

SİRKÜLER (2023'26)

Konu: Nakit Sermaye Artışında Faiz İndirimi, Sermaye Azaltımında Vergilendirme ve İstanbul Finans Merkezinde Yurt Dışı Satış Kazançlarında Vergi İndirimi Uygulamasıyla Alakalı 21 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Tebliği Yayınlandı.

Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No:1) nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 21) yayımlanmış olup, bu tebliğde;

Nakdi sermaye artışında faiz indirimi, İstanbul Finans Merkezi Bölgesinde faaliyette bulunan kurumların elde ettikleri kazançlarda indirim ve sermaye azaltımında vergileme konularında açıklamalar yer almaktadır.

Tebliğ ile yapılan açıklamalardan öne çıkan hususlar özet olarak aşağıdaki gibidir.

1) Nakit Sermaye Artırımında Faiz İndirimi Uygulaması:

Nakdi sermaye artışında faiz indirimine ilişkin Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10-1/1 maddesinde;

7338 Sayılı Kanun 59 uncu maddesiyle ile 5520 sayılı kanunda yapılan değişikliklerle, nakdi sermaye artışında faiz indirimi uygulamasında %50 olan oran yurt dışından getirilen nakitle karşılanan kısmı için %75 olarak belirlenmiştir.

7417 Sayılı Kanun 49 uncu maddesi ile 5520 sayılı Kurular Vergisi Kanununda yapılan değişikliklerle, indirim düzenlemesindeki süresiz yararlanma hakkı, sermaye artırımına ilişkin kararın veya ilk kuruluş aşamasında ana sözleşmenin tescil edildiği hesap dönemi ile bu dönemi izleyen 4 hesap dönemi dikkate alınarak sınırlandırılmış; ayrıca bu değişiklik hükmünün, değişiklik öncesinde yapılan nakit sermaye artışları için de 5 hesap dönemi için uygulanacağı düzenlenmiştir.

Mükelleflerce nakdi sermaye artışının yapıldığı ve sermayenin ödendiği hesap dönemi dâhil beş hesap dönemi boyunca kazancın yetersizliği nedeniyle yararlanılamayan söz konusu faiz indirim tutarı, herhangi bir süre ile sınırlandırma olmaksızın ve endekslemeye tabi tutulmaksızın sonraki dönemlerde indirim konusu yapılabilecektir.

İndirim tutarının hesaplanmasında TCMB tarafından yararlanılan yıl için en son açıklanan ticari krediler için faiz oranı dikkate alınacağından, sadece yıllık hesap dönemi itibarıyla bu indirimden yararlanılması mümkün bulunmaktadır.

2) İstanbul Finans Merkezi Bölgesinde Faaliyette Bulunan Kurumların Elde Ettikleri Kazançlarda İndirim

7421 Sayılı Kanununun 20 inci maddesiyle, Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasına eklenen (i) bendi ile 22/06/2022 tarihli ve 7412 sayılı İstanbul Finans Merkezi Kanunu hükümlerine göre katılımcı belgesi olarak İstanbul Finans Merkezi Bölgesinde faaliyette bulunan kurumların, münhasıran bu faaliyet kapsamında yurt dışından satın alınan malları Türkiye'ye getirilmeksizin yurt dışında satmalarından veya yurt dışında gerçekleşen mal alım satımlarına aracılık etmelerinden sağladıkları kazancın %50'sinin beyan edilen kurum kazancından indirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

İndirimden faydalanma şartları;

Kurumların söz konusu indirimden yararlanabilmeleri için:

Katılımcı belgesi almak suretiyle İstanbul Finans Merkezi Bölgesinde faaliyette bulunmaları,

Kazancın yurt dışından satın aldıkları malları Türkiye'ye getirmeksizin yurt dışında satmalarından veya yurt dışında gerçekleşen mal alım ve satımlarına aracılık etmelerinden elde edilmiş olması,

Kazancın elde edildiği hesap dönemine ilişkin yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olması,

Aracılık faaliyetine ilişkin malların satıcısı ve alıcısının Türkiye'de olmaması gerekmektedir.

Buna göre;

İstanbul Finans Merkezi Kanununa göre katılımcı belgesini almak suretiyle Bölgede faaliyette bulunan şirket veya şubelerin, yurt dışından satın alınan malları Türkiye'ye getirilmeksizin yurt dışında satmalarından veya yurt dışında gerçekleşen mal alım satımlarına aracılık etmelerinden elde ettikleri kazançlarına madde kapsamında indirim uygulanacak olup, Bölge dışında gerçekleştirilen söz konusu faaliyetlerden ya da Bölgedeki diğer faaliyetlerden elde ettikleri kazançlara ise indirim uygulanması söz konusu olmayacaktır.

