

SİRKÜ : 2016/26
Konu : 5520 Sayılı KVK 32/A Maddesi Kapsamında
İndirimli Oranda Vergi Uygulamasında
Dikkat Edilecek Hususlar

KAYSERİ
14.10.2016

Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair 10 Seri No.lu Tebliğ, 6745 Sayılı Kanun ile 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu 32/A Maddesinde yapılan düzenlemeler ve 2016/9139 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yatırım teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilen kazançta indirimli oranda vergi uygulanmasına ilişkin mevzuatta yapılan düzenlemeler ve değişiklikler sebebiyle aşağıdaki hususlara dikkat edilmesi gerekmektedir.

1- Tamamlanan yatırımlara ilişkin olarak önceki dönemlerden devreden yatırıma katkı tutarları yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınabilecektir.

6745 Sayılı Kanun ile 07.09.2016 tarihinde yürürlüğe girmek üzere 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/A maddesinde yapılan düzenleme ile "yatırımın tamamlanması şartıyla, indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle yararlanılan kısmı hariç olmak üzere kalan yatırıma katkı tutarının, yatırımın tamamlandığı hesap dönemini izleyen yıllarda Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre bu yıllar için belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınması" imkânı getirilmiştir. Yapılan bu düzenleme ile tamamlanan yatırımlara ilişkin olarak önceki dönemlerden devreden yararlanılamayan yatırıma katkı tutarları, maddenin yürürlük tarihide dikkate alınarak takip eden yıllarda yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınabilmesi sağlanmıştır.

Yıllık beyannamede yararlanılan indirim, istisna ve endeksleme haklarından geçici vergi dönemlerinde de yararlanılabildiğinden tamamlanan yatırımlara ilişkin olup, önceki yıldan devreden yatırıma katkı tutarının sonraki yılın geçici vergi dönemlerinde bu dönemler için açıklanan yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınması gerekmektedir.

Yapılan değişikliğin yürürlük tarihinin 07.09.2016 olması sebebiyle, 2016/3. ve 2016/4. geçici vergi dönemleri ile yıllık beyannamede yararlanılabilecek önceki dönemlerde tamamlanan yatırımlardan devreden yatırıma katkı tutarlarının devrettiği yıllardan itibaren değerlemeye tabi olup olmadığı veya ilk değerlendirme işleminin 07.09.2016 tarihinden 31.12.2016 tarihine kadar ki kıst dönemi kapsayacak şekilde yapıp yapılmayacağı yönünde Maliye Bakanlığı'na yapılacak açıklamaların beklenmesi gerekmektedir.

2- Sadece yatırım döneminde diğer faaliyetlerden elde edilen kazançta indirimli vergi uygulanabilecektir.

5520 Sayılı KVK'nun 32/A maddesinin ikinci fıkrasına 6322 sayılı Kanunla eklenen (c) bendi hükmü ve 20122/3305 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca, toplam yatırıma katkı tutarına mahsuben, gerçekleşen yatırım harcaması ve bölgeler ve/veya yatırım türleri itibariyle belirlenen sınırları geçmemek üzere yatırım döneminde 01.01.2013 tarihinden itibaren diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara indirimli oranda vergi uygulanması mümkün hale gelmişti.

KVK 10 Seri No.lu Tebliğ'de diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanmasında "yatırım dönemi" ifadesinden, yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırıma fiilen başlanılan tarihi içeren geçici vergilendirme döneminin başından tamamlama vizesi yapılması amacıyla Ekonomi Bakanlığına müracaat tarihini içeren geçici vergilendirme döneminin son gününe kadar olan sürenin anlaşılması gerektiği, yatırımın fiilen tamamlandığı tarihin, tamamlama vizesinin yapılmasına ilişkin olarak Ekonomi Bakanlığına müracaat tarihinden önceki bir geçici vergilendirme dönemine isabet etmesi halinde ise yatırımın fiilen tamamlandığı tarihi içeren geçici vergilendirme döneminin son gününün yatırım döneminin sona erdiği tarih olarak dikkate alınması gerektiği belirtilmiştir.

Dolayısıyla yukarıda yapılan tanımlama kapsamında "yatırım döneminde" toplam yatırıma katkı tutarına mahsuben diğer faaliyetlerden elde edilen kazançta indirimli oranda vergi uygulanabilecektir. Yatırım döneminin sona erdiği tarihi takip eden geçici vergi döneminden itibaren sadece teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilen kazançta indirimli oranda vergi uygulanabilecektir.

3- 05.10.2016 tarihinde yürürlüğe giren düzenleme uyarınca; toplam yatırıma katkı tutarının %80'ine kadar olan kısmından (bu tutarda yatırım harcaması yapılması şartıyla) yatırım döneminde diğer faaliyetlerden elde edilen kazançta indirimli oranda vergi uygulanması suretiyle yararlanılabilecektir.

