

SİRKÜLER
Sayı: 2015/030

İstanbul, 04.02.2015
Ref: 4/030

Konu:

2007 YILINDA GEÇERLİ OLAN MEVZUAT HÜKÜMLERİNE GÖRE İLİŞKİLİ ŞİRKETLERE FİNANS HİZMETİ VERMEK ÜZERE KURULMUŞ YURT DIŞINDA MUKİM ŞİRKETE ÖDENEN KREDİ FAİZLERİ ÜZERİNDEN STOPAJ YAPILMAYACAĞINA DAİR DANIŞTAY KARARI

Danıştay 4. Dairesi E.2013/301 – K.2013/3589 sayılı kararında **2007 yılında geçerli olan mevzuat hükümlerine** göre yurt dışında mukim ve sadece ilişkili şirketlere finans hizmeti veren şirkete ödenen kredi faizleri üzerinden stopaj yapılamayacağı yönünde karar vermiştir. Sirkülerimizde Danıştay’ın söz konusu örnek kararı ele alınacaktır.

Bilindiği üzere 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 30 uncu maddesinde yer alan dar mükellefiyete tabi kurumların vergi kesintisine tabi kazanç ve iratlarından yapılacak vergi kesintisi oranları Bakanlar Kurulu tarafından belirlenmektedir.

Buna göre 01.01.2007-03.02.2009 döneminde 2006/11447 sayılı BKK ile belirlenen oranlar yürürlükte bulunmakta idi.

Resmi Gazete Yayımlı tarihi	Resmi Gazete Sayısı	B.K.K	Uygulanan Dönem
30.12.2006	26392	2006/11447	01.01.2007-03.02.2009
03.02.2009	27130	2009/14593	03.02.2009-Günümüz

2007 yılında yürürlükte olan **2006/11447 sayılı** Bakanlar Kurulu Kararı’nın **2. maddesinin (e) bendi** aşağıdaki gibidir.

“e. Her nevi alacak faizlerinden;

- i. *Yabancı devletler, uluslararası kurumlar veya yabancı banka ve 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,*
- ii. *Diğerlerinden % 10,”*

Bir mükellefin **2007 yılı defter kayıtlarının** vergi incelemesi neticesinde, yurt dışında mukim grup firmasından temin ettiği borçlar karşılığında ödediği faizler üzerinden tevkifat yapmaması eleştirilmiş ve cezalı tarhiyat yapılmıştır. Uyuşmazlık konusu olay, yukarıda yer alan **2007 yılında yürürlükte olan 2006/11447 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı’nın 2. maddesinin (e) bendinin** taraflarca farklı değerlendirilmesinden kaynaklanmıştır.

Vergi inceleme elemanı yurt dışında mukim firmanın, **bankacılık faaliyet izni ya da ruhsatının bulunmaması**, sadece ilişkili şirketlere finans temini ve şirket sermayesinin idaresi amacıyla kurulduğu, dolayısıyla **mevzuatta öngörülen finans kurumlarından**

olmadığı gerekçesi ile yukarıda yer verilen Kararname kapsamında ödenen faizler üzerinden vergi tevkifatı yapılması gerektiği yönünde görüş ifade etmiş, Vergi Mahkemesi de bu görüş doğrultusunda tarhiyatı onaylayan bir karar vermiştir.

Danıştay 4. Dairesi, E.2013/301 – K.2013/3589 sayılı kararında, davacı şirketin yurt dışında mukim ...Finance Management GmbH isimli grup şirketinden kullanmış olduğu krediler için ödediği faiz tutarları üzerinden;

- 2006/11447 sayılı Kararnamenin 2. maddesinin (e) bendinin (i) alt bendinde tevkifat yapılabilmesi için **kredinin münhasıran kredi hizmeti veren kurumlardan alınması gerektiği yönünde düzenlemeye yer verilmemiş olması** ve
- Kredi alınan kurumun **ana sözleşmesine göre** faaliyet konusunun Avusturya ve **yurt dışında bulunan grup firmalarına** “değerli kağıtların denetimi yasasına tabi işlemlere ve bankacılık yasası bağlamındaki bankacılık işlemlerine ilişkin faaliyetler hariç olmak üzere” **her türlü finans hizmeti sağlamak olduğunun** belirtilmesine bağlı olarak söz konusu şirketin kredi vermeye yetkili bir kurum olduğunun anlaşılması sonucu,

vergi tevkifatı yapma zorunluluğu olmadığına ve vergi mahkemesinin aksi yöndeki kararının bozulmasına karar vermiştir.

