ÖZELGELERLE BİRLİKTE İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMASI

REDUCED CORPORATE TAX PRACTICE IN THE LIGHT OF TAX RULINGS

Orhan BAYTEKİN*

ÖZ

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununa eklenen 32/A maddesi ile kurumlar vergisinin indirimli olarak uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. Kurumların kazançlarının vergilendirilmesi teknik bir konu olduğu için indirimli olarak uygulanan kurumlar vergisinin de sade ve basit olmayacağı tabiidir. Dolayısıyla Kurumlar vergisine tabi kazançların indirimli olarak vergilendirilmesinde Tebliğ ve Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından verilen özelgelerle teknik bir konu olduğunu düşündüğümüz indirimli kurumlar vergisi uygulamasının önemli bölümleri anlatılmaya çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: İndirimli Kurumlar vergisi, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, Yatırıma Katkı Tutarı-oranı, Tevsi yatırım, Devir-Bölünme hallerinde indirimli kurumlar vergisi.

JEL Sınıflandırması Kodları: K34, H2

ABSTRACT

Reduced corporate tax is implemented according to Article 32/A which was added to Corporate Tax Law, no. 5520. Since taxation of corporate income is a highly technical issue, it is quite natural the implemented law cannot be expected to be plain and simple. In this respect, the key sections of the subject, which is considered to be a highly technical one, is explored and clarified in the light of the secondary law, i.e., the Communiqué and the tax rulings issued by the Ministry of Treasury and Finance.

Keywords: Reduced corporate tax, Ministry of Industry and Technology, investment contribution rate, expansion investment, reduced corporate tax in transfer-divisions

JEL Classification Codes: K34, H2

* Vergi Müfettişi, Hazine ve Maliye Bakanlığı, orhan.baytekin@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0001-9177-4308
Baytekin,O. (Mart 2019). Özelgelerle Birlikte İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması, *Vergi Raporu, 234,* (93-102).

M.G.T.: ***10.01.2019*** */ M.K.T.:* ***15.02.2019***

GİRİŞ

Kurumlar Vergisi Kanunu'na 28/2/2009 tarihli ve 5838 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunla eklenen 32/A maddesinde, maddenin ikinci fıkrasında belirtilen ve 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 hüküm altına alınmıştır.

1- İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ ve ÖNEMLİ ÖZELGELER

Kurumlar vergisi mükelleflerinin, Ekonomi Bakanlığınca yatırım teşvik belgesine bağlanan yatırımlarından, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren elde ettikleri kazançları dolayısıyla indirimli kurumlar vergisi uygulamasından faydalanmaları mümkündür. Yapılan değişiklikler sonucu mükelleflerin, yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlarından elde ettikleri kazançlarının yanı sıra toplam yatırıma katkı tutarının Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen kısmına ilişkin olarak yatırım döneminde diğer faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına da indirimli kurumlar vergisi uygulanması mümkün hale gelmiştir.

1.1- Yıllara Sari İnşaat İşlerinden Elde Edilen Kazançların, Diğer Faaliyetlerden Elde Edilen Kazanç Sayılıp Sayılmayacağı

25.01.2018 tarih ve 30094508-125[2018/1.2]-E.8068 sayılı özelge'de yıllara sari inşaat işleriyle iştigal eden şirketin yatırım teşvik belgesi kapsamında bir yurt inşa etmekte olduğu belirtilerek yıllara sari inşaat işlerinden elde etmiş olduğunuz kazançların, indirimli kurumlar vergisi uygulamasında yatırım döneminde diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç olarak indirimli kurumlar vergisine konu edilip edilemeyeceği hususunda Vergi Dairesi Başkanlığı'ndan görüş talep etmiş, verilen görüş şu şekildedir '*1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "32.2. İndirimli kurumlar vergisi" başlıklı bölümünde indirimli kurumlar vergisi uygulamasına ilişkin açıklamalara yer verilmiş olup, Tebliğin "32.2.6. Diğer faaliyetlerden elde edilen kazancın kapsamı ve indirimli vergi oranı uygulamasında öncelik sırası" başlıklı alt bölümünde de;"İndirimli vergi oranı uygulamasında, mükelleflerin gerek 2009/15199 sayılı ve gerekse 2012/3305 sayılı Karara göre düzenlenmiş yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımlarının işletilmesinden elde edilen kazançları dışında kalan tüm kazançları diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç olarak kabul edilecektir." denilmektedir.*

Söz konusu yıllara *sari inşaat ve onarma işinizin, 2012/3305 sayılı BKK kapsamında aldığınız ... tarihli ve ... sayılı yatırım teşvik belgesine konu komple yeni yatırımınızın yatırım döneminde tamamlanması ve diğer şartların da sağlanması kaydıyla, bu yıllara sari inşaat ve onarma işinden elde edilen kazancın ilgili dönemde anılan yatırım teşvik belgesi kapsamında "diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç" olarak değerlendirilerek indirimli kurumlar vergisi tabi tutulması mümkün bulunmaktadır.* şeklinde mükellefe özelge verilmiştir.

