DENET SİRKÜLER



Sirküler Tarihi : 07.04.2015
Sirküler No : 2015/048

6637 SAYILI KANUNLA YAPILAN VERGİSEL DÜZENLEMELER

Bir süredir, özellikle nakit sermaye artırımı üzerinden hesaplanacak faizin kurumlar vergisi matrahından indirilebilmesine ilişkin düzenlemeleri nedeniyle gündemde olan ve teklif metnini 2015/59 sayılı Duyurumuzla duyurduğumuz 6637 sayılı "*Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun*" (Kanun), bazı değişiklik ve ilavelerle TBMM'de kabul edilmiş ve Cumhurbaşkanlığı'nın onayını müteakiben Resmi Gazete'de yayımlanmıştır (RG:7.4.2015-29319).

Kanun'un vergilendirmeye ilişkin hükümleri aşağıda özetlenmiş olup, Maliye Bakanlığı'nın yapacağı düzenlemelere bağlı olarak ayrıca Sirkülerlerimiz hazırlanacaktır.

1. **Nakden Artırılan Sermaye Üzerinden Hesaplanacak Tutarın Kurumlar Vergisi Matrahının Tespitinde Beyanname Üzerinde İndirimi Mümkün Kılınmıştır:**

   Kanunun 8 inci maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10 uncu maddesinin 1 inci fıkrasına eklenen ve 1.7.2015 tarihinde yürürlüğe girecek olan (ı) bendi uyarınca, finans, bankacılık ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar ile kamu iktisadi teşebbüsleri hariç olmak üzere sermaye şirketlerinin (anonim şirketler, limited şirketler ve eshamlı komandit şirketler) ilgili hesap dönemi içinde ticaret siciline tescil edilmiş olan ödenmiş veya çıkarılmış sermaye tutarlarındaki nakdi sermaye artışları veya yeni kurulan sermaye şirketlerinde ödenmiş sermayenin nakit olarak

BDO Yayıncılık A.Ş.

Eski Büyükdere Cad. No.14
Park Plaza Kat:4
34398 Maslak/İstanbul
Turkey

Tel: +90 212 365 62 00
Fax: +90 212 365 62 02
e-mail: bdo@bdo.com.tr
www.bdo.com.tr

Garantisi ile sınırlı bir Birleşik Krallık şirketi olan BDO International Limited'in üyesi ve bir Türk anonim şirketi olan BDO Yayıncılık A.Ş., bağımsız üye kuruluşlardan oluşan BDO ağının bir parçasını teşkil etmektedir.

BDO International global ağının toplam gelirleri 2014 yılında 7,02 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 152 ülkede bulunan 1.328 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 60.000 kişi çalışmaktadır.

Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayın, geniş anlamda görüşleri içermekte olup, genel bir yol gösterici olarak değerlendirilmelidir. Özel durumlarla ilgili olarak, mesleki görüş ve yardım almadan, bu yayına dayanarak uygulamalarda bulunulmamalıdır. Bu konuların kendi özel durumunuza ilişkin etkilerini görüşmek için BDO Yayıncılık A.Ş. ile temas kurabilirsiniz. Bu yayındaki bilgilere dayanarak belli eylemlerde bulunmak veya bulunmamak nedeniyle doğabilecek zararlar nedeniyle, BDO Yayıncılık A.Ş. ve ortakları, çalışanları ile yazarları herhangi bir yükümlülük veya sorumluluk kabul etmemektedirler.

Denet'in müşterilerine özel bir hizmetidir. İzinsiz çoğaltılamaz, iktibas edilemez.

karşılanan kısmı üzerinden Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası tarafından indirimden yararlanılan yıl için bankalarca açılan TL cinsinden ticari kredilere uygulanan ağırlıklı yıllık ortalama faiz oranı dikkate alınarak ilgili hesap döneminin sonuna kadar hesaplanan tutarın %50 si, kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde vergi matrahından indirilebilecektir.

Bu indirimden sermaye artırımına ilişkin kararın veya ilk kuruluş ana sözleşmesinin tescil edildiği dönemden başlamak üzere takip eden her dönem için ayrı ayrı yararlanılabilecektir. Her yıl yapılacak indirimin o yılın faiz oranlarına göre yeniden hesaplanması gerekecektir.

Sonraki dönemlerde sermaye azaltımı yapılması halinde azaltılan sermaye tutarı indirim hesaplamasında dikkate alınmayacaktır.

Bu indirim, ödenen nakdi sermaye üzerinden ödemenin yapıldığı ay kesri tam ay sayılmak üzere yılın kalan ay sayısına göre hesaplanacaktır. Matrah yetersizliği halinde indirim tutarı ertesi dönemlere devredecek, ama enflasyon veya başka bir katsayıyla endekslenmeyecektir.

