

T.C.
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
İZMİR VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI
Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü

Sayı : 84098128-125[3-2014/11]-306

01.06.2016

Konu : Dar mükellef şirketin OSB'den tahsis ettiği arsayı tam mükellef ilişkili şirkete devretmesi durumunda vergilemenin nasıl yapılacağı.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda; merkezi Hong Kong'da bulunan şirketinizin Türkiye'de işyeri ve daimi temsilciliği veya bürosunun bulunmadığı, Balıkesir Organize Sanayi Bölgesi (OSB) yönetim kurulu ile şirketiniz arasında akdedilen Arsa Tahsis Sözleşmesiyle Balıkesir OSB içerisinde bulunan 5 adet toplam 185.327 m² arsanın 4.262.521,00 USD bedel ile satın alındığı, bu bedelin taksitlerle ödendiği, söz konusu tutarların yabancı sermaye mevzuatı çerçevesinde Türkiye'ye getirildiği, fabrika binası yapılmak üzere tahsis sözleşmesiyle şirketinize sağlanan hakların aynı bedel ile Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulan yabancı sermayeli ... Şti 'ne devredileceği, bu devir işlemi gerçekleştiğinde dar mükellef olan şirketinize kur farkı kazancı oluşacağı belirtilerek, söz konusu kazançla ilişkin olarak Gelir Vergi Kanununun mükerrer 81 inci maddesindeki dar mükelleflerdeki kur farkına ilişkin istisna hükmünden yararlanılmasının mümkün olup olmadığı, eğer mümkün değilse hangi beyannamenin hangi vergi dairesine verilmesi gerektiği hususlarında Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasında, bu Kanunun birinci maddesinde yazılı kurumlardan kanuni ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye içinde bulunmayanların yalnız Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirileceği hükme bağlanmış, üçüncü fıkrasında ise dar mükellefiyet mevzuuna giren kurum kazancının hangi kazanç ve iratlardan oluştuğu belirtilmiştir.

Aynı Kanunun;

-22 nci maddesinin ikinci fıkrasında, dar mükellefiyete tâbi kurumların ticarî veya ziraî kazançları dışında kalan kazanç ve iratları hakkında, Gelir Vergisi Kanununun bu kazanç ve iratların tespitine ilişkin hükümlerinin uygulanacağı, ancak bu kazanç ve iratların Türkiye’de yapılmakta olan ticarî veya ziraî faaliyet kapsamında elde edilmesi halinde, kurum kazancının bu maddenin birinci fıkrasına göre tespit edileceği,

-26 ncı maddesinin birinci fıkrasında, dar mükellefiyete tâbi olan yabancı kurumların vergiye tâbi kazancının Gelir Vergisi Kanununda yazılı diğer kazanç ve iratlardan (telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayri maddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında alınan bedeller hariç) ibaret bulunması halinde, yabancı kurum veya Türkiye’de adına hareket eden kimsenin, bu kazançları elde edilme tarihinden itibaren on beş gün içinde Kanunun 27 nci maddesinde belirtilen vergi dairesine beyanname ile bildirmek zorunda olduğu, ikinci fıkrasında ise diğer kazanç ve iratlara ilişkin olarak Türkiye’ye bizzat getirilen nakdî veya aynî sermaye karşılığında elde edilen menkul kıymetler ile iştirak hisselerinin elden çıkarılması sırasında oluşan kur farkı kazancına dair hükümler hariç olmak üzere, Gelir Vergisi Kanununda yer alan vergilendirmeme hususundaki istisna, kayıt, şart ve sürelerle ait sınırlamaların dikkate alınmayacağı,

-27 nci maddesinin birinci fıkrasında, özel beyan zamanı tayin olunan gelirlerle ilgili kurumlar vergisi beyannamesinin, taşınmazların elden çıkarılmasından doğan diğer kazanç ve iratlarda taşınmazın bulunduğu yerin vergi dairesine verileceği,

-29 uncu maddesinin (c) bendinde, dar mükellefiyette kurumlar vergisinin özel beyanname ile bildirilenler ile tarhiyatın muhatabının Türkiye’yi terk etmesi veya tasfiye ve birleşme hallerinde verilecek beyannamelerde beyanname verme süresi içinde ödeneceği,

-30 uncu maddesinin altıncı fıkrasında, yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısımdan ana merkeze aktardıkları tutar üzerinden, kurum bünyesinde %15 (2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına göre) oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı

hükümlerine yer verilmiştir.