Finans ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar ile iş ortaklıklarının indirimli kurumlar vergisi uygulamasından faydalanması mümkün değildir. Ayrıca taahhüt işlerinden, 16/7/1997 tarihli ve 4283 sayılı Yap-İşlet Modeli ile Elektrik Enerjisi Üretim Tesislerinin Kurulması ve İşletilmesi ile Enerji Satışının Düzenlenmesi Hakkında Kanun ve 8/6/1994 tarihli ve 3996 sayılı Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yaptırılması Hakkında Kanun kapsamında yapılan yatırımlar ile rödovans **sözleşmelerine** (maden kirası sözleşmesi) bağlı olarak yapılan yatırımlardan elde edilen kazançlar dolayısıyla da mükelleflerin indirimli vergi

oranı uygulamasından yararlanması mümkün değildir.

Yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlardan elde edilen kazançlara, ilgili teşvik belgesinde yer alan yatırıma katkı ve vergi indirim oranları dikkate alınarak yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren, yatırıma katkı tutarına ulaşılıncaya kadar indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecektir. Yatırıma katkı tutarı, indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle tahsilinden vazgeçilen vergi yoluyla yatırımların Devletçe karşılanacak tutarını, bu tutarın yapılan toplam yatırım tutarına bölünmesi suretiyle bulunacak oran ise yatırıma katkı oranını ifade etmektedir.

Örnek 1: (A) A.Ş.'nin yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımının toplam tutarı 5.000.000 TL ve yatırıma katkı oranı %25'tir. Bu durumda toplam yatırıma katkı tutarı aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

Toplam yatırıma katkı tutarı = Toplam yatırım harcaması x Yatırıma katkı oranı

= 5.000.000 TL x %25 = 1.250.000 TL

Söz konusu toplam yatırıma katkı tutarı, yatırımdan elde edilen kazanca indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle Devletin tahsilinden vazgeçeceği kurumlar vergisi tutarını ifade etmektedir.

Bakanlar Kurulu Karar (Karar)'ları uyarınca arazi, arsa, royalti (lisans bedeli), yedek parça ve amortismana tâbi olmayan diğer harcamalar indirimli kurumlar vergisi uygulamasına konu edilemeyecektir. Dolayısıyla yatırıma katkı tutarının hesaplanmasında arazi, arsa, royalti ve yedek parça harcamaları ile amortismana tâbi olmayan diğer harcamalar dikkate alınmayacaktır.

Yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlardan elde edilen kazançlarla ilgili olarak indirimli kurumlar vergisi uygulamasına, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmeye başlandığı geçici vergi döneminden itibaren başlanılır. Yatırımın işletilmeye başlandığı geçici vergi döneminden itibaren yatırımdan elde edilen kazanca, teşvik belgesinde yer alan ve vergi indirimi içeren yatırım tutarını aşmamak üzere, gerçekleştirilen yatırım harcaması dolayısıyla hak kazanılan yatırıma katkı tutarına ulaşılıncaya kadar indirimli oranda kurumlar vergisi uygulanır.

Yatırım teşvik belgesinde yer alan yatırıma katkı ve vergi indirim oranları dikkate alınarak ilgili teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlardan elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanması esastır.

Kanun'un 32/A maddesinin ikinci fıkrasına 6322 sayılı Kanunla eklenen (c) bendi hükmüyle, mükelleflerin yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlarının yatırım döneminde diğer faaliyetlerinden 1/1/2013 tarihinden itibaren elde ettikleri kazançlarına, indirimli kurumlar vergisi uygulanması suretiyle yatırıma katkı tutarının kısmen kullandırılması mümkün hale gelmiştir.

Diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanması açısından "yatırım dönemi" ifadesinden, yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırıma fiilen başlanılan tarihi içeren geçici vergilendirme döneminin başından tamamlama vizesi yapılması amacıyla Ekonomi Bakanlığı'na müracaat tarihini içeren geçici vergilendirme döneminin son gününe kadar olan sürenin anlaşılması gerekmektedir.