Nakit dışındaki sermaye ödemeleri, öz sermaye kalemlerinin sermayeye eklenmesi, birleşme, devir ve bölünme gibi nedenlerle yapılan sermaye artışları üzerinden indirim hesaplanmayacaktır. Ancak dağıtıma konu olabilecek karların gerekli stopaj yapılarak (bilindiği üzere kurumlar vergisi mükellefi olan ortaklara yapılacak dağıtımda stopaj da aranmaz), kar dışındaki öz sermaye unsurlarının ise (enflasyon düzeltme farkları, iştirak ve taşınmaz satış karları vb.) yine gerekli vergilemeler yapılarak ortaklara dağıtımından sonra bu kaynaklarla tekrar nakit sermaye artışına gidilmesi halinde indirim uygulanabileceği kuşkusuzdur.

Esasen devir durumunda devrolan şirketin yararlanabileceği bir indirim mevcutsa, indirime esas sermayenin devralan şirkette muhafaza edildiği sürece indirimden halef sıfatıyla devralan şirketin yararlanmaya devam etmesi gerekir. Külli halefiyet prensibinin gereği budur. Ancak devrolan (infisah eden) şirketin yararlanabileceği miktardan daha fazla bir indirim uygulanmaması gerektiği açıktır. Devir nedeniyle böyle bir hakkın kaybedilmesi hakkaniyete uygun değildir. Eğer söz konusu düzenleme, hak kaybına neden olacak şekilde yorumlanacaksa, bu yoruma katılmadığımızı peşinen ifade etmek isteriz.

Ayrıca ortaklar ve KVK'nun 12. maddesinde tarif edilen ortaklarla ilişkili kişiler tarafından kredi kullanılmak veya borç alınmak suretiyle gerçekleştirilen sermaye artırımları, indirim hesaplamasında dikkate alınmayacaktır. İndirimi uygulayacak şirketin, kendisine sermaye olarak ödenen tutarların, ortakların veya ortaklarla ilişkili kişiler tarafından borç alınmak suretiyle mi yoksa öz sermaye ile mi temin edildiğini nasıl kontrol edeceği, özellikle çok ortaklı, halka açık veya yabancı sermayeli şirketler açısından merak konusudur. Ayrıca ödemeyi yapan ortakların yaptıkları ödemenin kaynağının öz sermaye kaynaklı mı yoksa borç kaynaklı mı olduğunun tespiti de çoğu zaman mümkün olamayacaktır. Maddenin yoruma en açık düzenlemesi bu kısmıdır. Birebir izlenebilen krediler için bu hüküm uygulanabilir, başka bir ifade ile kullanılan kredinin doğrudan iştirake AKTARILDIĞI hallerde indirim hesabında bu kısım dikkate alınmaz.

Diğer yandan, ortakların mal veya hizmet satışından kaynaklanan veya nakit olarak verdikleri alacaklarını sermayeye eklemeleri suretiyle gerçekleştirilen artışlar, her ne kadar ayni sermaye artışı olarak kabul edilmekle birlikte bu maddenin amacı bakımından nakit sermaye ödemesi olarak değerlendirilmelidir. Çünkü bu işlem şirketin finansman yapısını güçlendirmektedir. Kanunda öz sermaye kalemlerinin sermayeye eklenmesinden kaynaklanan artırımların dikkate alınmayacağı hükme bağlanmıştır. Ortak alacakları ise öz sermayenin bir unsuru değildir, ortaklara borçlar hesabında izlenmektedir. Bunun aksi iddia edilirse, o zaman şirketin ortağına olan borcunu nakden ödeyerek bu nakdi ortağına aktarması ve bilahare yapılacak nakit sermaye artırımı ile bunun tekrar şirkete ödenmesi ile sorunun aşılması mümkündür. Bu durumdaki şirketlere tavsiyemiz, riske girmemeleri, nakit hareketini yapmak suretiyle işlemi gerçekleştirmeleridir.

Madde 1.7.2015 tarihinde yürürlüğe gireceğinden, bu tarih itibariyle tescil edilmiş sermaye üzerine yapılacak artışların indirim hesabında dikkate alınacağı anlaşılmaktadır.

Bakanlar Kurulu, maddede yer alan %50 oranını, maddede belirtilen çeşitli kriterlere göre ayrı ayrı sıfıra kadar indirmeye veya %100'e kadar artırmaya, halka açık sermaye şirketleri için halka açıklık oranına göre %150'ye kadar artırmaya yetkili kılınmıştır.

