

Tuncay USLU<sup>(\*)</sup>

## İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMASINDA ÖZELLİKLİ DURUMLAR *SPECIAL ISSUES IN REDUCED CORPORATE TAX*

Tolga KAYA<sup>(\*\*)</sup>

### ÖZ

Kanun koyucu, bölgesel gelişmişlik farklılıklarını azaltmak, firmaların rekabet gücünü artırmak, büyük yatırımları desteklemek amacıyla belli kurallar dahilinde teşviklerde bulunabilir. Bu bağlamda bölgesel gelişmişlik düzeyleri göz önünde bulundurmak suretiyle indirimli kurumlar vergisi müessesesi, 5838 Sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkındaki Kanununun 9'uncu maddesiyle 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesine eklenmiştir. Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesinde yapılan yasal düzenleme ile Ekonomi Bakanlığı tarafından teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilen kazançlar, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar indirimli oranlar üzerinden kurumlar vergisine tabi tutulacaktır. Bir vergi teşviki olan bu düzenlemeden faydalanmak isteyen mükellefler Ekonomi Bakanlığında "teşvik belgesi" alması ve belgeye istinaden yatırım yapması gerekmektedir.

**Anahtar Kelimeler:** İndirimli kurumlar vergisi, yatırıma katkı tutarı, yatırıma katkı oranı, teşvik belgesi

### ABSTRACT

Lawmaker may provide incentives under certain rules in order to decrease regional development discrepancies, increase competitive power of companies and support large investments. Taking into consideration the regional development differences, Article 32/A was added to Corporate Tax Law, no. 5520, by the Law on Amendments in Some Laws, no. 5838. Thanks to this new regulation in Article 32/A of Corporate Tax Law, corporate income derived from investments certified by the Ministry of Economy as an investment, are subject to reduced corporate tax rate as of the period when investment

<sup>(\*)</sup> Vergi Müfettiş Yardımcısı

<sup>(\*\*)</sup> Vergi Müfettiş Yardımcısı

starts to be operated until reaching amount of contribution to investment. Those who would like to benefit from this tax incentive have to apply for investment incentive document from the Ministry of Economy and accordingly make necessary investment.

**Keywords:** Reduced corporate tax, amount of contribution to investment, rate of contribution to investment, incentive document

## 1- GİRİŞ

5838 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 9'uncu maddesiyle 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesine eklenen "Teşvik Belgeli Yatırımlardan Elde Edilen Kazançlara İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması" 28.02.2009 tarihi ve 27155 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Yapılan yasal düzenleme ile teşvik belgesi kapsamında yapılan yatırımlar üzerinden elde edilen kazançların vergilendirilmesinde indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle yatırım maliyetlerinin bir kısmının Devlet tarafından karşılanması amaçlanmıştır.

Söz konusu destek sadece işletme döneminde ve yatırım teşvik belgesi kapsamında yapılan yatırımdan elde edilen kazanç üzerinden yararlanılması halinde, destekten yararlanma süresi uzayabilmekte, ayrıca yatırımcıların diğer ekonomik faaliyetlerden elde ettikleri kazançların yatırıma yönlendirilmesi zorlaşmaktaydı. Kanun maddesine yukarıdaki şekilde getirilen eleştiriler karşısında Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesine 6322 sayılı kanun ile değişiklik yapılmıştır.<sup>1</sup> Yapılan bu değişiklik 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 edeceği kazançlarına indirimli kurumlar vergisi oranı uygulamak suretiyle yatırıma katkı tutarını kısmen kullandırmaya, bu oranı her bir il grubu için %80'e kadar artırmaya ve %0'a kadar indirmeye Bakanlar Kurulu'na yetki verilmiştir. Bakanlar Kurulu bu yetkisini 2012/3305 sayılı "Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar" ile kullanmıştır. Söz konusu Bakanlar Kurulu Kararı 19.06.2012 tarih ve 28328 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Yapılan yasal düzenleme ile şirketlerin yatırım dönemlerinde yapmış oldukları faaliyetlerden elde ettikleri kazançlara Bakanlar Kurulu Kararında belirtilen oranlar uygulanmak suretiyle yatırıma katkı tutarı tespit edilmekte ve yatırımdan elde edilecek kazanç üzerinden hesaplanan yatırıma katkı tutarından mahsup edilmektedir. Bu suretle devletçe karşılanan bu tutar yatırım döneminde yatırıma yönlendirilmesi sağlanmış olmaktadır.

## 2- İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMASI ve YATIRIMA KATKI TUTARINDAN BİRDEN FAZLA YILDA YARARLANILMASI

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesinin 1'inci fıkrası; Finans ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar, iş ortaklıkları, taahhüt işleri, 16/7/1997 tarihli ve 4283 sayılı Kanun ile 8/6/1994 tarihli ve 3996 sayılı Kanun kapsamında yapılan yatırımlar ile rödovans sözleşmelerine bağlı olarak yapılan yatırımlar hariç olmak üzere, bu maddenin ikinci fıkrasında belirtilen ve (6322 sayılı kanunun 39.maddesiyle değişen ibare; Yürürlük 15.06.2012) Ekonomi Bakanlığı tarafından teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilen kazançlar, yatırımın kısmen veya tamamen

<sup>1</sup> Selahattin Gökmen, Emre Kartaloğlu, "Yeni Teşvik Sistemi 2012", Sayfa 285, İSMMMO Yayınları, Yayın No:151, İstanbul

işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren yatırıma katkı tutarına ulaşınca kadar indirimli oranlar üzerinden kurumlar vergisine tabi tutulacağı belirtilmiştir.

Aynı kanunun 2'nci fıkrasında ise; yatırıma katkı tutarı, indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle tahsilinden vazgeçilen vergi yoluyla yatırımların devletçe karşılanacak tutarını, bu tutarın yapılan toplam yatırıma bölünmesi suretiyle bulunacak oran ise yatırıma katkı oranı olduğu ifade edilmiştir.

### 2.1- İndirimli Kurumlar Vergisinden Faydalanmayacak Harcamalar

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesinin 2'nci fıkrasının (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 Bakanlar Kurulu yetkili kılınmıştır. Bakanlar Kurulu kendisine tanınan bu yetkisini 2012/3305 sayılı Karar ile kullanmıştır. Söz konusu Kararın 15'inci maddesinin 6'ncı fıkrasında Arazi, arsa, royalti, yedek parça ve amortismanla tâbi olmayan diğer harcamalar ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanun gereği finans ve sigortacılık konularında faaliyet gösteren kurumlar, iş ortaklıkları, 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 gerçekleştirilen yatırımlar ve rödovans sözleşmesine bağlı olarak yapılan yatırımlar vergi indirimi desteğinden yararlanmayacağı belirtilmiştir. Ayrıca, "Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin" 2012/1 sayılı Tebliğ'in 8'inci maddesinde ise,

(1) Müracaat tarihinden önce gerçekleştirilmiş bulunan yatırım harcamaları teşvik belgesi kapsamında değerlendirilmez.