Öte yandan, 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin “26. Özel Beyan Zamanı Tayin Olunan Gelirler” başlıklı bölümünde; “Diğer kazanç ve iratların belirlenmesi konusunda Gelir Vergisi Kanununun ilgili hükümlerinin uygulanması gerekmekte olup diğer kazanç ve iratlara ilişkin hükümlerde yer alan vergilendirilmeme konusunda getirilen kayıt, şart ve süreler ile istisnalar dar mükellef kurumlarca elde edilen diğer kazanç ve iratların belirlenmesinde dikkate alınmayacaktır. Bunun tek istisnası, Türkiye’ye bizzat getirilen nakdi ve aynı sermaye karşılığında elde edilen menkul kıymetler ile iştirak hisselerinin elden çıkarılması sırasında kur farkı kazancına dair hükümlerdir. Bu nedenle, Gelir Vergisi Kanununda yer alan, diğer kazanç ve iratların tespitinde kur farkı kazancı ile ilgili belirlemeler, dar mükellef kurumlar için de geçerli olacaktır.” açıklamalarına yer verilmiştir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun “Değer artışı kazançları” başlıklı mükerrer 80 inci maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinde, iktisap şekli ne olursa olsun (ivazsız olarak iktisap edilenler hariç) 70 inci maddenin birinci fıkrasının (1), (2), (4) ve (7) numaralı bentlerinde yazılı mal ve hakların, iktisap tarihinden başlayarak beş yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançların değer artışı kazancı olarak vergiye tabi tutulacağı hüküm altına alınmıştır.

Söz konusu maddenin ikinci fıkrasında, bu maddede geçen “elden çıkarma” deyiminin, bu mal ve hakların; satılmasını, bir ivaz karşılığında devir ve temlikini, trampa edilmesini, takasını, kamulaştırılma ve devletleştirilmesi ile ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasını ifade ettiği belirtilmiştir.

Aynı Kanunun “Safi değer artışı” başlıklı mükerrer 81 inci maddesinde, “Dar mükelleflerin (kurumlar dahil), yabancı sermaye mevzuatına göre ilgili mercilerden izin almak suretiyle, Türkiye’ye bizzat getirdikleri nakdî veya aynı sermaye karşılığında iktisap ettikleri menkul kıymetler ile iştirak hisselerini elden çıkarmalarından doğan değer artışı kazançlarının hesabında, kur farkından doğan kazançlar dikkate alınmaz. Şu kadar ki, bu mükelleflerin Türkiye’de elde ettikleri kazançların, münhasıran bu menkul kıymet veya iştirak hisseleri dolayısıyla elde edilen menkul sermaye iratlarından ve bu kıymet veya hisselerin elden çıkarılmasından doğan değer artışı kazançlarından ibaret olması şarttır. Bu mükelleflerin, Türkiye’de menkul kıymet alım satımıyla devamlı olarak uğraşmaları halinde, kur farkından doğan kazançlar da ticarî kazancın hesabında dikkate alınır.” hükümlerine yer verilmiştir.

Buna göre, Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 81 inci maddesinde yer alan istisna hükmü Türkiye’ye bizzat getirilen nakdî veya aynı sermaye karşılığında elde edilen menkul kıymetler ile iştirak hisselerinin elden çıkarılması sırasında oluşan kur farklarına ilişkin olduğundan, şirketinize tahsis edilen arsanın elden çıkarılması sonucunda oluşan kur farkının, bu istisna hükmüne tabi olması mümkün bulunmamaktadır.

Dolayısıyla, kanuni merkezi Hong Kong'da bulunan şirketinizle Balıkesir Organize Sanayi Bölgesi arasında akdedilen sözleşmeye istinaden şirketinize tahsis edilen arsanın Türkiye'de kurulan ... Şti. 'ne devredilmesi sonucu oluşan kur farkı kazancının, değer artışı kazancı olarak vergilendirilmesi ve söz konusu kazançla ilişkin beyannamenin de kazancın elde edilme tarihinden itibaren 15 gün içerisinde taşınmazın bulunduğu yerin vergi dairesine verilmesi ve ödenmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, 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 ve hizmet alım ya da satımında bulunmaları halinde, 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 hükmü yer aldığından, söz konu arsanın ilişkili kişiye devredilmesi durumunda, devir bedelinin bu maddede düzenlenen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümlerine uygun belirlenmesi gerektiği aksi takdirde devir işleminin örtülü kazanç dağıtımı yönünden eleştiri konusu yapılabileceği 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.