

Sirküler No: 2011

Sirküler Tarihi: 13.01.2017

KONU: İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMASI

Kurumlar Vergisi Kanuna eklenen 32/A madde ile ihdas edilmiş olan, indirimli kurumlar vergisi müessesesi 28.02.2009 tarihinden bu yana yürürlüktedir. Anılan madde, ihdas edildiği tarihten bu güne kadar 6111, 6322 ve 6745 Sayılı Kanunlar ve farklı Bakanlar Kurulu Kararları ile değişiklik yapılmış olup, en son 2016/9139 Sayılı BKK ile 7.9.2016 tarihinde kararlaştırılmıştır.

Anılan madde kapsamında indirimli kurumlar vergisi ile ilgili açıklamalar şöyledir.

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 kazançlar, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar indirimli oranlar üzerinden kurumlar vergisine tabi tutulur.

Yatırım teşvik belgesinde yer alan yatırıma katkı ve vergi indirimi oranları dikkate alınarak ilgili teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlardan elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulaması esas olmakla birlikte, 2012/3305 sayılı BKK karar kapsamında, 01.01.2013 tarihinden itibaren YATIRIM DÖNEMİNDE yatırımcıların diğer faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına indirimli kurumlar vergisi uygulaması getirilmiştir.

Buna göre 2012/3305 ve 2016/9139 sayılı Bakanlar Kurulu Kararları kapsamında düzenlenmiş yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımlarına fiilen başladıkları tarihten itibaren, hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben;

- Toplam yatırıma katkı tutarının teşvik belgesinin atıfta bulunduğu Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen oranını geçmemek ve
- Gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını aşmamak üzere,

Yatırım döneminde, mükelleflerin diğer faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle kısmen yararlanılabilecek yatırıma katkı tutarı, en fazla toplam yatırıma katkı tutarının Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen oranına tekabül eden kısmı kadar olabilecektir.

Diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanması açısından “**yatırım dönemi**” ifadesinden, yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırıma fiilen başlanılan tarihi içeren geçici vergilendirme döneminin başından tamamlama vizesi yapılması amacıyla Ekonomi Bakanlığına müracaat tarihini içeren geçici vergilendirme döneminin son gününe kadar olan sürenin anlaşılması gerekmektedir. Öte yandan 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 yatırım döneminin sona erdiği tarih olarak dikkate alınması gerekmektedir.

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**. **Yatırımın tamamlanması şartıyla**, indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle yararlanılan kısmı hariç olmak üzere kalan yatırıma katkı tutarı, yatırımın tamamlandığı hesap dönemini izleyen yıllarda Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre bu yıllar için belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınır.

Komple yatırımlarda, yatırımın tamamlanmasından sonra yatırımdan elde edilecek kazançta ,indirimli kurumlar vergisi hesaplanması kolay olmaktadır. **Tevsi yatırımlarda ise**, elde edilen kazancın işletme bütünlüğü çerçevesinde ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespit edilebilmesi halinde, indirimli oran bu kazançta 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 vergi döneminde başlanır.

Madde de belirtilen, yatırıma katkı oranları ve vergi indirimine ait oranlar en son 2016/9139 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yatırımın başlama tarihine bakılmaksızın aşağıda tabloda belirtilen şekilde kalıcı hale getirilmiştir.

Kararlaştırılan oranlar,01.01.2017 tarihinden itibaren başlanılan yatırımlar içinde, büyük ölçekli yatırımlar ile bölgesel teşvik uygulamaları kapsamında gerçekleştirilecek yatırımlarda,5520 sayılı Kanunun 32/A maddesi çerçevesinde gelir ve kurumlar vergisi, öngörülen yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar uygulanacaktır.

	Bölgesel Teşvik	Uygulamaları	Büyük Ölçekli	Yatırımlar
Bölgeler	Yatırımına Katkı Oranı(%) (YTO)	Kurumlar Vergisi veya Gelir Vergisi indirim oranı (%)	Yatırımına Katkı Oranı (%)	Kurumlar Vergisi veya Gelir Vergisi indirim oranı (%)
1	15	50	25	50
2	20	55	30	55
3	25	60	35	60
4	30	70	40	70
5	40	80	50	80
6	50	90	60	90

Anılan, 2012//3305 sayılı BKK kararlarına benzer, 2016/9139 sayılı BKK ile yukarıda belirtilen oranlara göre hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben, gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını aşmamak ve toplam yatırıma katkı tutarının yüzde seksenini geçmemek üzere yatırım döneminde yatırımcının diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına indirimli gelir veya kurumlar vergisi uygulanacağı kararlaştırılmıştır.

Ayrıca 6745 sayılı Kanun ile **YATIRIMIN TAMAMLANMASI ŞARTIYLA**, indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle yararlanılan kısmı hariç olmak üzere kalan yatırıma katkı tutarı, yatırımın tamamlandığı hesap dönemini izleyen yıllarda Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre yıllar için belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınmaktadır.

Yukarıdaki Kanun hükmüne göre yapılacak komple yatırımlar ve tevsi yatırımlarda indirimli kurumlar vergisinin hesaplanmasına yönelik örneklerle açıklamasına yer verilmiştir.

