

Adi ortaklığın ortaklarından borç para alması ve ortaklarına borç para vermesi hususunun transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği hk.

Sayı:

62030549-125[13-2017/23]-598231

Tarih:

14/08/2020

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü

Sayı : 62030549-125[13-2017/23]-598231

14.08.2020

Konu : Adi ortaklığın ortaklarından borç para alması ve ortaklarına borç para vermesi hususunun transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği.

İlgi :

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, adi ortaklığınızın "... Paylaşımı İşi"ni gerçekleştirmek üzere kurulduğu, adi ortaklığınızın ortağına verilen borç para nedeniyle ...yılında-TL faiz geliri, ortaktan alınan borç para nedeniyle de-TL faiz giderinin tahakkuk ettirildiği belirtilerek, ortağa verilen borç para ile ortaktan alınan borç para nedeniyle hesaplanan faizin KDV'ye tabi olup olmadığı, faiz geliri ile faiz giderinin hesap dönemi sonunda ortaklara dağıtılıp dağıtılmayacağı, ortaktan alınan borç paranın örtülü sermaye kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği, ortağa verilen borç para dolayısıyla transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği hususunda bilgi talep edildiği anlaşılmakta olup, konu hakkında Başkanlığımız görüşleri aşağıda açıklanmıştır.

I-KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

6098 sayılı Borçlar Kanununun 620 nci maddesinde yer alan düzenlemede adi ortaklık, iki veya daha çok kişinin emeğini ya da malını bir amaca ulaşmak için birleştirdikleri bir sözleşme türü olarak tanımlanmaktadır. Adi ortaklığın amacı, ortakların sorumlulukları, sermayesi, borçları ve alacakları bu Kanunda düzenlenmiştir.

Adi ortaklık tüzel kişiliği haiz olmayıp Borçlar Kanunu hükümlerine göre kurulur ve son bulur. Borçlar Kanununun 638-642 inci madde hükümleri kapsamında iştirak halinde mülkiyet esasına göre faaliyet sürdüren adi ortaklıklar elde ettikleri gelirin vergilendirilmesi açısından bağımsız bir ünite olarak kabul edilmemiştir. Ortaklar kendi paylarına düşen karlarını münferiden beyan etmek zorundadırlar. Ancak adi ortaklık, KDV yönünden vergi mükellefi, gelir stopaj yönünden ise vergi sorumlusu olarak kabul edilmiştir.

Buna göre, söz konusu adi ortaklıkta ortaya çıkan kâr veya zararın, ortaklığı oluşturan ortaklar tarafından hisseleri oranında, ortakların tam veya dar mükellef olmasına göre kurum kazançlarına dahil edilerek vergilendirilmesi gerekmektedir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 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 hüküm altına alınmış olup; 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.

Söz konusu maddenin ikinci fıkrasında, ilişkili kişinin; kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade edeceği hükme bağlanmıştır.

Dolayısıyla, "... Gelir Paylaşımı İşi"ni gerçekleştirmek üzere kurulan adi ortaklığın, finansman ihtiyacını karşılamak üzere ortaklardan hisseleri oranında borç alması veya ortaklara hisseleri oranında borç vermesi halinde, bu işlem transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı kapsamında değerlendirilmeyecek ve faiz hesaplanması söz konusu olmayacaktır. Ancak, ortakların hisseleri oranından farklı olarak borç alınması veya borç verilmesi halinde, söz konusu işlemler transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı kapsamında değerlendirilecek olup ortaklardan alınan ve ortaklara verilen tutarlar için emsallere uygun bir faiz oranının hesaplanması gerekmektedir. Emsallere uygun faiz oranının Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü madde hükmü ile 1 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğde yapılan açıklamalara göre belirleneceği tabiidir.

Ayrıca, adi ortaklıkların kurumlar vergisi mükellefiyetinin bulunmaması nedeniyle ortaklarınızdan veya ortaklarla ilişkili kişilerden aldığınız borçlar nedeniyle adi ortaklığınız hakkında Kurumlar Vergisi Kanununun 12 nci maddesinde yer alan örtülü sermaye hükümlerinin uygulanmayacağı tabiidir.

Diğer taraftan, ortaklara verilen veya ortaklardan alınan borçlar dolayısıyla tahakkuk eden faiz gelirin veya giderinin yıllara sari inşaat işinden ayrı değerlendirilmesi ve söz konusu faiz geliri ve giderinin yıllara sari inşaat işinin bitimi beklenilmeksizin, ilgili dönemler itibarıyla kazancın tespitinde dikkate alınması ve hisseleri oranında ortakların kazancına eklenmesi gerekmektedir.

II-KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun;

-1/1 inci maddesinde, Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi olduğu,

-4/1 inci maddesinde, hizmetin, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler olduğu, bu işlemlerin; bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi şekillerde gerçekleştirilebileceği,

-30/d maddesinde, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen KDV'nin (5520 sayılı Kanunun 13 üncü maddesine göre transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar ile Gelir Vergisi Kanununun 41 inci maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendine göre işletme aleyhine oluşan farklara ilişkin ithalde veya sorumlu sıfatıyla ödenen KDV ile 6/4/2018 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yurt içindeki işlemlerde mal teslimi veya hizmet ifasında bulunan mükellefler tarafından ilgili vergilendirme döneminde beyan edilerek ödenen KDV hariç) mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV'den indirilemeyeceği

hüküm altına alınmıştır.

Konuya ilişkin açıklamalara KDV Genel Uygulama Tebliğinin (III/C-2.) bölümünde yer verilmiştir.

Buna göre, Adi Ortaklığınızın Türkiye'de mukim ortağına borç para verme veya ortağından borç para alma işlemleri finansman temin hizmeti kapsamında değerlendirilerek, bu hizmetin karşılığını

teşkil eden faiz tutarı üzerinden 3065 sayılı KDV Kanununun 1/1 inci maddesine göre KDV hesaplanacaktır.

Öte yandan, Adi Ortaklığınız ile ortağı arasındaki borç para alma/verme işlemlerinin transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı olarak değerlendirilmesi halinde bu işlemler nedeniyle hesaplanan KDV'nin 3065 sayılı Kanunun 30/d maddesine göre indirim konusu yapılması mümkün değildir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.