

1 Kasım 2022

Yatırım Döneminde Yararlanılabilecek İndirimli Kurumlar Vergisinin Hesabında, Gerçekleştirilen ve Gerçekleştirilmeyen Yatırım Harcaması Tutarının Önemi

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/A maddesinin ikinci fıkrasına 6322 sayılı Kanunla eklenen (c) bendi hükmüyle, mükelleflerin yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlarının yatırım döneminde diğer faaliyetlerinden 1/1/2013 tarihinden itibaren elde ettikleri kazançlarına, indirimli kurumlar vergisi uygulanması suretiyle yatırıma katkı tutarının kısmen kullanılması mümkün hale gelmiştir.

Mükelleflerin, 2012/3305 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar (Karar) kapsamında düzenlenmiş yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımlarına fiilen başladıkları tarihten itibaren, hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben;

- Toplam yatırıma katkı tutarının Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen oranını geçmemek ve
- Gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını aşmamak

üzere, yatırım döneminde diğer faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecektir.

Yukarıda yer verilen iki kısıttan ilkinin tespitinde uygulanacak oran, 2012/3305 sayılı Karar'ın 15/5'inci maddesinde %80 olarak belirlenmiştir.

Diğer taraftan, mezkur Karar'ın geçici 8'inci maddesine göre imalat sanayiine yönelik (US-97 Kodu:15-37) düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında **1/1/2017 ile 31/12/2022 tarihleri arasında gerçekleştirilecek yatırım harcamaları için vergi indirimi desteğinde uygulanacak yatırıma katkı oranları her bir bölgede geçerli olan yatırıma katkı oranına 15 puan ilave edilmek suretiyle, kurumlar vergisi veya gelir vergisi indirimi tüm bölgelerde yüzde yüz oranında ve yatırıma katkı tutarının yatırım döneminde yatırımcının diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarına uygulanacak oranı yüzde yüz olmak üzere uygulanır.**

Buna göre, teşvik belgeli bir yatırımın imalat sanayiine yönelik olması durumunda (US-97 Kodu:15-37) **1/1/2017 ile 31/12/2022 tarihleri arasında yapılan yatırım harcamaları için,**

- Yatırıma katkı oranına 15 puan ilave edilecektir.
- Gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarına ilişkin indirimli kurumlar vergisi yüzde yüz oranında uygulanacaktır (Dolayısıyla **bu kısma ait** yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar kurumlar vergisi oranı yüzde sıfır olacaktır).

Bilgener Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.

Buyaka İş Merkezi
Kule: 2 No: 22
34771 Ümraniye/ İstanbul

+90 216 651 4 651
info@bilgener.com
bilgener.com

Bilgener sahip olduğu yerel uzmanlığı, faaliyete başladığı 1995 yılından beri kazandığı tecrübe ile ahenkli bir şekilde birleştiren Türkiye'nin öncü profesyonel hizmetler sağlayıcı grubudur.

Bilgener'in temel hedefi; Türkiye'de faaliyette bulunan yerel ve global girişimcilerin operasyonel olarak ihtiyaç duydukları üst düzey vergi, denetim ve danışmanlık hizmetlerini tek bir noktadan sunmak suretiyle işlerini daha verimli ve sağlıklı bir şekilde yürütmelerine yardımcı olmaktır.

Bilgener, müşterilerinin sınır ötesi muhasebe, denetim, vergi ve danışmanlık ihtiyaçlarına hizmet eden lider profesyonel hizmet firmalarının oluşturduğu Londra merkezli uluslararası bir birlik olan Morison Global'in 2002 yılından beri Türkiye bağımsız üyesidir.

Yazar:
Ömer Binici
Yeminli Mali Müşavir

3. Yatırım döneminde yatırımcının diğer faaliyetlerden elde ettiği kazançlarına indirimli kurumlar vergisi uygulanırken **yapılan harcama tutarına tekabül eden** yatırıma katkı tutarının yüzde yüzü dikkate alınacaktır.

2017 Yılı Öncesinde Başlamış Yatırımlar için Geçici 8'inci Madde Uygulaması

Geçici 8'inci maddenin sağladığı avantajların 1/1/2017 ile 31/12/2022 tarihleri arasında gerçekleştirilen yatırım harcamalarına mahsus olduğu gözden kaçırılmamalıdır. Yani bu tarihler arasında yapılan yatırım harcamaları için bahse konu avantajlı unsurlar tatbik edilebilecek iken bu tarihlerin dışında kalan dönemde yapılan harcamalar için ise geçici 8'inci madde hükümleri uygulanamayacaktır.

Örnek: (A) A.Ş., 2016 yılında teşvik belgesi kapsamında toplam 10.000.000,00-TL'lik bir yatırıma başlamış ve bu yılda toplam 2.000.000,00-TL'lik yatırım harcaması yapmıştır.

2017-2021 yılları arasında ise kalan 8.000.000,00.-TL'lik yatırım harcaması yapılmış ve yatırım 2022 yılı içinde devreye alınmıştır.

