

SERMAYE ARTIRIMI İNDİRİMİNDE SERMAYE AVANSLARININ DURUMU VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Sedat ÖZEKEZ*

ÖZ

Sermayelerini artıracak olan şirketlerin bu artırımını nakit olarak yapması durumunda artırılan tutar üzerinden hesaplanacak bir faiz tutarının kurumlar vergisi matrahından kanunda yer alan şartlar dahilinde indirim konusu yapılabilecektir. Sermaye artırımına ilişkin karardan önce ortaklar tarafından sermaye avansı olarak şirketin banka hesabına gönderilen tutarların nakdi sermaye indirimi teşvikinden yararlanması için belirli kurallara uyması gerekmekte olup, yazımızda söz konusu sermaye avansı verilmesi durumunda teşvikten yararlanma şartları ve muhasebeleştirilmesine yer verilmiştir.

Anahtar Sözcükler: Sermaye Artırımı, Sermaye Avansı, Diğer Sermaye Yedekleri

1. GİRİŞ

Sermaye artırım avansı kavramının vergi hukuku ve diğer hukuk alanlarında bir tanımı olmamakla beraber ortakların ileriki zamanlarda yapılacak olan bedelli bir sermaye artışı sonucunda doğacak sermaye taahhüdü borçlarına karşılık ortağı oldukları şirkete aktardıkları kaynaklar olarak tanımlanmaktadır. Şirketler varlıkların finansmanında çeşitli sebeplerden dolayı borç kullanımını öz kaynaklara göre daha fazla tercih etmektedirler. Borç kullanımı da şirketin finansal yükünü, kırılğanlığını artırmaktadır. Bu sebeple söz konusu nakdi sermaye artırımının düzenlenme amacı da kurumları öz kaynak kullanımına teşvik etmek ve sermaye yapılarının güçlendirmektir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre ortaklar tarafından sermaye avansı olarak şirketin banka hesabına gönderilen tutarlar için nakdi sermaye artırımında indirim müessesinden yararlanması belirli şartları gerekmekte olup, yazımızda sermaye avanslarının indirim müessesinden yararlanması için gerekli olan yasal mevzuattaki hükümlere değinilmiş ve ayrıca muhasebe kayıtlarına yer verilmiştir.

* Vergi Müfettişi

2. SERMAYE ARTIRIMINDA İNDİRİM

27.03.2015 tarihli ve 6637 sayılı Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanununun 8'nci maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanununun 10'ncu maddesinin birinci fıkrasına eklenen (1) bendinde, finans, bankacılık ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar ile kamu iktisadi teşebbüsleri hariç olmak üzere sermaye şirketlerinin 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 karşılanan kısmı üzerinden Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası (TCMB) tarafından indirimden yararlanan yıl için en son açıklanan bankalarca açılan TL cinsinden ticari kredilere uygulanan ağırlıklı yıllık ortalama faiz oranı dikkate alınarak, ilgili hesap döneminin sonuna kadar hesaplanan tutarın %50'sinin, kurumlar vergisi matrahının tespitinde kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla, kurum kazancından indirim konusu yapılabileceği hüküm altına alınmıştır.

Sermaye şirketlerinin sermaye yapılarının güçlendirilmesi amacıyla getirilen bu düzenleme uyarınca indirimde konu edilecek tutarın hesaplanmasında, 01.07.2015 tarihinden itibaren ticaret siciline tescil edilmiş olan ödenmiş veya çıkarılmış sermaye tutarlarındaki nakdi sermaye artışları veya bu tarihten itibaren yeni kurulan sermaye şirketlerinde ödenmiş sermayenin nakit olarak karşılanan kısmı üzerinden, ilgili hesap döneminin sonuna kadar Kurumlar Vergisi Kanununun 10'ncu maddesinin birinci fıkrasının (1) bendi hükmüne göre hesaplanacak tutar dikkate alınacaktır.

Bu indirim uygulamasında,

- a) Nakdi sermaye artışı, sermaye şirketlerince ilgili hesap döneminde ticaret siciline tescil edilmiş olan ödenmiş veya çıkarılmış sermaye tutarlarındaki nakdi artışlar ile yeni kurulan sermaye şirketlerinde ödenmiş sermayenin nakdi olarak karşılanan kısmını,
- b) Ticari krediler faiz oranı, bankalarca açılan TL cinsinden ticari kredilere uygulanan ağırlıklı yıllık ortalama faiz oranı olarak dikkate alınacak olan ve TCMB tarafından indirimden yararlanan yıl için en son açıklanan "Bankalarca Açılan Kredilere Uygulanan Ağırlıklı Ortalama Faiz Oranları"ndan "Ticari Krediler (TL Üzerinden Açılan) (Tüzel Kişi KMH ve Kurumsal Kredi Kartları Hariç)" faiz oranını,

c) Süre, ticaret siciline tescil edilen sermaye artırımının nakit olarak karşılanan kısmının şirketin banka hesabına yatırıldığı tarihin içinde bulunduğu (Nakden taahhüt edilen sermayenin, sermaye artırımına ilişkin kararın ticaret siciline tescil edildiği tarihten önce şirketin banka hesabına yatırılan kısmı için tescil tarihinin içinde bulunduğu) aydan hesap döneminin sonuna kadar olan ay sayısının 12 aya olan oranını, ifade etmektedir.

