

TEVSI YATIRIMLARIN VERGİLENDİRİLMESİ

TAXATION OF EXTENDED INVESTMENTS



Doğan ÇİÇEK*

ÖZ

5520 sayılı Kurumlar Verisi Kanununun (KVK) 32/A maddesiyle yürürlüğe konulan “İndirimli Kurumlar Vergisi” uygulamasının ile özellikle tevsi yatırımlar sonucu elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi oranının uygulanması hüküm altına alınmıştır. Yasanın yürürlüğe girmesinden sonra Hazine Müsteşarlığınca yayınlanan Tebliğ’de tevsi yatırımın ne olduğu belirtilmiş ayrıca yatırım cinsi olarak tanımlanan ve amaçsal olarak tevsi yatırıma benzerlik gösteren entegrasyon, modernizasyon ve ürün çeşitlendirmesi yatırımları da Tebliğ’de açıklanmış olup, yasal olarak belirlenmemiş olmasına rağmen indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlandığı görülmektedir. Tevsi yatırımlardan elde edilen kazançların ayrı hesaplarda izlenmesinin mümkün olmadığı hallerde başka bir ifadeyle tevsi yatırımlar sonucu oluşan kazancın net olarak tespit edilmemesi durumunda

ABSTRACT

With the implementation of the “Reduced Corporate Tax”, which is put into effect by Article 32 / A of the Corporate Tax Law No 5520 (CTL), reduced corporate tax rate will be applied to the profits gained as a result of extended investments. Following the law, in the notification issued by the Undersecretary of Treasury, the definition of extended investment and investments which are defined as investment types such as integration, modernization and product diversification are stated. These investment types also benefit from reduced corporate tax implementation even though they are not legally stated. In cases where it is not possible to track the profit derived from extended investments in separate accounts where the profit earned as a result of extended investments is not determined clearly, the gross amount of the economic assets subject to depreciation must be taken into account in the

* Vergi Müfettiş Yardımcısı

M.G.T.: 22.02.2017 / M.K.T.: 25.04.2017

uygulanan tevsi yatırım oranının hesaplanmasında kullanılan sabit kıymet tutarının belirlenmesinde amortisman tabi iktisadi kıymetlerin brüt tutarının dikkate alınacağı ve işletmelerin toplam kazançları ile ilgili olarak ilgili hesap dönemlerinin kapatılmasından sonra fark oluşması halinde indirimli kurumlar vergisi uygulamasına ilişkin hesaplamaların yeniden yapılması gerekmektedir.

Anahtar Sözcükler: İndirimli Kurumlar Vergisi, Tevsi Yatırım, Sabit Kıymet

calculation of extended investment ratio. If there exists a difference relating to the entire profits of companies after the closing of the accounting periods, the recalculation for the implementation of the reduced corporate tax is required.

Keywords: Reduced corporate tax, extended investment, fixed asset

1- GİRİŞ

Ülkemizde istihdamı arttırmayı, gelir dağılımdaki dengesizlikleri gidermeyi hedefleyen, uzun süredir mevzuatımızda değişik şekillerde yürürlükte bulunan ve yatırımları teşvik eden çeşitli düzenlemeler bulunmaktadır. Daha çok vergisel teşvik olarak karşımıza çıkan bu düzenlemeler, uzun süre “Yatırım İndirimi” müessesesi olarak, Gelir Vergisi Kanunu’nda yer alırken birçok defalar değişikliğe uğramıştır. Söz konusu teşvik uygulamasında genel olarak yatırım teşvik belgesine bağlanmış olarak gerçekleştirilen yatırımlara ödenen bedeller kurum ve gelir vergisi matrahlarından beyanname üzerinden indirilirken, düşük oranda stopaj yöntemi ile vergilendirilmekteydi. Kazancın olmaması durumunda ise endekslleme yöntemi ile sonraki dönem kazançlarından indirim imkanı sağlayan uygulamalar bulunmaktaydı. Vergi mevzuatımızda yer alan bu şekilde işleyen en son yatırım indirimi uygulaması kaldırılmıştır. Fakat, önceden alınmış yatırım teşvik belgelerine istinaden başlanılmış yatırım indirimi uygulaması devam etmektedir.

