

İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ

I-GİRİŞ

Bilindiği üzere Kurumlar Vergisi oranları 2023 itibariyle oldukça farklılıklar göstermektedir. Genel oran % 25, Borsada işlem gören halka açılan firmalarda % 23, ihracatçı firmalarda ihracatları ile ilgili oran % 20, sanayici belgesi olan imalatçı firmalarda % 24, elektronik ödeme gibi para kuruluşlar gibi kurumlarda % 30... olarak uygulanmaktadır. Böylesi karmaşık oranların söz konusu olduğu kurumlar vergisinde ayrıca yatırımlarda uygulanmak üzere indirimli kurumlar vergisi oranı söz konusu bulunmaktadır.

Bugünkü platform toplantısının konusu bu karmaşık yapı içerisinde indirimli kurumlar vergisi oranının uygulanmasına ilişkin hususların irdelenmesidir.

Bilindiği gibi indirimli kurumlar vergisi uygulaması, Kurumlar Vergisi Kanununa 28.02.2009 tarih ve 5838 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında ilk olarak Kanunun 9'uncu maddesiyle eklenerek vergi sistemimiz içerisindeki yerini almıştır.

Getirilen düzenleme ile Kanunun 32/A maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen ve Ekonomi Bakanlığı tarafından teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilen kazançlara, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren yatırıma katkı tutarına ulaşınca kadar indirimli oranlar üzerinden kurumlar vergisi uygulama imkanı getirilmiştir.

6322 sayılı Kanun ile yapılan düzenleme sonrası ise kurumların yatırım döneminde diğer faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına da indirimli kurumlar vergisi uygulanması mümkün hale gelmiştir.

Öte yandan indirimli vergi oranı uygulaması sadece kurumlar vergisi mükelleflerine özgü bir uygulama olmayıp, gelir vergisi mükellefleri de söz konusu uygulamadan yararlanabilmektedir.

II-İNDİRİMLİ VERGİ ORANI UYGULAMASINA İLİŞKİN YASAL HUSUSLAR

1) İndirimli kurumlar vergisine konu edilemeyecek yatırım harcamaları

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 mümkün bulunmamaktadır.

Ayrıca 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.

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, royalti, yedek parça ve amortisman 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.

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, komple yatırımlarda yatırıma katkı tutarının yatırım döneminde kullanılması fiilen mümkün gözükmemektedir.

2) İşletme döneminde ve yatırım döneminde yararlanılan indirim oranı

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 yararlanılacaktır.

Devam eden yatırımlar için ise yatırım döneminde geçerli hükümlere göre indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanılacaktır.

3) Yatırıma katkı tutarı

İndirimli vergi oranı teşvik belgeli yatırımdan elde edilen kazançlara yatırıma katkı tutarına ulaşmaya kadar uygulanmaktadır. Bu anlamda yatırıma katkı tutarının ne olduğu önem kazanmaktadır.

Yatırıma katkı tutarı, indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle tahsilinden vazgeçilen vergi yoluyla yatırımların devletçe karşılanacak tutarını ifade etmektedir. Yatırıma katkı tutarı, yatırım teşvik belgesinde öngörülen harcama tutarının teşvik belgesinde yer alan yatırıma katkı oranıyla çarpılması suretiyle hesaplanmaktadır.

Örneğin varsayalım ki kurumun 2023 yılında aldığı yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımının toplam tutarı 5.000.000,00 TL ve yatırıma katkı oranı %30, vergi indirim oranı ise yüzde 80'dir. Bu durumda;

Toplam Yatırım Tutarı X Yatırım Katkı Oranı= Toplam Yatırıma Katkı Tutarı
5.000.000,00 X % 30 =1.500.000,00 TL olmaktadır.

