

T.C.
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI
(Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü)

Sayı : 62030549-125[32A-2013/331]-269 17/02/2015

Konu : İndirimli kurumlar vergisi uygulaması.

İlgide kayıtlı özelge talep formunda; Şirketinizin ilk ve orta öğretime yönelik eğitim hizmetleri verdiği, 01/07/2012-30/06/2013 özel hesap döneminde İstanbul, İstanbul ... ve Ankara Bölgesinde "İlköğretim Hizmetleri" konusunda yatırım yaptığı, bu yatırımlara ilişkin yatırım teşvik belgelerinde yatırıma katkı oranının %40 vergi indirim oranının %80 olarak belirlendiğinden bahisle, 6322 sayılı Kanununun 39 uncu maddesiyle 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesinin birinci fıkrasına eklenen "c" bendi kapsamında şirketinizin yatırım döneminde diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına indirimli kurumlar vergisi uygulanmasına ilişkin olarak,

- Vergi Usul Kanununun 174 üncü maddesi uyarınca özel hesap dönemi tayin edilenlerin kazancı, kapandığı takvim yılının kazancı sayıldığından özel hesap dönemi kazancının tamamı üzerinden mi, yoksa sadece 1 Ocak 2013 tarihinden 30 Haziran 2013 tarihine kadar oluşan kazanç mı indirimli kurumlar vergisi uygulanabileceği,

- yatırıma katkı tutarına mahsuben hesaplanacak tutarın, toplam yatırıma katkı tutarının %50 si ve gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını geçmemek üzere hesaplanmasından, indirimli kurumlar vergisi matrahının yatırıma katkı tutarının %50 sini aşamayacağı şeklinde mi, yoksa gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarı üzerinden vergi indirimi dolayısıyla hesaplanacak verginin mi yatırıma katkı tutarının %50 sini aşamayacağı, harcama tutarının katkı tutarının %50 sini aşabileceği şeklinde mi anlaşılması gerektiği,

- teşvik belgesi kapsamında fiilen yapılan yatırım harcaması tutarının, yatırım teşvik belgesinde yer alan yatırım harcaması tutarını aşması ve diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç mevcut olması halinde; yatırıma katkı tutarının %50 sini aşmamak üzere, fiilen

yapılan harcaması tutarı kadar bir tutarın indirimli kurumlar vergisi matrahı olarak dikkate alınıp alınamayacağı,

- söz konusu yatırım teşvik belgesi kapsamındaki okullar için faaliyete geçtikleri tarihten itibaren 5 hesap dönemi eğitim öğretim istisnası mevcut olduğundan, bu istisna süresi içinde yatırım tamamlanmış olmasına rağmen yatırıma katkı tutarının %50 sine kadar diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlarımıza indirimli kurumlar vergisi hesaplanıp hesaplanmayacağı,

- eğitim kazanç istisnası ile indirimli kurumlar vergisi uygulamasının öncelik olarak hangisinin tatbik edilmesi gerektiği,

hususlarında tereddüde düşüldüğü belirtilerek, konuya ilişkin Başkanlığımız görüşleri talep edilmektedir.

Özelge talep formunuz ekinde alınan yatırım teşvik belgelerinin incelenmesinden, yatırımlarınızın bölgesel - öncelikli yatırım olarak değerlendirilmek suretiyle 5 inci bölge desteklerinden faydalandırıldığı ve 15.6.2012 tarihli ve 2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararnamesi eki Karara istinaden düzenlendiği anlaşılmıştır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (1) bendinde; okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okulları ile Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara veya kamu yararına çalışan derneklere bağlı rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden, ilgili Bakanlığın görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığının belirleyeceği usuller çerçevesinde beş hesap dönemi itibarıyla elde edilen kazançların kurumlar vergisinden müstesna olduğu ve istisnanın, belirtilen okulların ve rehabilitasyon merkezlerinin faaliyete geçtiği hesap döneminden itibaren başlayacağı hüküm altına alınmıştır.

1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "5.10 Eğitim tesisleri ile rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlara ilişkin istisna" bölümünde konuya ilişkin ayrıntılı açıklamalara yer verilmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanununun "Vergilendirme dönemi ve tarhiyat" başlıklı 16 ncı maddesinin birinci fıkrasında kurumlar vergisinde vergilendirme döneminin hesap dönemi olduğu; kendilerine özel hesap dönemi tayin edilenlerin vergilendirme döneminin ise özel hesap dönemi olduğu hükme bağlanmıştır.

Aynı Kanununun 32/A maddesinde 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 Ekonomi Bakanlığı tarafından teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilen kazançların, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar indirimli oranlar üzerinden kurumlar vergisine tabi tutulacağı hüküm altına alınmıştır.

