

İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİNİN KAPSAMI ve ÖRNEK UYGULAMA

SCOPE OF REDUCED CORPORATE TAX AND SAMPLE APPLICATION



Erkan KIZIL*

ÖZ

Vergi teşviklerinden olan yatırım indirimi uygulaması, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine 2009 yılı kazançlarıyla birlikte indirimli vergi teşviki sağlamaktadır. Bu vergi teşvikinden yararlanmak için, yapılan yatırımın Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafından yatırım teşvik belgesine bağlanması gerekmektedir. Yapılacak olan yatırımlar 6 bölgeye ayrılmış ve her bir bölge için yatırıma katkı oranı ve indirimli vergi oranı belirlenmiştir. Belirlenen bu bölgelerin yatırım açısından gelişmişlik düzeyi azaldıkça, yararlanılan yatırıma katkı oranı ve indirimli vergi oranı artmaktadır. Bu sayede, vergi teşvikinin yanı sıra, bölgeler arasında yaşanan gelişmişlik farkının giderilmesi de amaçlanmıştır.

Anahtar Kelimeler: Yatırım Teşvik Belgesi, İndirimli Kurumlar Vergisi, Vergi Teşviki

JEL Sınıflandırma Kodları: H20, H25, H29

ABSTRACT

The investment incentive application, one of the tax incentives, provides reduced tax incentives to income and corporate taxpayers together with their 2009 earnings. In order to benefit from this tax incentive, the investment must be linked to an investment incentive certificate by the Ministry of Industry and Technology. The investments to be made are divided into six regions and the investment contribution rate and reduced tax rate are determined for each region. As the development level of these regions in terms of investment decreases, the contribution rate to the investment benefited and the reduced tax rate increase. In this way, it was aimed to eliminate the development difference between regions, as well as tax incentives.

Keywords: Investment incentive certificate, reduced corporate tax, tax incentive

JEL Classification Codes: H20, H25, H29

* Vergi Müfettişi, Hazine ve Maliye Bakanlığı, erkan.kizil@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0002-8126-0554.

Kızıl, E. (Şubat 2021). İndirimli Kurumlar Vergisinin Kapsamı ve Örnek Uygulama, *Vergi Raporu*, 257, (55-69).

GİRİŞ

Hükümetler ülkelerine yatırımcı çekebilmek, mevcut yatırımcının kapasitesini artırabilmek veya mevcut ekipmanlarını teknolojik ekipmanlarla değiştirebilmesini sağlamak gibi pek çok gerekçelerle teşvik politikaları geliştirmektedir. Tüm bu geliştirilen politikalar, vergisel anlamda rekabet üstünlüğü kazanmak, istihdamı artırmak, ekonomik kalkınmanın hızlanmasını sağlamak uğruna yapılmaktadır.

Ülkemizde de 28/02/2009 tarihli 5838 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunla birlikte yatırımlar desteklenmiştir. Söz konusu Kanunla getirilen teşvikten yararlanılması için, yatırımlar Sanayi ve Teknoloji Bakanlığının gözetiminde gerçekleştirilmelidir. Bu yatırımlar, çeşitli bölgelere göre belirlenmiş yatırıma katkı oranı ve vergi indirim oranı dikkate alınarak yapılan hesaplamalar neticesinde, vergisi indirimi uygulanmaktadır. Belirlenen bu oranların yüksekliği, bulunulan ilin gelişmişlik düzeyi ile ters orantılı şeklinde düzenlenmiştir. Yani yatırım açısından daha az gelişmiş bir vilayete yatırım yapıldığında, daha yüksek oranda yatırıma katkı oranı ve indirimli vergi oranı uygulanmaktadır. Vergi mevzuatımıza getirilen bu teşvik uygulamasının alt düzenlemeleri 14/7/2009 tarih 2009/15199 sayılı ve 15/6/2012 tarih 2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararları ile 2012/1 sayılı tebliğ ile yapılmıştır.