1.2- Tevsi Yatırımlardan Elde Edilen Kazançların ile Diğer Faaliyetlerden Elde Edilen Kazanç Sayılıp Sayılmayacağı

23.01.2017 tarih ve 50426076-125[32/A-2017/20-314]-782 sayılı özelgede Organize Sanayi Bölgesinde yapacağı ..... konulu tevsi yatırımına diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara, toplam yatırıma katkı tutarının %80'i oranında indirimli kurumlar vergisi uygulanıp uygulanamayacağı hususunda görüş talep edilmiş cevaben;

"Tevsi yatırımlarda, elde edilen kazancın işletme bütünlüğü çerçevesinde ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespit edilebilmesi halinde,

indirimli oran bu kazanca uygulanır. Kazancın ayrı bir şekilde tespit edilememesi halinde ise indirimli oran uygulanacak kazanç, yapılan tevsi yatırım tutarının, dönem sonunda kurumun aktifine kayıtlı bulunan toplam sabit kıymet tutarına (devam eden yatırımlara ait tutarlar da dahil) oranlanması suretiyle belirlenir. Bu hesaplama sırasında işletme aktifinde yer alan sabit kıymetlerin kayıtlı değeri, yeniden değerlenmiş tutarları ile dikkate alınır. İndirimli oran uygulamasına yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçtiği geçici vergi döneminde başlanır.

Yapılan açıklamalar doğrultusunda, 2012/3305 sayılı Karara göre düzenlenmiş yatırım teşvik belgeniz kapsamında 10.07.2015 tarihinde başladığınız ve halen devam etmekte olan yatırımınıza ilişkin olarak, 2012/3305 sayılı Kararın 15 inci maddesinin birinci fıkrasında belirtilen oranlara göre hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben, gerçekleştirdiğiniz yatırım harcaması tutarını aşmamak ve toplam yatırıma katkı tutarının yüzde seksenini geçmemek üzere *yatırım dönemi içinde yer alan 2016 ve izleyen hesap dönemlerinde diğer faaliyetlerden elde ettiğiniz kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanması mümkün bulunmaktadır.*

Öte *yandan, yatırımınıza başladığınız 2015 hesap dönemi içinde diğer faaliyetlerden elde ettiğiniz kazançlara 2015/7496 sayılı Karar ile 2012/3305 sayılı Karara eklenen geçici 5 inci maddede yer alan oran dikkate alınarak indirimli kurumlar vergisi uygulanabileceği tabiidir."* şeklinde görüş vererek tevsi yatırımlardan elde edilen kazançlar ile diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlar arasındaki ilişkiye açıklık kazandırılmıştır.

Yatırım teşvik belgesi kapsamında indirimli kurumlar vergisinden yararlanmak isteyen mükelleflerin yatırım döneminde diğer faaliyetlerden elde ettikleri kazançları bulunması halinde bu kazançlarınada indirimli kurumlar vergisi uygulanabileceğinden yukarıdaki bölümde bahsedildi. Burada önemli hususlardan birtanesi şudur; diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlar için yararlanılacak en fazla yatırıma katkı tutarı yani devletin vergi almayarak vazgeçtiği teşvik maksatlı tutarın ne kadar olduğudur. Bu tutar yatırım döneminde yararlanılabilecek yatırıma katkı tutarı ile gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarı karşılaştırılarak bulunmaktadır. Bu iki değerden az olanı mükellefin diğer faaliyetlerden elde ettiği kazançlar için yararlanabileceği tutarı vermektedir.

İndirimli vergi oranı uygulamasında, mükelleflerin gerek 2009/15199 sayılı ve gerekse 2012/3305 sayılı Karara göre düzenlenmiş yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımlarının işletilmesinden elde edilen kazançları dışında kalan tüm kazançları diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç olarak kabul edilecektir.

Mükelleflerin 2012/3305 sayılı Karara göre düzenlenmiş birden fazla yatırım teşvik belgesinin bulunması ve yatırım döneminde diğer faaliyetlerden elde edilen kazancın yetersiz olması durumunda, hangi teşvik belgesine öncelik verileceği mükellefler tarafından serbestçe belirlenebilecektir.

İlgili dönem kurumlar vergisi matrahının, 2009/15199 sayılı veya 2012/3305 sayılı Karara göre düzenlenmiş birden fazla yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlardan bu hesap dönemi içinde elde edilen toplam kazançtan düşük olması halinde, her bir yatırım teşvik belgesi kapsamında ayrı ayrı elde edilen kazancın bu yatırımlardan elde edilen toplam kazanca oranının kurumlar vergisi matrahına uygulanması suretiyle, bu teşvik belgelerinde yer alan vergi indirim oranlarına göre indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecektir.

