

Yapılmakta olan yatırım ile ilgili harcamaların doğrudan gider yazılması veya aktifleştirilmesi halinde indirimli kurumlar vergisinin uygulamasından yararlanılıp yararlanılmayacağı hk.

Kanun Numarası

213

Kanun

VERGİ USUL KANUNU

Özelge No

11395140-105[262-2012/VUK-1- ...]-3073

Özelge Tarihi

23.11.2012

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü

Sayı : 11395140-105[262-2012/VUK-1- ...]-3073

23/11/2012

Yapılmakta olan yatırım ile ilgili harcamaların doğrudan gider yazılması veya aktifleştirilmesi
Konu : halinde indirimli kurumlar vergisinin uygulamasından yararlanılıp yararlanılmayacağı.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda kurumunuzun fındık, kakao tuzu, kakao, şeker ve tatlandırıcılar, nebati yağlar ve sair malzeme kullanılarak her türlü çikolata, kakaolu ürünler, şekerlemeler ve çeşitleri, pralinler, sürülebilen her türlü ezmeleler, kremalar, şekerli ve şekersiz sakızlar, gofret, bisküvi ve dondurmalar, dondurulmuş gıda ürünlerinin ithalatı, ihracatı ile yurt içinde ve dışında pazarlanması faaliyeti ile iştirak ettiği, T.C. Ekonomi Bakanlığı Teşvik Uygulama ve Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğü tarafından verilen .../20... tarih ... numaralı, .../20... tarih ... numaralı iki adet teşvik belgelerine sahip olduğu, kurumunuz tarafından Türkiye'de satışa sunulan gıda ürünlerinin ithal edildiğini ancak yapılacak yatırım ile gıda ürünlerinin bir kısmının Türkiye'de üretilmesinin planlandığı ve fabrika inşaatının 20... yılının ... ayında başlayacağı belirterek, yapılacak yatırım ile gerçekleştirilecek harcamalardan;

...da üretimde çalışacak işçilerin fabrika üretime geçmeden istihdam edileceği ve montajı başlayana kadar yurt içi veya yurt dışında eğitime tabi tutulacağı, eğitim sonrasında fabrikadaki montaj işinde çalıştırılacak işçilere üretim başlayana kadarki süreçte kurumunuz tarafından ödenen maaşların,

...da fabrikada idari birimlerde istihdam edilecek personele üretim başlayana kadar kurumunuz tarafından ödenen maaşların,

Merkezde insan kaynakları, finans, hukuk, vb. bölümlerde çalışanların kurum tarafından ödenen maaşların ... yatırımı için harcanan zamana tekabül eden kısmının,

İnsan kaynakları, finans, hukuk vb. bölümlerde çalışan kurum personelinin ... yatırımı ile ilgili gerçekleştirecekleri otel, geçici konaklama, ikamet, yol harcamaları şeklindeki seyahat harcamalarının,

... yatırımı ile ilgili üçüncü firmalardan alınan insan kaynakları, hukuk danışmanlığı, çeviri hizmetlerine ilişkin fatura bedellerinin,

Söz konusu yatırımla ilgili sözleşmelere ilişkin damga vergisinin,

Aktifleştirilerek amortisman yoluyla mı gider kaydedileceği yoksa doğrudan gider hesaplarına mı intikal ettirileceği,

Bu harcamaların aktifleştirilmesi halinde, yatırım katkı tutarının tespitinde dikkate alınıp alınmayacağı ile söz konusu harcamaların indirimli kurumlar vergisi

uygulamasından yararlanıp yararlanmayacağı hususlarında Başkanlığımız görüşünü talep etmektedir.

I- GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesine göre kurumlar vergisi, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacaktır. Safi kurum kazancının tespitinde ise Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanacaktır.

Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesinin birinci fıkrasının (b) alt bendinde kuruluş ve örgütlenme giderlerinin kurum kazancının tespitinde hasıllattan, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinin (1) numaralı bendinde ise safi kazancın tespitinde ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin indirim konusu yapılabileceği hüküm altına alınmıştır.

Bir masrafın genel gider adı altında masraf yazılabilmesi için genel giderlerin ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılmış olması, masrafla iş arasında açık, güçlü bir illiyet bağının mevcut olması, masrafın işin önemi ölçüsünde yapılmış bulunması ve ticari teamüllere uygun olması, bu giderlerin tevsik edici belgelere dayanması (fatura, fatura yerine geçen vesikalar gibi) ve yasal kayıtlarında izlenmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununa 5838 sayılı Kanunun 9 uncu maddesiyle eklenen "İndirimli kurumlar vergisi" başlıklı 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 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 tutulacağına hükmedilmiştir.

Ayrıca, "Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğ (Tebliğ No:2009/1)"in 21 inci maddesinin (4) numaralı bendine göre arazi-arsa, royalti, yedek parça ve amortisman tabi olmayan diğer harcamalar yatırıma katkı tutarının tespitinde dikkate alınmaz ve bu harcamalar indirimli vergi uygulamasından yararlanamaz.