2. **Türkiye'de Faaliyet Gösteren Bazı Uluslararası Kuruluşlarla (BM, NATO ve OECD) İlgili KDV İstisnalarını Düzenleyen KDV Kanunu'nun Geçici 26. Maddesi, Ev Sahibi Hükümet Anlaşmaları veya Ülkemizin Taraf Olduğu Diğer Anlaşmalar Çerçevesine Türkiye'de Faaliyet Gösteren Bütün Uluslararası Kuruluşları Kapsayacak Şekilde Genişletilmiş, Ayrıca Bu Kuruluşların Yönetici Kadrolarında Görev Yapan TC Vatandaşı Olmayan Mensuplarına Yapılan Teslimler de İstisna Kapsamına Alınmıştır:**

   Daha önce 5766 sayılı Kanun'la KDV Kanunu'na eklenen Geçici 26 ncı madde uyarınca, sadece BM, NATO temsilcilikleri ve bu Teşkilatlara bağlı program, fon ve özel ihtisas kuruluşları ile OECD'nin resmi kullanımları için yapılacak teslim ve hizmetler, bu kuruluşların sosyal ve ekonomik yardım amacıyla yapacakları bedelsiz teslim ve hizmetler, bu bedelsiz teslim ve hizmetleri sağlamaları için bu kuruluşlara yapılacak teslim ve hizmetler, finansmanlarının bu kuruluşlar tarafından karşılanması şartıyla ilgili kurum, temsilcilik, program, fon ve özel ihtisas kuruluşlarının Türkiye'deki faaliyetlerinin devamı veya ilgili kurumlara ilişkin uluslararası anlaşmaların yürürlükte bulunduğu süre içerisinde KDV'den istisna edilmişti.

   6637 sayılı Kanun'un 3 üncü maddesiyle yapılan ve yayımı tarihinde (7.4.2015) yürürlüğe giren değişiklik ile, sadece BM, NATO ve OECD için düzenlenen bu istisna, ev sahibi hükümet anlaşmaları veya ülkemizin taraf olduğu diğer anlaşmalar çerçevesinde Türkiye'de faaliyet gösteren tüm uluslararası kuruluşları kapsayacak şekilde genişletilmiştir. Ayrıca bu kuruluşların yönetici kadrolarında görev yapan ve TC vatandaşı olmayan mensuplarına görevde bulundukları süre içerisinde yapılan teslim ve hizmetler de istisna kapsamına alınmıştır.

   Bu teslim ve hizmetler nedeniyle yüklenilen KDV'nin indirimi ve iadesi, maddede yer alan özel düzenleme uyarınca mümkündür.

3. **KDVK'na Eklenen Geçici 34. Madde İle Transit Petrol Boru Hatlarının İnşa ve Modernizasyonunu Gerçekleştirenlere Yapılan Teslim ve Hizmetler KDV'den Müstesna Kılınmıştır:**

   6637 sayılı Kanun'un 24 üncü maddesiyle KDVK'na eklenen ve 1.1.2014 tarihinden itibaren yapılan teslim ve hizmetler için geçerli olmak üzere yayımı tarihinde (7.4.2015) yürürlüğe giren Geçici 34. Madde uyarınca, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce usulüne uygun olarak yürürlüğe giren ve 4586 sayılı Petrol Boru Hatları ile Transit Geçişine Dair Kanun kapsamında bulunan milletlerarası andlaşma hükümleri çerçevesinde KDV den istisna edilmiş olan transit petrol boru hattı projelerinin inşa ve modernizasyonunu gerçekleştirenlere yapılan teslim ve hizmetler KDV'den müstesna kılınmıştır.

Bu istisna kapsamında yüklenilen KDV tutarlarının indirimi ve iadesi mümkün olabilecektir.

Bu düzenleme, halen yaşanan bir sorunu giderme amacını taşımaktadır. Şöyle ki;

2014/105 sayılı Duyurumuzda da belirttiğimiz üzere, Haziran 2012 tarihinde İstanbul'da imzalanan "*Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Azerbaycan Cumhuriyeti Hükümeti arasında Trans Anadolu Doğal Gaz Boru Hattı Sistemine (TANAP) İlişkin Hükümetlerarası Anlaşma*" (IGA) ve bu Anlaşma'nın ekini oluşturan *"Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Trans Anatolian Gas Pipeline Company B.V. arasında Trans Anadolu Doğal Gaz Boru Hattı Sistemi Hakkında Ev Sahibi Hükümet Anlaşması"* (HGA), 6375 sayılı Kanun ile onaylanması uygun bulunmuş, 2013/4400 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile onaylanarak 08.04.2013 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

