



TEVSI YATIRIMLARDA İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMASINDA ÖZELLİKLI DURUMLAR

Ahmet G. HIZARCI^(*)

ÖZET

Kurumlar Vergisi Kanunu'na, 5838 sayılı Kanun 9'uncu maddesi ile eklenen, 32/A maddesi ile Gelir ve Kurumlar Vergisi mükelleflerine, yapacakları komple yeni yatırımlar yanı sıra tevsî yatırımları, kazanç vergileri yoluyla özendirmek amacıyla yatırımlardan elde edilecek kazançlara indirimli vergi uygulaması olanağı getirilmiştir.

Komple yatırımlardan elde edilecek kazancın hesaplanmasından ziyade, tevsî yatırımlarda indirimli Kurumlar Vergisi uygulamasının özellik arz etmesi nedeniyle, tevsî yatırımlardan elde edilecek kazançlara indirimli Kurumlar Vergisi uygulamasına yönelik açıklamalar yapılmıştır.

Anahtar Kelimeler: İndirimli Kurumlar Vergisi, Tevsî Yatırımlar, Yatırıma Katkı Oranı, Yatırıma Katkı Tutarı

1- Giriş:

5520 SAYILI KURUMLAR VERGİSİ KANUNU'NA GÖRE İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ

Kurumlar Vergisi Kanunu'na 5838 sayılı Kanun 9'uncu maddesi ile eklenen 32/A maddesi ile gelir ve Kurumlar Vergisi mükelleflerine yapacakları yatırımları kazanç vergileri yoluyla özendirmek amacıyla yatırımlardan elde edilecek kazançlara indirimli vergi uygulaması olanağı getirilmiştir.

Getirilen indirimli vergi uygulaması yöntemi teşvik belgesi kapsamında olan yatırımlarla ilgili olduğu halde geçmiş yıllarda uygulanan yatırım indirimi istisnasından farklı uygulaması olan yeni bir müessesedir.

^(*) (E) Vergi Denetmeni, YMM

KVK'nın 32/A maddesi ile yeni düzenlemenin yatırım indirimi istisnasından en önemli farkı teşvik belgesi kapsamında yapılan yatırım harcamalarının tamamının veya belli bir yüzdesinin vergi matrahından doğrudan indirilmesi yerine, yatırımdan elde edilen kazancın yatırıma katkı tutarına ulaşınca kadar indirimli oranla vergilenmesi şeklindedir. Yeni sistemde katkı tutarına ulaşılınca kadar indirimli vergi oranı uygulanmak suretiyle katkı tutarı kadar vergi tahsil edilmemektedir.

Bu yeni sisteme ilişkin KVK'nın 32/A maddesinden başka, yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkındaki 2009/1519 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin 2009/1 No.lu tebliğ mevcuttur. Bu maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemek üzere Maliye Bakanlığı yetkili kılındığı halde, bugüne kadar bakanlığın konuyla ilgili herhangi bir tebliğ, sirküler veya açıklaması bulunmamaktadır.

Yeni sistemde indirimli vergi oranı yatırımlardan elde edilen kazançlara uygulanacaktır. Dolayısıyla yeni sisteme göre teşvikli yatırımların tamamlanıp, kısmen veya tamamen işletilmeye ve yatırımdan kazanç elde edilmeye başlanması gerekir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/A maddesinin uygulamasında yatırıma katkı tutarı, indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle tahsilinden vazgeçilen vergi yoluyla yatırımların

Devletçe karşılanacak tutarını; yatırıma katkı oranı ise, katkı tutarının yapılan toplam yatırıma bölünmesi suretiyle bulunacak oranı ifade ettiği maddede açıklanmıştır.

İndirimli kurumlar vergisi gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin komple yeni yatırımlar yanı sıra tevsi yatırımları için de uygulanabilecektir.

2- İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMASI

2.1- Genel Açıklamalar:

KVK'nın 32/A maddesine göre, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerince Hazine Müsteşarlığı tarafından yatırım teşvik belgesine bağlanan büyük ölçekli yatırımlar ile bölgesel uygulama kapsamında gerçekleştirilen yatırımlar için, gelir vergisi veya kurumlar vergisine uygulanacak indirim oranları ile yatırım katkı oranları 2009/15199 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 10'uncu maddesinde belirtilmiştir.

Ayrıca yatırımların 31.12.2010 tarihine kadar başlanması halinde uygulanacak indirimli oranları ile yatırıma katkı oranları ayrı olarak belirtilmiştir.

Bakanlar Kurulu Kararınca indirim oranları, yatırıma katkı oranları ile yatırım teşvik uygulaması yapılacak bölgeler ile bölge bazında desteklenecek sektörler ve büyük ölçekli yatırımlar belirlenmiştir. Belirlenen oranlar aşağıdaki gibidir.