38418978-125[32A-15/4]-531740 sayılı Özelge'de Sincan 1. Organize Sanayi Bölgesinde bulunan fabrikanızda ..... üretimini yaptığı, üretim arttıkça fabrikanın yetersiz kaldığı ve yeni yatırıma ihtiyaç duyulduğu bu nedenle makine ve

pompa imalatınızı ayırarak yeni kurulacak fabrikalara taşımak istediğiniz, Söz konusu ürünlerin imalatı çok iç içe olduğundan yeni yatırımın eski fabrikaya çok yakın bir yerde yapıldığı, özelge talep formunuz ekinde verilen üretim sürecinde de görüleceği üzere ürünlerin son haline gelinceye kadar üç fabrikayı da dolaştığı, bir makinayı oluştururken hem yeni fabrikalarda hem de eski fabrikada imalatların bulunduğu, bu imalatlar ile makinenin tamamlandığı dolayısıyla bu makine için kesilen faturadaki kazancın ne kadarının yeni fabrikalara ne kadarının eski fabrikaya ait olduğunun belirlenemediği bu nedenle indirimli kurumlar vergisi müessesinden yararlanılırken yatırıma ait kazancın tespiti konusunda tereddüde düşüldüğü, ayrıca konu hakkında Başkanlığımız görüşü alınana kadar geçici vergi dönemlerinde kurumlar vergisi indiriminden yararlanılmadığından daha sonra söz konusu geçici vergi beyanlarının düzeltilmesinin gerekip gerekmediği konularında tereddüt hasıl olduğu şeklinde talep edilen hususlara;

'İndirimli kurumlar vergisi uygulaması ile ilgili düzenlemelere 19.06.2012 tarihli ve 28328 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2012/3305 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Bakanlar Kurulu Kararı ile 20.06.2012 tarih ve 28329 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2012/1 No.lu Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğde yer verilmiştir.

Anılan Tebliğin "Tanımlar" başlıklı 2'*nci maddesinde;*

"...

c) İşletmeye geçiş tarihi: Yatırım süresinin (ek süre dahil) bitiş tarihini veya bu tarihten önce tamamlama vizesi için müracaat edilmiş ise müracaat tarihini,

...

d) Komple yeni yatırım: Mal ve hizmet üretimine yönelik olarak ana makine ve teçhizat ile yardımcı tesisleri içeren, gerektiğinde arazi-arsa ve bina-inşaat harcamalarını da ihtiva eden, yatırımın yapılacağı yerde aynı üretim konusunda mevcut tesisi veya mevcut tesisi ile altyapı bütünlüğü bulunmayan yatırımları,

ifade eder." açıklamalarına yer verilmiştir.

Özelge *talep formunuz ekinde yer alan ve 2012/3305 sayılı Karara göre düzenlenmiş olan yatırım teşvik belgesinin incelenmesinden, yapmış olduğunuz yatırımın komple yeni yatırım olduğu ve yatırımın konusunu da maden, taşocağı ve inşaat makineleri imalatı faaliyetlerinin oluşturduğu anlaşılmıştır.*

Buna göre, eski fabrikada ve teşvik belgesine konu komple yeni yatırım kapsamındaki yeni fabrikalarda iç içe geçmiş şekilde üretilerek satışı yapılan ürünlerin satışından elde edilen kazancın, sadece yatırım teşvik belgesi kapsamında gerçekleştirdiğiniz komple yeni yatırımınızdan kaynaklanan kısmı indirimli kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.

Üretimin bir kısmının eski fabrikanızda bir kısmının da yeni fabrikalarınızda gerçekleştirildiği dikkate alındığında, işin mahiyetine uygun bir dağıtım anahtarı kullanılarak üretilen bu ürünlerin satışından elde edilen kazancın yatırım teşvik belgesi kapsamındaki komple yeni yatırımlarınıza isabet eden kısmının ayrıştırılması ve bu suretle tespit edilen yatırımdan elde edilen kazanca indirimli kurumlar vergisi uygulanması mümkündür.

Öte yandan, yıllık kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden indirimli kurumlar vergisinden yararlanılmış olması halinde, İndirimli kurumlar vergisinden yararlanılmak üzere ilgili dönemlere ilişkin geçici vergi beyannamelerinin düzeltmesine gerek bulunmamaktadır." şeklinde görüş bildirmiştir. Gelir idaresinin bu görüşü önemlidir. Çünkü Özelge'de tereddüt edilen konu kanun ve tebliğde açıklığa kavuşturulmuş bir konu değildir. Bu şekilde bir yorumlama buna benzer konularda fikir verilmesi açısından yol gösterici olmaktadır.

