankadan kredi alınması durumunda bankaya yatırılacak kredi faiz ödemelerinde örtülü sermaye hükümlerinin uygulanıp uygulanmayacağı

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, Şirketinizin yapacağı yatırımların bir kısım finansmanını kendi özkaynaklarınızla bir kısım finansmanını da ortaklar tarafından temin edilecek ve/veya teminatlandırılacak kredilerle sağlamayı düşündüğünüz, bu amaçla Hollanda mukimi dar mükellef ortağınız tarafından Şirketinizin Türkiye'de mukim bir bankadan uygun koşullarda kredi temin edebilmesi için söz konusu bankaya teminat vermek amacıyla krediyi sağlayacak olan Türkiye'de mukim bankanın yurt dışındaki bir grup şirketine veya şubesine alınacak kredi tutarında nakdi teminat yatırılacağı ve karşılığında faiz elde edileceği belirtilerek, dar mükellef ortağınızın krediye ilişkin sağlayacağı nakdi teminat sebebi ile Şirketinizce bankaya yapılacak kredi faiz ödemelerinde örtülü sermaye hükümlerinin uygulanıp uygulanmayacağı hususunda bilgi istenilmektedir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinde, kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancının üzerinden hesaplanacağı ve safi kurum kazancının tespitinde de Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı; Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde de ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin safi kazancın tespitinde indirilebileceği hükme bağlanmıştır

Kurumlar Vergisi Kanununun "Kabul edilmeyen indirimler" başlıklı 11 inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde, örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderlerin kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılamayacağı hüküm altına alınmıştır.

Aynı Kanunun 12 nci maddesinde de;

"(1) 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 kısmı, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılır.

(2) Yukarıda belirtilen karşılaştırma sırasında, sadece ilişkili şirketlere finansman temin eden kredi şirketlerinden yapılan borçlanmalar hariç olmak üzere, ana faaliyet konusuna uygun

olarak faaliyette bulunan ve ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılan banka veya benzeri kredi kurumlarından yapılan borçlanmalar % 50 oranında dikkate alınır.

...

(5) Yukarıda belirtilen oranlar, borç veren ortaklar ve ortakların ilişkide bulunduğu kişiler için topluca dikkate alınır.

(6) Aşağıda sayılan borçlanmalar örtülü sermaye sayılmaz:

a) Kurumların ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin sağladığı gayrinakdi teminatlar karşılığında üçüncü kişilerden yapılan borçlanmalar.

b) Kurumların iştiraklerinin, ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin, banka ve finans kurumlarından ya da sermaye piyasalarından temin ederek aynı şartlarla kısmen veya tamamen kullandığı borçlanmalar.

...

(7) Örtülü sermaye üzerinden kur farkı hariç, faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarlar, 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 sayılır. ..."

hükümlerine yer verilmiştir.

Kanunun 30 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ç) bendinde; dar mükellefiyete tabi kurumların menkul sermaye iratları (Gelir Vergisi Kanunu'nun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2), (3) ve (4) numaralı bentlerinde sayılanlar hariç olmak üzere) üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından; aynı maddenin üçüncü fıkrasında ise 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 (Kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımı sayılmaz.) ve Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde sayılan kâr payları üzerinden bu Kanunun 15 inci maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca vergi kesintisine tâbi tutulan kazançlar hariç olmak üzere kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı hükme bağlandıktan sonra sekizinci fıkrasında ise Bakanlar Kurulunun maddede belirtilen vergi kesintisi oranlarını, gelir unsurları veya faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı belirlemeye, sıfıra kadar indirmeye veya fıkralarda belirtilen oranın bir katına kadar artırmaya yetkili olduğu hükümlerine yer verilmiş; bahse konu ödemeler için kesinti oranları 03.02.2009 tarih ve 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına göre sırasıyla %10 ve %15 olarak belirlenmiştir.

