

Yatırım teşvik belgesi kapsamında gerçekleştirilen imalatına ilişkin yatırımlarda indirimli kurumlar vergisi uygulaması hakkında hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	KURUMLAR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	B.07.1.GİB.4.41.15.01-KVK-2011/7-54
Tarih	28.02.2012

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

KOCAELİ VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

(Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü)

Sayı : B.07.1.GİB.4.41.15.01-KVK-2011/7-54

28/02/2012

Konu : İndirimli kurumlar vergisi

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda güç ve tevzii transformatörleri, şalt cihazları ve şalt tesisatı imalatı yaptığınız, Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesinde düzenlenen indirimli kurumlar vergisi müessesesinden yararlanmak üzere "yağlı ve kuru tip transformatör" imalatına ilişkin yatırımınızla ilgili olarak Hazine Müsteşarlığından yatırım teşvik belgesi aldığınız belirtilerek;

1- Transformatör imalatı yatırımına ilişkin 06.10.2009 tarihinde alınan yatırım teşvik belgesinde yatırımın cinsi olarak "komple yeni yatırım" ibaresinin yer aldığı, belgeye konu yatırımın; halihazırda kullanılmakta olan makinelerin yanına yenilerinin alınması suretiyle var olan üretim kapasitesinin artırılmasına yönelik olduğu, kapasite artış oranının %100'ün üzerinde olarak değerlendirildiği, ancak mühendislerinizce yapılan teknik analizler neticesinde kapasite artış oranının %32 civarında gerçekleşeceğinin tahmin edildiği, bu nedenle söz konusu yatırımın tevsi yatırım niteliği taşıdığından düşünüldüğü, Kurumlar Vergisi

Kanununun 32/A maddesinde tevsi yatırımlar için getirilen açıklamanın, teşvik belgenizde komple yeni yatırım olduğu belirtilse dahi eski makinelerinizin de üretimde aktif bir şekilde kullanılıyor olması nedeniyle hesaplamanıza esas teşkil etmesinin gerektiği, söz konusu hesaplamada yer alacak kazancın tespitinde ise Vergi Usul Kanununun 3 üncü maddesi hükümleri çerçevesinde yatırımın yapıldığı işletme birimindeki kazancın esas alınması ve bu kazancın da yatırım tutarının, yalnızca ilgili işletme biriminin aktifinde yer alan toplam sabit kıymet tutarına oranlanması yoluyla mı tespit edilmesinin gerektiği,

2- İndirimli kurumlar vergisi uygulamasına başlanması için gerekli olan yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçtiği dönemin belirlenmesinde, Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin 2009/1 sayılı Tebliğ ile açıklanan "İşletmeye Geçiş Tarihi"nin mi dikkate alınacağı, yoksa yatırımın kısmen faaliyete girerek mamul üretimi ve satışına başlandığı (kazancın elde edilmeye başlandığı) dönemin mi dikkate alınması gerektiği,

3- Tevsi yatırımlarda dönem sonunda kurumun aktifine kayıtlı bulunan toplam sabit kıymet tutarının hesabında sabit kıymetlerin birikmiş amortismanları düşüldükten sonraki net değerinin mi, yoksa birikmiş amortismanlar düşülmeden önceki aktif değerinin mi esas alınacağı ile sabit kıymet tutarına maddi olmayan duran varlıklar ile amortismanla tabi olmayan boş arsa ve arazilerin de dahil edilip edilmeyeceği,

4- Yatırımdan elde edilen kazancın ayrı bir şekilde tespit edilememesi halinde; indirimli oran uygulanacak kazancın yapılan tevsi yatırım tutarının dönem sonunda kurumun aktifine kayıtlı bulunan toplam sabit kıymet tutarına (devam eden yatırımlara ait tutarlar da dahil) oranlanması suretiyle belirlenmesi sırasında, bahse konu sabit kıymet tutarına yatırımlar için alınmış krediye ilişkin hesaplanan ve ilgili sabit kıymetlerin maliyetine eklenen kur farkı ile faizlerin de dahil edilip edilemeyeceği,