Bu tutar vergi matrahının yeterli olması durumunda yatırımcıya devletçe verilecek vergi desteğinin tamamını ifade etmektedir. Vergi indirimi oranı %80 olduğu için, indirimli kurumlar vergisi matrahına uygulayacakları kurumlar vergisi oranı ($\%25 \times 0,80=$) %5 olarak dikkate alacaklardır. Diğer deyişle kurumlar vergisi oranı %20 daha düşük uygulanacak, bu suretle az ödenecek kurumlar vergisi tutarı mükellefin yararlandığı yatırıma katkı tutarını oluşturacaktır.

4) Yatırım döneminde diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlarda indirimli kurumlar vergisi uygulaması

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.

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, Kanununun 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 da 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 imkânı 1.1.2013 tarihinden beri devam etmektedir.

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

Örneğin, varsayalım ki (A) kurumu 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 düzenlenen yatırım teşvik belgesi kapsamındadır.

Bu durumda genel kural olarak kurumun bu yatırım teşvik belgesi nedeniyle yararlanabileceği yatırıma katkı tutarı (20.000.000,00 X 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. Ancak, kararın geçici 8'inci madde hükümleri dahilinde imalat sanayiine yönelik (US-97 Kodu:15- 37) düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında hem vergi indirimi oranı % 100, hem de yatırıma katkı tutarının yatırım döneminde yatırımcının diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarına uygulanacak oranı % 100 olarak uygulanacağından, bu hükümlere göre hareket edilmesi gerekmektedir.

2022 Takvim yılı üçüncü dönem geçici vergilendirme dönemi itibariyle belge kapsamında yapılan yatırım harcamaları aşağıdaki gibi olacaktır.

2022 yılı üçüncü döneminde yapılan harcama tutarı.....	4.500.000, 00 TL
Yapılan toplam harcama.....	4.500.000,00 TL
İlave hak kazanılan yatırıma katkı tutarı.....	675.000,00 TL

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

- Gerçekleştirilen yatırım harcamasını aşmamak (4.500.000,00 TL)
- Yatırıma katkı tutarın aşmamak (6.400.000,00 TL+675.000,00 TL)=7.075.000,00TL

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 görüşü de bu yöndedir.

5) Yatırım döneminde birden fazla yatırım teşvik belgesine sahip olunması durumu

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'inci madde kapsamında yüzde 100'lü vergi indiriminden yararlanma hakkına sahip oldukları yatırım teşvik belgesine sahiplerse bu teşvik belgelerini tercih etmeleri avantaj sağlayacaktır.

İşletme döneminde birden fazla yatırım teşvik belgesine bağlı olarak yatırıma katkı tutarları bulunabilir. 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 yatırımlarda 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 diğerk faaliyetlerden elde edilen gelir olarak yatırım döneminde yatırımcının sahip olduğu olan başka teşvik belgeleri nedeniyle indirimli kurumlar vergisine konu olabilecektir.

6) 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 kazançta 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 amortismanla tabi olmayan diğerk kıymetlerle ilgili tutarların bu hesaplamada dikkate alınmaması; sabit kıymet tutarının hesabında ise bu kıymetlerin birikmiş amortismanları düşülmeden önceki brüt tutarlarının dikkate alınması gerekmektedir. Öte yandan bu hesaplama sırasında işletme aktifinde yer alan sabit kıymetlerin kayıtlı değeri olarak, gerekli şartların oluşması halinde yapılan enflasyon düzeltmesi sonucu oluşan değerleri ile varsa Vergi Usul Kanununun geçici 31, geçici 32 ve mükerrer 298'inci maddeleri hükümleri dahilinde yapılacak yeniden değerlemeler sonucu oluşan değerler dikkate alınabilecektir.

7) İndirimli kurumlar vergisinden yararlanma şartlarının ihlal edilmesi

Kanunda hesap dönemi itibarıyla 32/A maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen şartların sağlanmadığının tespit edilmesi halinde, söz konusu vergilendirme döneminde indirimli vergi oranı uygulanması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergilerin, vergi zıyaı 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

zıyaı cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte yatırımcıdan tahsil olunacaktır.

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

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 zıyaı cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte tahsil edilecektir.