İndirime konu edilecek tutarın hesaplanmasında; mevcut sermaye şirketlerinde ödenmiş veya çıkarılmış sermaye tutarlarındaki nakdi sermaye artışları, yeni kurulan sermaye şirketlerinde ise ödenmiş sermayenin nakit olarak karşılanan kısmı dikkate alınacak olup sermayenin nakit olarak karşılanmayan kısmı için indirim uygulamasından yararlanılamayacağı tabiidir.

Bununla birlikte;

- Sermaye şirketlerine nakit dışındaki varlık devirlerinden kaynaklanan sermaye artışları,
 - Sermaye şirketlerinin birleşme, devir ve bölünme işlemlerine taraf olmalarından kaynaklanan sermaye artışları,
 - Bilançoda yer alan öz sermaye kalemlerinin sermayeye eklenmesinden kaynaklanan sermaye artışları,
 - Ortaklarca veya Kurumlar Vergisi Kanununun 12'nci maddesi kapsamında ortaklarla ilişkili olan kişilerce kredi kullanılmak veya borç alınmak suretiyle gerçekleştirilen sermaye artışları,
 - Şirkete nakdi sermaye dışında hisse senedi, tahvil veya bono gibi kıymetlerin konulması suretiyle gerçekleştirilen sermaye artışları,
 - Bilanço içi kalemlerin birbiri içinde mahsubu şeklinde gerçekleştirilen sermaye artışları,
- indirim tutarının hesaplamasında dikkate alınmayacaktır.

3. SERMAYE AVANSLARININ DURUMU

İleride gerçekleştirilecek sermaye artırımından kaynaklanan sermaye taahhüdünün yerine getirilmesinde kullanılmak amacıyla, sermaye artırımına ilişkin karardan önce ortaklar tarafından sermaye avansı olarak şirketin banka hesabına yatırılan tutarların;

a) Banka hesabına yatırıldığı tarihten itibaren şirketin bilançosunda öz sermaye kalemleri arasında yer alan “Diğer Sermaye Yedekleri” hesabında izlenmesi ve

b) Banka hesabına yatırıldığı tarihin içinde bulunduğu hesap döneminin sonuna kadar bu tutarlarla ilgili sermaye artırımına ilişkin kararın ticaret siciline tescil ettirilmesi,

şartıyla, söz konusu kararın ticaret siciline tescil ettirildiği tarih esas alınarak indirim uygulamasında dikkate alınması mümkündür.

Dolayısıyla, şirketin banka hesabına yatırıldığı tarihin içinde bulunduğu hesap döneminde sermaye artırımına konu edilmeyen sermaye avansı niteliğindeki tutarların, indirim uygulamasında dikkate alınması mümkün değildir. Ayrıca, şirketin banka hesabına yatırıldığı tarihten itibaren bilançoda öz sermaye kalemleri arasında yer alan “Diğer Sermaye Yedekleri” hesabında izlenmeyen tutarlar için, ilgili hesap döneminde bu tutarlara ilişkin sermaye artırımını gerçekleştirilse dahi indirim uygulamasından faydalanılmasına imkân bulunmamaktadır.

Örnek 1: (B) A.Ş.’nin ortaklarından Bay (T)’nin, şirketin yürüttüğü proje için ihtiyaç duyulan finansmanın sağlanması amacıyla ve ileride sermayeye eklenmek üzere 10.05.2016 tarihinde şirketin banka hesabına yatırdığı 1.000.000 TL tutarındaki sermaye avansı, (B) A.Ş. tarafından 10.05.2016 tarihinde “Diğer Sermaye Yedekleri” hesabına kaydedilmek suretiyle şirket kayıtlarına intikal ettirilmiştir. Daha sonra (B) A.Ş.’nin nakdi sermaye artışına ilişkin karar 30/6/2016 tarihinde ticaret siciline tescil ettirilerek söz konusu tutarla ilgili sermaye artırımına ilişkin gerekli muhasebe kayıtları yapılmıştır. Buna göre, ortak Bay (T) tarafından 10.05.2016 tarihinde şirketin banka hesabına yatırılan ve aynı tarihte “Diğer Sermaye Yedekleri” hesabına kaydedilerek şirket kayıtlarına geçirilen bu tutar için nakdi sermaye artışına ilişkin kararın ticaret siciline tescil edildiği 30.06.2016 tarihinden itibaren indirim uygulamasından yararlanılması mümkündür.

