

DEVLETİN ÖZEL SEKTÖR YATIRIMLARINA KURUMLAR VERGİSİNİ İNDİRİMLİ UYGULAMA DESTEĞİ

SUPPORT FOR THE REDUCTION OF CORPORATE TAX
TO PRIVATE SECTOR INVESTMENTS OF THE STATE



Ferhat ÇİNÇİN*

ÖZ

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununa 32/A maddesi ile eklenen İndirimli Kurumlar Vergisi, girişimcilerin tasarruflarını katma değeri yüksek yatırımlara yönlendirerek üretimi ve istihdamı arttırmak, girişimcilere dünya pazarında rekabet gücü kazandırmak ve bölgesel gelişmişlik farklılıklarını gidermek üzere bir maliye politikası aracı olarak amaçlanmıştır. Yatırımlar kendi içerisinde çeşitlilik arz etmekte olup, makalemizde ağırlıklı olarak değindiğimiz yatırım türü 2012/1 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğde yer verilen tevsi yatırımlar dolayısıyla elde edilecek kazançların indirimli oranda vergilendirilmesidir. Tevsi yatırımlarda, mevcut yatırım üzerine üretim hattı veya makine ve teçhizat ilave ederek mevcut yatırım ile yeni yatırım bir bütün teşkil ederek kapasite arttırılmaktadır. Bu sebeple kanun gereği mevcut yatırım üzerine yapılan yeni yatırım

ABSTRACT

Reduced corporate tax, which was added to Corporate Tax Law No. 5520 with Article 32/A, is aimed to increase production and employment by directing the savings of entrepreneurs to high value added investments, to gain competitive power for entrepreneurs in the world market and to eliminate regional development differences as a means of fiscal policy. Investments are diversified within themselves, and the type of investment that we mainly refer to in our article is the taxation at a discounted rate on the gains obtained due to the expansion investments included in the Communiqué on the Implementation of the Decree on State Aids in Investments 2012/1. In expansion investments, capacity is increased by adding production line or machinery and equipment onto existing investment and by forming a whole of existing investment. For this reason, it is compulsory

* Vergi Müfettiş Yardımcısı, Hazine ve Maliye Bakanlığı, ferhat.cincin@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0002-5286-456X
Çinçin, F. (Nisan 2019), Tevsi Yatırımlara İlişkin İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması ve Örneklemesi, *Vergi Raporu*, 235, (160-168).

dolayısıyla elde edilecek kazançta indirimli oran uygulanması, kazancın mevcut yatırımdan mı yoksa üzerine yapılan yeni yatırımdan mı elde edildiğinin tespit edilmesini zorunlu kılmaktadır. Bu makalemizde tevsi yatırımlardan elde edilen kazancın ayrı hesaplarda tespit edilebilmesi ve tespit edilememesi durumlarına göre İndirimli Oran Uygulanması ve oranlama yöntemi, dönem sonu sabit kıymet tutarı ifadesinin irdelenmesi ve konuya ilişkin ayrıntılı örneğimiz 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu 32/A maddesi, 2017/9917 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ve diğer alt mevzuat kapsamında ele alınarak değerlendirilmiştir.

Anahtar Kelimeler: İndirimli Kurumlar Vergisi, 32/A maddesi, Tevsi Yatırım, Sabit Kıymet

Jel Sınıflandırması Kodları: R53, H25, K34, H71

GİRİŞ

Türkiye’de geçerli olan serbest piyasa ekonomisinde müdahale aracı olarak iki temel alt politika vardır. Bunlar para politikası ve maliye politikasıdır. Devletin ekonomideki dengesizlikleri gidermek veya daha iyi bir dengeye ulaşmak için vergi, harcamalar, borçlanma, teşvik, destekleme alımları gibi maliye politikaları ile ekonomiye müdahale eder. Türkiye’nin yatırımlar konusunda cazibe merkezi haline gelerek, Türkiye ekonomisinin uluslararası piyasa karşısında rekabet gücünü arttırmayı sağlamak devletin teşvik ve izleyeceği politikalar ile mümkündür.

