

ÖZEL SİRKÜLER



11.09.2023

1. İndirimli kurumlar vergisi uygulaması nedir?

İndirimli kurumlar vergisi, 5838 sayılı Kanunla, Kurumlar Vergisine eklenen 32/A maddesi ile, teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilen kazançların, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren yatırıma katkı tutarına ulaşınca kadar indirimli oranlar üzerinden kurumlar vergisine tabi tutulacağına ilişkin düzenlemedir.

2. İndirimli kurumlar vergisinden kimler faydalanır?

İndirimli kurumlar vergisinden kurumlar vergisi mükellefleri faydalanır.

3. Yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlamadan önce, yatırım döneminde, diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanabilir mi?

Evet yararlanılabilir. 6322 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesinin ikinci fıkrasına eklenen (c) bendinde, yatırıma başlanılan tarihten itibaren 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 vergi oranı uygulamaya ve bu oranı sifıra kadar indirmeye veya %100'e kadar artırmaya Bakanlar Kurulu yetkili kılınmıştır.

4. Kimler indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanamaz?

-Finans ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar

-İş ortaklıkları

-Taahhüt işlerinden elde edilen kazançlar

-4283 sayılı Yap-İşlet Modeli ile Elektrik Enerjisi Üretim Tesislerinin Kurulması ve İşletilmesi ile Enerji Satışının Düzenlenmesi Hakkında Kanun ve 3996 sayılı Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yaptırılması Hakkında Kanun kapsamında yapılan yatırımlardan elde edilen kazançlar

-Rödovans sözleşmelerine bağlı olarak yapılan yatırımlardan elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanamaz.

5. Yatırıma katkı tutarı nedir?

Teşvik belgesine bağlanan yatırımın ne kadarının Hazine tarafından karşılanacağını gösteren tutardır.

6. Yatırıma katkı tutarı yatırımcıya nasıl ödenir?

Yatırıma katkı tutarı, indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle tahsilinden vazgeçilen vergi yoluyla ödenir.

7. Yatırıma katkı tutarının hesaplamasında hangi harcamalar dikkate alınmaz?

14/7/2009 tarihli ve 2009/15199 sayılı ve 15/6/2012 tarihli ve 2012/3305 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Bakanlar Kurulu Kararları uyarınca arazi, arsa, royalti, yedek parça ve amortisman tabii olmayan diğer harcamalar indirimli kurumlar vergisi uygulamasına konu edilemeyecektir. Dolayısıyla yatırıma katkı tutarının hesaplanmasında arazi, arsa, royalti ve yedek parça

harcamaları ile amortismanına tabi olmayan diğer harcamalar dikkate alınmayacaktır. Örneğin, arsa üzerine bina yapılması durumunda, binaya verilen arsa payının indirimli kurumlar vergisi açısından hesaplama dahil edilmemesi gerekir.

8. Yatırımların finansmanında kullanılacak kredilere ilişkin aktifleştirme döneminin sonuna kadar oluşan yatırımın maliyetine eklenen kur farkları ve faizler yatırıma katkı tutarının hesabında dikkate alınabilir mi?

Yatırıma ilişkin ortaya çıkan kur farkı ve faiz giderlerinin yatırımın tamamlandığı (tamamlama vizesinin yapıldığı tarihe; eğer yatırım fiilen daha önce sonlanmış ise bu tarihe) kadar olan kısımlarının indirimli kurumlar vergisi hesabında yatırıma katkı tutarı olarak dikkate alınabilecek, ancak teşvik belgesindeki yatırıma katkı tutarını değiştirmeyecektir. İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 17.07.2014 tarih ve 84098128-125(32A-201322)-436 Sayılı Muktezada konu ile ilgili aşağıdaki açıklama yapılmıştır.