Yurt dışından satın alınan malların Türkiye'ye getirilmeksizin yurt dışında satılmasından veya yurt dışında gerçekleşen mal alım satımlarına aracılık edilmesinden sağlanan kazançların elde edildiği dönemde kurum kazancına dâhil edilmesi zorunlu olup bu kazançların kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresinin sonuna kadar Türkiye'ye transfer edilmeyen kısmı için indirimden yararlanılmayacaktır. Türkiye'ye bu süre içinde transfer edilmeyen kazançlar, daha sonraki yıllarda Türkiye'ye transfer edilse dahi anılan indirimden faydalanılamayacaktır.

Tebliğde indirim tutarının tespiti ile kazançların kayıtlarda izlenmesiyle ilgili açıklamalara yer almaktadır.

Esas Faaliyet Konusu Dışındaki Gelirler;

Söz konusu indirimden yararlanan şirketlerin indirime konu faaliyetleri dışındaki diğer gelirleri (*kasadaki nakitlerin değerlendirilmesi sonucu oluşan faiz gelirleri, dövizlerin değerlemesinden kaynaklanan kur farkları ve iktisadi kıymetlerin elden çıkarılmasından doğan gelirler gibi*) ile oluşan dışı gelirlerinin indirim kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir.

3) Sermaye azaltımında vergileme :

7420 sayılı Kanununun 22 inci maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenen 32/B maddesinde sermaye azaltımında vergileme başlığıyla ihdas edilmiş olup, öz kaynaklarda yer alan kalemlerin sermayeye ilavesinden itibaren 5 yıl dolmadan veya 5 yıl dolduktan sonra azaltmaya konu edilmeleri halinde iki farklı şekilde vergileme yapılması düzenlenesi yapılmıştır.

Bu düzenlemeye göre ;

3.1) Sermayeye çeşitli öz kaynakların aktarıldığı/tecil tarihinden itibaren 5 yıl boyunca sermaye azaltımı yapmayan kurumlarda, bu sürenin sonunda sermaye azaltılmışsa, işletmeye konulan nakdi veya aynı sermaye ile sermayeye eklenen diğer unsurların toplam sermayeye oranlanması suretiyle azaltıma konu edilen tutar içerisindeki sermaye unsurları tespit edilerek vergilendirme yapılacaktır.

Sermaye' ye ilave olunan öz sermaye kalemlerinin sermayenin bir unsuru olduğu tarihten itibaren beş tam yıl geçtikten sonra, kurumlar tarafından sermaye azaltılması halinde; işletmeye konulan nakdi veya aynı sermaye ile sermayeye eklenen diğer unsurların (Değer artış fonu -Enflasyon düzeltme farkları- Maliyet artış fonu- Olağanüstü yedekler vb.) toplam sermayeye oranlanması suretiyle azaltıma konu edilen tutar içerisindeki sermaye unsurları tespit edilecektir. Söz konusu hesaplamada, Tebliğin "32.4.2." bölümünde yer alan ve üç sınıfta gruplandırılan sermaye unsurlarının toplam sermayeye oranları dikkate alınarak bulunacak azaltıma konu öz sermaye kalemleri üzerinden değer artış fonu- enflasyon düzeltme farkları- maliyet artış fonu kurumlar vergisi ile gelir vergisi kanunu madde 94'e göre vergi stopajı, kar yedekleri için sadece gelir vergisi kanunu madde 94 'e göre gelir vergisi stopajı yapılacaktır.

3.2) Sermayeye aktarılan çeşitli kaynakları aktarıldığı tarihten itibaren 5 yıldan önce sermaye azaltımı yapan kurumlarda, azaltılan sermayenin öncelikle;

Sermayeye ilave dışında başka bir hesaba nakledilmesi, işletmeden çekilmesi veya sermaye hesabından başka hesaplara aktarımı kurumlar vergisine ve kâr dağıtımına /ana merkeze aktarılan tutara bağlı vergi kesintisine tabi tutulacak hesaplardan (kurumlar vergisi ve gelir vergisi stopajı hesaplanacaktır)

Daha sonra, sadece kar dağıtımına/ana merkeze aktarılan tutara bağlı vergi kesintisine tabi tutulacak öz sermaye kalemlerinden gelir vergisi stopajı hesaplanacaktır.

Son olarak ise başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi halinde vergilendirilmeyecek olan aynı ve nakdi sermayeden herhangi bir vergilendirme yapılmayacaktır.

