

İZMİR
11.04.2016

Sayı : YMM.03.2016-16

Konu: Nakdi sermaye artışına sağlanan kurumlar vergisi avantajı hakkında genel tebliğ ve sirkiler

Muhasebe Müdürlüğüne,

6637 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanununa eklenen hükümler ile; **1 Temmuz 2015** tarihinden geçerli olmak üzere, (finans, bankacılık ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar ile kamu iktisadi teşebbüsleri hariç) sermaye şirketlerinin ilgili hesap dönemi içinde tescil edilmiş olan ödenmiş veya çıkarılmış sermaye tutarındaki nakdi sermaye artışları veya yeni kurulan sermaye şirketlerinde ödenmiş sermayenin nakit olarak karşılanan kısmı üzerinden TC Merkez Bankasınca anılan yıla ilişkin en son açıklanan "Bankalarca açılan TL cinsinden ticari kredilere uygulanan ağırlıklı yıllık ortalama faiz oranı" dikkate alınarak, ilgili hesap döneminin sonuna kadar hesaplanan tutarın **%50**'sinin kurumlar vergisi matrahından indirilebilme imkanı getirilmiştir.

Kanunun verdiği yetkiye dayanılarak 30 Haziran 2015 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan **Bakanlar Kurulu Kararı** ile yukarıda yeralan oranla ilgili belirlemeler yapılmıştır.

Bu defa; Gelir İdaresi Başkanlığının web sitesinde yayımlanmak üzere Resmi Gazeteye gönderildiği belirtilen **Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No:1)'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 9)**'de söz konusu indirimin uygulanmasına ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

31.12.2015 tarihi itibarıyla dikkate alınacak faiz oranı KV sirküleri ile açıklanmıştır.

05.04.2016 tarih ve 40 nolu KV sirküleri ile 31.12.2015 tarihinde uygulanacak "Sermaye artırımında indirim uygulamasında dikkate alınacak faiz oranı" **%14,65** olarak açıklanmıştır.

TEBLİĞDEKİ AÇIKLAMALAR

Yasa, BKK ile belirlenen hususlar dikkate alınarak 9 seri no.lu KV Genel Tebliğinde uygulamaya yönelik açıklamalar yapılmıştır.

İndirimin kapsamı:

01.07.2015 tarihinden itibaren ticaret siciline tescil edilmiş sermaye artışları kanun kapsamında olup, sadece **nakit artışlar** dikkate alınmaktadır. Nakit sermaye artışları ödeme tarihleri dikkate alınmakta, tescilden önce ödeme var ise tescil tarihi dikkate alınmaktadır.

İndirimden yararlanılmayacak artışlar:

- Nakit dışındaki sermaye artışları,
- Birleşme, devir ve bölünmeden kaynaklanan sermaye artışları,
- Bilançoda yer alan iç kaynakların sermayeye eklenmesi sonucu sermaye artışları,

- Ortaklarca veya ortaklarca ilişkili kişilerce kredi kullanmak veya borç para almak suretiyle gerçekleştirilen sermaye artışları,
- Bilanço kalemlerinin birbiri ile mahsubu sonucu gerçekleşen sermaye artışları

İndirim tutarında dikkate alınmayacaktır.

İndirimden yararlanacak olanlar:

Sermaye şirketleri (Finans, bankacılık ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösterenler hariç) indirimden yararlanabilir.

İktisadi kamu müesseseleri indirimden yararlanamaz.

Nakit sermaye artışları bankaya yatırılmalı ve beyanname verme süresinde vergi dairesine verilmelidir.

İndirimden yararlanmak isteyen sermaye şirketleri nakit olarak şirketin banka hesabına fiilen yattığına dair işlemleri içeren ilgili banka şubesinden onaylanmış banka hesap özeti kağıt ortamında veya elektronik ortamda ilgili dönem kurumlar vergisi beyannameyi verme süresi içerisinde bağlı oldukları vergi dairesine ibrazı gerekmektedir.

Ayrıca KV beyannameyi ekindeki bildiriminde doldurulması gerekir.

İndirim uygulamasında sınırlamalar:

BKK ile indirim oranı % 0 olarak belirlenen sermaye artışları bulunmakta olup, indirim oranı sıfır olması sebebiyle aşağıdaki nakit sermaye artışları indirimden yararlanamayacaktır.

- Gelirlerinin %25 veya fazlası pasif nitelikli gelirlerden (faiz, kar payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış gelirleri gibi) oluşan şirketler,
- Aktif toplamının %50 veya daha fazlası menkul kıymetler, bağlı ortaklıklar ve iştirakten oluşan şirketler,
- Arsa ve arazi yatırımı yapan şirketlerde arsa ve arazi yatırımına isabet eden nakit sermaye artışı,
- Artırılan nakdi sermayeyi başka şirkete sermaye olarak konması veya kredi olarak vermesi,

İndirim hakkı gelecek yıllarda da devam etmektedir:

Nakit sermaye artışından dolayı indirim hakkı yasanın yürürlüğe girdiği dönemde başlamakta ve **şartlar devam ettiği sürece süresiz olarak diğer yıllarda da** devam etmektedir.

İndirim sadece son geçici vergide yararlanılacaktır:

Kanunda "TC Merkez Bankasınca anılan yıla ilişkin en son açıklanan "Bankalarca açılan TL cinsinden ticari kredilere uygulanan ağırlıklı yıllık ortalama faiz oranı" dikkate alınarak" hesaplama yapılacağı belirtildiğinden sadece son geçici vergide indirimden yararlanılacaktır.

