

YATIRIM TEŞVİK BELGESİNE BAĞLANMIŞ YATIRIMLARDA İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMALARI

Yatırımlarda Devlet Yardımlarında son düzenleme, 15/06/2012 tarihli 2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe girmiştir. Karar ile ilgili 2012/1 sayılı tebliğ yayınlanmış olup, tebliğ güncel tutulmakta olup [“https://tuys.sanayi.gov.tr/Handlers/MevzuatHandler.ashx?mevzuatId=16189e37-d98b-4938-9d9e-e5457e6f8cc2”](https://tuys.sanayi.gov.tr/Handlers/MevzuatHandler.ashx?mevzuatId=16189e37-d98b-4938-9d9e-e5457e6f8cc2) internet adresinden ulaşılabilir.

Bu çalışmamızda söz konusu karar kapsamında teşvik belgesine bağlanmış yatırımların destek unsurlarından Yatırıma Katkı Tutarı ve Vergi indirimi ele alınacaktır.

VERGİ İNDİRİMİ:

Vergi İndirimi gelir veya kurumlar vergisinin, yatırım için öngörülen katkı tutarına ulaşıncaya kadar indirimli olarak uygulanmasıdır. Bu destek, stratejik yatırımlar, büyük ölçekli yatırımlar ve bölgesel teşvik uygulamaları çerçevesinde düzenlenen teşvik belgeleri kapsamında sağlanır.

ASGARİ YATIRIM TUTARI:

- Genel Teşvik Sistemi'nde asgari sabit yatırım tutarı;
 - I. ve II. Bölgelerde 1 milyon TL,
 - III., IV., V. ve VI. Bölgelerde 500 bin TL'dir.
- Büyük Ölçekli Yatırımlar için asgari sabit yatırım tutarı yatırım konusuna göre farklılık göstermekle birlikte, asgari 50 milyon TL olarak belirlenmiştir.
- Stratejik Yatırımlar için belirlenen asgari sabit yatırım tutarı 50 milyon TL'dir.
- Bölgesel Teşvik Uygulamaları için ise asgari 500.000 TL'den başlamak üzere desteklenen her bir sektör ve her bir il için ayrı ayrı belirlenmiştir.
- Cazibe Merkezleri Programı kapsamındaki illerde kurulacak çağrı merkezleri ve veri merkezleri, kurulduğu bölgenin bölgesel teşviklerinden herhangi bir asgari yatırım tutarı şartı aranmaksızın yararlanır.

BÖLGESEL TEŞVİK UYGULAMALARINDA SAĞLANAN YATIRIMA KATKI VE VERGİ İNDİRİMİ:

| | | BÖLGELER | | | | | | |
|----------------|--------------------------------|----------------|----|----|-----|----|----|----|
| | | | I | II | III | IV | V | VI |
| VERGİ İNDİRİMİ | YATIRIMA KATKI ORANI* | OSB VE EB DIŞI | 15 | 20 | 25 | 30 | 40 | 50 |
| | | OSB VE EB İÇİ | 20 | 25 | 30 | 40 | 50 | 55 |
| | VERGİ İNDİRİM ORANI (GV VE KV) | OSB VE EB DIŞI | 50 | 55 | 60 | 70 | 80 | 90 |
| | | OSB VE EB İÇİ | 55 | 60 | 70 | 80 | 90 | 90 |

OSB = Organize Sanayi Bölgeleri

EB = İmalat sanayine yönelik olarak Endüstri Bölgesinde gerçekleştirilen yatırımlar.

*İmalat sanayiine yönelik(US-97Kodu:1537) düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında,1/1/2017 ile 31/12/2019 tarihleri arasında gerçekleştirilecek yatırım harcamaları için yatırıma katkı oranı her bir bölgede geçerli olan yatırıma katkı oranına 15 puan ilave edilmek suretiyle, vergi indirimi oranı tüm bölgelerde %100 oranında ve yatırıma katkı tutarının yatırım döneminde kullanılabilir oranı %100 olarak uygulanır.

ÖNCELİKLİ YATIRIMLAR UYGULAMALARINDA SAĞLANAN YATIRIMA KATKI VE VERGİ İNDİRİMİ:

| | | |
|----------------|------------------------|----------------|
| VERGİ İNDİRİMİ | YATIRIMA KATKI ORANI % | % 40 ** |
| | VERGİ İNDİRİM ORANI % | % 80 ** |

*1-5. Bölgelerde yapılacak yatırımlar için 5. Bölge desteği 6. Bölgede yapılacak yatırımlar için 6. Bölge desteği

**İmalat sanayiine yönelik (US-97 Kodu:15-37) düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında, 1/1/2017 ile 31/12/2019 tarihleri arasında gerçekleştirilecek yatırım harcamaları için yatırıma katkı oranı geçerli olan yatırıma katkı oranına 15 puan ilave edilmek suretiyle, vergi indirimi oranı

%100 oranında ve yatırıma katkı tutarının yatırım döneminde kullanılabilir oranı %100 olarak uygulanır.

STRATEJİK YATIRIMLAR UYGULAMALARINDA SAĞLANAN YATIRIMA KATKI VE VERGİ İNDİRİMİ:

| | | |
|----------------|------------------------|----------------|
| VERGİ İNDİRİMİ | YATIRIMA KATKI ORANI % | % 50 |
| | VERGİ İNDİRİM ORANI % | % 80 ** |

* İmalat sanayiine yönelik (US-97 Kodu:15-37) düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında, 1/1/2017 ile 31/12/2019 tarihleri arasında gerçekleştirilecek yatırım harcamaları için yatırıma katkı oranı geçerli olan yatırıma katkı oranına 15 puan ilave edilmek suretiyle, vergi indirimi oranı %100 oranında ve yatırıma katkı tutarının yatırım döneminde kullanılabilir oranı %100 olarak uygulanır.

BÜYÜK ÖLÇEKLİ YATIRIMLAR UYGULAMALARINDA SAĞLANAN YATIRIMA KATKI VE VERGİ İNDİRİMİ:

| | | | BÖLGELER | | | | | |
|----------------|------------------------|----------------|----------|----|-----|----|----|----|
| | | | I | II | III | IV | V | VI |
| VERGİ İNDİRİMİ | YATIRIMA KATKI ORANI * | OSB VE EB DIŞI | 25 | 30 | 35 | 40 | 50 | 60 |
| | | OSB VE EB İÇİ | 30 | 35 | 40 | 50 | 60 | 65 |
| VERGİ İNDİRİMİ | VERGİ İNDİRİM ORANI * | OSB VE EB DIŞI | 50 | 55 | 60 | 70 | 80 | 90 |
| | | OSB VE EB İÇİ | 55 | 60 | 70 | 80 | 90 | 90 |

* İmalat sanayiine yönelik (US-97 Kodu:15-37) düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında, 1/1/2017 ile 31/12/2019 tarihleri arasında gerçekleştirilecek yatırım harcamaları için yatırıma katkı oranı geçerli olan yatırıma katkı oranına 15 puan ilave edilmek suretiyle, vergi indirimi oranı %100 oranında ve yatırıma katkı tutarının yatırım döneminde kullanılabilir oranı %100 olarak uygulanır.

