

No: 2016/55

Tarih: 06.08.2016

Konu: Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde (Seri No: 1) Değişiklik Yapılmasına Dair 10 Seri No.lu Tebliğ, 05/08/2016 tarih ve 29792 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Özet: 05/08/2016 tarih ve 29792 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde (Seri No: 1) Değişiklik Yapılmasına Dair 10 Seri No.lu Tebliğde; 13/06/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununa 28/02/2009 tarihli ve 5838 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunla eklenen “İndirimli kurumlar vergisi” başlıklı 32/A maddesinin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslara ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

1. İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması¹

İndirimli kurumlar vergisi uygulamasına ilişkin olarak yayımlanan Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde (Seri No: 1) Değişiklik Yapılmasına Dair 10 Seri No.lu Tebliğde, esas olarak bugüne kadar özgelelerde yer alan konuların bir araya toplandığı görülmektedir.

1.1. İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması Başlama Zamanı

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.

1.2. Yatırım Döneminde Diğer Faaliyetlerden Elde Edilen Kazançlarda İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması

İndirimli kurumlar vergisi uygulamasında esas olan, teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlardan elde edilen kazançlara indirimli oranın uygulanmasıdır.

Ancak, Kurumlar vergisi Kanunu’nun 32/A maddesinin ikinci fıkrasında yer alan düzenleme gereği,

¹ “32. Kurumlar Vergisi Oranı ve Geçici Vergi” başlığı “32. Kurumlar Vergisi Oranı, Geçici Vergi ve İndirimli Kurumlar Vergisi” olarak değiştirilmiş, bu başlıktan sonra gelmek üzere “32.1. Kurumlar vergisi oranı ve geçici vergi” ve “32.2. İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması” bölümü eklenmiştir.

yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlarının yatırım döneminde diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlara, indirimli kurumlar vergisi uygulanması suretiyle yatırıma katkı tutarının kısmen kullanılması mümkündür. Düzenlemeye göre; yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımlara fiilen başlanılan 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 elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanabilmektedir.

Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde (Seri No: 1) Değişiklik Yapılmasına Dair 10 Seri No.lu Tebliğde, yatırım dönemi kavramı, 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 süre olarak tanımlanmıştır.

Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde (Seri No: 1) Değişiklik Yapılmasına Dair 10 Seri No.lu Tebliğde, yapılan açıklamaya göre, yatırımın fiilen tamamlandığı tarihin, tamamlama vizesinin yapılmasına ilişkin olarak Ekonomi Bakanlığına müracaat tarihinden önceki bir geçici vergilendirme dönemine isabet etmesi halinde yatırımın fiilen tamamlandığı tarihi içeren geçici vergilendirme döneminin son gününün yatırım döneminin sona erdiği tarih olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Yatırım teşvik mevzuatına göre, yatırıma başlandığının kabul edilebilmesi için, yatırımın başlangıç tarihinden sonra sabit yatırım tutarının en az yüzde 10'u oranında harcama yapılması gerekmektedir.

Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde (Seri No: 1) Değişiklik Yapılmasına Dair 10 Seri No.lu Tebliğde, yer alan 2 no.lu örnekten, yatırım döneminde diğer kazançlara indirimli oran uygulaması açısından, yatırıma başlamış sayılmak için sabit yatırım tutarının % 10'u kadar harcama yapılmasının gerekmediği, fiilen yatırıma başlanmasının yeterli olduğu anlaşılmaktadır.

Toplam yatırıma katkı tutarının yatırım döneminde kullanılmayan kısmının, hak kazanılan yatırıma katkı tutarını aşmamak üzere, yatırımın işletilmesinden elde edilecek kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle kullanılabilir. Tebliğde bu konu açıkça belirtilmiştir.

Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde (Seri No: 1) Değişiklik Yapılmasına Dair 10 Seri No.lu Tebliğde, diğer faaliyetlerden elde edilecek kazançlara indirimli oran uygulamasında üst sınırın hesabına ilişkin açık bir örnek yer almaktadır.

1.3. Diğer Faaliyetlerden Elde Edilen Kazancın Kapsamı ve İndirimli Vergi Oranı Uygulamasında Öncelik Sırası

İndirimli vergi oranı uygulamasında, sahip olunan yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımlarının işletilmesinden elde edilen kazançların dışında kalan tüm kazançlar diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç olarak kabul edilmektedir.