Bölgeler	Bölgesel Uygulama		Büyük Ölçekli Yatırımlar	
	Yatırım Katkı Oranı (%)	Kurumlar veya Gelir Vergisi İndirim Oranı (%)	Yatırım Katkı Oranı (%)	Kurumlar veya Gelir Vergisi İndirim Oranı (%)
I	10	25	25	25
II	15	40	30	40
III	20	60	40	60
IV	25	80	45	80

Ancak teşvik belgesi kapsamında 31.12.2010 tarihine kadar yatırıma başlanması halinde yukarıda belirtilen oranlar yerine aşağıda belirtilen indirim oranları ile yatırıma katkı oranları uygulanacaktır.

Bölgeler	Bölgesel Uygulama		Büyük Ölçekli Yatırımlar	
	Yatırım Katkı Oranı (%)	Kurumlar veya Gelir Vergisi İndirim Oranı (%)	Yatırım Katkı Oranı (%)	Kurumlar veya Gelir Vergisi İndirim Oranı (%)
I	20	50	30	50
II	30	60	40	60
III	40	80	50	80
IV	60	90	70	90

2.2- Yatırıma Başlama

Teşvik belgesinde öngörülen yatırıma başlama tarihi teşvik belgesi için Müsteşarlığa veya sanayi odasına müracaat tarihi olup, yatırıma başlanıldığının kabul edilebilmesi için, arazi - arsa alımı, alt yapının hazırlanması, inşaata başlama, makine ve teçhizat temini gibi harcamalardan bir veya birkaçının gerçekleştirilmesi şarttır. Ancak harcama tutarının; bölgesel uygulama kapsamında gerçekleştirilen yatırımlar için teşvik belgesinde kayıtlı sabit yatırımın en az %10'u büyük ölçekli yatırımlar için en az 5 milyon Türk Lirası olması halinde yatırıma başlanılmış sayılır.

Yatırıma başlamanın tespitinde, satın alınacak malların yapımı ve teslimi uzun bir süreyi kapsamaması halinde, satıcı kurumlara iktisadi kıymet alımına yönelik verilen nakit avans bedellerinin de harcama tutarı olarak dikkate alınması gerekir.

2.3- İndirimli Vergi Uygulamasında Yatırım Teşvik Belgesi Kapsamında Yapılan Harcamalardan Kabul Edilen Harcamalar

Bakanlar Kurulu'nun 2009/15199 sayılı kararının 10'uncu maddesine göre, arazi, arsa, royalti, yedek parça ve amortisman tabi olmayan diğer harcamaların indirimli vergi uygulamasından yararlanamayacağı kararlaştırılmıştır. Anılan Bakanlar Kurulu Kararı'nın uygulamasına yönelik 2009/1. sayılı tebliğin 9'uncu maddesinde teşvik belgesi kapsamında değerlendirilmeyecek harcamalar belirtilmiştir. Buna göre aşağıda belirtilen harcamalar;

- Tamamlanmış yatırımlar ile müracaat tarihinden önce gerçekleştirilmiş bulunan yatırım harcamaları,
- Ham madde, ara malı ve işletme malzemesi alımları,
- Kullanılmış yerli makine ve teçhizat,
- Arazi tipi olanlar dahil otomobil, minibüs v.b. binek araçları, porselenden, seramikten ve camdan mamul sofa ve mutfak eşyası,

• Ulusal çapta yayın yapan günlük gazete basım hizmetlerine yönelik teşvik belgeleri hariç diğer teşvik belgeleri kapsamında baskı, basım ve matbaa makineleri, teşvik belgesi kapsamında değerlendirilmeyecektir.

Ayrıca; gıda ürünleri ve içecek imalatı ile entegre hayvancılık yatırımlarında; kamyon, kamyonet, frigorifik kamyon, frigorifik kasa, soğutucu ünite, çekici, kamyon kasası ve kamyonet kasası, Hava yolu taşımacılık hizmetlerine yönelik yatırımlar dışındaki diğer yatırımlar için alınan uçak ve helikopter alımları teşvik belgesi kapsamında değerlendirilmeyecektir.

2.4- İndirimli Oran Uygulamasının Başlangıç Dönemi

İndirimli oran uygulamasına yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçtiği geçici vergi döneminde başlanılır ve indirimli Kurumlar veya Gelir Vergisi tutarı yatırıma katkı tutarına ulaşınca kadar devam edilir.

2.5- Yatırıma Katkı Tutarının Hesabı

Teşvik belgesine bağlanmış yatırım harcama tutarına katkı oranının uygulanması neticesinde yatırıma katkı tutarı hesaplanmaktadır. Diğer bir ifade ile yatırıma katkı tutarı, indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle tahsilinden vazgeçilen vergi yoluyla yatırımların Devletçe karşılanacak tutarı olarak açıklanabilir. Yatırıma katkı oranının hesabı ise yatırım katkı tutarının, yapılan toplam yatırıma bölünmesi suretiyle tespit edilmektedir.

