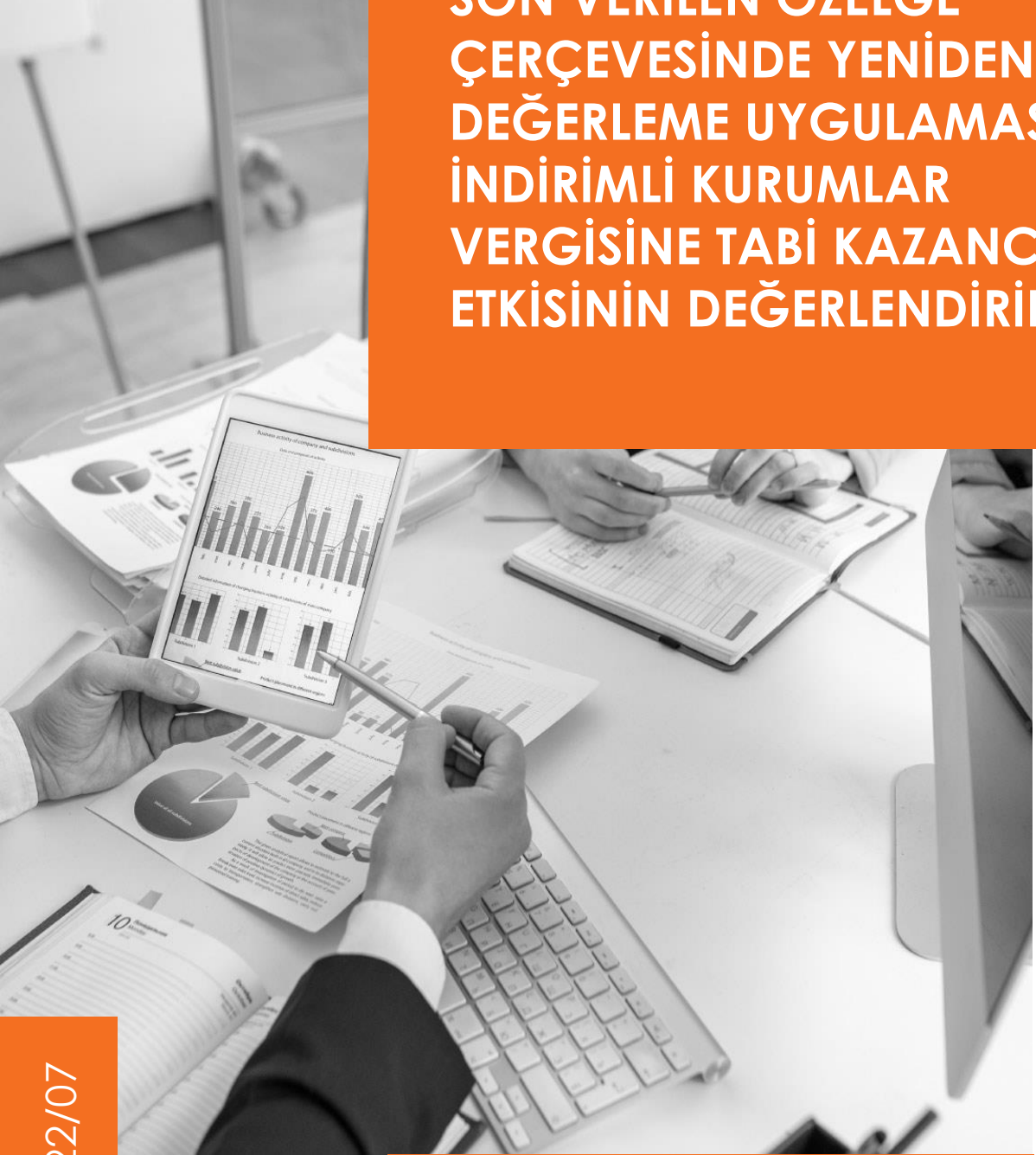


MAKALE

SON VERİLEN ÖZELGE ÇERÇEVESİNDE YENİDEN DEĞERLEME UYGULAMASININ İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİNE TABİ KAZANCA ETKİSİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ



2022/07

Dinçer BAYDEMİR

12.12.2022

1. GİRİŞ

Bilindiği üzere 7326 Sayılı Kanunu'nun 11.maddesi ile birlikte 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun geçici 31.maddesine 7.fıkra eklenmek suretiyle mükelleflere söz konusu fıkranın yürürlük tarihi itibarıyla (09.06.2021) aktiflerinde yer alan taşınmazlar ve amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetlerini (sat-kirala-geri al işlemine veya kira sertifikası ihracına konu edilen taşınmaz ve iktisadi kıymetler hariç) 31.12.2021 tarihine kadar maddede yer alan kapsam, şart ve hükümlere uymak koşuluyla yeniden değerlendirme imkanı sağlanmıştır.

