



YATIRIMLARA DEVLET YARDIMLARI HAKKINDAKİ KARARDA DEĞİŞİKLİK VE İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMASI

A. GİRİŞ

05.10.2016 tarih ve 29806 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanan 2016/9139 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla 2012/3305 sayılı Yatırımlara Devlet Yardımları Hakkındaki Kararda değişiklik yapılmıştır. Diğer taraftan, 05.08.2016 tarih ve 29792 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanan 10 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğiyle 5520 sayılı Kanunun 32/A maddesinde yer alan indirimli kurumlar vergisi uygulamasına açıklık getirilmiştir.

Bu sirkülerimizde 2016/9139 sayılı BKK ile 2012/3305 sayılı Yatırımlara Devlet Yardımları Hakkındaki Kararda yapılan değişiklikler ve 10 Seri No.lu KVK Genel Tebliğiyle indirimli kurumlar vergisi uygulamasına ilişkin açıklamaların özetine yer verilmiştir.

B. BAKANLAR KURULU KARARIYLA YAPILAN GENEL DEĞİŞİKLİKLER

2016/9139 sayılı BKK ile 2012/3305 sayılı Yatırımlara Devlet Yardımları Hakkındaki Kararda yapılan değişiklikler Kararın yayım tarihi olan 05.10.2016 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir.

Bilindiği gibi 2012/3035 sayılı Karar ile yatırım teşvik sistemi; genel, bölgesel, büyük ölçekli ve stratejik yatırımların teşviki şeklinde dört kola ayrılmıştır. Daha önceleri yerel birimlere, (Kalkınma Ajansları, Sanayi Odaları ve Ekonomi Bakanlığınca belirlenen diğer odalar) sadece genel teşvik sisteminden istifade edecek ve toplam yatırım tutarı onmilyon TL'yi aşmayan yatırımlar için başvurulabiliyordu; yapılan değişiklik ile bölgesel yatırımlar için de belirlenen miktara kadar yerel birimlere başvurulabilecektir.

Sadece 31.12.2013 tarihine kadar yapılan stratejik yatırım başvuruları için sağlanan faiz desteği, başvuru tarihine bakılmaksızın yatırımcıya sağlanacaktır.

Sigorta primi işveren payı desteğinde birinci ve ikinci bölgeye de teşvik getirilmiş olup teşvik edilecek süreler uzatılmıştır. Yeni değişikliğe göre SGK işveren payı desteği 1. Bölge için 2 yıl, 2. Bölge için 3 yıl, 3. Bölge için 5 yıl, 4. Bölge için 6 yıl, 5. Bölge için 7 yıl, 6. Bölge için 10 yıl olarak uygulanacaktır.

Öncelikli yatırım konuları arasında yer alan petrol enerjisiyle çalışan sanayi tesislerine ilişkin yatırım; *EK-4'te yer alan "Teşvik Edilmeyecek Yatırımlar" hariç olmak üzere, Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığının vereceği proje onayına istinaden, yıllık asgari 500 ton eşdeğer petrol (TEP) enerji tüketimi olan mevcut imalat sanayi tesislerinde gerçekleştirilecek, mevcut durumuna göre en az yüzde yirmi oranında enerji tasarrufu sağlayacak şekilde tasarlanan ve sağlanacak enerji tasarrufu ile yatırımın geri dönüş süresi 5 yıl ve daha az olan enerji verimliliği projesine yönelik yatırımlar.* şeklinde değiştirilmiştir.



Yapılan değişiklik ile yatırımın endüstri bölgesinde yapılması halinde organize sanayi bölgelerinde yapılan yatırımlarda olduğu gibi bulunduğu bölgenin bir alt bölgesindeki teşvik unsurlarından yararlanması sağlandı. Ayrıca 2012/3035 sayılı Kararın 18. maddesine eklenen fıkra ile Karara eklenen EK-6'da yer alan yatırımlardan İstanbul ilinde yapılacak olanlar hariç; 1, 2 ve 3. Bölgede yapılacak yatırımlar 4. Bölge için sağlanan teşvik unsurlarından yararlanacaktır. EK-6'da genellikle kimyasal madde imalatı, motor, makine ve teçhizat yatırımlarıyla motorlu kara taşıtları imalat sanayi yatırımları yer almaktadır.

C. İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMASI

Bilindiği gibi 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu 32/A maddesi 5838 sayılı Kanun 8. maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanununa eklenmiş olup yeni düzenleme ile yatırım indirimi istisnası müessesesine son verilerek indirimli kurumlar vergisi uygulamasına geçilmiştir. İlk kez 2009/15199 sayılı Yatırımlara Devlet Yardımları Hakkındaki Kararda teşvik unsurları arasında yer alan indirimli kurumlar vergisinin uygulaması hakkında bu güne değin Tebliğ bazında herhangi bir açıklama yapılmamış; Bakanlar Kurulu Kararlarında yer alan açıklamalara istinaden verilen özeldeler ile uygulamaya yön verilmiştir. 19.06.2012 tarih ve 28328 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 2009/15199 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı yürürlükten kaldırılmış yatırımların teşvikine ilişkin usul ve esaslar yeniden belirlenmiştir.

05.08.2016 tarih ve 29792 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 10 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin 2. Maddesiyle 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğine "32.2. İndirimli Kurumlar Vergisi" başlığı eklenmiş ve indirimli kurumlar vergisi uygulamasında tereddüt yaratan konulara açıklama getirilmiştir.

2009/15199 sayılı Yatırımlara Devlet Yardımları Hakkındaki Kararda yer alan indirimli gelir/kurumlar vergisi teşvikinde yatırımın tamamlanıp kazanç elde etmesi durumunda indirimli gelir/kurumlar vergisi uygulaması söz konusuyken; 2012/3305 sayılı Kararla 01.01.2013 tarihinden itibaren elde edilecek kazançlara uygulanmak üzere yatırım döneminde diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlar için de indirimli gelir/kurumlar vergisi uygulaması mümkün hale gelmiştir. Böylece indirimli kurumlar vergisi uygulaması; **yatırım döneminde indirimli kurumlar vergisi** ile yatırımın tamamlanıp kazanç sağlamaya başladığı tarihten sonra başka bir deyişle **yatırım sonrası indirimli kurumlar vergisi** uygulaması olmak üzere iki değişik şekilde uygulanmaktadır. 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.



05.10.2016 tarih ve 29806 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanan 2016/9139 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla 2012/3305 sayılı Yatırımlara Devlet Yardımları Hakkındaki Kararda değişiklik yapılmış olup daha önceleri her bölge için farklı oranlar tespit edilen yatırım dönemi kurumlar vergisi uygulamasında tek oran olarak uygulanmasına karar verilmiştir. **Karara göre 05.10.2016 tarihinden sonra diğer faaliyetlerden elde edilecek kazançlar için hesaplanacak gelir/kurumlar vergisi hesabında yatırım dönemi indirimli kurumlar vergisi uygulaması; ilgili dönemdeki yatırım tutarını geçmemek üzere yatırıma katkı tutarının %80'ine kadarlık kısmı için uygulanabilecektir.** Aynı karar ile bölgesel teşvik uygulamaları ile büyük ölçekli yatırımlar için belirlenen yatırıma katkı oranı ve gelir/kurumlar vergisi indim oranları da artırılmıştır.

05.10.2016 tarihinden sonra düzenlenecek olan yatırım teşvik belgelerine sağlanan gelir/kurumlar vergisi teşviki tablosu aşağıda olduğu gibidir.

Bölgeler	Bölgesel Teşvik Uygulamaları		Büyük Ölçekli Yatırımlar	
	Yatırıma katkı oranı (%)	Kurumlar vergisi veya gelir vergisi indirim oranı (%)	Yatırıma katkı oranı (%)	Kurumlar vergisi veya gelir vergisi indirim oranı (%)
1	15	50	25	50
2	20	55	30	55
3	25	60	35	60
4	30	70	40	70
5	40	80	50	80
6	50	90	60	90

Yeni yatırım teşvik sisteminde gelir/kurumlar vergisi teşviki yatırımdan elde edilecek gelirden eksik oranda gelir/kurumlar vergisi alınmaması suretiyle gerçekleşmektedir. Ancak 2012/3305 sayılı Karar ile yatırımdan elde edilecek gelir dışında diğer faaliyetlerden elde edilecek gelirler için de indirimli kurumlar vergisi uygulamak suretiyle yatırımın teşvik edilmesi benimsenmiştir. İlk başta birinci bölgede yapılan yatırımlar hariç diğer bölgelerde yapılan yatırımlarda yapılan yatırım harcaması tutarını ve de yatırıma yapılacak katkı tutarının; 2. Bölgede %10, 3. Bölgede %20, 4. Bölgede %30, 5. Bölgede %50, 6. Bölgede %80'ine tekabül eden katkı tutarı, diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulamak suretiyle teşvik edilmekteydi. **2016/9139 sayılı Kararla yatırım dönemi indirimli kurumlar vergisi uygulamasında bölgeler arasında farklı oranlar uygulaması kaldırıldı, birinci bölgedeki yatırımlar için de yatırım dönemi indirimli kurumlar vergisi uygulaması getirilmiş oldu.**

Yatırım dönemi indirimli kurumlar vergisi uygulaması ile yatırım sonrası indirimli kurumlar vergisi uygulamasını geniş kapsamlı bir örnek ile açıklamak faydalı olacaktır.