Gerek ülkemizde, gerekse dünyada yaşanan krizlerde, yatırımcının korunması için çeşitli teşvik paketleri hazırlanmakta veya var olan teşvikler yatırımcının daha fazla lehine düzenlenmektedir. Dolayısıyla teşvikler ekonominin konjonktürel dalgalanmaları ile ilişkili olduğundan, mevzuatsal anlamda da sık sık değişiklikler yaşanmaktadır. Bu kapsamda indirimli vergi uygulaması da sıkça yapılan bu değişikliklerden nasibini almaktadır.

Çalışmamızda indirimli kurumlar vergisinin kapsamına ve piyasa şartlarında karşılaşılabileceğimiz teşvik belgesi kapsamında indirimli kurumlar vergisinin hesaplanmasına ilişkin detaylı bir uygulamaya yer verilmiştir.

1- İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİNİN KAPSAMI

Ülkemizde bölgeler arasında yaşanan gelişmişlik farkının giderilmesi, ekonomik kalkınmasının hızlandırılması, istihdamın artırılması gibi politikaların iyileştirilmesine yönelik, 28/02/2009 tarihli 5838 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunla birlikte getirilen indirimli vergi uygulaması, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun (5520 sayılı KVK) 32/A maddesine eklenmiştir. Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı¹ tarafından teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilen kazançların, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmeye başlandığı hesap döneminden itibaren yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar indirimli kurumlar vergisi teşvikinden yararlandırılacağı mezkûr Kanun maddesi ile hüküm altına alınmıştır.

5520 sayılı KVK'nın 32/A maddesinin (1) fıkrasında indirimli kurumlar vergisinden yararlanamayacak kurumlar ve yatırım konuları sayılmış olup, bunlar maddeler halinde aşağıdaki gibidir.

- Finans ve sigortacılık faaliyeti ile iştigal eden kurumlar
- Taahhüt işleri kapsamındaki yatırımlar
- 16/7/1997 tarih 4283 sayılı kanun kapsamında yap-işlet modeli ile elektrik enerjisi üretim tesislerinin kurulması kapsamındaki yatırımlar
- 8/6/1994 tarih 3996 sayılı yap-işlet-devret modeli kapsamındaki yatırımlar
- Rödovans sözleşmesine bağlı yatırımlardan elde edilen kazançlardır.

¹ Daha önceden Ekonomi Bakanlığı idi.

Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğ'de (2012/1 Sayılı Tebliğ) yatırımın türleri tanımlanmıştır. Bu tebliğe göre teşvik belgesi kapsamındaki yatırım türleri aşağıdaki gibidir.

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 yatırımlardır.

Entegrasyon: Mal ve hizmet üreten tesislerin mevcut üretim hatlarında elde edilen nihai ürüne bütüncü nitelikte ara malı verecek ve/veya üretilmekte olan nihai ürünü ara malı olarak kullanabilecek şekilde, mevcut tesise ileri ve/veya geriye doğru entegre olan, yatırımın konusu ve projenin özelliği dikkate alınarak kaideten aynı il sınırları içinde veya aynı yerde ve aynı tesis bünyesinde olan yatırımlardır.

Modernizasyon: Mevcut tesislerin üretim hatlarında teknik ve/veya ekonomik ömrünü 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 yatırımlardır.

Tevsi: 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 yatırımlardır.

Ürün çeşitlendirme: Mevcut tesisler ile altyapı müşterekliği olan, aynı işletmede mevcut makine ve teçhizata yapılacak ilave yatırımla farklı bir nihai ürün elde edilmesine yönelik yatırımlardır.

