

Kredi borcu nedeniyle kurulan iştirak şirketinin iştirak kazancı istisnasının uygulanacağı dönem

Sayı:

64597866-125-2276

Tarih:

01/02/2023

T.C.
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı
Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü

Sayı : E-64597866-125-2276

01.02.2023

Konu : Kredi borcu nedeniyle kurulan iştirak şirketinin iştirak kazancı istisnasının uygulanacağı dönem

İlgi : ...

İlgi (c)`de kayıtlı dilekçeniz ve eklerinde;

- İlgi (a)`da kayıtlı özelge talep formunuzda, ... A.Ş.'nin %35,56 oranında hissedarı olan bankanız payına örtülü sermaye nedeniyle isabet eden tutarın "iştirak kazancı" istisnası kapsamında kurumlar vergisi matrahından indirilmesi hakkında Başkanlığımız değerlendirmesinin talep edildiği,

- Başkanlığımızca tarafınıza verilen ilgi (b)'de yer alan özelgede, özelge taleplerinden birini oluşturan konuya ilişkin olarak; ...'nin bu dönemde kurumlar vergisi matrahının oluşması ve bu matrah üzerinden ... adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması halinde bankanız tarafından bahse konu örtülü sermaye tutarına isabet eden ve dağıtılmış sayılan kar payı tutarı için iştirak kazancı istisnasından faydalanılması mümkün bulunmaktadır. Ancak, borç alan kurum tarafından dağıtılmış kâr payı sayılan tutarın bu kurumun mali kârından fazla olması halinde ise Şirketinizce iştirak kazancı istisnasından yararlanılacak tutarın bahse konu kurumun mali kârı ile sınırlı olacağı tabiidir." şeklinde görüş oluşturulduğu,

- Ancak özelgede, söz konusu iştirak kazancı istisnasının uygulanacağı döneme ilişkin bir açıklama bulunmadığı,

- ...'nin; ... hesap dönemlerinde ticari bilanço zararları sebebiyle kurumlar vergisi matrahının

oluşmadığı, bu nedenle ilgili dönemlerde örtülü sermaye nedeniyle hesaplanan faiz tutarı için iştirak kazancı istisnasından bankanız tarafından faydalanılmadığı, ancak ...hesap döneminde ...'nin kurumlar vergisi matrahının oluşacağı ve geçmiş dönemlerde ...'nin zararları sebebiyle yararlanılamayan söz konusu istisnadan hangi dönemde yararlanılacağı,

- Diğer bir ifadeyle, iştirak kazancı istisnasına konu edilemeyen bu tutarların; örtülü sermaye faizinin ... tarafından kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alındığı önceki yıllara ait hesap dönemlerine paralel olarak bankanız beyannamelerinin de ilgili dönemler itibarıyla düzeltilmesi suretiyle mi, yoksa ... tarafından kurumlar vergisi matrahının oluştuğu ve bu matraha ilişkin verginin beyan edilerek ödendiği hesap dönemine ait kurumlar vergisi beyannamesinde toplu olarak "iştirak kazancı istisnası" kapsamında mı beyan edileceği konusunda tereddüt hasıl olduğu

belirtilerek konuya ilişkin Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinde, kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı ve safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır. Kurum kazancının tespitinde Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesi ile Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinde sayılan giderlerin indirilebilmesi mümkün bulunmaktadır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 38 inci maddesinde, bilanço esasına göre ticari kazancın teşebbüsteki özsermayenin hesap dönemi sonundaki ve başındaki değerleri arasındaki müspet fark olduğu; bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce işletmeye ilave olunan değerlerin bu farktan indirileceği, işletmeden çekilen değerlerin ise farka ilave olunacağı, ticari kazancın bu şekilde tespit edilmesi sırasında, Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri ile bu Kanunun 40 ve 41 inci maddeleri hükümlerine uyulacağı hükmüne yer verilmiştir.