Sermayeye ilave olunan öz sermaye kalemlerinin (Değer artış fonu-Enflasyon düzeltme farkları- Maliyet artış fonu- Olağanüstü yedekler) sermayenin bir unsuru oldukları tarihten itibaren 5 tam yıl geçmeden, sermaye azaltımı yapılması durumunda, sermaye azaltımının sırasıyla;

I. Sermayeye ilave dışında başka bir hesaba nakledilmesi, işletmeden çekilmesi veya sermaye hesabından başka hesaplara aktarımı veya sermaye azaltımı halinde kurumlar vergisine ve kar dağıtımına/ana merkeze aktarılan tutara bağlı vergi kesintisine tabi tutulacak öz sermaye kalemleri olarak (Değer artış fonu-Enflasyon düzeltme farkları-Maliyet artış fonu)

II. Sadece kar dağıtımına/ana merkeze aktarılan tutara bağlı vergi kesintisine tabi tutulacak öz sermaye kalemlerinden dağıtılmamış kar yedekleri,

III. Başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi halinde vergilendirilmeyecek olan aynı ve nakdi sermaye unsurlarından

yapıldığı kabul edilecek ve buna göre vergileme yapılacaktır.

Öz kaynaklardaki kalemlerinden Sermayeye ilave edilen tutarların 5 yıllık süre dolmadan sermaye azaltımı yoluyla şirketten çekilmeleri halinde, bu uygulamada oranlama yöntemi kullanılamamaktadır.

3.3) Yapılan sermaye azaltımında sermayeye eklenen kaynakların bazılarının 5 yıllık süreyi aşması bazılarının ise aşmaması durumunda ise söz konusu kaynaklardan öncelikli olarak sermayeye ilave edilme tarihi 5 yılı geçmemiş olanların çekildiği kabul edileceği,

3.4) Geçmiş yıl zararlarının mahsubu suretiyle sermaye azaltılması durumunda, azaltıma konu edilen sermaye unsurları da yukarıda belirtilen hükümler kapsamında tespit edileceği; ancak bu tutarlar üzerinden kâr dağıtımı veya ana merkeze aktarılan tutar kapsamında vergi kesintisi yapılmayacağı düzenlenmiştir.

Geçmiş yıl zararlarının mahsubu suretiyle sermaye azaltılması durumunda, bu şekilde azaltıma konu edilen sermaye unsurları, Tebliğin "32.4.2." bölümünde yapılan açıklamalara göre tespit edilecektir.

Ancak, geçmiş yıl zararlarının sermayeye mahsup edilmesi işleminde Kanunun 32/B maddesi hükmüne göre ortaklara nakden veya hesaben yapılmış bir ödeme söz konusu olmadığından, bu mahsup işlemi kar payı dağıtımı/ana merkeze aktarılan tutar olarak değerlendirilmeyecek ve azaltıma konu edilen sermaye unsurları üzerinden Geir Vergisi Kanununun 94/6 mnc maddesine kapsamında vergi kesintisi yapılmayacaktır.

Bununla birlikte, geçmiş yıl zararlarının sermaye azaltımı suretiyle mahsubunda, sermayeye eklenen öz sermaye kalemlerinin içerisinde sermaye azaltımı esnasında kurumlar vergisine tabi tutulması gereken bir unsur olması halinde, (yeniden değerlendirme fonu- Enflasyon düzeltme farkı) azaltıma konu edilen tutarın tespitinde Tebliğin "32.4.2." ile "32.4.5." bölümlerinde yapılan açıklamalar dikkate alınmak suretiyle kurumlar vergisine tabi tutularak vergileme yapılacaktır.

3.5) Öz sermaye unsurlarının sermayeye ilave edilme tarihine göre sermaye azaltımındaki öncelik durumu

Kurumlar tarafından yapılacak sermaye azaltımında, daha önce sermayeye eklenen öz sermaye unsurlarının sermayeye eklenme tarihi itibarıyla bazılarının beş tam yıllık süreyi aşması bazılarının ise bu süreyi aşmaması söz konusu olabilmektedir. Bu durumda, sermayeye ilave edilen öz sermaye unsurlarından öncelikle sermayeye eklenme tarihi beş tam yılı geçmemiş olan unsurların sermayeden azaltıldığı kabul edilecektir.

Diğer taraftan, VUK 280/A hükmüne (**Yurtdışından getirilerek sermaye olarak konulan yabancı paralar madde 280/A**) istinaden ayrılan ve sermayeye eklenen özel fonun sermaye azaltımına konu edilmesi nedeniyle bu tutar üzerinden kurumlar vergisi hesaplanması gerekmektedir.

