

KURUMLAR VERGİSİNDE NAKDİ SERMAYE ARTIRIMLARINA İLİŞKİN FAİZ İNDİRİMİ UYGULAMASI

IMPLEMENTATION OF INTEREST REDUCTION WITH
RESPECT TO CAPITAL INCREASES IN CORPORATE TAX



Özden KARADUMAN ÇİRAY*



Bengü BIÇAKCI**

ÖZ

Kurumlar vergisi matrahının tespitinde; kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla, kurum kazancından sırasıyla KVK 10. maddede belirtilen indirimlerin yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Bilindiği üzere, 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 10. maddesinde sayılan indirimlerin kurum kazancıyla ilgili olması şartı bulunmamaktadır. Doğrudan, beyanname üzerinden indirim konusu yapılmaktadır. 6637 sayılı Kanunun 8. maddesiyle, 01/07/2015 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere KVK 10. maddeye “ı bendi” eklenmiştir. Bu çalışma, ilgili kanun maddesine eklenen bu bendin uygulaması ve uygulama şartlarına değinildikten sonra ilgili Bakanlar Kurulu kararından bahsedilecektir.

Anahtar Kelimeler: Nakdi Sermaye, Faiz, İndirim

ABSTRACT

According to the arrangements made in Turkish Corporate Tax Law , in the determination of the corporate tax base tax reductions written in the Article 10 of Turkish Corporate Tax Law can be deducted from tax base on the condition it is shown in the corporate tax declaration.

As known, tax reductions mentioned in Article 10 of the Tax Law doesn't need to be related to corporate profit. Clause (i) is added to Corporate Tax Law Article 10 with the Article 8 of Law No. 6637, effective from the date 07.01.2015. This study focus on the implementation of the added clause and conditions of implementation. Then, relevant law and practice will be mentioned.

Keywords: Cash capital, interest, discounts

* Vergi Müfettişi

** Vergi Müfettiş Yardımcısı

M.G.T.: 13.06.2016 / M.K.T.: 22.08.2016

1- GİRİŞ

Sermaye şirketlerinin en önemli problemlerinden birisi olan likidite sorununu çözmek ve bu kurumların sermaye yapılarını güçlendirmek amacıyla 27.03.2015 tarihli, 6637 sayılı Kanunun 8. maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10'uncu maddesinin birinci fıkrasına, 01.07.2015 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere (i) bendi eklenmiştir. Bu bende göre, sermaye şirketlerinin ilgili dönemde yapacakları nakdi sermaye artışları veya yeni kurulan sermaye şirketlerinde sermayenin nakit olarak karşılanan kısmı üzerinden TCMB tarafından indirimden yararlanılan yıl için, en son açıklanan bankalarca açılan TL cinsinden ticari kredilere uygulanan ağırlıklı yıllık ortalama faiz oranı dikkate alınarak hesaplanacak faizin %50'si beyannamede ayrıca gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirim konusu yapılabilecektir.

Bilindiği üzere Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11. maddesinin 1. fıkrasının (a) bendi uyarınca sermaye üzerinden hesaplanan faizlerin kurum kazancından indirilmesi kabul edilmemiştir. Bu durum yatırımların finansmanında yabancı kaynak kullanımını faiz gideri indiriminin mümkün olması sebebiyle daha avantajlı hale getirmektedir. Fakat kurumların aşırı yabancı kaynak kullanımı likidite ve kredibilite sorununu da beraberinde getirmektedir. İlgili Kanun'un 10. maddesinin birinci fıkrasına eklenen (i) bendi ile sermaye üzerinden hesaplanacak faizin de gider yazılmasına imkan sağlanmış böylece yapılacak yatırımlarda özkaynak kullanımı teşvik edilmiştir. İlgili maddenin fiziki yatırımların finansmanında özkaynak kullanımını teşvik amacı, aynı bentte Bakanlar Kuruluna verilen oranlarda değişiklik yapma yetkisinin kullanılmasıyla daha açık bir hale gelmiştir.