Ticari kazancın tespitinde iki temel ilke geçerlidir. Bunlar "dönemsellik ilkesi" ile "tahakkuk esası ilkesi"dir. Tahakkuk esası ilkesinde, gelir veya giderin miktar ve mahiyet itibarıyla kesinleşmiş olması yani geliri veya gideri doğuran işlemin tekemmül etmesinin yanı sıra miktarının ve işlemde kaynaklanan alacağın veya borcun ödeme şartlarının da belirlenmiş olması gereklidir. Bu esas dikkate alındığında bir gelir veya gider unsurunun özel bir düzenleme bulunmadığı sürece, mahiyet ve tutar itibarıyla kesinleştiği dönemin kazancının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir. Dönemsellik ilkesi ise bu gelir veya giderin ilgili olduğu döneme intikalinin sağlanmasıdır.

Diğer taraftan, Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendine göre kurumların, tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılımlarından elde ettikleri kazançlar kurumlar vergisinden istisnadır.

Yine aynı Kanunun "Kabul Edilmeyen İndirimler" başlıklı 11 inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde, örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderlerin kurum kazancının tespitinde indirilemeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Anılan Kanunun "Örtülü Sermaye" başlıklı 12 nci maddesinde ise; "(1) 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 kısmı, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılır.

(2) Yukarıda belirtilen karşılaştırma sırasında, sadece ilişkili şirketlere finansman temin eden kredi şirketlerinden yapılan borçlanmalar hariç olmak üzere, ana faaliyet konusuna uygun olarak faaliyette bulunan ve ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılan banka veya benzeri kredi kurumlarından yapılan borçlanmalar % 50 oranında dikkate alınır.

(3) Bu maddenin uygulanmasında;

a) Ortakla ilişkili kişi, ortağın doğrudan veya dolaylı olarak en az % 10 oranında ortağı olduğu veya en az bu oranda oy veya kâr payı hakkına sahip olduğu bir kurumu ya da doğrudan veya dolaylı olarak, ortağın veya ortakla ilişkili bu kurumun sermayesinin, oy veya kâr payı hakkına sahip hisselerinin en az % 10'unu elinde bulunduran bir gerçek kişi veya kurumu,

b) Öz sermaye, kurumun Vergi Usul Kanunu uyarınca tespit edilmiş hesap dönemi başındaki öz sermayesini, ifade eder.

...

(7) Örtülü sermaye üzerinden kur farkı hariç, 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 sayılır.** 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 düzeltilir. **Şu kadar ki, bu düzeltmenin yapılması için örtülü sermaye kullanan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şarttır.**" hükmü yer almaktadır.

1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "12. Örtülü Sermaye" başlıklı bölümünde konu ile ilgili ayrıntılı açıklamalar yer almakta olup Tebliğin "12.4.1. Borç verenin tam mükellef kurum olması" başlıklı alt bölümünde; "...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.***

... " açıklamalarına yer verilmiştir.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, borç veren kurum nezdinde düzeltme yapılabilmesi için, ilgili dönemde borç alan kurum nezdinde örtülü sermaye üzerinden ödenen faiz, kur farkı ve benzeri giderlerin kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması ve bu tutar üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinin ödenmiş olması şarttır. İlgili dönemde, borç alan kurum nezdinde, zarar veya indirim ve istisnalar nedeniyle kurumlar vergisi matrahı oluşmaması ve dolayısıyla hesaplanan ve ödenen kurumlar vergisi olmaması durumunda, borç veren kurum nezdinde de düzeltme yapılması mümkün değildir. Ayrıca, ilgili dönemde; borç alan kurum nezdinde hesaplanan ve ödenen kurumlar vergisi çıkmadığı için borç veren kurum nezdinde düzeltmeye konu edilememiş tutarların, izleyen dönemlerde de düzeltmeye konu edilmesi söz konusu değildir.

Bu bağlamda, Bankanızın iştiraki olan ve örtülü sermaye kapsamında borç kullanan ...'nin ... hesap dönemlerindeki ticari bilanço zararları nedeniyle, aynı dönemlere ilişkin Bankanız tarafından yararlanılamayan iştirak kazancı istisnasından, ... kurumlar vergisi matrahının oluştuğu ... hesap döneminde veya önceki dönemlere ilişkin düzeltme beyannamesi verilmek suretiyle yararlanmanız mümkün bulunmamaktadır.

Bilgi edinilmesini rica ederim.