VERGİ İNDİRİMİ:

➤ Vergi indirimi desteği münhasıran teşvik belgesine konu yatırımdan elde edilecek kazançlara uygulanmakla birlikte, 1., 2., 3., 4., 5. ve 6. Bölgelerde yatırım yapan firmalar için, yatırıma katkı tutarının yüzde seksenini geçmemek üzere yatırım döneminde tüm faaliyetlerinden elde ettiği kazançlar üzerinden uygulanabilecektir.

➤ İmalat sanayiine yönelik (US-97 Kodu:15-37) düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında, 1/1/2017 ile 31/12/2019 tarihleri arasında gerçekleştirilecek yatırım harcamaları için bu oran % 100 olarak uygulanır.

YATIRIMA KATKI TUTARI VE VERGİ İNDİRİMİ UYGULAMALARINDA DİKKAT EDİLMESİ GEREKEN HUSUSLAR:

Teşvik Belgesi:

Teşvik belgesi, yatırımın karakteristik değerlerini ihtiva eden, yatırımın bu değerler ve tespit edilen şartlara uygun olarak gerçekleştirilmesi halinde üzerinde kayıtlı destek unsurlarından istifade imkânı sağlayan bir belge olup Kararın amaçlarına uygun olarak gerçekleştirilecek yatırımlar için düzenlenir.

Teşvik belgesinin İçerdiği Hususlar:

a)Belge Tarihi ve Numarası: Belge numarasının önünde bir harf serisi varsa (A.B.C ...gibi) bu durumda belge revize görmüştür. 10/06/2018 tarih 30447 Sayılı Resmi Gazetede yayınlanan Elektronik Teşvik Uygulama ve Yabancı Sermaye Bilgi Sistemi uygulaması ile Teşvik Belgeleri ile ilgili tüm işlemler Teşvik Uygulama ve Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğü (E-TUYS) tarafından yönetilen web tabanlı uygulaması üzerinden yürütülmektedir. Bu uygulama ile alınan teşvik belgelerine ilgili sistem üzerinden ulaşılmaktadır.

b)Firma Kimlik Bilgileri: Yatırımcı ile ilgili bilgiler bölümünde yer alan bilgilerin müşteriye ait bilgiler ile tam uyumlu olduğunu doğrulamak gerekir. Bu bilgilerde olası hatalar ileride önemli sorunlar ile karşılaşılmasına neden olabilir.

c)Yatırım İle İlgili Bilgiler: Yatırım ile ilgili bilgiler, destek unsurlarından yararlanılma hakkında doğrudan ilişkili bilgilerdir.

-Yatırım Sektörü: Sektör bilgisi destek unsurlarının belirlenmesinde kullanılan önemli kriterdir.

-Yatırım Konusu: Faaliyet konusu ile ilgili destek unsurlarından yararlanılan yatırım mallarının başka amaçlarla kullanılması mümkün değildir.

-Yatırım Cinsi: Komple Yeni Yatırım, Modernizasyon, Ürün Geliştirme ve Kapasite Artırımı gibi yatırım türlerini açıklar. İndirimli kurumlar vergisi matrahının tespitinde önemli unsurdur.

-Yatırımın Yeri: Yatırım desteğinin verildiği yer ve bölgeyi belirleyen bilgidir. Katkı ve indirim oranlarının belirlenmesine esas teşkil eden unsurdur.

-SGK İşyeri No: Destek unsurlarından yararlanacak İşyeri Dosyasını belirler.

-Yatırımın Başlama Tarihi: Yatırım desteklerinden yararlanacak harcamaların başladığı tarihtir. Bu tarih önemli olup bu tarihten önce yapılan harcamalar deste kapsamında değerlendirilmez. Bu tarih belge tarihinden önce ki bir tarih olmaktadır.

Dikkat edilmesi gereken husus müracaat tarihinden önceki harcamalar teşvikler kapsamında bulunmamaktadır.

-Yatırımın Bitiş tarihi: Yatırımın tamamlanması gereken tarihi ifade etmektedir. Önemli bir tarih olup tamamlama tarihinden itibaren 6 ay içinde teşvik kapama müracaatının yapılması zorunludur. Uzatma izni alınmayan ve süresinde tamamlanamayan yatırımlara yasal müeyyideler uygulanır.

ç)Diğer Şartlar: Belgede yer alan İhracat Taahhüdü, Yerli/Kullanılmış Makine, İşletmeye Geçiş Tarihi, İthal / Yerli Makine Teçhizat bilgileri destek unsurlarının belirlenmesinde önemli belirleyicidir.

d)Yatırım Tutarı: Destek unsurlarından yararlanılacak yatırım tutarını belirlemektedir. Teşvik belgesi kapsamı ithal ve yerli makine ve teçhizat listelerine ilişkin değişiklik talepleri için Bakanlığa müracaat edilir. Ancak, ithal ve yerli makine ve teçhizat listelerinde her bir makine ve teçhizat için belirtilen miktarın aşılması kaydıyla, listede belirtilen tutarın üzerinde veya altında kalan alımlarda liste tadilatı yapılmaksızın doğrudan işlem yapılabilir.

e)Özel Şartlar: Teşvik belgesinin en önemli bölümüdür. Bu bölümün dikkatlice incelenerek değerlendirilmesi gerekmektedir.

Belgenin Dayanağı: Belgede Teşvik Belgesinin hangi karara istinaden verildiği yazılmaktadır. Bu bilgi çok önemlidir. Zira teşvikler ile ilgili düzenlemeler bu kararlara göre önemli farklılıklar içermektedir. Takip eden değişiklikler anılan kararlara göre farklılıklar içerebildiğinden değişikliklerin uygulanmasında belgenin dayanağı olan karar önemli bulunmaktadır.

YATIRIMA KATKI TUTARI VE İNDİRİMLİ VERGİ ORANI UYGULAMASINA İLİŞKİN DÜZENLEMELER

Kurumlar vergisi mükelleflerinin, Ekonomi Bakanlığınca yatırım teşvik belgesine bağlanan yatırımlarından, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren elde ettikleri kazançları dolayısıyla indirimli kurumlar vergisi uygulamasından faydalanmaları mümkündür.

Ayrıca, 6322 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesinin ikinci fıkrasına eklenen (c) bendi ile verilen yetki ile mükelleflerin, yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlarından elde ettikleri kazançlarının yanı sıra toplam yatırıma katkı tutarının Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen kısmına ilişkin olarak yatırım döneminde diğer faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına da indirimli kurumlar vergisi uygulanması mümkün hale gelmiştir.

➤ İndirimli vergi oranından yararlanamayacaklar

- Finans ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar,
- İş ortaklıkları,
- Rödovans sözleşmelerine bağlı olarak yapılan yatırımlar,
- Ayrıca taahhüt işlerinden, 16/7/1997 tarihli ve 4283 sayılı Yap-İşlet Modeli ile Elektrik Enerjisi Üretim Tesislerinin Kurulması ve İşletilmesi ile Enerji Satışının Düzenlenmesi Hakkında Kanun ve 8/6/1994 tarihli ve 3996 sayılı Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yapılması Hakkında Kanun kapsamında yapılan yatırımlar.

