



İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ VE DEĞİŞİKLİKLER

AÇILIŞ KONUŞMALARI

*Kemal ALTUNAY/ Adana YMM Oda Başkanı

EĞİTMEN

*YMM Soner ÜLGEN

08.05.2024 Çarşamba 14:00 /Adana Sanayi Odası

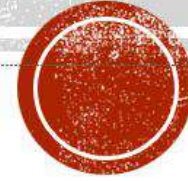


İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ

SONER ÜLGEN

YMM

ESKİ BAŞ HESAP UZMANI





- ✚ 6322 sayılı Kanun ile yapılan düzenleme sonrası ise yatırım döneminde diğer faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına da indirimli kurumlar vergisi uygulanması mümkün hale gelmiştir.
- ✚ İndirimli vergi oranı uygulaması sadece kurumlar vergisi mükelleflerine özgü bir uygulama olmayıp, **gelir vergisi mükellefleri** de söz konusu uygulamadan yararlanabilmektedirler.
- ✚ **KURUMLAR VERGİSİ GENEL TEBLİĞİ (SERİ NO: 1)'NDE DEĞİŞİKLİK YAPILMASINA DAİR TEBLİĞ (SERİ NO: 10)**
- ✚ 5.8.2016 Tarihli Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

2. İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulamasından Yararlanamayacaklar



- ✚ Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesinde yer alan düzenleme uyarınca **finans ve sigortacılık sektörlerinde** faaliyet gösteren kurumlar ile **iş ortaklıklarının** indirimli kurumlar vergisi uygulamasından faydalanması imkanı tanınmamıştır.
- ✚ **Adi ortaklıkların** ise adi ortakları hisseleri oranında indirimli kurumlar vergisinden yararlanabileceklerdir.
- ✚ 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 **yapılan yatırımlar** ile **rödovans sözleşmelerine** bağlı olarak yapılan **yatırımlardan elde edilen kazançlar** dolayısıyla da mükelleflerin indirimli vergi oranı uygulamasından yararlanması mümkün değildir.



3- Yatırıma Katkı Tutarı Ne Anlama Gelmektedir?

- ✚ **Yatırıma katkı tutarı**, indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle tahsilinden vazgeçilen vergi yoluyla yatırımların Devletçe karşılanacak tutarını, bu tutarın yapılan toplam yatırım tutarına bölünmesi suretiyle bulunacak oran ise **yatırıma katkı oranını** ifade etmektedir.
- ✚ Yatırıma katkı tutarından **faydalanmak için** yatırım teşvik belgesi sahibi mükelleflerin **yatırım harcamasını yaptıkları vergilendirme döneminde** vergi matrahlarının bulunması gerekir.
- ✚ **Yatırıma katkı tutarı, yatırım teşvik belgesinde öngörülen harcama tutarının teşvik belgesinde yer alan yatırıma katkı oranıyla çarpılması suretiyle hesaplanmaktadır.**
- ✚ Aşağıda konuyu ilişkin örnek bir çalışmaya yer verilmiştir.



TEŞVİK [Açık Belgeler Listesi](#) **Belge Görüntüle**

[Belge Künye Bilgileri](#) [Yatırım Cinsi](#) [Ürün Bilgileri](#) [Yerli Liste](#) [İthal Liste](#) [Finansal Bilgiler](#) [Özel Şartlar](#) **Destek Unsurları** [Evrak Listesi](#)

[Destek Unsurları Listesi](#)

Ayrıntıları Görüntüle

Destek Unsuru Adı	Destek Oranı
Sigorta Primi İşveren Hissesi	7 Yıl
Vergi İndirimi	%80, YKO %40
Faiz Desteği	
KDV İstisnası	



✚ **Örnek 1: (A) A.Ş.’nin** 2022 yılında aldığı yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımının toplam tutarı **5.000.000,00 TL** ve yatırıma katkı oranı **%30’dur**. Bu durumda toplam yatırıma katkı tutarı aşağıdaki tablodaki gibi hesaplanacaktır. Vergi İndirim oranı ise yüzde 80’dir.

A	Teşvik Belgesinde Toplam Yatırım Tutarı	5.000.000,00 TL
B	Yatırıma Katkı Oranı	%30
C	Toplam Yatırıma Katkı Tutarı (AxB=) (5.000.000,00x0,30=)	1.500.000,00 TL

✚ Yukarıdaki tabloda **toplam yatırım tutarı ile yatırıma katkı oranı çarpılmak suretiyle** bulunan tutar toplam yatırıma katkı tutarını ifade etmekte olup, bu tutar vergi matrahının yeterli olması durumunda yatırımcıya devletçe verilecek vergi desteğinin tamamını ifade eder.



- ✚ Buna göre yatırım döneminde diğer faaliyetlerden ve işletme döneminde yatırımdan elde edilen kazançta indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle tahsilinden vazgeçilecek kurumlar vergisi tutarı toplam **1.500.000,00 TL'lik** yatırıma katkı tutarı ile sınırlı olacaktır.
- ✚ Anılan tutarın **%80'ini** yatırım döneminde **%20'si** ise işletme döneminde kullanılabilecektir.
- ✚ Yatırım harcaması yapılan vergilendirme döneminde vergi matrahı bulunan yatırım teşvik belgesi sahibi mükellefler yukarıdaki örnekte vergi indirimi oranı yüzde 80 olduğu için, indirimli kurumlar vergisi matrahına uygulayacakları kurumlar vergisi oranı (**%23 x 0,80=**) **%4,6** olarak dikkate alacaklardır. Diğer deyişle kurumlar vergisi oranı **%17,6** daha düşük uygulayacaklar, bu suretle az ödedikleri kurumlar vergisi tutarı yararlandıkları yatırıma katkı tutarını oluşturacaktır.



İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMASINDA YATIRIMA KATKI TUTARINI KULLANMAK İÇİN BİR SÜRE SINIRI YOKTUR

Yatırımcılar teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımları için yatırım döneminde diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına, işletme döneminde ise yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren bu yatırımlardan elde edilen kazançlarına süre sınırı olmaksızın yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanabilirler. Yatırıma katkı tutarının belli bir süre içerisinde kullanılma zorunluluğu bulunmamaktadır.



Buna göre; “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 yatırım dönemi olarak anlaşılması” gerektiği açıkça ifade edilmiştir. 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 gerektiği vurgulanmıştır.

Yatırıma Fiilen
Başlanılan Geçici
Vergi Dönemi
1.4.-30.06.2021

YATIRIM DÖNEMİ

Tamamlama Vizesi
İçin Başvuru
01.04-30.06-2023



4- İndirimli Kurumlar Vergisine Konu Edilemeyecek Yatırım Harcamaları

- ✚ 14.7.2009 tarihli ve 2009/15199 sayılı ve 15.6.2012 tarihli ve 2012/3305 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Bakanlar Kurulu Kararları uyarınca **arazi, arsa, royalty, yedek parça ve amortismanla tâbi olmayan diğer harcamalar indirimli kurumlar vergisi uygulamasına konu edilemeyecektir.**
- ✚ Aynı şekilde, yatırımın maliyetine intikal ettirilen **kredi faizleri ile kur farkları** yatırıma katkı tutarının hesabında dikkate alınmayacaktır.
- ✚ **7338 sayılı** Kanununun 27'inci maddesiyle 213 sayılı Kanunun Maliyet bedelinin tanımlandığı 262'nci maddesine eklenen fıkra ile iktisadi kıymetin finansmanında kullanılan kredilere ait faiz giderleri ve bunlara ilişkin kur farklarının maliyete intikali zorunlu olduğu yasal düzenleme ile hüküm altına alınmıştır.