2016/9139 Sayılı Karar ile 05.10.2016 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında 2012/3305 sayılı Kararın geçici 5. maddesi yürürlükten kaldırılarak, 15. maddenin 5. fıkrasında yapılan düzenleme sonucu harcamanın yapıldığı yıl, yatırım türü ve bölge ayırımına son verilerek, **yatırım döneminde diğer faaliyetlerden elde edilen kazançta indirimli oranda vergi uygulanarak toplam yatırıma katkı tutarına mahsuben yararlanılabilecek yatırıma katkı oranı %80'e çıkarılmıştır.** Bu şekilde yararlanılabilecek yatırıma katkı tutarı ayrıca gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını geçemeyecektir.

Söz konusu düzenleme 05.10.2016 tarihinden itibaren yürürlüğe girdiğinden bu tarihten önce gerçekleşen yatırım harcamalarının bu düzenlemeden yararlanıp yararlanmayacağı hakkında Maliye Bakanlığınca açıklama yapılmaması halinde özelge istenerek işlem yapılması doğru olacaktır.

4- Tevsi yatırımlarda, yatırımdan elde edilen kazancın tespit edilememesi halinde, sabit kıymet oranlaması yapılarak indirimli oranda vergi uygulanacak kazancın hesaplanmasında "ticari bilanço kârı" dikkate alınacaktır.

KVK 10 Seri No.lu Tebliğinin 32.2.8 numaralı bölümünde "tevsi yatırımlardan elde edilen kazancın ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespit edilememesi durumunda indirimli kurumlar vergisine konu edilecek kazancın, tevsi yatırım tutarının toplam sabit kıymet tutarına bölünmesi suretiyle bulunacak oranın kurumun ticari bilanço kârı ile çarpılması suretiyle hesaplanacağı, ancak indirimli kurumlar vergisi uygulanacak kazancın, kurumlar vergisi matrahını aşamayacağı" belirtilmiştir.

5520 Sayılı KVK'nun 32/A maddesinde "yatırımdan elde edilen kazanç" ve "kazanç" ifadesi 3 şekilde geçmektedir. Bunlardan birincisi 32/A maddesinde (1.) fıkrasında yer alan "teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilen kazanç", ikincisi maddenin (2/c) fıkrasında geçen "diğer faaliyetlerden elde edilecek kazanç" ve üçüncüsü de maddenin (4.) fıkrasında geçen "tevsi yatırımlarda, elde edilen kazanç" ifadesidir. 5520 Sayılı KVK'nun 32/A maddesinde yer alan ve yukarıda belirtilen kazanç ifadelerinden ne anlaşılması gerektiğine dair maddede herhangi bir açıklama yapılmamıştır. Esasen böyle bir açıklamaya da gerek bulunmamaktadır. Zira 5520 Sayılı KVK'nun 32/A maddesi, Kanunun "oranla" ilgili 32. Maddesine ek olarak yürürlüğe giren, Kanunun 6 ve müteakip maddelerine göre hesaplanan kurumlar vergisi matrahını teşkil eden kazanç üzerinden maddenin başlığında da yer aldığı üzere indirimli oranda kurumlar vergisi hesaplanmasına ilişkin bir düzenlemedir.

KVK 10 Seri No.lu Tebliğinde yapılan açıklama ve verilen örneklerde komple yatırımlarda yatırımdan elde edilen kazanç ve diğer faaliyetlerden elde edilen kazançta indirimli oranda vergi uygulanmasında “kurumlar vergisi matrahı” esas alınırken, yukarıda belirtildiği üzere tevsi yatırımlardan elde edilen kazancın tespitinde ise ticari bilanço karının esas alınması öngörülmüştür. Kanundaki düzenlemelere uymayan bu hesaplama yönteminin, indirim ve istisnalar sebebiyle vergi matrahı ticari bilanço karından az olan mükelleflerin lehine, kanunen kabul edilmeyen giderler sebebiyle vergi matrahı ticari bilanço karından fazla olan mükelleflerin ise aleyhine olduğu görülmektedir.

5- Tevsi yatırımlarda, sabit kıymet oranlaması yapılarak indirimli oranda vergi uygulanacak kazancın hesaplanmasında “yapılmakta olan yatırımlar hesabı” sorunu

5520 Sayılı KVK 32/A maddesi uyarınca tevsi yatırımlardan elde edilen kazancın işletme bütünlüğü çerçevesinde ayrı bir şekilde tespit edilememesi halinde tevsi yatırım dolayısıyla indirimli vergi oranı uygulanacak kazancın, yapılan tevsi yatırım tutarının, dönem sonunda kurumun aktifine kayıtlı bulunan toplam sabit kıymet tutarına (devam eden yatırımlara ait tutarlar da dahil) oranlanması suretiyle belirlenmesi gerekmektedir.