Bu kapsamda Kurumlar Vergisi Kanunu 32/A maddesi ile İndirimli Kurumlar Vergisi eklenmiş ve girişimcilerin tasarruflarını katma değeri yüksek yatırımlara yönlendirerek üretimi ve istihdamı arttırmak, girişimcilere dünya pazarında rekabet gücü kazandırmak ve bölgesel gelişmişlik farklılıklarını gidermek amaçlanmıştır. Yatırımlar yapılış şekline göre çeşitlilik arz edecek olup, makalemizde 2012/1 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İliş-

kin Tebliğde yer verilen yatırım türlerinden tevsi yatırımlar dolayısıyla elde edilecek kazançların indirimli oranda vergilendirilmesi ve konuya ilişkin ayrıntılı örnek çalışmamızın konusunu oluşturacaktır.

Keywords: Reduced Corporate Tax, Article 32 / A, Extension Investment, Fixed Asset

JEL Classification Codes: R53, H25, K34, H71

kin Tebliğde yer verilen yatırım türlerinden tevsi yatırımlar dolayısıyla elde edilecek kazançların indirimli oranda vergilendirilmesi ve konuya ilişkin ayrıntılı örnek çalışmamızın konusunu oluşturacaktır.

1- KVK 32/A MADDESİ KAPSAMINDA İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ

1.1- Yatırıma Katkı Tutarı, Yatırıma Katkı Oranı ve Yatırım Teşvik Belgesi

Kurumlar Vergisi Kanunu’na 5838 sayılı Kanununun 9. Maddesi ile eklenen 32/A maddesi yatırımcıların yapmış oldukları yatırımlar dolayısıyla elde edilecek kazançlara indirimli oranla vergilendirilmesi sağlanmıştır. Bu bağlamda “*Finans ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar, iş ortaklıkları, taahhüt işleri, 16/7/1997 tarihli ve 4283 sayılı Kanun ile 8/6/1994 tarihli ve 3996 sayılı Kanun kapsamında yapılan yatırımlar ile rödovans sözleşmelerine bağlı olarak yapılan yatırımlar hariç olmak üzere, bu maddenin ikinci fıkrasında belirtilen ve Ekonomi Bakanlığı tarafından teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan*

elde edilen kazançlar, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren yatırıma katkı tutarına ulaşınca kadar indirimli oranlar üzerinden kurumlar vergisine tabi tutulur.” maddesine yer verilmiştir.

Kanun maddesinde yer verilen Yatırıma Katkı Tutarı, indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle tahsilinden vazgeçilen vergi yoluyla yatırımların Devletçe karşılanacak tutarını, bu tutarın yapılan toplam yatırıma bölünmesi suretiyle bulunacak oran ise yatırıma katkı oranını ifade etmektedir.

Yatırım teşvik belgesi ise yatırımın karakteristik değerlerini ihtiva eden, yatırımın bu değerler ve tespit edilen şartlara uygun olarak gerçekleştirilmesi halinde üzerinde kayıtlı destek unsurlarından istifade imkanı sağlayan bir belge olup 15.06.2012 tarih ve 2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın amaçlarına uygun olarak gerçekleştirilmek üzere Ekonomi Bakanlığı tarafından yatırımlar için düzenlenir.

1.2- 2012/1 Sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğde Yer Verilen Yatırım Türleri

Yatırım türleri yapılış şekline göre çeşitlilik göstermektedir. Bu kapsamda 2012/1 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğinde yatırımlar Komple Yeni Yatırım, Modernizasyon, Tevsi Yatırım ve Ürün Çeşitlendirme olarak ayrılmıştır.

Komple yeni yatırım: Mal ve hizmet üretimine yönelik olarak ana makine ve teçhizat ile yardımcı tesisleri içeren, gerektiğinde arazi-arsa ve bina-inşaat harcamalarını da ihtiva eden, yatırımın yapılacağı yerde aynı üretim konusunda mevcut tesisi veya mevcut tesisi ile altyapı bütünlüğü bulunmayan yatırımları,

Modernizasyon: Mevcut tesislerin üretim hatlarında teknik ve/veya ekonomik ömrünün tamamlamış makine ve teçhizata uygun parçaların

eklenmesini veya mevcut makine ve teçhizatın yenileri ile değiştirilmesini, tesiste eksik kalmış bölümlerin tamamlanmasını, nihai ürünün doğrudan kalitesinin yükseltilmesini veya modelinin değiştirilmesini içeren yatırımları,

Tevsi Yatırım: Mevcut bir yatırıma üretim hattı veya makine ve teçhizat ilavesiyle kapasitenin artırılmasına yönelik olan ve mevcut tesis ile alt yapı müşterekliği oluşturarak bir bütün teşkil eden yatırımları,

Ürün çeşitlendirme: Mevcut tesisler ile alt yapı müşterekliği olan, aynı işletmede mevcut makine ve teçhizata yapılacak ilave yatırımla farklı bir nihai ürün elde edilmesine yönelik yatırımları ifade eder.