➤ Yatırım Kapsamına Giren İktisadi Kıymetler

- Bina,
- Makine, tesis ve cihazlar,
- Araçlar, edavat, mefruşat ve bina demirbaşları,
- Gayri maddi Haklar, 2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın 5. maddesinin 3. fıkrasında düzenlenen hükme göre; teşvik belgesi kapsamında yatırım harcaması olarak kabul edilen maddi olmayan duran varlıkların (marka, lisans, know-how vb.) oranı, teşvik belgesinde kayıtlı toplam sabit yatırım tutarının yüzde ellisini aşamaz.
- Petrol Kanunu ve Maden Kanunu'na göre yürütülen arama ve sondaj faaliyetleri için yapılan ve aktifleştirilen harcamalar.

Bu iktisadi kıymetlerin maliyet bedeli hem muhasebenin temel kavramlarından biri olan maliyet esası kavramı ve hem de VUK da bir değerlendirme ölçüğü olarak yer alan maliyet bedeli ölçüğünün tanım ve içeriğine uygun olarak oluşturulmalıdır.

Bu iktisadi kıymetlerin şirket bünyesinde imal ve inşası halinde tamamlanma şartına bakılmaksızın imal ve inşa aşamasındaki harcamalar da yatırım harcaması olarak değerlendirilecektir.

➤ **Yatırım Harcaması Kabul Edilmeyen Harcamalar**

- Yurt içinde veya dışında daha önce kullanılmış olan iktisadi kıymetler,
- Gayri maddi haklar
- Mal ve hizmet üretimi ile doğrudan ilgili olmayan alet, edavat, mefruşat ve büro demirbaşları,
- Bedelsiz olarak iktisap edilen iktisadi kıymetler,
- Satın alma suretiyle iktisap edilen veya inşa edilen binalar(mal ve hizmet üretimi ile ilgili olarak kullanılmak üzere inşa edilenler hariç),
- Arazi ve arsalar,
- Binek otomobili ve benzeri kara taşıtları, yat, kotra, tekne ve benzeri motorlu deniz araçları ile uçak ve helikopter gibi hava taşıtları (işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olanlar hariç)
- Yurtdışındaki yatırımlarda kullanılmak üzere satın alınan iktisadi kıymetler.

➤ **Yatırıma Katkı Oranı**

Yatırıma katkı oranı, teşvik belgesinde belirlenen ve yatırımın devletçe karşılanacak kısmının belirlenmesine esas olan oranı ifade eder.

Bu oran Yatırım Teşvik Belgesinde belirtilen, Yatırım Türü, Bölgesi, OSB İçi ve Dışı kriterlerine uygun olarak BKK'nda verilen tabloda yer almış bulunmaktadır.

➤ **Yatırıma Katkı Tutarı**

Yatırıma Katkı tutarı indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle tahsilinden vazgeçilen vergi yoluyla yatırımların Devletçe karşılanacak tutarını ifade etmektedir.

$$\text{Yatırıma Katkı Tutarı} = \text{Toplam Yatırım Tutarı} \times \text{Yatırıma Katkı Oranı}$$

➤ **Vergi İndirim Oranı**

Yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar vergi oranında yapılacak indirim oranını ifade etmektedir.

Bu oran Yatırım Teşvik Belgesinde belirtilen, Yatırım Türü, Bölgesi, OSB İçi ve Dışı kriterlerine uygun olarak BKK'nda yer alan tabloda belirlenmektedir.

➤ **İndirimli Vergi Oranı**

Genel Vergi Oranı ile Vergi İndirim Oranının çarpılması ile elde edilen oranı ifade etmektedir.

Aşağıda belirtilen şekilde tespit edilmektedir;

$$\text{İndirimli Vergi Oranı} = \text{Genel Vergi Oranı} - (\text{Genel Vergi Oranı} \times \text{Vergi İndirim Oranı}) = \% 20 - (\% 20 \times 60) = \% 8$$

➤ **İndirimli Vergi Oranı Uygulanacak Matrah:**

Komple yeni yatırımlar, tevsi, modernizasyon, ürün geliştirme, kapasite artırımı yatırımlarında indirimli vergi oranı uygulanacak matrah genel prensip olarak Yatırımdan Elde Edilen Kazanç olarak belirlenmiştir. Kazanç Gelir Vergisi Kanununda "*Ticari kazanç, Gelir Vergisi Kanununda sayılan yedi gelir (kazanç ve irad) unsurundan birisidir. Kanunun 37 inci maddesinde ticari kazancın tarifi (tanımı) yapılmıştır.*" Bakanlar Kurulu Kararı metninden anlaşılın dönemin Gelir / Kurumlar Vergisi matrahının içinde Yatırımdan Elde Edilen Kazanca isabet eden matraha indirimli oran uygulaması anlaşılmaktadır. Ancak konuya ilişkin tebliğde verilen bir örnekte tevsi yatırımın tespitinde Duran varlık oranı ile TİCARİ KAZANÇ çarpımı esas alınmıştır. Buda yatırımdan elde edilen edilen TİCARİ KAZANCA isabet eden Gelir/Kurumlar vergisi matrahına indirimli vergi oranı uygulanacağı sonucunu ortaya çıkarmaktadır. Başka bir ifade ile KKEG'ler nedeniyle artan matraha indirimli vergi oranı uygulanamayacaktır. Bakanlık vergi uygulamalarında hiçbir zaman Ticari Kar'ı esas almazken burada bu yönde tebliğ düzenlemesi vergi hukuku açısından dayanaksız görülmektedir.

➤ **Vergiye Uyumlu Mükelleflerde Vergi İndirimi:**

6824 sayılı Kanunun 4 üncü maddesiyle Gelir Vergisi Kanununun mülga mükerrer 121 inci maddesi başlığı ile birlikte aşağıdaki şekilde yeniden düzenlenmiş ve 1/1/2018 tarihinden itibaren verilmesi gereken yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde uygulanmak üzere 8/3/2017 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Madde hükmü ve ilgili 301 Seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği incelendiğinde, Yatırım Teşvik belgesi kapsamında indirimli kurumlar vergisi oranı uygulanmak suretiyle hesaplanan vergilerden de vergiye uyumlu mükellef vergi indiriminden yararlanılabilecektir.

➤ **İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulamasına Başlama Zamanı:**

Örnek olarak 2012 yılı ele alındığında aşağıdaki gibi uygulama yapılacaktır;

31/12/ 2012 dönemi için

Yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlardan elde edilen kazançlarla ilgili olarak indirimli kurumlar vergisi uygulamasına, **yatırımın kısmen veya tamamen işletilmeye başlandığı geçici vergi döneminden itibaren** başlanılır.

Yatırımın işletilmeye başlandığı geçici vergi döneminden itibaren yatırımdan elde edilen kazançta, teşvik belgesinde yer alan ve vergi indirimi içeren yatırım tutarını aşmamak üzere, gerçekleştirilen yatırım harcaması dolayısıyla hak kazanılan yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar indirimli oranda kurumlar vergisi uygulanır.

01/01/2013 Tarihinden Sonraki Dönemler İçin

Kanunun 32/A maddesinin ikinci fıkrasına 6322 sayılı Kanunla eklenen (c) bendi hükmüyle, mükelleflerin yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlarının yatırım döneminde diğer faaliyetlerinden **1/1/2013 tarihinden itibaren elde ettikleri diğer kazançlarına**, indirimli kurumlar vergisi uygulanması suretiyle yatırıma katkı tutarının kısmen kullanılmasına mümkün hale gelmiştir.