“Yatırımların finansmanında kullanılan kredilere ilişkin faiz giderleri ile yurt dışından döviz kredisi ile sabit kıymet ithal edilmesi nedeniyle ortaya çıkan kur farklarının, aktifleştirme tarihine kadar olan kısmının maliyete intikal ettirilmesi; aktifleştirildikten sonraki döneme ilişkin olanların ise seçimlik hak olarak doğrudan gider yazılması veya maliyete intikal ettirilmek suretiyle amortismanına tabi tutulması mümkün bulunmakta olup 163 ve 334 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğler’ inde yapılan açıklamaların dikkate alınması gerekmektedir. Öte yandan faiz giderleri ve kur farkları, indirimli kurumlar vergisine esas olan yatırıma katkı tutarını değiştirmeyecek, Ekonomi Bakanlığının teşvik belgesine göre belirlenen indirimli kurumlar vergisine esas yatırıma katkı tutarı finansman giderleri dolayısıyla artmayacak veya azalmayacaktır.”

9. Yatırıma katkı tutarı nasıl değiştirilir?

2012/1 Sayılı Tebliğin 17’nci maddesinde teşvik belgesinin revizesi ile ilgili açıklamalar yapılmıştır. Buna göre, teşvik belgesinde kayıtlı olan değerlerde,

yatırımın her aşamasında tevsik edilen bilgi ve belgelere istinaden yapılacak değerlendirme sonucunda teşvik belgesini düzenleyen merci tarafından değişiklik yapılabilir. Yapılan revize işlemleri nedeniyle yatırım tutarında meydana gelen değişikliklerin indirimli kurumlar vergisi ve dolayısıyla yatırıma katkı tutarının hesabında dikkate alınması gerekmektedir.

10.Akreditif açılarak yapılan avans ödemelerinin indirimli kurumlar vergisi uygulaması açısından yatırım harcaması olarak dikkate alınması mümkün müdür?

Hayır. Bu harcamaların YTB kapsamındaki makine ve teçhizatın teslim edildiği dönemde gerçekleştirilen yatırım harcaması olarak değerlendirilmesi ve indirimli kurumlar vergisi uygulamasında dikkate alınması mümkündür. (Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı-Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı Sayı : 64597866-125[32/A]-14080 T. 19.07.2019)

11.İndirimli kurumlar vergisi uygulamaya ne zaman başlanır?

Yatırımın kısmen veya tamamen işletilmeye başlandığı geçici vergi döneminden itibaren başlanılır ve 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.

Tebliğdeki örnek:

Örnek 1: Yeni kurulan (B) A.Ş.'nin 2014 hesap döneminde başlamış olduğu ve yatırım teşvik belgesi kapsamındaki komple yeni yatırımının toplam tutarı 8.000,000 TL'dir. 2015 hesap döneminde kısmen işletilmeye başlanan bu yatırımın 1.000.000 TL'lik kısmı gerçekleştirilmiş ve (B) A.Ş. söz konusu yatırımdan bu hesap döneminde 300.000 TL kazanç elde etmiştir. (Yatırıma katkı oranı: %40, vergi indirim oranı: %60)

Toplam yatırıma = Toplam yatırım harcaması x Yatırıma katkı oranı

katkı tutarı

= 8.000.000 TL x %40

= 3.200.000 TL

2015 hesap

döneminde

hak kazanılan = Gerçekleştirilen yatırım x Yatırıma katkı

yatırıma harcaması oranı katkı tutarı

= 1.000.000 TL x %40

= 400.000 TL

Buna göre. (B) A.Ş.'nm 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 x %60)] = [%20 - % 12] = %8

- Yatırımdan elde edilen kazanç.....: 300.000 TL

- İndirimli KV olmasaydı ödenecek KV (300.000 TL x %20).....: 60.000 TL

- İndirimli orana göre hesaplanan KV (300.000 TL x %8).....: 24.000 TL

- Yararlanılan yatırıma katkı tutarı (60.000 TL-24.000 TL)..: 36.000 TL

Yapılan yatırım harcaması nedeniyle 2015 hesap döneminde hak kazanılan 400.000 TL'lik yatırıma katkı tutarının bu dönemde faydalanılmayan (400.000 TL - 36.000 TL) 364.000 TL'lik kısmından izleyen hesap dönemlerinde bu

yatırımdan elde edilen kazançlara indirimli vergi oranı uygulanmak suretiyle yararlanılabilecektir.

12.Yatırımdan elde edilen kazanç nasıl belirlenir?