5- Tevsi yatırımlarda elde edilen kazancın ayrı bir şekilde tespit edilememesi halinde, indirimli oran uygulanacak kazancın hesaplamasında tevsi yatırım tutarının dönem sonunda kurumun aktifine kayıtlı bulunan toplam sabit kıymet tutarına oranlanması suretiyle belirlenen oranın yatırıma katkı tutarına birden fazla yılda ulaşılması halinde her yıl için ayrı ayrı mı belirleneceği, yoksa aktife alınma yılında yapılan oranlamanın sonraki yıllarda da kullanılıp kullanılamayacağı,

6- Enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerden önce işletme aktifine giren ve halen aktifte bulunan sabit kıymetler için 2003 ve 2004 yıllarında uygulanan enflasyon düzeltmesi sonucu oluşan değerlerin mi yoksa bu sabit kıymetlerin ilk iktisabından itibaren yeniden değerlendirme oranı ile ulaşılacak değerlerinin mi dikkate alınacağı ile yeniden değerlendirme işleminin enflasyon düzeltmesi sonucu ulaşılan değerler üzerinden mi yapılması gerektiği,

7- 31.05.2011 tarihi itibarıyla şirketiniz bünyesindeki dağıtım faaliyetleri kapsamındaki üretim ve hizmet işletmelerine ilişkin aktif ve pasif kıymetler (transformatör imalatına ilişkin yatırımların yapıldığı ADH işletme birimine ait olan sabit kıymetler) ile 5403 nolu yatırım teşvik belgesine istinaden ADH birimi için yapılan ve devam eden yatırımların yeni kurulan ... Enerji Endüstrisi A.Ş.'ne kısmi bölünme yoluyla

devredildiği; devralan şirketin indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanması halinde, indirimli kurumlar vergisi uygulayacağı kazancın tespitinde, bölünen şirketinizin kısmi bölünme yoluyla devredeceği sabit kıymetlerin mukayyet değerlerinin mi yoksa şirketiniz için yapılan indirimli kurumlar vergisi hesaplamasında sabit kıymetler için yapmış olduğunuz yeniden değerlemeyle tespit edilen yeni değerlerin mi kullanılacağı,

8- Şirketiniz için hesaplanan yatırıma katkı tutarının henüz kullanılmayan kısmının kısmi bölünme sonrasında ... A.Ş. tarafından yatırımlara devam edilmesi halinde aynı şartlarla kullanılıp kullanılamayacağı,

9- ... A.Ş. tarafından yararlanılacak indirimli kurumlar vergisi hesaplanmasının nasıl olacağı

hususlarında tereddüt hasıl olduğu belirtilerek konu hakkında bilgi istenilmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanununun "Devir, Bölünme ve Hisse Değişimi" başlıklı 19 uncu maddesinin üçüncü fıkrasının (b) bendinde;

"Kısmî bölünme: Tam mükellef bir sermaye şirketinin veya sermaye şirketi niteliğindeki bir yabancı kurumun Türkiye'deki iş yeri veya daimî temsilcisinin bilânçosunda yer alan taşınmazlar ile en az iki tam yıl süreyle elde tutulan iştirak hisseleri ya da sahip oldukları üretim veya hizmet işletmelerinin bir veya birkaçını kayıtlı değerleri üzerinden aynî sermaye olarak mevcut veya yeni kurulacak tam mükellef bir sermaye şirketine devretmesi, bu Kanunun uygulanmasında kısmî bölünme hükmündedir. Ancak, üretim veya hizmet işletmelerinin devrinde, işletme bütünlüğü korunacak şekilde faaliyetin devamı için gerekli aktif ve pasif kalemlerin tümünün devredilmesi zorunludur. Kısmî bölünmede devredilen varlıklara karşılık edinilen devralan şirket hisseleri, devreden şirkette kalabileceği gibi doğrudan bu şirketin ortaklarına da verilebilir. Taşınmaz ve iştirak hisselerinin bu bent kapsamında devrinde, devralan şirketin hisselerinin devreden şirketin ortaklarına verilmesi halinde, devredilen taşınmaz ve iştirak hisselerine ilişkin borçların da devri zorunludur.";