Mükelleflerin, 6322 sayılı Kanunla yapılan bu değişiklikten sonra yayımlanan 2012/3305 sayılı Karar kapsamında düzenlenmiş yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımlarına fiilen başladıkları tarihten itibaren, hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben;

- Toplam yatırıma katkı tutarının Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen oranını geçmemek ve
- Gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını aşmamak üzere, yatırım döneminde diğer faaliyetlerinden 1/1/2013 tarihinden itibaren elde ettikleri kazançlarına indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecektir.

| | 01/01/2013 Öncesi | | 01/01/2013 Sonrası | |
|----------------------------|-------------------------------|-----------------|-------------------------------|-----------------|
| İndirimli Vergi Uygulaması | Yatırımdan Elde Edilen Kazanç | Diğer Kazançlar | Yatırımdan Elde Edilen Kazanç | Diğer Kazançlar |
| | ✓ | | ✓ | ✓ |

➤ Yatırıma Katkı Tutarının Hesaplanması

Yatırıma Katkı Tutarı aşağıdaki tabloda belirtildiği şekilde hesaplanacaktır;

| | 01/01/2013 Öncesi | 01/01/2013 Sonrası | 01/01/2017- 31/12/2019 Arası Harcamalar |
|---|---------------------------------------|--|--|
| Toplam Yararlanılacak YKT | Toplam Yatırım Tutarı x YKO | Toplam Yatırım Tutarı x YKO | Toplam Yatırım Tutarı x YKO |
| Yatırımdan Elde Edilen Kazançlar için Yararlanılabilecek YKT | Yatırım Harcama Tutarı x YKO | Yatırım Harcama Tutarı x YKO | Yatırım Harcama Tutarı x YKO |
| Diğer Kazançlar İçin Yararlanılabilecek YKT | | | |
| - Diğer İşletmeler | YOK | Yatırım Harcama Toplamı x YKO * | Yatırım Harcama Toplamı x YKO* |
| - (US-97 Kodu:15-37) İmalat Sanayii | YOK | Yatırım Harcama Toplamı x YKO * | Yatırım Harcama Toplamı x YKO** |

* Bu tutar Toplam yatırıma katkı tutarının Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen oranını (%80) geçmeyecek ve Gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını aşmayacaktır.

** Bu tutar Toplam yatırıma katkı tutarının Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen oranını (%100) geçmeyecek ve Gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını aşmayacaktır.

➤ Vergi İndirim Oranı ve İndirimli Vergi Oranı Uygulanmak Suretiyle Sağlanan Yatırıma Katkı Tutarının Tespiti

Uygulama İçin Gerekli Veriler:

- 1.Yatırım Cinsi (Komple Yeni Yatırım, Tevsi, Modernizasyon, Ürün Çeşitlendirme)
- 2.Yatırım Yer (Bölge, OSB İçi, OSB Dışı)
- 3.Yatırım Teşvik Belgesi Müracaat Tarihi
- 4.Toplam Yatırım Tutarı

- 5.Yatırıma Katkı Oranı
- 6.Vergi İndirim Oranı, İndirimli Vergi Oranı
- 7.Diğer Kazançlarda Uygulama Mahsup Oranı

(Bu oran BKK ile 01/01/2013- 31/12/2016 dönem harcamaları için %80, İmalat sanayiine yönelik (US-97 Kodu:15-37) işletmelerinde 01/01/2017- 31/12/2019 dönemi harcamaları için %100 olarak belirlenmiştir.)

Yatırıma Katkı Tutarının Belirlenmesi:

Örnek 1: A işletmesi 15/06/2012 tarihinde 2012/3305 sayılı BKK kapsamında (BÖLGESEL TEŞVİK) düzenlenmiş bir teşvik belgesine sahiptir. Belge destek unsurları arasında Yatırıma Katkı Oranı (YKO) %15, Vergi İndirim oranı (VİO) %50 olarak belirlenmiştir.

Toplam Yatırım Tutarı (TYT) 2.200.000 TL olup bunun 200.000 TL'si arazi ve arsa olarak belirlenmiştir. Bu işletmenin alternatif verilere göre yararlanabileceği toplam yatırıma katkı tutarları aşağıdaki şekilde belirlenecektir. Teşvik türü Komple yeni yatırımdır.

| | Organize Sanayi Bölgesi İçinde | Diğer |
|-----------------------|---|---|
| Yatırıma Katkı Tutarı | $TYT \times YKO \times \% 20^*$ $(2.200.000-200.000) \times \% 20 = \mathbf{400.000 TL}$ | $TYT \times YKO \times \% 15^*$ $(2.200.000-200.000) \times \% 15 = \mathbf{300.000 TL}$ |

*Organize Sanayi Bölgesi İçindeki yatırımlara bir alt bölge destekleri uygulanacaktır.

Örnek şirketimiz, 2012 yılında 300.000 TL, 2015 yılında 200.000 TL, 2018 yılında 1800000 TL yatırım harcaması (YH) yapmış ve 20/12/2018 tarihinde Teşvik belgesi Kapama müracaatı yapılmıştır. İşletmenin yıllar itibariyle Yararlanacağı Yatırıma Katkı Tutarı (YYKT) şöyle hesaplanacaktır.

Şirket Organize Sanayi Bölgesi içinde yatırım yapmaktadır. 2012 yılında kısmen faaliyete geçen yatırımlardan 50.000 TL, 2013 Yılında 40.000 TL, 2017 yılında 400.000 TL kazanç elde etmiştir. Ayrıca Diğer Faaliyetlerinden 2012 yılında 200.000 TL, 2017 yılında 600.000 TL kazanç elde etmiştir.

Bu durumda;

| Yararlanılabilecek Toplan Yatırıma Katkı Tutarı | | Kapama Vizesi Revizyonu Sonrası | | | | |
|--|------|--|------|------|--------|--|
| $TYT \times YKO \times \% 20$ $(2.200.000-200.000) \times \% 20 =$ $\mathbf{400.000 TL /}$ | | $TYT \times YKO \times \% 20$ $(2.300.000-200.000) \times \% 20 =$ $\mathbf{420.000 TL /}$ | | | | |
| 2012 | 2015 | 2016 | 2017 | 2018 | Toplam | |

| | | | | | | |
|--------------------|---|--|--|--|--|---|
| Yararlanılacak YKT | YH x YKO = 300000x%20= 60.000 TL | YH x YKO = 200.000x%20= 40.000 TL | YH x YKO = 0x%20= 0 TL | YH x YKO = 0x%20= 0 TL | YH x YKO = 1800000x%20= 360.000 TL 320.000 TL | 460.000 TL* 420.000 TL |
|--------------------|---|--|--|--|--|---|

* Dikkat edileceği üzere yıllar itibariyle toplam yararlanılabilir Yatırma Katkı Tutarı 460.000 TL olarak hesaplanmıştır. Yararlanılabilecek Toplan Yatırma Katkı Tutarı ise 400.000 TL olarak belirlenmişti. Aradaki 460.000 – 400.000 TL’lik fark Teşvik Belgesinde yer alan Proforma Yatırım Tutarının 2.300.000 TL olarak gerçekleşmiş olmasından kaynaklanmaktadır. Fiili yatırım harcama toplamı Yatırım Kapama Vizesi için yapılan müracaatta Belge Fiili Yatırım Tutarı ile revize edilmekte olup hesaplamalar fiili harcama tutarı üzerinden yapılmaktadır. Toplam Yatırma Katkı Tutarı sınırı 420.000 TL olduğundan 2018 döneminde Yararlanılacak Yatırma Katkı Tutarı 360.000 –(460.000-420.000) =320.000 TL olarak belirlenecektir.