Dolayısıyla, yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımlardan elde edilen kazançlara, ilgili teşvik belgesinde yer alan vergi indirim oranı dikkate alınarak indirimli vergi uygulanması esastır. Bu çerçevede, teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımlardan elde edilen kazançların, indirimli vergi uygulamasında diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç olarak kabul edilmesi mümkün değildir.

Ancak, bir 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 Vergisi Genel Tebliğinde (Seri No: 1) Değişiklik Yapılmasına Dair 10 Seri No.lu Tebliğde, 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.

1.4. Tevsi Yatırımlardan Doğan Kazançlarda İndirimli Kurumlar Vergisi Oranı Uygulaması

Yasal düzenlemeye göre, tevsi yatırımlardan elde edilen kazancın işletme bütünlüğü çerçevesinde ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespit edilebilmesi halinde, bu kazançta indirimli vergi oranı uygulanır. 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 belirlenir.

Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde (Seri No: 1) Değişiklik Yapılmasına Dair 10 Seri No.lu Tebliğde, bu düzenlemeyle ilgili şu açıklamalara yer verilmiştir:

- ✚ Tevsi yatırımlardan elde edilen kazancın oranlama yapılmak suretiyle belirlenmesi seçimsel bir hak değildir. İndirimli kurumlar vergisi uygulanacak kazancın ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespit edilmesi esastır.
- ✚ “Dönem sonunda kurumun aktifine kayıtlı bulunan toplam sabit kıymet” ifadesinden Vergi Usul Kanunu’nun 313. maddesi uyarınca amortisman konusunu 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 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 belirlenir.
- ✚ Mevcut sabit kıymet tutarı, indirimli kurumlar vergisi uygulanacak kazancın tespit edileceği geçici vergilendirme dönemleri için, ilgili geçici vergilendirme döneminin son günü; hesap dönemleri için ise ilgili hesap döneminin son günü itibarıyla tespit edilir ve indirimli oran uygulanacak kazancın hesaplanmasında dikkate alınır.
- ✚ Tevsi yatırımlardan elde edilen kazancın tespit edilememesi durumunda indirimli kurumlar

vergisine konu edilecek kazanç, tevsi yatırım tutarının toplam sabit kıymet tutarına bölünmesi suretiyle bulunacak oranın kurumun ticari bilanço kârı ile çarpılması suretiyle hesaplanacaktır.

Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde (Seri No: 1) Değişiklik Yapılmasına Dair 10 Seri No.lu Tebliğ metni sirküler ekinde yer almaktadır.

Saygılarımızla.

ERK Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik

Hizmetleri Ltd. Şti.

Mehmet ERKAN

Yukarıda yer verilen açıklamalarımız, konuya ilişkin genel bilgiler içermektedir. Ayrıntılı açıklamalar için bu sirkülerde yer alan ilgili mevzuata veya görüş için ERK YMM'ye başvurulmasında yarar bulunmaktadır.

Maliye Bakanlığı (Gelir İdaresi Başkanlığı)’ndan:

**KURUMLAR VERGİSİ GENEL TEBLİĞİ (SERİ NO: 1)’NDE DEĞİŞİKLİK
YAPILMASINA DAİR TEBLİĞ
(SERİ NO: 10)**

MADDE 1 – 3/4/2007 tarihli ve 26482 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)’nin “10.6.3.1. Sermaye artırımının tescili ve artırılan tutarın şirketin banka hesabına yatırılması” başlıklı bölümünden sonra gelmek üzere aşağıdaki bölüm eklenmiştir.

“10.6.3.1.1. Sermaye avanslarının durumu

İleride gerçekleştirilecek sermaye artırımından kaynaklanan sermaye taahhüdünün yerine getirilmesinde kullanılmak amacıyla, sermaye artırımına ilişkin karardan önce ortaklar tarafından sermaye avansı olarak şirketin banka hesabına yatırılan tutarların;

a) Banka hesabına yatırıldığı tarihten itibaren şirketin bilançosunda öz sermaye kalemleri arasında yer alan “Diğer Sermaye Yedekleri” hesabında izlenmesi ve

b) Banka hesabına yatırıldığı tarihin içinde bulunduğu hesap döneminin sonuna kadar bu tutarlarla ilgili sermaye artırımına ilişkin kararın ticaret siciline tescil ettirilmesi

şartıyla, söz konusu kararın ticaret siciline tescil ettirildiği tarih esas alınarak indirim uygulamasında dikkate alınması mümkündür.