Söz konusu maddenin ikinci fıkrasına 01.01.2013 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere 6322 sayılı Kanununun 39 uncu maddesiyle eklenen (c) bendinde; Bakanlar Kurulunun, yatırıma başlanan tarihten itibaren bu maddeye 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 kurumlar vergisi oranı uygulamak suretiyle yatırıma katkı tutarını kısmen kullandırmaya, bu oranı her bir il grubu için sıfıra kadar indirmeye veya %80 e kadar arttırmaya yetkili olduğu hükme bağlanmıştır.

Konuya ilişkin olarak 19.06.2012 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının "Vergi indirimi" başlıklı 15 inci maddesinde indirimli kurumlar vergisine ilişkin hükümlere yer verilmiş olup maddenin beşinci fıkrasında, bu maddeye göre hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben, gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını aşmamak ve toplam yatırıma katkı tutarının; büyük ölçekli yatırımlar ve bölgesel teşvik uygulamaları kapsamındaki yatırımlarda; 2 nci bölgede yüzde onunu, 3 üncü bölgede yüzde yirmisini, 4 üncü bölgede yüzde otuzunu, 5 inci bölgede yüzde ellisini ve 6 ncı bölgede yüzde seksenini; stratejik yatırımlarda; 6 ncı bölgede yüzde seksenini, diğer bölgelerde yüzde ellisini geçmemek üzere yatırım döneminde yatırımcının diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına indirimli gelir veya kurumlar vergisi uygulanabileceği kararlaştırılmıştır.

Söz konusu BKK ya göre yatırım teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan henüz kazanç elde edilmemiş olsa dahi "yatırım döneminde" belirli oranlarda olmak üzere, 1.1.2013 tarihinden itibaren diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecektir.

"Yatırım dönemi" ifadesinden ise, yatırıma fiilen başlanıldığı tarihi içeren geçici vergilendirme döneminin başından tamamlama vizesi yapılması amacıyla Ekonomi Bakanlığına müracaat tarihini içeren geçici vergilendirme döneminin son gününe kadar olan sürenin anlaşılması; 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 gününün dikkate alınması gerekmektedir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre;

- Her bir yatırım teşvik belgesi kapsamında yapılan yatırımdan elde edilecek kazançlara ilgili teşvik belgesi ile sağlanan vergi indirim oranına göre indirimli kurumlar vergisi uygulanacaktır.

- Yatırım döneminde mükelleflerin diğer faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlara indirimli kurumlar vergisi oranı uygulaması 01.01.2013 tarihinden itibaren elde edilen kazançlar için uygulanmak üzere yürürlüğe girdiğinden, şirketinize tayin olunan özel hesap döneminin sadece 01/01/2013 - 30/06/2013 tarihleri arasında kalan kısmında diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlarınıza indirimli kurumlar vergisi uygulanması mümkün olup 01.07.2012 - 31.12.2012 tarihleri arasında kalan kısmında diğer faaliyetlerden elde ettiğiniz kazançlarınıza indirimli kurumlar vergisi uygulanması mümkün bulunmamaktadır.

- Yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımınız devam ederken, teşvik belgesinde yer alan toplam yatırım tutarı ile yatırıma katkı oranının çarpılması suretiyle bulunacak toplam yatırıma katkı tutarının yarısını geçmemek ve fiilen gerçekleştirilen yatırım harcamasını aşmamak üzere, yatırım döneminde şirketinizin diğer faaliyetlerinden elde edilen kazancına indirimli kurumlar vergisi uygulanacaktır. Diğer bir deyişle yatırım döneminde kurumun diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançta indirimli kurumlar vergisi uygulanması suretiyle tahsilinden vazgeçilecek vergi tutarının üst sınırını, toplam yatırıma katkı tutarının yarısı ile fiilen gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarından düşük olanı oluşturmaktadır.

- Teşvik belgesi kapsamında fiilen yapılan yatırım harcaması tutarının, yatırım teşvik belgesinde yer alan yatırım harcaması tutarını aşması durumunda indirimli kurumlar vergisi matrahının tayininde, yatırım döneminde diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlarınız için yatırıma katkı tutarının %50 sini aşmamak üzere, yatırım teşvik belgesinde yer alan yatırım harcaması tutarı dikkate alınacaktır.

- Diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulaması yatırım dönemi ile sınırlı olarak uygulandığından bu dönemin sona ermesinden sonra söz konusu kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulaması mümkün bulunmamaktadır.

- 2012/3305 sayılı BKK ya göre düzenlenmiş olan yatırım teşvik belgeleriniz kapsamındaki yatırımlarınızın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren bu yatırımlardan elde edilen kazançlarınıza ilişkin olarak indirimli kurumlar vergisinden yararlanılması mümkün olup okulunuzun faaliyete geçen kısmıyla ilgili Bakanlığımıza başvurarak eğitim-öğretim kazancı istisnasından faydalanmanız halinde kurumlar vergisi matrahı doğmayacağından, söz konusu istisnanın uygulanacağı beş vergilendirme dönemini izleyen dönemlerde indirimli kurumlar vergisi teşvikinden faydalanabileceğiniz tabiidir.

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.