

DENET VERGİ SİRKÜLER



Sirküler Tarihi : 09.08.2016
Sirküler No : 2016/057

TEŞVİK BELGELİ YATIRIMLARDA İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMASINA YÖNELİK 10 NO.LU KURUMLAR VERGİSİ GENEL TEBLİĞİ

Teşvik belgeli yatırımlarda indirimli kurumlar vergisine yönelik kanun düzenlemesi olan ve 5838 sayılı Kanunun 9. Maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenen 32/A maddesi, 28.02.2009 tarihinden beri yürürlükte olmasına, maddede daha sonra 6111 ve 6322 sayılı Kanunlarla bazı değişiklik ve eklemeler yapılmasına ve maddenin verdiği yetkiyle Bakanlar Kurulu'nca bir çok düzenleme yapılmasına rağmen, Maliye Bakanlığı bugüne kadar maddede kendisine verilen yetkiyi kullanıp ne bir usul ve esas belirlemeye ne de uygulamada hasıl olan tereddütleri gidermeye yönelik bir tebliğ düzenlemesi yapmıştır. Tercihini özelge taleplerine verdiği yanıtlarla mükelleflere duyurma yönünde kullanmış, hatta konuya ilişkin bir sirküler taslağını internet sitesinde duyurmasına rağmen bunu sirküler haline getirip yayınlamamıştır. (2015/6 no.lu Duyurumuz)

Bakanlık bu eksikliği yayınlamış olduğu "[Kurumlar Vergisi Genel Tebliği \(Seri No:1\)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ \(Seri No.10\)](#)" ile gidererek, indirimli kurumlar vergisi uygulamasına dair düzenlemeler ve açıklamalar yapmıştır. Esasen bu Tebliğ düzenlemeleri, konu hakkında daha önce verilen özelgelerin derlenmiş hali niteliğindedir. Ancak özelgelerde yer almayan bazı hususlara da yer verilmiştir.

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 ağıının bir parçasını teşkil etmektedir.

BDO International global ağıının toplam gelirleri 2015 yılında 7,3 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 150'den fazla ülkede bulunan 1.408 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 64.000 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.

Tebliğin söz konusu düzenlemelerine aşağıda kısaca yer verilmiş olup, Tebliğ metni detayıyla incelenmelidir. Aşağıdaki açıklamalarla indirimli kurumlar vergisi uygulamasının çeşitli yönleri de derlenmiş olacaktır.

1. İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ, ESAS İTİBARIYLA TEŞVİK EDİLEN YATIRIMDAN ELDE EDİLEN KAZANÇLARA UYGULANIR

İndirimli kurumlar vergisi uygulamasına esas itibarıyla teşvikli yatırımın kısmen veya tamamen işletilmeye başlanılmasından itibaren başlanır. Amaç, o yatırımın işletilmesinden elde edilen kazançlara, düşük oranlı kurumlar vergisi uygulayarak, Devlet’çe sağlanan katkı payına ulaşıncaya kadar bu kazançlardan normalden (%20) daha az vergi alınmasıdır. Yatırımın kısmen veya tamamen işletmeye geçtiği geçici vergi döneminden itibaren o yatırımdan elde edilen kazançlar dolayısıyla indirimli kurumlar vergisine hak kazanılır.

Gerek yatırımın kısmen tamamlanan kısım itibarıyla işletmeye alınmasında gerek se tamamen bitirilip kısmen veya tamamen işletmeye alınmasında esas alınacak yatırım harcaması (katkı payı oranının çarpılarak bulunacak yatırıma katkı tutarı), belgede yazılı sabit yatırım tutarı değil, fiilen yapılan yatırım harcaması tutarıdır. Tebliğde belirtilmiş olmasa da, belgede yazılı tutar ne olursa olsun nihai tutar kapanış vizesiyle onaylanmış olan fiili sabit yatırım tutarıdır. Ancak kapanış vizesi yaptırmadan veya belgeyi revize ettirmeden yapılacak indirimli kurumlar vergisi uygulamasında, belgede yazılı tutarın üst sınır olarak alınmasında fayda vardır.

Üzerinden yatırıma katkı payı hesaplanacak sabit yatırım tutarının belirlenmesinde, Bakanlar Kurulunca indirimli kurumlar vergisi teşviki kapsamı dışında tutulan arazi, arsa, royalty, yedek parça ve amortismanı tabi olmayan diğer harcamalar dikkate alınmayacaktır.