Örnek: Merkezi İstanbul'da bulunan Mükellef (X), 3. Bölgedeki 5.000.000,00 TL tutarındaki yatırımı için 2009/15199 sayılı Karara istinaden, 4. Bölgedeki 20.000.000,00 TL tutarındaki yatırımı için 2012/3305 sayılı Karara istinaden yatırım teşvik belgesi almıştır. Mükellef (X)'in 3. Bölgedeki yatırımının %20'si %50 indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle, 4. Bölgedeki yatırım tutarının ise %25'i %60 indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle teşvik edilmektedir. 3. Bölgedeki yatırım aynı



bedelle 31.12.2015 tarihi itibarıyla tamamlanmış ancak bu yatırımdan 31.12.2015 tarihi itibarıyla herhangi bir gelir elde edilmemiştir. 4. Bölgedeki yatırıma ise 01.01.2016 tarihi itibarıyla başlanılmış ve 30.09.2016 tarihi itibarıyla 6.000.000,00 TL harcama yapılmıştır. Mükellef kurumun 30.09.2016 tarihi itibarıyla ticari kazancı 15.000.000,00 TL olup ilaveler, zarar mahsubu indirim ve istisnalarından sonraki safi kurum kazancı 10.000.000,00 TL'dir. 3. Bölgedeki yatırımdan sağlanan kazanç 6.500.000,00 TL diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç ise 8.500.000,00 TL'dir.

Mükellef (X)'in 2009/15199 sayılı Karara göre düzenlenen yatırım teşvik belgesindeki yatırım tutarının %20'si %50 düşük oranda kurumlar vergisi tahsil olunmak suretiyle teşvik edileceğinden 5.000.000,00 TL tutarındaki yatırımın Hazinece karşılanacak kısmı $(5.000.000 \times \%20)$ 1.000.000,00 TL'dir. Bu tutara ulaşabilmek için anılan yatırımdan elde edilmesi gereken kazanç $[1.000.000 / ((0,20 - (0,20 \times 0,50))) = 10.000.000,00$ TL'dir. Bu durumda anılan yatırımdan elde edilen 6.500.000,00 TL için normal geçici kurumlar vergisi oranını olan %20 yerine ilgili yatırım için belirlenen indirimli oran olan $(0,20 \times 0,50) = 0,10$ oranı hesaplanacaktır.

Mükellef (X)'in 2012/3305 sayılı karara göre düzenlenen yatırım teşvik belgesindeki yatırım tutarının %25'si %60 düşük oranda kurumlar vergisi tahsil olunmak suretiyle teşvik edileceğinden 20.000.000,00 TL tutarındaki yatırımın Hazinece karşılanacak kısmı $(20.000.000 \times \%25)$ 5.000.000,00 TL'dir. Mükellef (X) bu yatırım teşvik belgesi kapsamındaki 6.000.000,00 TL yatırımdan henüz hiç gelir elde etmemiş olmasına karşın 2016/9139 sayılı Karar ile değişen 2012/3305 sayılı Kararın 15. maddesine göre 5.000.000,00 TL tutarındaki yatırıma katkı tutarının %80'ine olan 4.000.000,00 TL tutarındaki teşvik için yatırım döneminde diğer faaliyetlerde elde ettiği kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulamak suretiyle istifade edebilecektir. 2016 yılındaki harcama tutarı olan 6.000.000,00 TL yatırım dönemi için hesaplanan katkı tutarından daha fazla olduğundan, kazancın yeterli olması durumunda yatırım dönemi için hesaplanan katkı tutarının tamamına ulaşıncaya kadar diğer faaliyetler için indirimli kurumlar vergisi uygulanabilir. Bu tutara ulaşabilmek için diğer faaliyetlerden elde edilmesi gereken kazanç $[4.000.000 / ((0,20 - (0,20 \times 0,40))) = 33.333.333,33$ TL'dir. Bu durumda diğer faaliyetlerden elde edilen 8.500.000,00 TL için normal kurumlar vergisi oranını olan %20 yerine ilgili yatırım için belirlenen indirimli oran olan $(0,20 \times 0,60) = 0,08$ oranı hesaplanacaktır. Yatırımın tamamlanmamış olması şartıyla diğer faaliyetlerden 33.333.333,33 TL kazanç elde edilinceye kadar indirimli geçici/kurumlar vergisi hesaplanmaya devam edilecektir.