Konu ile ilgili olarak KVK 10 Seri No.lu Tebliğinin 32.2.8 numaralı bölümünde yapılan açıklamalarda “dönem sonunda kurumun aktifine kayıtlı bulunan toplam sabit kıymet” ifadesinden Vergi Usul Kanununun 313 üncü maddesi uyarınca amortisman mevzuunu oluşturan iktisadi kıymetlerin anlaşılması gerektiği, dolayısıyla boş arazi-arsa ve amortisman tabi olmayan diğer kıymetlerle ilgili tutarların bu hesaplamada dikkate alınmayacağı, sabit kıymet tutarının hesabında ise bu kıymetlerin birikmiş amortismanları düşülmeden önceki brüt tutarlarının dikkate alınması gerektiği belirtilmiştir. Ancak yapılan açıklamalarla çelişen bir örnek verilerek henüz aktifleştirilmediği için amortisman mevzuunu oluşturmayan “258-Yapılmakta Olan Yatırımlar” hesabında yer alan tutar oranlama yapılacak sabit kıymet tutarına dahil edilmiştir.

Henüz işletmeye alınmayan ve yapımları devam eden harcamaların indirimli oranda vergi uygulanacak kazancın tespitinde dikkate alınması mümkün değildir. Bu hükmün tek istisnası diğer faaliyetlerden elde edilen kazançta indirimli oranda vergi uygulanırken yatırım harcaması yapılmış olmasının yeterli sayılmasıdır. Bu uygulamada harcamanın ayrıca aktifleştirilmiş olması aranmamaktadır.

Yatırımdan elde edilen kazançta indirimli vergi oranı uygulanmasının temel şartının yatırımın kısmen veya tamamen işletmeye alınması olduğu, Maliye Bakanlığınca maddede geçen sabit kıymet ifadesinin amortisman tabi iktisadi kıymetler olarak tanımlandığı göz önünde bulundurulduğunda, 5520 Sayılı KVK 32/A maddesinin 4. fıkrasında tevsi yatırımdan elde edilen kazancın tespit yöntemine ilişkin açıklamalarda parantez içi hüküm olarak yer alan “devam eden yatırımlara ait tutarlar da dahil” ifadesi ile 258-Yapılmakta Olan Yatırımlar veya 259-Verilen Avanslar hesaplarının kastedilmediği, bu ifade ile yatırım teşvik belgesi kapsamında yapılarak işletmeye alınan harcamaların, bu harcamalar ile diğer sabit kıymetlerin toplamına oranlanmasının sağlanarak, toplam sabit kıymetler içindeki yeni yatırımların oranının doğru olarak tespitinin amaçlandığı, bu ifadenin parantez içinde kullanılması ile hatalı bir oranlama yöntemi olan aktifleştirilen yatırım harcamasının, diğer sabit kıymetlere oranlanmasının önüne geçilmek istendiği görülmektedir. Bu bir örnekle ifade edilirse 5.000.000 TL. mevcut sabit kıymeti bulunan bir işletme 5.000.000 TL. tutarında tevsi yatırımı yaparak aktifleştirdiğinde, yapılan yatırım harcamaları sadece diğer sabit kıymetlere oranlarsa $5.000.000/5.000.000 \times 100 = \%100$ oranı bulunur, bu durumda kurum kazancının tamamına indirimli oranda vergi uygulanması gerekir ki, bu hesaplama yönteminin hatalı olduğu aşikardır. Oysaki doğru oranın bulunması için aktifleştirilen yatırım harcamasının, bu harcamalar dâhil toplam sabit kıymetlere oranlanması gerekmektedir. Bu hesaplama sonucunda kurum kazancının, indirimli vergi uygulanacak kısmı $(5.000.000/(5.000.000+5.000.000)) \times 100 = \%50$ olarak doğru hesaplanmış olacaktır.

Tevsi yatırımlardan elde edilen kazancın işletme bütünlüğü içinde ayrıca tespit edilememesi halinde, sabit kıymet oranlaması yapılarak indirimli oranda vergi uygulanacak kazancın tespitinde; oranın pay kısmına, aktifleştirilerek işletmeye alınan tevsi yatırım harcamalarının, oranın payda kısmına ise aktifleştirilen yeni yatırımlar dahil işletmenin aktifinde kayıtlı olan ve amortisman mevzuunu oluşturan toplam iktisadi kıymetlerin alınması, teşvik belgesi kapsamında olsun ya da olmasın işletmeye alınmaması sebebiyle henüz amortismanına tabi olmayan ve ilgili dönem kazancının elde edilmesine bir katkıları bulunmayan 258-Yapılmakta Olan Yatırımlar ve 259-Verilen Avanslar hesabında yer alan tutarların oranlama yapılırken oranının paydasında yer almaması adil ve doğru bir değerlendirme olacaktır.

KVK 10 Seri No.lu Tebliğinin 32.2.8 numaralı bölümündeki açıklamalarla çelişen örnek Maliye Bakanlığınca değiştirilmediği takdirde, tevsi yatırımlarda indirimli vergi oranı uygulanacak kazancı sabit kıymet oranlaması yaparak tespit etmek zorunda olan mükelleflerden 258- ve 259- hesaplarda kayıtlı devam eden yatırımları bulunanların özelve isteyerek işlem yapması doğru olacaktır.