1.3- Tevsi Yatırımlardan Doğan Kazançlara İndirimli Kurumlar Vergisi Oranı Uygulaması

Girişimcilerin yatırım teşvik belgesine istinaden yapmış oldukları yatırımlar dolayısıyla elde edecekleri kazançlara yukarıda belirtildiği üzere Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesi kapsamında yatırım için hesaplanan katkı tutarına ulaşınca kadar indirimli oran uygulanacaktır. Ancak tevsi yatırımlarda, mevcut bulunan yatırım dolayısıyla halihazırda kazanç sağlanmakta, mevcut yatırım üzerine üretim hattı veya makine ve teçhizat ilave ederek mevcut yatırım ile yeni yatırım bir bütün teşkil ederek kapasite arttırılmaktadır. Bu nedenle mevcut yatırım üzerine yapılan yeni yatırım dolayısıyla elde edilecek kazanç indirimli oran uygulaması zorunluluğu çeşitli sorunları beraberinde getirmektedir.

Bu noktada KVK 32/A maddesi 4. fıkrasında “Tevsi yatırımlarda, elde edilen kazancın işletme bütünlüğü çerçevesinde ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespit edilebilmesi halinde, indirimli oran bu kazançta uygulanır. Kazancın ayrı bir şekilde tespit edilememesi halinde ise indirimli oran 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 belirlenir. Bu hesaplama sırasında işletme aktifinde yer alan sabit kıymetlerin kayıtlı değeri, yeniden değerlendirilmiş tutarları ile dikkate alınır. İndirimli oran uygulamasına yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçtiği geçici vergi döneminde başlanır.” hükmüne yer verilmiştir.

1.3.1- Tevsi Yatırımlardan Elde Edilen Kazancın Ayrı Hesaplarda İzlenmek Suretiyle Tespit Edilebilmesi

KVK 32/A maddesi kapsamında Yatırım Teşvik Belgesine istinaden İndirimli Kurumlar Vergisinden her ne kadar ismi İndirimli Kurumlar Vergisi olsa da maddenin 8. Fıkrasında Gelir Vergisi mükelleflerinin de bu kapsamda faydalanabileceği ifade edilmiştir. Gerek Kurumlar Vergisi gerek Gelir Vergisine tabi mükelleflerin yapmış oldukları tevsi yatırımlar dolayısıyla elde ettikleri kazancın yasal defterlerinde ve muhasebe alt kayıtlarında, ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespit edilebilmesi halinde, indirimli oran bu kazançta uygulanacaktır.

Konuya ilişkin Diyarbakır Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 01.06.2012 tarih B.07.1.GİB.4.21.15 .01-KV-125[32-2012/33]-12 sayılı özelgesinde “Anılan hükmün uygulanmasında bir yatırımın tevsi yatırım olarak kabul edilebilmesi için yatırım teşvik belgesinde yatırım cinsinin tevsi yatırım olarak belirtilmiş olması gerekmektedir. Tevsi yatırımlarda 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.” değerlendirilmesinde bulunarak yapılan tevsi yatırımın mevcut yatırımdan ayırmadan işletme bütünlüğü korunarak ayrı muhasebe hesaplarında izlenmesi gerektiği ve uygulanacak vergi indiriminin tevsi yatırım dolayısıyla elde edilen söz konusu kazançta uygulanması gerektiği belirtilmiştir.

1.3.2- Tevsi Yatırımlardan Elde Edilen Kazancın Ayrı Hesaplarda İzlenmek Suretiyle Tespit Edilememesi

Tevsi yatırımlarda indirimli oran uygulaması öncelikli olarak yatırımcıların tevsi yatırımdan elde edilen kazançların ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle mükellefçe tespit edilmesi ve indirimin bu kazançta uygulanması esastır. Ancak gerek yapılan yatırımlar gerekse işletmenin yapısı, üretilen ürün çeşidi buna izin vermeyebilir.