2. BAKANLAR KURULU’NUN MADDEDEN ALDIĞI YETKİYLE YAPTIĞI DÜZENLEME UYARINCA, YATIRIM DÖNEMİNDE DİĞER FAALİYETLERDEN ELDE EDİLEN KAZANÇLARA DA İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ UYGULANABİLİR

Yukarıda belirtildiği üzere indirimli kurumlar vergisinde esas olan, teşvik edilen yatırımdan elde edilen kazançta indirimli kurumlar vergisi uygulamak olmakla beraber, bu uygulama tüm yatırım dönemi boyunca yatırımın katkısından yararlanılamaması, ayrıca indirimli oranın sadece yatırımdan elde edilen kazançla sınırlı olması dolayısıyla, yatırıma katkı payının geç sağlanabilmesi sonucunu yaratmış, adeta bu teşvik unsurunu önemli bir etkisi olmayan teşvik hâline getirmiştir.

Bu nedenle 6322 sayılı Kanunla maddeye eklenen düzenleme uyarınca (c bendi), Bakanlar Kurulu işletme döneminde hesaplanacak yatırıma katkı payına mahsuben, toplam yatırıma katkı tutarının %50’sini ve gerçekleşen yatırım harcaması tutarını geçmemek üzere yatırım döneminde diğer kazançlara (1.1.2013 tarihinden itibaren elde edilen) indirimli kurumlar vergisi uygulamak suretiyle yatırıma katkı tutarını kısmen kullandırmaya, bu oranı her bir il grubu için sıfıra kadar indirmeye veya %80’e kadar artırmaya yetkili kılınmıştır. (2016/102 no.lu Duyurumuz muhteviyatı olan ve 2.8.2016 tarihinde Meclise sevk edilen “Türkiye Varlık Fonu Kurulması ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde

Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarısı” ile bu yetki sınırının %100’e çıkarılması planlanmaktadır.)

Bakanlar Kurulu bu yetkisini çıkarmış olduğu 2012/3305 sayılı Karar ile kullanmıştır.

Buna göre, hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben, gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını aşmamak ve toplam yatırıma katkı tutarının;

- Büyük ölçekli yatırımlar ve bölgesel teşvik uygulamaları kapsamındaki yatırımlarda; 2 nci bölgede yüzde onunu, 3 üncü bölgede yüzde yirmisini, 4 üncü bölgede yüzde otuzunu, 5 inci bölgede yüzde ellisini ve 6 ncı bölgede yüzde seksenini,
- Stratejik yatırımlarda; 6 ncı bölgede yüzde seksenini, diğer bölgelerde yüzde ellisini,

geçmemek üzere yatırım döneminde yatırımcının diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına indirimli gelir veya kurumlar vergisi uygulanması mümkün kılınmıştır.

Daha sonra çıkarılan 2015/7496 Sayılı Kararname ile de 2012/3305 sayılı Kararnameye geçici 5. Madde eklenmiş ve 01.01.2015 ile 31.12.2016 tarihleri arasında gerçekleştirilecek yatırım harcamalarına münhasır olmak üzere bu harcamalar için diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara daha yüksek oranlarda indirimli gelir veya kurumlar vergisinin uygulanabilmesi sağlanmış, ayrıca birinci bölgede gerçekleştirilen yatırımlar için bu iki yılda yapılan yatırımlarla sınırlı olmak üzere yatırım döneminde indirimli vergi uygulama imkanı getirilmiştir.

Anılan Geçici 5 inci madde uyarınca 2012/3305 sayılı Karara istinaden düzenlenen teşvik belgeleri kapsamında, 1/1/2015 ile 31/12/2016 tarihleri arasında gerçekleştirilecek yatırım harcamaları için indirimli gelir veya kurumlar vergisi hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben, gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını aşmayacak şekilde ve toplam yatırıma katkı tutarının;

- Büyük ölçekli yatırımlar ve bölgesel yatırımlarda, 1 inci bölgede yüzde ellisini, 2 nci bölgede yüzde elli beşini, 3 üncü bölgede yüzde altmışını, 4 üncü bölgede yüzde altmış beşini, 5 inci bölgede yüzde yetmişini ve 6 ncı bölgede yüzde seksenini,
- Stratejik yatırımlarda ise 6 ncı bölgede yüzde seksenini, diğer bölgelerde yüzde yetmişini,

geçmemek üzere yatırım döneminde yatırımcının diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına da uygulanabilmesi sağlanmıştır.