4) Devir ve bölünme işlemleri nedeniyle sermaye azaltılması

Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesinin birinci ve ikinci fıkralarında devre ilişkin hükümlere yer verilmiş olup, aynı maddenin üçüncü fıkrasının (a) ve (b) bentlerinde de tam bölünme ve kısmi bölünme olarak kabul edilen işlemler tanımlanmıştır. Kanunun 20 nci maddesinde ise 19 uncu madde kapsamında yapılan işlemler nedeniyle doğan karların hesaplanmayacağı ve vergilendirilmeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Bu kapsamda, Kanunun 19 uncu maddesinin birinci ve ikinci fıkrası birleşmenin özel bir türünü devir olarak tanımlamakta, tam mükellef kurumlar arasında kayıtlı değerler üzerinden ve kül halinde devralma suretiyle gerçekleştirilen işlemler devir olarak nitelendirilmektedir.

Bölünme veya birleşme halindeki şirketlerin sermaye azaltıma konu edilecek sermaye unsurları ve tutarlar Tebliğin "32.4.7.3." bölümünde açıklanmıştır.

5) Sermaye şirketlerinin kendi hisselerini iktisap etmesi sonucu yapılan sermaye azaltımı

Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca, tam mükellef sermaye şirketlerinin iktisap ettikleri kendi hisse senetleri veya ortaklık paylarını sermaye azaltımı yoluyla itfa etmeleri halinde, iktisap bedeli ile hisse senetlerinin veya ortaklık paylarının itibari değeri arasındaki olumsuz farkın, sermaye azaltımına ilişkin kararın ticaret siciline tescil edildiği tarih itibarıyla sermaye şirketleri nezdinde %15 oranında vergi kesintisine tabi tutulması gerekmektedir. Konuyla ilgili olarak tebliğin 15.6.7 bölümünde açıklama yapılmıştır.

Anılan kanundaki madde hükmü esas itibarıyla kendi paylarını iktisap eden ve iktisap ettikleri bu kıymetleri sermaye azaltımı yoluyla itfa eden sermaye şirketlerinin, kendi hisse senetleri ve ortaklık paylarının iktisabına ilişkin ödenen bedel ile bu varlıkların itibari değeri arasındaki farkın şirketler için dağıtılmış kar payı olarak kabul edileceği ve bu tutar üzerinden Kanunda belirtilen %15 oranında vergi kesintisi yapılması gerektiğine yönelik hususları düzenlemektedir.

Sermaye azaltımında vergilemeye yönelik hükümler içeren Kurumlar Vergisi Kanununun 32/B maddesi ise kurumlar tarafından yapılan sermaye azaltımında sermayenin hangi unsurundan ne kadar azaltılacağına yönelik hükümler ihtiva etmektedir. Bu bağlamda, söz konusu Kanun maddeleri birbirinden farklı iki hususu düzenlemekte olup, sermaye azaltımı dolayısıyla azaltılan tutar üzerinden yapılması gereken vergi kesintisi ile sermaye şirketlerinin iktisap ettikleri kendi payları üzerinden dağıtılmış kar payı sayılan ve vergi kesintisi yapılan tutar birbirinden farklı kaynakları ihtiva etmektedir. Bu durumda; sermaye kalemlerinin sermayeye eklendiği tarihten itibaren beş tam yıl geçmediği için azaltımın Tebliğin "32.4.4." bölümünde yapılan açıklamalara göre gerçekleştiği kabul edilecektir. Sermaye azaltımına konu edilen tutar hisse senetlerinin itibari değeri kadar [15.000 TL (100TLx150)] olup, bu tutarın tamamının kurumlar vergisine ve kar dağıtımına veya ana merkeze aktarılan tutara bağlı vergi kesintisine tabi tutulacak öz sermaye kalemi olan enflasyon düzeltmesi olumlu farklarından kaynaklandığı kabul edilecektir.

Tebliğde yukarıda özet olarak açıkladığımız sermaye azaltımı, nakit sermaye artışında faiz indirimi ile şirketin kendi hisselerinin iktisabıyla ilgili vergileme örnekleri yer almaktadır.

Bu tebliğ yayımı tarihinde yürürlüğe girmektedir.

(Resmi Gazete: 01.03.2023 tarihli 32119 sayılı)

Söz konusu tebliğe aşağıdaki linkten ulaşabilirsiniz.

<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2023/03/20230301-3.htm>

Bilgilerinize sunarız.

Saygılarımızla,

TÜRKERLER Bağımsız Denetim
Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.