Öte yandan 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 zıyaı cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte tahsil edilecektir.

8) Teşvik belgeli yatırımın faaliyete geçmeden önce devredilmesi

Yatırımın faaliyete geçmesinden önce devrin söz konusu olması 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.

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.

Yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçmesinden sonra devri halinde ise, indirimli vergi uygulamasından devir tarihine kadar devreden, devir tarihinden sonra ise devralan kurum, ilgili mevzuatta belirtilen koşulları yerine getirmek kaydıyla indirimli kurumlar vergisinden yararlanabilecektir.

9) 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 dönemini izleyen yıllarda Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre bu yıllar için belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınacaktır.

İndirimli vergi oranından yararlanılmayan kısım, 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 tutarını ifade etmektedir.

Ayrıca 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.

III-İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMASINDA ÖZELLİK ARZEDEN KONULAR

1) Makine ve teçhizat için ödenen avans bedellerinin yatırım harcaması olarak indirimli kurumlar vergisinden yararlanıp yararlanamayacağı

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 yapıp yapılmayacağı

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 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 inşaat ve onarma işinden elde edilen gelirler yanında yatırım döneminde diğer faaliyetlerden elde edilen gelir bulunması durumunda uygulama

Yıllara yaygın inşaat ve onarma işi yapan mükelleflerin bu faaliyetleri dışında yatırım teşvik belgesi kapsamında yaptıkları başkaca faaliyetleri olabilir. Anılan firmalar 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 indirimli 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.

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”.

5) Komple yeni yatırımların yanında başka faaliyetlerin bulunması durumunda yatırımdan elde edilen kazancın tespitinde ortak giderlerin dağıtılması

Yatırım teşvik sahibi mükelleflerin komple yatırıma ilişkin kazançlarının yanı sıra başkaca faaliyetleri dolayısıyla gelirleri olabilir. Bu 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 anahtarı mükelleflerce belirlenebilecektir”.

6) Geçmiş dönemlerde diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara düzeltme yoluyla indirimli kurumlar vergisi uygulanması

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.

7) Finansal kiralama yoluyla edinilen kıymetlerin indirimli kurumlar vergisi uygulamasında dikkate alınacak tutar

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 ifadeler yer verilmiştir; “Yatırım teşvik belgesi kapsamında finansal kiralama yoluyla temin edilen makine ve teçhizatın halen kiralama süreleri devam etse dahi tamamlama vizesinde, muhasebe kayıtlarında "260-Haklar Hesabında" belirtilen mal bedeli tutarı dikkate alınarak işlem yapılacaktır.”

8) Nevi değişikliği yoluyla münfesi hale gelen limited şirketin indirimli 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 kullanmadığı yatırıma katkı tutarları anonim şirketçe de kullanılabilir.

9) Aktifleştirilmesi zorunlu kur farkı ve finansman giderlerinin indirimli kurumlar vergisi uygulaması karşısındaki durumu

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 artmayacağı veya azalmayacağı ifade edilmektedir.

10) Yatırım döneminde indirimli kurumlar vergisi uygulamasında yararlanabilecek yatırıma katkı tutarının hesabı

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 Geçici 8'inci maddede yer alan düzenlemenin dikkate alınması da önem kazanmaktadır. 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'inci madde hükümleri de dikkate alınmak suretiyle yatırım teşvik belgesinde yer alan toplam harcama üzerinden hesaplanmalıdır.

11) 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 kazançta 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 düşünülmektedir.

12) Farklı oranda indirimli kurumlar vergisine tabi harcamaların bulunması durumunda indirimli 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 bulunmaktadır. 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 açıklanan 2012/3305 sayılı Kararın geçici 8'inci maddesinde yer alan düzenlemenin dikkate alınması da önemlidir.

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'i'nci madde hükümleri de dikkate alınmak suretiyle yatırım teşvik belgesinde yer alan toplam harcama üzerinden hesaplanmalıdır.

13) Yatırım teşvik belgesi alınmadan önce yapılan harcamalar indirimli 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.