Söz konusu yeniden değerlendirme imkanı ile birlikte 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32.A maddesi kapsamında tevsi yatırım teşvik belgelerine konu yatırımlardan elde edilen ve indirimli kurumlar vergisi uygulamasında dikkate alınacak kazanç tutarının yatırım maliyetlerinin toplam sabit kıymetlere oranlanması suretiyle hesaplama yöntemi tercih eden mükelleflerin, tevsi yatırımlardan elde edilen kazancın tespitinde, sabit kıymet tutarlarının yeniden değerlendirme sonrası değerlerinin hesaplamada dikkate alınıp alınamayacağı ve söz konusu yeniden değerlendirme işlemi sonucunda yatırıma katkı tutarının değişip değişmeyeceği mükelleflerin aklında bir soru olarak belirmektedir.

Bu makalemizde 7326 sayılı Kanunla mükelleflere tanınan bu hakkın tevsi yatırımdan elde edilen kazanç ve yatırıma katkı tutarının hesaplanma şekline etki edip etmediği hususu irdelenecektir.

2. İndirimli Kurumlar Vergisi Müessesesine İlişkin Düzenlemelere Genel Bakış

İndirimli kurumlar vergisi müessesesi 18.02.2009 tarih ve 5838 sayılı kanun ile mevzuatımıza girmiştir. Bu kapsamda, teşvik belgeli yatırımlara ilişkin destek sistemine Bakanlar Kurulu tarafından çıkarılan "Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararlar" ile yön verilmektedir. İlk olarak 14.07.2009 tarih ve

2009/15199 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile uygulamaya başlanmış olup, söz konusu Kararın uygulanmasına ilişkin usul ve esaslara ise Hazine Müsteşarlığı tarafından hazırlanan ve 28.07.2009 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 2009/1 sayılı “Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğ”de yer verilmiştir. Son olarak ise 15.06.2012 tarih ve 2012.3305 sayılı BKK yayımlanarak bu kararın uygulanmasına ilişkin usul ve esaslara ise Ekonomi Bakanlığı tarafından hazırlanan ve 20.06.2012 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan “Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin 2012/1 Sayılı Tebliğ”de yer verilmiştir. Kanun maddesinin uygulanmasına ilişkin olarak Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair 10 Seri No.lu KVGİT yayımlanmış bulunmaktadır.

Bu kapsamda yapılan yatırımlardan elde edilen kazançlar, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden başlamak üzere,

- ◆ Yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar,

İndirimli oranlar üzerinden kurumlar vergisine tabi tutulacaktır. Böylece indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle, ödenmesi gereken kurumlar vergisinde yapılan indirim kadar söz konusu yatırım Devletçe desteklenmiş olmaktadır. Diğer taraftan Kanununun 32/A maddesinin 2. Fıkrasına 6322 sayılı kanun ile eklenen (c) bendi ile mükelleflere yatırım döneminde belli koşullar altında diğer faaliyetlerden doğan kazançları üzerinden indirimli oranda kurumlar vergisinden faydalanma imkanı getirilmiştir. Bu kapsamda yapılan yatırımlardan ve belli şartlar altında diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlar üzerinden yatırımın bulunduğu il ve sektöre ilişkin olarak belirlenen oranlar dikkate alınarak kurumlar vergisi hesaplanacaktır.

3. İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulanacak Yatırım Kazancından Ne Anlaşılması Gerekmemektedir

İndirimli kurumlar vergisi uygulanacak yatırım kazancından ne anlaşılması gerektiği konusu Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilmiş olan çeşitli muktezalar ile açıklanmaya çalışılmıştır. Gelir İdaresi Başkanlığı Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından bu konuda verilmiş olan 28.11.2012 tarihli özelgede 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/A maddesinin uygulanmasına ilişkin olarak söz konusu maddenin dördüncü fıkrasında yer alan "kazanç" ifadesinden hangi kazancın (tevsî yatırımdan elde edilen brüt satış karı mı, ticari bilanço karı mı yoksa vergi öncesi mali kar mı) anlaşılması gerektiği ve "Kazanç" ifadesinden ticari bilanço kârının anlaşılması durumunda, söz konusu kazancın hesaplanmasında Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun olmayan ve uluslararası muhasebe ve raporlama standartları ve/veya şirketinizin bağlı bulunduğu grubun kendi iç muhasebe standartlarına göre hesaplanan gider ve gelir karşılıklarının (Royalty karşılığı, garanti karşılıkları, personel prim karşılıkları gibi) elimine edilmesinin gerekli olup olmadığı, konusundaki sorusuna aşağıdaki şekilde cevap vermiştir.

- ◆ Bu çerçevede, Kanunun 32/A maddesinin dördüncü fıkrasında yer alan "kazanç" ifadesinden, yapmış olduğunuz tevsî yatırımdan elde edilen ticari bilanço kârının anlaşılması gerekmekte olup, bu kazancın hesaplanmasında Vergi Usul Kanununa uygun olmayan ancak uluslararası muhasebe standartları veya şirketinizin bağlı bulunduğu grubun iç muhasebe standartlarına göre hesaplanan gelir ve gider karşılıklarının dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır.
- ◆ Söz konusu tevsî yatırımdan elde edilen brüt satış kârının tespit edilebilmesi halinde, müşterek genel giderler ile diğer faaliyetlerinizden doğan gelir ve giderlerinizden tevsî yatırım ile ilgili olanların da bu kazancın tespitinde dikkate alınması gerekmektedir. Müşterek genel giderler ile diğer faaliyet gelir ve giderlerinizden ne kadarının tevsî yatırım

ile ilgili olduğunun bilinmemesi durumunda ise müşterek giderler ile diğer faaliyet gider ve zararlarının eski yatırımlarınız ve yeni tevsi yatırımınız dolayısıyla oluşan maliyetlerin toplam maliyetiniz içindeki payı, faaliyet dışındaki gelirlerinizin deeski ve yeni yatırımlarınızdan elde edilen hasılatların toplam hasılatınız içindeki payı esas alınarak dağıtılması mümkün bulunmaktadır.

- ◆ Öte yandan, tevsi yatırımdan elde edilen ve şirketinizce tespit edilebilen kazançla ilişkin işlemlerin dönem içinde gerçekleştikçe ayrı hesaplara alınmak suretiyle takip edilmesi esas olmakla birlikte, müşterek genel giderler ile diğer faaliyet gelir ve giderlerinizden ne kadarının tevsi yatırım ile ilgili olduğunun bilinmemesi durumunda, yukarıda belirtildiği şekilde yapılacak hesaplamaların her bir geçici vergilendirme dönemi sonu itibariyle kayıtlarda gösterilmesi mümkündür.

Söz konusu muktezalarda; "yatırımdan elde edilen kazanç" ifadesinden ticari bilanço kârının anlaşılması gerektiği belirtilmiştir.

4. Tevsi Yatırımdan Doğan Kazancın Hesaplama Şekli

Kanunun 32/A maddesinin uygulanmasında, tevsi yatırımdan doğan kazancın ayrı olarak tespit edilemediği durumda, tevsi yatırım tutarının, dönem sonunda kurumun aktifinde kayıtlı bulunan toplam sabit kıymet tutarına oranlanması sonucunda bulunacak orana isabet eden ticari bilanço karının tevsi yatırımdan doğan kazanç olarak dikkate alınması gerektiği, diğer taraftan bu hesaplama sırasında işletme aktifinde yer alan sabit kıymetlerin kayıtlı değerinin, yeniden değerlendirilmiş tutarları ile dikkate alınacağı hükümlerine yer verilmiştir.