2- UYGULAMA ŞARTLARI ve UYGULAMA

04.03.2016 tarihli ve 29643 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 9 seri nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile söz konusu maddenin uygulanması konusuna açıklık getirilmiştir. Bu tebliğe göre indirim konusu olacak tutarın hesaplanmasında 01.07.2015 tarihinden sonra yapılan nakdi sermaye artışları veya bu tarihten itibaren yeni kurulan sermaye şirketlerinin ödenmiş sermayesinin nakit olarak karşılanan kısmı dikkate alınacaktır. Nakdi sermaye artışı kararının ticaret siciline tescil edildiği tarihi içinde bulunduran hesap döneminden itibaren indirimden yararlanılabilecek, fakat uygulamaya esas tutar artırılan sermayenin ortaklarca kurumun banka hesabına fiilen yatırılan kısmı ile sınırlı olacaktır.

İndirimden, nakdi sermaye artırım kararının veya ilk kuruluş aşamasında ana sözleşmenin tescil edildiği hesap döneminden itibaren başlayarak her hesap dönemi için ayrı ayrı yararlanılabilecektir. İndirimden yararlanmak için herhangi bir süre sınırı getirilmediği gibi kazanç yetersizliğinden dolayı indirim yapılamaması halinde indirilemeyen tutar endekslmeye tabi tutulmaksızın bir sonraki dönemde devredecektir.

2.1- İndirimden Yararlanılamayan Durumlar

İlgili bende göre indirimden, finans, bankacılık ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar ile kamu iktisadi teşebbüsleri dışındaki sermaye şirketleri yararlanabilecektir. Söz konusu bent metninden anlaşılabileceği üzere indirimden tüm kurumlar vergisi mükellefleri değil yalnızca sermaye şirketleri yararlanabilecektir.

İlgili bendin üçüncü paragrafında ise indirim hesaplamasında dikkate alınmayacak olan sermaye artırımları sayılmıştır. Buna göre, nakit dışındaki varlık devirlerinden kaynaklanan sermaye artışları, birleşme, devir ve bölünme işlemlerine taraf olunmasından kaynaklanan sermaye artışları, bilançoda

yer alan öz sermaye kalemlerinin sermayeye eklenmesinden kaynaklanan sermaye artışları ve ortaklar veya Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "Örtülü Sermaye" başlıklı 12. maddesi gereğince ortaklarla ilişkili sayılan kişilerce kredi kullanılmak veya borç alınmak suretiyle yapılan sermaye artırımları, indirim hesaplamasında dikkate alınmayacaktır.

Buradan anlaşıldığı üzere aynı Kanun'un 5. maddesinin 1. fıkrasının (e) bendinde geçen istisna kazançlar veya yenileme amacıyla varlık satışlarından kaynaklanan kazançlar için oluşturulan özel fonlar veya hisse ihraç primleri ve iptal karları gibi hesaplarda duran miktarların sonradan sermayeye eklenmesi halinde bu tutarlar üzerinden indirim hesaplanması mümkün olmayacaktır.

Örnek: (A) Ltd. Şti. 04.05.2015 tarihinde, %50 oranında ortağı olan Bayan (D)'ye 1.000.000 TL borç vermiş olup bu tutarı "Ortaklardan Alacaklar" hesabında izlemektedir. 15.07.2015 tarihinde (A) Ltd. Şti.'nin sermayesinin nakdi olarak 2.000.000 TL artırılması kararı alınmış olup karar 22.07.2015 tarihinde ticaret siciline tescil ettirilmiştir. (D) sermaye taahhüdü olan 1.000.000 TL'yi 31.07.2015 tarihinde ortağı olduğu (A) Ltd. Şti.'nin banka hesabına yatırmak suretiyle yerine getirmiş olup şirketten 04.05.2015 tarihinde almış olduğu 1.000.000 TL tutarındaki borcunu henüz ödemiştir.¹

Çözüm: Ortaklar tarafından kredi kullanılmak veya borç alınmak suretiyle gerçekleştirilen sermaye artışları indirim tutarının hesaplanmasında dikkate alınmayacaktır. Dolayısıyla, Bayan (D) tarafından sermaye olarak ödenen 1.000.000 TL için, ancak Bayan (D)'nin 04.05.2015 tarihinde kurumdan almış olduğu 1.000.000 TL borcun ödenmesi (bu borcun kısım kısım ödenmesi halinde ödenen tutar ile sınırlı olmak üzere) halinde indirimden yararlanılması mümkün olacaktır.