Yatırım indirimi uygulamasına son verilmesinden sonra tasarrufların katma değeri yüksek yatırımlara yönlendirilmesi, üretim ve istihdamın artırılması, uluslararası rekabet gücünü artıracak araştırma ve geliştirme içeriği yüksek yatırımların özendirilmesi ile bölgesel gelişmişlik farklılıklarının azaltılması ana hedeflerine ulaşmak için getirilen en önemli teşviklerden biri indirimli oranlı kurumlar vergisi uygulamasıdır. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununa (KVK) 32/A maddesi ile eklenen indirimli oranda vergi uygulaması ile yatırımların desteklenmesi amaçlanmıştır.

Mevzuatında belirlenen usul çerçevesinde alınan teşvik belgeleri ile gerçekleştirilmesi öngörülen yatırımlardan elde edilen kazançların vergilendirilmesinde yatırıma başlama tarihi, yatırımın bölgesi, yatırımın büyüklüğü ve yatırım yapılan sektör, asgari yatırım tutarları gibi kıstaslar dikkate alınarak yatırıma ilişkin belirli orandaki maliyetin, gelecekteki vergi alacaklarından yine belirli oranlarda vazgeçilmek suretiyle Devlet tarafından karşılanması suretiyle dolaylı bir teşvik sağlanmıştır.

2- YASAL MEVZUAT

KVK’nın 32/A maddesinin (1) numaralı fıkrasında, Ekonomi Bakanlığı tarafından teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilen kazançların, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar indirimli oranlar üzerinden kurumlar vergisine tabi tutulacağı belirtilmiştir.

Anılan maddenin (2) numaralı fıkrasında; yatırıma katkı tutarı, indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle tahsilinden vazgeçilen vergi yoluyla yatırımların Devletçe karşılanacak tutarını; yatırıma katkı oranı ise, yatırıma katkı tutarının yapılan toplam yatırıma bölünmesi, başka bir ifadeyle yapılacak yatırım tutarının yatırıma katkı oranı ile çarpılması suretiyle bulunacak oranı ifade ettiği açıklamalarında bulunulmuştur. Aynı fıkranın devamında, Bakanlar Kurulu bölge birimleri sınıflandırması yapmaya, il grupları itibarıyla teşvik edilecek sektörleri ve bu sektörler ile yatırımın yerine göre yatırım ve istihdam büyüklüklerini belirlemeye yetkili kılınmıştır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/A maddesinin 4. fıkrası tevsi yatırımlarında da indirimli kurumlar vergisi uygulanabileceğini hüküm altına almıştır. Hazine Müsteşarlığı'nca yayımlanan Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulamasına ilişkin 2009/1 sayılı Tebliğ'de tevsi yatırım; "mevcut bir yatırıma ilave üretim hattı veya makine ve teçhizat ilave yapılması suretiyle üretim miktarının artırılması veya yeni bir yatırım hüviyeti taşımayan, mevcut üretim hattında yer alan makine ve teçhizatların bir bölümünün kapasite açısından ve işlevsel olarak üretim akışındaki diğer makine ve teçhizatlarla uyum içinde olmadığı durumlarda makine ve teçhizatların değiştirilmesi veya yenilerinin ilave edilmesi ve genişleme yapıldıktan sonra mevcut tesis ile alt yapı müşterekliği oluşturarak bir bütün teşkil eden, aynı işletmede aynı mal ve hizmetin kapasitesini en fazla %100'e kadar artırmaya yönelik yatırımlardır" şeklinde tanımlanmıştır.

Kanun hükmüne göre tevsi yatırımlar dolayısıyla elde edilen kazancın ayırt edilebilmesi ve defterlerde ayrıca izlenebilmesinin olanaklı olduğu durumlarda, bu kazançlar da komple yatırımlarda olduğu gibi indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlandırılabilir. Tevsi yatırımlar dolayısıyla elde edilen kazanç toplam kazanç içerisinde ayırt edilemiyorsa, o takdirde kanun koyucu farklı bir yöntem önermektedir. Kanuna göre; yapılan tevsi yatırım tutarının, dönem sonunda kurumun aktifine kayıtlı bulunan toplam sabit kıymet tutarına (devam eden yatırımlara ait tutarlar da dâhil) oranlanması suretiyle belirleneceği belirtilmiştir. Bu hesaplama sırasında işletme aktifinde yer alan sabit kıymetlerin kayıtlı değeri, yeniden değerlendirilmiş tutarları ile dikkate alınacaktır. Burada dikkat edilmesi gereken konu, mükellefin hangi yöntemi kullanacağına dair bir seçimlik hakkının bulunmamasıdır. Tevsi yatırıma ilişkin kazancın ayırt edilememesi durumunda ancak oranlama yöntemi uygulanabilir.