Aynı Kanunun "İndirimli Kurumlar Vergisi" başlıklı 32/A maddesinde de;

"(1) Finans ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar, iş ortaklıkları, taahhüt işleri, 16/7/1997 tarihli ve 4283 sayılı Kanun ile 8/6/1994 tarihli ve 3996 sayılı Kanun kapsamında yapılan yatırımlar ile rödovans sözleşmelerine bağlı olarak yapılan yatırımlar hariç olmak üzere, 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.

(2) Bu maddenin uygulamasında yatırıma katkı tutarı, indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle tahsilinden vazgeçilen vergi yoluyla yatırımların Devletçe karşılanacak tutarını, bu tutarın yapılan toplam yatırıma bölünmesi suretiyle bulunacak oran ise yatırıma katkı oranını ifade eder. Bakanlar Kurulu;

a) İstatistikî bölge birimleri sınıflandırması ile kişi başına düşen milli gelir ve sosyo-ekonomik gelişmişlik düzeylerini dikkate almak suretiyle illeri gruplandırmaya ve gruplar itibarıyla teşvik edilecek sektörleri ve bunlara ilişkin yatırım ve istihdam büyüklüklerini belirlemeye,

b) Her bir il grubu için yatırıma katkı oranını **(6111 sayılı Kanunun 92 nci maddesi ile değişen ibare)(1.1.2011 tarihinden geçerli olmak üzere)** % 55'i, yatırım tutarı 50 milyon Türk Lirasını aşan büyük ölçekli yatırımlarda ise **(6111 sayılı Kanunun 92 nci maddesi ile değişen ibare)(1.1.2011 tarihinden geçerli olmak üzere)** % 65'i geçmemek üzere belirlemeye, kurumlar vergisi oranını % 90'a kadar indirimli uygulatmaya,

c) Yatırım harcamaları içindeki arsa, bina, kullanılmış makine, yedek parça, yazılım, patent, lisans ve know-how bedeli gibi harcamaların oranlarını ayrı ayrı veya topluca sınırlandırmaya, yetkilidir.

(3) İkinci fıkraya göre yatırıma katkı ve vergi oranı farklı illerde aynı mükellef tarafından yapılan yatırımlarda, toplam yatırımın her bir ile isabet eden oranına göre ilgili ilin yatırıma katkı oranı ve indirimli vergi oranı uygulanır.

(4) 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 değerlendirilmiş tutarları ile dikkate alınır. İndirimli oran uygulamasına yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçtiği geçici döneminde başlanır.

(5) Hesap dönemi itibarıyla ikinci fıkrada belirtilen şartların sağlanamadığının tespit edilmesi halinde, söz konusu vergilendirme döneminde indirimli vergi oranı uygulanması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler, vergi ziyai cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte tahsil olunur.

(6) Yatırımın faaliyete geçmesinden önce devri halinde, devralan kurum, aynı koşulları yerine getirmek kaydıyla indirimli vergi oranından yararlanır.

(7) 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.

(8) Bu madde gelir vergisi mükellefleri hakkında da uygulanır.

(9) Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir."

hükümleri yer almaktadır.

İndirimli kurumlar vergisi uygulaması ile ilgili düzenlemelere 16.07.2009 tarih ve 27290 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2009/15199 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Bakanlar Kurulu Kararı ile 28.07.2009 tarih ve 27302 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan ve Hazine Müsteşarlığınca hazırlanan 2009/1 No.lu Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğde yer verilmiştir.