Tevsi yatırımlardan elde edilen kazancın işletme bütünlüğü çerçevesinde ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespit edilebilmesi halinde, bu kazanca indirimli vergi oranı uygulanacaktır. Kazancın ayrı bir şekilde tespit edilememesi halinde ise tevsi yatırım dolayısıyla indirimli vergi oranı uygulanacak kazanç, yapılan tevsi yatırım tutarının, dönem sonunda kurumun aktifine kayıtlı bulunan toplam sabit kıymet tutarına (devam eden yatırımlara ait tutarlar da dahil) oranlanması suretiyle belirlenecektir.

Tevsi yatırımlardan elde edilen kazancın bu şekilde oranlama yapılmak suretiyle belirlenmesi seçimlik bir hak olmayıp, indirimli kurumlar vergisi uygulanacak kazancın işletme bütünlüğü çerçevesinde ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle mükellefçe tespit edilmesi esastır.

Tevsi yatırımlardan elde edilen kazancın ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespit edilememesi durumunda indirimli kurumlar vergisine konu edilecek kazanç, tevsi yatırım tutarının toplam sabit kıymet tutarına bölünmesi suretiyle bulunacak oranın kurumun ticari bilanço kârı ile çarpılması suretiyle hesaplanacaktır. Ancak, indirimli kurumlar vergisi uygulanacak kazancın, kurumlar vergisi matrahını aşamayacağı tabiidir.

Ancak belirtmekte fayda olacak diğer husus tevsi yatırımlardan elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygularken, boş arazi-arsa ve amortismana tabi olmayan diğer kıymetlerle ilgili tutarların bu hesaplamada dikkate alınmaması; sabit kıymet tutarının hesabında ise bu kıymetlerin birikmiş amortismanları düşülmeden önceki brüt tutarlarının dikkate alınması gerekmektedir.

85373914-125[49.01.27]-96176 sayılı Özelge'de 2009/15199 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı kapsamında alınan yatırım teşvik belgesine istinaden 12/8/2011 tarihinde yatırıma başlandığı, yatırımınızın kısmen tamamlanarak faaliyete geçildiği ve yatırıma başlanan tarihte yapı kullanma ruhsatı alınmış ve tamamlanmış olan bir binanın mevcut yatırım teşvik belgesi kapsamında satın alınarak üretim faaliyetlerinde kullanılmak istendiği belirtilerek, bina alımı için yapılacak harcamalarla ilgili olarak indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanılıp yararlanılamayacağı hususunda görüş talebinde bulunulmuş olup cevaben;

'Buna göre, yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımdan elde edilen kazanca teşvik belgesinde yer alan vergi indirim oranı dikkate alınarak indirimli kurumlar vergisi uygulanması esas olup, üretim faaliyetlerinizde kullanmak üzere aldığınız binaya ilişkin harcamaların Ekonomi Bakanlığınca mevcut yatırım teşvik belgesi kapsamında indirimli vergi uygulaması açısından yatırıma katkı tutarının tespitinde dikkate alınacak unsurlar arasında değerlendirilmesi durumunda, yatırıma katkı tutarının hesabında bahse konu bina alımı için yapılan harcamalar da dikkate alınmak suretiyle indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanılması mümkün bulunmaktadır*'*. şeklinde görüş bildirmiştir. Bu görüşünde mükellefler ve Maliye idaresi için önemli olduğu söylenebilir, çünkü indirimli kurumlar vergisi konusunun düzenlendiği Kurumlar vergisi kanunu'nun 32/A maddesinin 2.fıkrasının ç bendi ile Bakanlar Kurulu, yatırım harcamaları içindeki arsa, bina, kullanılmış makine, yedek parça, yazılım, patent, lisans ve know-how bedeli gibi harcamaların oranlarını ayrı ayrı veya topluca sınırlandırmaya yetkili olup, kendisine verilen yetkiyi kullanarak yatırım harcamaları içindeki arazi, arsa, royalti, yedek parça ve amortismana tâbi olmayan diğer harcamaların indirimli kurumlar vergisi uygulamasına konu edilemeyeceğine karar vermiştir. Dolayısıyla yatırıma katkı tutarının hesaplanmasında arazi, arsa, royalti ve yedek parça harcamaları ile amortismana tâbi olmayan diğer harcamalar dikkate alınmayacaktır.

