

DENET VERGİ DUYURU



Duyuru Tarihi : 15.03.2018
Duyuru No : 2018/032
Yayımlandığı Yer : LEBİB YALKIN DERGİSİ
MART 2018 Sayı : 171

Mehmet MAÇ
Yeminli Mali Müşavir

mehmet.mac@bdo.com.tr

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

ORTAĞIN ALACAĞININ BORÇLU ŞİRKET SERMAYESİNE EKLENMESİ

Özet:

Bilindiği üzere şirketlerin sermayeleri ortaklarca nakit veya ayın konulmak suretiyle teşekkül ettirilebilmekte veya artırılabilir. (TTK'nun 127 nci maddesi)

Ayınların şirketlere sermaye olarak konulmasında prensip olarak, asliye ticaret mahkemesi tarafından atanan bilirkişilerce değer biçilmesi gerekmektedir. (TTK'nun 343 üncü maddesi)

Gümrük ve Ticaret Bakanlığı, aynı sermaye olarak konulacak mal varlığının, ilgili şirketin ortağı tarafından bu şirkete nakit olarak verilmiş borç (şirketin, kendi ortağına nakit kaynaklı borcu) şeklinde olduğunda, bilirkişi raporu geçerli olabildiği gibi yeminli mali müşavir, serbest muhasebeci mali müşavir ya da denetime tabi şirketlerde denetçinin hazırlayacağı, şirketin ortağa olan nakit kaynaklı borcunun tutarını gösteren raporun da geçerli olacağını öngörmüş bulunmaktadır.

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 ağına bir parçasını teşkil etmektedir.

BDO International global ağına toplam gelirleri 2017 yılında 8,1 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 160'den fazla ülkede bulunan 1.500 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 74.000'in üzerinde 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.

Ortağın şirkete verdiği borcun faizlerinin ve kur farklarının durumu ve konuya ilişkin diğer özellikler bu yazımızın konusunu teşkil etmektedir.

Anahtar Kelimeler:

Türk Ticaret Kanunu 127, 342, 343, sermaye koyma, sermayenin artırılması, aynı sermaye, ortağın şirketten alacağı, alacağın aynı sermaye olarak konulması, aynı sermaye koyma prosedürü.

1. ALACAK, AYIN NİTELİĞİNDEKİ BİR MAL VARLIĞI OLUP, ALACAKLAR AYNI SERMAYE KOYMA İŞLEMİNE TABİ TUTULMAKTADIR:

Türk Ticaret Kanunu'nun 127 nci maddesinde ticaret şirketlerine sermaye olarak konulabilecek mal varlıkları sıralanmıştır.

Bu maddeye göre sermaye olarak konulabilecek şeyler, nakit (para) olabileceği gibi maddede sayılan ayınlar da olabilmektedir.

Maddenin (a) bendinde “..... **ALACAK**” aynı sermaye unsurlarından biri olarak zikredilmiştir.

Buna göre herhangi bir kişi veya kuruluş, yine herhangi bir kişi veya kuruluştan olan alacağını, ortağı olduğu veya olmadığı herhangi bir ticaret şirketine aynı sermaye olarak koyabilir.

Ancak bunun için alacağın üzerinde haciz veya tedbir bulunmaması ve alacağın vadesinin gelmiş olması şartı aranmaktadır. (TTK'nun 342 nci maddesi)

2. AYNI SERMAYE KOYMA İŞLEMİ, PRENSİP OLARAK BİLİRKİŞİ TARAFINDAN HAZIRLANACAK DEĞERLEME RAPORU GEREKTİRMEKTEDİR:

Türk Ticaret Kanunu'nun 343 üncü maddesine göre, ayınların şirketlere sermaye olarak konulmasında prensip olarak asliye ticaret mahkemesi tarafından atanan bilirkişilerce değer biçilmesi gerekmektedir.