Anılan Tebliğin "Müracaat mercii" başlıklı 6 ncı maddesinde, teşvik belgesi düzenlenmesine ilişkin taleplerin Hazine Müsteşarlığına yapılacağı; "Teşvik belgesi müracaatının değerlendirilmesi" başlıklı 8 inci maddesinde ise, teşvik belgesi düzenlenmesi talep edilen yatırım projelerinin, makro ekonomik politikalar, arz talep dengesi, sektörel, mali ve teknik yönden yapılacak değerlendirme ve gerektiğinde ilgili kurum, kurul ve kuruluşlardan alınacak görüşler sonucunda uygun bulunması halinde, yatırıma ait teşvik belgesi, döviz ve kredi kullanım formu ile ithal ve yerli makine ve teçhizat listelerinin Hazine Müsteşarlığınca onaylanacağı belirtilmiş, Tebliğin EK-4 bölümünde;

"Komple yeni yatırım: Mal ve hizmet üretimine yönelik olarak ana makine ve teçhizat ile yardımcı tesisleri içeren, gerektiğinde arazi-arsa, bina-inşaat harcamalarını da ihtiva eden, yatırımın yapılacağı yerde aynı üretim konusunda mevcut tesisi veya altyapı bütünlüğü bulunmayan yatırımlardır. Ayrıca, mevcut tesislerde makine ve teçhizat ilavesi nedeniyle kapasite artışının %100'ü geçmesi halinde bu yatırımlar yeni yatırım sayılır.

Tevsi: Mevcut bir yatırıma ilave üretim hattı veya makine ve teçhizat ilave yapılması suretiyle üretim miktarının artırılması veya yeni bir yatırım hüviyeti taşımayan, mevcut üretim hattında yer alan makine ve teçhizatların bir bölümünün kapasite açısından ve işlevsel olarak üretim akışındaki diğer makine ve teçhizatlarla uyum içinde olmadığı durumlarda makine ve teçhizatların değiştirilmesi veya yenilerinin ilave edilmesi ve genişleme yapıldıktan sonra mevcut tesis ile alt yapı müşterekliği oluşturarak bir bütün teşkil eden, aynı işletmede aynı mal ve hizmetin kapasitesini en fazla %100'e kadar artırmaya yönelik yatırımlardır."

tanımlarına yer verilmiştir.

Diğer taraftan, Tebliğin "İşletmeye geçiş tarihi" başlıklı 12 nci maddesinde;

"İşletmeye geçiş tarihi;

a) Komple yeni yatırımlarda;

i) İmalat sanayi, madencilik, seracılık ve soğuk hava deposu yatırımlarında ilgili mercilerden onaylı kapasite raporunun,

...

alınmasını müteakip teşvik belgesinin tamamlama vizesinin yapıldığı tarihtir.

b) Diğer yatırım cinslerinde ise teşvik belgesinin tamamlama vizesinin yapıldığı tarihtir. Bu durumda da yatırım konusuna bağlı olarak yukarıdaki belgelerin ibrazı şarttır." ;

"Vergi İndirimi" başlıklı 21 inci maddesinin 3 üncü bendinde; "İndirimli vergi uygulamasına yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren başlanılır ve indirilen Kurumlar veya Gelir vergisi tutarı yatırıma katkı tutarına ulaşınca kadar devam edilir."; 4 üncü bendinde ise "Arazi-arsa, royalti, yedek parça ve amortismanla tabi olmayan diğer harcamalar yatırıma katkı tutarının tespitinde dikkate alınmaz ve bu harcamalar indirimli vergi uygulamasından yararlanamaz." açıklamalarına yer verilmiştir.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalar çerçevesinde;

- Teşvik belgesi müracaatlarının değerlendirilmesi önceden Hazine Müsteşarlığı tarafından yapılırken 03.06.2011 tarih ve 637 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin yürürlüğe girmesinden sonra da Ekonomi Bakanlığı tarafından yapılmakta olup yatırımınız ilgili yatırım teşvik belgenizde "komple yeni yatırım" olarak değerlendirilmiştir. Söz konusu yatırımınız, yatırım teşvik belgenize istinaden indirimli kurumlar vergisi uygulamasında da komple yeni yatırım olarak dikkate alınacak olup yatırımınızın cinsi konusundaki itirazlarınızın bu Kuruma yapılması,