2.2- Uygulama

Bu indirimin hesaplanmasında kullanılacak olan formül aşağıdaki gibidir.

$$\text{İndirilecek tutar} = \text{Nakdi Sermaye Artış Tutarı} \times \text{Faiz Oranı} \times \text{İndirim Oranı} \times \text{Süre}$$

Faiz oranı: TCMB tarafından ilgili hesap dönemi için en son açıklanan bankalarca açılan TL cinsinden ticari kredilere uygulanan ağırlıklı yıllık ortalama faiz oranıdır. Özel hesap dönemi tayin edilmiş olanlar ise hesap dönemlerinin sona erdiği ay itibarıyla en son açıklanan faiz oranını esas alacaklardır. 05.04.2016 tarihli ve KVK-40/2016-2 numaralı Sirküler ile 2015 dönemi için uygulanacak olan oran %14,65 olarak açıklanmıştır.

İndirim tutarının hesaplanmasında TCMB tarafından yararlanılan yıl için en son açıklanan ticari krediler faiz oranı dikkate alınacağından sadece dördüncü geçici vergilendirme dönemi itibarıyla bu indirimden yararlanılabilir. Fakat kazanç yetersizliği nedeniyle indirim konusu yapılamayan tutarlar, izleyen hesap dönemine ait geçici vergi matrahlarının tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.

Süre: Sürenin hesaplanmasında, sermaye artış kararının ticaret siciline tescil ettirildiği tarihten önce banka hesabına yatırılan kısım için tescil tarihi, tescilden sonra banka hesabına yatırılan kısım içinse banka hesabına yatırılma tarihi esas alınacak, bu tarihin içinde bulunduğu ay kesri tam ay sayılarak uygulamadan yararlanılan ilk yıl için kıst dönem hesabı yapılacaktır.

İndirim oranı: Bakanlar Kurulu tarafından belirlenen oranlardır.

¹ 9 seri nolu Kurumlar Vergisi Tebliği, 2

Örnek: (B) A.Ş.'nin sermayesinin nakdi olarak 6.000.000 TL artırılmasına ilişkin 15.07.2015 tarihinde karar alınmış olup şirket ortaklarından Bay (F)'nin taahhüt ettiği tutar 2.000.000 TL, Bay (K)'nin taahhüt ettiği tutar ise 4.000.000 TL'dir.

Taahhüt edilen tutarların %25'i olan 1.500.000 TL 30.07.2015 tarihinde ortaklar tarafından şirketin banka hesabına yatırılmış ve daha sonra sermaye artırım kararı 03.08.2015 tarihinde ticaret siciline tescil ettirilmiştir.

Şirket ortağı Bay (F) taahhüt ettiği sermayenin kalan kısmı olan 1.500.000 TL'yi, sermaye artırımına ilişkin kararın tescil tarihinden sonra 06.08.2015 tarihinde, şirketin diğer ortağı Bay (K) ise taahhüt ettiği sermayenin kalan 3.000.000 TL'lik kısmını 09.11.2015 tarihinde şirketin banka hesabına yatırmıştır.

(B) A.Ş.'nin yararlanabileceği indirim oranı %50 olup 2015 yılı sonu itibarıyla TCMB tarafından açıklanan ticari krediler faiz oranı %10'dur.²

Çözüm: Sermaye artırımına ilişkin karar 03.08.2015 tarihinde ticaret siciline tescil ettirildiğinden, taahhüt edilen sermayenin kararın tescil tarihinden önce şirketin banka hesabına yatırılan 1.500.000 TL'lik kısmı için tescilin yapıldığı aydan itibaren yıl sonuna kadar indirim tutarı hesaplanabilecektir

$$1.500.000 \text{ TL} \times 0,10 \times 0,50 \times (5/12) = 31.250 \text{ TL}$$