Örtülü sermaye uygulamasına yönelik olarak 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde ayrıntılı açıklamalar yer almış olup, Tebliğin "12.1.3. Borcun Doğrudan veya Dolaylı Olarak Temin Edilmesi" başlıklı bölümünde;

"Borcu kullanan kurumun, borcu ortaklık ilişkisi olan bir kurumdan veya ortakları ile ilişkili bir başka kurumdan doğrudan temin etmemesi örtülü sermayenin mevcut olmayacağı anlamına gelmemektedir.

Borcun, ortak veya ortakla ilişkili kişiden ancak üçüncü kişi üzerinden dolaylı olarak temin edilmesi durumunda da örtülü sermaye söz konusu olabilecektir. Dolaylı olarak temin edilen borçlanmalarda araya birden fazla kurumun girmesi borcun örtülü sermaye olarak kabul edilmesine engel teşkil etmemektedir."

Tebliğin "12.1.5. Borcun öz sermayenin üç katını aşması" başlıklı bölümünde;

"Ortak veya ortakla ilişkili kişiden temin edilip işletmede kullanılan borçların örtülü sermaye

olarak kabul edilebilmesi için bu borçların hesap döneminin başındaki öz sermayenin üç katını aşması gerekmektedir.

Dolayısıyla, ortak veya ortakla ilişkili kişilerden yapılan borçlanmalarda, bu kişilerden alınan borçların toplamının hesap dönemi başındaki öz sermayenin üç katı ile karşılaştırılması ve bu oranı aşan borç tutarlarının oranı aştıkları sürece ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye olarak dikkate alınması gerekmektedir.",

Tebliğin "12.2.1. Gayrinakdi teminatlar karşılığında üçüncü kişilerden yapılan borçlanmalar" başlıklı bölümünde de;

"Kurumların ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin sağladığı gayrinakdi teminatlar karşılığında üçüncü kişilerden yaptıkları borçlanmalar örtülü sermaye sayılmaz. Nakdi teminat karşılığında sağlanan krediler ise borç/öz sermaye oranının hesabında işletmeye verilen borç olarak dikkate alınacaktır.

Kurumun kasasında veya bankada bulunan yerli veya yabancı paralar ile her an nakde çevrilebilen çekler, altın, Devlet Tahvili, Hazine bonosu, Toplu Konut İdaresince çıkarılan veya İMKB'de işlem gören hisse senetleri, tahvil ve bonolar dışındaki her türlü teminat gayrinakdi teminat olarak değerlendirilecektir."

açıklamalarına yer verilmiştir.

Buna göre, Türkiye mukimi bankadan almış olduğunuz kredi, esasında bu bankanın yurt dışındaki şubesine veya grup şirketine dar mükellef ortağınızın faiz karşılığında verdiği nakdi teminata istinaden aynı miktar ve faiz oranıyla şirketinize sağlanmış olduğundan, dar mükellef ortaktan alınan borç olarak kabul edilecektir.

Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, Şirketinizin dar mükellef ortağının sağladığı nakdi teminat karşılığında alınan krediler örtülü sermayenin hesaplanmasında dikkate alınacak olup örtülü sermaye üzerinden kur farkı hariç, faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarlar, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının uygulanmasında, gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kar payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar olarak değerlendirilecektir. Dolayısıyla, örtülü sermaye şartlarının oluşması durumunda söz konusu faiz ödemeleri dar mükellef ortağınıza dağıtılmış kar payı sayılacak ve Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca %15 oranında kurumlar vergisi kesintisine tabi tutulacaktır.

Öte yandan, örtülü sermaye şartlarının gerçekleşmemesi durumunda, söz konusu kredi karşılığında tahakkuk eden faizler esas itibarıyla dar mükellef ortağınıza ödenmiş sayılacağından, bu tutarlar üzerinden Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ç) bendi uyarınca %10 oranında kurumlar vergisi kesinti yapılacaktır. Ayrıca, dolaylı olarak dar mükellef ortağınızdan sağlamış olduğunuz bu krediye ilişkin koşulların tespitinde transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümlerinin de dikkate alınmasının gerekeceği 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.