

**SAYI:** 2023 / 023

**TARİH:** 03.03.2023

**KONU:** NAKİT SERMAYE ARTIŞI FAİZ İNDİRİMİ, İSTANBUL FİNANS MERKEZİ KAZANÇLARDA İNDİRİM VE SERMAYE AZALTIMINDA VERGİLEME KONULARINDA AÇIKLAMALAR (KVK SERİ NO: 21)



# İSTANBUL DENETİM SİRKÜLERİ 2023

[www.istanbulymm.com](http://www.istanbulymm.com) 0090 212 452 89 19

**İSTANBUL**  
GLOBAL DENETİM **Bir İstanbul Denetim Markasıdır**

BAŞARILARLA

**24**

Yıl



Adnan Kahveci Bulvarı No: 198 Aker Plaza 34188 Bahçelievler – İstanbul / TÜRKİYE

Tel: 0212 452 89 19 Fax: 0212 452 89 78

[www.istanbulymm.com](http://www.istanbulymm.com) [www.istanbulglobalbd.com](http://www.istanbulglobalbd.com)

## SİRKÜ NO 2023 / 023

1 Mart 2023 tarihli ve 32119 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 21 Seri No’lu Kurumlar Vergisi Tebliği ile yapılan değişiklikler aşağıdaki gibidir;

### **1) Nakit Sermaye Artırımına İlişkin Düzenlemeler**

- a) 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun madde 10/1-1’da yer alan “nakdi sermaye artışlarının yurtdışından getirilen nakitle karşılanan kısmı için söz konusu indirim oranı %75 olarak uygulanacaktır” ibaresi, 1 seri no’lu Kurumlar Vergisi tebliğine de “10.6 sermaye artırımında indirim” başlığından sonra gelmek üzere eklenmiştir.
- b) 1 seri no’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği 10.6.3.2 başlığındaki açıklamalar değiştirilmiş olup; daha önce nakdi sermaye artışları üzerinden gerçekleştirilen faiz indirimlerine ilişkin hesap dönemi sınırlaması yokken, yapılan değişiklik ile birlikte 05.07.2022 tarihinden itibaren nakdi sermaye artırımının gerçekleştirildiği hesap dönemi dahil olmak üzere 5 hesap dönemi için ayrı ayrı indirimden faydalanılabilecek olup 5 hesap dönemine kadar sınırlama getirilmiştir.
- c) 7417 sayılı Kanunun 50 nci maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanununa eklenen geçici 15 inci maddenin on üçüncü fıkrası uyarınca 5/7/2022 tarihinden önce sermaye artırımını yapan veya ilk defa kurulan şirketler söz konusu indirimden 2022 hesap dönemi dahil olmak üzere beş hesap dönemi için ayrı ayrı yararlanmaya devam edebileceklerdir.

**Bu düzenlemeyle önceden nakdi sermaye artışı yapan mükelleflere süre sınırlandırılması getirilmesinin Anayasa’ya aykırılık sebebiyle itiraza konu olabileceğini düşünüyoruz. Bu sebeple; 5’inci yılın akabinde ihtirazi kayıtlı Kurumlar Vergi beyannamesi verilmesi düşünülebilir.**

Nakdi sermaye artırımından sonraki dönemlerde sermaye azaltımı yapılması hâlinde; nakdi sermaye artırımının, azaltılan sermaye tutarı kadarlık kısmı indirim hesaplamasında dikkate alınamayacaktır.

Öte yandan, sermaye azaltımı yapıldıktan sonra izleyen dönemlerde sermaye artırımına gidilmesi halinde ise şartların taşınması kaydıyla; artırılan bu sermaye tutarı için, sermaye artırımının yapıldığı dönem itibariyle 5 hesap dönemi için indirim uygulamasından faydalanılabilecektir.