Dolayısıyla, şirketin banka hesabına yatırıldığı tarihin içinde bulunduğu hesap döneminde sermaye artırımına konu edilmeyen sermaye avansı niteliğindeki tutarların, indirim uygulamasında dikkate alınması mümkün değildir. Ayrıca, şirketin banka hesabına yatırıldığı tarihten itibaren bilançoda öz sermaye kalemleri arasında yer alan “Diğer Sermaye Yedekleri” hesabında izlenmeyen tutarlar için, ilgili hesap döneminde bu tutarlara ilişkin sermaye artırımını gerçekleştirilse dahi indirim uygulamasından faydalanılması mümkün bulunmamaktadır.

Örnek: (B) A.Ş.’nin ortaklarından Bay (T)’nin, şirketin yürüttüğü proje için ihtiyaç duyulan finansmanın sağlanması amacıyla ve ileride sermayeye eklenmek üzere 10/5/2016 tarihinde şirketin banka hesabına yatırdığı 1.000.000 TL tutarındaki sermaye avansı, (B) A.Ş. tarafından 10/5/2016 tarihinde “Diğer Sermaye Yedekleri” hesabına kaydedilmek suretiyle şirket kayıtlarına intikal ettirilmiştir. Daha sonra (B) A.Ş.’nin nakdi sermaye artışına ilişkin karar 30/6/2016 tarihinde ticaret siciline tescil ettirilerek söz konusu tutarla ilgili sermaye artırımına ilişkin gerekli muhasebe kayıtları yapılmıştır.

Buna göre, ortak Bay (T) tarafından 10/5/2016 tarihinde şirketin banka hesabına yatırılan ve aynı tarihte “Diğer Sermaye Yedekleri” hesabına kaydedilerek şirket kayıtlarına geçirilen bu tutar için nakdi sermaye artışına ilişkin kararın ticaret siciline tescil edildiği 30/6/2016 tarihinden itibaren indirim uygulamasından yararlanılması mümkündür.”

MADDE 2 – Anılan Tebliğin “32. Kurumlar Vergisi Oranı ve Geçici Vergi” başlığı “32. Kurumlar Vergisi Oranı, Geçici Vergi ve İndirimli Kurumlar Vergisi” olarak değiştirilmiş, bu başlıktan sonra gelmek üzere aşağıdaki bölüm başlığı ve bu bölümden sonra gelmek üzere ise aşağıdaki bölüm eklenmiştir.

“32.1. Kurumlar vergisi oranı ve geçici vergi”

“32.2. İndirimli kurumlar vergisi

Kurumlar Vergisi Kanununa 28/2/2009 tarihli ve 5838 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunla eklenen 32/A maddesinde, maddenin ikinci fıkrasında belirtilen ve Ekonomi Bakanlığı tarafından 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 tutulacağı hüküm altına alınmıştır.

32.2.1. Kapsam

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) bendinde, yatırıma başlanılan tarihten itibaren bu maddeye göre hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben, toplam yatırıma katkı tutarının %50'sini ve gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını geçmemek üzere; yatırım döneminde kurumun diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına indirimli vergi oranı uygulamak suretiyle yatırıma katkı tutarını kısmen kullandırmaya, bu oranı her bir il grubu için sifra kadar indirmeye veya %80'e kadar artırmaya Bakanlar Kurulunun yetkili olduğu hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, 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 oranı uygulamasından gelir vergisi mükellefleri de yararlanabilecektir.

32.2.2. İndirimli vergi oranından yararlanamayacaklar

Finans ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar ile iş ortaklıklarının indirimli kurumlar vergisi uygulamasından faydalanması mümkün değildir.

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 ile rödovans sözleşmelerine bağlı olarak yapılan yatırımlardan elde edilen kazançlar dolayısıyla da mükelleflerin indirimli vergi oranı uygulamasından yararlanması mümkün değildir.

32.2.3. İndirimli kurumlar vergisi uygulaması

Yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlardan elde edilen kazançlara, ilgili teşvik belgesinde yer alan yatırıma katkı ve vergi indirim oranları dikkate alınarak yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren, yatırıma katkı tutarına ulaşılınca kadar indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecektir.

Yatırıma katkı tutarı, indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle tahsilinden vazgeçilen vergi yoluyla yatırımların Devletçe karşılanacak tutarını, bu tutarın yapılan toplam yatırım tutarına bölünmesi suretiyle bulunacak oran ise yatırıma katkı oranını ifade etmektedir.