(2) Teşvik belgesi kapsamında;

- a) Kararın 9'uncu maddesinin birinci fıkrasında belirtilenler hariç olmak üzere ham madde, ara malı ve işletme malzemesi,
- b) Kullanılmış yerli makine ve teçhizat,
- c) Karayolu nakil vasıtaları ve her türlü binek araçları (sağlık ve belediye hizmetlerinde kullanılan araçlar, trafiğe çıkamayacak nitelikte olup apron veya limanda kullanılan araçlar ve madencilik ve hazır beton yatırımlarında kullanılan araçlar ile Kararın 9'uncu maddesinin yedinci fıkrasında belirtilen araçlar hariç),
- ç) Havayolu ile yük ve/veya yolcu taşımacılığına yönelik yatırımlar dışındaki diğer yatırımlar için uçak ve helikopter,
- d) Porselenden, seramikten ve camdan mamul sofrası ve mutfak eşyası, vergi indiriminden faydalanamayacağı belirtilmiştir.

### 2.2- İndirimli Kurumlar Vergisinin Uygulanacağı Dönem

Teşvik belgeli yatırımlardan elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulaması, 5838 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 9'uncu maddesiyle 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesine eklenmiştir. İlgili kanun maddesinde, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanıldığı hesap döneminden itibaren sadece bu yatırımlardan elde

edilen kazançlara uygulanacağı belirtilmiştir. Söz konusu düzenlemede indirimli kurumlar vergisinin sadece bu yatırımlardan elde edilen kazançlara uygulanması hususu yatırımcılar nezdinde sorunlar ortaya çıkarmıştır. Bazen yatırımlar çok uzun sürebilmekte ve yatırım dönemi olarak adlandırılan bu dönemlerde mükellefler başka alanlarda da faaliyete bulunabilmektedirler. Yatırımla ilgili olmayan bu faaliyetlerden dolayı kazanç elde edebilmektedirler. Ancak elde etmiş oldukları bu kazançları söz konusu yatırımlara yönlendirmede zorluklar yaşamaktaydılar. Söz konusu zorluğu gidermek amacıyla, 6322 sayılı “Amme Alacakları Tahsili Usulü Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” 39’uncu maddesiyle 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesinin 2’nci fıkrasının (c) bendine, yatırım döneminde kurumun diğer faaliyetlerinden elde etmiş olduğu kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulatma hakkı Bakanlar Kuruluna tanınmıştır. Bakanlar Kurulu kendisine tanınan bu yetkiyi 2012/3305 “Yatırımlarda Devlet Yardımı Hakkında Bakanlar Kurulu Kararı” ile kullanmıştır. İlgili kararın 15’inci maddesinde yatırımcıların diğer faaliyetlerden elde ettiği kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulatmak suretiyle yatırım aşamasında mükelleflere destek sağlanmış bulunmaktadır.

### 2.3- İndirimli Kurumlar Vergisi ile İlgili Uygulama Örnekleri

#### 2.3.1- Yatırıma Katkı Tutarından Birden Fazla Yıl Yararlanılması Durumunda İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması

(X) A.Ş. 01.10.2012 tarihinde VI. bölgede bulunan Bitlis ilinde yatırımda bulunmak için Ekonomi Bakanlığı’ndan teşvik belgesi almıştır. Teşvik belgesine bağlanmış yatırımın maliyeti 6.000.000,00 TL’dir. (X) A.Ş.’nin yatırım döneminde kazanç elde edeceği başka bir faaliyeti yoktur. Söz konusu yatırım 01.01.2013 tarihinde tamamlanmış ve tamamlama vizesi için gerekli müracaat yapılmıştır. (X) A.Ş. bu yatırımdan 2013 yılında 2.000.000,00 TL, 2014 yılında 6.000.000,00 TL ve 2015 yılında 10.000.000,00 TL kar elde etmiştir. (X) A.Ş.’nin yatırım döneminde yapmış olduğu harcamalar aşağıdaki gibidir.

| Harcama Yeri          | Harcama Tutarı (TL)    |
|-----------------------|------------------------|
| Arsa Alımı            | 1.000.000 <sup>2</sup> |
| Bina inşaat harcaması | 4.000.000              |
| Demirbaş              | 1.000.000              |
| <b>TOPLAM</b>         | <b>6.000.000</b>       |

Söz konusu yatırım VI. bölgede yer alan, organize sanayi bölgesinde yapılmayan ve 31.12.2013 tarihinden önce başlanan bir yatırım olduğu için devletçe sağlanan katkı oranı %50<sup>3</sup>, vergi indirim oranı ise %90’dır. Teşvik belgesine bağlanmış bulunan yatırım tutarı 6.000.000,00 TL’dir. Ancak arsa için yapılan 1.000.000,00 TL’lik harcama indirimli vergi uygulamasına konu edilemeyeceğinden yatırıma

<sup>2</sup> 2012/3305 sayılı Kararın 15’inci maddesine göre arsa için yapılan harcamalar indirimli kurumlar vergisi uygulamasına konu edilememektedir.

<sup>3</sup> 2012/3305 sayılı Karara göre, VI. Bölgede 31.12.2013 tarihine kadar OSB dışında yapılan yatırımlarda yatırıma katkı oranı %50, vergi indirim oranı % 90 olarak uygulanacaktır.

katkı tutarının hesabında dikkate alınacak harcama tutarı  $(6.000.000 - 1.000.000) = 5.000.000,00$ .-TL olacaktır. Bu durumda öncelikle yatırımın Devletçe karşılanan kısmını hesaplamak gerekmektedir. Yatırım katkı tutarı  $5.000.000,00 \times \%50 = 2.500.000,00$  TL olacaktır. Yani toplam yatırımın  $2.500.000,00$  TL'lik kısmı Devletçe indirimli vergi oranı uygulanmak suretiyle karşılanacaktır. Söz konusu destek ise bu yatırımlardan veya diğer faaliyetlerinden elde edilecek kazanç uygulanacak kurumlar vergisi oranı  $\%20$  yerine  $\%2$  [ $\%20 - (\%20 \times \%90)$ ] uygulamak suretiyle gerçekleşecektir. Devlet tarafından her hesap döneminde  $\%2$  oranında vergi uygulamak suretiyle mükellef kuruma  $2.500.000,00$  TL'lik katkı yapabilmesi için yatırım katkı tutarını indirimli kurumlar vergisi oranına bölmek suretiyle tespit edilecektir. Bu durumda mükellef kurum Devletçe sağlanan  $2.500.000,00$  TL'lik katkı tutarından faydalanabilmesi için  $13.888.888,00$  TL ( $2.500.000 / \%18$ ) kazanç elde etmesi gerekmektedir. Yani söz konusu yatırımdan toplam  $13.888.888,00$  TL kazanç elde edene kadar  $\%18$  indirimli kurumlar vergisinden faydalanacaktır. Bu veriler ışığında mükellef kurum yıllar itibariyle faydalanacağı katkı tutarları tablodaki gibi olacaktır.