2.1- Modernizasyon, Ürün Çeşitlendirmesi ve Entegrasyon Yatırımlarında İndirimli Kurumlar Vergisi

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/A maddesi, indirimli kurumlar vergisinden yalnızca komple yeni yatırımlar ile tevsi yatırımların yararlanabileceğini açık olarak hüküm altına almıştır. İndirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanabilmek için ilgili teşvik belgelerinde yatırım cinsinin tevsi yatırım olarak belirtiliyor olması gerekmektedir. Ancak literatüründe ve vergi uygulamada Modernizasyon, Entegrasyon ve Ürün Çeşitlendirmesi yatırımlarının tanımlarından hareketle, söz konusu yatırımların üretim kapasitesini artırma, genişletmeye ve çeşitlendirmeye yönelik olduğu ve kanundan istenilen amaçlara uygun olmasından dolayı indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanması gerekmektedir. Burada dikkat edilmesi gereken diğer bir konu ise ilgili Kurumlar Vergisinin 32/A maddesinde belirtilen komple yeni yatırım ve tevsi yatırımların yürürlük tarihi olan 28.02.2009 tarihinden 5 ay sonra yani 28.07.2009 tarihinde Modernizasyon, Entegrasyon ve Ürün Çeşitlendirmesi yatırımlarının mevzuatta yerini almasıdır. Kurumlar Vergisi Kanununda tevsi yatırımlar haricinde diğer yatırım cinslerinin yer almamasının sebebi de budur. Modernizasyon, Entegrasyon ve Ürün çeşitlendirmesi

yatırımlarının da üretimi, istihdamı, uluslararası rekabet gücünü artıracak yapıda olduğu, tevsi yatırımlarda olduğu gibi kanunun teşvik amaçlarına birebir hizmet ettiği Gelir İdaresi tarafından verilen çeşitli özgelgelere anlaşılmaktadır. Sonuç olarak söz konusu yatırımların da indirimli kurumlar vergisinden yararlanması gerekmektedir.

2.2- Tevsi Yatırım Tutarında Dikkate Alınacak Sabit Kıymetler

Kısmen veya tamamen işletilmeye başlanılan tevsi yatırımı dolayısıyla elde edilen kazancın ayrı olarak tespit edilme imkanının olmaması halinde, tevsi yatırım tutarı mükellefin aktifinde yer alan sabit kıymet tutarına oranlanır. Elde edilen değer ilgili dönem kazancına uygulanması sonucu çıkan tutara indirimli kurumlar vergisi uygulanır.

$$\frac{\text{Tevsi yatırım}}{\text{Dönem sonu toplam sabit kıymet tutarı (tevsi yatırım tutarı dahil)}} \times \text{X Toplam kazanç}$$

Bu oranlama yöntemini kanun koyucu belirlerken, oranlama yöntemi sonucu bulunacak indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecek kazanç tutarının tespiti, yatırıma sağlanan katkı tutarının geri alınma süresini etkilediğinden yatırımcılar açısından önem teşkil etmektedir. Formülün payında yer alan "yapılan tevsi yatırım tutarı" kavramı, indirimli kurumlar vergisi açısından yatırım harcaması kabul edilen, teşvik belgesi kapsamında yapılan harcama tutarını ifade edeceğinden tespiti mümkün ve kolay olacaktır. Ancak formülün paydasında yer alan "toplam sabit kıymet tutarı" ne kadar yüksek olursa katsayı oranı o ölçüde azalacağından indirimli kurumlar vergisi uygulanacak kazanç ise aynı ölçüde düşük bir tutar olarak hesaplanacak ve bu da yatırımcı aleyhine bir durum oluşmasına yol açacaktır.

Dolayısıyla, tevsi yatırımlardan elde edilen kazancın Kanun maddesinde açıklanan oranlama yöntemiyle hesaplanmasında başlıca iki husus önem arz etmektedir.

1. İşletme aktifinde kayıtlı olan sabit kıymetlerin kapsamının ne olduğu ve kapsama dahil edilecek kıymetlerin birikmiş amortisman öncesi brüt tutarının mı yoksa net defter değerinin mi hesaplamada dikkate alınması gerektiği,
2. Bu kıymetlerin yeniden değerlendirilmiş tutarlarından ne anlaşılması gerektiği.

Maliye Bakanlığı yukarıda bahsedilen hususlarla ilgili olarak Kanun maddesi yürürlüğe girdikten sonra mukteza bazında yaptığı açıklamalarla zaman içerisinde konuya açıklık kazandırmaya çalışmıştır.