Örnek 1: (A) A.Ş.'nin yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımının toplam tutarı 5.000.000 TL ve yatırıma katkı oranı %25'tir. Bu durumda toplam yatırıma katkı tutarı aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

$$\begin{aligned}
\text{Toplam yatırıma katkı tutarı} &= \text{Toplam yatırım harcaması x Yatırıma katkı oranı} \\
&= 5.000.000 \text{ TL x \%25} \\
&= 1.250.000 \text{ TL}
\end{aligned}$$

Söz konusu toplam yatırıma katkı tutarı, yatırımdan elde edilen kazançta indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle Devletin tahsilinden vazgeçeceği kurumlar vergisi tutarını ifade etmektedir.

Öte yandan Bakanlar Kurulu, yatırım harcamaları içindeki arsa, bina, kullanılmış makine, yedek parça, yazılım, patent, lisans ve know-how bedeli gibi harcamaların oranlarını ayrı ayrı veya topluca sınırlandırmaya yetkili olup bu yetki çerçevesinde çıkarılan 14/7/2009 tarihli ve 2009/15199 sayılı ve 15/6/2012 tarihli ve 2012/3305 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Bakanlar Kurulu Karar (Karar)'ları uyarınca arazi, arsa, royalti, yedek parça ve amortismanla tâbi olmayan diğer harcamalar indirimli kurumlar vergisi uygulamasına konu edilemeyecektir. Dolayısıyla yatırıma katkı tutarının hesaplanmasında arazi, arsa, royalti ve yedek parça harcamaları ile amortismanla tâbi olmayan diğer harcamalar dikkate alınmayacaktır.

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.

Örnek 2: 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)

$$\begin{aligned}
\text{Toplam yatırıma katkı tutarı} &= \text{Toplam yatırım harcaması x Yatırıma katkı oranı} \\
&= 8.000.000 \text{ TL x \%40} \\
&= 3.200.000 \text{ TL}
\end{aligned}$$

$$\begin{aligned}
\text{2015 hesap döneminde hak kazanılan yatırıma katkı tutarı} &= \text{Gerçekleştirilen yatırım harcaması x Yatırıma katkı oranı} \\
&= 1.000.000 \text{ TL x \%40} \\
&= 400.000 \text{ TL}
\end{aligned}$$

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

$$\begin{aligned}
\text{İndirimli KV oranı} &: [\text{KV oranı} - (\text{KV oranı} \times \text{Vergi indirim oranı})] \\
&: [\%20 - (\%20 \times \%60)] = [\%20 - \%12] = \%8
\end{aligned}$$

- 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

(B) A.Ş.'nin yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımının kısmen işletilmesinden 2015 hesap döneminde elde ettiği 300.000 TL kazancına indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle faydalandığı yatırıma katkı tutarı 36.000 TL'dir. Dolayısıyla, yapılan yatırım harcaması nedeniyle 2015 hesap döneminde hak kazanılan 400.000 TL'lik yatırıma katkı tutarının bu dönemde faydalanılamayan (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.

32.2.4. İndirimli vergi uygulamasına ilişkin Bakanlar Kuruluna verilen yetki

Bakanlar Kurulu, Kanunun 32/A maddesinin ikinci fıkrasının;

- (a) bendi ile istatistikî bölge birimleri sınıflandırması ile kişi başına düşen milli gelir veya sosyoekonomik gelişmişlik düzeylerini dikkate almak suretiyle illeri gruplandırmaya ve gruplar itibarıyla teşvik edilecek sektörleri ve bu sektörler ile organize sanayi bölgeleri, Gökçeada ve Bozcaada'da yapılan yatırımlara ve Bakanlar Kurulunca belirlenen kültür ve turizm koruma ve gelişim bölgelerinde yapılan turizm yatırımlarına ilişkin yatırım ve istihdam büyüklüklerini belirlemeye,

- (b) bendi ile her bir il grubu, stratejik yatırımlar veya (a) bendinde belirtilen yerler için yatırıma katkı oranını %55'i, yatırım tutarı 50 milyon Türk Lirasını aşan büyük ölçekli yatırımlarda ise %65'i geçmemek üzere belirlemeye, kurumlar vergisi oranını %90'a kadar indirimli uygulamaya,