|               | A             | B               | C               | D                      | E                  | F                    | G                         |
|---------------|---------------|-----------------|-----------------|------------------------|--------------------|----------------------|---------------------------|
| Hesap Dönemi  | Kazanç Tutarı | Vergi Oranı (%) | Katkı Oranı (%) | Katkı Tutarı (AXC)     | Vergi Tutarı (AXB) | Toplam Destek Tutarı | Kalan Destek Tutarı (F-D) |
| 2013          | 2.000.000     | 2               | 18              | 360.000                | 40.000             | 2.500.000            | 2.140.000                 |
| 2014          | 6.000.000     | 2               | 18              | 1.080.000              | 120.000            | 2.140.000            | 1.060.000                 |
| 2015          | 10.000.000    | 2               | 18              | 1.060.000 <sup>4</sup> | 940.000            | 1.060.000            | 0,00                      |
| <b>TOPLAM</b> |               |                 |                 | <b>2.500.000</b>       |                    |                      |                           |

Yukarıdaki tabloda da görüleceği üzere, mükellef kurum tarafından indirimli kurumlar vergisi uygulamak suretiyle, 2013 yılında  $360.000,00$  TL, 2014 yılında  $1.080.000,00$  TL ve 2015 yılında da  $1.060.000,00$  TL olmak üzere toplam  $2.500.000,00$  TL'lik katkı tutarından faydalanmıştır.

### 2.3.2- Yatırım Döneminde Kazanç Elde Edilmesi ve Yatırıma Katkı Tutarından Birden Fazla Yıl Yararlanılması Durumunda İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması

2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına göre düzenlenmiş yatırım teşvik belgesi bulunan (X) A.Ş. V. bölgede bulunan bir ilde yatırımda bulunmak için Ekonomi Bakanlığından teşvik belgesi almıştır. Kurum bu yatırıma 2013 yılında başlamış olup, yatırımın 3 yıl sürmesi planlanmaktadır. Teşvik belgesine bağlanan yatırım tutarı  $10.000.000,00$  TL'dir. Teşvik belgesine bağlanan bu yatırım 04.05.2016 tarihinde tamamlanmış ve tamamlama vizesi için gerekli müracaat yapılmıştır. Söz konusu yatırımla ilgili yapılan işlemler tablodaki gibidir.

<sup>4</sup> Mükellef kurum tarafından 2015 hesap döneminde yararlanabileceği yatırım katkı tutarı her ne kadar  $1.800.000,00$ .-TL ( $10.000.000 \times \%18$ ) gözükse de mükellef kurum 2013 ve 2014 yıllarında  $1.440.000,00$ .-TL'lik yatırım katkı tutarından faydalandığı için 2015 yılında faydalanabileceği maksimum yatırıma katkı tutarı  $1.060.000,00$ .-TL ( $2.500.000 - 1.440.000$ ) olacaktır.

|               |                   | Elde Edilen Kazanç |                   |
|---------------|-------------------|--------------------|-------------------|
| Yılı          | Dönem içi Harcama | Yatırım Dönemi     | İşletme Döneminde |
| 2013          | 2.500.000         | 10.000.000         | 0,00              |
| 2014          | 3.000.000         | 5.000.000          | 0,00              |
| 2015          | 4.500.000         | 750.000            | 0,00              |
| 2016          | 0,00              | 0,00               | 25.000.000        |
| <b>TOPLAM</b> | <b>10.000.000</b> | <b>15.750.000</b>  | <b>25.000.000</b> |

Söz konusu yatırım V. bölgede yer alan, organize sanayi bölgesinde yapılmayan ve 31.12.2013 tarihinden önce başlanan bir yatırım olduğu için Devletçe sağlanan katkı oranı %40<sup>5</sup>, vergi indirim oranı ise %80'dir. Teşvik belgesine bağlanmış bulunan yatırım tutarı 10.000.000,00 TL'dir. Bu durumda öncelikle yatırımın Devletçe karşılanan kısmını hesaplamak gerekmektedir. Yatırıma katkı tutarı  $10.000.000,00 \times \%40 = 4.000.000,00$  TL olacaktır. Yani toplam yatırımın 4.000.000,00 TL'lik kısmı Devletçe indirimli vergi oranı uygulanmak suretiyle karşılanacaktır. Söz konusu destek ise bu yatırımlardan veya diğer faaliyetlerinden elde edilecek kazançta uygulanacak kurumlar vergisi oranı %20 yerine %4 [ $\%20 - (\%20 \times \%80)$ ] uygulanmak suretiyle gerçekleşecektir. 2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nda da belirtildiği üzere, yatırıma başlanan tarihten itibaren hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben, toplam yatırıma katkı tutarının %50'sini ve gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını geçmemek üzere yatırım döneminde de indirimli kurumlar vergisinden faydalanabilecektir. Buna göre;

#### **2013 Hesap Döneminde Uygulanacak Yatırıma Katkı Tutarı**

Henüz yatırımdan kazanç elde edilmediği için (X) A.Ş. 2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına göre sadece diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarına indirimli kurumlar vergisi uygulayabilecektir.

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

**1. sınır:** 2013 yılında fiilen yapılan yatırım harcaması olan, 2.500.000,00 TL'yi aşmaması,

**2. sınır:** Toplam yatırıma katkı tutarının %50'si olan 2.000.000,00 TL [ $(10.000.000 \times \%40 = 4.000.000 \text{ TL}) \times \%50$ ] 'yi aşmaması gerekmektedir.

Yatırımın yapıldığı ilk yılda yatırımdan elde edilen bir kazanç bulunmamaktadır. Ancak kurum diğer faaliyetinden 10.000.000,00 TL kazanç elde etmiştir. 2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'na göre yatırım döneminde kazanç elde edilmesi durumunda, yatırıma katkı tutarına mahsuben indirimli kurumlar vergisinden faydalanabilecektir. Bu tutar 2013 yılında gerçekleşen yatırım harcaması tutarı olan 2.500.000,00 TL'yi ve yatırım sonucunda elde edilecek kazançta mahsuben kullanabileceği azami yatırıma katkı tutarı olan 2.000.000,00 TL'yi aşmayacaktır. İndirimli vergi oranı uygulanacak kazancı tespit edebilmek için mahsuben uygulanacak olan yatırıma katkı tutarını indirimli kurumlar vergisi oranına bölmek suretiyle tespit edilecektir. Bu durumda yatırım döneminde indirimli kurumlar vergisi hesaplanmasında dikkate alınacak tutar 2.500.000 TL ( $2.000.000 / 0,20 \times 0,80$ ) olacaktır.

#### **2013 Hesap Dönemi Sonuç Hesapları**

- 2013 Yılı Kurum Kazancı: 10.000.000,00 TL

- İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulanacak Matrah: 10.000.000,00 TL

<sup>5</sup> 2012/3305 sayılı Karara göre, V. Bölgede 31.12.2013 tarihine kadar OSB dışında yapılan yatırımlarda yatırıma katkı oranı % 40, vergi indirim oranı % 80 olarak uygulanacaktır.