Özel hesap dönemine sahip firmalarda hesap döneminin bittiği son geçici vergi beyannameğinde yararlanılabilecektir.

Kazancın yetersizliği nedeniyle ilgili dönemde yararlanılmayan indirim tutarları, izleyen dönemin tüm geçici vergi beyannamelerinde de yararlanılabilecektir.

İndirim Uygulaması Hakkındaki Tereddütlerimiz:

İndirim uygulamasında son derece dikkatli ve tedbirli hareket edilmesi gerektiğini düşünüyoruz. Zira, getirilen bazı sınırlamalar indirim uygulayan şirketleri ileride olası bir vergi incelemesinde zor duruma bırakabilir. Bununla ilgili görüşlerimiz aşağıda belirtilmiştir:

- Ortaklar ve ilişkili kişilerce kredi kullanmak veya borç alınmak suretiyle gerçekleştirilen sermaye artışları indirime girmemektedir. Bu durumun her zaman net ve tam olarak tespiti yapılamayabilir.

Örneğin; sermaye artışına katılan ortak kurumdaki genel mahiyetteki borç artışları bu açıdan ne şekilde değerlendirilecektir? Tebliğdeki örnekten, borcun geri ödenmesinden itibaren indirim uygulamasına başlanabileceği anlamı çıkabilmektedir.

- Artırılan nakdi sermayenin başka şirketlere sermaye olarak konulan veya kredi olarak kullanılan kısmına tekabül eden tutarda da indirim söz konusu değildir. (Sadece ilişkili kişi ya da kurum değil, bütün kişi ve kurumlara kredi verilmesi) İndirimden yararlanan şirket sonraki yıllarda bir başka şirkete iştirak ettiğinde yada iştirak etmiş olduğu bir şirketin sermaye artışına katıldığında indirim tutarının buna göre revize edilmesi gerekecektir. Öte yandan, sermaye artışından sonra şirket borç para vermişse bu alacak (yada mevcut alacaklardaki artış) da bu şekilde alacak olarak kaldığı sürece indirim dışında tutulacaktır. Bu borç verme işleminin kapsamı nasıl tespit edilecek, mevcut alacaklardaki artışın konuyla ilgili bağlantısı nasıl sağlanacaktır? Bizce bu bölüm de yoruma açıktır.

Öte yandan, şirketin bütün bu işlemleri sermaye artışından sonraki süreç içinde takip etmesi gereklidir.

- Sermaye artışından sonra arsa ve arazi alınırsa bunlara isabet eden tutarlar da indirim dışında tutulacaktır. Bu hususun da takibi gereklidir. Ancak, yatırım teşvik belgesi kapsamında arsa arazi alınıyorsa, bir aşağıdaki düzenlemeden hareketle bunlarda böyle bir sınırlama olmadığı anlamı çıkarılabilir diye düşünmekteyiz. Bu hususunda da açıklığa kavuşturulması gerekir.

- Nakdi artırılan sermayenin, yatırım teşvik belgeli üretim ve sanayi tesisleri ile bu tesislere ait makine teçhizat, bu tesislerin inşasına tahsis edilen arsa ve arazi yatırımlarında kullanılması durumunda yatırım teşvik belgesinde yer alan sabit yatırım tutarı ile sınırlı olmak üzere indirim oranı 25 puan artırılarak uygulanacaktır. Tebliğdeki örnekte; sermaye artışından gelen tutar aynı ay içinde teşvik belgeli yatırıma kullanılmaktadır. Ancak, sermaye artışından gelen paranın hemen teşvik belgeli yatırıma kullanılması mümkün olmayabilir. İzleyen aylar ya da yıllar içinde para peyderpey bu yönde kullanılabilir. Bu durumda, nasıl bir hesaplama yapılacaktır?

- Şirket sermaye artışı yaparak indirim uygulamaya başladıktan sonraki yıllarda, indirimin % 0 olarak uygulanacağı aşağıda sayılan hallere dahil olursa o tarihten sonra indirimi uygulamaması gerekecektir:

*"*Gelirlerinin %25 veya daha fazlası şirket faaliyeti ile orantılı sermaye, organizasyon ve personel istihdamı suretiyle yürütülen ticari, zirai veya serbest meslek faaliyeti dışındaki faiz kar payı, kira lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi pasif nitelikli gelirlerden oluşan sermaye şirketlerinde;*

**Aktif toplamının %50 veya daha fazlası bağlı menkul kıymetler, bağlı ortaklıklar ve iştirak paylarından oluşan sermaye şirketlerinde”*

Bu nedenle de, indirim uygulayan şirketin bilanço ve gelir tablosunun bileşimini her yıl kontrol etmesi gereklidir.

- Sermaye azaltımı halinde azaltılan tutarla sınırlı olmak üzere indirim hakkı kaybedilmektedir. Gelir idaresi özelgelerde azaltılan sermayenin öncelikle en çok vergilendirilmesi gerekenden başlayarak azaltım yapıldığı kabul edilmektedir. En son nakit artışlardan azaltım yapıldığı kabul edilmektedir. Bu durumda sermaye azaltımı yapıldığında uygulama nasıl olacaktır.

Kurumlar Vergisi Kanununa uygun şekilde yapılan bölünme ve devir işlemlerinde devir alınan ya da bölünen kurumda (daha önce yapılmış sermaye artışları nedeniyle) kazanılmış olan hakların durumuna yönelik açıklama yapılması gerekmektedir.

Saygılarımızla

Sun Bağımsız Denetim ve
Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.