343 üncü madde metni şöyledir;

“MADDE 343- (1) Konulan AYNI SERMAYE ile kuruluş sırasında devralınacak işletmelere ve ayınlara, şirket merkezinin bulunacağı yerdeki asliye ticaret mahkemesince atanan BİLİRKİŞİLERCE DEĞER BİÇİLİR. Değerleme raporunda, uygulanan değerlendirme yönteminin somut olayın özellikleri bakımından herkes için en adil ve uygun seçim olduğu; sermaye olarak konulan alacakların gerçekliğinin, geçerliğinin ve 342 nci maddeye uygunluğunun belirlendiği, tahsil edilebilirlikleri

ile tam değerleri; aynı olarak konulan her varlık karşılığında tahsis edilmesi gereken pay miktarı ile Türk Lirası karşılığı, tatmin edici gerekçelerle ve hesap verme ilkesinin icaplarına göre açıklanır. Bu rapora kurucular ... ve menfaat sahipleri itiraz edebilir. Mahkemenin onayladığı bilirkişi kararı kesindir.”

3. SERMAYE OLARAK KONULACAK AYIN, SERMAYE KONULACAK ŞİRKETİN ORTAĞININ BU ŞİRKETTEN OLAN ALACAĞI İSE, BİLİRKİŞİ RAPORU YERİNE, YMM, SMMM VEYA ŞİRKETİN DENETÇİSİ TARAFINDAN HAZIRLANACAK RAPORUN DA GEÇERLİ OLDUĞU YÖNÜNDEKİ BAKANLIK GENELGELERİ:

Prensip olarak, ayınların sermaye olarak konulmasında bilirkişi raporu gerekli olmakla beraber Gümrük ve Ticaret Bakanlığı, yayınladığı genelgelerle, şayet sermaye olarak konulacak ayın ALACAK ise ve bu alacak, alacaklının ortağı bulunduğu ve sermaye konulacak bu şirketin bu ortağına borcu durumunda ise, sermaye artırma işleminin yapılmasında bilirkişi raporu geçerli olacağı gibi;

- Herhangi bir yeminli mali müşavir,
- Herhangi bir serbest muhasebeci mali müşavir,
- Şirket bağımsız denetime tabi ise bağımsız denetçisi,

tarafından hazırlanacak, alacağın varlığı ve miktarını belirten raporun da geçerli ve yeterli olacağını belirlemiştir.

Bu belirlemenin yapıldığı genelgenin ¹ konuya ilişkin bölümü şöyledir:

“.....
Bu itibarla, pay sahibinin şirketten olan alacağını aynı sermaye olarak şirkete koyması ile bu şekilde yapılacak sermaye artırımlarının sağlıklı bir şekilde sonuçlandırılmasının temini bakımından;

1. *Pay sahibinin şirketten olan alacağını, bir başka şirketin kuruluşunda veya bir başka şirketin sermaye artırımında aynı sermaye olarak koyması durumunda, pay sahibinin şirketten olan alacağının varlığının tespitinde Kanunun 343 üncü maddesi uyarınca şirket merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesince atanan bilirkişilerce hazırlanacak rapor ibraz edilmesi gerektiği,*

¹ Gümrük ve Ticaret Bakanlığı’nın 27.09.2013 tarih ve 50035491.449.7326 sayılı genelgesi.

2. Ortağın şirketten olan alacağını, ortağı olduğu şirketin sermaye artırımında aynı sermaye olarak koyması durumunda alacağın varlığının tespitinde, Kanunun 343 üncü maddesi uyarınca şirket merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesince atanan bilirkişilerce hazırlanacak rapor ibraz edilebileceği gibi, yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir ya da denetime tabi şirketlerde denetçinin bu tespitlere ilişkin raporunun da ibraz edilebileceği, değerlendirilmektedir.”

Görüldüğü gibi Bakanlık sermaye olarak konulmak istenen alacağın, sermayesi artırılacak borçlu şirketin ortağının bu şirketten olan alacağı ise, sermayeye ilave prosedürünü basitleştiren yukarıdaki imkanı getirmiş olmakla birlikte, bu imkandan yararlanmak için ortaklık payının ne olması gerektiği hakkında bir şart ortaya koymamıştır. Dolayısıyla alacaklı kişinin borçlu şirketteki hissedarlık oranı ne kadar küçük olursa olsun bu pratik yöntemden faydalanılması mümkündür.

