

Örtülü sermaye üzerinden ödenen faiz ve kur farklarının beyanı ve düzeltme işlemleri

Belge türü	Özelge
Kanun	KURUMLAR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	62030549-125[12-2020/498]-E.933530
Tarih	15.12.2020

T.C.

HAZİNE VE MALİYE BAKANLIĞI

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı

Gelir Kanunları Gelir Ve Kurumlar Vergileri Grup Müdürlüğü

Sayı : 62030549-125[12-2020/498]-E.933530

15.12.2020

Konu : Örtülü sermaye üzerinden ödenen faiz ve kur farklarının beyanı ve düzeltme işlemleri

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, şirketinizin bazı dönemlerde ilişkili firmalara ve iştiraklerine döviz cinsinden borç verdiği, bu borçlar için adat hesabı yaparak emsale uygun faiz tahakkuk ettirdiği, ilişkili bir

şirkete kullandırılan borç tutarının 2020/4 geçici vergilendirme döneminde, borç verilen ilişkili şirketin özsermayesinin üç katını aşması nedeniyle örtülü sermaye durumuna geldiği belirtilmiş olup;

- Döviz cinsinden verilen söz konusu borçların örtülü sermayeye isabet kısmı için kur değerlemesi yapıp yapılmayacağı,

- Hesaplanacak kur farkı gelir veya giderinin kurum kazancının tespitinde dikkate alınıp alınmayacağı

- Örtülü sermayeye isabet eden kur farklarının kurum kazancının tespitinde dikkate alınamaması durumunda, Kurumlar Vergisi Kanununun 12 nci maddesinin yedinci fıkrasındaki örtülü sermaye dolayısıyla yapılması öngörülen düzeltme şartlarının aranıp aranmayacağı

hususlarında 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 yazılamayacağı 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. Örtülü Sermaye" başlıklı bölümünde konu ile ilgili ayrıntılı açıklamalar yer almakta olup anılan Tebliğin;

- "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 yapılabilir.

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; ortaklarınızın ortağı oldukları ilişkili şirketlere ve iştiraklerinize vermiş olduğunuz döviz cinsinden borçların genel hükümler çerçevesinde değerlemeye tabi tutulması gerekmektedir. İlişkili kişilere veya iştiraklere borç verilmesi nedeniyle doğan faiz gelirlerinden örtülü sermayeye isabet eden kısımlar kâr payı geliri olarak dikkate alınacak ve şartların varlığı halinde iştirak kazançları istisnası olarak vergiden istisna edilecek olup kur farkı gelir veya giderlerinden örtülü sermayeye isabet eden herhangi bir tutar var ise bu gelir veya giderler vergiye tabi kazancın tespitinde dikkate alınmayacaktır.

Öte yandan, örtülü sermaye uygulamasında, kullanılan borçların örtülü sermaye kapsamında olduğunun geçici vergi dönemi/hesap dönemi kapandıktan sonra tespit edilmesi halinde, bu tutarlara ilişkin dönem kazancının tespitinde dikkate alınan lehe ve aleyhe oluşan kur farkları için borç veren tarafından düzeltme yapılabilmesi için, örtülü sermaye kullanan kurum nezdinde yapılan düzeltme neticesinde bir tarhiyatın olması ve bu tarhiyata konu verginin de kesinleşmesi gerekmekte olup düzeltmede dikkate alınacak tutar ise kesinleşen ve ödenen tutar olacaktır. Ancak, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği geçici vergi döneminde örtülü sermaye hükümleri dikkate alınarak hesaben düzeltme yapılabilmesi için Kurumlar Vergisi Kanununun 12 nci maddesinin yedinci fıkrası kapsamında düzeltme şartlarının varlığı aranmayacaktır.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

İmza

Bu metin Mevzuat Bankası (mevzuat.vergibulustayi.com) aracılığıyla gib.gov.tr arşivinden alınmıştır. Resmî işlemlerde Resmî Gazete metni esastır. — 11.09.2026