5520 sayılı KVK'nın 32/A maddesinde komple

yeni yatırım ve tevsi yatırım ayrımı yapılmış; ancak diğer yatırım türlerinden bahsedilmemiştir. Bu noktada İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 24/02/2012 tarih B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 32/A-738 sayılı özelgesinde modernizasyon yatırımlarının tevsi yatırımlarla benzer özellikler taşıdığı ifade edilmiştir. Modernizasyon, entegrasyon ve ürün çeşitlendirme yatırımlarının ise, mevcut tesisin üretim kapasitesini arttırmaya veya daha önce üretilen ürünleri farklılaştırmaya yönelik olması hasebiyle, tevsi yatırıma benzediği ve bu yatırımların da indirimli kurumlar vergisi bakımından tevsi yatırım olarak değerlendirilmesi gerektiği belirtilmiştir.²

Mezkûr Kanun maddesinin (2) fıkrasında yatırıma katkı tutarı ve yatırıma katkı oranının tanımı yapılmıştır. Yatırıma katkı tutarı, indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle tahsilinden vazgeçilen vergi yoluyla yatırımın devletçe karşılanacak tutarıdır. Yatırıma katkı oranı ise, yatırıma katkı tutarının toplam yatırıma bölünmesi suretiyle bulunan oranı ifade etmektedir.

Teşvik belgesi kapsamında yapılan harcamaların hangilerinin indirimli kurumlar vergisinin hesaplanmasında dikkate alınacağı yasal düzenlemeler ile belirlenmiştir. Bu kapsamda 14/7/2009 tarih 2009/15199 sayılı ve 15/6/2012 tarih 2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararlarında arazi, arsa, royalti, yedek parça ve amortisman tabi olmayan diğer harcamaların indirimli kurumlar vergisinin hesaplanmasına dâhil edilmeyeceği belirtilmiştir. Bu nedenle söz konusu bu harcamalar yatırıma katkı tutarının hesaplanmasında da dikkate alınmayacaktır.

Yatırım teşvik belgesi kapsamında indirimli kurumlar vergisinden yararlanılmaya başlanılan tarih ise, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmeye başlandığı geçici vergi döneminden itibaren.

² Vergi Müfettişleri Derneği, Beyanname Düzenleme Rehberi İkinci Kısım Kurumlar Vergisi Kanunu Rehberi, Ankara 2019, s.501

2- YATIRIM DÖNEMİNDE DİĞER FAALİYETLERDEN ELDE EDİLEN KAZANÇLARA İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMASI

5520 sayılı KVK'nın 32/A maddesinin (2) fıkrasının a, b, c, ç bentlerinde Cumhurbaşkanına yetkiler verilmiştir. Bu yetkilerden (c) bendinde; 1/1/2013 tarihinden itibaren yatırım teşvik belgesi kapsamında, yatırıma fiilen başlanılan tarihten itibaren hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben, toplam yatırıma katkı tutarının %50'sini ve gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını geçmemek üzere, yatırım döneminde kurumun diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlara indirimli kurumlar vergisi oranı uygulamak suretiyle, yatırıma katkı tutarını kısmen kullandırmaya ve söz konusu oranı %100'e kadar artırmaya Cumhurbaşkanı yetkili kılınmıştır.

Yatırım dönemi ise, 1 No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 32.2.5'nci bölümünde; *"yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırıma fiilen başlanılan tarihi içeren geçici vergilendirme döneminin başından, tamamlama vizesi yapılması amacıyla Sanayi ve Teknoloji Bakanlığına müracaat tarihini içeren geçici vergilendirme döneminin son gününe kadar olan süre"* şeklinde açıklanmıştır. Eğer yatırımın fiilen tamamlandığı tarih, tamamlama vizesinin yapılmasına ilişkin Sanayi ve Teknoloji Bakanlığına müracaat tarihinden önceki bir geçici bir vergilendirme dönemine isabet ediyorsa, fiilen tamamlandığı tarihi içeren geçici vergilendirme döneminin sona erdiği tarih olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanmasında; diğer faaliyetlerden elde edilen kazançtan maksat, 2009/15199 sayılı ve 2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına göre düzenlenmiş olan yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımların iş-

letilmesinden elde edilen kazançlar dışında kalan tüm kazançlardır. Buna göre yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımdan elde edilen kazançlar diğer kapsamında değerlendirilmeyecektir. Ancak yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımın tamamlanıp indirimli kurumlar vergisi uygulanarak yatırıma katkı tutarının tamamı kullanıldıktan sonra elde edilen kazançlar, diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç olarak değerlendirilecektir.³