- d) 1 seri no’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği 10.6.3.3 başlığındaki açıklamalara ek olarak; “nakdi sermaye artırımının yapıldığı hesap dönemi dahil 5 hesap dönemi boyunca kazancın yetersizliği nedeniyle yararlanılamayan indirim tutarı, herhangi bir süre sınırlaması olmaksızın ve endekslemeye tabi tutulmaksızın sonraki dönemlerde indirim konusu yapılabilecektir” açıklamaları eklenmiş olup, daha önce

Adnan Kahveci Bulvarı No: 198 Aker Plaza 34188 Bahçelievler – İstanbul / TÜRKİYE

Tel: 0212 452 89 19 Fax: 0212 452 89 78

[www.istanbulymm.com](http://www.istanbulymm.com) [www.istanbulglobalbd.com](http://www.istanbulglobalbd.com)

## SİRKÜ NO 2023 / 023

kazanç yetersizliği nedeniyle süre sınırlaması olmaksızın sonraki döneme devredilen indirim tutarları 5 hesap dönemi aşıldıktan sonra ve endekslenmeden indirime tabi tutulabilecektir.

- e) 1 seri no'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği 10.6.3.4 sermaye azaltımı başlığı altında yer alan açıklamalarda yapılan değişikliğe göre; sermaye azaltımı sonrasında sermaye artırımına gidilmesi halinde, arttırılan sermaye tutarı kadar 5 hesap dönemi için ayrı ayrı indirim uygulamasından yararlanılabilecektir.
- f) 1 seri no'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği 10.6.4.2.3 başlığında yapılan açıklamalarda yapılan değişikliğe göre; nakdi sermaye artırımından kaynaklı tutarların ortaklara borç olarak verilmesi halinde, verilen tutara isabet eden kısmı indirimden faydalanamayacak olup, verilen borcun kısmen veya tamamen tahsil edildiği dönemden itibaren, tahsil edilen tutarla sınırlı olmak üzere indirim uygulamasından faydalanılabilecektir.
- g) 1 seri no'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği 10.6.5.1 başlığında yapılan açıklamalarda yapılan değişikliğe göre; nakdi sermaye artırımına ilişkin indirim uygulamasında yararlanılan döviz kuru olarak "TCMB tarafından yararlanılan yıl için en son açıklanan ticari krediler faiz oranı" dikkate alındığından, bu uygulamadan yalnızca IV. Geçici Vergi dönemi itibariyle faydalanılabilmekteydi. Ancak; IV. Geçici Verginin kaldırılması sebebi ile sadece yıllık hesap dönemi itibariyle bu indirimden faydalanılabilmesi mümkün hale getirilmiştir.

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

7421 sayılı Kanun ile Cumhurbaşkanlığı Finans Ofisinden katılım belgesi olarak İstanbul Finans Merkezinde faaliyet gösteren kurumların yurtdışından satın alınan malları Türkiye'ye getirilmeksizin yurtdışında satmalarından veya yurtdışında gerçekleşen mal alım satımlarına aracılık etmelerinden sağladıkları kazancın %50'sinin beyan edilen kurum kazancından indirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğine eklenen 10.7 numaralı bölümle düzenlemeye açıklık getirilmektedir.

#### **İndirimden Yararlanma Şartları**

- Katılımcı belgesi almak suretiyle İstanbul Finans Merkezi Bölgesinde faaliyette bulunmaları,
- Kazancın yurt dışından satın aldıkları malları Türkiye'ye getirmeksizin yurtdışında satmalarından veya yurtdışında gerçekleşen mal alım ve satımlarına aracılık etmelerinden elde edilmiş olması,

## SİRKÜ NO 2023 / 023

- 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,

Bölgede faaliyette bulunan şirket veya şubelerin, yukarıda bahsedilen işlemlerden bölge dışında gerçekleştirilen kısmını ve bölgedeki diğer faaliyetlerini kazançtan indirmesi söz konusu olmayacaktır.

Bahsi geçen işlemlere ilişkin elde edilen kazançlar, elde edildiği dönemde kurum kazancına dahil edilerek, kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresinin sonuna kadar Türkiye'ye transfer edilmelidir. Türkiye'ye bu süre içerisinde transfer edilmeyen kazançlar sonraki yıllarda transfer edilse dahi anılan indirimden faydalanılamayacaktır.