Yararlanılan Yatırma Katkı Tutarının Belirlenmesi:

Örnek 2. Yeni kurulan (B) A.Ş.’nin 2017 hesap döneminde başlamış olduğu ve yatırım teşvik belgesi kapsamındaki komple yeni yatırımının toplam tutarı 8.000.000 TL’dir. 2018 hesap döneminde kısmen işletilmeye başlanan bu yatırımın (YH) 1.000.000 TL’lik kısmı gerçekleştirilmiştir.(B) A.Ş. söz konusu yatırımdan bu hesap döneminde 300.000 TL kazanç elde etmiştir. (Yatırma katkı oranı: %40, vergi indirim oranı: %60’ dır)

| | |
|---|---|
| Yararlanılabilecek Toplan Yatırma Katkı Tutarı TYT x YKO x % 20 (8.000.000-200.000)*%40 3.200.000 TL | |
| | 2018 |
| Yararlanılacak YKT | YH x YKO = 1000000x%40= 400.000 TL |
| İndirimli KV Oranı (İVO) | %60 |
| Vergi İndirim Oranı (VİO) | (KVO – (KVO x İVO) %22 – (%22 x%60) = %8,8 |
| Yatırımdan Elde Edilen Kazanç | 300.000 TL |

| | |
|---|--|
| İndirim Olmasaydı Ödenecek Vergi %22 | $300.000 \times \%22 =$ 66.000 |
| İndirimli Oranda Hesaplanan Vergi | $300.000 \times \%8,8 =$ 26.400 |
| 2018 Yılında Yararlanılan Katkı Tutarı | 66.000 - 26.400= 39.600 |
| Gelecek Dönemde Yararlanılmaya Devam Edilecek YKT | (Hak Kazanılan YKT – Yararlanılan YKT)= (400.000 - 39.600) = 360.400 |

(B) A.Ş.'nin yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımının kısmen işletilmesinden 2017 hesap döneminde elde ettiği 300.000 TL kazancına indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle faydalandığı yatırıma katkı tutarı 39.600 TL'dir. Dolayısıyla, yapılan yatırım harcaması nedeniyle 2018 hesap döneminde hak kazanılan 400.000 TL'lik yatırıma katkı tutarının bu dönemde faydalanılamayan (400.000 TL -39.600 TL) 360.400 TL'lik kısmından izleyen hesap dönemlerinde bu yatırımdan elde edilen kazançlara indirimli vergi oranı uygulanmak suretiyle yararlanılabilecektir.

Yatırım Döneminde Yararlanılan AVANS Yatırıma Katkı Tutarının Belirlenmesi:

Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesinin ikinci fıkrasına 6322 sayılı Kanunla eklenen (c) bendi hükmüyle, mükelleflerin yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlarının yatırım döneminde diğer faaliyetlerinden 1/1/2013 tarihinden itibaren elde ettikleri kazançlarına, indirimli kurumlar vergisi uygulanması suretiyle yatırıma katkı tutarının kısmen kullanılması mümkün hale gelmiştir.

Mükelleflerin, 6322 sayılı Kanunla yapılan bu değişiklikten sonra yayımlanan 2012/3305 sayılı Karar kapsamında düzenlenmiş yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımlarına fiilen başladıkları tarihten itibaren, hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben;

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

Yatırım döneminde diğer faaliyetlerinden 1/1/2013 tarihinden itibaren elde ettikleri kazançlarına indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecektir.

Örnek 3. (D) A.Ş. 2012/3305 sayılı Karara göre düzenlenmiş yatırım teşvik belgesi kapsamındaki toplam 22.000.000 TL’lik yatırımına 2/3/2018 tarihinde başlamıştır.

Bu yatırıma ilişkin olarak 2018 hesap dönemi sonu itibarıyla 14.000.000 TL tutarında yatırım harcaması yapmıştır. (Royalti 2.000.000)(KDT)

2019 hesap döneminde de devam eden bu yatırımını henüz işletmeye başlamamış olan (D) A.Ş. 2018 hesap döneminde diğer faaliyetlerinden 28.000.000 TL kazanç elde etmiş olup bu tutar aynı zamanda (D) A.Ş.’nin kurumlar vergisi matrahıdır.

(Yatırıma katkı oranı: %40, vergi indirim oranı: %80, yatırıma katkı tutarının yatırım döneminde kullanılabilir kısmı: %100)

Yatırım Dönemi Avans Katkı Tutarı:

| | | |
|--|----------------------------|-------------------|
| Yararlanılabilecek Toplam Yatırıma Katkı Tutarı | 22000000-2000000)*%40*%100 | 8.000.000 |
| 1.Sınır :(TYT-KDT)*YKO*%100 = | 22000000-2000000)*%40*%100 | 8.000.000 |
| 2.Sınır: Gerçekleşen Harcama Tutarı (GHT) = | 14.000.000-2.000.000 | 12.000.000 |
| Vergi İndirim Oranı | | %80 |
| İndirimli Vergi Oranı ((KVO-(KVO x İKVO) = = | 22-(22x%80) | %4,4 |
| Diğer Faaliyetlerden Elde Edilen Kazanç | | 28.000.000 |
| Yatırım Döneminde Diğer Faaliyetlerden Yararlanılabilecek YKT | | 8.000.000 |
| İndirimli Vergi Matrahı = (Yararlanılabilecek YKT / (KVO-İKVO) = | 8.000.000 /(%22-%4,4) | 45.454.545 |
| İndirim Olmasaydı Ödenecek Kurumlar Vergisi | 28.000.000 x %22 | 6.160.000 |
| İndirimli orana tabi matrah üzerinden Hes. KV | 28.000.000 x %4,4 | 1.232.8000 |
| Yatırım Döneminde Yararlanılan AVANS YATIRIMA KATKI TUTARI | | 4.927.200 |

Toplam yatırıma katkı tutarının kalan

[(20.000.000 TL x %40) - 4.972.200 TL] =3.028.000 TL’lik kısmı, bu yatırımın işletilmesinden elde edilecek kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle kullanılacaktır.

Örnek 4:(E) A.Ş. 2012/3305 sayılı Karara göre düzenlenmiş yatırım teşvik belgesi kapsamındaki toplam 35.000.000 TL tutarındaki yatırımına 18/3/2017 tarihinde başlamış olup 2017 hesap dönemi içinde bu yatırımına ilişkin olarak 2.800.000 TL yatırım harcaması yapmıştır.

(Yatırıma katkı oranı: %30, vergi indirim oranı: %70, yatırıma katkı tutarının yatırım döneminde kullanılabilir kısmı: %100)

(E) A.Ş. yatırımını 12/3/2018 tarihinde fiilen tamamlamış olup 15/4/2018 tarihinde tamamlama vizesinin yapılması için Ekonomi Bakanlığına müracaat etmiştir.(E) A.Ş. 2017 hesap döneminde diğer faaliyetlerinden 25.000.000 TL kazanç elde etmiştir. Bu dönemde (E) A.Ş.’nin söz konusu yeni yatırımından herhangi bir kazancı bulunmamaktadır.