Söz konusu muktezalarda; sabit kıymetlerin kapsamının, Vergi Usul Kanunu'nun 313'üncü maddesi uyarınca amortisman mevzuunu oluşturan iktisadi kıymetler olduğu belirtilmiş, oranlamada toplam sabit kıymet tutarı olarak üretimde kullanılsın kullanılmasın tüm amortisman tabi sabit kıymetlerin birikmiş amortismanları düşülmeden önceki brüt tutarlarının dikkate alınacağı açıklanmıştır.

Bu durumda sabit kıymet tanımı içerisinde bilanço aktifinde yer alan amortisman tabi tüm iktisadi kıymetler (yatırımı devam edenler dahil) amortismanları düşürülmeden önceki brüt değerleri ile dikkate alınacaktır. Arazi ve arsalar Vergi Usul Kanun'unda belirtilen bazı özel durumlar haricinde amortisman tabi olmadıkları için sabit kıymet tanımı içerisinde değerlendirilemeyecek fakat idari ve fabrika binası gibi aktife kayıtlı iktisadi kıymet niteliğindeki tüm binalar sabit kıymet tutarında dikkate alınacaktır.

2.3- Tevsi Yatırımlarda Oranlama Yönteminde Sabit Kıymetler Yeniden Değerlenmesi

İndirimli kurumlar vergisinin düzenlendiği Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/A maddesinin 4. bendinde, "...işletme aktifinde yer alan sabit kıymetlerin kayıtlı değeri, yeniden değerlendirilmiş tutarları ile dikkate alınır" şeklinde bir hüküm bulunmaktadır. Bilindiği üzere, Maliye Bakanlığı, her yılın Aralık ayında ilgili yıl kullanılacak yeniden değerlendirme oranını belirlemektedir. Aktifte kayıtlı amortismanına tabi iktisadi kıymetler, tevsi yatırımlarda uygulanacak indirimli kurumlar vergisi uygulamasında, oranlama yöntemi uygulanırken aktife giriş tarihlerinden başlamak üzere, son döneme kadar her yıl ilan edilmiş yeniden değerlendirme oranı ile değerlendirilecek midir? Yoksa, şartların sağlandığı en son enflasyon düzeltmesi hükümlerinin uygulandığı 2004 yılına ait yeniden değerlendirilmiş tutarların mı kullanılacağı merak edilmekteydi.

Bu konu ile ilgili yasal düzenlemelerden hareketle net bir sonuca ulaşılamamaktadır. Fakat, Kanun metninde yer alan cümlenin "...yeniden değerlendirilmiş tutarları dikkate alınır" şeklinde olması, aktifteki sabit kıymet toplamının yeniden değerlendirilerek indirimli oranın uygulanacağı döneme getirilmesini değil, zaten bilançoda tespit edilebilen yeniden değerlendirilmiş bir tutarın dikkate alınması gerektiği, net olmasa da anlaşılmaktadır. Uygulamada birçok mükellef konu ile ilgili tereddüde düşmüş ve özelle talep ederek, vergi idaresinin bu konudaki yaklaşımını sormuştur. Vergi idaresi taleplere karşılık verdiği özellelerde; yeni bir yeniden değerlemenin yapılmaması gerektiğini belirterek, "...işletme aktifinde yer alan sabit kıymetlerin kayıtlı değeri, yeniden değerlendirilmiş tutarları ile dikkate alınır" ifadesinden sabit kıymetlerin gerekli şartların oluşması halinde yapılan enflasyon düzeltmesi sonucu oluşan yeniden değerlendirilmiş değerinin anlaşılması gerektiğini belirtmiştir.

2.4- Tevsi Yatırım Oranı Uygulamasında Kazancın Faaliyet Dışı Gelirlerden Oluşması Durumunda İndirimli Kurumlar Vergisi

İndirimli kurumlar vergisi uygulaması ilk uygulanmaya başlandığında yatırımcıların en büyük dezavantajı indirimli kurumlar vergisinin sadece yatırımdan elde edilen kazançta uygulanabilmesiydi. Diğer bir ifadeyle, yatırım işletilmeye başlanmadan ve yatırımdan herhangi bir kazanç elde edilmeden bu teşvikten yararlanılması mümkün bulunmamaktaydı. Bu durum yatırımların ve istihdam artış hızını yavaşlatmakta ve kanundan yayımlanmasından beklenen sonuçları engellemekteydi.

