

# Gerçek kişi ortağın parasının şirket tarafından borçlanmak suretiyle kullanılmasının şirket yönünden değerlendirilmesi

Sayı:

16700543-125[17-515-80]-57752

Tarih:

08/10/2018

**T.C.**

**GELİR İDARESİ BAŐKANLIđI**

**GAZİANTEP VERđİ DAİRESİ BAŐKANLIđI**

**Vergi ve Anlaşmalar Uygulama Müdürlüğü**

Sayı : 16700543-125[17-515-80]-57752

08.10.2018

Konu : Gerçek kişi ortağın parasının şirket tarafından borçlanmak suretiyle kullanılmasının şirket yönünden değerlendirilmesi

İlgi : 09.03.2017 tarihli özelge talep formunuz.

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, Şirketinizin kısa veya uzun vadeli ortaya çıkan nakit ihtiyacı için gerçek kişi ortağınızın şahsi paralarından döviz veya TL cinsinden yıl içinde bir defa veya devamlı borç para adığını, Şirketinizin aldığı bu borçlar karşılığında gerçek kişi ortağınıza herhangi bir faiz, komisyon ve benzeri adlar altında hiçbir bedel ödemediğini, döviz olarak aldığı borçlar nedeniyle Şirketiniz bünyesinde gerek değerleme gerekse ödeme sırasında kur farkı oluştuğunu belirterek, borçlandığınız bu paralarla ilgili herhangi bir faiz ödenmemesinin transfer fiyatlandırması veya örtülü sermaye kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği, ortağınıza döviz olarak borçlanması durumunda Şirketiniz lehine oluşan kur farkının gelir, aleyhe oluşan kur farkının ise gider olarak kaydedildiği bu durumun işletmeden çekilen değer olarak değerlendirilip değerlendirilmeyeceği hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinin birinci fıkrasında, kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı belirtilmiş; aynı maddenin ikinci fıkrasında da, safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 38 inci maddesinde, bilanço esasına göre ticari kazancın, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet fark olduğu; bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce, işletmeye ilave olunan değerlerin bu farktan indirileceği, işletmeden çekilen değerlerin ise farka ilave olunacağı; ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında, Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri ile bu Kanunun 40 ve 41 inci maddeleri hükümlerine uyulacağı hüküm altına alınmıştır.

Aynı Kanunun 40 inci maddesinde ise safi kazancın tespit edilmesinde indirilecek giderler sayılmış olup maddenin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin safi kazancın tespitinde gider olarak indirilebileceği

hükmüne yer verilmiştir.

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, (c) bendinde ise transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınamayacağı hükmüne yer verilmiştir.

Aynı Kanunun "*Örtülü sermaye*" başlıklı 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 kısmı, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılır.*"

- Yedinci fıkrasında, "*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...*" hükmü yer almaktadır.

1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "12.4.Örtülü sermaye üzerinden yapılan ödemeler veya hesaplanan tutarların kâr payı sayılması ve yapılacak düzeltme işlemleri" başlıklı bölümünde "*Örtülü sermaye üzerinden ödenen 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 sayılacaktır. Kur farkları bu kapsamda değerlendirilmeyecektir.*" açıklamalarına yer verilmiştir.

Kanunun 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 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,

- İkinci 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 ettiği, ilişkinin doğrudan veya dolaylı olarak ortaklık kanalıyla oluştuğu durumların örtülü kazanç dağıtımı kapsamında sayılması için en az %10 oranında ortaklık, oy veya kâr payı hakkının olması şartı arandığı, ortaklık ilişkisi olmadan doğrudan veya dolaylı olarak en az %10 oranında oy veya kâr payı hakkının olduğu durumlarda da tarafların ilişkili kişi sayıldığı, ilişkili kişiler açısından bu oranların topluca dikkate alınacağı,

- 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, kurumların, ilişkili kişilerle yaptığı işlemlerde uygulayacağı fiyat veya bedelleri, bu fıkra da belirtilen yöntemlerden işlemin mahiyetine en uygun olanını kullanarak tespit edeceği,

- Altıncı fıkrasında, tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazancın, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulamasında, bu maddedeki şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana

merkeze aktarılan tutar sayılacağı

hükme bağlanmıştır.

Konuya ilişkin 1 seri numaralı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliğin "4- Emsallere Uygunluk İlkesi" başlıklı bölümünde, "... 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..." açıklamalarına yer verilmiştir.

Buna göre,

- Şirketiniz tarafından ortağınızdan alınmış borçların örtülü sermaye olarak değerlendirilmesi halinde bu borçlarla ilgili olarak 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 bulunmamakla birlikte, örtülü sermaye kabul edilen borçlanmalarda oluşacak kur farkı gelirlerinin de söz konusu borcun örtülü sermaye olarak kabul edilmesinin bir sonucu olarak, vergiye tabi kurum kazancının tespitinde gelir olarak dikkate alınması söz konusu olmayacaktır.

- Şirketinize kullandırılan borçların örtülü sermaye olarak değerlendirilmesi durumunda 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 olarak değerlendirilecektir.

- Şirketinizin gerçek kişi ortağınızdan borçlandığı paralarla ilgili olarak herhangi bir faiz ödemesi durumunda, gerçek kişi ortağa ödenecek faiz bedelinin emsallere uygun olması gerekmektedir. Emsallere uygun faiz bedelinin tespitinde Kanunun 13 üncü madde hükmü ve 1 seri numaralı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliğinde açıklanan yöntemlerden işlemin mahiyetine en uygun olanının kullanılacağı tabiidir.

Öte yandan, Şirketinizin nakit ihtiyacı olmadığı halde gerçek kişi ortağınızdan alınan paralara ilişkin ortaya çıkan kur farklarının, ticari kazancınızın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmadığından, kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün değildir.

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.