10 Seri no.lu KVGT'nin "tevsi yatırımlardan doğan kazançlarda indirimli kurumlar vergisi uygulaması" başlıklı bölümünde "dönem sonunda kurumun aktifinde kayıtlı bulunan toplam sabit kıymet" ifadesinden Vergi Usul Kanununun 313. maddesi uyarınca, amortisman mevzuunu oluşturan iktisadi kıymetlerin anlaşılması, dolayısıyla boş arazi-arsa ve amortisman 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 gerektiği belirtilmiştir.

Tebliğin aynı bölümünde hesaplama sırasında işletme aktifinde yer alan sabit kıymetlerin kayıtlı değeri olarak, gerekli şartların oluşması halinde yapılan enflasyon düzeltmesi sonucu oluşan değerlerin dikkate alınmasına yönelik açıklamalara yer verilmiştir.

5. Taşınmaz ve Sabit Kıymetlerin Değerlemesi

7326 Sayılı Kanunla 213 Sayılı VUK'un geçici 31. Maddesine eklenen yedinci fıkranın yürürlüğe girdiği 09.06.2021 tarihi itibarıyla aktife kayıtlı bulunan taşınmazlar ile taşınmaz mahiyetinde olmamakla birlikte 213 sayılı Kanun uyarınca amortisman yoluyla itfası gereken gayrimenkul gibi değerlendirilen kıymetler (gayrimenkullerin mütemmim cüzüleri ve teferruatı, tesisat ve makinalar, gemiler ve diğer taşıtlar, gayrimaddi haklar), demirbaşlar, sinema filmleri, şerefiyeler, araştırma-geliştirme harcamaları, özel maliyet bedelleri, aktifleştirilen ilk tesis ve taazzuv giderleri gibi kıymetleri 31.12.2021 tarihine kadar yeniden değerlemek suretiyle güncellemelerine imkân verilmiştir.

Bahse konu uygulamadan yararlanılması için, 31.12.2021 tarihine kadar yeniden değerlendirme işleminin yapılması ve değer artışına ilişkin verginin de yeniden değerlendirme işleminin yapıldığı tarihi izleyen ayın son günü akşamına kadar beyan edilip, üç eşit taksitte (ilk taksiti beyanname verme süresi içinde, izleyen taksitler sırasıyla beyanname verme süresini takip eden ikinci ve dördüncü ayda olmak üzere) ödenmesi zorunluluğu bulunmaktadır. Değer artışı üzerinden %2 oranında hesaplanan verginin zamanında beyan edilmemesi veya tahakkuk eden verginin taksitlerinin sürelerinde ödenmemesi halinde 213 sayılı Kanunun geçici 31 inci maddesi hükümlerinden faydalanılamamaktadır.

Konuyla ilgili olarak Kırşehir Valiliği Defterdarlık Genel Müdürlüğü tevsi yatırım teşvik belgelerine konu yatırımlardan elde edilen ve indirimli kurumlar vergisi uygulamasında dikkate alınacak kazanç tutarının, yatırım maliyetlerinin toplam sabit kıymetlere oranlanması suretiyle hesaplama yöntemini kullanan mükellefin

, İşletme aktifinde kayıtlı bulunan sabit kıymetlerin, 7326 sayılı Kanununun 11. maddesi kapsamında yeniden değerlemeye tabi tutmayı planlayan mükellefin, tevsî yatırımlardan elde edilen kazancın tespitinde, sabit kıymet tutarlarının yeniden değerlendirme öncesi değerlerinin hesaplamada dikkate alınıp alınamayacağı yönündeki sorusuna özetle aşağıdaki şekilde cevap vermiştir.