Hesap dönemi olarak takvim yılını kullanan (E) A.Ş. 2017 hesap döneminin **1. geçici vergi döneminden** itibaren diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulayabilecektir. Bunun tespitinde yatırımın fiilen tamamlandığı 12/03/2018 tarihinin içinde bulunduğu dönem esas alınmaktadır. Dikkat edileceği üzere kapama vizesine başvuru tarihi 2. Geçici vergi döneminin içinde olduğu halde fiilen tamamlanma tarihinin içinde bulunduğu hesap döneminden itibaren faydalanma başlamaktadır.

| | | |
|--|-------------------------------|-------------------|
| Yararlanılabilecek Toplan Yatırıma Katkı Tutarı | 35.000.000 x %30 | 10.500.000 |
| 1.Sınır :(TYT-KDT)*YKO*%100 = | 35.000.000 x %30 x %100 | 10.500.000 |
| 2.Sınır: Gerçekleşen Harcama Tutarı (GHT) = | 2.800.000 | 2.800.000 |
| Vergi İndirim Oranı | | %70 |
| İndirimli Vergi Oranı ((KVO-(KVO x İKVO) = | 22-(22x%70) | 6,6 |
| Diğer Faaliyetlerden Elde Edilen Kazanç | | 25.000.000 |
| Yatırım Döneminde Diğer Faaliyetlerden Yararlanılabilecek YKT | | 2.800.000 |
| İndirimli Vergi Matrahı = (Yararlanılabilecek YKT / (KVO-İKVO) = | 2.800.000 /(%22-%6,6) | 18.181.818 |
| İndirim Olmasaydı Ödenecek Kurumlar Vergisi | 25.000.000 x %22 | 5.500.000 |
| İndirimli orana tabi matrah üzerinden Hes. KV | 18.181.818x %6,6 | 1.200.000 |
| Genel Orana Tabi Matrah Üzerinden hesaplanan KV | (25.000.000- 18.181.818)x&22 | 1.500.000 |
| Yatırım Döneminde Yararlanılan AVANS YATIRIMA KATKI TUTARI | | 2.800.000 |

2017 hesap döneminde diğer faaliyetlerden elde edilen kazançta indirimli kurumlar vergisi oranı uygulanması nedeniyle tahsilinden vazgeçilen kurumlar

vergesi tutarı [(18.181.818 TL x %22) - (18.181.818 TL x %6,6)] =2.800.000 TL'dir. Buna göre, toplam yatırıma katkı tutarının yatırım döneminde yararlanılabilecek 10.500.000 TL'lik kısmından kalan (10.500.000 - 2.800.000 TL) 7.700.000 TL'lik tutar için, en az bu tutar kadar ilave yatırım harcaması yapılmış olması kaydıyla **yatırım dönemi içinde yer alan izleyen hesap döneminde** diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecektir.

Öte yandan, toplam yatırıma katkı tutarının (10.500.000 TL) yatırım döneminde kullanılmayan kısmının (10.500.000) , hak kazanılan yatırıma katkı tutarını aşmamak üzere, bu yatırımın işletilmesinden elde edilecek kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle kullanılabileceği tabiidir.

(E) A.Ş.'nin yatırımının 12/3/2018 tarihinde fiilen tamamlanması nedeniyle 2018 hesap döneminin 1. geçici vergilendirme döneminde yatırım dönemi sona erdiğinden, 2018 hesap döneminin 2. geçici vergilendirme döneminden itibaren **diğer faaliyetlerden elde ettiği kazançları için** söz konusu yatırım teşvik belgesi kapsamında indirimli kurumlar vergisi uygulanması mümkün bulunmamaktadır. (E) A.Ş.'nin, yatırım dönemi içerisinde yer alan 2014 hesap döneminin 1. geçici vergilendirme döneminde diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarına, yararlanacağı yatırıma katkı tutarı (toplam yatırıma katkı tutarının yatırım döneminde yararlanılabilecek kısmından kalan) 7.700.000 TL'yi aşmamak üzere indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecektir. Ayrıca 2014 hesap döneminin izleyen geçici vergilendirme dönemlerine ait geçici vergi beyannameleri ile hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde, 1. geçici vergilendirme döneminde diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlarla sınırlı olmak üzere indirimli kurumlar vergisinden faydalanabilecektir.

Örnek 5:(F) A.Ş.'nin yatırım teşvik belgesi kapsamında 2017 hesap döneminde başlamış olduğu yatırımının toplam tutarı 10.000.000 TL'dir. 2017 hesap döneminde 20/11/2017 tarihinde kısmen işletilmeye başlanan bu yatırımın 6.000.000 TL'lik kısmı gerçekleştirilmiş ve (F) A.Ş. 2017 hesap döneminde bu yatırımdan 2.000.000 TL, diğer faaliyetlerinden de 20.000.000 TL kazanç elde etmiştir.

(Yatırıma katkı oranı: %40, vergi indirim oranı: %80, yatırıma katkı tutarının yatırım döneminde kullanılabilecek kısmı: %30) Sanayi İşletmesi Değildir.

Hesap dönemi olarak takvim yılını kullanan (E) A.Ş. 2017 hesap döneminin 4. geçici vergi döneminden itibaren diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulayabilecektir. Bunun tespitinde yatırımın fiilen tamamlandığı 20/11/2017 tarihinin içinde bulunduğu dönem esas alınmaktadır.

| | | Yatırım Döneminde Diğer Faaliyetler | İşletme Faaliyetleri |
|--|-----------------------------|--|--------------------------------------|
| Yararlanılabilecek Toplan Yatırıma Katkı Tutarı | 10.000.000 x %40 | 4.000.000 | 4.000.000 |
| 1.Sınır :(TYT– KDT)*YKO*%30 = | 10.000.000x%40x%30* | 1.200.000 | |
| 2.Sınır: Gerçekleşen Harcama Tutarı (GHT) = | 6.000.000 | 6.000.000 | 6.000.000 |
| Vergi İndirim Oranı | | %70 | %70 |
| İndirimli Vergi Oranı ((KVO- (KVO x İKVO) = | 22-(22x%70) | 6,6 | 6,6 |
| Diğer / İşletme Faaliyetlerden Elde Edilen Kazanç | | 20.000.000 | 2.000.000 |
| Yatırım Döneminde Yararlanılabilecek YKT | | 1.200.000 | 2.400.000 2.000.000 |
| İndirimli Vergi Matrahı = (Yararlanılabilecek YKT / (KVO-İKVO) = | 1.200.000 /(%22-%4,4) | 6.818.182 | 11.363.636 |
| İndirim Olmasaydı Ödenecek Kurumlar Vergisi | 22.000.000 x %22 | 4.840.000 | |
| İndirimli orana tabi matrah üzerinden Hes. KV | 6.818.182+2.000.000 | 388.000 | |
| Genel Orana Tabi Matrah Üzerinden hesaplanan KV | (22.000.000- 8.818.182)x%22 | 2.900.000 | |
| Yararlanılan avans yatırıma katkı tutarı | | 1.200.000 | 352.000 |

Yatırım döneminde yararlanılabilecek yatırıma katkı tutarına ilişkin olarak diğer faaliyetlerden elde edilen kazançta indirimli kurumlar vergisi oranı uygulanması nedeniyle tahsilinden vazgeçilen kurumlar vergisi tutarı [(6.818.182%20) - (6.818.182 TL x %4,4)] 1.200.000 TL'dir. Buna göre, yatırım döneminde diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle yararlanılabilecek 1.200.000 TL'lik toplam yatırıma katkı tutarının tamamından 2017 hesap döneminde faydalanılmıştır. Dolayısıyla, (F) A.Ş.'nin izleyen hesap dönemlerinde, yatırım dönemi devam etse dahi, diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarına bu yatırımı dolayısıyla indirimli kurumlar vergisi uygulanması mümkün bulunmamakta(*1. Sınır Tamamlanmıştır*) olup diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlar genel oranda kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.