4. ORTAK ALACAĞININ SERMAYE OLARAK KONULMASINDA, YMM, SMMM, DENETÇİ RAPORLARININ YETERLİ OLABİLMESİ İÇİN BU ALACAĞIN NAKİT BORÇ VERİLMEK SURETİYLE TEŞEKKÜL ETMİŞ OLMASI ŞARTI:

Gümrük ve Ticaret Bakanlığı daha sonra çıkardığı genelge² ile yaptığı ek açıklamada, şu paragrafa yer vermiştir:

“.....
Buna göre; ortağın şirketten olan alacağının, yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir raporu ya da denetime tabi şirketlerde denetçinin bu tespitlere ilişkin raporu ile sermaye artırımına konu edilebilmesi için; bu alacağın yalnızca şirkete nakit olarak verilen borçtan kaynaklanması ve ibraz edilen raporda da bu alacağın nakdi borçlanmadan kaynaklandığının açıkça belirtilmesi, bunun dışında kalan ortakların alacakları bakımında yapılacak tespit in ise 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 343 üncü maddesi uyarınca şirket merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesince atanan bilirkişilerce hazırlanacak raporla yapılması gerekmektedir.”

Görüldüğü gibi alacağın ortağı bulunulan şirkete aynı sermaye olarak konulabilmesinde, YMM, SMMM veya ilgili şirketin bağımsız denetçisi tarafından hazırlanacak raporun geçerli olabilmesi için bu alacağın nakit verilmek suretiyle oluşması ve bu hususun raporda belirtilmesi ayrıca şart koşulmuştur. Şayet aynı sermaye konulmak istenen alacak, kısmen veya tamamen mal veya hizmet satışı yahut tazminat tahakkuku gibi nakit verilme dışındaki işlemler sonucu oluşmuş

² Gümrük ve Ticaret Bakanlığı’nın 02.01.2014 tarih ve 50035491.449.023 sayılı genelgesi

ise, bu alacağın aynı sermaye olarak konulması yine mümkündür. Ancak bu durumda YMM, SMMM veya denetçi raporu geçerli değildir, bilirkişinin değerlendirme raporu gereklidir.

5. ALACAĞIN NAKİT KAYNAKLI OLDUĞUNUN NASIL TESPİT EDİLECEĞİ:

2 Ocak 2014 tarihli genelgede YMM, SMMM veya denetçi tarafından hazırlanacak raporda, “ *alacağın nakdi borçlanmadan kaynaklandığının belirtilmesi* ” istenmekle beraber bu tespitin nasıl yapılacağı açıklanmamıştır.

Şayet alacak sadece şirkete nakit olarak borç para verilmesi suretiyle oluşmuşsa bu alacağın takip edildiği cari hesabın bakiyesi tümüyle nakit kaynaklı alacak demektir ve böyle bir durumda alacağın nakit kaynaklı olduğunun tespitinde sorun yoktur. Ancak ortağın alacağı, verilen nakitler yanında bu şirkete yapılan mal satışları veya hizmet ifaları nedeniyle düzenlenen faturalardan kaynaklanıyorsa, aynı sermaye olarak konulmak istenen alacak bakiyesinin veya bakiye cüzünün nakit kaynaklı olup olmadığı tespit güçlüğü gösteren bir durumdur. Böyle bir durumda bakiyenin kaynağını belirleyebilmek için bu cari hesaba yönelik olarak şirketin yaptığı ödemelerin adreslenmesinde varsayım kullanılması kaçınılmazdır. Bu adreslemenin nasıl yapılacağı yönünde resmi bir açıklama yoktur.

Cari hesap yapısı çok karmaşık ise aynı sermaye koyma işlemi için mahkemeye başvurulması daha pratik bir yöntem olabilir.