Örnek(Gündüz, 2020, s. 642): Bay “A” ortağı olduğu “B” A.Ş.’nin finansman ihtiyacını karşılamak ve ileride sermayeye eklenmek üzere 10.01.2020 tarihinde “A” A.Ş.’nin “Y” Bankasında bulunan hesabına 3.000.000,00-TL tutarında para yatırmıştır. Söz konusu tutarın muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olmalıdır.

1 1 seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’nden alınmıştır.

-----10/01/2020-----

102-Bankalar Hs.	3.000.000,00	
529-Diğer Sermaye Yedekleri		3.000.000,00

Sermaye Avansı Kaydı

“B” A.Ş. nakdi sermaye artışına ilişkin kararı 15.09.2020 tarihinde ticaret siciline tescil ettiği varsayıldığında yapılması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

-----15/09/2020-----

529-Diğer Sermaye Yedekleri	3.000.000,00	
500-Sermaye		3.000.000,00

Sermaye Artırım Kaydı

Bu durumda ortak Bay “A” tarafından banka hesabına yatırılan ve aynı tarihte Diğer Sermaye Yedekleri hesabına kayıt edilen bu tutar için nakdi sermaye artışına ilişkin kararın tescil edildiği tarih olan 15.09.2020 tarihinden itibaren indirim teşvikinden yararlanılması mümkün olup indirim tutarı aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

$$\begin{aligned} \text{İndirim Tutarı} &= \text{Nakdi Sermaye Artışı} * \text{Ticari Krediler Faiz Oranı}^2 * \text{İndirim Oranı} * \text{Süre} \\ &= 3.000.000 - \text{TL} * 0,1962 * 0,50 * (4/12) \\ &= 98.100,00 - \text{TL} \end{aligned}$$

Ayrıca 1 seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’nde geçici vergi dönemlerinden sadece dördüncü geçici vergilendirme dönemi itibarıyla bu indirimden yararlanılmasının mümkün olduğu belirtilmiştir. Bunun sebebi ise indirim tutarının hesaplanmasında TCMB tarafından yararlanılan yıl için en son açıklanan ticari krediler faiz oranı dikkate alınmasından kaynaklanmaktadır. Geçici vergi döneminde kazancın yetersiz olması nedeniyle ilgili hesap döneminde indirim konusu yapılamayan tutarlar, izleyen hesap dönemine ilişkin geçici vergilendirme dönemlerine ait geçici vergi matrahlarının tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.

² Nakit sermaye artışı faizi indiriminde, TCMB tarafından indirimden yararlanılan yıl için en son açıklanan “Bankalarca Açılan Kredilere Uygulanan Ağırlıklı Ortalama Faiz Oranları”ndan “Ticari Krediler (TL Üzerinden Açılan) (Tüzel Kişi KMH ve Kurumsal Kredi Kartları Hariç)” faiz oranı kullanılmaktadır. TCMB internet sitesinde yer alan verilere göre 2020 yılı için bu oran en son 25.12.2020 tarihinde %19,62 olarak açıklanmıştır.

3. SONUÇ

İleride gerçekleşecek olan sermaye artırımına ilişkin olarak bugünden yatırılan sermaye avansı nedeniyle sermaye artırımında indirim uygulamasından faydalanabilmek için gerekli olan şartlar 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde açıklanmıştır. Buna göre sermaye avansının banka hesabına yatırılması, banka hesabına yatırıldığı tarihten itibaren şirketin bilançosunda öz sermaye kalemleri arasında yer alan “Diğer Sermaye Yedekleri” hesabında izlenmesi ve banka hesabına yatırıldığı tarihin içinde bulunduğu hesap döneminin sonuna kadar bu tutarlarla ilgili sermaye artırımına ilişkin kararın ticaret siciline tescil ettirilmesi şartıyla söz konusu kararın ticaret siciline tescil ettirildiği tarih esas alınarak indirim uygulamasından yararlanabilecektir.

KAYNAKÇA

1 seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (03.04.2007). Ankara : Resmi Gazete (26482 sayılı)

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (21.06.2006). Ankara : Resmi Gazete (26205 sayılı)

Gündüz, Necmettin (2020). *Tüm Yönleriyle Kurum Kazancının Vergilendirilmesi*. Ankara : Vergi Müfettişleri Derneği