1.KOMPLE YENİ YATIRIMLAR:

Örnek 1: Yeni kurulan (Y) A.Ş.'nin 2014 hesap döneminde başlamış olduğu ve yatırım teşvik belgesi kapsamındaki komple yeni yatırımının toplam tutarı 9.000.000 TL'dir. 2015 hesap döneminde kısmen işletilmeye başlanan bu yatırımın 1.500.000 TL'lik kısmı gerçekleştirilmiş ve (Y) A.Ş. söz konusu yatırımdan bu hesap döneminde 500.000 TL kazanç elde etmiştir.

(Yatırıma katkı oranı: %40, vergi indirim oranı: %60)

$$\begin{aligned}
\text{Toplam yatırıma katkı tutarı} &= \text{Toplam yatırım harcaması} \times \text{Yatırıma katkı oranı} \\
&= 9.000.000 \text{ TL} \times \%40 \\
&= 3.600.000 \text{ TL} \text{ 2015 hesap döneminde hak kazanılan yatırıma katkı} \\
&\quad \text{tutarı} \\
&= \text{Gerçekleştirilen yatırım harcaması} \times \text{Yatırıma katkı oranı} \\
&= 1.500.000 \text{ TL} \times \%40 = 600.000 \text{ TL}
\end{aligned}$$

Buna göre, (Y) A.Ş.'nin yatırım teşvik belgesi kapsamındaki bu yatırımından 2015 hesap döneminde elde ettiği kazançta uygulanacak indirimli kurumlar vergisi oranı ile yararlanılan yatırıma katkı tutarı aşağıdaki gibi olacaktır.

İndirimli KV oranı : [KV oranı - (KV oranı x Vergi indirim oranı)]

$$: [%20 - (%20 \times \%60)] = [%20 - \%12] = \%8$$

- Yatırımdan elde edilen kazanç : 500.000 TL
- İndirimli KV olmasaydı ödenecek KV (500.000 TL x %20) : 100.000 TL
- İndirimli orana göre hesaplanan KV (500.000 TL x %8) : 40.000 TL
- Yararlanılan yatırıma katkı tutarı (100.000 TL - 40.000 TL) : 60.000 TL

(Y) A.Ş.'nin yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımının kısmen işletilmesinden 2015 hesap döneminde elde ettiği 500.000 TL kazancına indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle faydalandığı yatırıma katkı tutarı 60.000 TL'dir. Dolayısıyla, yapılan yatırım harcaması nedeniyle 2015 hesap döneminde hak kazanılan 600.000 TL'lik yatırıma katkı tutarının bu dönemde faydalanılamayan (600.000 TL - 60.000 TL) 540.000 TL'lik kısmından izleyen hesap dönemlerinde bu yatırımdan elde edilen kazançlara indirimli vergi oranı uygulanmak suretiyle yararlanılabilecektir.

2.TEVSİ YATIRIMLAR:

Örnek:2 (K) A.Ş. 2014 hesap döneminde yatırım teşvik belgesi kapsamında 1.200.000 TL tutarında tevsî yatırım harcaması yapmış olup söz konusu yatırım 2014 yılında tamamlanmıştır. Yatırım döneminde herhangi bir kazancı bulunmayan (K) A.Ş. bu dönemde indirimli kurumlar vergisinden yararlanmamıştır.

Söz konusu şirketin 2015 hesap döneminde ticari bilanço kârı 300.000 TL, kurumlar vergisi matrahı ise 200.000 TL'dir. Tevsî yatırımdan doğan kazanç ayrı bir şekilde tespit edilememiştir.

(Yatırıma katkı oranı: %40, vergi indirim oranı: %70)

(K) A.Ş.'nin dönem sonunda aktifine kayıtlı bulunan sabit kıymetlerin tutarları aşağıdaki gibidir:

Bu kıymetler başka, maddi olmayan duran varlıkları bulunmamaktadır.

Sabit kıymetler	Amortisman düşülmeden önceki brüt tutar
250-Arazi ve Arsalar	500.000 TL
252-Binalar	2.000.000 TL
253-Tesis,Makine ve Cihazlar	1.000.000 TL
255-Demirbaşlar	1.000.000 TL
258-Yapılmakta Olan Yatırımlar	1.000.000 TL
TOPLAM	5.500.000 TL

Tevsi yatırıma isabet eden kazanç tutarının hesaplanmasında amortismanına tabi olmayan boş arsa ve araziler dikkate alınmayacağından, oranlamada dikkate alınacak tutar (5.500.000 TL - 500.000 TL) 5.000.000 TL'dir.

Tevsi yatırıma isabet eden kazanç tutarı = $\frac{\text{Gerçekleşen tevsi yatırım tutarı}}{\text{Dönem sonu toplam sabit kıymet tutarı}}$ x Ticari bilanço kârı

Dönem sonu toplam sabit kıymet tutarı

Tevsi yatırıma isabet eden kazanç = $\frac{1.200.000 \text{ TL}}{5.000.000 \text{ TL}}$ x 300.000 TL

= %24 x 300.000 TL

= 72.000 TL

Buna göre, indirimli kurumlar vergisine tabi tutulacak olan matrah 72.000 TL, (K) A.Ş.'nin kurumlar vergisi matrahından düşük olduğundan, bu tutarın tamamı indirimli kurumlar vergisi uygulamasına konu olacaktır.