6322 sayılı Kanununun 39. maddesiyle KVK'nın 32/A maddesinin ikinci fıkrasına (b) bendinden sonra gelmek üzere eklenen (c) bendinde, "Yatırıma başlanan tarihten itibaren bu maddeye göre hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben, toplam yatırıma katkı tutarının %50'sini ve gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını geçmemek üzere; yatırım döneminde kurumun diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına indirimli kurumlar vergisi uygulamak suretiyle yatırıma katkı tutarını kısmen kullandırmaya, bu oranı her bir il grubu için sifra kadar indirmeye veya % 80'e kadar artırmaya Bakanlar Kurulu yetkilidir" hükmüne yer verilmiştir.

Bu yeni düzenlemeyle birlikte yatırımcıların işletme döneminden önce de indirimli kurumlar vergisinden yararlanabilmeleri mümkün hale gelmiş, aynı zamanda yatırımcılara teşvik belgesi kapsamındaki yatırımları dışındaki faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına da yatırım döneminde indirimli oran uygulanması imkanı tanınmıştır. Başka bir ifade ile mükelleflerin faaliyet dışı gelirlerinden oluşan kazançta, gerçekleştirilen yatırımlarla ilgili olmasa dahi, indirimli kurumlar vergisi uygulamasının önünde herhangi bir engel de bulunmama ile birlikte, vergi idaresinin konu ile ilgili vermiş olduğu özellelerde yer alan görüşler de tam olarak bu şekildedir.

2.5- Tevsi Yatırım Uygulamasında Geçmiş Dönemlere İlişkin Düzeltme Beyannamesi Verilmesi Durumunda İndirimli Kurumlar Vergisi

Tevsi yatırımlar genel hatlarıyla mevcuda ek yapılması ya da mevcudun genişletilmesi şeklinde tezahür ettiği için bazı durumlarda bu yatırımlar dolayısıyla elde edilen kazancın ayrı bir şekilde tespit edilmesi mümkün olmamaktadır. Bu durumda önceki bölümlerde açıklandığı üzere yapılan tevsi yatırım tutarının, dönem sonunda kurumun aktifine kayıtlı bulunan toplam sabit kıymet tutarına oranlanmakta ve mükellefin tüm işlemlerinden elde ettiği safi kazanç ile çarpılmakta ve indirimli oran uygulanacak matraha ulaşılmaktadır.

Mali mevzuatın farklı şekilde yorumlanması ya da sehven yapılan işlem veya kayıtlar gibi nedenlerle mükellefler, ilgili dönemde beyan ettikleri kazancı dönem kapandıktan sonra düzeltme beyanlarıyla artırabilmekte veya azaltabilmektedirler. Benzer şekilde, gerçekleştirilen incelemeler sonucunda da olması gereken kazanç ile mükelleflerin beyan ettiği matrah arasında farklılıklar tespit edilebilmektedir.

Gerçekleştiği tevsi yatırımdan elde ettiği kazancını ayrı şekilde tespit edemeyen mükelleflerin verecekleri düzeltme beyannameleri veya bu mükellefler hakkında yapılan vergi incelemeleri sonucu matrahın değişmesi halinde indirimli oran uygulanan kazancın yeniden hesaplanıp hesaplanmayacağı yönünde mevzuatında bir açıklama bulunmamaktadır.

KVK'nın 32/A maddesi metninden ilgili kesitlerin kısaca analiz edilmesinin faydalı olacağı düşünülmektedir. Anılan maddenin (1) numaralı fıkrasında, "teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilen kazançlar" ifadesi kullanılmıştır. Görüleceği üzere elde edilen kazançlara ilişkin olarak getirilen tek şart kazancın yatırımdan elde edilmiş olmasıdır. İlgili dönemde yatırıma yapılacak katkı tutarının o hesap döneminde beyan edilen kazanç olduğu ayrıca belirtilmemiştir.

Anılan maddenin irdelenen konunun merkezinde bulunan tevsi yatırımlara ilişkin düzenlemelerini içeren (4) numaralı fıkrasında, "Tevsi yatırımlarda, elde edilen kazancın kazancın ayrı bir şekilde tespit edilememesi halinde ise indirimli oran uygulanacak kazanç, yapılan tevsi yatırım tutarının...." ifadeleri kullanılmış ve yine indirimli vergi oranı uygulanacak tutarının tespiti için ilgili hesap döneminde beyan edilen kazancın dikkate alınması gerektiği yönünde bir hüküm getirilmemiştir.