Tebliğe göre, yukarıda geçen “**yatırım dönemi**” ifadesinden, yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırıma fiilen başlanılan tarihi içeren geçici vergi döneminin başından tamamlama vizesi yapılması amacıyla Ekonomi Bakanlığı’na müracaat tarihini içeren geçici vergilendirme döneminin son gününe kadar olan sürenin anlaşılması gerekmektedir.

Öte yandan yatırımın fiilen tamamlandığı tarihin, tamamlama vizesinin yapılmasına ilişkin Ekonomi Bakanlığı'na müracaat tarihinden önceki bir döneme isabet etmesi halinde, yatırımın fiilen tamamlandığı tarihi içeren geçici vergi döneminin son günü yatırım döneminin sona erdiği tarih olarak dikkate alınacaktır.

Tebliğe göre, yatırımın bittiği tarihi içine alan geçici vergi döneminden sonraki geçici vergi dönemlerinde ve yılsonunda, yatırımın bittiği tarihi içine alan geçici vergi döneminde diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlarla sınırlı olmak üzere indirimli kurumlar vergisinden yararlanılabilecektir. Yatırım döneminden sonra diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara genel oranda kurumlar vergisi, toplam yatırıma katkı tutarının yatırım döneminde kullanılmayan kısmına ulaşınca kadar, sadece teşvikli yatırımdan elde edilen kazançlara ise indirimli kurumlar vergisi uygulanacaktır.

Yatırım döneminde uygulanacak indirimli kurumlar vergisiyle ilgili olarak Tebliğin 32.2.5 maddesinde yer alan 1, 2 ve 3 numaralı örneklerin incelenmesinde fayda vardır.

Tebliğe göre yatırım döneminde indirimli oran uygulanacak olan “diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlar” kapsamına 2009/15199 ve 2012/3305 sayılı Kararnameler çerçevesinde teşvik edilmiş yatırımlardan elde edilen kazançlar dahil değildir. Bu yatırımlardan elde edilen kazançlar dışındaki kazançlar ise, diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç olarak değerlendirilecektir. Zira bu Kararnameler kapsamındaki yatırımlardan elde edilen kazançlara, zaten indirimli kurumlar vergisi uygulanmaktadır. Ancak indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle bu yatırımlara sağlanan katkı tutarının tamamlandığı hesap döneminden itibaren bu yatırımlardan elde edilen kazançlar da diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç olarak telakki edilebilecektir.

Mükelleflerin, 2012/3305 sayılı Kararname kapsamında birden fazla teşvik belgesi varsa ve yatırım döneminde diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç yetersizse, hangi teşvik belgesine öncelik verileceği mükelleflerce belirlenebilecektir.

3. KURUMLAR VERGİSİ MATRAHININ BİRDEN FAZLA YATIRIM TEŞVİK BELGESİ KAPSAMINDA ELDE EDİLEN KAZANÇTAN DÜŞÜK OLMASI

Diğer yandan ilgili dönem kurumlar vergisi matrahının, indirimli kurumlar vergisi teşviki içeren birden fazla teşvik belgesi kapsamında yapılan yatırımlardan elde edilen kazançların toplamından düşük olması halinde matrah, teşvik belgeli yatırımlardan elde edilen kazançların kendi içindeki oranına göre paylaştırılarak indirimli oran uygulanacaktır. Bize göre burada da mükelleflere hangi teşvik belgesi kapsamındaki yatırımdan elde edilen kazanç öncelik tanınacağı konusunda serbesti tanınmalıydı. Bu konuda Tebliğin 32.2.7. maddesindeki örneğin incelenmesinde fayda vardır.

4. TEVSI YATIRIMLARDAN ELDE EDİLEN KAZANÇLARDA İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ ORANI UYGULAMASI

Bilindiği üzere tevsi yatırımları, mevcut yatırımlara ilave olarak yapılan kapasite artırmaya veya modernizasyona yönelik yatırımlardır. O yüzden komple yeni yatırımlarda olduğu gibi bunlardan elde edilen kazançların ayrıca belirlenmesi her zaman mümkün olmayabilir.