5- Yeni Kurulan ve Komple Yeni Yatırım Yapan Şirkette İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması

- Yeni kurulan ve **komple yeni yatırım** yapan şirketlerde, diğer faaliyetlerden elde edilen gelir olmadığı için indirimli kurumlar vergisinden yararlanmak için **yatırımın kısmen veya tamamen** işletilmeye başlaması veya yatırımdan kazanç elde edilmesi gerekmektedir.
- Diğer deyişle, başkaca geliri bulunmayan komple yatırımlarda **yatırıma katkı tutarının** yatırım döneminde kullanılması fiilen mümkün gözükmemektedir.



İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMASINDA KOMPLE YATIRIMDAN ELDE EDİLEN KAZANCIN TESPİTİNDE FAALİYET DIŞI GELİRLERE DİKKAT

Yatırım teşvik belgesine bağlı “**komple yatırımın**” tamamlanmama vizesi ile sonuçlandırılmasından sonra elde edilen kazancın ayrı bir şekilde tespit edilerek bu tespit edilen kazancı indirimli kurumlar vergisinin uygulanması önem arzeder. Kazanç yoksa indirimli kurumlar vergisi matrahı oluşmaz. Öte yandan, komple yatırıma konu üretim faaliyetleri neticesinde elde edilen kazançların değerlendirilmesi sonucunda elde edilen gelirler komple yatırımdan elde edilen kazancın tespitinde dikkate alınmazlar.

İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMASINDA KOMPLE YATIRIMDAN ELDE EDİLEN KAZANCIN TESPİTİNDE FAALİYET DIŞI GELİRLERE DİKKAT

Buna göre, kazançla altın, döviz, mevduat, iştirak hissesi, gayrimenkul vb. alınması ve sonrasında bu kıymetlerin satışından kazanç elde edilmesi durumunda indirimli kurumlar vergisinin sadece yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımdan elde edilen kazançla uygulanması, üretim tesisinin faaliyeti neticesinde elde edilen paraların değerlendirilmesi (iştirak hissesi, gayrimenkul vb. alımında kullanılması) ve sonrasında bu kıymetlerin satışından elde edilen kazanç ile üretim tesisinden elde edilen faaliyet kazancının banka vadeli mevduat hesaplarında değerlendirilmesi neticesinde oluşan faiz gelirlerinin indirimli kurumlar vergisi uygulanacak kazancın tespitinde dikkate alınması mümkün değildir.

Ancak, anılan komple yatırımın kapsamı dışında kalan kazançlar başka bir yatırım teşvik belgesine bağlı yatırımlar için yatırım döneminde diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç olarak değerlendirilir

6- Yatırım döneminde diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlarda indirimli kurumlar vergisi uygulaması

- ✚ Yatırım teşvik belgesinde yer alan yatırıma katkı ve vergi indirim oranları dikkate alınarak ilgili teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlardan elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanması esastır.
- ✚ Ancak, Kanunun 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 kullandırılması mümkün hale gelmiştir.
- ✚ Mükelleflerin, 6322 sayılı Kanunla yapılan bu değişiklikten sonra yayımlanan 2012/3305 sayılı Karar kapsamında düzenlenmiş yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımlarına fiilen başladıkları tarihten itibaren, hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben;



- **Toplam yatırıma katkı tutarını geçmemek ve**
- **Gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını aşmamak**

üzere, yatırım döneminde diğer faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına indirimli kurumlar vergisi uygulayabilme imkanı 1.1.2013 tarihinden beri devam etmektedir.

Ancak 2012/3305 sayılı Kararın geçici 8'nci madde hükümlerinden yararlananlar yatırım teşvik belgesi sahibi mükellefler için bu oran yüzde 100 olarak uygulanmaktadır.



Örneğin, (A) A.Ş.'nin 2012/3305 sayılı Karara göre düzenlenmiş yatırım teşvik belgesi kapsamındaki toplam **20.000.000,00 TL**'lik yatırımına 07.08.2022 tarihinde başlamış olup, teşvik belgesine göre yatırıma katkı oranı: **%40**, vergi indirim oranı: **%80**, yatırıma katkı tutarının yatırım döneminde kullanılabilecek kısmı: **%80**'dir. Alınan teşvik belgesi imalat sanayiine yönelik (US-97 Kodu:15-37) düzenlenen yatırım teşvik belgesi kapsamındadır.

Mükellefin bu yatırım teşvik belgesi nedeniyle yararlanabileceği yatırıma katkı tutarı $(20.000.000,00 \times 0,40 =)$ 8.000.000,00 TL'dir. Anılan tutarın yüzde 80'i yatırım döneminde (6.400.000,00 TL, kalan 1.600.000,00 TL'si ise işletme döneminde kullanılabilecektir. Genel kural budur.

Ancak, kararın geçici 8'nci madde hükümleri dahilinde imalat sanayiine yönelik (US-97 Kodu:15-37) düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında hem vergi indirimi oranı yüzde yüz hem de yatırıma katkı tutarının yatırım döneminde yatırımcının diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarına uygulanacak oranı yüzde yüz olarak uygulanacağından, bu hükümlere göre hareket edilmesi gerekmektedir.

2022 Takvim yılı III. Dönem geçici vergilendirme dönemi itibariyle belge kapsamında yapılan yatırım harcamaları aşağıdaki gibidir.

2022 Yılı III. Geçici Vergi Döneminde Yapılan Harcama	4.500.000,00
Yapılan Toplam Harcama	4.500.000,00
İlave Hak Kazanılan Yatırıma Katkı Tutarı	675.000,00

Şimdi gelelim bu dönemde yararlanılabilecek yatırıma katkı tutarı ile indirimli kurumlar vergisi matrahının hesabına;

Yatırım döneminde indirimli kurumlar vergisinin hesaplanması açısından aşağıda yer alan kısıtlamalara dikkat edilmesi gerekir.

1. Gerçekleştirilen yatırım harcamasını aşmamak (4.500.000,00 TL)
2. Yatırıma katkı tutarın aşmamak (6.400.000,00 TL+675.000,00 TL)

Her ne kadar yatırımcı şirketin **4.500.000,00 TL** yatırım harcaması nedeniyle **(4.500.000,00 x 0,40=) 1.800.000,00 TL** yatırıma katkı tutarını hak etmiş olsa da indirimli kurumlar vergisi matrahını tespit ederken dikkate alacağı yatırıma katkı tutarı yatırım döneminde yararlanabileceği **6.400.000,00 TL** ile sınırlıdır. Diğer deyişle bu dönemde yatırımcının 1.800.000,00 TL'nin üzerinde yatırıma katkı tutarından yararlanması mümkündür.

Yukarıdaki tutarlar dikkate alındığında mükellefin **indirimli kurumlar vergisi matrahı: $4.500.000,00/0,23= 19.565.217,40$ TL olacaktır.** Mükellefin bu geçici vergi döneminde **4.500.000,00 TL'lik** yatırıma katkı tutarından yararlanma imkanı vardır. İstanbul Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 02.04.2014 tarih ve 30 sayılı muktezasındaki görüşte bu yöndedir.

- ✚ 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.
- ✚ 1.1-31.3.2023 # 1.4-30.6.2023 #1.6-30.09.2023#1.9.-31.12.2023
- ✚ **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.