### a) Kazancın Tespiti ve Beyanı

- İndirim kapsamında kabul edilen faaliyetlerden elde edilen hasıllardan bu faaliyetler nedeniyle yüklenilen gider ve maliyet unsurlarının düşülmesi sonucu bulunacak kazancın %50'si, kurumlar vergisi beyannamesinin "Kazancın Bulunması Halinde İndirilecek İstisna ve İndirimler" bölümünde gösterilmek suretiyle indirim konusu yapılabilecektir. Diğer indirim ve istisnalar ile geçmiş yıl zararları nedeniyle indirim konusu yapılamayan tutar izleyen dönemlere devredilemeyecektir. Faaliyet sonucunun zararlı olması halinde ise indirim söz konusu olmayacaktır.
- Bölgede faaliyette bulunan şirketler veya şubeler; VUK genel kapsamında defter kayıt ve belge düzenine uymakla birlikte, indirim kapsamında bulunan ve bulunmayan hasılat, maliyet ve gider unsurlarının birbirinden ayrıştırılarak, ayırım sağlanacak şekilde kayıtların tutulması sağlanmalıdır.
- İndirimden faydalanabilmek için; Cumhurbaşkanlığı Finans Ofisi tarafından verilen belgelerin bir örneğinin indirimden faydalanılacak ilk hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresi içerisinde bağlı bulunulan vergi dairesine ibraz edilmesi ve indirime konu edilen kazancın Türkiye'ye transfer edildiğini gösterir tevsik edici belgelerin, indirimden faydalanılan döneme ilişkin beyannamenin verilmesi gereken ayı izleyen ayın sonuna kadar kurumlar vergisi yönünden bağlı olunan vergi dairesine verilmesi gerekmektedir.
- 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 olağan dışı gelirlerinin indirim kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir."

### 3) **Sermaye Azaltımı ile İlgili Düzenlemeler**

1 seri no'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğine "32.4 sermaye azaltımında vergileme" başlıklı bölüm eklenmiştir.

#### a) **Sermaye azaltımına konu edilebilecek sermaye unsurları esas itibarıyla;**

- Sermayeye ilave dışında başka bir hesaba nakledilmesi, işletmeden çekilmesi veya sermaye hesabından başka hesaplara aktarımı kurumlar vergisine ve kar dağıtımına/ana merkeze aktarılan tutara bağlı vergi kesintisine tabi tutulacak öz sermaye kalemleri,
- Sadece kar dağıtımına/ana merkeze aktarılan tutara bağlı vergi kesintisine tabi tutulacak özsermaye kalemleri,
- Başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi halinde vergilendirilmeyecek olan aynı ve nakdi sermaye şeklinde üç sınıfta gruplandırılabilir.

Kurumlar Vergisi Kanununun 32/B maddesi uyarınca, öz sermaye kalemlerinin sermayeye eklendiği tarihten itibaren 5 tam yıllık süre tamamlanmadan sermaye azaltımı yapılması durumunda, azaltımın yukarıdaki gruplandırmada yukarıda yer alan sermaye unsurlarından sırasıyla yapıldığı kabul edilecektir.

Diğer taraftan, bu unsurların sermayeye eklendiği tarihten itibaren 5 tam yıl geçtikten sonra herhangi bir şekilde sermaye azaltımına konu edilmesi durumunda ise söz konusu sınıflandırmalarda yer alan sermaye unsurlarının toplam sermayeye oranlanması suretiyle azaltıma konu edilen tutar içerisindeki sermaye unsurları tespit olunacaktır.