Öte yandan, toplam yatırıma katkı tutarının kalan (4.000.000 TL - 1.200.000 TL) 2.800.000 TL'lik kısmının, bu yatırımın işletilmesinden elde edilecek kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle kullanılacağı tabiidir.

2018 hesap döneminde bu yatırımın kısmen işletilmesinden elde edilen kazançta indirimli kurumlar vergisi uygulanması nedeniyle (F) A.Ş., [(2.000.000 TL x %22) - (2.000.000 TL x %4,4)] 352.000 TL tutarında yatırıma katkı tutarından faydalanmıştır. Dolayısıyla kalan (2.800.000 TL - 352.000 TL) 2.448.000 TL'lik yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar, gerçekleştirilen yatırım harcaması üzerinden hak kazanılan yatırıma katkı tutarını aşmamak üzere, sadece yatırım teşvik belgesi kapsamındaki bu yatırımdan elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecektir.

DiĞER FAALİYETLERDEN ELDE EDİLEN KAZANCIN KAPSAMI VE İNDİRİMLİ VERGİ ORANI UYGULAMASINDA ÖNCELİK SIRASI:

İndirimli vergi uygulamasında, mükelleflerin gerek 2009/15199 sayılı ve gerekse 2012/3305 sayılı Karara göre düzenlenmiş yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımlarının işletilmesinden elde edilen kazançları dışında kalan tüm kazançları diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç olarak kabul edilmektedir.

Dolayısıyla, söz konusu Kararlara göre düzenlenmiş yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımlardan elde edilen kazançlara, ilgili teşvik belgesinde yer alan vergi indirim oranı dikkate alınarak indirimli vergi uygulanması esas olup anılan Kararlar uyarınca düzenlenmiş yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımlardan elde edilen kazançlar, indirimli vergi uygulamasında diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç olarak değerlendirilmemektedir.

Ancak, 2009/15199 veya 2012/3305 sayılı Karara göre düzenlenmiş yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımların tamamlanmış ve indirimli vergi oranı uygulanmak suretiyle yatırıma katkı tutarlarının tamamının kullanılmış olması halinde, bu yatırımlardan, hak kazanılan yatırıma katkı tutarının tamamının kullanıldığı hesap döneminden itibaren elde edilen kazançlar, indirimli vergi uygulamasında diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç olarak değerlendirilebilecektir.

KURUMLAR VERGİSİ MATRAHININ BİRDEN FAZLA YATIRIM TEŞVİK BELGESİ KAPSAMINDA ELDE EDİLEN KAZANÇTAN DÜŞÜK OLMASI (KVK. 1.GT 32.2.7)

İlgili dönem kurumlar vergisi matrahının, 2009/15199 sayılı veya 2012/3305 sayılı Karara göre düzenlenmiş birden fazla yatırım teşvik belgesi

kapsamındaki yatırımlardan bu hesap dönemi içinde elde edilen toplam kazançtan düşük olması halinde, her bir yatırım teşvik belgesi kapsamında ayrı ayrı elde edilen kazancın bu yatırımlardan elde edilen toplam kazanç oranının kurumlar vergisi matrahına uygulanması suretiyle, bu teşvik belgelerinde yer alan vergi indirim oranlarına göre indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecektir.

Örnek.6. G) A.Ş. 2013 hesap döneminde, 2009/15199 sayılı Karara göre düzenlenmiş yatırım teşvik belgesi kapsamındaki 1. yatırımından 300.000 TL, 2012/3305 sayılı Karara göre düzenlenmiş yatırım teşvik belgesi kapsamındaki 2. yatırımından ise 200.000 TL kazanç elde etmiştir. Ancak, (G) A.Ş.'nin 2013 hesap dönemi sonundaki kurumlar vergisi matrahı 400.000 TL'dir.

Yatırımlardan elde edilen kazançta indirimli kurumlar vergisi uygulanması:

İlgili teşvik indirimli KV uygulanacak matrah= KV matrahı x Yatırım teşvik belgesi kapsamındaki ilgili yatırımdan elde edilen kazanç/ Yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlardan elde edilen toplam kazanç

$$\begin{array}{ll} \text{Yatırım 1 (2009/15199)} & \rightarrow 300.000 / (300.000 + 200.000) = \%60 \\ \text{Yatırım 2 (2012/3305)} & \rightarrow 200.000 / (300.000 + 200.000) = \%40 \end{array}$$

Dolayısıyla, 400.000 TL'lik kurumlar vergisi matrahının 240.000 TL'lik kısmına 2009/15199 sayılı Karara göre düzenlenmiş yatırım teşvik belgesindeki vergi indirim oranı; 160.000 TL'lik kısmına ise 2012/3305 sayılı Karara göre düzenlenmiş yatırım teşvik belgesindeki vergi indirim oranı dikkate alınarak indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecektir.

KOMPLE YENİ YATIRIM DIŞINDAKİ YATIRIMLARDAN DOĞAN KAZANÇLARDA İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ ORANI UYGULAMASI

Komple Yeni Yatırım Dışındaki yatırımlardan elde edilen kazancın işletme bütünlüğü çerçevesinde ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespit edilebilmesi halinde, bu kazançta indirimli vergi oranı uygulanacaktır.

Kazancın ayrı bir şekilde tespit edilememesi halinde ise tevsi yatırım dolayısıyla indirimli vergi oranı 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 belirlenecektir.

“Dönem sonunda kurumun aktifine kayıtlı bulunan toplam sabit kıymet”

Vergi Usul Kanununun 313 üncü maddesi uyarınca amortisman mevzuunu oluşturan iktisadi kıymetlerin anlaşılması, dolayısıyla boş arazi-arsa ve amortisman tabi olmayan diğer kıymetlerle ilgili tutarların bu hesaplamada dikkate alınmaması; sabit kıymet tutarının hesabında ise bu kıymetlerin birikmiş amortismanları düşülmeden önceki brüt tutarlarının dikkate alınması gerekmektedir. Öte yandan bu hesaplama sırasında işletme aktifinde yer alan sabit kıymetlerin kayıtlı değeri olarak, gerekli şartların oluşması halinde yapılan enflasyon düzeltmesi sonucu oluşan değerleri dikkate alınacaktır.

Birden fazla tevsi yatırımı bulunan kurumların oranlama:

Sadece “Komple Yeni Yatırım Dışındaki” yatırıma konu hizmet ve üretim işletmesiyle ilgili sabit kıymetleri değil, kurumun aktifine kayıtlı olan ve amortisman mevzuunu oluşturan tüm sabit kıymetlerin toplamını dikkate almaları gerekmektedir.