Bu hesaplamaları örnekleme yoluyla açıklarsak;

Örnek: I. Bölgede büyük ölçekli yatırımlar olarak değerlendirilen, yatırım teşvik belgesine bağlanmış yatırım için %30 yatırıma katkı oranı ve %50 indirimli kurumlar vergisi oranı olan 50.000.000,00 TL tutarlı bu yatırım için katkı tutarını hesaplayalım.

Belirlenen katkı oranı %30'un yatırım harcamasına uygulanması sonucunda $(50.000.000,00 \times \%30) = 15.000.000,00$ TL katkı tutarı hesaplanmaktadır. Bu tutar, yatırım harcaması yapan kurumun KVK'nın 32/A maddesi gereğince tahsilinden vazgeçilen kurumlar vergisidir.

Örnekte %50 indirimli kurumlar vergisi oranı ise, yürürlükte olan %20 oranındaki kurumlar vergisinin %50'si olarak uygulanacağını, diğer bir açıklama ile katkı tutarına ulaşılıncaya kadar yatırım teşvik belgesi kapsamında yapılan yatırımlardan elde edilen kazançlara uygulanacak kurumlar vergisi oranının %20 yerine %10 oranının uygulanacağını ifade etmektedir. Örneğin bir şirketin 5.000.000,00 TL tutarındaki Kurumlar Vergisi matrahı üzerinden %20 oranında 1.000.000,00 TL kurumlar vergisi hesaplanıp ödenmesi gerekirken, bu yatırımlarla ilgili olarak KVK'nın 32/A maddesi gereğince %10 oranında 500.000,00 TL tutarında kurumlar vergisi ödeyecektir.

Hesaplanan yatırım katkı tutarı ile her yıl yararlanılan katkı tutarlarının kurumlarca aşağıda örnek olarak belirtilen nazım hesaplarda izlenilmesi gerektiğini düşünüyoruz.

Yatırım Katkı Tutarının Hesaplanmasında:

900. Yararlanılacak Yatırım Katkı Tutarı (Borçlu)

901. Yararlanılacak Yatırım Katkı Tutarı (Alacaklı)

Yararlanılan Katkı Tutarının Olması Halinde:

910. Yararlanılan Yatırım Katkı Tutarı

900. Yararlanılacak Yatırım Katkı Tutarı (Borçlu)

Hesaplanan Yatırım Katkı Tutarının Tamamından Yararlanılması Halinde:

901. Yararlanılacak Yatırım Katkı Tutarı (Alacaklı)

910. Yararlanılan Yatırım Katkı Tutarı

2.6- İndirimli Vergi Oranının Uygulanacağı Kazanç

KVK'nın 32/A maddesi ile Hazine Müsteşarlığı tarafından teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilen kazançlara indirimli vergi oranının uygulanması öngörülmüştür.

Madde hükmünde, mükelleflerin yatırım teşvik belgesi kapsamında işletme bünyesindeki yatırımlarla ilgili faaliyetlerden elde edilen kazançlara indirimli vergi oranının uygulanacağı belirtilmiş olup, bu faaliyetler dışında kalan faaliyetlerden, diğer bir ifade ile mükellefin yatırım teşvik belgesi harcamalarından elde edilen kazancın değerlendirilmesi neticesindeki faiz gelirleri, kambiyo karları için indirimli Kurumlar Vergisinin uygulanıp uygulanmayacağı net olarak yer verilmemiştir. Bu kazançların indirimli Kurumlar Vergisi matrahını oluşturan kazançlardan kaynaklandığı görüşüyle, söz konusu kazançlara da indirimli vergi oranının uygulanmasının gerektiğini düşünüyoruz. Mükelleflerin bu hususlarla ilgili gelir idaresinden görüş almak suretiyle işlem yapmaları gerekmektedir.

2.7- Yatırım Teşvik Belgesine Bağlanmış ve Yatırıma Katkı Tutarının Hesabında Dikkate Alınacak Harcamalar

Hazine Müsteşarlığı'nın 2009/1 No.lu Tebliğin 1 no.lu ekinde sayılan ve aşağıda belirtilen harcama kalemleri tutarları yatırıma katkı tutarının tespitinde dikkate alınacaktır. Buna göre;

- **Bina-İnşaat Giderleri:** Yapılacak ana mal/hizmet üretim binası, yardımcı işletmelere ilişkin binalar, idari binalar, depolar, arazi düzenlemesi ve hazırlık yapıları.

- **Makine Teçhizat Giderleri:** Mal veya hizmet üretimine yönelik ve üretimle ilgili ithal makine ve teçhizatların FOB bedelleri ile yerli makine ve teçhizatın ise KDV'siz tutarları makine teçhizat giderleri olarak dikkate alınır. Bu giderler makine teçhizat giderleri başlığı altında ithal ve yerli olarak ayrı ayrı gruplandırılmalıdır.

- **Diğer Yatırım Harcamaları:** Bu ana grupta toplanacak harcamalar, yukarıda bahsedilen, bina-İNŞAAT giderleri ile makine teçhizat alımlarına ilişkin olup, ancak ilgili grupta gösterilmeyen harcamalardır. Bu grupta toplanacak harcamalar da aşağıda sıralanmıştır.