7-Yatırım Teşvik Belgesi Kapsamında Yatırımların Bir Kısımının Tamamlanması



- ✚ Yatırım teşvik belgesi kapsamında yapılan yatırımların **fiilen bir kısmının tamamlanması durumunda** fiilen tamamlanan kısma isabet eden yatırım harcaması için hesaplanan yatırıma katkı tutarı üzerinden **işletme döneminde geçerli hükümlere** göre indirimli kurumlar vergisinden yararlanılacak, **devam eden kısım için** ise yatırım döneminde geçerli hükümlere göre indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanılacaktır.

8-Diğer Faaliyetlerden Elde Edilen Kazanç Ne Anlama Gelmektedir?



- İndirimli vergi oranı uygulamasında, mükelleflerin gerek 2009/15199 sayılı ve gerekse 2012/3305 sayılı Karara göre düzenlenmiş yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki **yatırımlarının işletilmesinden elde edilen kazançları dışında kalan tüm kazançları** diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç olarak kabul edilmektedir.
- Mükelleflerin, yatırımlarının işletilmesinden elde edilen kazançları dışında, normal ticari faaliyetten elde ettikleri gelirler, **ihracat ve üretim faaliyetlerinden elde ettikleri gelirler, gayrimenkul veya iştirak satışlarından elde ettikleri kazançları, iştiraktan temettü gelirleri, faiz gelirleri, kur farkı gelirleri, kira gelirleri, yenileme fonunun dönem kazancına ilave edilmesinden kaynaklı gelirler, yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinden elde edilen gelirler vb indirimli kurumlar vergisi uygulaması açısından diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç olarak değerlendirilir.**



✚ Özellik Arzeden Bir Durum

- ✚ Yatırımlarının işletilmesinden elde edilen kazançlar söz konusu yatırımla ilgili yatırıma katkı tutarının **tamamından faydalandıktan sonra** diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç olarak değerlendirilir.
- ✚ Diğer deyişle, 2009/15199 veya 2012/3305 sayılı Karara göre düzenlenmiş yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımların tamamlanmış ve indirimli vergi oranı uygulanmak suretiyle **yatırıma katkı tutarlarının tamamının kullanılmış olması halinde**, bu yatırımlardan, hak kazanılan yatırıma katkı tutarının tamamının kullanıldığı hesap döneminden itibaren elde edilen kazançlar, indirimli vergi uygulamasında diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç olarak değerlendirilebilecektir.



Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler Yatırım Döneminde Diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisine Tabi Olacak mı?

Diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç (KV matrahı)



9- **Yatırım Döneminde** Birden Fazla Yatırım Teşvik Belgesine Sahip Olunması

Mükelleflerin **yatırım döneminde** 2012/3305 sayılı Karara göre düzenlenmiş birden fazla yatırım teşvik belgesinin bulunması ve bu belgeler kapsamındaki indirimli kurumlar vergisi matrahlarının toplamının **diğer faaliyetlerden elde edilen kazançtan fazla olması durumunda**, hangi teşvik belgesine öncelik verileceği mükellefler tarafından **serbestçe belirlenebilecektir**.

Birden fazla yatırım teşvik belgesine sahip olunması durumunda yatırım döneminde hangi teşvik belgesine ait yatırıma katkı tutarından faydalanacağını **herhangi bir önemi bulunmamakla birlikte** yatırımcılar **geçici 8'nci maddesi kapsamında** yüzde 100'lük vergi indiriminden yararlanma hakkına sahip oldukları yatırım teşvik belgesine sahiplerse bu teşvik belgelerini tercih etmeleri avantaj sağlayacaktır.

10-İşletme Döneminde Kurumlar Vergisi Matrahının Birden Fazla Yatırım Teşvik Belgesi Kapsamında Elde Edilen Kazançtan Düşük Olması

- ✚ Tamamlama vizesi yapılmış komple yatırım bulunması durumunda Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesinin uygulanmasında, **indirimli kurumlar vergisi uygulanacak kazancın işletme bütünlüğü içinde ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespitinin mümkün olduğu hallerde kazanç ayrı hesaplarda takip edilecek**, kazancın bu şekilde belirlenmesine imkan bulunmayan hallerde ise kazanç oranlama yapılmak suretiyle tespit edilecektir.
- ✚ İlgili dönem safi kurum kazancının iki ayrı yatırım teşvik belgesi kapsamında (tamamlama vizesi yapılmış komple yatırımdan elde edilen kazanç) bir hesap döneminde elde edilen toplam kazançtan **düşük olması** halinde, **her iki yatırım teşvik belgesi kapsamında ayrı ayrı elde edilen kazancın bu yatırımlardan elde edilen toplam kazanca oranının safi kurum kazancına uygulanması suretiyle** bu teşvik belgelerinde yer alan **indirim oranlarına göre indirimli kurumlar vergisi uygulanacaktır.**



- ✚ Yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımlardan elde edilecek kazançlara uygulanacak vergi indirim oranları farklı olduğundan, **indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle ilgili dönemde yararlanılabilecek yatırıma katkı tutarının beyanname dışında hesaplanması ve toplamda hesaplanan bu tutarı sağlayacak şekilde geçici ve yıllık kurumlar vergisi beyannamelerine yazılacak oranın tespit edilmesi gerekmektedir.**
- ✚ Kurumlar vergisi matrahının fiilen bitmiş veya tamamlama vizesi alınmış birden fazla yatırımdan elde edilen kazançtan **büyük olması durumunda** aşan kısım diğer faaliyetlerden elde edilen gelir olarak yatırım döneminde yatırımcının sahip olduğu olan başka teşvik belgeleri nedeniyle indirimli kurumlar vergisine konu olabilecektir.

Afyonkarahisar Defterdarlığı'nın 14.04.2014 tarih ve 10 sayılı Muktezaları

11-Tevsi yatırımlardan doğan kazançlarda indirimli kurumlar vergisi oranı uygulaması

- ❖ İndirimli kurumlar vergisi uygulamasında, tevsi yatırımlardan elde edilen kazancın işletme bütünlüğü çerçevesinde ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespit edilebilmesi esas olup, tespit edilen 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 belirlenmektedir.
- ❖ “Dönem sonunda kurumun aktifine kayıtlı bulunan toplam sabit kıymet” ifadesinden Vergi Usul Kanununun 313’üncü maddesi uyarınca amortisman mevzuunu oluşturan iktisadi kıymetlerin anlaşılması, dolayısıyla **boş arazi-arsa ve amortismanına tabi olmayan diğer kıymetlerle ilgili tutarların bu hesaplamada dikkate alınmaması**; sabit kıymet tutarının hesabında ise bu kıymetlerin birikmiş amortismanları düşülmeden önceki brüt tutarlarının dikkate alınması gerekmektedir.

ENFLASYON DÜZELTMESİNİN İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİNE ETKİSİ

- ❖ Yatırım teşvik belgesi kapsamında yapılan harcamalarının yeniden değerlemeye tabi tutulması sonucunda indirimli kurumlar vergisi uygulaması açısından yararlanılabilecek yatırıma katkı tutarı değişmeyeceği gibi, aynı şekilde yapılan harcamaların enflasyon düzeltmesine tabi tutulması sonucunda da indirimli kurumlar vergisi uygulaması açısından yararlanılabilecek yatırıma katkı tutarı değişmeyecektir.
- ❖ Öte yandan, tevsî yatırımlardan elde edilen kazancın oranlama yapılmak suretiyle hesaplanmasında sabit kıymetlerin, birikmiş amortismanlar düşülmeden önceki Vergi Usul Kanununa göre yeniden değerlendirme yapılan dönemlerde yeniden değerlendirme sonrası brüt tutarlarıyla, enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde ise enflasyon düzeltmesi sonucu bulunan düzeltilmiş değerleri ile dikkate alınması gerekmektedir.