Sermaye artırımına ilişkin kararın ticaret siciline tescil edildiği tarihten sonra, taahhüt edilen sermayenin 1.500.000 TL'lik kısmı Bay (F) tarafından 06.08.2015 tarihinde, kalan 3.000.000 TL'lik kısmı ise şirketin diğer ortağı Bay (K) tarafından 09.11.2015 tarihinde şirketin banka hesabına yatırılmış olduğundan bu tutarların şirketin banka hesabına yatırıldıkları aylardan itibaren yıl sonuna kadar indirim tutarı hesaplanabilecektir

$$1.500.000 \text{ TL} \times 0,10 \times 0,50 \times (5/12) = 31.250 \text{ TL}$$

$$3.000.000 \text{ TL} \times 0,10 \times 0,50 \times (2/12) = 25.000 \text{ TL}$$

Dolayısıyla, 2015 hesap döneminde 6.000.000 TL'lik sermaye artırımı üzerinden hesaplanan ve kurum kazancından indirilebilecek tutar (31.250 TL + 31.250 TL + 25.000 TL= 87.500 TL) 87.500 TL olacaktır.

Ayrıca, (B) A.Ş. 2016 hesap döneminde gerekli şartları sağlaması halinde 6.000.000 TL'lik bu sermaye artırımının tamamı üzerinden 12 ay için indirim tutarı hesaplanabilecektir

2.3- Sermaye Azaltımı Durumu

Sermaye artırımını izleyen dönemlerde indirimden yararlanılması için herhangi bir süre sınırı olmamakla birlikte sonrasında sermaye azaltımı yapılması halinde, sermaye artışının azaltılan sermaye tutarına denk gelen kısmı için, sermaye azaltımına ilişkin kararın ticaret siciline tescil edildiği ayı izleyen aydan itibaren bu indirimden yararlanılamayacaktır.

Örnek: (E) A.Ş.'nin sermayesinin 150.000 TL artırılmasına ilişkin olarak 09.05.2016 tarihinde genel kurul kararı alınmış, sermaye taahhüdünün %25'i olan 37.500 TL 11.05.2016 tarihinde ortaklar tarafından şirketin banka hesabına yatırılmıştır. Karar, 23.05.2016 tarihinde ticaret siciline tescil edilerek, taahhüt edilen sermayenin geri kalan kısmı olan 112.500 TL ise ortaklarca nakit olarak 27.06.2016 tarihinde şirketin banka hesabına yatırılmıştır. (E) A.Ş.'nin yararlanabileceği indirim oranı %50 olup 2016 yılı sonu itibarıyla TCMB tarafından açıklanan ticari krediler faiz oranı %10'dur

² 9 seri nolu Kurumlar Vergisi Tebliği, 3

(E) A.Ş.'nin sermayesinin 120.000 TL azaltılmasına ilişkin genel kurul kararı 10.07.2019 tarihinde ticaret siciline tescil ettirilmiştir.³

Çözüm:

$$37.500 \text{ TL} \times 0,10 \times 0,50 \times (8/12) = 1.250 \text{ TL}$$

$$112.500 \text{ TL} \times 0,10 \times 0,50 \times (7/12) = 3.281,25 \text{ TL}$$

(E) A.Ş. 2016 hesap döneminde (1.250 TL + 3.281,25 TL=) 4.531,25 TL'lik indirim tutarını kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapabilecektir. 2017 ve 2018 hesap dönemlerinde ise diğer şartların da sağlanması kaydıyla, TCMB tarafından bu dönemler için açıklanan ticari krediler faiz oranı dikkate alınmak suretiyle söz konusu nakdi sermaye artışı üzerinden 12 ay için indirim tutarı hesaplanabilecektir

10.7.2019 tarihinde sermaye azaltımı yapılmış olduğundan,

- Ocak-Temmuz 2019 dönemi için 150.000 TL'lik sermaye tutarı üzerinden,
- Ağustos-Aralık 2019 dönemi için ise sermaye azaltımı dikkate alınmak suretiyle (150.000 TL - 120.000 TL=) 30.000 TL'lik sermaye tutarı üzerinden indirim tutarı hesaplanabilecektir.