- **Yardımcı İşletme Makine Teçhizat Giderleri:** Bu harcamalar su, elektrik, yakıt, buhar, arıtma tesisi v.b. servisler için gerekli makine donanım alımlarına aittir.

- **Mefruşat Giderleri:** Bu harcamalar, turizm, hastane, huzur evi, öğrenci yurdu gibi yatırımlar için söz konusu olmaktadır. Bunların haricindeki yatırımlarda bu giderler dikkate alınmaz.

- **İthalat Ve Gümrükleme Giderleri:** Yukarıda FOB bedelleri gösterilen ithal makine ve teçhizatların ithalatı ile ilgili olan taşıma ve sigorta giderleri haricindeki masraflar bu hesap kaleminde gösterilmektedir.

- **Taşıma ve Sigorta Giderleri:** Yukarıda bahsedilen alımlara ilişkin taşıma ve sigorta giderleri bu hesap kaleminde yurtdışı ve yurtiçi olarak ayırmak suretiyle gösterilir.

- **Montaj Giderleri:** Ana fabrika, yardımcı işletme tesislerinin montajları ile ilgili tüm masraflar bu grupta gösterilir.

- **Genel Giderler:** Haberleşme, aydınlatma, ilan vs. masraflar ile emlak ve taşıt alım vergileri, yatırım dönemi personel, idari ve sosyal binaların tefrişi ve çeşitli demirbaşlarla ilgili gider bu kaleminde gösterilmelidir.

- **Diğer Giderler:** Başta yatırım dönemi finansman giderleri olmak üzere çeşitli fon, vergi v.b. masraflar bu harcama kaleminde gösterilmelidir. Bu kaleminde gösterilecek finansman giderleri VUK 163 ve 334 Seri No.lu Genel Tebliğ hükümleri çerçevesinde değerlendirilecek olursak; yatırımın finansmanında kullanılan kredilere ilişkin olarak oluşan kur farkı ve kredi faizlerinin aktifleştirme döneminin

sonuna kadar oluşanlar ve tahakkuk edenlerin maliyete ilave edilmesi, diğer taraftan ise lehe oluşan kur farklarının da aktifleştirme işleminin gerçekleştiği dönemin sonuna kadar oluşan kısmının maliyetle ilişkilendirilmesi zorunludur. Buna göre, yatırımla ilgili kullanılan kredilere (döviz cinsinden veya TL cinsinden) ait aleyhe ve lehe oluşan kur farkları ve faiz giderleri aktifleştirme dönemi sonuna kadar bu hesap kalemiyle ilişkilendirilerek, yatırıma katkı tutarı hesaplanmasında esas alınan harcama tutarı olarak dikkate alınacaktır.

Bu kapsamda bir hususun da açıklanması gerekmektedir. Yatırım teşvik belgesine bağlanan yatırımlar için belgelerde kayıtlı olan değerler nihai değerler değildir. Yatırımın her aşamasında tevsik edilen bilgi ve belgelere istinaden yapılacak değerlendirme sonucunda teşvik belgesini düzenleyen merci tarafından değişiklik yapılabilir. Belgede kayıtlı sabit yatırım tutarının %50'sinin üzerinde artış veya azalışlarda teşvik belgesi revize edilebilecektir. Ayrıca ithal ve yerli alımlarda makine ve teçhizatın fiyat değişiklikleri ile ilgili olarak makine ve teçhizat bazında %30'a kadar artış veya azalışlarda belgenin revize edilmesine gerek olmadan işlem yapılacaktır.

2.8- Teşvik Belgesi Kapsamında Yapılan Yatırımın Cinsine Göre Elde Edilen Kazançlarda İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/A maddesine göre indirimli kurumlar vergisi uygulamasında yatırımlar; komple yeni yatırımlar ve tevsi yatırımlar olarak iki grupta değerlendirilmiştir. Maddede belirtilen yatırım cinslerine ilişkin açıklamalar, 2009/1 No.lu tebliğin 4 no.lu ekinde yapılmıştır. Burada değinilmek istenen konu; komple yatırımlardan elde edilecek kazancın hesaplanmasından ziyade, tevsi yatırımlarda indirimli kurumlar vergisi uygulamasına yönelik olacaktır. Anılan kanun maddesinin 4. fıkrasında tevsi yatırımlarda uygulamaya yönelik hükümler yer almaktadır.

Anılan fıkra hükmüne göre, öncelikle tevsi yatırımlardan elde edilen kazanç, işletme bütünlüğü çerçevesinde, ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespit edilebiliyorsa bu kazanç esas alınacaktır. Ancak, kazancın ayrı bir şekilde tespit edilememesi halinde ise indirimli oran uygulanacak kazanç, yapılan tevsi yatırım tutarının, dönem sonunda şirketin aktifine kayıtlı bulunan toplam sabit kıymet tutarına oranlanacağı ve dönem kazancının bu orana isabet eden kısmının tevsi yatırımdan elde edilecek kazanç olarak dikkate alınacağı belirtilmiştir. Kanun maddesinde hesaplama ile ilgili dikkate alınacak sabit kıymetlerin hangi hesap kalemlerini içerdiği belirtilmemiş olup devam eden yatırımlara ait tutarların da sabit kıymet olarak dikkate alınacağı belirtilmiştir.