Yürürlükte Olan Mevzuat:

Yukarıda yer verdiğimiz 2006/11447 sayılı Kararname 2009/14593 sayılı Kararname ile yürürlükten kaldırılmış ve Kararnamenin 1. maddesinin 5. bendinde dar mükellef kurumlara ödenecek alacak faizleri üzerinden yapılacak vergi tevkifatları hakkında aşağıdaki düzenleme yapılmıştır: Söz konusu düzenlemenin **halen yürürlükte** olduğunu hatırlatmak isteriz.

“5. Her nevi alacak faizlerinden;

a. 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,

b. Bankaların 5411 sayılı Bankacılık Kanunu uyarınca uygun görülen ikincil sermaye benzeri kredileri ile bankaların ve diğer kurumların bir akım veya varlık portföyüne dayalı olarak yurt dışında menkul kıymetleştirme yöntemiyle temin ettikleri kredileri için ödenecek faizlerden % 1,

c. Katılım bankaları tarafından ödenen kar payları hariç olmak üzere, mal tedarikinden kaynaklanan vade farkları üzerinden % 5,

ç. Diğerlerinden % 10,”

2009/14593 sayılı Kararname 03.02.2009 tarihinde yürürlüğe girmiştir. 5 numaralı bendinin (b) alt bendi ise yayım tarihinden itibaren düzenlenen sözleşmelere bağlı olarak ödenen faizlere uygulanmak üzere 03.02.2009 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

İlgili metinleri karşılaştırmalı olarak inceleyecek olursak;

Değişiklik öncesi:

Değişiklik sonrası:

Yabancı devletler, uluslararası kurumlar veya yabancı banka ve 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,	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,
---	---

Görüldüğü gibi, eski düzenlemede sadece “*yabancı kurum*” olarak ifade edilen “*kurum*” ifadesi, yeni düzenlemede “*bulunduğu ülkede mutad olarak kredi vermeye yetkilendirilmiş olup sadece ilişkili bulunduğu kurumlara değil tüm gerçek ve tüzel kişilere kredi veren kurum*” olarak daha geniş ve detaylı bir şekilde ifade edilmiştir.

Netice itibarıyla **yürürlükteki mevzuata göre**, Türkiye’deki bir şirket yurt dışında mukim bir şirketten borç para kullanması durumunda, ödenecek faizler üzerinden vergi tevkifatı yapılmaması için söz konusu şirketin;

- Bulunduğu ülkede **mutad** olarak kredi vermeye **yetkilendirilmiş** olması **ve ayrıca**,
- Sadece ilişkili bulunduğu kurumlara değil tüm gerçek ve tüzel kişilere kredi veren

bir kurum olması gerekmektedir.

Yurt dışındaki şirketin “mutad” bir şekilde kredi verme işi ile uğraşan ve bu iş için “yetkilendirilmiş” bir şirket olması öncelikli önem arz eden hususlar olmakla birlikte, söz konusu şirket sadece grup şirketlerine değil tüm gerçek ve tüzel kişilere de **kredi vermekte olan** bir kurum olmalıdır. “**Yetkilendirme**” ifadesi ise, mukim olduğu ülkedeki ilgili yasal mercilerden alınmış kanuni izin ve ruhsatlar olarak düşünülmelidir.