Kanun maddesi gereği tevsi yatırım dolayısıyla kazancın ayrı bir şekilde tespit edilememesi halinde ise indirimli oran uygulanacak kazanç, yapılan tevsi yatırım tutarının, dönem sonunda kurumun aktifine kayıtlı bulunan toplam sabit kıymet tutarına (devam eden yatırımlara ait tutarlar da dahil) oranlanması suretiyle belirlenecektir. Ayrıca tevsi yatırımlardan elde edilen kazancın bu şekilde oranlama yapılmak suretiyle belirlenmesi seçimlik bir hak olmayıp, indirimli oran uygulanacak tutarın hesaplamasına ilişkin oranlamaya aşağıda yer verilmiştir.

$$\text{Tevsi yatırıma isabet eden kazanç tutarı} = \frac{\text{Gerçekleşen tevsi yatırım tutarı}}{\text{Dönem sonu toplam sabit kıymet tutarı}} \times \text{Ticari bilanço kârı}$$

1 seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde; “Dönem sonunda kurumun aktifine kayıtlı bulunan toplam sabit kıymet ifadesinden Vergi Usul Kanununun 313 üncü maddesi uyarınca amortis-

man mevzuunu oluşturan iktisadi kıymetlerin anlaşılması, dolayısıyla boş arazi-arsa ve amortisman tabi olmayan diğer kıymetlerle ilgili tutarların bu hesaplamada dikkate alınmaması; sabit

kiymet tutarının hesabında ise bu kıymetlerin birikmiş amortismanları düşülmeden önceki brüt tutarlarının dikkate alınması gerekmektedir.” şeklinde sabit kıymet ifadesine ve sabit kıymet tutarının hesabına açıklık getirilmiştir.

Peki aktifte kayıtlı sabit kıymet ifadesi hangi varlıkları kapsıyor?

İşletme bünyesinde bulunan sabit kıymetler bilanço hesabında duran varlıkları ifade etmektedir. Dolayısıyla tebliğ hükmünden Vergi Usul Kanunu'nun 313'üncü maddesi uyarınca amortisman mevzuunu oluşturan iktisadi kıymetlerin dikkate alınması gerekmektedir.

2012/3305 sayılı BKK'nın 5. maddesinde sabit yatırım tutarı ve asgari kapasite başlıklı hükümünde;

“ (1) Yatırımların destek unsurlarından yararlanabilmesi için asgari sabit yatırım tutarının; 1 inci ve 2 nci bölgelerde bir milyon Türk Lirası, 3 üncü, 4 üncü, 5 inci ve 6 ncı bölgelerde ise beş yüzbin Türk Lirası olması gerekir. Ancak, desteklerden yararlanacak yatırımların varsa 8 inci maddede veya ekli listelerde belirlenen asgari kapasite, sabit yatırım tutarı ve diğer şartları sağlaması da gerekir.

(2) Finansal kiralama yöntemiyle yapılacak yatırımlarda finansal kiralamaya konu makine ve teçhizata ait toplam tutarın, her bir finansal kiralama şirketi için asgari ikiyüzbin Türk Lirası olması gerekir.

(3) Teşvik belgesi kapsamında yatırım harcaması olarak kabul edilen maddi olmayan duran varlıkların (marka, lisans, know-how vb.) oranı, teşvik belgesinde kayıtlı toplam sabit yatırım tutarının yüzde ellisini aşamaz.” şeklinde ifade edilmiştir.

Ayrıca 4 seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde “ Sabit kıymet ifadesinden, Vergi Usul Kanununun 313 üncü maddesi uyarınca amor-

tisman mevzuunu oluşturan iktisadi kıymetlerin anlaşılması gerekmektedir. Dolayısıyla, gayrimenkullerle anılan Kanunun 269 uncu maddesi gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetler ile alet, edavat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmleri sabit kıymet olarak dikkate alınacaktır.” şeklinde ifade edilmiştir. Bu sebeple VUK 269. Maddesinin 4. Bendinde gayrimaddi haklarında gayrimenkul gibi değerlendirileceği hükmüne yer verilmesi, ayrıca gayrimenkullerin VUK 262. Maddesi gereği Maliyet Bedeli ile değerlendirildiği gibi, örneğin 260.Hakların, 264.Özel Maliyetlerinde maliyet bedeli ile değerlendirilmesi durumu, Sabit Kıymet ifadesine Maddi Olmayan Duran Varlık hesaplarının da dahil olacağı kanaati oluşturmaktadır.