Sabit kıymet ifadesinden, Maliye Bakanlığı'nın 4 Seri No.lu KVK Genel Tebliği'nde KOBİ birleşmelerine ilişkin açıklamasında; VUK'un 313'üncü maddesi uyarınca amortisman mevzuunu oluşturan iktisadi kıymetlerin anlaşılması gerektiği belirtilmiştir.

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın yeni özetlerinde de sabit kıymet ifadesinden Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 313. Maddesi uyarınca amortisman konusunu oluşturan iktisadi kıymetlerin anlaşılması gerektiği belirtilmektedir.

Ayrıca özetlerde tevsi yatırımlarda oranlamada toplam sabit kıymet tutarı olarak, üretimde kullanılanların kullanılmasın tüm amortisman tabi kıymetlerin birikmiş amortismanlar düşülmeden önceki brüt tutarlarının dikkate alınacağı açıklanmıştır.

Bu açıklamalar doğrultusunda sabit kıymet tarifinde Tek Düzen Hesap Planına göre 25'li,26'lı ve 27'li hesap gruplarında gösterilen, amortisman ve itfa payı ayrılan iktisadi kıymetleri sabit kıymet olarak dikkate alınması anlaşılmaktadır.

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen yeni özelgelerde KVK'nun 32/A Maddesinin 4. fıkrasında yer alan "... Bu hesaplama sırasında işletme aktifinde yeralan sabit kıymetlerin kayıtlı değeri, yeniden değerlendirilmiş tutarları ile dikkate alınır." ifadesi ile kastedilenin sabit kıymetlerin gerekli şartların oluşması halinde yapılan enflasyon düzeltmesi sonucu oluşan yeniden değerlendirilmiş değerinin dikkate alınması gerektiği, dolayısıyla gerekli şartların oluşması halinde yapılacak enflasyon düzeltmesi dışındakı başkaca bir değerlendirme yapılmayacak şeklindeki açıklamalara yer verilmiştir.

İşletmeler VUK'un mükerrer 298. maddesi gereğince sabit kıymetlerini 31.12.2004 tarihi itibarıyla enflasyon düzeltmeleri çalışmaları neticesinde, yeniden değerlendirilmiş değerleriyle bilançolarında beyan etmektedirler. Bu tarih ile indirimli oran uygulanacak dönem arasında satın alınan ve hesaplama döneminde aktifte kayıtlı bulunan sabit kıymetler için özelgelerdeki açıklamalara göre yeniden değerlendirme işleminin yapılması gerekmemektedir.

İndirimli oran uygulanabilmesi için öncelikle mükelleflerin, yatırımın faaliyete geçtiği dönemde ilave yatırımlardan ticari kazancının olması gerekmektedir. İndirimli oran uygulanacak kazancın, mükelleflerin toplam mali karından ayrı olarak tespit edilerek hesaplanması gerekmektedir. İndirimli oran uygulanacak tevsi yatırıma isabet eden kazanç tutarı aşağıda yer alan formül yardımıyla hesaplanmaktadır.

$$\frac{\text{İndirimli Oran Uygulanacak Tevsi Yatırıma Isabet Eden Kazanç Tutarı}}{\text{Mali Vergi Matrahı X Tevsi Yatırım Tutarı}} = \frac{\text{Dönem Sonu Toplam Sabit Kıymet Tutarı}}{\text{Dönem Sonu Toplam Sabit Kıymet Tutarı}}$$

Ayrıca özelgelerde yukarıda formülü verilen yatırımın tevsi yatırım olarak kabul edilebilmesi için yatırım teşvik belgesinde yatırım cinsinin tevsi yatırım olarak belirtilmiş olması gerektiği ve tevsi yatırımlarda indirimli kurumlar vergisi uygulanacak kazancın işletme bütünlüğü içinde ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespitinin mümkün olduğu hallerde kazanç ayrı hesaplarda takip edileceği, kazancın bu şekilde belirlenmesine imkan bulunmayan hallerde ise kazanç oranlama yapılmak suretiyle tespit edileceği açıklanmıştır. Oranlama yapılarak kazanç tespiti seçimlik hak olmayıp, tevsi yatırımlara ait kazancın belirlenememesi halinde uygulanacağı yönünde özelgelerde açıklamalara yer verilmiştir.

Tevsi yatırımlarda indirimli vergi uygulamasından yararlanacak kazancın hesaplamasını bir örnek yardımıyla ele alalım.