- İndirimli Kurumlar Vergisi:  $10.000.000,00 \text{ TL} \times \% 4 = 400.000,00 \text{ TL}$
- Normal Kurumlar Vergisi Uygulanacak Matrah: 0,00 TL
- Yararlanılan Yatırıma Katkı Tutarı:  $10.000.000,00 \text{ TL} \times \%16 = 1.600.000,00 \text{ TL}$
- Yatırım Döneminde Sonraki Yıllarda Faydalanılabilecek Yatırıma Katkı Tutarı:  $(2.000.000 - 1.600.000) = 400.000,00 \text{ TL}$
- Kalan Yatırıma Katkı Tutarı:  $(4.000.000 - 1.600.000) = 2.400.000,00 \text{ TL}$

#### **2014 Hesap Döneminde Uygulanacak Yatırıma Katkı Tutarı**

(X) A.Ş. 2014 yılında da henüz yatırımını tamamlamamış. 2014 yılında toplam yatırıma katkı tutarına mahsuben kullanabileceği azami yatırıma katkı tutarı ise yatırım döneminde yatırıma katkı tutarına mahsuben kullanabileceği tutardan 2013 yılında faydalanılan tutar düşüldükten sonra kalan tutar olan 400.000,00 TL  $(2.000.000 - 1.600.000)$  olacaktır.

İndirimli vergi oranı uygulanacak kazancı tespit edebilmek için mahsuben uygulanacak olan yatırıma katkı tutarını indirimli kurumlar vergisi oranına bölmek suretiyle tespit edilecektir. Bu durumda indirimli kurumlar vergisi hesaplanmasında dikkate alınacak tutar  $(400.000 / 0,20 \times 0,80) = 2.500.000,00 \text{ TL}$  olacaktır.

#### **2014 Hesap Dönemi Sonuç Hesapları**

- 2014 Yılı Kurum Kazancı: 5.000.000,00 TL
- İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulanacak Matrah: 2.500.000,00 TL
- İndirimli Kurumlar Vergisi:  $2.500.000,00 \text{ TL} \times \% 4 = 100.000,00 \text{ TL}$
- Normal Kurumlar Vergisi Uygulanacak Matrah: 2.500.000,00 TL
- Hesaplanan Kurumlar Vergisi:  $2.500.000,00 \text{ TL} \times \%20 = 500.000,00 \text{ TL}$
- Yararlanılan Yatırıma Katkı Tutarı:  $2.500.000,00 \text{ TL} \times \%16 = 400.000,00 \text{ TL}$
- Yatırım Döneminde Faydalanılan Yatırıma Katkı Tutarı: 2.000.000,00 TL
- 2013 yılında faydalanılan tutar: 1.600.000,00 TL
- 2014 yılında faydalanılan tutar: 400.000,00 TL
- Yatırım Döneminde Sonraki Yıllarda Faydalanılabilecek Yatırıma Katkı Tutarı: 0,00 TL
- Kalan Yatırıma Katkı Tutarı:  $(4.000.000 - 2.000.000) = 2.000.000,00 \text{ TL}$

#### **2015 Hesap Döneminde Uygulanacak Yatırıma Katkı Tutarı**

(X) A.Ş. 2015 yılında da henüz yatırımını tamamlamamış. Yatırım sonucunda elde edilecek kazanç üzerinden hesaplanacak yatırıma katkı tutarından mahsuben, yatırım döneminde kullanabileceği yatırıma katkı tutarı olan 2.000.000,00 TL'yi 2013 ve 2014 yıllarında kullandığı için yatırım döneminde diğer kazançlarına indirimli kurumlar vergisi uygulayamayacaktır. Bundan dolayı 2015 yılında elde etmiş olduğu kazancının tamamı normal oranda kurumlar vergisine tabi olacaktır.

#### **2015 Hesap Dönemi Sonuç Hesapları**

- 2015 Yılı Kurum Kazancı: 750.000,00 TL
- İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulanacak Matrah: 0,00 TL
- İndirimli Kurumlar Vergisi: 0,00 TL
- Normal Kurumlar Vergisi Uygulanacak Matrah: 750.000,00 TL
- Hesaplanan Kurumlar Vergisi:  $750.000,00 \text{ TL} \times \%20 = 150.000,00 \text{ TL}$
- Kalan Yatırıma Katkı Tutarı:  $(4.000.000 - 2.000.000) = 2.000.000,00 \text{ TL}$

#### **2016 Hesap Döneminde Uygulanacak Yatırıma Katkı Tutarı**

(X) A.Ş.'nin Teşvik belgesine bağlanmış bulunan yatırım tutarı 10.000.000,00 TL'dir. Bu durumda

Yatırıma katkı tutarı  $10.000.000,00 \times \%40 = 4.000.000,00$  TL olacaktır. Söz konusu tutar katkı oranı olup üzerinden indirimli vergi oranı uygulanan tutar değildir. İndirimli vergi oranı uygulanacak kazancı tespit edebilmek için yatırıma katkı tutarını indirimli kurumlar vergisi oranına bölmek suretiyle tespit edilecektir. Bu durumda işletme döneminde indirimli kurumlar vergisi hesaplanmasında dikkate alınacak tutar  $25.000.000$  TL ( $4.000.000 / 0,2 \times 0,80$ ) olacaktır. Ayrıca 2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu kararına göre yatırım sonucunda elde edilecek kazanç üzerinden hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben, yatırım döneminde elde edilen kazanç üzerinden hesaplanan yatırıma katkı tutarı  $2.000.000,00$  TL'dir. Söz konusu tutar işletme döneminde elde edilen kazançlar üzerinden hesaplanan yatırıma katkı tutarından mahsup edilecektir.

#### **2016 Hesap Dönemi Sonuç Hesapları**

- İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulanacak Matrah:  $25.000.000,00$  TL
- İndirimli Kurumlar Vergisi  $25.000.000 \times \%4$ :  $1.000.000,00$  TL
- Yatırıma Katkı Tutarı:  $2.5000.000,00$  TL  $\times \%16 = 4.000.000,00$  TL
- Yatırım Döneminde Faydalanan Yararlanan Yatırıma Katkı Tutarı:  $2.000.000,00$  TL
- 2016 Yılında Yararlanılacak Yatırıma Katkı Tutarı ( $4.000.000 - 2.000.000$ ):  $2.000.000,00$  TL

#### **2.3.3- Birden Fazla İlde Yatırım Yapılması ve Yatırıma Katkı Tutarından Birden Fazla Yıl Yararlanılması Durumunda İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması**

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesinde belirtildiği üzere, yatırımcının, yatırıma katkı ve vergi oranı farklı illerde yatırım yapması durumunda bunlardan elde edilecek kazancın tespitinde, yatırımdan elde edilen toplam kazanç, toplam yatırımın iller bazında oransal dağılımı ölçüsünde il grupları bazında bölünerek her bir il grubuna düşen kazanç kısmına ilgili ilin indirimli vergi oranı uygulanmak suretiyle tespit edilecektir. Buna bir örnek verecek olursak;

(X) A.Ş. üretim faaliyetini VI. bölgede bulunan Şanlıurfa ilinde<sup>6</sup> montaj faaliyetini ise III. Bölgede yer alan Mersin ilinde<sup>7</sup> gerçekleştirecektir. (X) A.Ş. yatırımda bulunmak için Ekonomi Bakanlığından teşvik belgesi almıştır. Teşvik belgesine bağlanmış yatırımın maliyeti  $10.000.000,00$  TL'dir. Bu yatırımın  $8.000.000,00$  TL'lik kısmı Şanlıurfa'da  $2.000.000,00$  TL'lik kısmı ise Mersin'de gerçekleşmiştir. (X) A.Ş. yatırıma 15.10.2012 tarihinde başlamıştır. Söz konusu yatırım 15.10.2013 tarihinde tamamlanmış ve tamamlama vizesi için gerekli müracaat yapılmıştır. (X) A.Ş.'nin yatırım döneminde kazanç getirici başka bir faaliyeti yoktur. (X) A.Ş. söz konusu yatırımdan 2013 yılında  $10.000.000,00$  TL, 2014 yılında  $15.000.000,00$  TL ve 2015 yılında ise  $20.000.000,00$  TL kazanç elde etmiştir.