Ancak bazı belirgin durumlarda YMM, SMMM veya bağımsız denetçinin, yapacağı mantıklı analizlerle, borçlu ve alacaklı durumda bulunan ortağın ve şirketin, cari hesap bakiyesinin içeriği konusundaki iradelerini ve mutabakatlarını da sağlamak suretiyle , nakdi ve gayri nakdi hareketlerin birlikte izlendiği bir cari hesap bakiyesinin ne kadarının nakit kaynaklı olduğunu tespit etmesi mümkün olabilir.

6. ORTAĞIN ALACAĞINA YÜRÜTÜLEN FAİZLERİN VE HESAPLANAN KUR FARKLARININ DURUMU:

Ortak şirkete nakit olarak borç para vermiş fakat bu borca faiz yürütüldüğü için ortağın alacağı büyümüşse veya borcun yabancı para cinsinden olması nedeniyle hesaplanan kur farkları alacağın TL karşılığını değişikliğe uğratmışsa, YMM, SMMM veya bağımsız denetçinin faizi ve / veya kur farkını da kapsayacak alacak tutarını rapora bağlayıp bağlayamayacağı hususu sorulmuş olup Gümrük ve Ticaret Bakanlığı bu soruya verdiği cevabın ³ ilgili bölümünde şu açıklamalara yer vermiştir:

³ 22.01.2018 tarih ve 50035491-431.04-E-00031372078 sayılı cevap yazısı.

“ İlgide kayıtlı yazınızda özetle, ortağın şirketten olan alacağının sermayeye ilave edilmesi durumunda, pay sahibi tarafından şirkete verilen borca işleyen faiz ile yabancı para birimi üzerinden verilen borçtan kaynaklı olan kur farklarının sermayeye ilave edilmesinin mümkün olup olmadığı hususunda tereddüt yaşandığı belirtilerek, konuya ilişkin Bakanlığımız görüşleri talep edilmektedir.

Bilindiği üzere, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun 358’inci maddesinde pay sahiplerinin şirkete borçlanmaları belirli koşullara bağlanmış ancak, pay sahibinin şirkete faizli veya faizsiz olarak borç vermesine ilişkin herhangi bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Pay sahibi ile şirket arasındaki ilişki temelde sermaye üzerinden kurulmuş ve Kanun’un 508’inci maddesi uyarınca sermaye için faiz ödenemeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Diğer taraftan, 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu ile 5411 sayılı Bankacılık Kanunu hükümleri uyarınca, kazanç sağlama amacıyla borç verebilecek olan şirketler tanımlanmış, bunların kuruluş ve faaliyetlerine ilişkin özel düzenlemeler uygulamaya konulmuştur. Bir an için, pay sahibinin söz konusu faaliyetleri gerçekleştiren bir kuruluş olduğunu düşündüğümüzde ortaya çıkan borç alacak ilişkisi muhasebenin özün önceliği ilkesi gereği, ortaklara olan borç değil ticari bir borç olarak nitelendirilmesi gerekecektir.

Öte yandan, ortağın şirketten olan alacağının, yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir raporu ya da denetime tabi şirketlerde denetçinin bu tespitlere ilişkin raporu ile sermaye artırımına konu edilebilmesi için; bu alacağın yalnızca şirkete nakit olarak verilen borçtan kaynaklanması ve ibraz edilen raporda da bu alacağın nakdi borçlanmadan kaynaklandığının açıkça belirtilmesi gerekmektedir.

Bu itibarla, yukarıda yer verilen mevzuat hükümleri çerçevesinde, sermayeye faiz ödenemeyeceği ilkesi de göz önünde bulundurulduğunda, pay sahibinin şirketten olan alacağının sermayeye ilave edilmesi halinde alacağın nemalandırılmış şekilde sermayeye ilave edilmesinin mümkün olmadığı ancak alacağın yabancı para birimi cinsinden ve nakdi olarak verilen borçlardan kaynaklanması durumunda, sermayeye ilave edilecek tutarın yabancı para birimine karşılık gelen Türk Lirası

değerinin anılan rapor ile tespit edilmesi halinde, bu alacağın sermaye artırımına konu edilebileceği değerlendirilmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.”