Örnek: (A) A.Ş.'nin sektöründeki talep artışları nedeniyle üretim kapasitesini genişletmek ve ürün çeşitlendirilmesi yapmak amacıyla 2009 yılında yatırım teşvik belgesi kapsamında 263.151.810,00 TL tutarında ilave yatırım yapmak amacıyla teşvik belgesini alarak belge kapsamında toplam 7.111.662,21 TL tutarında yatırım harcaması yapmıştır. İlave yapılan yatırım harcaması yatırıma başlama şartlarını yerine getirdiği ve Hazine Müsteşarlığınca belgeye kaydının yapıldığı anlaşılmıştır. Yapılan harcamanın 2.818.035,16 TL'lik kısmın 258 hesapta izlenmekte, 4.293.627,05 TL'lik kısmına ilişkin makine ve teçhizat tamamlanarak, aynı yılda da üretim faaliyetine başlanması nedeniyle 253 hesapta aktifleştirildiği görülmüştür.

(A) A.Ş.'nin yaptığı ilave yatırımların bütünlük arz etmesi nedeniyle yeni yatırımlardan elde edilen kazanç tutarı ayrıca tespit edilememektedir. Yatırım teşvik belgesinde yatırımın cinsi olarak tevsi yatırı-

rım olarak belirtilmektedir. Bu nedenle (A) A.Ş.'nin yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlardan elde edilen kazanç ile mevcut yatırımlardan elde edilen kazançlar toplamını aşağıdaki şekildedir.

2009 Yılı Ticari Kar : 127.285.812,15

İlaveler

Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler: 3.545.768,53

Zarar Olsa Dahi İndirilecek İstisna Ve İndirimler

İştirak kazançları (KVK Mad. 5/1-a) : 5.093.307,18

Kar ve İlaveler Toplamı: 130.831.580,68

Cari Yıla Ait İstisnalar Toplamı: 5.093.307,18

İndirime Esas Tutar: 125.738.273,50

Kazancın Bulunması Halinde İndirilecek İstisna Ve İndirimler

Ar-Ge İndirimi (5746 Sayılı Kanun Mad.3) 5.649.442,18

Bağış ve Yardımlar (KVK Mad. 10/1-c) 28.665,12

Toplam 5.678.107,30

Dönem Safi Kurum Kazancı 120.060.166,20

(A) A.Ş.'nin **yatırım teşvik belgesine** göre, yatırım ile ilgili bilgiler şöyledir. (Belgede belirtilen vergi hesaplamasına ilişkin bilgiler aşağıda yer verilmiştir.)

I- YATIRIM İLE İLGİLİ BİLGİLER

Sektörü: İmalat Sanayi
Y. Cinsi: Tevsi, Modernizasyon, ürün çeşitlendirme
Yeri: TR33 (Birinci Bölge)
Başlama Tarihi: 28.09.2009
Bitiş Tarihi: 28.09.2013
İthal Makine – Teçhizat: 59.856.997 ABD\$
ABD \$ / TL: 1.47

II- YATIRIMIN YARARLANACAĞI DESTEK UNSURLARI

1- Vergi İndirimi: %80 YKO %50

III- YATIRIMIN TUTARI

Sabit Yatırım: 263.151.810.-TL

IV- ÖZEL ŞARTLAR:

• Yatırıma 31.12.2010 tarihinden sonra başlanması halinde, vergi indirim oranı %80 Yatırıma Katkı Oranı (YKO) %40 olarak uygulanacaktır.

• Yatırıma başlanıldığının kabul edilebilmesi için Teşvik Belgesi kapsamında asgari 5 milyon TL tutarında yatırım harcaması yapılması ve bu durumun Müsteşarlığa müracaat edilerek teşvik belgesine kaydettirilmesi gerekmektedir.

Yukarıdaki bilgilere göre, (A) A.Ş.'nin söz konusu yatırımına Devlet tarafından yapılacak katkı tutarı $(263.151.810 \times \%50) = 131.575.905$.-TL olacaktır. Diğer bir ifade ile yatırımın 131.575.905 TL'lik kısmı Devlet tarafından şirketin bu yatırımında elde edeceği kazançlardan bu tutarda az vergi tahsilatı yapılmak suretiyle destekleneceği anlaşılmaktadır. Devletin bu yatırımdan dolayı (A) A.Ş.'ne desteği, bu yatırımdan dolayı (A) A.Ş.'nin elde edeceği kazanç Kurumlar Vergisi oranının %80 indirimli yani %20 yerine $[\%20 - (\%20 \times \%80) =] \%4$ olarak uygulanması diğer bir ifade ile %16 oranında indirimli kurumlar vergisi oranının uygulanmasıyla yapılacaktır. Akıllara şu soruda gelebilir. Söz konusu katkı tutarının tamamından yararlanması için yatırım teşvik belgesi kapsamında yapılan bu yatırımdan elde edilecek kazancın toplamının ne olması gerekir. Bu kazancın da $(131.575.905 \times 100/16) = 822.349.406,25$ TL olması gerekmektedir.