#### b) **Öz sermaye kalemlerinin sermayeye eklendiği tarihten itibaren 5 tam yıl geçtikten sonra kurumlar tarafından sermaye azaltılması**

Sermayeye ilave olunan öz sermaye kalemlerinin sermayenin bir unsuru olduğu tarihten itibaren 5 tam yıl geçtikten sonra, kurumlar tarafından sermaye azaltılması halinde; işletmeye konulan nakdi veya aynı sermaye ile sermayeye eklenen diğer unsurların toplam sermayeye oranlanması suretiyle azaltıma konu edilen tutar içerisindeki sermaye unsurları tespit edilecektir. Söz konusu hesaplamada, sirkülerimizin "3.a" bölümünde yer alan ve üç sınıfta gruplandırılan sermaye unsurlarının toplam sermayeye oranları dikkate alınacak olup, bu sınıfların dışında başka bir gruplandırma yapılmayacaktır.

#### c) **Öz sermaye kalemlerinin sermayeye eklendiği tarihten itibaren 5 tam yıl geçmeden kurumlar tarafından sermaye azaltılması**

Sermayeye ilave olunan öz sermaye kalemlerinin sermayenin bir unsuru olduğu tarihten itibaren 5 tam yıl geçmeden, kurumların sermayelerini azaltmaları durumunda aşağıda yer alan ve üç sınıfta gruplandırılan sermaye unsurlarının sırasıyla azaltıma konu edildiği kabul

## SİRKÜ NO 2023 / 023

edilecektir. Buna göre, 5 tam yıllık süre tamamlanmadan sermaye azaltımı yapılması durumunda, sermaye azaltımının sırasıyla;

- Sermayeye ilave dışında başka bir hesaba nakledilmesi, işletmeden çekilmesi veya sermaye hesabından başka hesaplara aktarımı kurumlar vergisine ve kar dağıtımına/ana merkeze aktarılan tutara bağlı vergi kesintisine tabi tutulacak öz sermaye kalemlerinden,
- Sadece kar dağıtımına/ana merkeze aktarılan tutara bağlı vergi kesintisine tabi tutulacak özsermaye kalemlerinden,
- Başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi halinde vergilendirilmeyecek olan aynı ve nakdi sermaye unsurlarından yapıldığı kabul edilecek ve buna göre vergileme yapılacaktır.

### **ç) 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 5 tam yıllık süreyi aşması bazılarının ise bu süreyi aşmaması söz konusu olabilmektedir. Bu durumda, sermayeye ilave edilen öz sermaye unsurlarından öncelikle sermayeye eklenme tarihi 5 tam yılı geçmemiş olan unsurların sermayeden azaltıldığı kabul edilecektir.

### **d) Geçmiş yıl zararlarının mahsubu suretiyle sermaye azaltımı**

Geçmiş yıl zararlarının mahsubu suretiyle sermaye azaltılması durumunda, bu şekilde azaltıma konu edilen sermaye unsurları, sirkülerimizin “3.a” bölümünde yapılan açıklamalara göre tespit edilecektir. Ancak, geçmiş yıl zararlarının sermayeye mahsup edilmesi işleminde Kanununun 32/B maddesi hükmüne göre ortaklara nakden veya hesaben yapılmış bir ödeme söz konusu olmadığından, bu mahsup işlemi kar payı dağıtımına/ana merkeze aktarılan tutar olarak değerlendirilmeyecek ve azaltıma konu edilen sermaye unsurları üzerinden 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, azaltıma konu edilen tutarın tespitinde sirkülerimizin “3.a” ile sirkülerimizin “3.ç” bölümlerinde yapılan açıklamalar dikkate alınmak suretiyle vergileme yapılacaktır.

### **e) Devir ve bölünme işlemleri nedeniyle sermaye azaltılması**

- Devir işlemleri sonrasında yapılan sermaye azaltımı



## SİRKÜ NO 2023 / 023

Kurumlar Vergisi Kanununun 19'uncu maddesi kapsamında yapılan devir işlemleri sonrasında sermaye azaltımına gidilmesi halinde; azaltılan sermaye unsurlarının niteliğine göre sirkülerimizin "3.a" ile "3.d" bölümlerindeki açıklamalar çerçevesinde vergileme yapılması gerekmektedir. Bu durumda, Kanunun 32/B maddesinde hüküm altına alınan 5 tam yıllık sürenin tespitinde, sermaye unsurlarının devreden şirketin sermayesinde kaldığı süreler de devralan şirketler tarafından dikkate alınacaktır.