12-İndirimli Kurumlar Vergisinden Yararlanma Şartlarının İhlal Edilmesi

- ✚ Kanunda hesap dönemi itibarıyla 32/A maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen **şartların sağlanamadığının** tespit edilmesi halinde, söz konusu vergilendirme döneminde indirimli vergi oranı uygulanması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergilerin, **vergi ziyai cezası uygulanmaksızın** gecikme faiziyle birlikte tahsil olunacağı hüküm altına alınmıştır.
- ✚ Özellikle yatırım döneminde toplam yatırıma katkı tutarı ve yapılan harcama dikkate alınmak suretiyle indirimli kurumlar vergisinden yararlanan mükellefler, yatırım teşvik belgesinde yer alan toplam harcama tutarına ulaşamamış olabilirler ve böylece yatırım döneminde yararlanmaları gerekenden fazla yatırıma katkı tutarından faydalanabilirler. İşte bu ve benzeri sebeplerle indirimli kurumlar vergisi uygulanması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler, **vergi ziyai cezası uygulanmaksızın** gecikme faiziyle birlikte yatırımcıdan tahsil olunacaktır.



- Ancak, mezkûr ikinci fıkrada belirtilen şartların sağlanamaması dışında, **haksız bir nedenle** indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanılması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergilere ilişkin olarak vergi ziyaının uygulanacağı tabiidir.
- İndirimli kurumlar vergisi imkanından yararlanma hakkına sahip olmadığı halde yararlananlar veya imalatçı olmadığı halde ilave yüzde 15 yatırıma katkı oranından faydalananlar bu kapsamda değerlendirilebilir.



12-Yatırım Döneminde Yararlanılan Ancak İşletilmeye Geçilmeyen Yatırımlarda Yararlanılan Katkı Tutarının Akıbeti

- ✚ Yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılmadan önce indirimli kurumlar vergisi uygulanan hallerde, yatırımın tamamlanıp işletilmeye geçilmemesi durumunda yatırım döneminde indirimli vergi oranı uygulanması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler, **vergi ziyai cezası uygulanmaksızın** gecikme faiziyle birlikte tahsil edilecektir.



13-Teşvik belgeli Yatırımın Faaliyete Geçmeden Önce Devredilmesi

- ❖ Komple yatırımlar için karşılaşılabilecek bir durumdur. Kanunun 32/A maddesinin altıncı fıkrasına göre, yatırımın faaliyete geçmesinden önce devri halinde, **devralan kurum, ilgili mevzuatta belirtilen koşulları aynen yerine getirmek kaydıyla indirimli vergi uygulamasından yararlanabilecekken**, devreden kurum bu yatırım dolayısıyla indirimli vergi oranı uygulamasından yararlanamayacaktır.
- ❖ Örneğin Komple yatırım yapmak üzere (100.000,000,00 TL tutarında) yatırım teşvik belgesi alan bir şirket yatırım döneminde 10.000.000,00 TL yatırım harcaması yaptıktan sonra söz konusu yatırımı devretme kararı almıştır. Devir tarihine kadar yararlanılan yatırıma katkı tutarı var ise düzeltme beyannamesi verilmek suretiyle indirimli kurumlar vergisinden sağlanan vergisel avantajların vergi ziyaı cezasız vergi idaresine ödenmesi gerekir. Devralan şirket ise yatırım teşvik belgesi aldığı takdirde aynı yatırımla ilgili indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanabilir.
- ❖ Ayrıca, devir tarihine kadar yapılmış harcamalar devreden şirketçe **fatura düzenlenmek suretiyle** yeni yatırımcıya devredilir ve yeni yatırımcı bu harcama tutarını dikkate almak suretiyle indirimli kurumlar vergisine konu edebilir. Bu açıklamalar devredilen yatırımın henüz faaliyete geçmediği durumlar için geçerlidir.



14-Yatırımın Kısmen veya Tamamen Faaliyete Geçmesinden Sonra Devredilmesi Durumu

- ✚ Kanunun 32/A maddesinin yedinci fıkrasına göre, **yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçmesinden sonra devri halinde**, indirimli vergi uygulamasından devir tarihine kadar devreden, devir tarihinden sonra ise devralan, ilgili mevzuatta belirtilen koşulları yerine getirmek kaydıyla indirimli kurumlar vergisinden yararlanabilecektir.



14-Yatırıma Katkı Tutarında Endeksleme

- ❖ 6745 sayılı Yatırımların Proje Bazında Desteklenmesi ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 66'ncı maddesiyle 5520 sayılı Kanunun 32/A maddesinin ikinci fıkrasına, birinci cümlesinden sonra gelmek üzere; “**Yatırımın tamamlanması şartıyla**, indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle yararlanılan kısmı hariç olmak üzere **kalan yatırıma katkı tutarı**, yatırımın tamamlandığı hesap dönemini izleyen yıllarda Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre bu yıllar için belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınır.” hükmü eklenmiştir.
- ❖ Buna göre, ilgili teşvik belgesi kapsamındaki **toplam yatırıma katkı tutarının** yatırımın tamamlandığı hesap döneminin sonuna kadar yararlanılamayan kısmı (**yatırımın tamamlandığı hesap döneminin sonuna kadar gerek diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara ve gerekse yatırımın tamamen veya kısmen işletilmesinden elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanması suretiyle yararlanılan kısımdan sonra kalan yatırıma katkı tutarı**), yatırımın tamamlandığı hesap dönemini izleyen yıllarda Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre bu yıllar için belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınacaktır.

- ✚ **Bazı makalelerde yeniden değerlemenin yatırıma katkı tutarını değiştirmeyeceğine ilişkin görüşlere yer verilmiştir.** Bu görüşlerin herhangi bir hukuki dayanağı yoktur. Vergi idaresinin görüşü yararlanılamayan yatırıma katkı tutarının yatırımın tamamlanmasıyla şartıyla kullanılmayan kısmının yeniden değerlendirme oranında artırılarak izleyen yıllara taşınmasıdır.
- ✚ Son dönemlerde yeniden değerlendirme oranının yüksek çıkması nedeniyle özellikle **2021 ve 2022 yılının geçici vergi dönemlerinde** yapılacak yeniden değerlemelerden kaynaklı yatırıma katkı tutarı artışı yatırım teşvik belgesinde öngörülen yatırıma katkı tutarının üzerinde **ilave bir yatırıma katkı tutarına** hak kazanılmasına yol açmıştır.
- ✚ Bir hususun daha altını çizmekte yarar görüyorum. Endeksleme uygulamasına ilişkin olarak, tebliğde yer alan örnekte yatırımın tamamlandığı izleyen yıl olan 2016 yılında yeniden değerlendirme yapılmamıştır. Bu durumda sanki yatırımın tamamlandığı yılı izleyen yıl yeniden değerlendirme yapılmayacak gibi bir algı oluşturmuştur. Tebliğ örneğinde 2016 yılında yeniden değerlendirme yapılmamasının nedeni anılan yılda yeniden değerlendirme hükümlerinin yürürlüğe girmemesinden kaynaklanmaktadır.

