

25.05.2010

Açıklamalı Sirküler Rapor 2010/9

Konu:

TEVSI YATIRIMLARDA İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMASI

26.08.2009 tarih ve 2009/121 sayılı ve “Kurumlar Vergisi Kanunu Madde 32/A Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması” başlıklı sirkülerimizde Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar ile tespit edilen farklı bölgelere göre yatırıma katkı oranları ve yatırıma katkı tutarlarını hesaplanması ve indirimli kurumlar vergisi uygulaması ile yatırıma başlama ve işletmeye geçiş kavramları hakkında açıklamalarımız olmuştur.

2009/121 sayılı sirkülerimizde tevsi yatırımlarda indirimli kurumlar vergisi hesabını ayrı bir başlık altında açıklamıştık. “Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğ”in “Ek-4 Yatırım Cinsleri” başlıklı bölümünde, yatırım türleri; “Komple yeni yatırım”, “Tevsi”, “Modernizasyon”, “Ürün çeşitlendirmesi” ve “Entegrasyon” olarak tespit edilmiş ve tanımlanmıştır. 5520 s.k. Md.32/A’da indirimli kurumlar vergisinin uygulanacağı kazancın hesaplanması açısından yatırımlar lafzen “komple yeni yatırım” ve “tevsi yatırımlar” olarak belirtilmiştir. Ancak maddenin birinci fıkrasında “...*bu maddenin ikinci fıkrasında belirtilen ve **Hazine Müsteşarlığı 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 tutulur.*” hükmüne yer verilmiştir. Bu durumda, 5520 s.k. Md.32/A’da yer alan “tevsi yatırımlar” ifadesi, Hazine Müsteşarlığı tarafından yatırım teşvik belgesine (YTB) bağlanan “modernizasyon”, “ürün çeşitlendirmesi” ve “entegrasyon” yatırım türlerini de kapsamakta olduğu görüşündeyiz.

Tevsi yatırımlarda, yatırımın işletme kazancına sağladığı etki doğrudan doğruya tespit edilebiliyor ve bu durum muhasebe kayıtlarında da ayrıntılı bir şekilde gösterilebiliyorsa, indirimli kurumlar vergisi bu kazanç kısmına uygulanacaktır.

Eğer, tevsi yatırımın işletme kazancına olan etkisi doğrudan doğruya hesaplanamıyor ve dolayısıyla muhasebe kayıtlarında da gösterilemiyorsa **indirimli oran uygulanacak kazanç** kanun metnine göre; yapılan **tevsi yatırım tutarının, dönem sonunda** kurumun **aktifinde kayıtlı bulunan toplam sabit kıymet tutarına** (devam eden yatırımlara ait tutarlar da dahil) oranlanması suretiyle belirlenecektir. Bu hesaplama sırasında işletme aktifinde yer alan sabit kıymetlerin kayıtlı değeri, yeniden değerlendirilmiş tutarları ile dikkate alınacaktır.

Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar ve bu karara ilişkin yayınlanan tebliğler hakkında 2009/110, 111, 118, 121, 122, 123 ve 124 no.lu sirkülerlerimiz yayınlanmıştır.

Geçen süreç içinde özellikle indirimli kurumlar vergisinin uygulamasına dair Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanması gereken uygulama tebliği halen yayınlanmamıştır. Bu

nedenle özellikle tevsi yatırımlar açısından indirimli kurumlar vergisi uygulamasında tereddütler ve farklı yorumlar oluşmaktadır. Bu hususları aşağıda kısaca özetlemekteyiz.

1. Tevsi yatırımdan elde edilen kazancın muhasebe kayıt sisteminde ayrı bir şekilde tespit edilememesi halinde indirimli kurumlar vergisinin nasıl uygulanacağına dair KVK Md.32/A’da yer alan “...dönem sonunda kurumun aktifine kayıtlı bulunan toplam sabit kıymet tutarına (devam eden yatırımlara ait tutarlar da dahil) oranlanması suretiyle...”ifadesinde yer alan “sabit kıymet tutarı”ndan ne anlaşılması gerektiği hakkında farklı yorumlar bulunmaktadır. Birinci yaklaşım, sabit kıymetlerin amortismanları düşülmeden önceki aktif değerlerinin anlaşılması gerektiği yönündedir. İkinci yaklaşım ise sabit kıymetlerin amortismanları düşüldükten sonraki net tutarlarının dikkate alınması yönündedir. İki yaklaşıma göre indirimli kurumlar vergisi hesabında ciddi farklılıklar olacaktır.