Bu noktada muhasebe standartları gereği bilanço hesaplarında Maddi Duran Varlıklara 257. Birikmiş Amortismanlar ve Maddi Olmayan Duran Varlıklara ise 268.Birikmiş Amortismanlar hesabı ile Vergi Usul Kanununun 313. Maddesi kapsamında amortisman ayrılması neticesinde dönem sonu toplam sabit kıymet tutarı toplamına maddi duran varlık hesapları ve maddi olmayan duran varlık hesaplarının dahil edilmesinin gerektiği, ancak amortisman mevzuunu oluşturmamayan boş 250.Arazi ve Arsalar, henüz tamamlanmamış 258.Yapılmakta Olan Yatırımların hariç tutulması gerektiği anlaşılmaktadır.

1.4- Tevsi Yatırımlardan Doğan Kazançlara İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulamasına İlişkin Örnek

X A.Ş. 06.11.2013 tarihinde Ekonomi Bakanlığı'ndan almış olduğu yatırım teşvik belgesi ile 1. Bölge Kapsamında bulunan İzmir'e 2013-2016 yıllarında 750.000,00-TL, 2017 yılında ise 22.02.2017 tarih 29987 sayılı Resmi Gazete de yayımlanan 2017/9917 sayılı BKK Geçici 8. mad-

desine¹ istinaden 250.000,00-TL yatırım yapmış, söz konusu yatırım 01.06.2017 tarihinde tamamlanmıştır.

Söz konusu şirket 2017 hesap döneminde Kurumlar Vergisini tevsi yatırım dolayısıyla indirimli oran uygulayacak olup, Ticari Bilanço Karı 1.000.000,00-TL, Kurumlar Vergisi Matrahı ise 800.000,00-TL'dir. Tevsi yatırım dolayısıyla elde edilen kazanç ayrı bir şekilde tespit edilememiştir. (2017 öncesi için Yatırıma Katkı Oranı %15,

Vergi İndirim Oranı %50, 2017 yılı için 2017/9917 sayılı BKK gereği Yatırıma Katkı oranı %30, Vergi İndirim Oranı %100)

X A.Ş.'nin dönem sonunda aktifine kayıtlı Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıkları aşağıdaki gibidir. (Maddi Olmayan Duran Varlıklarda yer alan 300.000,00-TL tutarındaki 260.Haklar hesabı teşvik belgesi kapsamında olmayan Leasing (Finansal Kiralama)² yöntemiyle alınan makedir.)

25-Maddi Duran Varlıklar	Amortisman Düşmeden Önceki Brüt Tutar	26-Maddi Olmayan Duran Varlıklar	Amortisman Düşmeden Önceki Brüt Tutar
250-Arazi ve Arsalar	100.000,00	260-Haklar	300.000,00
251-Yer altı ve Yer üstü düzenleri	200.000,00	261-Şerefiye	200.000,00
252-Binalar	300.000,00	264-Özel Maliyetler	100.000,00
254-Taşıtlar	400.000,00	268-Birikmiş Amortismanlar (-)	200.000,00
255-Demirbaşlar	500.000,00		
257-Birikmiş Amortismanlar (-)	300.000,00		
258-Yapılmakta Olan Yatırımlar	100.000,00		

KVK 32/A Maddesi Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisine Tabi Matrahın Hesaplanması

Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesinin 4. Fıkra hükmü uyarınca, dönem kazancının

tevsi yatırıma isabet eden kısmı ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespit edilemediğinden kanun maddesi gereği oranlama yöntemiyle (Tevsi Yatırım Tutarı / Dönem Sonu Toplam Sabit Kıymet Tutarı X Ticari Bilanço Karı) tespit edilecektir.

¹ GEÇİCİ MADDE 8- (1) Bu Karar ve daha önceki kararlara istinaden imalat sanayiine yönelik (US-97 Kodu: 15-37) düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında, 1/1/2017 ile 31/12/2017 tarihleri arasında gerçekleştirilecek yatırım harcamaları için;

a) Bina-inşaat harcamalarında KDV iadesi,

b) Bölgesel, büyük ölçekli ve stratejik teşvik uygulamaları kapsamında 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,

teşvik belgesi üzerinde herhangi bir işlem yapılmaksızın uygulanır.

30.12.2017 tarih 2017/11175 sayılı BKK 1. Maddesi ile Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın geçici 8 inci maddesinin birinci fıkrasında yer alan "31/12/2017" ibaresi "31/12/2018" şeklinde değiştirilmiştir.