Kuruluş ve örgütlenme giderleri olarak iş ve piyasa etüdü ile proje ve fizibilite

raporlarının hazırlanması ile ilgili giderler, şirket esas mukavelesinin hazırlanması için yapılan giderler, kuruluş ile ilgili seyahat giderleri, kuruluş genel toplantısı için yapılan giderler, işçi ve personelin eğitim giderleri, kuruluş döneminde yapılan genel idare niteliğindeki giderler (Bu giderlerin kuruluş ve örgütlenme gideri olarak değerlendirilmesi için sabit kıymetlerin maliyetine eklenmesi olanağının bulunmaması gerekir. Aksi halde bunlar ilgili buldukları sabit kıymetlerin maliyetine dahil olacaklarından, ilk kuruluş ve örgütlenme gideri olarak değerlendirilmesi söz konusu olmayacaktır) ve hisse senedi ve tahvil ihracına ilişkin giderler belirtilebilir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre yapılacak yatırımla ilgili olarak şirket personelinin yapmış olduğu otel, geçici konaklama, yol seyahat harcamaları ile personel eğitim giderleri, hukuk danışmanlığı, çeviri, sözleşmeler için ödenen damga vergisi harcamalarının kuruluş ve örgütlenme gideri olarak Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesine göre,

Personele yapılan ücret ödemelerinin ise ayrıma gidilmeksizin Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinin (1) numaralı bendine göre kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

Öte yandan, indirimli kurumlar vergisi uygulamasında, "vergi indirimi" satırına yer verilmiş olan teşvik belgeleriniz kapsamında yapılan harcamaların yatırıma katkı tutarının hesabında dikkate alınacağı tabiidir.

II- VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 262 nci maddesine göre maliyet bedeli iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade etmektedir.

Aynı Kanunun 269 uncu maddesinde ise iktisadi işletmelere dahil gayrimenkullerin maliyet bedelleri ile değerlendirileceği hüküm altına alınmıştır. Gayrimenkullerde maliyet bedeline giren giderler Kanunun 270 inci maddesine göre makine ve tesisattan gümrük vergileri, nakliye ve montaj giderleri ile mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsasının tesviyesinden mütevellit giderlerdir. Noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile emlak alım ve özel tüketim vergilerini maliyet bedelini ithal etmek veya genel giderler arasında göstermek ihtiyari olup, Kanunun 271 inci maddesinde inşa edilen binalarda bunların inşa giderlerinin satın alma bedeli yerine geçtiği hükme bağlanmıştır.

Kanunun "Amortisman Mevzuu" başlıklı 313 üncü maddesine göre işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle Kanunun 269 uncu maddesi gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerin değerinin Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil etmektedir.

Değeri 770 TL'yi aşmayan peştemallıklar ile işletmede kullanılan ve değeri aynı tutarı aşmayan alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlar amortismanına tabi tutulmayarak doğrudan doğruya gider yazılabilir. İktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edenlerde bu had topluca dikkate alınır.

Vergi Usul Kanununun 315 inci maddesinde mükelleflerin amortismanına tâbi iktisadî kıymetlerini Maliye Bakanlığının tespit ve ilân edeceği oranlar üzerinden itfa edecekleri ve ilan edilecek oranların tespitinde iktisadî kıymetlerin faydalı ömürlerinin dikkate alınacağı hüküm altına alınmıştır. Amortisman uygulamasına ilişkin usul ve esaslar ise 333, 339, 365, 389, 399, 406 ve 418 sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde açıklanmıştır.

Diğer taraftan, iktisadi kıymetlerin değerinin 2012 yılı için 770 TL'yi aşması, işletmede bir yıldan fazla kullanılması ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunması halinde, belirtilen Tebliğ eklerinde mevcut faydalı ömür ve amortisman oranları dikkate alınarak amortisman ayrılması gerekmektedir.

Anılan Kanunun "İlk Tesis ve Taazzuv Giderleri ve Peştemallıklar" başlıklı 282 nci maddesinde kurumlarda aktifleştirilen ilk tesis ve taazzuv giderlerini mukayyet değeri ile değerlendirileceği, bu değer için yapılan giderlerden fazla olamayacağı, bu giderlerin kurumun tesis olunması veya yeni bir şubenin açılması veyahut da işlerin devamlı bir surette genişletilmesi için yapılan ve karşılığında maddi bir kıymet iktisap olunmayan giderler olduğu, ilk tesis ve taazzuv giderlerinin aktifleştirilmesinin ihtiyari olduğu ve gerçek veya tüzel kişilerde peştemallıkların da mukayyet değerleriyle değerlendirileceği hüküm altına alınmıştır.

Mezkur Kanunun 326 nci maddesinde ise, kurumların aktifleştirdikleri ilk tesis ve taazzuv giderlerini mukayyet değerleri üzerinden eşit miktarlarda ve beş yıl içinde itfa edecekleri hüküm altına alınmıştır.

Bu itibarla, ilk tesis ve taazzuv giderlerinin aktifleştirilmesi ihtiyari olup, kuruluş ve örgütlenme giderlerinin aktifleştirilmesi tercih edildiği takdirde, aktifleştirme tarihinden sonraki ilk değerlendirme gününden başlayarak beş yıl içinde eşit yüzdeler halinde itfası mümkün bulunmaktadır.

Öte yandan, personele yapılan ücret ödemeleri kuruluş ve örgütlenme giderleri içinde yer almadığından doğrudan gider yazılması mümkün bulunmaktadır.

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 özolgeye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.