DUYURU

DUYURU: 16.08.2016/51

05.08.2016 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan ***"10 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği"***nde;

- ✓ Sermaye avansı olarak ödenen tutarların nakdi sermaye arttırımında geçerli faiz indirimi uygulaması karşısındaki durumu ile
- ✓ Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/A maddesinde yer alan "İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması"na ilişkin olarak, tereddüt konusu olan ve daha önce İdarece özelge bazında açıklanmış bulunan hususlar

hakkında düzenlemelere yer verilmiştir.

Söz konusu Tebliğ'de yer alan düzenlemeler, özetle aşağıdaki gibidir.

I- 10 SERİ NO.LU KURUMLAR VERGİSİ GENEL TEBLİĞİ:

A- Sermaye Avanslarının Nakdi Sermaye Artışlarında Geçerli İndirim Uygulaması Karşısındaki Durumu:

7 Nisan 2015 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 6637 sayılı Kanun ile, Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK)'nın 10/1. maddesine eklenen (ı) bendinde, finans, bankacılık ve sigorta şirketleri dışında kalan sermaye şirketlerinin;

- ✓ İlgili hesap dönemi içinde, ticaret siciline tescil edilmiş olan **ödenmiş veya çıkarılmış sermaye tutarlarındaki nakdi sermaye artışları** veya
- ✓ Yeni kurulan sermaye şirketlerinde **ödenmiş sermayenin nakit olarak karşılanan kısmı** üzerinden

Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası (TCMB) tarafından indirimden yararlanılan yıl için en son açıklanan, bankalarca açılan TL cinsinden ticari kredilere uygulanan ağırlıklı yıllık ortalama faiz oranı dikkate alınarak, ilgili hesap döneminin sonuna kadar hesaplanan tutarın %50'sinin, kurumlar vergisi matrahının tespitinde beyanname üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla, kurum kazancından indirim konusu yapılabileceği hüküm altına alınmıştı.

Söz konusu düzenlemenin ardından yayımlanan **2015/7910 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı (BKK)'nda** ise, yatırımın cinsi, teşvik belgeli olup olmadığı, indirim hakkından yararlanacak olan şirketin halka açıklık durumu gibi kriterler esas alınarak, yukarıda belirtilen indirim oranında farklılığa gidilmişti.

Bu defa, 03.04.2007 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'ne eklenen ***"10.6.3.1.1. Sermaye avanslarının durumu"*** başlıklı bölümde ise, sermaye avansı ödemelerinin nakdi sermaye artışlarına sağlanan indirim hakkı uygulaması karşısındaki durumu açıklanmıştır.

Buna göre, ileride gerçekleştirilecek sermaye artırımından kaynaklanan sermaye taahhüdünün yerine getirilmesinde kullanılmak amacıyla, sermaye artırımına ilişkin karardan önce **ortaklar tarafından sermaye avansı olarak şirketin banka hesabına yatırılan tutarların;**

- ✓ Banka hesabına yatırıldığı tarihten itibaren şirketin bilançosunda öz sermaye kalemleri arasında yer alan **"Diğer Sermaye Yedekleri" hesabında izlenmesi** ve

- ✓ Banka hesabına yatırıldığı tarihin içinde bulunduğu hesap döneminin sonuna kadar bu tutarlarla ilgili sermaye artırımına ilişkin kararın ticaret siciline tescil ettirilmesi

şartıyla, söz konusu kararın **ticaret siciline tescil ettirildiği tarih esas alınarak** indirim uygulamasında dikkate alınması mümkündür.

Dolayısıyla, şirketin banka hesabına yatırıldığı tarihin içinde bulunduğu hesap döneminde sermaye artırımına konu edilmeyen sermaye avansı niteliğindeki tutarların, indirim uygulamasında dikkate alınması mümkün olmayacaktır. Ayrıca, şirketin banka hesabına yatırıldığı tarihten itibaren bilançoda öz sermaye kalemleri arasında yer alan *"Diğer Sermaye Yedekleri"* hesabında izlenmeyen tutarlar için de, ilgili hesap döneminde bu tutarlara ilişkin sermaye artırımı gerçekleştirilse dahi indirim uygulamasından faydalanılması mümkün bulunmamaktadır.

B- İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması:

KVK'nın 32/A maddesine göre, maddede belirtilen ve Ekonomi Bakanlığı tarafından teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilen kazançlar, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren, yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar indirimli oranlar üzerinden kurumlar vergisine tabi tutulmaktadır.

Bununla birlikte, 6322 sayılı Kanunla yapılan düzenleme ile, yatırıma başlanılan tarihten itibaren KVK'nın 32/A maddesine 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 vergi oranı uygulatmak suretiyle yatırıma katkı tutarını kısmen kullandırmaya,

- ✓ Bu oranı her bir il grubu için sıfıra kadar indirmeye veya %80'e kadar artırmaya

Bakanlar Kurulu'nun yetkili olduğu hükme bağlanmıştır.

Buna göre, şirketlerin, yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlarından elde ettikleri kazançlarının yanı sıra, toplam yatırıma katkı tutarının Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen kısmı ile

sınırlı olarak, **yatırım döneminde diğer faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına** da indirimli kurumlar vergisi uygulanması mümkün hale gelmiştir.

Bu çerçevede Bakanlar Kurulu'nca yayımlanan 2012/3305 sayılı Karar'da indirimli kurumlar vergisi uygulamasına ilişkin belirlemeler yapılmıştır.

1- Yatırım Döneminde Diğer Faaliyetlerden Elde Edilen Kazançlara İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması:

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. Bununla birlikte, yukarıda belirtilen 6322 sayılı Kanun ve akabinde yayımlanan 2012/3305 sayılı Karar ile, teşvik belgesine bağlanmış yatırımlar için, **01.01.2013 tarihinden itibaren**, yatırım döneminde diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle yatırıma katkı tutarının kısmen kullandırılması mümkün hale gelmiştir.

Buna göre, 2012/3305 sayılı Karar kapsamında düzenlenen teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlara fiilen başlanılan tarihten itibaren, hesaplanacak **yatırıma katkı tutarına mahsuben**;

- Toplam yatırıma katkı tutarının Bakanlar Kurulu Kararı (BKK) ile **belirlenen oranını geçmemek ve**
- **Gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını aşmamak üzere**

yatırım döneminde diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlara da (01.01.2013 tarihinden itibaren) indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecektir.

Yatırım döneminde, yatırım teşvik belgesi kapsamında gerçekleştirilen yatırım harcamasının bu dönemde yararlanılabilecek yatırıma katkı tutarından (toplam yatırıma katkı tutarının BKK ile belirlenen oranına tekabül eden kısmından) daha düşük olması halinde, diğer faaliyetlerden yatırım döneminde elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle kısmen yararlanılacak yatırıma katkı tutarı, gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını aşamayacaktır.

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 Bakanlığına müracaat tarihini içeren geçici vergilendirme döneminin son gününe kadar olan sürenin anlaşılması gerekmektedir.

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 günü yatırım döneminin sona erdiği tarih olarak dikkate alınacaktır.

2- <u>Diğer Faaliyetlerden Elde Edilen Kazancın Kapsamı ve İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulamasında Öncelik Sırası:</u>

İndirimli kurumlar vergisi uygulamasında, gerek 2009/15199 sayılı ve gerekse 2012/3305 sayılı BKK'ya göre düzenlenmiş yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımların işletilmesinden elde edilenler **<u>dışında kalan tüm kazançlar</u>** diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç olarak kabul edilecektir.

Dolayısıyla, anılan Kararlar uyarınca düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımlardan elde edilen kazançlar, indirimli vergi uygulamasında diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç olarak değerlendirilmeyecektir.