² Kiracı tarafından seçilen bir yatırım malının mülkiyeti finansal kiralama şirketinde kalarak, belirlenen sözleşme süresi ve kiralara karşılığında kullanım hakkının kiracıya verilmesini sağlayan bir finansman yöntemidir. Kiralama süresi sonunda, söz konusu ekipmanın mülkiyeti kiralayana şirkete devredilir.

$$\begin{aligned}
 &\text{Toplam Tevsi} \\
 &\text{yatırıma} \\
 &\text{isabet eden} \\
 &\text{kazanç tutarı} \\
 &= \frac{750.000,00+250.000,00}{200.000,00+300.000,00+400.000,00+500.000,00+300.000,00+200.000,00+100.000,00} \times 1.000.000,00 \\
 &= \frac{1.000.000,00}{2.000.000,00} \times 1.000.000,00 \\
 &= 500.000,00
 \end{aligned}$$

Dolayısıyla şirketin teşvik belgesi kapsamındaki tevsi yatırımdan dolayı indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecek matrahı 500.000,00-TL olup, İndirimli Kurumlar Vergisi uygulanmayacak diğer gelirlerden elde edilen kazanç dolayısıyla hesaplanan kurumlar vergisi matrahı ise 300.000,00-TL (800.000,00-500.000,00) olacaktır.

Dönem Sonu Toplam Sabit Kıymet Tutarının hesabında Maddi Duran Varlık ve Maddi Olmayan Duran Varlık hesapları dikkate alınmış olup, amortismanına tabi olmayan boş 250-Arazi ve Arsalar ile ilgili yılda tamamlanmayan 258-Yapılmakta Olan Yatırımlara yer verilmemiştir.

2013-2016 yıllarında yapılan 750.000,00-TL yatırım dolayısıyla yararlanılabilecek Yatırıma Katkı Tutarı hesabı

Yatırım teşvik belgesi kapsamında yatırımın yapıldığı 1. Bölgeye uygulanan Yatırıma Katkı Oranı %15 olup, Vergi İndirimi ise %50 uygulanacaktır. Bu sebeple İndirimli Kurumlar Vergisi Oranı %10'dur.

750.000,00-TL yatırım nedeniyle yararlanılabilecek toplam Yatırıma Katkı Tutarı (750.000,00-TL X %15=) 112.500,00-TL'dir. Mükellef kurum bu tutarı süre kısıtı olmadan tevsi yatırım doğan kazançta hesaplanacak kurumlar vergisinden mahsup edebilecektir.

$$\begin{aligned}
 &2017 \text{ öncesi Tevsi yatırıma} \\
 &\text{isabet eden kazanç tutarı} \\
 &= \frac{750.000,00}{2.000.000,00} \times 1.000.000,00 = 375.000,00
 \end{aligned}$$

2017 Öncesi Tevsi Yatırıma İsbet Eden Kazanç Tutarı	Normal Kurumlar Vergisi (%20)	İndirimli Kurumlar Vergisi Oranı	İndirimli Kurumlar Vergisi	Yatırıma Katkı Tutarı
375.000,00	75.000,00	%10	37.500,00	37.500,00

2017 yılında yapılan 250.000,00-TL yatırım dolayısıyla yararlanılabilecek Yatırıma Katkı Tutarı hesabı

2017 yılında 22.02.2017 tarih 29987 sayılı Resmi Gazete de yayımlanan 2017/9917 sayılı BKK Geçici 8. maddesine istinaden Yatırım teşvik belgesi kapsamında yatırımın yapıldığı 1. Bölgeye uygulanan Yatırıma Katkı Oranı 15 puan artırımlı

olarak %30 olup, Vergi İndirimi ise %100 uygulanacaktır. Bu sebeple İndirimli Kurumlar Vergisi Oranı %0'dır.

250.000,00-TL yatırım nedeniyle yararlanılabilecek toplam Yatırıma Katkı Tutarı (250.000,00-TL X %30=) 75.000,00-TL'dir. Mükellef kurum bu tutarı süre kısıtı olmadan tevsi yatırım doğan kazançta hesaplanacak kurumlar vergisinden mahsup edebilecektir.

$$2017 \text{ yılı Tevsi yatırıma isabet eden kazanç tutarı} = \frac{250.000,00}{2.000.000,00} \times 1.000.000,00 = 125.000,00$$

2017 Yılı Tevsi Yatırıma İsbet Eden Kazanç Tutarı	Normal Kurumlar Vergisi (%20)	İndirimli Kurumlar Vergisi Oranı	İndirimli Kurumlar Vergisi	Yatırıma Katkı Tutarı
125.000,00	25.000,00	%0	0,00	25.000,00

Ödenmesi Gereken Kurumlar Vergisi Tutarının Hesabı

İndirimli Kurumlar Vergisi Hariç Kurumlar Vergisi Matrahı 300.000,00-TL olup, bu tutar üzerinden hesaplanan Kurumlar Vergisi 60.000,00-TL (300.000,00 X %20) olacaktır.