GİB, yatırımın faaliyete geçmesi sonucu elde edilen kazancı tamamen yatırım faaliyetinden elde edilen kazanç olarak anlamaktadır. 2017 tarihli bir özalgede, kazancın iştirak hissesi, gayrimenkul vb. alımında kullanılması ve sonrasında bu kıymetlerin satışından elde edilen kazanç ile faaliyet kazancının banka vadeli mevduat hesaplarında değerlendirilmesi neticesinde oluşan faiz gelirlerinin indirimli kurumlar vergisi uygulanacak kazancın tespitinde dikkate alınmaması gerektiğini bildirmiştir. (GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü Sayı: 62030549-125[32/A-2015/75]-Tarih 4.8.2017)

13.Kanunen kabul edilmeyen giderler vb. nedenlerle safi kurum kazancı yatırımdan elde edilen kazançtan yüksek olursa, indirimli kurumlar vergisi hangi tutara uygulanacaktır?

Kanunen kabul edilmeyen giderler vb. nedenlerle safi kurum kazancı yatırımdan elde edilen kazançtan yüksek olsa dahi indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecek kazanç söz konusu yatırımdan elde edilen kazancı aşamayacaktır. (GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü Sayı: 62030549-125[32/A-2015/75]-Tarih 4.8.2017)

14.Yatırım teşvik belgesi kapsamında finansal kiralama yoluyla edinilen kıymetlerin indirimli kurumlar vergisi uygulamasında dikkate alınacak yatırıma katkı tutarının belirlenmesinde hangi tutar dikkate alınacaktır?

İndirimli kurumlar vergisi uygulamasında dikkate alınacak yatırıma katkı tutarının belirlenmesinde, yatırım teşvik belgesi kapsamında finansal kiralama yoluyla edinilen iktisadi kıymetler için Vergi Usul Kanununun mükerrer 290 ıncı

maddesi hükümleri çerçevesinde “260. Haklar Hesabı”nda yer alan tutarın dikkate alınması gerekmektedir. (GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Gelir Kanunları Usul Grup Müdürlüğü Sayı:11395140-105[VUK-1-21212]-1103794 Tarih:13.12.2021)

15.Bakanlar Kurulunun yatırımın yeri, sektörü, büyüklüğü, yatırıma katkı oranı, indirimli kurumlar vergisi oranına ilişkin belirleme yetkisi var mıdır?

Evet, Bakanlar Kurulu, illeri gruplandırmaya ve gruplar itibarıyla teşvik edilecek sektörleri belirlemeye, yatırıma katkı oranını belirlemeye, kurumlar vergisi oranını %90'a kadar indirimli uygulamaya, yatırıma başlanılan tarihten itibaren 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 uygulamaya yetkilidir.

16.Yatırım döneminde diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlarda indirimli kurumlar vergisi uygulaması nasıl olacaktır?

Mükellefler, 2012/3305 sayılı Karar kapsamında düzenlenmiş yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımlarına fiilen başladıkları tarihten itibaren, hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben;

a) Toplam yatırıma katkı tutarının Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen oranını geçmemek ve

b) Gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını aşmamak

üzere, yatırım döneminde diğer faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecektir.

17.Yatırım döneminden ne anlaşılması gerekir?

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. 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.

18. Avans katkı payı kullanılmasına ilişkin Tebliğdeki örnekler aşağıdadır.

Örnek 1: (D) A.Ş. 2012/3305 sayılı Karara göre düzenlenmiş yatırım teşvik belgesi kapsamındaki toplamı 20.000.000 TL'lik yatırımına 2/3/2013 tarihinde başlamış olup bu yatırıma ilişkin olarak 2013 hesap dönemi sonu itibarıyla 12.000.000 TL tutarında yatırım harcaması yapmıştır. 2014 hesap döneminde de devanı eden bu yatırımını henüz işletmeye başlamamış olan (D) A.Ş. 2013 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: %50)

(D) A.Ş. henüz işletilmeyen bu yatırımından kazanç elde etmediği için 2013 hesap döneminde sadece diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarına indirimli kurumlar vergisi uygulayabilecektir.

Diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulamasındaki üst sınır:

-1. sınır:

Yatırım döneminde = [(Toplam yatırım harcaması x Yatırıma katkı oranı)

Belirlenen x Belirlenen oran] yararlanılabilecek

yatırıma katkı

tutarı

$$= [(20.000.000 \text{ TL} \times \%40) \times \%50]$$

$$= 4.000.000 \text{ TL}$$

- 2. sınır:

Gerçekleştirilen = 12.000.000 TL yatırım harcaması

2012/3305 sayılı Karar kapsamında düzenlenmiş yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımların 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 olabileceğinden, (D) A.Ş.'nin yatırım döneminde diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlara, yararlanılacak yatırıma katkı tutan 4.000.000 TL'yi geçmemek üzere, indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecektir.

(D) A.Ş.'nin 2013 hesap döneminde diğer faaliyetlerden elde ettiği kazançlarına ilişkin indirimli kurumlar vergisi uygulaması aşağıdaki gibi olacaktır.

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

$$: [\%20 - (\%20 \times \%80)] = [\%20 - \%16] = \%4$$

- Diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç.....: 28.000.000 TL

(KV matrahı)

- İndirimli KV olmasaydı ödenecek KV: 5.600.000 TL

- Yatırım döneminde yararlanılabilecek yatırıma

katkı tutarı.....: 4.000.000 TL

- İndirimli KV matrahı

[Yararlanılabilecek yatırıma katkı tutarı /

(KV oranı - İndirimli KV oranı)]

$$[4.000.000 \text{ TL} / (\%20 - \%4)].....: 25.000.000 \text{ TL}$$

- İndirimli orana tabi matrah üzerinden hesaplanan KV

(25.000.000 TL x %4):.....: 1.000.000 TL

- Genel orana tabi matrah

(28.000.000 TL - 25.000.000 TL).....: 3.000.000 TL

- Genel orana tabi matrah üzerinden hesaplanan KV

(3.000.000 TL x %20).....: 600.000 TL

- Hesaplanan toplam KV

(1.000.000 TL + 600.000 TL).....: 1.600.000 TL

(D)A.Ş.'nin yatırım döneminde diğer faaliyetlerden elde ettiği kazancının 25.000.000 TL'lik kısmına indirimli kurumlar vergisi oranı uygulanması nedeniyle tahsilinden vazgeçilen kurumlar vergisi tutarı [(25.000.000 TL x %20) - (25.000.000 TL x %4)] 4.000.000 TL'dir. Buna göre, (D) A.Ş. bu yatırımı dolayısıyla yatırım döneminde yararlanabileceği yatırıma katkı tutarının (4.000.000 TL) tamamından, 2013 hesap döneminde diğer faaliyetlerden elde edilen kazancına indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle faydalanmıştır. Dolayısıyla, (D) A.Ş.'nin henüz tamamlanmamış bu yatırımı nedeniyle 2014 ve sonraki hesap dönemlerinde diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarına indirimli kurumlar vergisi uygulanmasına imkan bulunmamaktadır.Öte yandan, toplam yatırıma katkı tutarının kalan [(20.000.000 TL x %40) - 4.000.000 TL] 4.000.000 TL'lik kısmının, bu yatırımın işletilmesinden elde edilecek kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle kullanılabilmesi tabiidir.

Örnek 2: (E) A.Ş. 2012/3305 sayılı Karara göre düzenlenmiş yatırım teşvik belgesi kapsamındaki toplam 35.000.000 TL tutarındaki yatırıma 18/3/2013 tarihinde başlamış olup 2013 hesap dönemi içinde bu yatırıma ilişkin olarak 2.800.000 TL yatırım harcaması yapmıştır. (Yatırıma katkı oranı: %30, vergi indirim oranı: %70, yatırıma katkı tutarının yatırım döneminde kullanılacak kısmı: %30)

(E)A.Ş. yatırımını 12/3/2014 tarihinde fiilen tamamlamış olup 15/4/2014 tarihinde tamamlama vizesinin yapılması için Ekonomi Bakanlığına müracaat etmiştir.

Hesap dönemi olarak takvim yılını kullanan (E) A.Ş. 2013 hesap döneminin 1. geçici vergi döneminden itibaren diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulayabilecektir.