- ◆ Tevsî yatırımlardan elde edilen kazancın oranlama yapılmak suretiyle hesaplanmasında sabit kıymetlerin, birikmiş amortismanları düşülmeden önceki Vergi Usul Kanununun geçici 31.maddesi kapsamında yeniden değerlendirilen brüt tutarlarıyla dikkate alınması gerekmektedir.
- ◆ Hak kazanılan yatırıma katkı tutarına birden fazla yılda ulaşılması halinde her bir dönem itibarıyla indirimli oran uygulanacak kazanç, tevsî yatırım tutarının her bir dönem sonu itibarıyla kurumun aktifine kayıtlı bulunan toplam sabit kıymet tutarına oranlanması suretiyle belirlenecektir. Ayrıca mevcut sabit kıymet tutarı, indirimli kurumlar vergisi uygulanacak kazancın tespit edileceği geçici vergilendirme dönemleri için, ilgili geçici vergilendirme döneminin son günü; hesap dönemleri için ise ilgili hesap döneminin son günü itibarıyla tespit edilecektir.
- ◆ Öte yandan, yatırım teşvik belgesi kapsamındaki iktisadi kıymetlerin Vergi Usul Kanununun geçici 31. maddesi uyarınca yeniden değerlendirilmesi, yatırıma katkı tutarını değiştirmeyecek ve Sanayi ve Teknoloji Bakanlığının verdiği teşvik belgesine göre belirlenen indirimli kurumlar vergisine esas yatırıma katkı tutarı, yeniden değerlendirme kapsamında artmayacaktır.

Kırşehir Valiliği Defterdarlık Genel Müdürlüğü tarafından verilen 22.02.2022 tarihli özelge çerçevesinde tevsî yatırım teşvik belgelerine konu yatırımlardan elde edilen ve indirimli kurumlar vergisi uygulamasında dikkate alınacak kazanç tutarının yatırım maliyetlerinin toplam sabit kıymetlere oranlanması suretiyle hesaplama yöntemi tercih eden mükelleflerin, tevsî yatırımlardan elde edilen kazancın tespitinde, sabit kıymet tutarlarının yeniden değerlendirme sonrası brüt tutarlarının hesaplamada dikkate alınması gerektiğini belirtmiştir. Mezkur özelgede yatırım teşvik belgesi kapsamındaki iktisadi kıymetlerin Vergi Usul

Kanununun geçici 31. maddesi uyarınca yeniden değerlendirilmesinin, yatırıma katkı tutarını değiştirmeyeceği ve Sanayi ve Teknoloji Bakanlığının verdiği teşvik belgesine göre belirlenen indirimli kurumlar vergisine esas yatırıma katkı tutarının, yeniden değerlendirilme kapsamında artmayacağı belirtilmiştir.

6. SONUÇ

Gerek 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/A Maddesinde ve gerekse 1 Sıra Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 32 Nolu bölümünde herhangi bir açıklık bulunmayan hususa ilişkin olarak Kırşehir Valiliği Defterdarlık Genel Müdürlüğü 22.02.2022 tarihinde vermiş olduğu görüş ile açıklığa kavuşturmuş olup, söz konusu görüşe göre Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/A maddesi kapsamında tevsî yatırım teşvik belgelerine konu yatırımlardan elde edilen ve indirimli kurumlar vergisi uygulamasında dikkate alınacak kazanç tutarının yatırım maliyetlerinin toplam sabit kıymetlere oranlanması suretiyle hesaplama yöntemi tercih eden mükelleflerin, tevsî yatırımlardan elde edilen kazancın tespitinde, sabit kıymet tutarlarının yeniden değerlendirilme sonrası brüt tutarının hesaplamada dikkate alınması gerekmektedir. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Vergi İncelemelerinde Uyulacak Esaslar Bölümünü düzenleyen 140.maddesi dikkate alındığında mükelleflerin herhangi bir cezai müeyyide ile muhatap olmamaları adına mezkur özelge de yer verilen görüş doğrultusunda hareket etmeleri lehlerine olacaktır.

Ayrıca verilmiş olan özelge her ne kadar 7326 Sayılı Kanun kapsamında yapılacak yeniden değerlendirilme uygulamasına ilişkin olsa da, ilgili özelge de yer verilen görüş doğrultusunda, bahsi geçen uygulamanın 7338 Sayılı Kanunla Vergi Mevzuatımıza eklenen VUK'un Geçici 32.Maddesi ve Mükerrer 298.Ç Maddesi kapsamında yapılacak olan yeniden değerlendirilme işlemleri içinde uygulanabileceği değerlendirilmektedir.

Dinçer BAYDEMİR

Kıdemli Müdür

dincer.baydemir@centrumdenetim.com

 [Linkedin](#)

 +90 (212) 267 21 00

 +90 (312) 512 59 42

DAHA DETAYLI BİLGİ ALMAK İÇİN BİZİMLE İLETİŞİME GEÇEBİLİRSİNİZ

MEMBER OF

EIL
GLOBAL