3- BAKANLAR KURULU KARARI ve İNDİRİM ORANLARI

3.1- Genel Oran ve Artırımlı Oranlar

Söz konusu bendin dördüncü paragrafı ile Bakanlar Kuruluna verilen oranlarda değişiklik yapma yetkisi 26.06.2015 tarihli ve 2015/7910 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile kullanılmıştır. Bu karara göre genel indirim oranı %50 olarak belirlenmiştir. Bu genel orana, payları borsada işlem gören halka açıklık oranı %50 ve daha az olan şirketler için 25 puan, %50'nin üzerinde olan şirketler için ise 50 puan ilave edilerek uygulanacak olan oran bulunacaktır.

Artırılan sermayenin, yatırım teşvik belgeli üretim ve sanayi tesisleri ile bu tesislere ait makine ve teçhizat yatırımlarında veya bu tesislerin inşasına tahsis edilen arsa ve arazi yatırımlarında kullanılması durumunda, yatırım teşvik belgesinde yer alan sabit yatırım tutarı ile sınırlı olmak üzere uygulanacak orana 25 puan ilave edilecektir.

Örneklendirecek olursak, payları borsada işlem gören bir anonim şirketin halka açıklık oranı %60 ise, bu kurum için genel indirim oranı olan %50'ye 50 puan daha eklenecek ve bu kurum için uygulanacak olan indirim oranı (%50 + %50) %100 olacaktır. Bu kurum aynı zamanda nakit olarak artırdığı sermayeyi yatırım teşvik belgeli üretimin yatırımında kullanırsa, söz konusu yatırımda kullandığı tutar için (yatırım teşvik belgesinde gösterilen tutarla sınırlı olmak üzere) uygulanacak indirim oranına 25 puan daha eklenecek böylece indirim oranı (%100+%25) %125 olacaktır.

3.2- İndirim Oranı %0 Olarak Belirlenen Durumlar

Gelirlerinin %25 veya fazlası pasif nitelikli gelirlerden oluşan sermaye şirketleri ile aktif toplamının %50 veya daha fazlası bağlı menkul kıymetler, bağlı ortaklıklar ve iştirak paylarından oluşan sermaye şirketleri için ve artırılan nakdi sermayenin başka şirketlere sermaye olarak konulan veya kredi olarak kullandırılan kısmına tekabül eden tutarla sınırlı olmak üzere indirim oranı %0 olarak uygulanacaktır.

³ 9 seri nolu Kurumlar Vergisi Tebliği, 5

Arsa ve arazi yatırımı yapan sermaye şirketlerinde, arsa ve arazi yatırımı tekabül eden tutarla sınırlı olmak üzere ve 01.07.2015 tarihine kadar olan dönemde, sermaye azaltımına gidilmiş olması halinde, azaltılan sermaye tutarına tekabül eden miktarla sınırlı olmak üzere indirim oranı %0 olarak uygulanacaktır.

4- SONUÇ

Her ne kadar Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11. maddesi ile sermaye üzerinden hesaplanan faizlerin kurum kazancından indirilmesi kabul edilmemiş olsa da ilgili Kanun'un 10. maddesinin 1. fıkrasına eklenen (i) bendi ile kurumların sermaye yapısını güçlendirmek ve fiziki yatırımları teşvik etmek amacıyla, yapılacak nakdi sermaye artırımlarına beyanname üzerinden faiz indirimi imkanı getirilmiştir. Kanunun amacına uygun olarak fiziki yatırımları desteklemeyecek olan finans sektörü ve kamu ik-tisadi kuruluşları kapsam dışı bırakılmıştır. Söz konusu bendin 4. paragrafı ile Bakanlar Kuruluna tanınan yetki kullanılarak bazı durumlar için indirim oranı %0 olarak belirlenmiş, böylece Kanun'un amacına aykırı olarak fiziki yatırıma dönüşmeyecek nakdi sermaye artırımlarında indirim uygulamasının önüne geçilmiştir. Bu şekilde sermaye şirketleri, yapacakları yatırımların finansmanında yabancı kaynak yerine özkaynak kullanımına yönlendirilerek likidite probleminin aşılması amaçlanmıştır.

KAYNAKÇA

- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 6637 sayılı Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Karamamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun
- 29643 sayılı Resmi Gazete, Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde (seri no: 1) değişiklik yapılmasına dair tebliğ (seri no: 9)
- 2015/7910 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı
- KVK-40/2016-2 sayılı Kurumlar Vergisi Sirküleri