Tevsi yatırımdan dolayı indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecek matrah 500.000,00-TL olup, bu tutar üzerinden hesaplanan Kurumlar Vergisi 100.000,00-TL (500.000,00 X %20) olacaktır. 2013-2016 yıllarında Yatırım Teşvik Belgesine istinaden yapılan yatırım dolayısıyla hak kazanılan Yatırıma Katkı Tutarı 37.500,00-TL ve 2017 yılında 2017/9917 sayılı BKK Geçici 8. Maddesine göre Yatırım Teşvik Belgesine istinaden yapılan yatırım dolayısıyla hak kazanılan Yatırıma Katkı Tutarı 25.000,00-TL'dir. Toplamda hak kazanılan Yatırıma Katkı Tutarı 62.500,00-TL (37.500,00 + 25.000,00) olup bu tutar her halukarda hak kazanılan Toplam Yatırıma Katkı Tutarı 187.500,00-TL'yi (112.500,00 + 75.000,00) geçemez. Dolayısıyla Devletin yapılan yatırım nedeniyle almaktan vazgeçtiği Kurumlar Vergisi 62.500,00-TL olup, Tevsi Yatırımlardan elde edilecek kazançta uygulanacak Kurumlar Vergisi ise 37.500,00-TL (100.000,00 - 62.500,00) olacaktır.

Sonuç itibarıyla X A.Ş.'nin Ödenmesi Gereken Kurumlar Vergisi 97.500,00-TL (60.000,00 + 37.500,00) olarak hesaplanacaktır.

SONUÇ

İndirimli Kurumlar Vergisi uygulaması ile girişimcilerin tasarruflarını maliye politikası gereği ülke ekonomisine katkı sağlamak ve bölgesel ekonomik farklılıkları gidermek adına hesaplana-

nan verginin bir kısmını devlet tarafından karşılanarak teşvik edilmesi sağlanmıştır. Bu kapsamda yapılan tevsi yatırımlardan elde edilecek kazançta uygulanacak teşvik uygulanması, tevsi yatırımdan elde edilecek kazancın ayrı hesaplarda tespit edilmesi gerekliliğini doğurmuştur. Kazancın ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespit edilememesi durumunda ise vergi mevzuatı mükelleflere seçimlik hak tanınmayarak uygulama yöntemini göstermiştir.

Bu çalışmamızda tevsi yatırımlardan elde edilen kazancın ayrı hesaplarda tespit edilip edilememesi durumları, 2017/9917 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 2017 ve 2018 yılında yapılan yatırımlara tanınan teşvikin mevcut uygulama içerisindeki yöntemi, aktive kayıtlı sabit kıymet ifadesi açıklanmaya çalışılmış olup, örnekleme yapılarak irdelenmiştir.

KAYNAKÇA

- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring Ve Finansman Şirketleri Kanunu
- 2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı
- 2017/9917 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı
- 2017/11175 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı
- 1 seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği
- 1 seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'de değişiklik Yapılmasına Dair 10 seri No.lu Tebliğ
- 1 sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği

- 2012/1 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğ
- 15.03.2018 tarih 30361 Sayılı Cazibe Merkezleri Programı Kapsamında Yatırımların Desteklenmesi Hakkında 2018/11201 Sayılı Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğ
- Diyarbakır Vergi Dairesi Başkanlığının 01.06.2012 tarih B.07.1.GİB.4.21.15.01-KV-125[32-2012/33]-12 sayılı özelgesi
- Bursa Vergi Dairesi Başkanlığının 19.06.2012 tarih B.07.1.GİB.4.16.16.01-KV-11-62-259 sayılı özelgesi
- Van Valiliği Defterdarlık Gelir Müdürlüğü'nün 11/04/2014 tarih 60757842-Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin ak-6 sayılı özelgesi