

## **KONU: İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMASI**

Hazine Müsteşarlığı tarafından teşvik belgesine bağlanan yatırımlara ilgili diğer mevzuat ile sağlanan teşvik ve istisnalar dışında, bu yatırımlardan elde edilen kazanç vergilerinde indirim yoluyla da teşvik söz konusudur. Bu nedenle, Kurumlar Vergisi Kanuna eklenen 32/A madde ile indirimli kurumlar vergisi müessesesi ihdas edilmiş olup 28.02.2009 tarihinden bu yana yürürlükte dir. Buna göre;

- Hazine Müsteşarlığı tarafından teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilen kazançlar, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren yatırıma katkı tutarına ulaşmaya kadar indirimli oranlar üzerinden kurumlar vergisine tabi tutulur. Ancak, 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 indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanamaz.

- 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;

-- Yatırıma katkı oranını, her bir il grubu, stratejik yatırımlar veya maddenin (a) bendinde belirtilen yerler için % 55'i, büyük ölçekli yatırımlarda ise % 65'i geçmemek üzere belirlemeye, kurumlar vergisi oranını % 90'a kadar indirimli uygulamaya,

-- Yatırım harcamaları içindeki arsa, bina, kullanılmış makine, yedek parça, yazılım, patent, lisans ve know-how bedeli gibi harcamaların oranlarını ayrı ayrı veya topluca sınırlandırmaya, (2009/15199 ve 2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile çıkarılan "Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararlar" da, arazi, arsa royaltı, yedek parça ve amortisman tabi olmayan diğer harcamaların indirimli vergi uygulamasından yararlanmayacağı belirtilmiştir)

-- 01.01.2013 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere, 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 sifıra kadar indirmeye veya % 80'e kadar artırmaya, yetkilidir.

Buna göre, hem işletme döneminden önce indirimli kurumlar vergisinden yararlanabilmesi hem de teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlar dışındaki faaliyetlerden elde edilen kazançlara da yatırım döneminde indirimli oran uygulanması imkanı mümkün bulunmaktadır.

Yatırım döneminde toplam yatırıma katkı tutarının belirli bir kısmı ve yapılan fiili yatırım harcaması ile sınırlı olmak üzere kurum kazancının tamamı indirimli kurumlar vergisine tabi tutularak katkı tutarının bir kısmının önceden kullanılması suretiyle yatırımcıya sağlanan destek, yatırımın işletmeye geçmesinden itibaren sadece bu yatırımdan elde edilecek kazanç ile sınırlı olacaktır.

Bu uygulamada yer alan oranlar 2012/3305 sayılı BKK da belirlenmiştir. Bu arada, anılan karara 2015/7496 sayılı BKK (08.04.2015-29320 RG) ile eklenen geçici 5 inci madde ile 2015 ve 2016 yılı yatırımlarında uygulanmak üzere daha yüksek oranlar tespit edilmiştir.

- 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.

- İndirimli kurumlar vergisi kayıtlarda ayrıca izlenip tespit edilen ilgili yatırımdan elde edilen kazançta uygulanır.

- Tevsi yatırımlarda, kazancın ayrı bir şekilde tespit edilememesi halinde indirimli oran uygulanacak kazanç, yapılan tevsi yatırım tutarının, dönem sonunda kurumun aktifine kayıtlı bulunan toplam sabit kıymet tutarına (devam eden yatırımlara ait tutarlar da dâhil) oranlanması suretiyle belirlenir. Sabit kıymet ifadesi, Vergi Usul Kanunu'nun 313. maddesi uyarınca amortisman mevzuunu oluşturan iktisadi kıymetleri ifade eder. Bu hesaplama sırasında işletme aktifinde yer alan sabit kıymetlerin değeri, amortisman ve itfa payları düşülmeden önceki değerleridir. Ancak, şartların var olması halinde yeniden değerlendirilmiş tutarları ile dikkate alınır.

**- İndirimli oran uygulamasına yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçtiği geçici vergi döneminde başlanır. Bu uygulamada;**

-- Yatırıma başlangıç tarihi, teşvik belgesinin ilk düzenlendiği tarihteki sabit yatırım tutarı esas alınmak üzere, sabit yatırım tutarının en az yüzde onu oranında (sabit yatırım tutarı elli milyon Türk Lirasının üzerindeki yatırımlar için en az beş milyon Türk Lirası) harcamanın gerçekleştiği tarihtir. Dolayısıyla, bu tarihi içine alan geçici vergi döneminden itibaren indirimli kurumlar vergisi uygulanmasına başlanır.