- (c) bendi ile yatırıma başlanılan tarihten itibaren bu maddeye göre hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben, toplam yatırıma katkı tutarının %50'sini ve gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını geçmemek üzere; yatırım döneminde kurumun diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına indirimli kurumlar vergisi oranı uygulamak suretiyle yatırıma katkı tutarını kısmen kullandırmaya, bu oranı her bir il grubu için sifıra kadar indirmeye veya %80'e kadar artırmaya,

- (ç) bendi ile yatırım harcamaları içindeki arsa, bina, kullanılmış makine, yedek parça, yazılım, patent, lisans ve know-how bedeli gibi harcamaların oranlarını ayrı ayrı veya topluca sınırlandırmaya,

yetkilidir.

Bu yetki çerçevesinde Bakanlar Kurulunca 2009/15199 ve 2012/3305 sayılı Kararlar başta olmak üzere indirimli vergi oranı uygulamasına ilişkin belirlemeler yapılmıştır.

32.2.5. Yatırım döneminde diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlarda indirimli kurumlar vergisi uygulaması

Yatırım teşvik belgesinde yer alan yatırıma katkı ve vergi indirim oranları dikkate alınarak ilgili teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlardan elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanması esastır.

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 kazançlarına, indirimli kurumlar

vergesi uygulanması suretiyle yatırıma katkı tutarının kısmen kullandırılması 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;

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

b) Gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını aşmamak

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

Buna göre, 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 olabilecektir. Yatırım döneminde, yatırım teşvik belgesi kapsamında gerçekleştirilen yatırım harcamasının, bu dönemde yararlanılabilecek yatırıma katkı tutarından (toplam yatırıma katkı tutarının Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen oranına tekabül eden kısmı) daha düşük olması halinde diğer faaliyetlerden yatırım döneminde elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle kısmen yararlanılacak yatırıma katkı tutarı, gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını aşmayacaktır.

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.

Örnek 1: (D) A.Ş. 2012/3305 sayılı Karara göre düzenlenmiş yatırım teşvik belgesi kapsamındaki toplam 20.000.000 TL’lik yatırıma 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 devam 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 kullanılabilecek 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:

$$\begin{aligned} \text{Yatırım döneminde yararlanılabilecek yatırıma katkı tutarı} &= [(\text{Toplam yatırım harcaması} \times \text{Yatırıma katkı oranı}) \times \text{Belirlenen oran}] \\ &= [(20.000.000 \text{ TL} \times \%40) \times \%50] \\ &= 4.000.000 \text{ TL} \end{aligned}$$

- 2. sınır:

$$\begin{aligned} \text{Gerçekleştirilen yatırım harcaması} &= 12.000.000 \text{ TL} \end{aligned}$$

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 tutarı 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.

$$\begin{aligned} \text{İndirimli KV oranı} &: [\text{KV oranı} - (\text{KV oranı} \times \text{Vergi indirim oranı})] \\ &: [\%20 - (\%20 \times \%80)] = [\%20 - \%16] = \%4 \end{aligned}$$

- Diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç (KV matrahı)	: 28.000.000 TL
- 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 TL / (%20 - %4)].....	: 25.000.000 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 imkân 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 kullanılabileceği tabiidir.

Örnek 2: (E) A.Ş. 2012/3305 sayılı Karara göre düzenlenmiş yatırım teşvik belgesi kapsamındaki toplam 35.000.000 TL tutarındaki yatırımına 18/3/2013 tarihinde başlamış olup 2013 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: %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:

$$\begin{aligned} & \text{Yatırım döneminde} \\ & \text{yararlanılabilecek yatırıma katkı} \\ & \text{tutarı} \end{aligned} = [(35.000.000 \text{ TL} \times \%30) \times \%30] \\ = 3.150.000 \text{ TL}$$

- 2. sınır:

$$\text{Gerçekleştirilen yatırım harcaması} = 2.800.000 \text{ TL}$$

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 TL x %20) - (20.000.000 TL x %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 kullanılabilmesi 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: (F) 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 yatırım dolayısıyla hak kazanılan yatırıma katkı tutarı = Gerçekleştirilen yatırım harcaması x Yatırıma katkı oranı
= 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:

$$\begin{aligned} \text{Yatırım döneminde yararlanılabilecek yatırıma katkı tutarı} &= [(10.000.000 \text{ TL} \times \%40) \times \%30] \\ &= 1.200.000 \text{ TL} \end{aligned}$$

- 2. Sınır:

$$\text{Gerçekleştirilen yatırım harcaması} = 6.000.000 \text{ TL}$$

- Kurumlar vergisi matrahı	: 22.000.000 TL
- İndirimli KV olmasaydı ödenecek KV (22.000.000 TL x %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 ulaşılmaya 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.