Mükellef (X)'in ticari kazancının tamamı indirimli oranda kurumlar vergisine tabi olmakla birlikte kurumlar vergisi matrahı elde edilen ticari kazanç tutarından daha düşüktür. Bu durumda indirimli oran hesaplanacak matrahlar indirimli oranda geçici/kurumlar vergisi hesaplanacak gelirlerin oranısına göre belirlenecektir. 2009/15199 sayılı Karara göre düzenlenen YTB kapsamı kazanç tutarı olan 6.500.000,00 TL'nin $[(6.500.000 / 15.000.000) \times 10.000.000] = 4.333.333,33$ TL; 2012/3305 sayılı Karara göre düzenlenen YTB kapsamında olup diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç tutarı olan 8.500.000,00 TL'nin $[(8.500.000 / 15.000.000) \times 10.000.000] = 5.666.666,67$ TL'si bu YTB'ler için belirlenmiş indirimli geçici/kurumlar vergisi oranları hesaplanacaktır.



Buna göre mükellef (X)'in 2016/3 dönem geçici vergi matrahının 4.333.333,33 TL'si için %10, 5.666.666,67 TL'si için %8 geçici kurumlar vergisi hesaplanacak olup tahakkuk edecek kurum geçici vergi tutarı; $[(4.333.333,33 \times 0,10) + (5.666.666,67 \times 0,08)] = 886,666,67$ TL olacaktır.

Bu durumda mükellef kurumun 2009/15199 sayılı Karara göre düzenlenen YTB kapsamındaki yatırımın teşviki gereken 1.000.000,00 TL tutarındaki kısmının $(4.333.333,33 \times 0,10) = 433.333,33$ TL'si eksik kurumlar vergisi tahakkuk ettirilmesi suretiyle Hazinece karşılanmış; gelecek dönemlerde yararlanacağı katkı tutarı $(1.000.000,00 - 433.333,33) = 566.666,67$ TL'ye düşmüş olmaktadır. Bu yatırımdan gelecek dönemde kazanç elde edilememesi durumunda bu yatırıma ilişkin indirimli kurumlar vergisinin diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanması imkanı bulunmamaktadır. Yatırıma ilişkin kazancın ticari kazançtan ayırt edilemediği tevsi yatırımlardaki indirimli kurumlar vergisi uygulaması hükümleri saklıdır.

2012/3305 sayılı Karara göre düzenlenen YTB kapsamındaki yatırım döneminde teşviki gereken 4.000.000,00 TL tutarındaki kısmının $(5.666.666,67 \times 0,12) = 680.000,00$ TL'si eksik kurumlar vergisi tahakkuk ettirilmesi suretiyle Hazinece karşılanmış gelecek dönemlerde (yatırımın tamamlanmamış olması şartıyla) yararlanacağı katkı tutarı $(4.000.000,00 - 680.000,00) = 3.320,000$ TL'ye düşmüş olmaktadır.

Diğer taraftan 6745 sayılı kanunun 66. maddesiyle 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunun 32/A maddesinde yapılan değişiklik ile **yatırım sonrası indirimli kurumlar vergisi** uygulamasında; yatırımın tamamlandığı hesap dönemindeki kazancın yeterli olmaması nedeniyle karşılanamayan yatırıma katkı tutarı, takip eden hesap dönemini izleyen yıllarda Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre bu yıllar için belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınacaktır. Bu düzenleme 07.09.2016 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir.

Yukarıdaki örneğimizde mükellef (X) 2009/15199 sayılı Karar kapsamındaki yatırım katkı tutarını 2016/3 geçici vergi döneminde 1.000.000,00 TL olarak değil de 2016/3 dönem geçici vergi dönemi için belirlenmiş %2,02 oranı ile artırmak suretiyle $(1.000.000,00 \times 1,0202) = 1.020.200,00$ TL olarak dikkate alabilir.

Tevsi yatırımlardan elde edilen kazancın işletme bütünlüğü çerçevesinde ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespit edilebilmesi halinde, bu kazanca 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.

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.

Konu hakkında tereddüt hasıl olması halinde yeminli mali müşavirliğimize başvurulması önemle rica olunur.

Bilginize sunulur.

Aktif YMM A.Ş.