TANAP Projesini hayata geçirecek şirket ise 19.12.2012 tarihinde kurulan TANAP Doğal Gaz İletim Anonim Şirketi'dir. Söz konusu Anlaşmanın vergilemeye ilişkin hususları düzenleyen 23 üncü maddesinin 1/c maddesi uyarınca TANAP sisteminin inşası ve tadili ile ilgili TANAP Proje Şirketine (TANAP Doğal Gaz İletim Anonim Şirketi) sağlanacak tüm mal ve hizmetlerin teslimi KDV den istisna edilmiştir. İstisna 01.01.2014 tarihinden itibaren geçerli kılınmıştır. İş bu istisna, TANAP Proje Şirketine yapılan teslim ve hizmetlere ilişkin olup, bu teslim ve hizmetleri yapan mükelleflerin yüklendikleri KDV'leri indirmeleri KDVK'nun 30/a maddesi uyarınca mümkün olmadığı gibi bunların KDVK'nun 32 nci maddesi uyarınca iadesi de mümkün değildi. Bu da proje müteahhitlerini çok önemli bir gidere maruz bırakacak bir sorun idi. İşte, yukarıda belirtilen Geçici 34 üncü madde düzenlemesi ile bu sorun giderilmiş ve TANAP Proje Şirketine istisna kapsamında mal teslimi ve hizmet ifası gerçekleştirenlere yüklendikleri KDV'leri indirme ve iade alma imkanı tanınmıştır.

4. Ev Sahibi Hükümet Anlaşmaları veya Ülkemizin Taraf Olduğu Diğer Anlaşmalar Çerçevesine Türkiye'de Faaliyet Gösteren Uluslararası Kuruluşlar, ÖTV Kanunu'nun 6. Maddesinde Düzenlenen Diplomatik İstisna Kapsamına Alınmıştır :

ÖTV Kanunu'nun 6. Maddesine göre, Kanuna ekli (I),(II) ve (III) sayılı listelerde yer alan malların karşılıklı olmak kaydıyla yabancı devletlerin Türkiye'deki diplomatik temsilcilikleri, konsoloslukları ve uluslararası anlaşmalarla vergi muafiyeti tanınan uluslararası kuruluşlar ve bunların diplomatik haklara sahip mensupları tarafından kendi ihtiyaçları için ilk iktisabı, ithakli veya bunlara teslimi ÖTV'den müstesnadır. Bu defa 6637 sayılı Kanun'un 4 üncü maddesi ile yayımı tarihinden (7.4.2015) itibaren yürürlüğe girmek üzere, ev sahibi hükümet anlaşmaları veya ülkemizin taraf olduğu diğer anlaşmalar çerçevesine Türkiye'de faaliyet gösteren uluslararası kuruluşlar da bu istisna kapsamına alınmıştır.

5. **Elektronik Ortamdaki Tebligat, Muhatabın Elektronik Adresine Ulaştığı Tarihi İzleyen Beşinci Günün Sonunda Yapılmış Sayılacaktır:**

   Kanunun 5 inci maddesi ile Vergi Usul Kanunu'nun "*Elektronik Ortamda Tebliğ*" başlıklı 107/A maddesine eklenen ve yayımı tarihinde (7.4.2015) yürürlüğe giren ikinci fıkra uyarınca, VUK kapsamındaki tebligatların elektronik ortamda gerçekleştirilmesi halinde, bunun muhatabını elektronik adresine ulaştığı tarihi izleyen beşinci günün sonunda yapılmış sayılacağı öngörülmüştür. Bu düzenleme elektronik ortamda yapılan tebligatlarda, idari başvuru, dava açma, ödeme vb. sürelerin hesabı açısından önem arz etmektedir.

6. **Yoklama Fişleri Elektronik Ortamda da Düzenlenebilecektir:**

   Kanunun 6 ncı maddesi ile VUK'na eklenen ve yayımı tarihinde (7.4.2015) yürürlüğe giren 132/A maddesi ile, yoklama neticelerinin yoklama yerinde bu Kanun 131 inci maddesinde yer alan yoklama fişi ile aynı mahiyette sayılacak elektronik ortamda düzenlenmiş yoklama fişleri ile de kayda alınabilmesine imkan tanınmıştır. Bu fişin, yoklama muhatabının elektronik imzasıyla imzalanması gerekecektir. Yoklama fişinin elektronik imza araçlarıyla imzalanmaması halinde, yoklama fişini temsil eden ve fiş muhteviyatının değiştirilemeyeceğini güvence altına alan benzersiz bir kodun üzerine yazıldığı bir form imzalanacaktır.

Saygılarımızla.