Hak kazanılan yatırıma katkı tutarına birden fazla yılda ulaşılması halinde

Her bir dönem itibarıyla indirimli oran uygulanacak kazanç, tevsi yatırım tutarının her bir dönem sonu itibarıyla kurumun aktifine kayıtlı bulunan toplam sabit kıymet tutarına oranlanması suretiyle belirlenecektir.

İndirimli kurumlar vergisi uygulanacak kazancın tespit edileceği geçici vergilendirme dönemleri için:

İlgili geçici vergilendirme döneminin son günü; hesap dönemleri için ise ilgili hesap döneminin son günü itibarıyla tespit edilecek ve indirimli oran uygulanacak kazancın hesaplanmasında dikkate alınacaktır.

“Oran Yönteminde İndirimli Kurumlar Vergisine Tabi Kazanç”

Komple Yeni Yatırım Dışındaki yatırım tutarının toplam sabit kıymet tutarına bölünmesi suretiyle bulunacak

Örnek: (H) A.Ş. 2013 hesap döneminde yatırım teşvik belgesi kapsamında 1.000.000 TL tutarında tevsi yatırım harcaması yapmış olup söz konusu yatırım 2013 yılında tamamlanmıştır. Yatırım döneminde herhangi bir

kazancı bulunmayan (H) A.Ş. bu dönemde indirimli kurumlar vergisinden yararlanmamıştır.

Söz konusu şirketin 2014 hesap döneminde ticari bilanço kârı 200.000 TL, kurumlar vergisi matrahı ise 100.000 TL'dir. Tevsi yatırımdan doğan kazanç ayrı bir şekilde tespit edilememiştir. (Yatırıma katkı oranı: %40, vergi indirim oranı: %70)

(H) A.Ş.'nin dönem sonunda aktifine kayıtlı bulunan sabit kıymetlerin tutarları aşağıdaki gibidir: oranın kurumun ticari bilanço karı ile çarpılması suretiyle hesaplanacaktır.

| Sabit kıymetler | Amortisman düşülmeden önceki brüt tutar |
|--------------------------------|---|
| 250-Arazi ve Arsalar | 750.000 |
| 252- Binalar | 2.000.000 |
| 255- Demirbaşlar | 1.000.000 |
| 258 Yapılmakta olan yatırımlar | 1.000.000 |
| Toplam | 4.750.000 |

Tevsi yatırıma isabet eden kazanç tutarının hesaplanmasında amortismanla tabi olmayan boş arsa ve araziler dikkate alınmayacağından, oranlamada dikkate alınacak tutar (4.750.000 TL - 750.000 TL) 4.000.000 TL'dir.

| | | Gerçekleşen tevsi Yatırım Tut | | Ticari Bilanço Karı |
|--|---|-------------------------------|---|---------------------|
| Tevsi yatırıma isabet eden kazanç tutarı | = | Dönem Sonu Toplam SK Tut | X | |
| | = | 1.000.000 / 4.000.000 | X | 200.000 |
| | = | %25 | X | 200.000 |
| | = | 50.000 | | |

Buna göre, indirimli kurumlar vergisine tabi tutulacak olan matrah 50.000 TL, (H) 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 (1.000.000 TL x %40) 400.000 TL'dir.

| | |
|--|---------|
| Kurum Vergisi Matrahı | 100.000 |
| İndirimli KV oranı [%22 - (%22 x %70)] = [%20 - %14] | %6,6 |

| | |
|---|--------------|
| İndirimli KV matrahı | 50.000 |
| İndirimli orana göre hesaplanan KV (50.000 TL x %6) | 3.300 |
| Genel orana tabi matrah (100.000 - 50.000 TL) | 50.000 |
| Genel orana göre hesaplanan KV (50.000 TL x %22) | 11.000 |
| <u>Ödenecek toplam KV (3.300 TL + 11.000 TL)</u> | |
| <u>Yararlanılan YKT (50000x%22)-(50000*%6,6)</u> | 7.700 |

İzleyen Hesap Döneminde: Hak kazanılan 400.000 TL'lik yatırıma katkı tutarının kalan (400.000 TL - 7.700 TL) 392.300 TL'lik kısmı için izleyen hesap dönemlerinde sadece bu yatırımdan elde edilen kazançta indirimli kurumlar vergisi uygulanması mümkün bulunmaktadır.

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

ENDEKSLEME UYGULAMASI

6745 sayılı Yatırımların Proje Bazında Desteklenmesi ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 66 ncı maddesiyle 5520 sayılı Kanunun 32/A maddesinin ikinci fıkrasına, birinci cümlesinden sonra gelmek üzere;

“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.” hükmü eklenmiştir.

Buna göre, ilgili teşvik belgesi kapsamındaki toplam yatırıma katkı tutarının yatırımın tamamlandığı hesap döneminin sonuna kadar yararlanılamayan kısmı (yatırımın tamamlandığı hesap döneminin sonuna kadar gerek diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara ve gerekse yatırımın tamamen veya kısmen işletilmesinden elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanması suretiyle yararlanılan kısımdan sonra kalan yatırıma katkı tutarı), yatırımın tamamlandığı hesap dönemini izleyen yıllarda Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre bu yıllar için belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınacaktır.

Örnek: (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 yatırımından 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 yatırımından 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 x (1 + 0,05)=] 1.260.000.- TL olacaktır.

(L) A.Ş.'nin 2017 hesap döneminde bu yatırımından elde ettiği kazancının 2.500.000.- TL olması halinde Yararlanılacak Yatırıma Katkı Tutarı [(2.500.000.- TL x %22) – (2.500.000.TL x %4,4)] 440.000.- TL ve bu durumda 2018 hesap dönemine devreden yatırıma katkı tutarı da (1.260.000.- TL – 440.000.- TL=) 820.000.- TL olacaktır. (L) A.Ş. bu tutarı, 2018 yılı için Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırarak kullanabilecektir.

TEŞVİK BELGESİNDE BELİRTİLEN ŞARTLARA UYULMAMASI VE/VEYA KAYBEDİLMESİ DURUMLARI:

Hesap dönemi itibarıyla 32/A maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen şartların sağlanmadığının tespit edilmesi halinde, söz konusu vergilendirme döneminde indirimli vergi oranı uygulanması nedeniyle zamanında tahakkuk

ettirilmemiş vergiler, vergi ziyayı cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte tahsil olunur.

Yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılmadan önce indirimli kurumlar vergisi uygulanan hallerde, yatırımın tamamlanıp işletilmeye geçilmemesi durumunda yatırım döneminde indirimli vergi oranı uygulanması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler, vergi ziyayı cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte tahsil edilir.

Ancak, mezkûr ikinci fıkrada belirtilen şartların sağlanamaması dışında, haksız bir nedenle indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanılması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergilere ilişkin olarak vergi ziyasının gerçekleşeceği tabiidir.

TEŞVİK BELGELİ YATIRIMLARIN DEVRİ

Yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçmesinden sonra devredilmesi durumu:

Yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçmesinden sonra devri halinde, indirimli vergi uygulamasından devir tarihine kadar devreden, devir tarihinden sonra ise devralan, ilgili mevzuatta belirtilen koşulları yerine getirmek kaydıyla yararlanabilecektir.

Yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçmesinden sonra kısmen ve veya tamamen Satışı:

Yatırım Makine Teçhizatın yatırım tamamlandıktan sonra 5 yıl satış ve devri yasaktır. Ekonomi Bakanlığının izni ile devir yapılabilir.