1. Yaklaşım: (Amortismanlar düşüldükten sonraki sabit kıymetlerin net defter değerlerine göre) İşletme 2.500.000 TL tutarında tevsi yatırımı gerçekleştirmiştir. Bu yatırıma dair teşvik belgesinin tamamlanma vizesi 11.11.2010 tarihinde yapılmıştır. Bu yatırımın işletme kazancına olan etkisi ayrıca hesaplanamamaktadır. Kurumun 31.12.2010 tarihi itibarıyla aktifinde yer alan sabit kıymetler aşağıdaki gibidir

250- Arsa ve Araziler	: 4.000.000
252- Binalar	: 12.000.000
253- Tesis Makine ve Cihazlar	: 10.000.000
254- Taşıtlar	: 600.000
255- Demirbaşlar	: 2.500.000
257- Birikmiş Amortismanlar (-)	: 3.250.000
258- Yapılmakta Olan Yatırımlar	: 700.000

Net: 26.550.000

Tevsi yatırımına bağlı olarak indirimli 2.500.000,00
oran uygulanacak kazancın tespit oranı = $\frac{2.500.000,00}{26.550.000,00} = \%9,42$

Bu durumda 2010 yılı vergiye tabi kurum kazancının %9,42’lik kısmına indirimli kurumlar vergisi oranı uygulanacaktır. Bu tevsi yatırımı (II) numaralı bölgede yapıldıysa, YKO %30, vergi indirimi oranı ise %60 olacaktır. Yatırıma katkı tutarı ise;

$YKT = 2.500.000 * 0,30 = 750.000$ TL olacaktır.

Şirketin 2010 hesap dönemi kurumlar vergisi matrahının 7.000.000 TL olduğunu varsayarsak, bu tutarın %9,42’lik kısmına (659.400TL) indirimli kurumlar vergisi uygulanacaktır.

Normal vergi oranının %60’ı : $0,20 * 0,60 = 0,12$

Normal vergi oranının %60 indirimli oranı : $0,20 - 0,12 = 0,08$

İndirimli hesaplanan kurumlar vergisi : $659.400 * 0,08 = 52.752$ TL

Normal vergi oranı uygulanan kazancın

Kurumlar vergisi : $(7.000.000 - 659.400) * 0,20 = 1.268.120$ TL

Toplam kurumlar vergisi: $1.320.872$ ($1.268.120 + 52.752$)

İndirimsiz normal kurumlar vergisi: $1.400.000$ ($7.000.000 * 0,20$)

Vergi avantajı: 79.128 ($1.400.000 - 1.320.872$)

Bu durumda 2011 yılına devreden yatırıma katkı tutarı (YKT) ($750.000 - 79.128$) 670.872 TL'dir. Şirket toplamda 670.872 TL daha vergi avantajı elde edene kadar yukarıdaki şekilde hesaplama yapmaya devam edecektir.

2. Yaklaşım: (Amortisman düşülmeden, sabit kıymetlerin brüt tutarlarına göre) İşletme $2.500.000$ TL tutarında tevsi yatırımı gerçekleştirmiştir. Bu yatırıma dair teşvik belgesinin tamamlanma vizesi $11.11.2010$ tarihinde yapılmıştır. Bu yatırımın işletme kazancına olan etkisi ayrıca hesaplanamamaktadır. Kurumun $31.12.2010$ tarihi itibariyle aktifinde yer alan sabit kıymetler aşağıdaki gibidir

250- Arsa ve Araziler	: 4.000.000
252- Binalar	: 12.000.000
253- Tesis Makine ve Cihazlar	: 10.000.000
254- Taşıtlar	: 600.000
255- Demirbaşlar	: 2.500.000
258- Yapılmakta Olan Yatırımlar	: 700.000