KVK'nun 32/A maddesi uyarınca, tevsi yatırımı da olsa bu yatırımlardan elde edilen kazancın diğer kazançlardan ayrı olarak belirlenmesi esastır. Ancak kazancın ayrı olarak belirlenmesinin mümkün olmadığı durumlarda, indirimli kurumlar vergisi uygulanacak olan tevsi yatırımından elde edilen kazanç, bu yatırım tutarının dönem sonunda bilançoda yer alan toplam sabit kıymet tutarına (devam eden yatırımlar dahil) oranlanması suretiyle belirlenecektir. Esasen tevsi yatırımdan elde edilen kazancın müstakilen tespiti gerekli olup, orantı yöntemi seçimlik bir hak değildir. Orantı yöntemi kazancın müstakilen tespitinin mümkün olmadığı durumlarda kullanılabilir.

Komple yeni yatırımlarda ise orantı yöntemi gibi bir alternatif sunulmamış olup, kazancın mutlaka müstakilen hesaplanması gerekmektedir. Ancak kimi durumlarda komple yeni yatırımlarda da kazancın müstakilen hesaplanması mümkün olmayabilmektedir. Örneğin bir imalat şirketi daha önce ithal ettiği bir hammaddeyi üretmek için yeni bir fabrika kursa, bunun için komple yeni yatırım belgesi verilmektedir. Bu fabrikanın bitirilip işletmeye alınmasıyla üretilen hammaddelerin tamamının veya bir kısmının şirketin esas üretiminde hammadde olarak kullanılması durumunda, bu dahili kullanımla ilgili hasılat olmadığından bu fabrikadan elde edilen kazancın müstakilen tespiti mümkün olamaz. Tebliğde bu konuya yönelik bir açıklama getirilmemiştir. Bazı muktezalarda komple yeni yatırım olarak yapılan elektrik tesislerinde üretilen elektriğin yine o fabrikadaki mamul üretiminde kullanılması durumunda hasılatın, elektriğin dışarıdan satın alınması durumunda ödenecek bedele göre hesaplanacağı belirtilmiştir. Bu bir yaklaşımdır. Ancak her zaman böyle bir emsal tespitinin yapılması mümkün değildir. Böyle durumlarda Kanunda öngörülmemiş olsa bile orantı yönteminin kullanılabilmesi gerekir. Bu durumda olanların uygulamaya ilgili özelge almalarında yarar vardır.

Orantı yöntemiyle ilgili Tebliğ açıklamaları şu şekilde özetlenebilir:

- “Dönem sonunda kurumun aktifine kayıtlı bulunan toplam sabit kıymet” ifadesinden, amortismanı tabi iktisadi kıymetler anlaşılacaktır. Dolayısıyla boş arsa-arazi ve amortismanı tabi olmayan diğer kıymetler bu tutara dahil edilmeyecektir. Sadece üretimle ilgili değil, tüm amortismanı tabi iktisadi kıymetler hesaplamada dikkate alınacaktır. Yapılmakta olan yatırımlar da tutara dahil edilecektir.
- Sabit kıymet tutarının hesabında amortisman öncesi değerlere itibar edilecek, yani brüt değerler esas alınacaktır.
- Bu tutarların hesabında, enflasyon düzeltmesinin yapıldığı yıllar için düzeltilmiş değerlere itibar edilecek, ayrıca bir yeniden değerlendirme yapılmayacaktır.

- İndirimli kurumlar vergisine tabi kazancın hesabında bu hesaplama her bir dönem itibarıyla o dönemin sabit kıymet tutarlarına göre ayrıca yapılacaktır.
- Geçici vergi dönemlerinde o geçici vergi döneminin son günündeki tutarlara itibar edilecektir.

Tebliğde, tevsî yatırımlardan elde edilen kazancın orantı yöntemiyle bulunması halinde, indirimli kurumlar vergisi oranı uygulanacak kazancın yukarıdaki esaslara göre bulunan oranının kurumun ticari bilanço karı ile çarpılması suretiyle hesaplanacağı, ancak indirimli kurumlar vergisi uygulanacak kazancın kurumlar vergisi matrahını aşamayacağı belirtilmiştir.

Tebliğın 32.2.8 bölümünde verilen örneğin incelenmesinde yarar vardır.