Yatırıma katkı oranı %40 olduğundan, hak kazanılan yatırıma katkı tutarı (1.200.000 TL x % 40) 480.000 TL'dir.

-Kurumlar vergisi matrahı.....	: 100.000.- TL
-İndirimli KV oranı [%20 - (%20 x %70)] = [%20 - %14].....	: %6
- İndirimli KV matrahı	: 72.000.- TL
- İndirimli orana göre hesaplanan KV (72.000 TL x %6).....	: 4.320.- TL
- Genel orana tabi matrah (100.000 - 72.000 TL).....	: 28.000.- TL
- Genel orana göre hesaplanan KV (28.000 TL x %20).....	: 5.600.- TL
- Ödenecek toplam KV (4.320.-TL+ 5.600 TL).....	: 9.920.- TL

Yapılan tevsi yatırım nedeniyle tahsilinden vazgeçilen kurumlar vergisi, diğer bir ifadeyle yararlanılan yatırıma katkı tutarı [(72.000 TL x %20) - (72.000 TL x %6)] 10.080.- TL'dir.

Buna göre, hak kazanılan 480.000 TL'lik yatırıma katkı tutarının kalan (480.000 TL – 10.080.- TL) 469.920.- TL'lik kısmı için izleyen hesap dönemlerinde sadece bu yatırımdan elde edilen kazançta indirimli kurumlar vergisi uygulanması mümkün bulunmaktadır.

Öte yandan, (K) A.Ş.'nin yatırım döneminde diğer faaliyetlerden kazanç elde etmiş olması halinde diğer şartları da taşıması kaydıyla bu kazançlarına indirimli kurumlar vergisi uygulanması mümkün olabilecektir.

3.YATIRIMA KATKI TUTARINDA ENDEKSLEME:

6745 sayılı Kanunun 66. Maddesi ile 5520 sayılı Kanunun 32/A maddesine eklenen hüküm gereğince,

Yatırımın tamamlanması şartıyla yararlanılmayan yatırıma katkı tutarının yatırımın tamamlandığı hesap dönemini izleyen yıllarda V.U.K hükümlerine göre endeksleme yapılacak yıllar için belirlenen yeniden değerlendirme oranı dikkate alınarak endekslenecektir.

Örnek3: (L) A.Ş. yatırım teşvik belgesi kapsamında 2013 hesap döneminde başladığı yatırımını 15/10/2015 tarihinde tamamlamış ve 1/11/2015 tarihinde tamamen işletmeye başlamıştır.

(L) A.Ş.'nin yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımının yatırıma katkı oranı %50 ve vergi indirim oranı %80 olup toplam yatırıma katkı tutarı 3.000.000.- TL'dir. (L) A.Ş. toplam yatırıma katkı tutarının 800.000.- TL'lik kısmını 2013 ve 2014 hesap dönemlerinde diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarına indirimli kurumlar vergisi uygulamak suretiyle kullanmıştır. Yatırımın tamamlandığı 2015 hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinde, diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarına indirimli kurumlar vergisi uygulamak suretiyle 450.000.- TL, bu yatırımdan elde ettiği kazancına indirimli kurumlar vergisi uygulamak suretiyle de 250.000.- TL olmak üzere yatırıma katkı tutarının toplam 700.000.- TL'lik kısmından yararlanmıştır. 2016 hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinde, bu yatırımdan elde ettiği kazancına indirimli kurumlar vergisi uygulamak suretiyle yatırıma katkı tutarının 300.000.- TL'lik kısmından faydalanmıştır.

Buna göre, (L) A.Ş. bu yatırımına ilişkin toplam yatırıma katkı tutarının kalan $[3.000.000.- TL - (800.000.- TL + 700.000.- TL + 300.000.- TL) =] 1.200.000.- TL$ 'lik kısmını, 2017 yılı için Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırarak kullanabilecektir. 2017 yılı için belirlenen yeniden değerlendirme oranının %5 olması halinde, (L) A.Ş.'nin yeniden değerlendirme sonrasında yararlanabileceği yatırıma katkı tutarı $[1.200.000.- TL \times (1 + 0,05) =] 1.260.000.- TL$ olacaktır.

(L) A.Ş.'nin 2017 hesap döneminde bu yatırımdan elde ettiği kazancının 2.500.000.- TL olması halinde yararlanılacak yatırıma katkı tutarı $[(2.500.000.- TL \times \%20) - (2.500.000.TL \times \%4)] 400.000.- TL$ ve bu durumda 2018 hesap dönemine devreden yatırıma katkı tutarı da $(1.260.000.- TL - 400.000.- TL =) 860.000.- TL$ olacaktır.

(L) A.Ş. bu tutarı, 2018 yılı için Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırarak kullanabilecektir.

Bilgilerinize sunarız.

Ş.A. Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.