(A) A.Ş.'nin yatırım teşvik belgesi kapsamında elde ettiği kazançların toplamı 822.349.406,25 TL olması halinde $(822.349.406,25 \times \%16) = 131.575.905$ TL Devletin katkı tutarının tamamını kapsayacaktır.

(A) A.Ş.'nin almış olduğu belge kapsamındaki yatırımların tevsii yatırım olması ve bu yatırımlardan elde edilen kazancın işletme bütünlüğü çerçevesinde ayrı hesaplarda izlenememesi nedeniyle KVK'nın 32/A maddesinin 4. no.lu fıkrası gereğince, indirimli oran uygulanacak kazanç, yapılan tevsii yatırım tutarının, dönem sonunda şirketin aktifine kayıtlı bulunan sabit kıymetlerin toplam tutarlarına oranlanması suretiyle belirlenecektir.

Yeniden değerlendirme uygulaması, Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 298. Maddesi hükmü gereğince, işletmelerde en son 31.12.2004 tarihi itibarıyla yapılarak güncelleştirildiğinden, 2005 yılından itibaren, 31.12.2009 tarihine kadar gerekli şartların oluşmaması nedeniyle enflasyon düzeltmesi yapılmadığından sabit kıymetlerin 31.12.2009 tarihi itibarıyla kayıtlı brüt değerleri diğer bir ifade ile birikmiş amortismanlar düşülmeden önceki tutarları dikkate alınacaktır.

SABİT KIYMET CİNSİ

YER ALTI VE YER ÜSTÜ DÜZENLERİ

BİNALAR

TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR

TAŞITLAR

DEMİRBAŞLAR

YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR

HAKLAR

KURULUŞ VE ÖRGÜTLENME GİDERLERİ

ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERİ

ÖZEL MALİYETLER

DİĞER MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR

TOPLAM**31.12.2009**

4.664.655,19

68.408.269,40

430.409.294,70

292.792,39

20.152.023,63

2.818.035,16

5.348.499,26

5.233.900,22

25.718.020,00

7.572.109,58

624.765,62

571.242.365,15

İndirimli Oran Uygulanacak Tevsi Yatırıma İsalet Eden Kazanç Tutarının Hesaplanması

İndirimli Oran Uygulanacak Tevsi Yatırıma	=	$\frac{120.060.166,20 \times 7.111.662,21}{571.242.365,15}$
İsalet Eden Kazanç Tutarı	=	1.494.684,92 TL

Kurumlar Vergisi Matrahı

A) Dönem Safi Kurum Kazancı	120.060.166,20
B) KVK'nın 32/A Mad. Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisine Tabi Matrah	1.494.684,92
C) Yararlanılabilecek Azami Yatırım Katkı Tutarı	3.555.831,11
(Bu dönemde yapılan yatırım tutarı / Yatırıma Katkı Oranı)	
7.111.662,21 / %50	
D) KVK'nın 32/A Mad. Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisi Oranı	% 4
E) İndirimli Kurumlar Vergisi (B*D)	59.787,40
F) Genel Orana Tabi Matrah (A-B)	118.565.481,28
G) Genel Oranı	% 20
H) Genel Orana Tabi Hesaplanan Kurumlar Vergisi	23.713.096,26
Kurumlar Vergisi Matrahı (B+F)	120.060.166,20
Hesaplanan Kurumlar Vergisi (E+H)	23.772.883,66

Kayıtlara Alınacak Tutarların Hesabı

Yararlanılan Yatırım Katkı Tutarı (B*(G-D))/100	239.149,59
Devreden Yatırım Katkı Tutarı	3.316.681,52
(Yararlanılabilecek Azami Yatırım Katkı Tutarı - Yararlanılan Yatırım Katkı Tutarı)	
(3.555.831,11-239.149,59)	

Kurumun 31.12.2009 tarihinde yapacağı kayıtlar aşağıdaki şekilde olmalıdır.

900	Yararlanılacak Yatırım Katkı Tutarı	3.555.831,11	
	901 Yararlanılacak Yatırım Katkı Tutarı		3.555.831,11
910	Yararlanılan Yatırım Katkı Tutarı	239.149,59	
	900 Yararlanılacak Yatırım Katkı Tutarı		239.149,59

Kurumun. 2010/1. Geçici vergi döneminde indirimli kurumlar vergisi uygulamasında:

Kurumun 2010 yılında 4.200.662,21 TL ilave yatırım yaptığını ve 2010/1. Dönemine ait toplam kazancın 20.407.591,64 TL olduğunu düşünelim. Kurumun 31.03.2010 tarihi itibarıyla aktifinde kayıtlı sabit kıymetlerin kayıtlı değerleri aşağıdaki gibidir. Bu veriler ışığında Kurumun 2010/1. Dönemde ödemesi gereken toplam Kurumlar Vergisinin hesabı şöyledir.