Saygılarımızla,

**DENGE İSTANBUL YEMİNLİ
MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.**

(*) Sirkülerlerimizde yer verilen açıklamalar sadece bilgilendirme amaçlıdır. Tereddüt edilen hususlarda kesin işlem tesis etmeden önce konusunda uzman bir danışmandan görüş ve destek alınması tavsiyemiz olup; sadece sirkülerlerimizdeki açıklamalar dayanak gösterilerek yapılacak işlemler sonucunda doğacak zararlardan müşavirliğimiz sorumlu olmayacaktır.

(**) Sirkülerlerimiz hakkında görüş, eleştiri ve sorularınız için aşağıda bilgileri yer alan uzmanlarımıza yazabilirsiniz.

Erkan YETKİNER

YMM

Mazars/Denge Vergi Departmanı, Ortak

eyetkiner@mazarsdenge.com.tr

Güray ÖĞREDİK

SMMM

Mazars/Denge Vergi Departmanı, Kıdemli Müdür

gogredik@mazarsdenge.com.tr

T.C.

DANIŞTAY

Dördüncü Daire

Esas: 2013/301

Karar: 2013/3589

Özet: Kredi vermeye yetkili grup şirketinden alınan kredi için tevkifat yapılmayacağı hakkında.
(5520 s. Kurumlar Vergisi K m. 30) (193 s. GVK m. 75)

Temyiz Eden Taraflar: 1-... Ticaret Anonim Şirketi

Vekili: Av. ...

2- ... Vergi Dairesi Başkanlığı

Vekili: Av. ...

İstemin Özeti: Davacı şirket adına, yurtdışında mukim grup şirketinden yapılan borçlanmalarına ilişkin olarak ödenen faiz üzerinden tevkifat yapılmadığı ileri sürülerek tekerrür hükümleri uygulanarak vergi ziyai cezalı olarak salınan 2007/5, 6, 8, 9, 10, 12'nci dönemleri kurum (stopaj) vergisinin kaldırılması istemiyle dava açılmıştır. İstanbul 8. Vergi Mahkemesinin 01.10.2012 günlü ve E:2012/888, K:2012/2958 sayılı kararıyla; olayda, davacı kurumun aldığı kredi karşılığı faiz ödemesinde bulunduğu Viyana'da mukim grup şirketi olan ... Finance Management GmbH Şirketinin bankacılık faaliyeti izni ya da ruhsatının bulunmadığı, sadece ilişkili şirketlere finansman temini ve şirket sermayesinin idaresi amacı ile kurulduğu dolayısıyla mevzuatta öngörülen finans kurumlarından olmadığından cezalı tarhiyatta yasaya aykırılık görülmediği, tekerrüre dayanak alınan 2006/12 dönemi vergi ziyai cezasına ilişkin ihbarnamenin 15.06.2007 tarihinde tebliğ edildiği ve ödenerek kesinleştiği, tekerrür için kesinleşmeyi izleyen yıl olan 2008 yılından itibaren işlenmiş bir fiil bulunmadığı gerekçesiyle davanın kısmen kabulüne, kısmen reddine karar verilmiştir. Taraflar hukuka aykırı olduğunu ileri sürerek kararın bozulmasını istemektedirler.

Savunmanın Özeti: Davalı İdare temyiz isteminin reddi gerektiğini savunmuş, davacı savunma vermemiştir.

Tetkik Hakimi ...'nın Düşüncesi: 5520 sayılı Kanununun 30'uncu maddesi ve 2006/11447 sayılı Bakanlar Kurulu Kararında, münhasıran finansman hizmeti vermeyen kurumlardan alınan krediler nedeniyle ödenen faizler üzerinden tevkifat yapılacağına dair belirleme bulunmadığından, kararın vergi ve cezaya ilişkin kısmının bozulması, davalı İdarenin temyiz isteminin reddi gerektiği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Dördüncü Dairesince, dava dosyasının tekemmül ettiği anlaşıldığından davacının yürütmenin durdurulması isteminin incelenmesine gerek görülmemeyerek işin esası incelenip gereği görüldü:

Davalı İdarenin, vergi ziyai cezasının tekerrür hükümlerinin uygulanarak kesilen kısmıyla ilgili olarak ileri sürdüğü iddialar kararın bu kısmının dayandığı gerekçeler karşısında yerinde ve kararın bozulmasına gerektirecek nitelikte görülmemiştir.