A.Ş. 2021 yılı haricinde diğer faaliyetlerinden kazanç elde etmemiştir. Buna göre, 2021 döneminde yararlanılabilecek yatırıma katkı tutarları ve bu tutarlara ulaşılmasını sağlayacak indirimli kurumlar vergisi matrahları aşağıdaki gibi hesaplanacaktır (yatırıma katkı oranı: %40, vergi indirimi oranı %80, yatırıma katkı tutarının yatırım döneminde kullanılabilir kısmı %80'dir):

| Yıllar | Harcama | YKO | Yatırıma Katkı Tutarı | Yatırım Döneminde Yararlanılabilecek Yatırıma Katkı Tutarı ** | İndirimli Uygulanacak Kurumlar Vergisi Oranı | İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulanacak Matrahlar |
|-------------------------|----------------------|------|--------------------------------|---|--|--|
| 2016 Yılı | 2.000.000,00 | 40% | $2.000.000 * 40\% = 800.000$ | $2.000.000 * 40\% * 80\% = 640.000$ | $25 - (25 * 80\%) = 5$ | $640.000 / 0,20 = 3.200.000$ |
| 2017-2021 Yılları Arası | 8.000.000,00 | 55%* | $8.000.000 * 55\% = 4.400.000$ | $8.000.000 * 55\% * 100\% = 4.400.000$ | $25 - (25 * 100\%) = 0$ | $4.400.000 / 0,25 = 17.600.000$ |
| Toplam | 10.000.000,00 | | 5.200.000,00 | 5.040.000,00 | | 20.800.000,00 |

*15 puan ilave edilmiştir.

**Hesaplanan tutar toplam yatırım harcaması ile kıyaslanır ve küçük olan dikkate alınır.

İşletme, 2021 sonu itibarıyla yatırım döneminde olduğu için yatırım döneminde yararlanılabilecek yatırıma katkı tutarının hesabı da yatırım yapılan tarihlere göre değişiklik gösterecektir.

Bu kapsamda, ilave 15 puanlık yatırıma katkı oranı 2017-2022 tarihleri arasında yapılan harcamalar için hesaplanır. Bu hesaplama doğrultusunda 2017-2021 yılları arasında yapılan harcamalar için 4.400.000-TL'lik yatırıma katkı tutarına ulaşılmıştır. 2016 yılı harcamaları için ise ilave 15 puan uygulanmaksızın hesaplama yapılmış ve 800.000,00-TL'lik yatırıma katkı tutarlarına ulaşılmıştır.

2016 yılında yapılan yatırım harcamaları için yatırıma katkı tutarının Bakanlar Kurulunca belirlenen oranı kadarlık kısmı (%80), yatırım döneminde kullanılabilir. Buna göre, 2016 yılında yapılan yatırım harcamaları için 640.000,00-TL'lik yatırıma katkı tutarı kullanılabilir.

2017-2021 tarihleri arasında yapılan yatırım harcamaları için ise bu oran %100 olarak uygulanacağından bu döneme tekabül eden harcamalar için 4.400.000,00-TL'lik yatırıma katkı tutarı kullanılabilir.

Bu tutarların ayrı ayrı hesaplanması, kurumlar vergisi indirim oranının %100 uygulanacağı kısmın tespiti ile de ilgilidir. Zira geçici 8'inci maddeye göre yalnızca 1.1.2017 ile 31.12.2022 tarihleri arasında yapılan yatırım harcamalarına tekabül eden yatırıma katkı tutarı için %100 kurumlar vergisi indirimi söz konusu olacaktır (2021 hesap dönemi için %0 kurumlar vergisi oranı). Bu tarihler arasında **gerçekleştirilmeyen** yatırım harcamaları için %100 kurumlar vergisi indirimi uygulanmayacaktır. Söz konusu yatırım için %80 oranında kurumlar vergisi indirimi uygulanacaktır (2021 hesap dönemi için %5 kurumlar vergisi oranı).

Burada %0 ve %5 kurumlar vergisi oranı uygulanacak matrahın tespitine ilişkin kısıtlayıcı bir düzenleme bulunmadığından öncelikle $(4.400.000/0,25)=17.600.000,00$ -TL'ye kadarlık matraha %0 kurumlar vergisi uygulanması mümkün bulunmaktadır. Aşan kısma ise $(640.000/0,20)=3.200.000,00$ -TL'ye kadar %5'lik vergi oranı uygulanabilir. Matrahın bundan sonraki kısmına ise normal kurumlar vergisi oranı uygulanacaktır.

Buna göre mükellefin 2021 hesap döneminde $(3.200.000+17.600.000)=20.800.000,00$ -TL'lik matrahının bulunması durumunda yatırıma katkı tutarının yatırım döneminde kullanılabilir kısmının tamamı kullanılmış olacaktır. Yatırıma katkı tutarının kalan kısmı ise yatırımdan elde edilen kazançta indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle kullanılacaktır.

01.01.2017-31.12.2022 Tarihleri Arasında Başlanan ve Devam Eden Yatırımların Durumu

2017-2022 tarihleri arasında başlamış olmakla birlikte henüz tamamlanmamış yatırımlar için de benzer durum geçerlidir. Devam eden yatırımların tamamlanmış kısmı için geçici 8'inci maddenin sağladığı avantajlı unsurlar uygulanacak ancak henüz tamamlanmamış kısımlar için ise uygulanamayacaktır.