-- Yatırım dönemi, yatırımın başlangıç tarihi ile teşvik belgesi üzerinde yazan yatırımın bitiş tarihi (tamamlama vizesi için müracaat tarihi daha önce ise müracaat tarihi) arasındaki dönemdir. Buna göre, hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulaması bu iki tarih arasında kalan geçici vergi dönemleri olacaktır.

- Hesap dönemi itibarıyla 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.

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

- 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.

- Yatırımlarda Devlet teşvikleri, Bakanlar Kurulu tarafından çıkarılan "Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararlar" ile yönlendirilmektedir. Bu kapsamda ilk olarak, 16.07.2009 tarih ve 2009/15199 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı (16.07.2009-27290 RG) çıkarılmıştır. Daha sonra, 15.06.2012 tarihli ve 2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı (19.06.2012-28328 RG) çıkarılmıştır. Dolayısıyla, 19.06.2012 tarihine kadar alınmış olan YTB'ler kapsamında yapılan yatırımlar 2009/15199 sayılı BKK kararı ve ilgili tebliğde belirlenen esaslara, 19.06.2012 tarihinden sonra alınmış olan YTB'ler kapsamında yapılan yatırımlar ise 2012/3305 sayılı BKK kararı ve ilgili tebliğde belirlenen esaslara tabidir.

İki karar arasında en önemli fark, yatırım döneminde diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara, indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle yararlanılacak yatırım katkı tutarına mahsuben yatırım katkı tutarından yararlanılmasıdır. 2009/15199 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına dayalı YTB'ler kapsamında yapılan yatırımlar bu uygulamadan yararlanmamaktadır.

- Yatırım Teşvik Belgelerinde yararlanılacak diğer istisna ve teşviklerin yanı sıra yatırıma katkı oranı ve vergi indirimi oranı belirtilmektedir. Ayrıca, belgenin "Özel Şartlar" bölümündeki hususlara da önemle dikkat edilmelidir.

- Gerek komple yeni yatırımlarda gerekse tevsii ve diğer yatırımlarda asıl olan yatırımdan elde edilen kazancın işletme kayıtlarında ayrıca izlenerek tespit edilmesi ve indirimli kurumlar vergisi uygulanmasının bu şekilde tespit edilen kazançta uygulanmasıdır.

-- Ancak tevsii yatırımlarda, yatırımdan elde edilen kazancın ayrıca tespit edilememesi halinde indirimli vergi oranının uygulanacağı kazanç oranlama yoluyla bulunacaktır. Oranlama, yapılan tevsii yatırım tutarının dönem sonunda kurumun aktifine kayıtlı bulunan amortismanına tabi toplam sabit kıymet tutarına (devam eden yatırımlara ait tutarlar da dâhil) yapılacaktır. Bu şekilde bulunan oran "Yatırım Kazanç Oranı" olarak ifade edilebilir.

-- Yatırım kazanç oranı ticari kazançta uygulanmak suretiyle indirimli oran uygulanabilecek azami tutar belirlenecektir. Bulunan tutarın, mali karı (matrahi) geçmeyecek kısmına indirimli kurumlar vergisi oranı uygulanacaktır. Oranlama ile bulunan kazanç mali kardan küçük ise mali karın tamamına indirimli oran uygulanabilecektir.

- Safi kurum kazancı (matrah) oluşmadığı durumlarda o dönem için indirimli kurumlar vergisi uygulanmayacağı tabiidir.

**- Birden fazla yatırım teşvik belgesi olması hali:**

-- 2009/15199 ve 2012/3305 sayılı BKK kapsamında iki ayrı teşvik belgesi bulunması halinde, safi kurum kazancı her iki belgeye dayalı yatırımlardan elde edilen ve oranlama suretiyle bulunan kazançtan **büyük** olması halinde safi kazancın tamamına her bir belge için belirlenen kazançta ve belge de yazılı indirimli vergi oranı uygulanmalıdır.

-- 2009/15199 ve 2012/3305 sayılı BKK kapsamında iki ayrı teşvik belgesi bulunması halinde, safi kurum kazancı her iki belgeye dayalı yatırımlardan elde edilen ve oranlama suretiyle bulunan kazançtan **düşük** olması halinde her iki yatırım teşvik belgesi kapsamında ayrı ayrı elde edilen kazancın bu yatırımlardan elde edilen toplam kazançta oranının safi kurum kazancına uygulanması suretiyle, bu teşvik belgelerinde yer alan indirim oranlarına göre indirimli vergi uygulanmalıdır.

Bilgilerinize sunarız.

**Ş.A. Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.**