

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

|                   |                                          |
|-------------------|------------------------------------------|
| <b>Belge türü</b> | Özelge                                   |
| <b>Kanun</b>      | KURUMLAR VERGİSİ KANUNU                  |
| <b>Özelge no</b>  | B.07.1.GİB.4.35.16.01-125[12-2012/1]-499 |
| <b>Tarih</b>      | 19.08.2013                               |

**T.C.**

**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**

**İZMİR VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI**

**Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü**

Sayı : 84098128-125[12-2012/1]-499 19/08/2013

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

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda; firmanızın holding olarak genelde grup firmalarına ihtiyaçları doğrultusunda finansman desteğinde bulunmakla beraber, zaman zaman; ihtiyaç hasıl oldukça kendisine bağlı holding grup şirketlerinden finansman desteği aldığını ve karşılığında faiz ödediğini, ilişkili kişi kapsamında olan grup şirketinizden aldığınız borçlar, dönem başı öz sermayenizin üç katını aştığından, borcun öz sermayeyi aşan kısmının 5520 sayılı KVK'nun 12'nci maddesince değerlendirildiği ve aynı kanunun 13'üncü maddesi hükmüne göre hesaplanan faiz ile katma değer vergisi ve bu borç için oluşan o döneme ait kur farkının kanunen kabul edilmeyen gider olarak değerlendirildiği, aldığınız borçlar döviz cinsi olduğundan üç aylık geçici vergi dönemlerinde olumlu ve olumsuz kur farkları doğabildiği belirtilerek, kurlardaki değişmelere paralel olarak örtülü sermaye kapsamındaki borçlanmaya ilişkin kur

farklarının da dönemler itibari ile değişiklikler gösterdiği, örneğin bu tip bir borçlanmaya ilişkin olarak bir geçici vergi döneminde kurların yükselmesi sebebi ile olumsuz kur farkı doğarken takip eden geçici vergi döneminde kurların düşmesi sebebi ile olumlu kur farkı doğduğu, aynı borçtan kaynaklanan olumlu ve olumsuz kur farklarının örtülü sermayeden kaynaklanan kabul edilmeyen gider hesabında faizler ve kur farklarını netleştirip netleştiremeyeceğiniz, ilişkili kişi kapsamındaki grup şirketine şirketinizin finansman desteği sağlaması ve borç verdiğiniz ilişkili şirketin öz sermayesinin yetersizliği nedeni ile örtülü sermaye kapsamındaki faiz ve kur farkı gelirinizin KVK'nun 5'inci maddesinin 1/a bendi uyarınca iştirak kazançları istisnası olarak değerlendirilmesi için borç verdiğiniz ilişkili şirketin bu faiz ve kur farkı giderlerini kanunen kabul edilmeyen gider olarak kaydetmesinin yeterli olup olmadığı, bu şartın dışında ayrıca ilişkili şirketin kurumlar veya geçici vergi matrahı beyan edip etmemesinin dikkate alınıp alınmayacağı hususlarında Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

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 Kurumlar Vergisi Kanununun 12 nci maddesinin (7) nci 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; grup şirketlerinizden aldığınız borçların örtülü sermaye olarak değerlendirilmesi sonucunda 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 TL’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.

Ayrıca, grup şirketlerinizden aldığınız borçların örtülü sermaye olarak değerlendirilmesi sonucunda bu borçlarla ilgili olarak ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkı ve benzeri giderler ile kur farkı gelirlerinin birbirinden mahsup edilmesinin mümkün olmaması nedeniyle ayrı ayrı dikkate alınması gerekmektedir.

Dolayısıyla, örtülü sermaye koşullarına göre her bir geçici vergilendirme dönemi için ayrı hesaplama yapılacak ve örtülü sermaye üzerinden hesaplanan faiz giderleri ve aleyhe oluşan kur farkları kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır. Kur farklarının lehte olması halinde ise oluşan kur farkı geliri hesaplanan faiz tutarından mahsup edilmeyecek, ancak, bu tutar beyannamede "Zarar Dahi Olsa İndirilecek İstisna ve İndirimler" bölümünün "Diğer İndirim ve İstisnalar" satırında gösterilmek suretiyle indirilecektir.

Öte yandan, hesap dönemi kapandıktan sonra örtülü sermaye kapsamındaki finansmanı kullandıran kurum tarafından düzeltme yapabilmesi 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.

Bu itibarla, şirketiniz tarafından grup şirketlerine verilen borçlarla ilgili olarak, bu şirketler tarafından yapılan düzeltme neticesinde dönem zararının bulunması ya da indirim ve istisnalar nedeniyle kurumlar vergisi veya geçici vergi matrahı oluşmaması nedeniyle yapılan bir tarhiyat ile kesinleşen ve ödenen bir vergiden söz edilemeyeceğinden, şirketiniz tarafından da düzeltme yapılarak iştirak kazançları istisnasından faydalanılması söz konusu olmayacaktır.

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.

---

Bu metin Mevzuat Bankası (mevzuat.vergibulustayi.com) aracılığıyla gib.gov.tr arşivinden alınmıştır. Resmî işlemlerde Resmî Gazete metni esastır. — 18.09.2026