Kanun'da Bakanlar Kurulu'nun yatırım harcaması oranını belirlemesi açısından bina (eski veya yeni olduğu belirtilmemiş olan) sayılmış olup

tebliğde binaya ilişkin indirimli kurumlar vergisi uygulamasına konu edilmeyeceğine dair açıkça bir hüküm bulunmadığı için özelgede bu konuda yatırım harcaması olarak kabul edildiği düşünülmektedir.

Hesap dönemi itibarıyla 32/A maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen şartların sağlanamadığının tespit edilmesi halinde, söz konusu vergilendirme döneminde indirimli vergi oranı uygulanması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler, vergi ziyaı cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte tahsil olunur.

Kanun'un 32/A maddesinin altıncı fıkrasına göre, yatırımın faaliyete geçmesinden önce devri halinde, devralan kurum, ilgili mevzuatta belirtilen koşulları aynen yerine getirmek kaydıyla indirimli vergi uygulamasından yararlanabilecektir.

Yatırımın faaliyete geçmesinden önce devri halinde devreden kurumun bu yatırım dolayısıyla indirimli vergi oranı uygulamasından yararlanamayacağı tabiidir.

Burada önemli konu şudur; yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılmadan önce indirimli kurumlar vergisi uygulanan hallerde, **yatırımın tamamlanıp işletilmeye geçilmemesi** durumunda yatırım döneminde indirimli vergi oranı uygulanması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler, vergi ziyaı cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte tahsil edilmesi hususudur.

1.3- Devir ve Bölünme Hallerinde İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması

Kanunun 32/A maddesinin yedinci fıkrasına göre, yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçmesinden sonra devri halinde, indirimli vergi uygulamasından devir tarihine kadar devreden, devir tarihinden sonra ise devralan, ilgili mevzuatta belirtilen koşulları yerine getirmek kaydıyla yararlanabilecektir.

62030549-125[32/A-2015/75] sayılı Özelge'de şirketinizin faaliyet kazancının tamamen teşvik belgesi kapsamındaki bu kağıt üretim tesisinin faaliyetinden sağlanmakta olduğu ve bu tesis haricinde faaliyet kazancı yaratan başka bir faaliyetinizin bulunmadığı belirtilerek Şirketinize kısmi bölünme yoluyla devredilen tesisin faaliyeti neticesinde elde edilen kazancın iştirak hissesi, gayrimenkul vb. alımında kullanılması ve sonrasında bu kıymetlerin satışından elde edilen kazanç ile kağıt üretim tesisinden elde edilen faaliyet kazancının banka vadeli mevduat hesaplarında değerlendirilmesi neticesinde oluşan faiz gelirlerinin indirimli kurumlar vergisi uygulanacak kazancın tespitinde dikkate alınıp alınamayacağı sorulmuş olup cevaben;

"Kurumlar vergisi kanunu 32/A maddesi 7 numaralı fıkrası: Yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçmesinden sonra devri halinde indirimli vergi oranından devir tarihine kadar devreden, devir tarihinden sonra ise devralan, aynı koşulları yerine getirmek kaydıyla yatırıma katkı tutarının kalan kısmı için yararlanır.

Dolayısıyla, yatırım teşvik belgesi kapsamında gerçekleştirilen ve tamamlama vizesi yapılmış olan söz konusu kağıt üretim tesisini kısmi bölünme yoluyla devralan şirketinizce aynı koşullar yerine getirilmek şartıyla, bu yatırımın işletilmesinden şirketiniz tarafından elde edilen kazanca, yatırıma katkı tutarının kalan kısmına ulaşılıncaya kadar indirimli kurumlar vergisi uygulanması mümkün bulunmaktadır."

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, indirimli kurumlar vergisinin sadece yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımınızdan elde edilen kazanca uygulanması esas olup;

- Şirketinize kısmi bölünme yoluyla devredilen tesisin faaliyeti neticesinde elde edilen kazancın iştirak hissesi, gayrimenkul vb. alımında kullanılması ve sonrasında bu kıymetlerin satışından elde edilen kazanç ile *kağıt üretim tesisinden elde edilen faaliyet kazancının banka vadeli mevduat hesaplarında değerlendirilmesi neticesinde oluşan*

faiz gelirlerinin indirimli kurumlar vergisi uygulanacak kazancın tespitinde dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır.