(E) A.Ş. 2013 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,

Diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulamasındaki üst sınır

-1. sınır:

Yatırım döneminde = [(35.000.000 TL x %30) x %30] yararlanılabilecek

yatırıma katkı

tutarı

= 3.150.000 TL

- 2. sınır:

Gerçekleştirilen = 2.800.000 TL yatırım harcaması

Dolayısıyla, (E) A.Ş.'nin yatırım dönemi içinde yer alan 2013 hesap döneminde diğer faaliyetlerinden elde ettiği 25.000.000 TL kazancına, yararlanılacak yatırıma katkı tutarı 2.800.000 TL'yi geçmemek üzere, indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecektir.

İndirimli KV oranı [%20 - (%20 x %70)] = [%20 - %14].....: %6

- Diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç

(KV matrahı).....: 25.000.000 TL

- İndirimli KV olmasaydı ödenecek KV.....: 5.000.000 TL
- Yatırım döneminde yararlanılabilecek yatırıma.....: katkı tutarı (2013 hesap döneminde yapılan harcama nedeniyle).....: 2.800.000 TL
- İndirimli KV matrahı $[2.800.000 / (\%20 - \%6)]$: 20.000.000 TL
- İndirimli orana tabi matrah üzerinden hesaplanan KV (20.000.000 TL x %6).....: 1.200.000 TL
- Genel orana tabi matrah (25.000.000 TL-20.000.000 TL)..: 5.000.000 TL
- Genel orana tabi matrah üzerinden hesaplanan KV (5.000.000 TL x %20).....: 1.000.000 TL
- Ödenecek toplam KV (1.200.000 TL + 1.000.000 TL).....: 2.200.000 TL

2013 hesap döneminde diğer faaliyetlerden elde edilen kazançta indirimli kurumlar vergisi oranı uygulanması nedeniyle tahsilinden vazgeçilen kurumlar vergisi tutarı $[(20.000.000 \text{ TL} \times \%20) - (20.000.000 \text{ TL} \times \%6)]$ 2.800.000 TL'dir. Buna göre, toplam yatırıma katkı tutarının yatırım döneminde yararlanılabilecek 3.150.000 TL'lik kısmından kalan (3.150.000 - 2.800.000 TL) 350.000 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 yatırım döneminde kullanılmayan kısmının, 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 12/3/2014 tarihinde fiilen tamamlanması nedeniyle 2014 hesap döneminin 1. geçici vergilendirme döneminde yatırım dönemi sona erdiğinden, 2014 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) 350.000 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.

Öte yandan, (E) A.Ş.'nin yatırım döneminden sonra diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlar genel oranda kurumlar vergisine tabi tutulacak olup bu dönemden itibaren, toplam yatırıma katkı tutarının yatırım döneminde kullanılmayan kısmına ulaşıncaya kadar, sadece yatırım teşvik belgesi kapsamındaki bu yatırımdan elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecektir,

Örnek 3: (E) A.Ş.'nin yatırım teşvik belgesi kapsamında 2014 hesap döneminde başlamış olduğu yatırımının toplam tutarı 10.000.000 TL'dir. 2014 hesap döneminde kısmen işletilmeye başlanan bu yatırımın 6.000.000 TL'lik kısmı gerçekleştirilmiş ve (F) A.Ş. 2014 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)

Bu durumda;

Yatırıma katkı tutarı = Toplam yatırım harcaması x Yatırıma katkı oranı

= 10.000.000 TL x %40

= 4.000.000 TL

2014 hesap

döneminde

gerçekleştirilen = Gerçekleştirilen yatırım x Yatırıma katkı oranı

yatırım harcaması dolayısıyla

hak kazanılan

yatırıma katkı/

tutarı

= 6.000.000 TL x %40

= 2.400.000 TL

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

: [%20 - (%20 x %80)] = [%20 - %16] = %4

- Yatırımdan elde edilen kazanç.....: 2.000.000 TL

- İndirimli KV olmasaydı ödenecek KV.....: 400.000 TL

- İndirimli KV oranı:.....: %4

- İndirimli orana göre hesaplanan KV

(2.000.000 TL x %4).....: 80.000 TL

- Yararlanılan yatırıma katkı tutarı

(400.000 TL – 80.000 TL).....: 320.000 TL

(F) A.Ş. yatırım teşvik belgesi kapsamındaki henüz tamamlanmamış yatırımından 2014 hesap döneminde elde ettiği 2.000.000 TL kazancı üzerinden indirimli orana göre (%4 oranında) hesaplanan 80.000 TL kurumlar vergisini ödeyecek ve 320.000 TL yatırıma katkı tutarından faydalanabilecektir.

