

İstanbul, 08.02.2013

SİRKÜLER (2013-10)**KONU: TEŞVİK BELGESİNE BAĞLI YATIRIMLARDA İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ****1. YASAL ÇERÇEVE****a. Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A Maddesi**

28.02.2009 tarih ve 27155 sayılı Mükerrer Resmi Gazete ‘de yayımlanan 5838 Sayılı Kanunun 9. maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanununa, 32. maddesinden sonra gelmek üzere, “indirimli kurumlar vergisi” başlıklı **32/A maddesi** eklenmiştir.

Söz konusu madde, indirimli kurumlar vergisine ilişkin temel düzenlemeleri belirlemektedir.

b. Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin 2009/1 No.lu Tebliğ

28.07.2009 Tarih ve 27302 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğ (No: 2009/1) Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar’ın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları tespit etmek amacı ile yayımlanmıştır.

2. YASAL ÇERÇEVEYE GÖRE İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ MÜESSESESİ**a. Uygulama Yalnızca Teşvik Belgesine Bağlı Yatırımlar İçin Geçerlidir**

İndirimli kurumlar vergisi uygulaması yalnızca Hazine Müsteşarlığı tarafından teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilen kazançları kapsamaktadır.

b. Kimi Sektörler, İşler ve Oluşumlar Uygulamadan Faydalanamayacaktır

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 uygulama kapsamı dışındadır.

c. Yatırıma Katkı Tutarı, İndirimli Kurumlar Vergisi

Yatırıma katkı tutarı, indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle tahsilinden vazgeçilen vergi yoluyla yatırımların Devletçe karşılanacak tutarını ifade etmektedir.

d. İndirimli Kurumlar Vergisi Yalnızca Yatırımlardan Elde Edilen Kazançlara Uygulanacaktır

Kanun uyarınca Hazine Müsteşarlığı 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.

Komple yatırımlarda kazancın elde edilebilmesi için yatırımın kısmen ya da tamamen işletilmeye başlanmış olması gerekmektedir. Bu yatırımların işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren indirimli kurumlar vergisi uygulanacaktır.

e. İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması İçin Yatırımların İşletilmesine Başlanması Gerekli / Yatırımın Kısmen veya Tamamen İşletilmesine Başlanılan Hesap Döneminin Tespiti

Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesi uyarınca Hazine Müsteşarlığı 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.

Dolayısıyla indirimli kurumlar vergisi uygulamasında yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminin tespiti, indirimin zamanlaması açısından önem arz etmektedir.

Tebliğin 12. maddesinde işletmeye geçiş tarihi aşağıdaki gibi tanımlanmıştır.

- a) Komple yeni yatırımlarda;
- i) İmalat sanayi, madencilik, seracılık ve soğuk hava deposu yatırımlarında ilgili merciilerden onaylı kapasite raporunun,
- ii) Denizyolu ile yük ve/veya yolcu taşımacılığı yatırımlarında denize elverişlilik belgesinin veya klas sertifikasının,
- iii) Havayolu ile yük ve/veya yolcu taşımacılığı yatırımlarında Sivil Havacılık Genel Müdürlüğünden faaliyette bulunulduğuna dair onay yazısının,
- iv) Demiryolu ile yük ve/veya yolcu taşımacılığı yatırımlarında Devlet Demir Yolları Genel Müdürlüğünden uygun görüş yazısının,
- v) Jeotermal enerji ile veya enerji santralleri atık ısı ile konut ısıtma/soğutma yatırımlarında ilgili yerel yönetimin onayının ve ısının başka bir yatırımcıya ait jeotermal kaynak veya santrallerden temin edilmesi halinde asgari 10 yıllık temin sözleşmesinin,
- vi) Diğer hizmetler sektörü yatırımlarından turizm, eğitim, hastane, huzurevi, öğrenci yurdu gibi yatırımlarda ilgili bakanlıklardan işletme belgesi, uygunluk belgesi, izin belgesi, ruhsat veya lisansın alınmasını müteakip teşvik belgesinin tamamlama vizesinin yapıldığı tarihtir.
- b) Diğer yatırım cinslerinde ise teşvik belgesinin tamamlama vizesinin yapıldığı tarihtir. Bu durumda da yatırım konusuna bağlı olarak yukarıdaki belgelerin ibrazı şarttır.

f. İndirimli Kurumlar Vergisinin Uygulanacağı Yatırımlar

Karar, il bazında Türkiye'yi 4 bölgeye ayırmıştır. Bu sınıflandırmanın dışında da büyük ölçekli yatırım ayrımı yapmıştır. Belirlenen 4 bölgede ve büyük ölçekli yatırımlarda indirimli kurumlar vergisi desteği mevcuttur.