### - Tam bölünme işlemleri sonrasında yapılan sermaye azaltımı

KVK madde 19 kapsamındaki tam bölünme işlemleri sonucunda, mevcut ve/veya yeni kurulacak şirketlerin, tam bölünme işlemi sonrasında sermaye azaltımına gitmeleri halinde azaltılan sermaye unsurlarının niteliğine göre sirkülerimizin "3.a" ve "3.d" bölümlerindeki açıklamalar çerçevesinde vergileme yapılması gerekmektedir.

Bu durumda da KVK 32/B maddesinde hüküm altına alınan 5 tam yıllık sürenin tespitinde, sermaye unsurlarının devreden şirketin sermayesinde kaldığı süreler de devralan şirketler tarafından dikkate alınacaktır.

### - Kısmi bölünme işlemleri nedeniyle yapılan sermaye azaltımı

KVK Madde 19 kapsamında, kısmi bölünme sonucunda sermaye konulan şirketten alınan hisselerin devreden şirket ortaklarına verilmesi nedeniyle devreden şirket nezdinde sermaye azaltımına gidilmesi gerekmektedir.

Kısmi bölünme kapsamında gerçekleşen devirler nedeniyle yapılan sermaye azaltımında, sermayeye eklenmiş olan unsurların devralan şirkete devredilmesi ve bu şirket nezdinde söz konusu unsurların takip edilmesi halinde, bölünen şirket nezdindeki sermaye azaltımı nedeniyle bu aşamada herhangi bir vergileme söz konusu olmayacaktır.

Kısmi bölünme sonrası sermaye unsurlarını devralan şirket nezdinde sermaye azaltımına gidilmesi halinde ise azaltılan sermaye unsurlarının niteliğine göre sirkülerimizin "3.a" ile "3.d" bölümlerindeki açıklamalar çerçevesinde gerekli vergileme işlemleri yapılacaktır. Bu durumda da KVK 32/B maddesinde hüküm altına alınan 5 tam yıllık sürenin tespitinde, öz sermaye kalemlerinin devreden şirketin sermayesinde kaldığı süreler de devralan şirket tarafından dikkate alınacaktır.

### **f) Sermaye şirketlerinin kendi hisselerini iktisap etmesi sonucu yapılan sermaye azaltımı**

1 seri no'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "15.6.7" bölümünde tam mükellef sermaye şirketlerinin iktisap ettikleri kendi hisse senetleri ve ortaklık paylarıyla ilgili hükümlere yer verilmiş olup; 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

## SİRKÜ NO 2023 / 023

azaltımına ilişkin kararın ticaret siciline tescil edildiği tarih itibarıyla sermaye şirketleri nezdinde %15 oranında vergi kesintisine tabi tutulması gerekmektedir.

İlgili son açıklama; KVK madde 32/B'de kurumlar tarafından yapılan sermaye azaltımında sermayenin hangi unsurundan ne kadar azaltılacağına yönelik hükümlerden farklı olup, birbirinden farklı kaynaklardan meydana gelmektedir.

İlgili Tebliğ'e aşağıdaki bağlantıdan ulaşabilirsiniz.

[KURUMLAR VERGİSİ GENEL TEBLİĞİ \(SERİ NO: 1\)'NDE DEĞİŞİKLİK YAPILMASINA DAİR TEBLİĞ \(SERİ NO: 21\)](#)

KOLAYLIKLAR DİLERİZ...

### **Bilgi:**

*Sirkülerlerimiz hakkında ayrıntılı bilgi alabilmek için denetim ekibiyle iletişime geçebilirsiniz. Sirkülerler numara sırası takip eder. Ulaşmayan sirkülerler için lütfen bilgi veriniz.*