Öte yandan, 2015 hesap döneminde 10.000.000 TL'lik yatırımını tamamlayan (F) A.Ş.'nin teşvik belgesi kapsamındaki yatırımı henüz tamamlanmadığından yatırım döneminde diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarına da indirimli kurumlar vergisi uygulanması mümkün bulunmaktadır. Bu kapsamda

yararlanılacak yatırıma katkı tutarıyla ilgili hesaplama ise aşağıdaki şekilde olacaktır.

Diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulamasındaki üst sınır:

- 1. Sınır:

Yatırım döneminde yararlanabilecek yatırıma katkı tutarı

$$= [(10.000.000 \text{ TL} \times \%40 \times \%30)]$$

$$= 1.200.000 \text{ TL}$$

- 2. Sınır:

Gerçekleştirilen yatırım harcaması = 6.000.000 TL

-Kurumlar vergisi matrahı.....: 22.000.000 TL -İndirimli KV olmasaydı ödenecek KV (22.000.000 TLx%20)..: 4.400.000 TL -Yararlanılabilecek azami yatırıma katkı tutarı (Diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlar dolayısıyla).....: 1.200.000 TL

- İndirimli KV oranı [%20 - (%20 x %80)] = [%20 - %16]...: %4

- İndirimli KV matrahı [1.200.000 / (%20 - %4)]

(Diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlar

dolayısıyla).....: 7.500.000 TL

- İndirimli KV matrahı toplamı

(7.500.000 TL + 2.000.000 TL).....: 9.500.000 TL

- İndirimli orana göre hesaplanan KV

(9.500.000 TL x %4).....: 380.000 TL

- Genel orana tabi matrah

(20.000.000 TL - 7.500.000 TL).....: 12.500.000 TL

- Genel orana göre hesaplanan KV

(12.500.000 TL x %20).....: 2.500.000 TL

- Ödenecek toplam KV (380.000 TL + 2.500.000 TL).....: 2.880.000 TL

- Yararlanılan toplam yatırıma katkı tutarı

(1.200.000 TL + 320.000 TL).....: 1.520.000 TL

Yatırım döneminde yararlanılabilecek yatırıma katkı tutarına ilişkin olarak diğer faaliyetlerden elde edilen kazançta indirimli kurumlar vergisi oranı uygulanması nedeniyle tahsilinden vazgeçilen kurumlar vergisi tutarı [(7.500.000 TL x %20) - (7.500.000 TL x %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 2014 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 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 kullanılabileceği tabiidir.

2014 hesap döneminde bu yatırımın kısmen işletilmesinden elde edilen kazançta indirimli kurumlar vergisi uygulanması nedeniyle (F) A.Ş. [(2.000.000 TL x %20) - (2.000.000 TL x %4)] 320.000 TL tutarında yatırıma katkı tutarından faydalanmıştır. Dolayısıyla kalan (2.800.000 TL - 320.000 TL) 2.480.000 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.

19.Diğer faaliyetlerden elde edilen kazancın kapsamı nedir?

İndirimli vergi oranı uygulamasında, mükelleflerin yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımlarının işletilmesinden elde edilen kazançları dışında kalan tüm kazançları diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç olarak kabul edilecektir.

20.Yatırımın tamamlanmasından sonraki dönemlerde diğer kazançlarınıza indirimli kurumlar vergisi uygulanması mümkün müdür?

Hayır değildir. (GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü Sayı: 62030549-125[32/A-2013/285]-874 Tarih: 11/04/2014)

21.Kurumlar vergisi matrahının birden fazla yatırım teşvik belgesi kapsamında elde edilen kazançtan düşük olması durumunda uygulama nasıl olacaktır?

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.

22.2012/3305 sayılı Karara göre düzenlenmiş birden fazla teşvik belgesi bulunması durumunda öncelik sırası nasıl olacaktır?