Görüldüğü gibi Bakanlık YMM, SMMM veya bağımsız denetçi tarafından hazırlanacak rapora, gayri nakdi (finansman hizmeti bedeli mahiyetinde) olduğu için ortak alacağına yürütülen faizlerin dahil edilemeyeceğini fakat alacağın döviz cinsli olması nedeniyle hesaplanan kur farklarının dahil edilebileceğini öngörmektedir.

7. ORTAK ALACAĞININ SERMAYEYE EKLENMESİ İŞLEMİNİN KURUMLAR VERGİSİNE ETKİSİ:

Bilindiği üzere 2015 yılında çıkarılan 6637 sayılı Kanun’un 8 inci maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 10 uncu maddesinin 1 inci fıkrasına eklenen (1) bendi ile nakit olarak yapılan sermaye artışlarına yönelik kurumlar vergisi indirimi hükmü getirilmiş ve bu hükme ilişkin idari düzenleme 9 no.lu Kurumlar Vergisi Tebliğ ile yapılmıştır.

Bu Tebliğ’de “..... sermayenin nakit olarak karşılanmayan kısmı için indirim uygulanmasından yararlanılmayacağı tabiidir.” hükmü yer almakta olup, ortak alacağının sermayeye eklenmesi durumunda, meydana gelen sermaye artışı, ayın konulması suretiyle yapılmış (nakdi olmayan) artış niteliğinde olduğu için bu imkanın kullanılması mümkün değildir. ⁴

Şirketin ortağına olan borcunu ödemesi ve ortağın nakit surette yapılacak sermaye artırımına katılması yoluyla söz konusu kurumlar vergisi indirimi imkanının elde edilmesi mümkündür. Bizim anlayışımıza göre böyle bir işlemin kanuna karşı hile veya benzeri bir ithama maruz bırakılması kabul edilemez.

⁴ Bizim anlayışımıza göre, ortağın nakit vermesi suretiyle doğan alacağın, kurumlar vergisi indiriminin (10/1-ı maddesinin) uygulanması açısından nakit muamelesi görmesi ve bu alacağın sermayeye eklenmesinin de nakdi sermaye artışı olarak algılanması gerekir.

8. SONUÇ:

Üzerinde takyidat bulunmayan ve vadesi gelmiş her türlü alacak herhangi bir ticaret şirketine aynı sermaye olarak konulabilmektedir.

Bu işlem için mahkemece atanacak bilirkişi tarafından aynı sermaye olarak konulacak alacağın varlığının ve bu işleme engel bulunmadığının tespiti gerekmektedir.

Ancak alacak, aynı sermaye konulacak şirketin ortağının alacağı ise ve borçlu durumda olan da aynı sermaye konulacak şirket ise, bilirkişi raporu yerine, YMM, SMMM veya bu şirketin bağımsız denetçisi tarafından hazırlanacak rapor geçerli ve yeterli olabilmektedir.

Bunun için alacağın nakit kaynaklı olması şarttır.

Alacağa yürütülmüş olan faiz, YMM, SMMM veya denetçi raporuna dahil edilememekte, fakat kur farkları dahil edilebilmektedir.

Bakanlığın yetki kullanarak yaptığı bu düzenleme yerindedir. Hatta bu konudaki YMM, SMMM ve bağımsız denetçi yetkilerinin yasa değişikliği veya genelgeler yoluyla genişletilmesi üzerinde durulmalıdır.

Ortağın alacağı şirkete verilen nakitlerden kaynaklanmış olsa bile, bu alacağın sermayeye eklenmesi halinde Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10/1-ı maddesinde yer alan indirim imkanı kullanılamamaktadır. Şirketin ortağına borcunu ödemesi ve ortağın şirkete nakit sermaye koyması suretiyle bu imkanın elde edilmesi mümkündür.