Bu durumda yatırımdan elde edilecek kazanca uygulanacak kurumlar vergisi oranı ve yatırıma katkı tutarı aşağıdaki gibi olacaktır.

- Şanlıurfa İlinde Yapılan Yatırım Kısmı:  $8.000.000 / 10.000.000 = \%80$
- Şanlıurfa İlinde Yapılan Yatırıma Katkı Tutarı:  $8.000.000 \times \%50 = 4.000.000,00$ .-TL
- Şanlıurfa İlinde İndirimli Kurumlar Vergisi Oranı:  $\%20 - (\%20 \times \%90) = \%2$
- Mersin İlinde Yapılan Yatırım Kısmı:  $2.000.000/10.000.000 = \%20$

<sup>6</sup> 2012/3305 sayılı Karara göre, VI. Bölgede 31.12.2013 tarihine kadar OSB dışında yapılan yatırımlarda yatırıma katkı oranı  $\%50$ , vergi indirim oranı  $\%90$  olarak uygulanacaktır.

<sup>7</sup> 2012/3305 sayılı Karara göre, III. Bölgede 31.12.2013 tarihine kadar OSB dışında yapılan yatırımlarda yatırıma katkı oranı  $\%20$ , vergi indirim oranı  $\%60$  olarak uygulanacaktır.

- Mersin ilinde Yapılan Yatırıma Katkı Tutarı:  $2.000.000 \times \%20 = 400.000,00$  TL
- Mersin ilinde İndirimli Kurumlar Vergisi Oranı:  $\%20 - (\%20 \times \%60) = \%8$

Bu durumda, 10.000.000,00 TL'lik yatırımın Devletçe karşılanacak kısmı Şanlıurfa ili için 4.000.000,00 TL, Mersin ili için ise 400.000,00 TL olmak üzere toplam 4.400.000,00 TL olacaktır. Söz konusu yatırım 2013 yılında tamamlanmıştır. Bu yatırımdan yıllar itibarıyla faydalanılacak yatırıma katkı tutarları ise şöyle olacaktır.

| 2013 Hesap Dönemi | Toplam Kazanç (A) | Kazanç Payı (B) | Tutar (C=AxB)     | Hes. Kur. Ver. (Cx%20) | İndirim Oranı (C) | Yatırıma Katkı Oranı (D) | Yararlanılan Yatırıma Katkı Tutarı (E=CxD) |
|-------------------|-------------------|-----------------|-------------------|------------------------|-------------------|--------------------------|--------------------------------------------|
| Şanlıurfa         | 10.000.000        | 80%             | 8.000.000         | 1.600.000              | 2%                | 18%                      | 1.440.000                                  |
| Mersin            | 10.000.000        | 20%             | 2.000.000         | 400.000                | 8%                | 12%                      | 240.000                                    |
| <b>TOPLAM</b>     |                   |                 | <b>10.000.000</b> | <b>2.000.000</b>       |                   |                          | <b>1.680.000</b>                           |

| 2014 Hesap Dönemi | Toplam Kazanç (A) | Kazanç Payı (B) | Tutar (C=AxB)     | Hes. Kur. Ver. (Cx%20) | İndirim Oranı (C) | Yatırıma Katkı Oranı (D) | Yararlanılan Yatırıma Katkı Tutarı (E=CxD) |
|-------------------|-------------------|-----------------|-------------------|------------------------|-------------------|--------------------------|--------------------------------------------|
| Şanlıurfa         | 15.000.000        | 80%             | 12.000.000        | 2.400.000              | 2%                | 18%                      | 2.160.000                                  |
| Mersin            | 15.000.000        | 20%             | 3.000.000         | 600.000                | 8%                | 12%                      | 160.000 <sup>8</sup>                       |
| <b>TOPLAM</b>     |                   |                 | <b>15.000.000</b> | <b>3.000.000</b>       |                   |                          | <b>2.320.000</b>                           |

| 2015 Hesap Dönemi | Toplam Kazanç (A) | Kazanç Payı (B) | Tutar (C=AxB)     | Hes. Kur. Ver. (Cx%20) | İndirim Oranı (C) | Yatırıma Katkı Oranı (D) | Yararlanılan Yatırıma Katkı Tutarı (E=CxD) |
|-------------------|-------------------|-----------------|-------------------|------------------------|-------------------|--------------------------|--------------------------------------------|
| Şanlıurfa         | 20.000.000        | 80%             | 16.000.000        | 3.200.000              | 2%                | 18%                      | 400.000 <sup>9</sup>                       |
| Mersin            | 20.000.000        | 20%             | 4.000.000         | 800.000                | 8%                | 12%                      | 0,00 <sup>10</sup>                         |
| <b>TOPLAM</b>     |                   |                 | <b>20.000.000</b> | <b>4.000.000</b>       |                   |                          | <b>400.000</b>                             |

#### 2.3.4- Yatırımın Devri Halinde Yatırıma Katkı Tutarından Birden Fazla Yıl Yararlanılması Durumunda İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesinde belirtildiği üzere, yatırımın faaliyete geçmesinden önce devri halinde, devralan kurum, aynı koşulları yerine getirmek kaydıyla indirimli

<sup>8</sup> Mükellef kurum tarafından Mersin ilinde yapılan yatırımdan faydalanabileceği toplam katkı tutar 400.000,00 TL'dir. Mükellef kurum 2013 yılında 240.000,00 TL'lik katkı tutarından faydalandığı için 2014 yılında her ne kadar faydalanabilecek yatırıma katkı tutarı  $3.000.000 \times \%12 = 360.000,00$  TL gibi gözükse de faydalanabileceği tutar 160.000,00 TL (400.000-240.000) olacaktır.

<sup>9</sup> Mükellef kurum tarafından Şanlıurfa ilinde yapılan yatırımdan faydalanabileceği toplam katkı tutar 4.000.000,00 TL'dir. Mükellef kurum 2013 yılında 1.440.000,00 TL, 2014 yılında 2.160.000,00 TL olmak üzere toplam 3.600.000,00 TL'lik katkı tutarından faydalandığı için 2014 yılında her ne kadar faydalanabilecek yatırıma katkı tutarı  $16.000.000 \times \%18 = 2.880.000,00$  TL gibi gözükse de faydalanabileceği tutar 400.000,00 TL  $[(4.000.000 - (2.160.000 + 1.440.000))]$  olacaktır.