Orantı yöntemiyle bulunan oranın, kurumun ticari kazancına uygulanması yaklaşımının getirdiği bir sorun, kurumun ticari kazancının olmadığı yani zararda olduğu, ancak kanunen kabul edilmeyen giderler nedeniyle matrahının çıktığı durumda, hiç indirimli kurumlar vergisi uygulanamamasıdır. Oysa bir matrah varsa, tevsî yatırımının da bu matrahta etkisi vardır ve indirimli kurumlar vergisi hak edilmiş olmalıdır. Örneğin kıdem tazminatı karşılığı öncesi ticari karı olan ancak bu karşılıktan sonra zarar açıklayan bir kurum, bu karşılık KKEG olarak kazanca eklendiği ve bu nedenle matrah beyan ettiği halde indirimli kurumlar vergisinden yararlanamayacaktır. Bu gibi durumlarda olanların, mümkün mertebe gereksiz KKEG yaratacak işlem ve kayıtlardan kaçınmasını öneririz.

5. KANUNDA BELİRTİLEN ŞARTLARA UYULMAMASI HALİNDE YAPILACAK İŞLEMLER

Tebliğde, hesap dönemi itibarıyla Kanunun 32/A maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen şartların sağlanamadığının, yani ikinci fıkrada verilen yetki çerçevesinde Bakanlar Kurulu kararı ile belirlenen hususlara uyulmadığının tespit edilmesi halinde, söz konusu vergilendirme döneminde indirimli vergi oranı uygulanması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergilerin vergi ziyayı cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle tahsil olunacağı, mezkur ikinci fıkrada belirtilen şartların sağlanamaması dışında haksız bir nedenle indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanılması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergilere ilişkin olarak vergi ziyayı cezasının da uygulanacağı belirtilmiştir.

Tebliğın bu düzenlemesi, maddenin 5. fıkrasındaki “*Hesap dönemi itibarıyla ikinci fıkrada belirtilen şartların sağlanamadığının tespit edilmesi halinde, söz konusu vergilendirme döneminde indirimli vergi oranı uygulanması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler, vergi ziyayı cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte tahsil olunur*” hükmünden ileri gelmektedir.

Diğer yandan maddenin 6. fıkrasında yer alan “*Yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanmadan önce indirimli kurumlar vergisi uygulanan hallerde, yatırımın tamamlanıp işletilmeye geçilmemesi durumunda ikinci fıkranın (c) bendi uyarınca indirimli vergi oranı uygulanması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler, vergi ziyayı cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte tahsil edilir*” düzenlemesinin de göz ardı edilmemesi gerekir.

6. TEŞVİK BELGELİ YATIRIMLARIN DEVRİ

6.1. Yatırımın Faaliyete Geçmeden Önce Devredilmesi Durumu:

Yatırım faaliyete geçmeden önce devredilirse, devreden kurum indirimli kurumlar vergisi uygulamasında yararlanamayacak, buna mukabil devralan kurum mevzuatta yer alan koşulları yerine getirmek kaydıyla uygulamadan yararlanabilecektir. 6. Fıkra da yer alan hüküm nedeniyle, devreden kurum devir tarihine kadar diğer kazançlarına indirimli kurumlar vergisi uygulamışsa, vergi ziyai cezası kesilmeyecek, fazladan yararlandığı tutarlar gecikme faiziyle birlikte aranabilecektir. Buradaki devir kavramından, birleşme ve bölünme nedeniyle yapılan devirlerin anlaşılması, satış nedeniyle yapılan devirlerin anlaşılması gerekir. Zira birleşme ve bölünme nedeniyle yapılan devirlerde yatırım henüz bitmemiş bile olsa külli halefiyet gereği yatırımın devredildiği tarihe kadar devreden, devir tarihinden sonra ise devralan kurum uygulamadan yararlanmalı, devreden kurumun yatırım döneminde diğer kazançlarından yararlandığı tutar ise devralan kurumun yararlanabileceği toplam katkı tutarından düşülmelidir.

6.2. Yatırımın Kısmen Veya Tamamen Faaliyete Geçmesinden Sonra Devredilmesi Durumu:

Yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçmesinden sonra devredilmesi halinde, indirimli kurumlar vergisi uygulamasından devir tarihine kadar devreden, devir tarihinden sonra ise ilgili mevzuatta yer alan koşulları yerine getirmek kaydıyla devralan kurum yararlanabilecektir.

Tebliğin 32.2.10.2 maddesindeki örneğin incelenmesinde fayda vardır.

Saygılarımızla.