Bölgeler ve büyük ölçekli yatırımlara aşağıda değinilmiştir.

I. Bölgedeki İller: İstanbul, Tekirdağ, Edirne, Kırklareli, İzmir, Bursa, Eskişehir, Bilecik, Kocaeli, Sakarya, Düzce, Bolu, Yalova, Ankara

II. Bölgedeki İller: Balıkesir, Çanakkale (Bozcaada ve Gökçeada hariç), Aydın, Denizli, Muğla, Antalya, Isparta, Burdur, Adana, Mersin

III. Bölgedeki İller: Konya, Karaman, Hatay, Kahramanmaraş, Osmaniye, Kırıkkale, Aksaray, Niğde, Nevşehir, Kırşehir, Manisa, Afyonkarahisar, Kütahya, Uşak, Kayseri, Sivas, Yozgat, Zonguldak, Karabük, Bartın, Samsun, Tokat, Çorum, Amasya, Gaziantep, Adıyaman, Kilis

IV. Bölgedeki İller: Kastamonu, Çankırı, Sinop, Trabzon, Ordu, Giresun, Rize, Artvin, Gümüşhane, Erzurum, Erzincan, Bayburt, Ağrı, Kars, Ardahan, Iğdır, Van, Muş, Bitlis, Hakkari, Malatya, Elazığ, Bingöl, Tunceli, Şanlıurfa, Diyarbakır, Mardin, Batman, Şırnak, Siirt.

Büyük ölçekli yatırımlar, 50 milyon Türk Lirasının üzerindeki yatırımlardan Kararın 3 numaralı ekinde yer alan listede belirtilen yatırımları ifade etmektedir. Liste incelendiğinde kimyasal madde, rafine edilmiş petrol ürünleri, motorlu kara taşıtı, lokomotif ve vagon, liman, elektronik sanayi ürünü, tıbbi alet, ilaç, hava ve uzay taşıtları, makine, madencilik vb. üretimine yönelik yatırımlar kapsama alınmıştır.

g. İndirimli Kurumlar Vergisinin Uygulanacağı Yatırımlar ve En Az Yatırım Tutarı

Büyük ölçekli yatırımlar dışında indirimli kurumlar vergisi desteğinden faydalanan yatırımlar ve asgari yatırım tutarları Kararın ekinde yer alan 2 no.lu listede bölge ve düzey bazında listelenmiştir.

Normal şartlarda teşvik belgesi alınabilmesi, yatırımın destek unsurlarından yararlanabilmesi için asgari sabit yatırım tutarının **I. ve II. bölgelerde 1.000.000 TL, III. ve IV. bölgelerde ise 500.000 TL** tutarında olması gerekmektedir. Ancak indirimli kurumlar vergisi desteğinden faydalanmak için Kararın ekinde yer alan listede belirtilen sektör, en az yatırım ve en az kapasite koşullarının sağlanması gerekmektedir. Yine büyük ölçekli yatırımlara ilişkin listede, yatırımların büyük ölçekli sayılabilmesi için kimi yatırım konularında asgari yatırım tutarı 50 milyon TL'yi aşmaktadır.

h. İndirimli Vergi Desteğinden Gelir Vergisi Mükellefleri de Yararlanabilecektir

Vergisel düzenleme her ne kadar Kurumlar Vergisi Kanununda yer alsa da, madde metninde yer alan açık hüküm uyarınca indirimli vergi uygulamasından gelir vergisi mükellefleri de faydalanacaktır.

1. Kurumlar Ve Gelir Vergisine Uygulanacak İndirim Oranları İle Yatırıma Katkı Oranları

Büyük ölçekli yatırımlar ile bölgesel uygulama kapsamında gerçekleştirilen yatırımlarda, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesi çerçevesinde, kurumlar vergisi veya gelir vergisine uygulanacak indirim oranları ile yatırıma katkı oranları aşağıda belirtilmiştir.

Bölgeler	Bölgesel Uygulama		Büyük Ölçekli Yatırımlar	
	Yatırıma katkı oranı (%)	Kurumlar vergisi veya gelir vergisi indirim oranı (%)	Yatırıma katkı oranı (%)	Kurumlar vergisi veya gelir vergisi indirim 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[1] hâlinde aşağıda belirtilen indirim oranları ile yatırıma katkı oranları uygulanacaktır.