<sup>10</sup> Mükellef kurum tarafından Mersin ilinde yapılan yatırımdan faydalanabileceği toplam katkı tutar olan 400.000,00 TL'lik yatırıma katkı tutarının tamamından 2013 ve 2014 yılında faydalandığı için 2015 yılında faydalanabileceği bir katkı tutarı bulunmamaktadır.

vergi oranından faydalanacağı belirtilmiştir. Bu durumda yatırımın faaliyete geçmesinden önce yatırımın devri halinde devralan kurum, yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçmesinden sonra devri halinde ise indirimli vergi oranından devir tarihine kadar devreden devir tarihinden sonra kalan kısımdan devralan kurum faydalanacaktır. Buna bir örnek verecek olursak;

(X) A.Ş. 01.01.2014 tarihinde VI. bölgede bulunan Muş ilinde yatırımda bulunmak için Ekonomi Bakanlığı'ndan teşvik belgesi almıştır. Teşvik belgesine bağlanmış yatırımın maliyeti 5.000.000,00 TL'dir. Kurumun yatırım döneminde kazanç elde edeceği başka bir faaliyeti yoktur. Söz konusu yatırım 10.12.2014 tarihinde tamamlanmış ve bu yatırımdan 2014 yılında 1.000.000,00 TL kazanç elde edilmiştir. Söz konusu yatırımı 01.01.2015 tarihinden itibaren (Y) A.Ş. devralmıştır. (Y) A.Ş. devralmış olduğu bu yatırımdan 2015 yılında 5.000.000,00 TL, 2016 yılında ise 10.000.000,00 TL kazanç elde etmiştir.

Söz konusu yatırım VI. bölgede yer alan, organize sanayi bölgesinde yapılmayan ve 31.12.2013 tarihinden sonra başlanan bir yatırım olduğu için devletçe sağlanan katkı oranı %35<sup>11</sup>, vergi indirim oranı ise %90'dır. Bu durumda (X) A.Ş.'nin 2014 yılında yararlanabileceği yatırıma katkı tutarı, 1.750.000,00 TL (5.000.000 x %35) olacaktır. Söz konusu destek ise bu yatırımlardan veya diğer faaliyetlerinden elde edilecek kazançta uygulanacak kurumlar vergisi oranı %20 yerine %2 [%20 - (%20 x %90)] uygulanması suretiyle gerçekleşecektir. (X) A.Ş. 2014 yılında 1.000.000,00 TL kazanç elde etmiştir. Bu durumda (X) A.Ş. indirimli oran uygulamak suretiyle yararlanacağı katkı tutarı, 180.000,00 TL (1.000.000 x %18) olacaktır.

#### (X) A.Ş. Tarafından Faydalanılacak Yatırıma Katkı Tutarı

|              | A             | B               | C               | D                  | E                  | F                    | G                         |
|--------------|---------------|-----------------|-----------------|--------------------|--------------------|----------------------|---------------------------|
| Hesap Dönemi | Kazanç Tutarı | Vergi Oranı (%) | Katkı Oranı (%) | Katkı Tutarı (AxC) | Vergi Tutarı (AxB) | Toplam Destek Tutarı | Kalan Destek Tutarı (F-D) |
| 2014         | 1.000.000     | 2               | 18              | 180.000            | 20.000             | 1.750.000            | 1.570.000                 |

#### (Y) A.Ş. Tarafından Faydalanılacak Yatırıma Katkı Tutarı

|              | A             | B               | C               | D                     | E                  | F                    | G                         |
|--------------|---------------|-----------------|-----------------|-----------------------|--------------------|----------------------|---------------------------|
| Hesap Dönemi | Kazanç Tutarı | Vergi Oranı (%) | Katkı Oranı (%) | Katkı Tutarı (AxC)    | Vergi Tutarı (AxB) | Toplam Destek Tutarı | Kalan Destek Tutarı (F-D) |
| 2015         | 5.000.000     | 2               | 18              | 900.000               | 100.000            | 1.570.000            | 670.000                   |
| 2016         | 10.000.000    | 2               | 18              | 670.000 <sup>12</sup> | 1.330.000          | 670.000              | 0,00                      |

<sup>11</sup> 2012/3305 sayılı Karara göre, VI. Bölgede 31.12.2013 tarihinden sonra OSB dışında yapılan yatırımlarda yatırıma katkı oranı %35, vergi indirim oranı %90 olarak uygulanacaktır.

<sup>12</sup> (Y) A.Ş. tarafından devralınan yatırımdan faydalanabileceği yatırıma katkı tutarı (X) A.Ş. tarafından faydalanılan yatırıma katkı tutarı düşüldükten sonra kalan tutar olan 1.570.000,00 TL (1.750.000-180.000) olacaktır. (Y) A.Ş. devralınan bu yatırımdan 2015 yılında 900.000,00 TL yatırıma katkı tutarından faydalanmıştır. 2016 yılından faydalanabileceği yatırıma katkı tutarı her ne kadar 1.800.000,00 TL (10.000.000x%18) gözükse de söz konusu yatırıma katkı tutarının 900.000,00 TL'sinden 2015 yılında faydalandığı için 2016 yılında faydalanabileceği maksimum yatırıma katkı tutarı 670.000,00 TL (1.570.000-900.000) olacaktır.

### 2.3.5- Tevsi Yatırımlarda Yatırıma Katkı Tutarından Birden Fazla Yıl Yararlanılması Durumunda İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesinde belirtildiği üzere, tevsi yatırımlarda, elde edilen kazancın işletme bütünlüğü çerçevesinde ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespit edilebilmesi halinde, indirimli oran bu kazanç uygulanır. Kazancın ayrı bir şekilde tespit edilememesi halinde ise indirimli oran uygulanacak kazanç, yapılan tevsi yatırım tutarının, dönem sonunda kurumun aktifine kayıtlı bulunan toplam sabit kıymet tutarına (devam eden yatırımlara ait tutarlar da dahil) oranlanması suretiyle belirlenir. Bu hesaplama sırasında işletme aktifinde yer alan sabit kıymetlerin kayıtlı değeri, yeniden değerlendirilmiş tutarları ile dikkate alınır. İndirimli oran uygulamasına yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçtiği geçici vergi döneminde başlanır. Buna bir örnek verecek olursak;

(X) A.Ş. 01.01.2013 tarihinde IV. bölgede yer alan bir ilde üretim faaliyetinde bulunmaktadır. Söz konusu yatırım 2014 yılında tamamlanmış olup yatırım kapsamında 1.000.000,00 TL'lik tevsi yatırım yapılmıştır. (X) A.Ş. yatırımdan elde etmiş olduğu kazancı ayrı bir hesapta izlememiştir. (X) A.Ş.'nin aktifine kayıtlı olan sabit kıymetler ile yıllar itibarıyla elde etmiş olduğu kazanç aşağıdaki gibidir.