32.2.6. Diğer faaliyetlerden elde edilen kazancın kapsamı ve indirimli vergi oranı uygulamasında öncelik sırası

İndirimli vergi oranı 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 edilecektir.

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 değerlendirilmeyecektir.

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.

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. Mükelleflerin tercih ettikleri teşvik belgesinde yer alan vergi indirim oranına göre ve anılan Kararın 15 inci maddesinin beşinci fıkrası ile 2015 ve 2016 yılları için geçici 5 inci maddesinde belirlenen sınırlar dâhilinde, diğer faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına indirimli vergi oranı uygulanabilecektir.

32.2.7. Kurumlar vergisi matrahının birden fazla yatırım teşvik belgesi kapsamında elde edilen kazançtan düşük olması

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: (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:

$$\text{İlgili teşvik belgesi kapsamında indirimli KV uygulanacak matrah} = \text{KV matrahı} \times \frac{\text{Yatırım teşvik belgesi kapsamındaki ilgili yatırımdan elde edilen kazanç}}{\text{Yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlardan elde edilen toplam kazanç}}$$

$$\text{Yatırım 1 (2009/15199)} \rightarrow 300.000 / (300.000 + 200.000) = \%60$$

$$\text{Yatırım 2 (2012/3305)} \rightarrow 200.000 / (300.000 + 200.000) = \%40$$

$$\text{İlgili teşvik belgesi kapsamında indirimli KV uygulanacak matrah} = \text{KV matrahı} \times \text{Tespit edilen oran}$$

$$\text{Yatırım 1 (2009/15199)} \rightarrow 400.000 \times \%60 = 240.000 \text{ TL}$$

$$\text{Yatırım 2 (2012/3305)} \rightarrow 400.000 \times \%40 = 160.000 \text{ TL}$$

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.

32.2.8. Tevsi yatırımlardan doğan kazançlarda indirimli kurumlar vergisi oranı uygulaması

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.

Tevsi yatırımlardan elde edilen kazancın bu şekilde oranlama yapılmak suretiyle belirlenmesi seçimlik bir hak olmayıp, indirimli kurumlar vergisi uygulanacak kazancın işletme bütünlüğü çerçevesinde ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle mükellefçe tespit edilmesi esastır.

“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, gerekli şartların oluşması halinde yapılan enflasyon düzeltmesi sonucu oluşan 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.

Ayrıca mevcut sabit kıymet tutarı, indirimli kurumlar vergisi uygulanacak kazancın tespit edileceği geçici vergilendirme dönemleri için, ilgili 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.

Tevsi yatırımlardan elde edilen kazancın ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespit edilememesi durumunda indirimli kurumlar vergisine konu edilecek kazanç, tevsi yatırım tutarının toplam sabit kıymet tutarına bölünmesi suretiyle bulunacak oranın kurumun ticari bilanço kârı ile çarpılması suretiyle hesaplanacaktır. Ancak, indirimli kurumlar vergisi uygulanacak kazancın, kurumlar vergisi matrahını aşamayacağı tabiidir.

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:

Sabit kıymetler	Amortisman düşülmeden önceki brüt tutar
250-Arazi ve Arsalar	750.000 TL
252-Binalar	2.000.000 TL
255-Demirbaşlar	1.000.000 TL
258-Yapılmakta Olan Yatırımlar	1.000.000 TL
TOPLAM	4.750.000 TL

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

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

$$\text{Tevsi yatırıma isabet eden kazanç tutarı} = \frac{1.000.000 \text{ TL}}{4.000.000 \text{ TL}} \times 200.000 \text{ TL}$$

$$\begin{aligned} &= \%25 \times 200.000 \text{ TL} \\ &= 50.000 \text{ TL} \end{aligned}$$

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.