Davacı şirketin temyiz istemine gelince;

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30. maddesinin 1. fıkrasının ç bendinde; dar mükellefiyete tabi kurumların Gelir Vergisi Kanununun 75. maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2),

(3) ve (4) numaralı bentlerinde sayılanlar hariç olmak üzere menkul sermaye iratları üzerinden, bu iratları avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından %15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı, maddenin 8. fıkrasında ise; Bakanlar Kurulunun yukarıdaki fıkralarda belirtilen vergi kesintisi oranlarını, gelir unsurları veya faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı belirlemeye, sıfıra kadar indirmeye veya yukarıdaki fıkralarda belirtilen oranın bir katına kadar artırmaya yetkili olduğu hükmünün getirildiği, 5520 sayılı Kanunun 30. maddesiyle verilen yetki ile 30.12.2006 günlü 26392 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe giren 2006/11447 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 2. maddesinde ise her nevi alacak faizlerinden;i) Yabancı devletler, uluslararası kurumlar veya yabancı banka ve 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, ii) Diğerlerinden %10 Oranında tevkifat yapılacağı belirtilmiştir.

Dosyanın incelenmesinden, elektrikli, elektronik ve medikal gereçler ile bunlarda kullanılan parçaların satışı ve pazarlaması işi ile uğraşan davacı şirketin hesap ve işlemlerinin incelenmesi sonucu, şirketin Viyana'da mukim ... Finance Management GmbH isimli grup şirketinden kullanmış olduğu krediler için ödediği faiz tutarı üzerinden vergi tevkifatı yapmadığı ileri sürülerek bulunan matrah farkı üzerinden tekerrür hükümleri uygulanarak vergi ziyayı cezalı olarak tarhiyat yapıldığı görülmüştür.

30.12.2006 tarih ve 26392 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan ve olay tarihinde yürürlükte olan 2006/11447 sayılı Bakanlar Kurulu kararının 2'nci maddesinin, "e" bendinde, her nevi alacak faizlerinden; yabancı devletler, uluslararası kurumlar veya yabancı banka ve 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, sözü edilenler dışındaki kurumlardan alınan krediler için ödenecek faizlerden ise %10 oranında tevkifat yapılacağı belirlenmiş olup, söz konusu Kanun ve Bakanlar Kurulu Kararında, tevkifat yapılabilmesi için kredinin münhasıran kredi hizmeti veren kurumlardan alınması gerektiği yolunda herhangi bir düzenlemeye yer verilmediği gibi diğer yandan, kredi alınan kurum olan ... Finance Management GmbH şirketinin ana sözleşmesinin inceleme raporuna ekli tercümesi de, şirketin faaliyet konusunun Avusturya ve yurtdışında bulunan grup şirketlerine "değerli kağıtların denetimi yasasına tabi işlemlere ve bankacılık yasası bağlamındaki bankacılık işlemlerine ilişkin faaliyetler hariç olmak üzere" her türlü finans hizmeti sağlamak olduğunun belirtildiği, dolayısıyla kredi vermeye yetkili bir kurum olduğu anlaşılan şirkete yapılan faiz ödemelerine ilişkin olarak vergi kesintisi yapma zorunluluğu bulunmadığından yapılan tarhiyatta hukuka uyarlık bulunmamaktadır.

Açıklanan nedenlerle davalı İdarenin temyiz isteminin reddine, davacının temyiz isteminin kabulüyle İstanbul 8. Vergi Mahkemesinin 01.10.2012 günlü ve E:2012/888, K:2012/2958 sayılı kararının vergi ve cezaya ilişkin hüküm fıkrasının bozulmasına, vergi ziyayı cezalarının tekerrür nedeniyle kesilen fazlaya ilişkin kısımlarının iptaline yönelik hüküm fıkrasının onanmasına 17.05.2013 gününde oyçokluğuyla karar verildi.