- *Geçmiş yıl zararları, indirim ve istisnalar vb. nedenlerle safi kurum kazancınızın söz konusu yatırımdan elde edilen kazanç tutarından düşük olması halinde ise indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecek tutar safi kurum kazancını aşamayacaktır.*

Ayrıca, teşvik belgeli yatırımdan elde edilen kazancın bağış ve yardım vb. şekilde kullanılmış olması bu durumu değiştirmeyeceği gibi kanunen kabul edilmeyen giderler vb. nedenlerle safi kurum kazancı yatırımdan elde edilen kazançtan yüksek olsa dahi indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecek kazancın söz konusu yatırımdan elde edilen kazancı aşamayacağı tabiidir'. şeklinde kanun ve tebliğde belirtilmeyen bazı konularda önemli görüşler verilmiştir.

5520 sayılı Kanunun 32/A maddesinin ikinci fıkrasına, birinci cümlesinden sonra gelmek üzere; "Yatırımın tamamlanması şartıyla, indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle yararlanılan kısmı hariç olmak üzere kalan yatırıma katkı tutarı, yatırımın tamamlandığı hesap dönemini izleyen yıllarda Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre bu yıllar için belirlenen yeniden değerleme oranında artırılarak dikkate alınır." hükmü eklenmiştir.

Buna göre, ilgili teşvik belgesi kapsamındaki toplam yatırıma katkı tutarının yatırımın tamamlandığı hesap döneminin sonuna kadar yararlanılamayan kısmı (yatırımın tamamlandığı hesap döneminin sonuna kadar gerek diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara ve gerekse yatırımın tamamen veya kısmen işletilmesinden elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanması suretiyle yararlanılan kısmından sonra kalan yatırıma katkı tutarı), yatırımın tamamlandığı hesap dönemini izleyen yıllarda Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre bu yıllar için belirlenen yeniden değerleme oranında artırılarak dikkate alınacaktır.

1.4- Kurumlar Vergisi Beyannamesinin Düzeltilmesi Yoluyla İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması

17192610-125[ÖZG-15/59]-228 sayılı Özelge'de 2013 yılı yatırım döneminde diğer faaliyetlerinizden elde etmiş olduğunuz kazançlarınıza, indirimli kurumlar vergisi uygulanmaması sebebiyle kullanılmayan yatırıma katkı tutarının, 2013 yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannamesini düzeltmek suretiyle mi, yoksa yatırım dönemi içerisinde kalmak koşuluyla 2015, 2016 ve 2017 yıllarında diğer faaliyetlerinizden elde edeceğiniz kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle mi kullanılabileceği ve 2015 yılında diğer faaliyetlerden elde edilecek kazancınıza hangi tutarda indirimli kurumlar vergisi uygulanacağı konusunda görüş talep edilmektedir. cevaben;

"Şirketiniz tarafından 2013 hesap döneminde geçerli olan (yatırım teşvik belgesi revize edilmeden önce) yatırıma katkı ve indirimli kurumlar vergisi oranları çerçevesinde ve düzeltme beyannamesi verilmek suretiyle bahse konu teşvik belgesi kapsamında bu dönemde diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlarla ilgili olarak indirimli kurumlar vergisinden yararlanılması mümkün olup, yararlanılamayan yatırıma katkı tutarlarının 2014 ve müteakip yıllarda diğer faaliyet kazançları ve yatırımdan elde edilen kazançlara da uygulanması mümkün bulunmaktadır." şeklinde görüş vererek geçmiş dönemlere ait indirimli kurumlar vergisi tutarlarının düzeltme beyannamesi verilerek yararlanılacağı belirtilmektedir.

1.5- Eğitim ve Öğretim Kazançları Uygulaması İstisnası ile İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması

Son olarak önemli gördüğümüz bir diğer görüş 62030549-125[32A-2013/331]-269 sayılı özelge de verilmiş olup ilk ve orta öğretime yönelik eğitim hizmetleri ile eğitim kazançlarına ilişkin eğitim-öğretim kazanç istisnasının indi-

rimli kurumlar vergisi tatbikinde nasıl uygulanacağı konusunda yaşanan tereddüt açıklığa kavuşturulmuştur. Şöyleki;

"Yatırım döneminde mükelleflerin diğer faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlara indirimli kurumlar vergisi oranı uygulaması 01.01.2013 tarihinden itibaren elde edilen kazançlar için uygulanmak üzere yürürlüğe girdiğinden, şirketinize tayin olunan özel hesap döneminin sadece 01/01/2013 - 30/06/2013 tarihleri arasında kalan kısmında diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlarınıza indirimli kurumlar vergisi uygulanması mümkün olup 01.07.2012 - 31.12.2012 tarihleri arasında kalan kısmında diğer faaliyetlerden elde ettiğiniz kazançlarınıza indirimli kurumlar vergisi uygulanması mümkün bulunmamaktadır.