Aynı maddesinin (5) fıkrasına ise indirim oranının yanlış uygulanması sonucunda zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler, vergi ziyayı cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte tahsil edilmektedir. Daha açık bir ifadeyle ilgili dönemde gider olarak gösterilen veya sabit kıymetlerin yeniden değerlendirilmesi ile ilgili hesaplamalarda sehven veya bilinçli olarak kayıtlara doğru bir intikal gerçekleşmediği veya yapılan bir inceleme sonucunda bulunan matrah farkı sebebiyle; kanunun lafzında geçen hesap döneminde beyan edilen kazanç sağlıklı bir şekilde gerçekleşmediği için ilgili dönemde uygulanan indirimli kurumlar vergisi oranının yeniden hesaplanıp kayıtların bu doğrultuda düzeltilmesi gerekmektedir.

3- KONUYA İLİŞKİN ÖRNEK OLAY

3.1- Olay

(F) A.Ş. 2014 hesap döneminde yatırım teşvik belgesi kapsamında 4.000.000 TL tutarında tevsi yatırım harcaması yapmış olup söz konusu yatırım 2014 yılında tamamlanmıştır. Yatırım döneminde herhangi bir kazancı bulunmayan (F) A.Ş. bu dönemde indirimli kurumlar vergisinden yararlanmamıştır.

Söz konusu şirketin 2015 hesap döneminde ticari bilanço kârı 5.000.000 TL, kurumlar vergisi matrahı ise 3.500.000 TL'dir. Tevsi yatırımdan doğan kazanç ayrı bir şekilde tespit edilememiştir. (Yatırıma katkı oranı: %50, vergi indirim oranı: %70)

(F) A.Ş.'nin dönem sonunda aktifine kayıtlı bulunan sabit kıymetlerin tutarları aşağıdaki gibidir:

Sabit Kıymetler	Amortisman düşülmeden önceki brüt tutar
250- Arazi ve Arsalar	1.850.000 TL
252- Binalar	2.500.000 TL
253- Tesis, Makine ve Cihazlar	2.000.000 TL
255- Demirbaşlar	1.500.000 TL
258- Yapılmakta Olan Yatırımlar	2.000.000 TL
TOPLAM	9.850.000 TL

- (F) A. Ş.'nin 2015 yılı ticari kazancına ilişkin ödemesi gereken indirimli kurumlar vergisi tutarı ile ödemesi gereken toplam kurumlar vergisi tutarını,
- (F) A. Ş.'nin bu yatırıma istinaden;
- Yararlanabileceği toplam yatırıma katkı tutarını,
- 2015 yılı kazancında yararlandığı yatırıma katkı tutarını,
- İzleyen hesap dönemlerinde bu yatırıma ilişkin elde ettiği kazançlarında yararlanabileceği yatırıma katkı tutarını bulunuz.

3.2- Çözüm

Tevsi yatırıma isabet eden kazanç tutarının hesaplanmasında amortisman tabii olmayan boş arsa ve araziler dikkate alınmayacağından, oranlamada dikkate alınacak tutar:

$$\text{Tevsi yatırıma isabet eden kazanç tutarı} = \frac{\text{Gerçekleşen tevsi yatırım tutarı}}{\text{Dönem sonu toplam sabit kıymet tutarı}} \times \text{Ticari bilanço kârı}$$

$$\begin{aligned} \text{Tevsi yatırıma isabet eden kazanç tutarı} &= \frac{4.000.000 \text{ TL}}{8.000.000 \text{ TL}} \times 5.000.000 \text{ TL} \\ &= \%50 \times 5.000.000 \text{ TL} \\ &= 2.500.000 \text{ TL} \end{aligned}$$

Buna göre, indirimli kurumlar vergisine tabii tutulacak olan matrah 2.500.000 TL, (F) A.Ş.'nin kurumlar vergisi matrahından düşük olduğundan, bu tutarın tamamı indirimli kurumlar vergisi uygulamasına konu olacaktır.

Yatırıma katkı oranı %50 olduğundan, hak kazanılan yatırıma katkı tutarı (4.000.000 TL x %50) 2.000.000 TL'dir.