| Hesap Dönemi | Elde Edilen Kazanç Miktarı | Aktife Kayıtlı sabit Kıymet Tutarı |
|--------------|----------------------------|------------------------------------|
| 2014         | 1.000.000                  | 90.000.000                         |
| 2015         | 1.500.000                  | 95.000.000                         |
| 2016         | 2.000.000                  | 100.000.000                        |

Söz konusu yatırım VI. bölgede yer alan, organize sanayi bölgesinde yapılmayan ve 31.12.2013 tarihinden önce başlanan bir yatırım olduğu için Devletçe sağlanan katkı oranı %30<sup>13</sup>, vergi indirim oranı ise %70'dir. Bu durumda (X) A.Ş.'nin tevsi yatırımdan yararlanabileceği yatırım katkı tutarı, 300.000,00 TL (1.000.000 x %30) olacaktır.

| Hesap Dönemi | Elde Edilen Kazanç Miktarı (A) | Aktife Kayıtlı Sabit Kıymet Tutarı (B) | Yapılan Tevsi Yatırım Harc. Tutarı (C) | Oran % (D=C/B) | İndirimli Oran Uyg. Kazanç Tut. (Ax D) |
|--------------|--------------------------------|----------------------------------------|----------------------------------------|----------------|----------------------------------------|
| 2014         | 10.000.000                     | 18.000.000                             | 1.000.000                              | 5,56           | 560.000                                |
| 2015         | 15.000.000                     | 19.000.000                             | 1.000.000                              | 5,26           | 789.000                                |
| 2016         | 20.000.000                     | 20.000.000                             | 1.000.000                              | 5              | 1.000.000                              |

| Hesap Dönemi | İndirimli Oran Uyg. Kazanç Tutarı (A) | Yatırım Katkı Tutarı (B=A x %14) | Normal Kurumlar Vergisi Tutarı | Toplam Katkı Tutarı | Kalan Katkı Tutarı (D= C-B) |
|--------------|---------------------------------------|----------------------------------|--------------------------------|---------------------|-----------------------------|
| 2014         | 560.000                               | 78.400                           | 0,00                           | 300.000             | 221.600                     |
| 2015         | 789.000                               | 110.460                          | 0,00                           | 221.600             | 111.140                     |
| 2016         | 1.000.000 <sup>14</sup>               | 111.140                          | 41.228,60                      | 111.140             | 0,00                        |

<sup>13</sup> 2012/3305 sayılı Karara göre, VI. Bölgede 31.12.2013 tarihine kadar OSB dışında yapılan yatırımlarda yatırıma katkı oranı %30, vergi indirim oranı %70 olarak uygulanacaktır.

<sup>14</sup> (X) A.Ş.'nin tevsi yatırımdan yararlanabileceği yatırım katkı tutarı 300.000,00 TL'dir. (X) A.Ş. 2014 ve 2015 yılında 188.860,00 TL (78.400+110.460) yatırım katkı tutarından faydalanmıştır. (X) A.Ş. 2016 yılında 114.400,00 TL(300.000-188.860) yatırım katkı tutarından faydalanabilmesi için 793.857,00 TL (114.400 / %14) kazanç elde etmesi gerekmektedir. (X) A.Ş. ise 2016 yılında 1.000.000,00 TL kazanç elde etmiştir. Bu durumda elde edilen 793.857,00 TL'lik kısmına indirimli kurumlar vergisi uygulanacaktır. Kalan 206.143,00 TL(1.000.000-793.857)'lik tutar ise normal oranda kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.

### 3- İKİ AYRI TEŞVİK BELGESİ KAPSAMINDAKİ YATIRIMLARDAN ELDE EDİLEN KAZANÇLARDA İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMASI

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesinde, Ekonomi Bakanlığı tarafından **teşvik belgesine** bağlanan yatırımlardan elde edilen kazançlar, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesi-ne başlanılan hesap döneminden itibaren yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar indirimli oranlar üzerinden kurumlar vergisi uygulanacağı belirtilmiştir. Kanun maddesinden de anlaşılacağı üzere indirimli kurumlar vergisinden faydalanmanın şartı teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilen kazançlar olacaktır.

#### 3.1- Yatırım Teşvik Belgesinin Kapsamı

2012/3305 sayılı “Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar”ın (7) numaralı fıkrasında, yatırımların destek unsurlarından yararlanabilmesi için, makro ekonomik programlar, arz talep dengesi, sektörel, mali ve teknik değerlendirmeler çerçevesinde projenin uygun görülmesi ve teşvik belgesi düzenlenmesi gerektiği belirtilmiştir. Teşvik belgesi, yatırımın karakteristik değerlerini ihtiva eden, yatırımın bu değerler ve tespit edilen şartlara uygun olarak gerçekleştirilmesi halinde üzerinde kayıtlı destek unsurlarından istifade imkânı sağlayan, Karar’ın amaçları doğrultusunda gerçekleştirilecek yatırımlar için düzenlenen belgedir.

#### 3.2- Teşvik Belgesi Kapsamında Yapılacak Yatırımlar

Teşvik belgesi kapsamında yapılacak yatırım türleri, 2012/1 sayılı “Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğ”in 9’uncu maddesinde belirtilmiştir. Söz konusu Tebliğe göre, teşvik belgesi kapsamında yapılacak yatırım cinsleri komple yeni, tevsi, modernizasyon, ürün çeşitlendirme ve entegrasyondan oluşur. Komple yeni, tevsi, modernizasyon ve ürün çeşitlendirme cinslerindeki yatırımların, aynı işletmede veya aynı organize sanayi bölgesinde olması gerekir. Bu hüküm, ilgili olduğu kararlardaki lehe gelen hükümler saklı kalmak kaydı ile daha önceki Kararlara göre düzenlenen teşvik belgeleri kapsamı yatırımlara da uygulanır. Hazır giyim yatırımlarında, mevcut tesislerde makine ve teçhizat ilavesi nedeniyle kapasite artışının yüzde yüzü geçmesi halinde bu yatırımlar komple yeni yatırım olarak değerlendirilir.

#### 3.3- İki Ayrı Teşvik Belgesi Kapsamında Yapılan Yatırımlarda İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması Yatırım Döneminde

Mükelleflerin 2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına göre düzenlenmiş birden fazla yatırım teşvik belgesinin bulunması ve yatırım döneminde diğer faaliyetlerden elde edilen kazancının yetersiz olması durumunda hangi teşvik belgesine öncelik verileceği mükellefler tarafından serbestçe belirlenebilecektir. Mükellefler tercih ettikleri teşvik belgesinde yer alan vergi indirim oranına göre ve anılan kararın 15’inci maddesinde belirlenen sınırlar dâhilinde diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulayabileceklerdir.