15-İmalat Sanayine Yönelik Yatırımlarda İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması

2012/3305 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkındaki Kararda Değişiklik yapılmasına ilişkin 2017/9917 sayılı Karar ile söz konusu karara eklenen geçici 8'nci madde ile **imalat sanayiine yönelik** (US-97 Kodu: 15-37 olanlar) düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında, **01.01.2017 ile 31.12.2022 tarihleri arasında** gerçekleştirilen yatırım harcamaları için; bina -inşaat harcamalarında KDV iadesi, 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, teşvik belgesi üzerinde herhangi bir işlem yapılmaksızın uygulanır' hükmünün de göz önünde bulundurularak indirimli kurumlar vergisi matrahının tespit edilmesi hususuna dikkat edilmesi gerekmektedir.

Yukarıdaki Bakanlar Kurulu Kararı ile imalat sanayiine yönelik (US-97 Kodu: 15-37 olanlar) düzenlenen yatırım teşvik belgeleri için bir takım ilave avantajlar getirilmiştir. Bu avantajlar özetle şu şekildedir;

- **Bina-inşaat harcamalarında KDV iadesi imkanı getirilmiştir.**

-**Yatırım teşvik belgesi sahibi imalatçılar** 1.1.2017 ile 31.12.2017,, tarihleri arasında gerçekleştirdikleri yatırım harcamaları için; teşvik belgelerinde yer alan yatırıma katkı oranına 15 puan ilave ederek indirimli kurumlar vergisini uygulayabileceklerdir. **Aynı mükellefler** vergi indirim oranını tüm bölgelerde %100 olarak uygulanabilecektir. Ayrıca 1.1.2017 ile 31.12.2022 tarihleri arasında yatırıma katkı tutarının yatırım döneminde yatırımcının diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarına %100 olarak uygulanabilecektir. Mükelleflerin yukarıda yer alan avantajlardan yararlanmak için teşvik belgesi üzerinde herhangi bir işlem yapılmasına gerek bulunmamaktadır.

Burada dikkat edilmesi gereken noktalardan biri geçici 8'nci madde kapsamında yapılan harcamalara paralel ilave yüzde 15 yatırıma katkı tutarı kazanılmaktadır. Bu durum anılan yıllar aralığında yapılan harcamalara tanınan bir haktır. Harcama yapılmadan doğrudan yatırıma katkı tutarına ilave yüzde 15 uygulanması söz konusu değildir. Yani teşvik belgesindeki yatırıma katkı tutarı yüzde 40 ise otomatik olarak katkı tutarına 15 ilave edilerek yüzde 55 uygulanmayacaktır. Anılan yıllar aralığında toplam yatırım harcamasının tamamı yapıldığı takdirde matematiksel olarak yatırıma katkı tutarı yüzde 55'e çıkmış olacaktır.



Öte yandan anılan yıllarda yapılan harcamalardan kaynaklı hak kazanılan yatırıma katkı tutarına yüzde yüz vergi indirimi uygulanması için anılan yıllarda **matrahın yetersizliği** veya kazancın yetersizliği nedeniyle yatırıma katkı tutarından faydalanılmamış olabilir. Bu durumda bu harcamalardan kaynaklı indirimli kurumlar vergisi matrahına izleyen yıllarda da vergi indirimi **yüzde yüz olarak** uygulanabilecektir. Yani diğer deyişle geçici 8'nci maddede belirtilen tarih aralığında yapılan harcamalara sağlanan yüzde yüz vergi indirimin kullanımı anılan **sürelerle sınırlı değildir.**

Yine anılan dönemlerde yatırıma katkı tutarlarının **tamamından** yatırım döneminde faydalanılabilecektir.

İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMASINDA ÖZELLİK ARZEDEN KONULAR



1) Makine ve Teçhizat İçin Ödenen Avans Bedelleri Yatırım Harcaması Olarak İndirimli Kurumlar Vergisinden Yararlanabilir Mi?

- İndirimli kurumlar vergisinden yararlanmak için fiilen yatırım harcamasının yapılması gerekir. Harcama yapılmadan yatırıma katkı tutarından yararlanmak söz konusu değildir. Mal ve hizmet tesliminden önce fatura alınması da indirim uygulaması için yeterli değildir. Yatırım teşvik belgesi kapsamında yapılan harcamalarının yatırım harcaması olarak değerlendirilmesi için yatırım teşvik belgesine konu makine ve teçhizatın teşvik belge sahibi firmaya teslim edilmesi gerekir. Bu tür harcamalar teşvik belgesi sahibi firmaya teslim edildiği dönemde **“gerçekleştirilen yatırım harcaması olarak”** değerlendirilerek yatırım döneminde diğer faaliyetlerden elde edilen gelirlere uygulanacak indirimli kurumlar vergisi hesabında dikkate alınabilecektir.

2)Yatırım Teşvik Belgesinde Yer Alan Yatırım Tutarının Üzerinde Yatırım Harcaması Yapılması

- ✚ Yatırım teşvik belgesi alındıktan sonra izleyen dönemlerde yatırım teşvik belgesinde yer alan yatırım harcama tutarının altında veya üzerinde yatırım harcaması yapılması olağan karşılaşılan bir durumdur. Yatırım tutarındaki artış veya azalışlar ile diğer yatırım teşvik belgesi üzerinde yapılacak değişikliklerin T.C. Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı Teşvik Uygulama ve Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğü'ne giderilerek revize ettirilmesi gerekir. Yatırım harcama tutarının ilk alınan belgede yer alan yatırım tutarının üzerinde gerçekleşmesi durumunda artan yatırım tutarı üzerinden hesaplanan yatırıma katkı tutarının dikkate alınması suretiyle indirimli kurumlar vergisi uygulanabilmesi için yatırım teşvik belgesinin revize edilmesi şarttır. **Revize tarihine kadar ise ilk teşvik belgesinde yer alan yatırım tutarı dikkate alınmak suretiyle indirimli kurumlar vergisinden yararlanılacaktır.**



3) Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarma İşinden Elde Edilen Gelirlere Yatırım Döneminde Diğer Faaliyetlerden Elde Edilen Gelir Olarak Değerlendirilebilir

Yıllara yaygın inşaat ve onarma işi yapan mükelleflerin bu faaliyetleri dışında yatırım teşvik belgesi kapsamında yaptıkları başkaca faaliyetleri olabilir. Anılan firmalar da yatırım harcamaları nedeniyle yatırım döneminde hak kazandıkları yatırıma katkı tutarlarını diğer faaliyetlerden elde ettikleri kazançlara uygulamak suretiyle indirimli kurumlar vergisinden yararlanabilirler. Diğer faaliyetlerden elde edilen gelirin kapsamına geçici kabulü idarece onaylanan bir taahhüt geliri dahil olup, bu kazanca indirimli kurumlar vergisi uygulanabilir.