- Kurumlar vergisi matrahı: 3.500.000 TL
- İndirimli KV oranı [%20 - (%20 x %70)] = [%20 - %14]: %6
- İndirimli KV matrahı.....: 2.500.000 TL

- İndirimli orana göre hesaplanan KV (2.500.000 TL x %6)..: 150.000 TL
- Genel orana tabi matrah (3.500.000 - 2.500.000 TL): 1.000.000 TL
- Genel orana göre hesaplanan KV (1.000.000 TL x %20): 200.000 TL
- Ödenecek toplam KV (150.000 TL + 200.000 TL): 350.000 TL

Yapılan tevsi yatırım nedeniyle tahsilinden vazgeçilen kurumlar vergisi, diğer bir ifadeyle yararlanılan yatırıma katkı tutarı [(2.500.000 TL x %20) - (2.500.000 TL x %6)] = 350.000 TL'dir. Buna göre, hak kazanılan 2.000.000 TL'lik yatırıma katkı tutarının kalan (2.000.000 TL - 350.000 TL) = 1.650.000 TL'lik kısmı için izleyen hesap dönemlerinde sadece bu yatırımdan elde edilen kazançta indirimli kurumlar vergisi uygulanması mümkün bulunmaktadır.

Öte yandan, (F) A.Ş.'nin yatırım döneminde diğer faaliyetlerden kazanç elde etmiş olması halinde diğer şartları da taşınması kaydıyla bu kazançlarına indirimli kurumlar vergisi uygulanması mümkün olabilecektir.

(F) A.Ş. 2015 hesap dönemi işlemlerinin tamamlanmasından sonra 2015 hesap dönemine ilişkin olan 1.000.000 TL gelirin ilgili dönemde dikkate alınmadığı anlaşılmış ve düzeltme beyanı verilerek kazanç 6.000.000 TL'ye çıkartmıştır. (vergilemeye ilişkin bir sorun olmadığı kabul edilmektedir). Ancak, indirimli vergi oranından yararlanılan tutar değiştirilmemiş ve aşağıdaki hesaplamada görüldüğü üzere 350.000 TL vergi hesaplanmıştır.

Normal Oranlı Vergi (%20 x 1.000.000,00)	200.000
İndirimli Oranlı Vergi (%6 x 2.500.000,00)	150.000
Toplam Vergi	350.000

Düzeltilme beyanı sonrası mükellef kurumun ilgili dönem ticari bilanço kazancı 6.000.000, kurumlar vergisi matrahı ise 4.500.000 TL olmaktadır. Mükellef kurumun indirimli oran uyguladığı kazancını aşağıda gösterildiği üzere düzeltmesi gerekmektedir.

$$\begin{aligned} \text{Tevsi yatırıma isabet eden kazanç tutarı} &= \frac{4.000.000 \text{ TL}}{8.000.000 \text{ TL}} \times 6.000.000 \text{ TL} \\ &= \%50 \times 6.000.000 \text{ TL} \\ &= 3.000.000 \text{ TL} \end{aligned}$$

Buna göre, indirimli kurumlar vergisine tabi tutulacak olan matrah 3.000.000 TL, (F) A.Ş.'nin kurumlar vergisi matrahından düşük olduğundan, bu tutarın tamamı indirimli kurumlar vergisi uygulamasına konu olacaktır.

Yatırıma katkı oranı %50 olduğundan, hak kazanılan yatırıma katkı tutarı (4.000.000 TL x % 50) 2.000.000 TL'dir.

- Kurumlar vergisi matrahı: 4.500.000 TL
- İndirimli KV oranı [%20 - (%20 x %70)] = [%20 - %14]: %6
- İndirimli KV matrahı.....: 3.000.000 TL
- İndirimli orana göre hesaplanan KV (3.000.000 TL x %6)..: 180.000 TL
- Genel orana tabi matrah (4.500.000 - 3.000.000 TL).....: 1.500.000 TL
- Genel orana göre hesaplanan KV (1.500.000 TL x %20)....: 300.000 TL
- Ödenecek toplam KV (180.000 TL + 300.000 TL): 480.000 TL

Yapılan tevsi yatırım nedeniyle tahsilinden vazgeçilen kurumlar vergisi, diğer bir ifadeyle yararlanılan yatırıma katkı tutarı $[(3.000.000 \text{ TL} \times \%20) - (3.000.000 \text{ TL} \times \%6)] = 420.000 \text{ TL}$ 'dir. Buna göre, hak kazanılan 2.000.000 TL'lik yatırıma katkı tutarının kalan $(2.000.000 \text{ TL} - 420.000 \text{ TL}) = 1.580.000 \text{ TL}$ 'lik kısmı için izleyen hesap dönemlerinde sadece bu yatırımdan elde edilen kazançta indirimli kurumlar vergisi uygulanması mümkün bulunmaktadır.

(F) A.Ş. 2015 kurum kazancının 3.000.000 TL'lik kısmı üzerinden indirimli oranda, kalan 1.500.000 TL'lik kısmı üzerinden kanuni oranda vergi hesaplamalıdır.