Kurumun yatırımı tevsi yatırım olması nedeniyle ve anılan madde hükmüne göre indirimli oran uygulanacak kazancın belirlenmesinde kurumca, 01.01.2010-31.03.2010 döneminde yapılan tevsi

yatırım tutarının, 31.03.2010 tarihi itibarıyla (devam eden yatırımlarda dahil olmak üzere) aktifinde kayıtlı bulunan toplam sabit kıymet tutarlarının oranlanarak tespiti yapılacaktır.

SABİT KIYMET CİNSİ	KAYITLI DEĞERLERİ	
	31.12.2009	31.03.2010
YER ALTI VE YER ÜSTÜ DÜZENLERİ	4.664.655,19	4.664.655,19
BİNALAR	68.408.269,40	68.420.619,40
TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR	430.409.294,70	443.816.886,34
TAŞITLAR	292.792,39	292.792,39
DEMİRBAŞLAR	20.152.023,63	20.224.876,82
YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	2.818.035,16	2.900.000
HAKLAR	5.348.499,26	5.349.763,64
KURULUŞ VE ÖRGÜTLENME GİDERLERİ	5.233.900,22	5.233.900,22
ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERİ	25.718.020,00	25.891.392,15
ÖZEL MALİYETLER	7.572.109,58	7.572.109,58
DİĞER MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR	624.765,62	1.726.440,85
TOPLAM	571.242.365,15	586.093.436,58

$$\begin{aligned}
 \text{İndirimli Oran Uygulanacak Tevsi Yatırıma} &= \frac{20.407.591,64 \times 4.200.662,21}{586.093.436,58} \\
 \text{İsabet Eden Kazanç Tutarı} &= 146.265,75 \text{ TL}
 \end{aligned}$$

Kurumlar Vergisi Matrahı

A) Dönem Safi Kurum Kazancı	20.407.591,64
B) KVK'nın 32/A Mad. Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisine Tabi Matrah	146.265,75
C) Yararlanılabilecek Azami Yatırım Katkı Tutarı	2.100.331,11
(Bu dönemde yapılan yatırım tutarı / Yatırıma Katkı Oranı)	
4.200.662,21 %50	
D) KVK'nın 32/A Mad. Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisi Oranı	% 4
E) İndirimli Kurumlar Vergisi (B*D)	5.850,63
F) Genel Orana Tabi Matrah (A-B)	20.261.325,89
G) Genel Oranı	% 20
H) Genel Orana Tabi Hesaplanan Kurumlar Vergisi	4.052.265,18

Gecici Vergi Beyannamesindeki Beyan

Kurumlar Vergisi Matrahı (B+F)	20.407.591,64
Hesaplanan Kurumlar Vergisi (E+H)	4.058.115,81

Bu Dönemde Kayıtlara Alınacak Tutarlar

Yararlanılan Yatırım Katkı Tutarı ($B*(G-D)/100$) 23.402,52

Devreden Yatırım Katkı Tutarı 2.076.928,59

(Yararlanılabilecek Azami Yatırım Katkı Tutarı - Yararlanılan Yatırım Katkı Tutarı)
(2.100.331,11- 23.402,52)

Kurumun 31.03.2010 tarihinde yapacağı kayıtlar aşağıdaki şekilde olmalıdır;

900	Yararlanılacak Yatırım Katkı Tutarı	2.100.331,11
901	Yararlanılacak Yatırım Katkı Tutarı	2.100.331,11
910	Yararlanılan Yatırım Katkı Tutarı	23.402,52
900	Yararlanılacak Yatırım Katkı Tutarı	23.402,52

3- SONUÇ

5838 sayılı Kanun 9'uncu maddesi ile eklenen, 32/A maddesi ile gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine, yapacakları komple yeni yatırımlar yanı sıra tevsî yatırımları, kazanç vergileri yoluyla özendirilmek amacıyla yatırımlardan elde edilecek kazançlara indirimli vergi uygulaması olanağı getirilmiştir.

Tevsî yatırımlarda, elde edilen kazancın işletme bütünlüğü çerçevesinde ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespit edilebilmesi halinde, indirimli oran bu kazançta uygulanır. Ancak, kazancın ayrı bir şekilde tespit edilememesi halinde ise indirimli oran uygulanacak kazanç, yapılan tevsî yatırım tutarının, dönem sonunda mükelleflerin aktifine kayıtlı bulunan sabit kıymetlerin toplam tutarına oranlanacağı ve dönem kazancının bu orana isabet eden kısmının tevsî yatırımdan elde edilecek kazanç olarak dikkate alınacağı belirtilmiştir. Kanun maddesinde ve özelgelerin hükümleri gereğince hesaplamaya ilişkin dikkate alınacak sabit kıymetlerin brüt tutarların ve devam eden yatırımlara ait tutarların da sabit kıymet olarak dikkate alınacağı anlaşılmaktadır.

KAYNAKÇA:

- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu,
- 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği
- 4 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği
- Gelir İdaresi Başkanlığı'nın;
- 09.12.2011 Tarih ve 4.35.16.01-176300-713 sayılı özelgesi
- 28.12.2011 Tarih ve B.07.4.DEF.0.32.10.00-0010-6 sayılı özelgesi