

İZMİR

10.08.2016

Sayı : YMM.03.2016-35

Konu: 1 Seri No.lu KVK Genel Tebliği' nde değişik yapan 10 Seri No.lu KVK Genel Tebliği

Muhasebe Müdürlüğüne,

05.08.2016 tarihli Resmi Gazetede yayınlanan "Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)'Nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 10)" ile;

- 1-)Nakit sermaye artırımında şirketlere tanınan indirim hususunda sermaye avansı
- 2-)İndirimli kurumlar vergisi ile ilgili uygulaması ile ilgili açıklamalar yer verilmiştir.

1)1 nolu tebliğe "sermaye avanslarının durumu" başlıklı bölüm eklenmiştir.

Şirket ortakları tarafından ileride artırılabilecek sermaye artışlarındaki taahhütlerini karşılamak amacıyla bankaya para yatırılması durumunda;

- Kapsam dahilinde yararlanılabilmesi için avansların, 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 halinde sermaye artışı nedeniyle beyanname üzerinden indirim hakkına sahip olunacağı düzenlenmiştir.

2) 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesinde indirimli kurumlar vergisi düzenlenmiştir. Söz konusu madde 2009 yılından itibaren yürürlüktedir. Bakanlar Kurulu 32/A maddesinden aldığı yetkiye dayanarak 2009/15199 sayılı ve 2012/3305 sayılı BKK yayınlanmış ve indirimli kurumlar vergisi uygulaması fiilen yapılmıştır. 2009 yılından itibaren uygulamada olan bu madde ile ilgili ilk defa tebliğ düzeyinde açıklama düzenleme yapılmıştır. Tebliğ geçmişte özelge ile belirlediği hususlara paralel açıklamalar ve örnekler içermektedir.

Tebliğde indirimli KV ile ilgili kısaca açıklamalar aşağıdaki gibidir.

- İndirimli kurumlar vergisi uygulamasına **arazi, arsa, royalti, yedek parça ve amortisman** tâbi olmayan diğer harcamalar konu edilemeyecektir.

- Yatırım döneminde diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlarda indirimli kurumlar vergisi uygulaması:

6322 sayılı Kanunla yapılan değişiklikten sonra yayımlanan 2012/3305 sayılı Karar kapsamında düzenlenmiş yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımlarına fiilen başladıkları tarihten itibaren, hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben;

a) Toplam yatırıma katkı tutarının Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen oranını geçmemek ve

b) Gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını aşmamak üzere, yatırım döneminde **diğer faaliyetlerinden 1/1/2013** tarihinden itibaren elde ettikleri **kazançlarına indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecektir.**

- Bu uygulamada “**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.

Diğer faaliyetlerden elde edilen kazancın kapsamı ve indirimli vergi oranı uygulamasında öncelik sırası:

- 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.

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

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

- 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.**

Kurumlar vergisi matrahının birden fazla yatırım teşvik belgesi kapsamında elde edilen kazançtan düşük olması: Bu durumda, her bir yatırım teşvik belgesi kapsamında **ayrı ayrı elde edilen kazancın** bu yatırımlardan elde edilen **toplam kazanç oranının** kurumlar vergisi matrahına uygulanması suretiyle, bu teşvik belgelerinde yer alan vergi indirim oranlarına göre indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecektir.

Tevsi yatırımlardan doğan kazançlarda indirimli kurumlar vergisi oranı uygulaması:

- Tevsi yatırımlardan elde edilen kazancın işletme bütünlüğü çerçevesinde ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespit edilebilmesi halinde, bu kazançta 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 seçimsel bir hak değildir, bu kazancın işletme bütünlüğü çerçevesinde ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle mükellefçe tespit edilmesi esastır.

- **“Dönem sonunda kurumun aktifine kayıtlı bulunan toplam sabit kıymet”** ifadesinden VUK'nun 313'üncü 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 gerekmektedir.

- Bu hesaplama sırasında işletme aktifinde yer alan sabit kıymetlerin kayıtlı değeri olarak, gerekli şartların oluşması halinde yapılan **enflasyon düzeltmesi** sonucu oluşan değerleri dikkate alınacaktır.

- **Birden fazla tevsi yatırımı bulunan kurumların** 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 almaları gerekmektedir.**

- Hak kazanılan yatırıma katkı tutarına **birden fazla yılda ulaşılması halinde** 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.

- 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.

Tebliğde ayrıca, “Kanunda belirtilen şartlara uyulmaması halinde yapılacak işlemler” ile “Teşvik belgeli yatırımın devri” konularında da açıklamalar yapılmıştır.

Saygılarımızla.

Sun Bağımsız Denetim ve
Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.