Dolayısıyla, $(480.000 - 350.000) = 130.000 \text{ TL}$ vergi ikmal edilmelidir.

Verilen olaya ilişkin yapılan analizde kurumlar vergisi matrahında dönem kapandıktan sonra yapılan değişiklik dolayısıyla 130.000 TL verginin zamanında tahakkuk ettirilmediği sonucuna ulaşılmıştır. KVK'nın 32/A maddesinin (5) fıkrasına göre indirim oranının yanlış uygulanması sonucunda zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler, vergi ziyası cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte tahsil edilirler. Ayrıca aynı maddesinin (9) numaralı fıkrası ile Maliye Bakanlığına verilen yetki çerçevesinde maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasların belirlenmemiş olması da göz önünde bulundurularak; verilen örnekte mükellef aleyhine sonuçlanan hesaplamaların, mükellef lehine olduğu durumlarda da safi kurum kazancında gerçekleşen değişimin indirimli oranın uygulanacağı matrahın tespiti sırasında dikkate alınmasının işlemlerde tutarlılığın açısından gereklidir.

4- SONUÇ

Daha hızlı, çok ve kaliteli mal ve hizmet üretimi sonucunu doğuracak; işletmelerimizin ulusal ve uluslararası alanda rekabet gücünü arttıracak, istihdam artışı sağlayacak, sanayileşme ve genel olarak da kalkınmamızı hızlandıracak en belli başlı faktörlerden birisi olan yatırımın önemi tartışmasızdır. Yatırımın önemini bilen ve yatırımları kamu ve özel sektör olarak sürekli atış gösteren bir ülke olarak; yabancı sermayeyi dahi yatırım yapmaya teşvik ve davet ettiğimiz bir zamanda, kendi ülkemizin sayın yatırımcısını yatırım yapma konusunda daha da cesaretlendirecek şekilde desteklemeliyiz.

Konumuzun tevsi yatırımlar boyutundan bakıldığında aşağıdaki önerilerde bululabilir:

- a) Tevsi yatırımlarda da yatırımın tamamlanması beklenilmeden, yatırım süresi boyunca da mükellefler daha yüksek oranda "vergi indirimi" imkanından yararlandırılmalı;
- b) Aynı şekilde, bölgesel farklılıkları en aza indirmek, topyekün kalkınma sağlanabilmesi için geri kalmış bölgelerde faaliyet gösterecek veya faaliyet gösteren firmaların bu faaliyetlerini genişletmek, faaliyetlerini sağlam bir zemine oturtana kadar bölge dışı veya faaliyet dışında elde ettikleri kazançlara daha yüksek oranda bir teşvik sağlamak hatta kanununda beklenen sonuçları ulaşmak açısından zarar eden veya zarar edip faaliyetlerine devam eden veya faaliyetlerini artıran işletmelere bir takım ayrıcalık getirilmesi gerekmektedir. Ancak bu unsurlar birlikte uygulanır ise "tevsi yatırım" yapan mükelleflere "vergi teşviki"nin ekonomik ve moral desteği sağlanmış olur. Aksi takdirde; mevcut hali ve uygulaması ile teşvik'ten beklenen verim ve sonucun alınmadığı görülmektedir.

KAYNAKÇA

- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 05.08.2016 tarih ve 2016/29792 sayılı 10 sıra No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği

- 28.07.2009 tarih ve 2009/1 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulamasına İlişkin Tebliğ
- 20.06.2012 tarih ve 2012/1 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulamasına İlişkin Tebliğ
- 08.05.2014 tarih ve 2014/2 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulamasına İlişkin Tebliğ
- 14.07.2009 tarih ve 2009/15199 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Bakanlar Kurulu Kararı
- 20.06.2012 tarih ve 2012/3305 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Bakanlar Kurulu Kararı
- (24/02/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 32/A-738 sayılı mukteza)
- (24/02/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 32/A-738 sayılı mukteza)
- (28/11/2012 tarih ve GİB.4.16.16.01-125(ÖZG-12/26)-419 sayılı mukteza)
- 28/11/2012 tarihli ve B.07.1.GİB.4.16.16.01-125(ÖZG-12/26)-419 sayılı muktezada
- 07.12.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.38.15.01-KV-20-193-131 sayılı özelgeler
- KURDOĞLU, F. S. "Tevsi Yatırımlarda İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması Ve Karşılaşılan Sorunlar"(Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 283, Nisan 2013)