Toplam: 29.800.000

Tevsi yatırımına bağlı olarak indirimli $2.500.000,00$
oran uygulanacak kazancın tespit oranı = $\frac{2.500.000,00}{29.800.000,00} = \%8,38$

Bu durumda 2010 yılı vergiye tabi kurum kazancının $\%8,38$ 'lik kısmına indirimli kurumlar vergisi oranı uygulanacaktır. Bu tevsi yatırımı (II) numaralı bölgede yapıldıysa, YKO $\%30$, vergi indirimi oranı ise $\%60$ olacaktır. Yatırıma katkı tutarı ise;

$YKT = 2.500.000 * 0,30 = 750.000$ TL olacaktır.

Şirketin 2010 hesap dönemi kurumlar vergisi matrahı $7.000.000$ TL'dir. Bu tutarın $\%8,38$ 'lik kısmına (586.600 TL) indirimli kurumlar vergisi uygulanacaktır.

Normal vergi oranının $\%60$ 'ı : $0,20 * 0,60 = 0,12$

Normal vergi oranının $\%60$ indirimli oranı : $0,20 - 0,12 = 0,08$

İndirimli hesaplanan kurumlar vergisi : $586.600 * 0,08 = 46.928$ TL

Normal vergi oranı uygulanan kazancın

Kurumlar vergisi : $(7.000.000 - 586.600) * 0,20 = 1.282.680$ TL

Toplam kurumlar vergisi: $1.329.608 (1.282.680 + 46.928)$

İndirimsiz normal kurumlar vergisi: $1.400.000 (7.000.000 * 0,20)$

Vergi avantajı: $70.392 (1.400.000 - 1.329.608)$

Bu durumda 2011 yılına devreden yatırıma katkı tutarı (YKT) $(750.000 - 70.392) 679.608$ TL'dir. Şirket toplamda 679.608 TL daha vergi avantajı elde edene kadar yukarıdaki şekilde hesaplama yapmaya devam edecektir.

Sabit kıymetlerin amortisman sonrası net defter değerlerinin mi yoksa amortismanlar dahil brüt değerlerinin mi dikkate alınması gerektiği sorusuna yönelik olarak yukarıda yer verilen 1. ve 2. Yaklaşım arasında vergi avantajı farkı $(79.128 - 70.392) 8.736$ TL'dir. Örneklerden de görüldüğü üzere sabit kıymetlerin amortismanlar düşüldükten sonra net defter değerlerinin alınması mükellef lehinedir.

2. KVK Madde 32/A'da yer alan “*Bu hesaplama sırasında işletme aktifinde yer alan sabit kıymetlerin kayıtlı değeri, yeniden değerlendirilmiş tutarları ile dikkate alınır.*” hükmüne istinaden, sabit kıymetlerde “**yeniden değerlendirme**” işlemlerine yönelik olarak Maliye Bakanlığı tarafından henüz açıklama yapılmamıştır.

3. Tevsi yatırımlarda oranlama yapılacak sabit kıymet tutarları belirlenirken;

a) Amortisman tabi olmayan (örnek: boş arsa ve araziler) sabit kıymetlerin ve

b) Maddi olmayan duran varlıkların (örnek: özel maliyetler, haklar, şerefiyeler, finansal kiralama konusu kıymetler...v.b.)

dikkate alınıp alınmayacağı açısından da “sabit kıymet” kavramına açıklık getirilmesi gerekmektedir. Bize göre tekdüzen hesap planında yapılan bölümlenme gereği “duran varlıklar” hesap grubunda yer alan tüm sabit kıymetler/duran varlıklar oranlamada dikkate alınmalıdır. KVK Madde 32/A'da kanun koyucu henüz amortisman tabi olmayan, devam etmekte olan yatırımları dahi “sabit kıymet” kavramı içinde değerlendirmiştir.

Tevsi yatırımlarda yukarıda yer verilen ve uygulama sırasında ortaya çıkabilecek muhtemel diğer tereddütleri ve farklı yaklaşımları ortadan kaldıracak bir uygulama tebliğinin Maliye Bakanlığı tarafından bir an evvel yayınlanmasının faydalı olacağı görüşündeyiz.

**DENGGE DENETİM YEMİNLİ
MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.**