- 2012/3305 sayılı BKK ya göre düzenlenmiş olan yatırım teşvik belgeleriniz kapsamındaki yatırımlarınızın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren ***bu yatırımlardan elde edilen kazançlarınıza*** ilişkin olarak indirimli kurumlar vergisinden yararlanılması mümkün olup okulunuzun faaliyete geçen kısmıyla ilgili Bakanlığımıza başvurarak eğitim-öğretim kazancı istisnasından faydalanmanız halinde kurumlar vergisi matrahı doğmayacağından, söz konusu istisnanın uygulanacağı beş vergilendirme dönemini izleyen dönemlerde indirimli kurumlar vergisi teşvikinden faydalanabileceğiniz tabiidir*."*

Son olarak 6770 sayılı Kanunun 29'uncu maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32'nci maddesine eklenen beşinci fıkrada; "(5) 19'uncu maddenin birinci fıkrası kapsamında birleşen sanayi sicil belgesini haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle iştigal eden küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin, birleşme tarihinde sona eren hesap döneminde münhasıran üretim faaliyetinden elde ettiği kazançları ile bu kapsamda birleşilen kurumun birleşme işleminin gerçekleştiği hesap dönemi dahil olmak üzere üç hesap döneminde münhasıran üretim faaliyetinden elde ettiği kazançlarına uygulanmak üzere kurumlar vergisi oranını %75'e kadar indirimli uygulatmaya, bu indirim oranını, sektörler, iş kolları, üretim alanları, bölgeler, hesap dönemleri itibarıyla ya da orta ve yüksek teknolojili ürün üreten veya imalatçı ihracatçı kurumlar için ayrı ayrı veya birlikte farklılaştırmaya Bakanlar Kurulu; bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir." hükümlerine yer verilmiştir.

Kanunda açıkça yazılmasa da tebliğde detaylıca açıklanan bu husus 12 No.lu kurumlar vergisi genel tebliğ ile 1 No.lu kurumlar vergisi genel tebliğinin 32.3 numaralı bölümüne eklenen Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin (KOBİ) birleşmelerinde kurumlar vergisi oranının indirimli uygulanmasıdır. Makalemizde indirimli kurumlar vergisi uygulamasını genel tebliğ ve önemli olduğunu düşündüğümüz özelgeler ile özetlemeye çalıştık. Bu yüzden (KOBİ) birleşmelerinde kurumlar vergisinin indirimli uygulamasına daha fazla değinilmeyecektir.

SONUÇ

Son yıllarda dünyada ve ülkemizde yaşanan ekonomik,sosyal ve siyasal gelişmelerin olumsuz etkilerini en aza indirmek amacıyla ülkemizde yatırım yapan mükelleflere destek vermek amacıyla devlet tarafından birtakım yardımlar yapılmaktadır. Bu yardımlar bazen ayni bazen de nakit yardımı şeklinde olmaktadır. Ancak bazı teşvikler vergi almamak şeklinde gerçekleştirilmektedir. Bunlardan en önemlilerinden biride Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/A maddesinde yer alan indirimli kurumlar vergisi uygulamasıdır. Yıllara sari inşaat işlerinin, Tevsi Yatırımların, Eğitim ve Öğretim Kazançları istisna uygulamasının, Kurumların devir ve bölünme hallerinin, geçmiş yıllara ait düzeltme beyannamesi verilmesi suretiyle indirimli kurumlar vergisi uygulaması gibi özellik arz eden durumları yukarıdaki bölümde özelgelerle açıklamaya çalıştık. Özetlemek ge-

rekirse devletin mükelleflerin ödemesi gereken vergiyi belirli şartlar altında belirli oranlarda indirerek yatırımın finanse edilmesine destek sağlamaktır.

KAYNAKÇA

- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- Kurumlar vergisi Genel Tebliği
- 25.01.2018 tarih ve 30094508-125[2018/1.2]-E.8068 sayılı özelge
- 23.01.2017 tarih ve 50426076-125[32/A-2017/20-314]-782 sayılı özelge
- 38418978-125[32A-15/4]-531740 sayılı özelge
- 85373914-125[49.01.27]-96176 sayılı özelge
- 62030549-125[32/A-2015/75]-sayılı özelge
- 17192610-125[ÖZG-15/59]-228 sayılı özelge
- 62030549-125[32A-2013/331]-269 sayılı özelge