Mükelleflerin 2012/3305 sayılı Karara göre düzenlenmiş birden fazla yatırım teşvik belgesinin bulunması ve yatırım döneminde diğer faaliyetlerden elde edilen kazancın yetersiz olması durumunda, hangi teşvik belgesine öncelik verileceği mükellefler tarafından serbestçe belirlenebilecektir.

23.Tevsi yatırımlardan doğan kazançlarda indirimli kurumlar vergisi oranı uygulaması nasıl olacaktır?

Tevsi 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" ifadesinden 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, yeniden değerlendirilmiş değerleri dikkate alınacaktır.

Birden fazla tevsi yatırımı bulunan kurumların oranlama yaparken sadece tevsi 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 vergisine konu edilecek kazanç, tevsi yatırım tutarının toplam sabit kıymet tutarına bölünmesi suretiyle bulunacak oranın kurumun ticari bilanço karı ile çarpılması suretiyle hesaplanacaktır. Ancak, indirimli kurumlar vergisi uygulanacak kazancın, kurumlar vergisi matrahını aşamayacağı tabiidir.

İndirimli oran uygulamasına yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçtiği geçici vergi döneminde başlanır.

24.Yatırımın faaliyete geçmeden önce devredilmesi durumunda devralan kurum indirimli vergi uygulamasından yararlanabilir mi?

Evet, devralan kurum, ilgili mevzuatta belirtilen koşulları aynen yerine getirmek kaydıyla indirimli vergi uygulamasından yararlanabilecektir. Öte yandan, yatırım döneminde indirimli vergi oranı uygulanması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler, vergi ziyai cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte tahsil edilir.

25.Yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçmesinden sonra devredilmesi durumunda indirimli vergi uygulaması nasıl olacaktır?

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.

26.Yatırıma katkı tutarında endeksleme nasıl yapılır?

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 kısmından 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 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.

27.1.1.2022 tarihinden itibaren yapılacak yatırım harcamalarına uygulanmak üzere, yürürlüğe konulan, yatırıma katkı tutarının vergi borçlarına mahsubu suretiyle kullandırılması uygulaması nasıl yapılacaktır?

Yatırım teşvik belgesi bazında yapılan yatırım harcamasına yatırıma katkı oranının uygulanmasıyla belirlenen tutarın %10'luk kısmı, kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken ayı takip eden ikinci ayın sonuna kadar talep edilmesi şartıyla, özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi hariç olmak üzere tahakkuk etmiş diğer vergi borçlarından terkin edilmek suretiyle kullanılabilir. Terkin talebinde bulunulabilecek tutar, hak edilen yatırıma katkı tutarından indirimli kurumlar vergisi yoluyla kullanılan yatırıma katkı tutarının düşülmesinden sonra bulunan tutarın yarısından fazla olamaz. Diğer vergi borçlarının terkini suretiyle kullanılan tutarın bir katına isabet eden yatırıma katkı tutarından vazgeçildiği kabul edilir, diğer vergilerden terkini talep edilen tutar ile vazgeçilen yatırıma katkı tutarları dolayısıyla vergi matrahına indirimli oranda kurumlar vergisi uygulanmaz. Diğer vergi borçlarından terkin edilebilecek toplam tutar, ilgili yatırım teşvik belgesi kapsamında fiilen yapılan yatırım harcamalarına, yatırıma katkı oranı uygulanmak suretiyle hesaplanan tutarın %10'undan fazla olamaz.

Bu yayını Batı YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş. ortakları Yeminli Mali Müşavirler tarafından titizlikle hazırlanmaktadır. Amacımız mevzuat ve uygulamadaki değişiklikleri yorumlarımızla birlikte zamanında okuyucularımıza ulaştırmak ve genel anlamda yol gösterici olmaktır. Uygulamaların açıklanan hususların kendi özel durumlarına uygulanması konusunda Batı YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş. ile bağlantı kurmalarını tavsiye ederiz. Bu yayındaki bilgilere dayanılarak yapılan uygulamalar nedeniyle doğabilecek zararlardan Batı YMM A.Ş. ortakları, çalışanları ve yazarları herhangi bir yükümlülük ve sorumluluk kabul etmemektedirler.