

# Örtülü sermayeye bağılı düzeltme işlemlerinde indirimli kurumlar vergisi oranının durumu hk.

Sayı:

38418978-299[03-2023/40]-564744

Tarih:

03/10/2024

**T.C.**

**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**

**Ankara Defterdarlığı**

**(Gelir Kanunları Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü)**

Sayı : E-38418978-299[03-2023/40]-...

03.10.2024

Konu : Örtülü sermayeye bağılı düzeltme işlemlerinde indirimli kurumlar vergisi oranının durumu hk.

İlgi : ....

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda;

- Şirketinizin madencilik sektöründe faaliyet gösterdiği ve iştirakçisi olduğu .... A.Ş.'ye ... yılında borç verdiği,
- Borç verilen tutarın, ... A.Ş.'nin dönem başı sermayesinin üç katını geçtiği ve ödenen faiz ve kur farklarının örtülü sermaye uygulamasına konu edildiği,
- Teşvik belgesine sahip olan ve yatırım döneminde bulunan ... A.Ş.'nin Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesi kapsamında indirimli kurumlar vergisi oranını bu dönemde diğer kazançlarına uyguladığı,
- .... A.Ş.'nin maden cevheri satışları üzerinden gelir elde ettiği ve yatırım teşvik belgesi nedeniyle bu kazançlarına sırasıyla %4,4 ve %4,6 indirimli kurumlar vergisi oranlarını uyguladığı

belirtilmiş olup, örtülü sermaye uygulamasında borç veren şirketiniz tarafından yapılacak düzeltme işleminde, %4,4 ve %4,6 oranlarında hesaplanan kurumlar vergisine denk gelen kurumlar vergisi matrahının mı yoksa örtülü sermaye kapsamında kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınan tutarların mı dikkate alınacağı hususunda Başkanlığımız görüşü sorulmaktadır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinin birinci fıkrasında, kurumlar vergisinin, Kanunun 1 inci maddesinde yazılı mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı; ikinci fıkrasında, safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

Aynı Kanunun 12 nci maddesinde "örtülü sermaye" hükmüne yer verilmiş olup, 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 kısmının ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılacağı; 11 inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde ise, örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderlerin kurum kazancının tespitinde gider yazılmayacağı hükmüne yer verilmiştir.

Ayrıca bu Kanunun 12 nci maddesinin yedinci fıkrasında, örtülü sermaye üzerinden kur farkı hariç, faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarların, 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 sayılacağı, daha önce yapılan vergilendirme işlemlerinin, tam mükellef kurumlar nezdinde yapılacak düzeltmede örtülü sermayeye ilişkin kur farklarını da kapsayacak şekilde, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltileceği ve bu **düzeltilmenin yapılması için örtülü sermaye kullanan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olmasının şart olduğu** hüküm altına alınmıştır.

1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin;

- "12.3. Örtülü sermaye uygulamasında kur farkı gelirlerinin durumu" başlıklı bölümünde, *"Kurumların kullanmış olduğu borçların örtülü sermaye kapsamında değerlendirilmiş olması halinde, 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 bulunmadığından, örtülü sermaye kabul edilen borçlanmalarda YTL'nin değer kazanması sonucu oluşacak kur farkı gelirlerinin de söz konusu borcun örtülü yoldan konulan bir sermaye olarak kabul edilmesinin bir sonucu olarak, vergiye tabi kurum kazancının tespitinde gelir olarak dikkate alınması söz konusu olmayacaktır."*

- "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."*

- "12.4.1. Borç verenin tam mükellef kurum olması" başlıklı alt bölümünde, *"Kullanılan borç nedeniyle, geçici vergi dönemi içinde örtülü sermaye şartlarının gerçekleşmesi halinde, o dönemde daha önce borç alan kurum tarafından giderleştirilen faiz, kur farkı ve benzeri giderler, bu işlemin yapıldığı geçici vergi döneminde hesaben gerekli düzeltmeye tabi tutulabilecektir. Borç veren kurum tarafından da aynı dönem içinde düzeltme yapılabilmesi mümkündür."*

*Düzeltilmenin, gider yazılan geçici vergi döneminden sonra yapılması halinde, borç alan kurum tarafından verilen düzeltme beyannamesi ile tahakkuk eden vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şartıyla, borç veren kurum tarafından da (bir sonraki geçici vergi döneminde) düzeltme yapılabilecektir.*

*Borç veren tarafından düzeltme yapılırken, faiz gelirlerinden örtülü sermayeye isabet eden kısımlar kâr payı geliri olarak dikkate alınacak ve şartların varlığı halinde iştirak kazançları istisnası olarak vergiden istisna edilecek; kur farkı gelirlerinden örtülü sermayeye isabet eden herhangi bir tutar var ise bu gelirler de vergiye tabi kazancın tespitinde dikkate alınmayacak; YTL'nin değer kazanması sonucu örtülü olarak konulmuş sermayeye isabet eden bir kur farkı giderinin mevcut bulunması halinde de bu gider vergiye tabi kazancın tespitinde dikkate alınmayacaktır.*

*Hesap dönemi kapandıktan sonra örtülü sermaye kullanan kurumun yapacağı düzeltme talebi, vergi dairesince Vergi Usul Kanunu uyarınca değerlendirilip sonuçlandırılacaktır. Bu düzeltme sonucu tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması halinde, karşı tarafın da gerekli düzeltme işlemini kendiliğinden yapması mümkün olacaktır.*

*Verginin kesinleşmesi; dava açma süresi içinde dava açılmaması, yargı mercilerince nihai kararın verilmiş olması veya uzlaşmanın vaki olması gibi haller nedeniyle, verginin kesinleşmesi ve itiraz edilmeyecek duruma gelmesidir. Örtülü sermaye kapsamındaki finansmanı kullandıran kurum nezdinde yapılacak düzeltmede dikkate alınacak tutar, kesinleşen ve ödenen tutar olacaktır. Örtülü sermaye kapsamında borç kullanan kurumun, zamanaşımı süresi içinde düzeltme talebinde bulunmuş olması halinde, düzeltme sonucu tarh edilen verginin kesinleşip ödenmesi şartıyla karşı tarafta da süreye bakılmaksızın gerekli düzeltme işlemi yapılacaktır.”*

açıklamalarına yer verilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, örtülü sermaye kapsamında finansmanı kullandıran şirketiniz tarafından yapılacak düzeltmede, örtülü sermaye kullanan kurumun ödediği vergilerin dikkate alınması suretiyle iştirak kazancı istisnası olarak dikkate alınacak tutarın hesaplanması gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.