4) Yatırım Teşvik Belgesinin Revize Edilerek Genel Teşvik Kapsamından Bölgesel Teşvik Kapsamına Alınması Durumunda İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulanıp Uygulanamayacağı

- Genel teşvik almış bir mükellefin şartların varlığı halinde bu teşvik belgesini revize ederek bölgesel teşvike çevirmesi her zaman mümkündür. Genel teşvik içerisinde vergi indirimi teşviki olmadığı için genel teşvikten bölgesel teşvike geçilmesi durumunda teşvik belgesinin revize tarihine kadar yatırımcı tarafından yapılan yatırım harcamalarının indirimli kurumlar vergisinden yararlandırılıp yararlandırılmayacağı hususu tartışmaya açık olmakla beraber vergi idaresi genel teşvik belgesi alan mükellefin yatırım harcamalarına başladıktan belli bir süre sonra yatırım teşvik belgesinin bölgesel teşvike çevrilmesi durumunda **revize tarihinden önce yapılan yatırım harcamalarının yatırıma katkı tutarının hesabında dikkate alınmak suretiyle revize tarihinden sonra indirimli kurumlar vergisine konu edilebileceğini kabul etmiştir.**

5) Revize Edilmiş Yatırım Teşvik Belgelerindeki Yatırıma Katkı Tutarları ile İndirimli Kurumlar Vergisi Oranlarının Ne Zamandan İtibaren Geçerliği Olacağı

- ✚ Bakanlıkça yatırım teşvik belgeleri revize edilen mükellefler, revize edilen yatırım teşvik belgeleri kapsamında yatırıma katkı tutarında artış veya daha yüksek bir vergi indiriminden yararlanma hakkına sahip olabilirler.
- ✚ Düzce Defterdarlığı'nın 07.11.2022 tarih ve 24393 sayılı muktezasının özeti şu şekildedir; **..... tarihinde yatırım teşvik belgeniz revize edilerek vergi indirim oranı ve yatırıma katkı oranı artırılmış olduğundan, ... tarihinden sonraki dönemlere ilişkin (bu tarihin içinde bulunduğu geçici vergilendirme dönemi dahil) olmak üzere verilecek geçici ve yıllık kurumlar vergisi beyannamelerinde, teşvik belgesi kapsamındaki (revize öncesi olanlar dahil) tüm harcamalara, revize edilmiş yatırıma katkı oranı esas alınarak indirimli kurumlar vergisi uygulanması mümkün bulunmaktadır.**



6) Komple Yeni Yatırımların Yanında Başka Faaliyetlerin Bulunması Durumunda Yatırımdan Elde Edilen Kazancın Tespitinde Ortak Giderlerin Nasıl Dağıtılacağı Hakkında

- ✚ Yatırım teşvik sahibi mükelleflerin komple yatırıma ilişkin kazançlarının yanı sıra başkaca faaliyetleri dolayısıyla gelirleri olabilir. Bu tür durumlarda hangi kazançla ilgili olduğu doğrudan tespit edilemeyen müşterek genel giderlerin dağıtımını önem taşır.
- ✚ Konuya ilişkin olarak verilen bir muktezada şu ifadelere yer verilmiştir; “**komple yeni yatırım kapsamındaki faaliyetler ile bu kapsama girmeyen faaliyetlerin birlikte yapılması halinde müşterek gelir ve giderlerin ayrıştırılması gerekmekte olup, bunun için işin mahiyetine en uygun dağıtım anahtarının mükelleflerce belirlenebilecektir.**



7) Geçmiş Dönemlerde Diğer Faaliyetlerden Elde Edilen Kazançlara Düzeltme Yoluyla İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulanabilir

- Mükellefler sahip oldukları yatırım teşvik belgeleri nedeniyle hakları bulunduğu halde geçici vergi veya kurumlar vergisi beyannameleri üzerinde indirimli kurumlar vergisinden yararlanmamış olabilirler. İndirimli kurumlar vergisinden yararlanma hakkı olduğu halde yararlanmayan mükellefler indirim haklarını kaybetmezler. Bu haklarını izleyen dönemlerde kullanabilecekleri gibi geçmiş dönemlere ilişkin düzeltme beyannamesi vermek suretiyle de kullanabilirler.



8) Finansal Kiralama Yoluyla Edinilen Kıymetlerin İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulamasında Dikkate Alınacak Tutarı

- Yatırım teşvik belgesi kapsamında finansal kiralama yoluyla edinilen kıymetler için indirimli kurumlar vergisi uygulamasında yatırıma katkı tutarının hesabında dikkate alınacak tutar **260. Haklar Hesabına** alınan tutar olacaktır.
- Konuya ilişkin olarak verilen bir muktezada şu ifadelere yer verilmiştir; “**Yatırım teşvik belgesi kapsamında finansal kiralama yoluyla temin edilen makine ve teçhizatın halen kiralama süreleri devam etse dahi tamamlama vizesinde, firmanız muhasebe kayıtlarında "260-Haklar Hesabında"** belirtilen mal bedeli tutarı dikkate alınarak işlem yapılacaktır.”

9) Nevi Değişikliği Yoluyla Münfesi Hale Gelen Limited Şirketin İndirimli kurumlar Vergisi Uygulaması

- ✚ Nevi değişikliği genellikle Limited Şirketlerin Anonim Şirkete dönüşmek amacıyla kullandıkları bir yoldur. Limited Şirketin münfesi hale gelmesi nedeniyle sahip olduğu **yatırım teşvik belgesi kapsamında yararlandığı ve henüz kullanamadığı yatırıma katkı tutarları anonim şirketçe de kullanılabilir.**

10) Aktifleştirilmesi Zorunlu Kur Farkı ve Finansman Giderlerinin İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması Karşısındaki Durumu

- ✚ Konuya ilişkin olarak verilen bir muktezada şu ifadelere yer verilmiştir; “Yatırımın maliyetine intikal ettirilen kredi faizleri ile kur farklarının yatırıma katkı tutarının değiştirip değiştirmeyeceği hususunda vergi idaresi tarafından verilen bir mukteza ’da ; faiz giderleri ve kur farklarının indirimli kurumlar vergisine esas olan yatırıma katkı tutarını değiştirmeyeceği, Ekonomi Bakanlığının teşvik belgesine göre belirlenen indirimli kurumlar vergisine esas yatırıma katkı tutarının finansman giderleri dolayısıyla artmayacak veya azalmayacaktır.

11) Yatırım Döneminde İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulamasında Yararlanabilecek Yatırıma Katkı Tutarının Hesabına Dikkat.

- ✚ Yatırım döneminde indirimli kurumlar vergisi matrahı tespit edilirken mükelleflerin karşısında iki sınırlama söz konusudur. Birincisi yapılan harcamadır. İkincisi ise teşvik belgesi üzerinde yer alan toplam yatırım harcaması üzerinden hesaplanacak yatırıma katkı tutarıdır. Yatırıma katkı tutarı hesaplanırken yukarıda açıkladığımız geçici 8'nci maddede yer alan düzenlemenin dikkate alınması da önem arzeder.
- ✚ **İki sınırlamalardan hangisi az ise bu tutar dikkate alınarak indirimli kurumlar vergisi matrahı belirlenmelidir.** Ancak, bu belirleme yapılırken sınırlamalardan biri olan yatırıma katkı tutarı fiilen yapılan harcama tutarı üzerinden değil de, geçici 8'nci madde hükümleri de dikkate alınmak suretiyle yatırım teşvik belgesinde yer alan toplam harcama üzerinden hesaplanmalıdır.