- Kurumlar vergisi matrahı.....	:	100.000 TL
- İndirimli KV oranı [%20 - (%20 x %70)] = [%20 - %14].....	:	%6
- İndirimli KV matrahı	:	50.000 TL
- İndirimli orana göre hesaplanan KV (50.000 TL x %6).....	:	3.000 TL
- Genel orana tabi matrah (100.000 - 50.000 TL)	:	50.000 TL
- Genel orana göre hesaplanan KV (50.000 TL x %20).....	:	10.000 TL
- Ödenecek toplam KV (3.000 TL + 10.000 TL).....	:	13.000 TL

Yapılan tevsi yatırım nedeniyle tahsilinden vazgeçilen kurumlar vergisi, diğer bir ifadeyle yararlanılan yatırıma katkı tutarı [(50.000 TL x %20) - (50.000 TL x %6)] 7.000 TL'dir. Buna göre, hak kazanılan 400.000 TL'lik yatırıma katkı tutarının kalan (400.000 TL - 7.000 TL) 393.000 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 taşıması kaydıyla bu kazançlarına indirimli kurumlar vergisi uygulanması mümkün olabilecektir.

32.2.9. Kanunda belirtilen şartlara uyulmaması halinde yapılacak işlemler

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.

Dolayısıyla, anılan maddenin ikinci fıkrasında verilen yetki çerçevesinde Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen hususlara uyulmaması halinde indirimli vergi oranı uygulanması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler, vergi ziyayı cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte tahsil edilecektir. 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.

32.2.10. Teşvik belgeli yatırımların devri

32.2.10.1. Yatırımın faaliyete geçmeden önce devredilmesi durumu

Kanunun 32/A maddesinin altıncı fıkrasına göre, yatırımın faaliyete geçmesinden önce devri halinde, devralan kurum, ilgili mevzuatta belirtilen koşulları aynen yerine getirmek kaydıyla indirimli vergi uygulamasından yararlanabilecektir. Yatırımın faaliyete geçmesinden önce devri halinde devreden kurumun bu yatırım dolayısıyla indirimli vergi oranı uygulamasından yararlanamayacağı tabiidir.

Diğer taraftan, 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 ziyai cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte tahsil edilir.

32.2.10.2. Yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçmesinden sonra devredilmesi durumu

Kanununun 32/A maddesinin yedinci fıkrasına göre, 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.

Örnek: (K) A.Ş.'nin yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımının toplam tutarı 8.000.000 TL'dir. (K) A.Ş. 2015 hesap döneminde başladığı yatırım kapsamında bu dönemde 2.000.000 TL yatırım harcaması yapmış ve kısmen işletilmeye başlanan bu yatırımdan anılan dönemde 250.000 TL kazanç elde etmiştir. (K) A.Ş. bu yatırımını, kısmen işletilmeye başlandığı 2015 hesap döneminin sonunda devretmiştir. (Yatırıma katkı oranı: %60, vergi indirim oranı: %80).

Buna göre,

$$\begin{aligned} \text{Yatırıma katkı tutarı} &= \text{Toplam yatırım harcaması} \times \text{Yatırıma katkı oranı} \\ &= 8.000.000 \text{ TL} \times \%60 \\ &= 4.800.000 \text{ TL} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{2015 hesap döneminde hak} & \\ \text{kazanılan yatırıma katkı} &= \text{Gerçekleştirilen} \quad \times \quad \text{Yatırıma} \\ \text{tutarı} & \quad \text{yatırım harcaması} \quad \text{katkı oranı} \\ &= 2.000.000 \text{ TL} \times \%60 \\ &= 1.200.000 \text{ TL} \end{aligned}$$

Bu yatırımdan elde edilen kazançta kurumlar vergisi %80 oranında indirimli uygulanacağı için, yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar yatırımdan elde edilen kazanç [%20 - (%20 x %80)] %4 oranında kurumlar vergisine tabi olacaktır.

Yatırımdan (K) A.Ş. tarafından elde edilen 250.000 TL kazanç üzerinden (250.000 TL x %4) 10.000 TL kurumlar vergisi ödenecek olup ilk yıl yararlanılan yatırıma katkı tutarı;

$$[(250.000 \text{ TL} \times \%20) - (250.000 \text{ TL} \times \%4)] 40.000 \text{ TL olacaktır.}$$

Dolayısıyla, kısmen işletilmeye başlanan bu yatırımı devralan kurum, gereken koşulları yerine getirmek kaydıyla, 4.800.000 TL'lik yatırıma katkı tutarının kalan (4.800.000 TL - 40.000 TL) 4.760.000 TL'lik kısmı için indirimli kurumlar vergisinden yararlanabilecektir.”

MADDE 3 – Bu Tebliğ hükümlerini Maliye Bakanı yürütür.