Ancak, sözü edilen Kararlara göre düzenlenmiş teşvik belgesi kapsamındaki yatırımların tamamlanmış ve indirimli vergi oranı uygulanmak suretiyle yatırıma katkı tutarlarının tamamının kullanılmış olması halinde, bu yatırımlardan, **<u>hak kazanılan yatırıma katkı tutarının tamamının kullanıldığı hesap döneminden itibaren elde edilen kazançlar</u>**, indirimli vergi uygulamasında diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç olarak değerlendirilebilecektir.

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 serbestçe belirlenebilecektir.

Tercih edilen teşvik belgesinde yer alan vergi indirim oranına göre ve yukarıda belirtilen sınırlar dahilinde, diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlara indirimli vergi oranı uygulanabilecektir.

3- <u>Kurumlar Vergisi Matrahının Birden Fazla Yatırım Teşvik Belgesi Kapsamında Elde Edilen Kazançtan Düşük Olması:</u>

İlgili dönem kurumlar vergisi matrahının 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.

4- <u>Tevsi Yatırımlardan Elde Edilen Kazançlarda İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması:</u>

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 tespit edilmesi esastır.

"Dönem sonunda kurumun aktifine kayıtlı bulunan toplam sabit kıymet" ifadesinden Vergi Usul Kanunu'nun 313. maddesi uyarınca amortisman mevzuunu oluşturan iktisadi kıymetlerin anlaşılması, dolayısıyla 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.

Birden fazla tevsi yatırımı bulunan kurumlar, oranlama yaparken sadece tevsi yatırıma konu hizmet ve üretim işletmesiyle ilgili sabit kıymetleri değil, kurumun aktifine kayıtlı olan ve amortisman mevzuunu oluşturan tüm sabit kıymetlerin toplamını dikkate alacaklardır.

Hak kazanılan yatırıma katkı tutarına birden fazla yılda ulaşılması halinde ise, her bir dönem itibarıyla indirimli oran uygulanacak kazanç, tevsi 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 edilecek ve indirimli oran uygulanacak kazancın hesaplanmasında dikkate alınacaktır.

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 kazanç kurumlar vergisi matrahını aşamayacaktır.

5- Diğer Hususlar:

- Hesap dönemi itibariyle KVK 32/A'da 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 olunacaktır.

- Şartların sağlanamaması dışında, **haksız bir nedenle** indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanılması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler için ise vergi ziyaı da gerçekleşmiş sayılacaktır.

- Yatırımın **faaliyete geçmesinden önce devri** halinde, devralan kurum, ilgili mevzuatta belirtilen koşulları yerine getirmek kaydıyla indirimli vergi uygulamasından yararlanabilecektir. Anılan durumda, **devreden kurum** bu yatırım dolayısıyla indirimli vergi oranı uygulamasından yararlanamayacaktır.

- Yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanmadan 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 edilecektir.

- Yatırımın **kısmen veya tamamen faaliyete geçmesinden sonra devri** halinde, indirimli vergi uygulamasından devir tarihine kadar devreden, devir tarihinden sonra ise devralan yararlanacaktır.

Saygılarımızla,

Yukarıda yer verilen açıklamalara ilişkin detaylı bilgi almak ve diğer sorularınız için info@centrumauditing.com adresinden veya (0216 504 20 66) numaralı telefondan bizlerle irtibat sağlamanızı öneririz. Centrum Denetim, merkezi "Akasya Acıbadem AVM A Kule Kat:21 D:95-96 34660 Acıbadem Üsküdar/İstanbul" adresinde bulunan, Yeminli Mali Müşavir Burçin Gözlüklü adına tescilli bir markadır. Yeminli Mali Müşavir Burçin Gözlüklü İstanbul YMM Odası'na bağlı olarak faaliyet göstermektedir. Ayrıntılı bilgi için www.centrumdenetim.com internet adresini ziyaret edebilirsiniz.

