

Özelge: İlişkili kuruma verilen borçlar için örtülü sermaye tutarının tespiti ile örtülü kazanç dağıtımı hk.

Sayı:

B.07.1.GİB.0.03.49-010.01-21

Tarih:

10/11/2011

T.C.

MALİYE BAKANLIĞI

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

.

Sayı : B.07.1.GİB.0.03.49-010.01-21

10/11/2011

Konu : İlişkili kuruma verilen borçlar için örtülü sermaye tutarının tespiti ile örtülü kazanç dağıtımı

İlgide kayıtlı yazınızda, şirketinizin ilişkili kuruluşu olan ... Tic. A.Ş.'den olan cari hesap alacağına 31.12.2007 tarihi itibarıyla %19 faiz oranı üzerinden 188.466,83.-YTL tutarında vade farkı hesapladığı, hesaplanan vade farkını aynı gün fatura ederek bu tutara isabet eden geçici vergi tutarının süresinde beyan edilip vergi dairesine ödendiği, ... A.Ş.'nin sermayesinin 31.12.2006 tarihi itibarıyla 50.000.-TL, özkaynak toplamının (-2.035.296,47.-TL) olduğu, dönemi içinde kurumun alacak bakiyesinin söz konusu kurum öz sermayesinin üç katını aşması nedeniyle ... A.Ş.'nin örtülü sermaye kullanan kurum olduğu ve 2007 dönem beyannamesinde söz konusu vade farkını kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate aldığı ve geçmiş yıl zararlarından dolayı kurumlar vergisinin tahakkuk etmemesi ve vergi ödemesinin olmaması nedeniyle, borç veren kurum olan şirketinizin anılan tutarı iştirak kazancı olarak dikkate almak suretiyle kurum kazancının tespitinde istisnalar arasında göstermesinin mümkün olup olmadığı 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 yazılamayacağı hükmüne yer verilmiştir.

Ayrıca 5520 sayılı 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 işlemleri, 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 "12.4. 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 açıklamalara göre, hesap dönemi kapandıktan sonra örtülü sermaye kapsamındaki finansmanı kullandıran kurum 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.

Dolayısıyla, ... Tic. A.Ş. tarafından yapılan düzeltme neticesinde dönem zararının bulunması ya da indirim ve istisnalar nedeniyle kurumlar vergisi 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.