Bölgeler	Bölgesel Uygulama		Büyük Ölçekli Yatırımlar	
	Yatırıma katkı oranı (%)	Kurumlar vergisi veya gelir vergisi indirim oranı (%)	Yatırıma katkı oranı (%)	Kurumlar vergisi veya gelir vergisi indirim oranı (%)
I	20	50	30	50
II	30	60	40	60
III	40	80	50	80
IV	60	90	70	90

3. UYGULAMA (Örnek)

a. Verilerin Ortaya Konulması

- Bir anonim şirket İstanbul'da **hastane hizmetleri** için Komple Yeni Yatırım amacıyla teşvik belgesi almıştır.

- Yatırıma 18.04.2011 tarihi itibarıyla başlanmış (teşvik belgesi için Müsteşarlığa veya sanayi odasına müracaat edilmiş, inşaata başlanmış ve bu ay itibarıyla teşvik belgesinde kayıtlı sabit yatırımın en az %10'u gerçekleşmiş) olup, gerçekleşen sabit yatırım tutarı **20.000.000,00 TL'dir.**

-Arazi-arsa, royalti, yedek parça ve amortismanına tabi olmayan diğer harcamaların tutarı **5.000.000 TL'dir.**

- 2012 yılının 12. ayında oluşan geçici vergi matrahı (ilk üç geçici vergi döneminde matrah oluşmadığı varsayımıyla) **1.500.000 TL'dir.**

b. Verilere Göre Tespitler

- I. Bölgede yer alan ilde, söz konusu yatırıma indirimli kurumlar vergisi, sigorta primi işveren hissesi desteği ve yatırım yeri tahsisi için en az sabit yatırım tutarı, Karar ekindeki listede 5.000.000 TL olarak belirlenmiştir.

- Gerçekleşen sabit yatırım tutarı, İstanbul'da hastane işletmesi için öngörülen asgari yatırım tutarının üstünde olduğundan işletme indirimli kurumlar vergisi desteğinden faydalanabilecektir.

- Yatırımın işletilmesine 2011 yılı içinde başlanıldığından 2012 yılı geçici vergi ve kurumlar vergisi beyannamelerinde vergi indiriminden işletme faydalanabilecektir.

- Yatırıma 2010 yılı sonuna kadar başlanıldığından yatırıma katkı oranı %20, kurumlar vergisi indirim oranı %50 olacaktır.

c. Hesaplamalar

- Yatırıma Katkı Tutarının Hesaplanması

1. Toplam Sabit Yatırım Tutarı	20.000.000,00 TL
--------------------------------	------------------

2. Hesaplamada Dikkate Alınamayacak Harcama	5.000.000,00 TL
3. Yatırıma Katkı Tutarının Matrahı ((1)-(2))	15.000.000,00 TL
4. Yatırıma Katkı Oranı	%20
5. Yatırıma Katkı Tutarı ((3)x(4))	3.000.000,00 TL

Yatırıma katkı payı 3.000.000,00 TL olarak hesaplandığı için, geçici vergi ve kurumlar vergisi beyannamelerinde bu tutar indirim konusu yapılacaktır. Kurumlar vergisi indirimi oranı %50 olduğundan hesaplanacak geçici vergi ya da kurumlar vergisinin %50'si, indirim toplamı 3.000.000 TL'ye ulaşınca kadar, beyannamelerde indirim konusu yapılacaktır.

1. Geçici Vergi Matrahı	1.500.000 TL
2. Geçici Vergi Tutarı ((1)x%20)	300.000 TL
3. Vergi İndirim Oranı	%50
4. İndirilecek Vergi ((2)x(3))	150.000 TL
5. Ödenecek Vergi ((2)-(4))	150.000 TL

Görüldüğü üzere hesaplanan verginin yarısı olan 150.000 TL ödenmeyerek, yatırıma 150.000 TL Devlet tarafından katkı sağlanmıştır. Ancak halen bu şekilde devletin 2.850.000 TL (3.000.000-150.000) daha vergi tahsil etmeyerek katkı sağlamaya devam etmesi gerekmektedir.

Örnekte **kurumlar vergisi indirim oranı** %50 iken, **indirimli kurumlar vergisi oranı** %10 (%20 kurumlar vergisi oranı x (1-0,5)) olmuştur.

4. SONUÇ

Bölgesel ve sektörel yatırımların teşvikinde, gelir ve kurumlar vergisi özendirme amacıyla yeniden kullanılmaya başlanmıştır. Bu kapsamda indirimli kurumlar vergisi müessesesi uygulamaya konulmuştur.. Söz konusu müessese 31.12.2010 tarihine kadar başlayacak yatırımlar için önemli teşvikleri kapsamaktadır. Yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren yatırıma katkı tutarına ulaşınca kadar indirimli oranlar üzerinden kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.

Bilgilerinize sunar, işlerinizde başarılar dilerim.

Emsal ÖZCAN
Yeminli Mali Müşavir