Örnek: (B) A.Ş. tarafından 2019 yılında başlanan teşvik belgesi kapsamındaki toplam 35.814.904,00'lik yatırımın 2021 sonu itibarıyla tamamlanmış olan kısmı 22.918.676,43.-TL'dir. (B) A.Ş.'nin dönem matrahı 122.487.194,54-TL'dir. (B) A.Ş. 2021 hesap dönemine kadar kazanç yetersizliği sebebiyle indirimli kurumlar vergisinden yararlanamamıştır. Buna göre 2021 hesap dönemi kurumlar vergisi hesabı aşağıdaki gibi olacaktır (yatırıma katkı oranı: %40, vergi indirimi oranı %80, yatırıma katkı tutarının yatırım döneminde kullanılabilir kısmı %80'dir):

| Gerçekleştirilen/ Gerçekleştirilmeyen Harcamalar | Harcama | YKO | Yatırım Döneminde Yararlanılabilecek Yatırıma Katkı Tutarı ** | İndirimli Uygulanacak Kurumlar Verisi Oranı | İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulanacak Matrahlar |
|--|----------------------|------|--|--|---|
| Gerçekleştirilmeyen | 12.896.227,57 | 40% | $12.896.227,57*40%*80%$ =4.126.792,82 | $25-(25*80%)=5$ | $4.126.792,82/0,20$ =20.633.964,11 |
| Gerçekleştirilen | 22.918.676,43 | 55%* | $22.918.676,43*55%*100%$ =12.605.272,04 | $25-(25*100%)=0$ | $12.605.272,04/0,25$ =50.421.088,5 |
| Toplam | 35.814.904,00 | | 16.732.064,86 | | 71.055.052,26 |

*15 puan ilave edilmiştir

**Hesaplanan tutar toplam yatırım harcaması ile kıyaslanır ve küçük olan dikkate alınır.

Yatırım döneminde yararlanılabilecek yatırıma katkı tutarının tespiti için 01.01.2017 ile 31.12.2022 tarihleri arasında gerçekleştirilen ve gerçekleştirilmeyen yatırım harcamalarının tasnifi gerekmektedir.

Zira bu tasnife göre ilave %15 yatırıma katkı oranı uygulanacak tutar ile %100 kurumlar vergisi indirimi uygulanacak matrah tespit edilebilecektir.

(B) A.Ş tarafından 2021 sonuna kadar gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarı 22.918.676,43-TL'dir. Bu kısım, 2017-2022 yılları arasında gerçekleştirilmiş olduğundan yatırıma katkı oranına 15 puan ilave edilecektir. Aynı zamanda bu kısım için kurumlar vergisi indirim oranı %100 uygulanacak ve diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanırken yatırıma katkı tutarının %100'ü dikkate alınacaktır. Buna göre gerçekleştirilen yatırım harcamaları için yararlanılabilecek yatırıma katkı tutarı($22.918.676,43 * 55% * 100%$)=12.605.272,04'dir.

Ancak henüz gerçekleştirilmeyen kısım için ise geçici 8'inci madde hükümleri uygulanamayacaktır. Bu kısım için yatırıma katkı tutarının Karar'da belirlenen oranı nispetinde yatırım döneminde indirimli kurumlar vergisinden yararlanılabilecektir. Buna göre gerçekleştirilmeyen kısım için yararlanılabilecek yatırıma katkı tutarı ($12.896.227,57 * 40% * 80%$)=4.126.792,82-TL olarak hesaplanır.

Bu hesaplama göre yatırım döneminde yararlanılabilecek yatırıma katkı tutarı toplamı ($12.605.272,04 + 4.126.792,82$)=16.732.064,86-TL'dir. Bu tutar gerçekleştirilen toplam yatırım harcamasından (22.918.676,43-TL) küçük olduğundan bu kadarlık tutara ulaşıncaya kadar indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecektir.

Yukarıda izah edildiği üzere ayrı ayrı hesaplanan yatırıma katkı tutarlarının kullanılmasını sağlayacak matrahlar da ayrı ayrı belirlenecektir.
($12.605.272,04 / 0,25$)=50.421.088,50-TL'lik matraha %0,
($4.126.792,82 / 0,20$)=20.633.964,11-TL'lik matraha %5 ve kalan
($122.487.194,54 - 71.055.052,26$)=51.432.142,28-TL'lik matraha ise %25 kurumlar vergisi oranı uygulanacaktır.

(B) A.Ş.'nin kurumlar vergisi matrahı ve ödenecek kurumlar vergisi tutarı özet olarak da aşağıda yer almaktadır:

| Oranlar (A) | Matrahlar (B) | Vergi (C=A*B) |
|---------------|-----------------------|----------------------|
| 0% | 50.421.088,15 | 0,00 |
| 5% | 20.633.964,11 | 1.031.698,21 |
| 25% | 51.432.142,28 | 12.858.035,57 |
| Toplam | 122.487.194,54 | 13.889.733,78 |

Saygılarımızla,

BİLGİNER