12) Kurumlar Vergisi Beyannamesinde İndirimli Kurumlar Vergisinin Uygulanacağı Kazanç



Beyanname Düzenleme Programı
Dosya Kayıtlar Paketleme Yardım

Beyanname1 - KURUMLAR_24

Vergi Bildirimi	Düzenleme Bilgileri	Eklr	Ek Bilgiler
Genel Bilgiler	Kuruma Bağlı İşyerleri ve Geçmiş Yıl Zararları		Kazanç ve İlaveler
Ticari Bilanço Karı			5.000.000
Ticari Bilanço Zararı			
6491 sayılı Türk Petrol Kanununun Mad. 12/5 kapsamında itfa payı olarak addolunan gelirler			
İLAVELER			
	Türü		Tutarı
Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler			350.000
TOPLAM			350.000,00
ZARAR OLSA DAHI İNDİRİLECEK İSTİSNA VE İNDİRİMLER			
	Türü	Açıklama	Tutarı
İştirak Kazançları (K.V.K Mad. 5/1-a)/(Diğer)			1.500.000
TOPLAM			1.500.000,00
Kar ve İlaveler Toplamı			5.350.000,00
Cari Yıla Ait Zarar, İstisna ve İndirimler Toplamı			1.500.000,00
ZARAR			0,00
KAR			3.850.000,00
Diğer Geçmiş Yıl Zararları			
İstisnadan Kaynaklanan Geçmiş Yıl Zararları			
Mahsup Edilecek Toplam Geçmiş Yıl Zararları			
İndirime Esas Tutar			3.850.000,00
KAZANCIN BULUNMASI HALİNDE İNDİRİLECEK İSTİSNA VE İNDİRİMLER			
	Türü	Açıklama	Tutarı
Sponsorluk Harcamaları (K.V.K. Mad. 10/1-b)			150.000
TOPLAM			150.000,00

Beyanname1 - KURUMLAR_24

Vergi Bildirimi	Düzenleme Bilgileri	Elder	Ek Bilgiler
Genel Bilgiler	Kuruma Bağlı İşyerleri ve Geçmiş Yıl Zararları		Kazanç ve İlaveler
Dönem Safi Kurum Kazancı			3.700.000,00
KVK'NIN 32/6 Mad. kapsamında payları en az %20 oranında olmak üzere ilk defa halka arz edilen bir şirket misiniz?		☐ Evet ☒ Hayır	
KVK'nın 32/A Mad. Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisine Tabi Matrah			
KVK'nın 32/A Mad. Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisi Oranı			
Genel Orana Tabi Matrah			3.700.000,00
İşletmeden Çekilen Enflasyon Düzeltmesi Farkları			
HASILAT ESASLI VERGİLEME KAPSAMINDAKİ FAALİYETLER(G.Y.K. 113. MADDE)			
G.V.K. 113. Mad. Kapsamında Elde Edilen Hasılat			
G.V.K. 113.Mad. Kapsamında Vergiye Tabi Matrah (Hasılat tutarı x %10)			
Gelecek Yıla Devreden Cari Yıl Zararları			0,00
Safi Kurum Kazancının Türkiye Dışında Elde Edilen Kısım			
VERGİ BİLDİRİMİ			
Kurumlar Vergisi Matrahı			3.700.000,00
Hesaplanan Kurumlar Vergisi			
Hesaplanan Vergi İndirimi Tutarı (Hesaplanan Kurumlar Vergisi * %5)			
MAHSUP EDİLECEK VERGİLER			
Türü		Tutarı	
Mahsup Edilecek Vergiler Toplamı			
Yabancı Ülkelerde Ödenen Vergilerden Cari Yılda Mahsup Edilemeyip Gelecek Yıla Devr. Kısım			
Ödenmesi Gereken Kurumlar Vergisi			
Yabancı Ülkelerde Ödenen Ancak Tevsik Edilememesi Nedeniyle Tecil Edilen Kurumlar Vergisi			
Vergi İndiriminin Mahsubundan Sonra Ödenmesi Gereken Kurumlar Vergisi			
İadesi Gereken Kurumlar Vergisi ve/veya Geçici Vergi			
İadesi Gereken Kurumlar Vergisi			
İadesi Gereken Geçici Vergi			
Kalan Vergi İndirimi			
Damga Vergisi		0,00	
Kazancın Tespit Yöntemi			

13) Yeniden Değerleme Uygulaması Yapılan Yatırım Harcamaları Üzerinden Hesaplanan Yatırıma Katkı Tutarını Değiştirmez

- ✚ Yatırım teşvik belgesi kapsamında yapılan harcamalarının yeniden değerlendirilmesi sonucunda yararlanılabilecek yatırıma katkı tutarını artırıp artırmayacağı hususunda yakın zamanda tereddütler hasıl olmuştur. Konuya ilişkin olarak verilen bir muktezada şu ifadelere yer verilmiştir;, **yatırım teşvik belgesi kapsamındaki iktisadi kıymetlerin Vergi Usul Kanununun geçici 31 inci maddesi uyarınca yeniden değerlendirilmesi, yatırıma katkı tutarını değiştirmeyecek ve Sanayi ve Teknoloji Bakanlığının verdiği teşvik belgesine göre belirlenen indirimli kurumlar vergisine esas yatırıma katkı tutarı, yeniden değerlendirme kapsamında artmayacaktır.**

Kırşehir Defterdarlığı'nın 22.02.2022 tarih ve 2995 sayılı muktezası



TAMAMLANAN YATIRIMIN KİRAYA VERİLMESİ İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ AVANTAJINI ORTADAN KALDIRMAZ

- ❖ Yatırım teşvik belgesine konu olan yatırımların tamamlanmasını müteakip kiraya verilmesi durumunda Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesi uyarınca indirimli kurumlar vergisi desteğinden yararlanılmasına engel teşkil etmez.
- ❖ Yatırım teşvik belgesi sahibi mükellefler tarafından tamamlanan yatırımların kiraya verilmesi durumunda elde edilen kira geliri komple yatırımdan elde edilen kazanç olarak değerlendirilir ve bu kazançta indirimli kurumlar vergisi uygulanır.



14) Yatırım Teşvik Belgesinin Alındığı Tarihten Önce Elde Edilen Kazançların Diğer Faaliyetlerden Elde Edilen Kazanç Kapsamında Değerlendirilip Değerlendirilmeyeceği

✚ Yatırım dönemi ile sınırlı olarak diğer faaliyetlerden elde edilen gelirlere indirimli kurumlar vergisi uygulamasının getirilmesi, diğer faaliyetlerden elde edilen kazançtan ne anlaşılması gerektiğini önemli hale getirmektedir. I Seri Numaralı Kurumlar Vergisi Tebliğinin **32.2.5 Yatırım Döneminde Diğer Faaliyetlerden Elde Edilen Kazançlarda İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması** başlıklı bölümünde verilen örnekte indirimli kurumlar vergisi uygulaması açısından “diğer faaliyetlerden elde edilen kazancın “**kurumlar vergisi matrahı**” olduğu açıklanmıştır.

✚ Buradaki sorun yatırım teşvik belgesinin takvim yılının ikinci, üçüncü veya dördüncü geçici vergi dönemlerinin herhangi birinde alınması durumunda, yapılan yatırım harcamaları dolayısıyla indirimli kurumlar vergisi matrahı tespit edilirken, diğer faaliyetlerden elde edilen kazancın tespitinde yatırım teşvik belgesinin alındığı tarihten önceki kazançlarının dikkate alınıp alınmayacağı ya da yatırım teşvik belgesinin hangi tarihte alındığının bir önemi olmaksızın ortaya çıkan tüm kazanca mı uygulanacağıdır.