Konuya ilişkin olarak Bursa Vergi Dairesi Başkanlığının vermiş olduğu 03.04.2014 tarih ve 17192610-125[ÖZG-13/7]-91 sayılı özelgede; “2012/3305 BKK’ya göre düzenlenmiş birden fazla yatırım teşvik belgeniz bulunması hâlinde, indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecek diğer faaliyet-

lerden elde edilen kazancınızın yetersiz olması durumunda hangi teşvik belgesine öncelik verileceği şirketinizce serbest belirlenecek olup, belirlenen teşvik belgesinde yer alan vergi indirim oranına göre indirimli kurumlar vergisi uygulanması gerektiği” şeklinde görüş bildirmiştir.

### **İşletme Döneminde**

Yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımdan elde edilen kazançla ilgili teşvik belgesinde yer alan vergi indirim oranı dikkate alınarak indirimli kurumlar vergisi uygulanması esastır. Ancak birden fazla teşvik belgesi olması durumunda indirimli kurumlar vergisini nasıl uygulanacağı husus tereddüt konusu olmuştur.

Konuya ilişkin olarak Bursa Vergi Dairesi Başkanlığının vermiş olduğu 03.04.2014 tarih ve 17192610-125[ÖZG-13/7]-91 sayılı özelgede; “İlgili dönem safi kurum kazancının, 2009/15199 ve 2012/3305 sayılı BKK’ya göre düzenlenmiş iki ayrı teşvik belgesi kapsamında bir hesap döneminde elde edilen toplam kazançtan düşük olması halinde, iki yatırım teşvik belgesi kapsamında ayrı ayrı elde edilen kazancın bu yatırımdan elde edilen toplam kazançla oranının safi kurum kazancına uygulaması suretiyle, bu teşvik belgelerinde yer alan indirim oranlarına göre indirimli kurumlar vergisi uygulanması gerektiği” şeklinde görüş bildirmiştir.

### **Örnek 1:**

(X) A.Ş. 2013 yılında, 2009/15199 sayılı Karara göre düzenlenmiş yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımdan 500.000,00 TL, 2012/3305 sayılı Karara göre düzenlenmiş yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımdan ise 1.500.000,00 TL kazanç elde etmiştir. Ancak, (X) A.Ş.’nin 2013 hesap dönemi sonundaki safi kurum kazancı 400.000,00 TL’dir.

Sırasıyla her bir kazancın toplam kazanç içindeki payı ise aşağıdaki gibi olmaktadır; 2009/15199 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı’na göre Kazancın toplam kazanç içindeki payı

- 2009/15199 =>  $500.000 / (500.000 + 1.500.000) = \%25$
- 2012/3305 =>  $1.500.000 / (500.000 + 1.500.000) = \%75$

İlgili teşvik belgesi kapsamında indirimli KV uygulanacak matrah = Safi kurum kazancı x tespit edilen oran

- (2009/15199) =>  $400.000 \times \%25 = 100.000,00$  TL
- (2012/3305) =>  $400.000 \times \%75 = 300.000,00$  TL

Dolayısıyla, 400.000 TL’lik safi kurum kazancının 100.000,00 TL’lik kısmına 2009/15199 sayılı Karara göre düzenlenmiş yatırım teşvik belgesindeki vergi indirim oranı; 300.000,00 TL’lik kısmına ise 2012/3305 sayılı Karara göre düzenlenmiş yatırım teşvik belgesindeki vergi indirim oranı dikkate alınarak indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecektir.

### **Örnek 2:**

(X) A.Ş. 01.01.2013 tarihinde 2009/15199 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararına göre yaptığı %11 oranında Kurumlar vergisine tabi yatırımdan 1.500.000,00 TL 2012/3305 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararına göre yaptığı ve %8 oranında kurumlar vergisine tabi yatırımdan 1.000.000,00 TL ve %20 oranında kurumlar vergisine tabi diğer faaliyetlerinden 1.000.000,00 TL ticari bilanço kârı elde ettiğini varsayarsak, toplam ticari bilanço kârı 3.500.000,00 TL olacaktır. Aynı dönemde, 3.000.000,00.-TL iştirak kazancı istisnası ile 500.000,00 TL tutarında KKEG olduğu da varsayıldığında, mali kar  $(3.500.000 - 3.000.000 + 500.000) = 1.000.000,00$  TL olacaktır.

- 2009/15199 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararına Göre Elde Edilen Kazanç: 1.500.000,00 TL;
- 2012/3305 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararına Göre Elde Edilen Kazanç: 1.000.000,00 TL
- Diğer Faaliyetlerinden Elde Edilen Kazanç: 1.000.000,00 TL

Sırasıyla her bir kazancın toplam kazanç içindeki payı ise aşağıdaki gibi olmaktadır;

- 2009/15199)  $\Rightarrow (1.500.000 / [1.500.000+1.000.000+1.000.000]) = \%42,86$
- (2012/3305)  $\Rightarrow (1.000.000 / [1.500.000+1.000.000+1.000.000]) = \%28,57$
- (Diğer Kazanç)  $\Rightarrow (1.000.000 / [1.500.000+1.000.000+1.000.000]) = \% 28,57$

Buna göre 1.000.000,00.-TL tutarındaki toplam kurumlar vergisi matrahına aşağıdaki gibi kurumlar vergisi oranlarının uygulanması gerekmektedir;

- 2009/15199)  $\Rightarrow (1.000.000 \times \%42,86) = 428.600,00 \times \%11 = 47.146,00$  TL
- (2012/3305)  $\Rightarrow (1.000.000 \times \%28,57) = 285.700 \times \%8 = 22.856,00$  TL
- (Diğer Kazanç)  $\Rightarrow (1.000.000 \times \%28,57) = 285.700 \times \%20 = 57.140,00$  TL olacaktır.

## 5- SONUÇ

5838 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 9'uncu maddesiyle 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesine eklenen "Teşvik Belgeli Yatırımlardan Elde Edilen Kazançlara İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulanması" 28.02.2009 tarihi ve 27155 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Yapılan yasal düzenleme ile teşvik belgesi kapsamında yapılan yatırımlar üzerinden elde edilen kazançların vergilendirilmesinde indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle yatırım maliyetlerinin bir kısmının devlet tarafından karşılanması amaçlanmıştır. Yatırım teşvik belgesi kapsamındaki bu yatırımdan elde edilen kazançla ilgili teşvik belgesinde yer alan vergi indirim oranı dikkate alınarak indirimli kurumlar vergisi tespit edilmektedir. Bu yatırımlara ilişkin olarak birden fazla teşvik belgesinin bulunması ve teşvik belgesi kapsamındaki bu yatırımlardan elde edilen kazancın bir 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 safi kurum kazancına uygulanması suretiyle, bu teşvik belgelerinde yer alan vergi indirim oranlarına göre indirimli kurumlar vergisi uygulanacaktır.

## KAYNAKÇA

- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 5838 Sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun
- 2009/15199 Sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar
- 2012/3305 Sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar
- 6322 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Karar
- Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı 03.04.2014 tarih ve 17192610-125[ÖZG-13/7]-91 Sayılı Özelge
- GÖKMEN, S., KARTALOĞLU, E. "Yeni Teşvik Sistemi 2012", Sayfa 285, İSMIMO Yayınları, Yayın No:151, İstanbul