- İndirimli kurumlar vergisi uygulamasına yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçtiği, dolayısıyla kazancın elde edilmeye başlandığı geçici vergi döneminden itibaren başlanması,

- Tevsi yatırımlarda, dönem sonunda kurumun aktifine kayıtlı bulunan sabit kıymet tutarının hesabında bu kıymetlerin birikmiş amortismanlar düşülmeden önceki brüt tutarlarının dikkate alınması, "sabit kıymet" ifadesinden de Vergi Usul Kanununun 313 üncü maddesi uyarınca amortisman mevzuunu oluşturan iktisadi kıymetlerin anlaşılması, dolayısıyla arazi-arsa ve amortismanla tabi olmayan diğer kıymetlerle ilgili harcamaların indirimli kurumlar vergisinden yararlanacak kazancın tespitinde dikkate alınmaması,

- Yatırımların finansmanında kullanılan kredilerle ilgili faizlerden kuruluş dönemine ait olanların sabit kıymetle birlikte amortisman yoluyla itfa edilmek üzere yatırım maliyetine eklenmesi; işletme dönemine ait olanların ise ilgili bulundukları yıllarda doğrudan gider yazılması ya da maliyete intikal ettirilmek suretiyle amortismanla tabi tutulması mümkün bulunmakta olup konuya ilişkin olarak 163 seri no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde yapılan açıklamaların dikkate alınması,

- Tevsi yatırımlarda elde edilen kazancın ayrı bir şekilde tespitinin mümkün olmaması halinde, indirimli oran uygulanacak kazancın hesaplanmasında tevsi yatırım tutarının dönem sonunda kurumun aktifine kayıtlı bulunan toplam sabit kıymet tutarına oranlanması suretiyle belirlenen oranın her yıl ayrı ayrı tespit edilerek uygulanması,

- Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesinde yer alan "Bu hesaplama sırasında işletme aktifinde yer alan sabit kıymetlerin kayıtlı değeri, yeniden değerlendirilmiş tutarları ile dikkate alınır." ifadesi ile kastedilen ise sabit kıymetlerin gerekli şartların oluşması halinde yapılan enflasyon düzeltmesi sonucu oluşan yeniden değerlendirilmiş değerinin dikkate alınması gerektiğidir. Dolayısıyla, gerekli şartların oluşması halinde yapılacak enflasyon düzeltmesi dışında başkaca bir değerlendirme yapılmaması,

- Tevsi yatırımlarda indirimli oran uygulanacak kazancın tespitinde sabit kıymetlerin kayıtlı değerlerinin, gerekli şartların oluşması halinde yapılan enflasyon düzeltmesi sonucu oluşan yeniden değerlendirilmiş tutarları ile dikkate alınması

gerekmektedir.

Öte yandan, yatırımın faaliyete geçmesinden önce devri halinde devralan kurum; yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçmesinden sonra devri halinde ise indirimli vergi oranından devir tarihine kadar devreden, devir tarihinden sonra ise devralan şirketlerin aynı koşulları yerine getirmek kaydıyla yatırıma katkı tutarının kalan kısmından faydalanabileceğinden, kısmi bölünme yoluyla şirketinizden yatırımı devralan ... A.Ş'nin de aynı koşulları yerine getirmesi halinde yatırıma katkı tutarının kalan kısmından faydalanabilecektir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

(*) Bu Özelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak verilmiştir.

(**) İnceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özelge geçersizdir.

(***) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özelgeye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.

Bu metin Mevzuat Bankası (mevzuat.vergibulustayi.com) aracılığıyla gib.gov.tr arşivinden alınmıştır. Resmî işlemlerde Resmî Gazete metni esastır. — 18.09.2026