✚ **Diğer deyişle diğer faaliyetlerden elde edilen kazancın tespitinde kıst uygulaması yapıp yapılmayacağıdır.** Literatürde farklı görüşler bulunmakla birlikte geçici vergi dönemlerinde kümülatif kazanç üzerinden geçici vergi ödendiğinden, yıl içerisinde herhangi bir geçici vergi dönemlerinin birinde alınan yatırım teşvik belgesi nedeniyle diğer faaliyetlerden elde edilen gelirlere indirimli kurumlar vergisi uygulanırken, teşvik belgesinin alındığı tarihten önceki dönemlerde elde edilen kazançları da kapsayacak şekilde kümülatif olarak belirlenen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanmalıdır. Yatırım teşvik belgesini alındığı tarihten önceki dönemlere ait kazançların indirimli kurumlar vergisi matrahın dışında bırakılmasının yersiz olduğu kanısındayım.

15) Farklı Oranda İndirimli Kurumlar Vergisine Tabi Harcamaların Bulunması Durumunda İndirimli Kurumlar Vergisi Matrahının Tespiti

✚ Yatırım döneminde indirimli kurumlar vergisi matrahı tespit edilirken, yatırımlarda devlet yardımları hakkındaki kararın geçici 8'nci maddesinde yer alan düzenleme uyarınca imalat sanayiine yönelik (US-97 Kodu:15-37) düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında, **01.01.2017 ile 31.12.2022 tarihleri arasında** gerçekleştirilen ve gerçekleştirilecek yatırım harcamaları için; 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, teşvik belgesi üzerinde herhangi bir işlem yapılmaksızın uygulanır' hükmünün de göz önünde bulundurularak indirimli kurumlar vergisi matrahının tespit edilmesi gerekmektedir.

✚ Burada bir hususun altına çizmekte yarar vardır diye düşünüyorum. Bu husus şudur; yatırım döneminde indirimli kurumlar vergisi matrahı tespit edilirken mükelleflerin karşısında iki sınırlama söz konusudur. Birincisi yapılan harcama tutarıdır. İkincisi ise teşvik belgesi üzerinde yer alan toplam yatırım harcaması üzerinden hesaplanan yatırıma katkı tutarıdır. Yatırıma katkı tutarı hesaplanırken yukarıda açıkladığımız 2012/3305 sayılı Kararın geçici 8'nci maddesinde yer alan düzenlemenin dikkate alınması da önem arzeder.

✚ İki sınırlamalardan hangisi az ise bu tutar dikkate alınarak indirimli kurumlar vergisi matrahı belirlenmelidir. Ancak, bu belirleme yapılırken sınırlamalardan biri olan yatırıma katkı tutarı fiilen yapılan harcama tutarı üzerinden değil, geçici 8'nci madde hükümleri de dikkate alınmak suretiyle yatırım teşvik belgesinde yer alan toplam harcama üzerinden hesaplanmalıdır.



16) Yatırım Teşvik Belgesi Alınmadan Önce Yapılan Harcamalar İndirimli Kurumlar Vergisine Konu Edilemez

2012/3305 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkındaki Kararın 7'nci maddesinde teşvik belgesi düzenlenmesine ilişkin **müracaat tarihinden önce gerçekleştirilmiş** bulunan yatırım harcamalarının teşvik belgesi kapsamına alınmayacağı hüküm altına alınmıştır.

17) TEVSİ YATIRIMLARDA AYNI DÖNEMDE HEM YATIRIMDAN ELDE EDİLEN KAZANÇ İÇİN HEM DE DİĞER FAALİYETLERDEN ELDE EDİLEN KAZANÇ İÇİN İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİNDEN YARARLANILABİLİR

ÖRNEK ÇALIŞMA

Örnek: (B) A.Ş.'nin 2012/3305 sayılı Karara göre düzenlenmiş yatırım teşvik belgesi kapsamındaki toplam **20.000.000,00 TL**'lik tevsî yatırımına 08.07.2022 tarihinde başlamış olup, teşvik belgesine göre yatırıma katkı oranı: **%30**, vergi indirim oranı: **%70**, yatırıma katkı tutarının yatırım döneminde kullanılabilecek kısmı: **%80**'dir. Alınan teşvik belgesi imalat sanayiine yönelik (US-97 Kodu:15-37) düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında değildir.

Kurumun 2022 yılı III. Geçici vergi döneminde Ticari bilanço karı **25.000.000,00 TL**, K.K.E.G **250.000,00 TL** olup, safi geçici vergi matrahı **25.250.000,00 TL**'dir.

Mükellefin bu yatırım teşvik belgesi nedeniyle yararlanabileceği yatırıma katkı tutarı **(20.000.000,00*0,30=) 6.000.000,00 TL**'dir. Yatırıma katkı tutarının yatırım döneminde kullanılabilecek kısmı: **(6.000.000,00 *0,80=) 4.800.000,00 TL**'dir.

Tevsi yatırımın **10.000.000,00 TL'lik** kısmı gerçekleştirilmiş ve bu kısım ile ilgili kazanç elde edilmeye (bu kısım üretim faaliyetinde kullanılmaya başlamış) başlanmış, ancak anılan kısım ile ilgili kazanç ayrı tespit edilememektedir. Tebliğ düzenlemesi gereği 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. Öte yandan, mükellefin bu dönemde diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlarına da indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecektir.



•**Tamamlanan 10.000.000,00 TL’lik Harcama Kısım İlgili Olarak İndirimli Kurumlar Vergisi Matrahının Tespiti:**

Sabit kıymetler	Amortisman Düşülmeden Önceki brüt tutar
250-Arazi ve Arsalar	1.750.000,00 TL
252-Binalar	8.000.000,00 TL
253-Tesis Makine ve Cihazlar	30.250.000,00 TL
258-Yapılmakta Olan Yatırımlar	1.750.000,00 TL
TOPLAM	41.750.000,00 TL



Tevsi yatırıma isabet eden kazanç tutarının hesaplanmasında amortismanına tabi olmayan boş arsa ve araziler dikkate alınmayacağından, oranlamada dikkate alınacak tutar **(41.750.000,00 TL – 1.750.000,00 TL) 40.000.000,00 TL’dir**. Buna göre tevsi yatırıma isabet eden kazanç tutarı aşağıdaki gibi tespit edilecektir.



Tevsi yatırıma isabet eden kazanç tutarı	=	Gerçekleşen tevsi Yatırım tutarı	X Ticari bilanço
		Dönem sonu toplam sabit kıymet tutarı	

Tevsi yatırıma isabet eden kazanç tutarı	=	10.000.000,00 TL	X 25.000.000,00
		40.000.000,00 TL	
	=	%25 x 25.000.000,00 TL	
	=	6.250.000,00TL	



İşletme döneminde yararlanılabilecek azami yatırıma katkı tutarı ise $(6.000.000,00 \times 0,20 =) 1.200.000,00$ TL'dir.

Mükellefin yatırım kısmın işletilmesinden elde edilen kazanç dolayısıyla **indirimli kurumlar vergisi matrahı: 6.250.000,00 TL'dir.**

Mükellef kurum bu matrah kısmına **yüzde 6,9** vergi hesaplanacaktır.

Vergi oranı 2022 yılı vergilendirme dönemine ait kurum kazançları için %23 olarak uygulanacaktır (KVK Geçici madde 13).

$(6.250.000,00 \times 0,161 =) 1.006.250$ TL yararlanılan yatırıma katkı tutarı

Ödenecek Vergi Tutarı 431.250,00 TL