3- TEVSI YATIRIMDAN ELDE EDİLEN KAZANÇLARA İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMASI

5520 sayılı KVK'nın 32/A maddesinin (4) fıkrasında tevsî yatırımdan elde edilen kazancın, işletme bütünlüğü çerçevesinde ayrı hesaplarda izlenmek şartıyla tespit edilmesi halinde, bu kazanca da indirimli kurumlar vergisi uygulanmaktadır. Şayet kazanç ayrı bir şekilde tespit edilemiyorsa, indirimli kurumlar vergisi uygulanacak kazanç tevsî yatırım tutarının, dönem sonunda kurumun aktifine kayıtlı bulunan toplam sabit kıymet tutarına (devam eden yatırımlara ait tutarla da dâhil) oranlanması suretiyle tespit edilir. Kazancın bu şekilde oranlanması suretiyle tespit edilmesi bir seçimlik hak değildir. Aslolan kazancın tespitinde tevsî yatırımdan elde edilen kazancın ayrı hesapta takip edilmesidir. Uygulamada yapılan tevsî yatırımlar mevcut kapasiteye ilave bir yatırım yapıldığından, elde edilen kazancın ayrı bir hesapta takip edilmesi çok fazla mümkün değildir. Kanun koyucuda bu durumu öngörerek, tevsî yatırımın da indirimli kurumlar vergisinden yararlanmasını arzu ettiğinden, kazancın ayrı bir hesapta tespit edilemediğinde, oranlama suretiyle ikinci bir hesaplama yöntemi getirmiştir.

Tevsî yatırımdan elde edilen kazanç, ayrı bir hesapta tespit edilemeyip oranlama suretiyle

³ 1 No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 32.2.6'nci Bölümü

tespit ediliyorsa; oranlama yapılan toplam sabit kıymetten, amortisman tabi iktisadi kıymetlerin anlaşılması gerektiği ve dolayısıyla boş arazi-arsa ve amortisman tabi olmayan diğer kıymetler bu tutarın hesaplanmasında hariç tutulması gerekmektedir. Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin ise, amortismanları düşülmeden önceki brüt tutarları dikkate alınmalıdır. Ayrıca yatırıma katkı tutarı birden fazla yıla ulaşması halinde, oranlama suretiyle kazanç tespit edilirken her bir dönem sonu itibarıyla, kurumun aktifine kayıtlı olan ve amortisman mevzuunu oluşturan tüm sabit kıymet toplamı dikkate alınmalıdır.⁴

Tevsi yatırımda oranlama suretiyle hesaplanan kazanç, tevsi yatırım tutarının toplam sabit kıymet tutarına bölünmesi suretiyle bulunan oranın, kurumun ticari bilanço karı ile çarpılmasıyla hesaplanmaktadır. Ancak hesaplanan bu kazanç tutarı, kurumlar vergisi matrahını aşamayacaktır.

2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu kararında 09/05/2020 tarihli yapılan güncellemede Geçici 8'inci madde ilave edilmiş olup, söz konusu madde de imalat sanayisine yönelik (US-97 Kodu:15-37) düzenlenen yatırım teşvik belgelerinde 1/1/2017 ile 31/12/2019 tarihleri arasında gerçekleşen yatırım harcamalarında yatırıma katkı oranına 15 puan ilave edilmesi, indirimli vergi oranının %100 olarak uygulanması ve diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlarda yatırıma katkı tutarının %100'den yararlanabileceği hüküm altına alınmıştır.⁵ Söz konusu ilave edilen madde ile birlikte üç yenilik getirilmiş olup maddeler halinde aşağıdaki gibidir.

- Yatırıma katkı oranına her bölgede geçerli olmak üzere % 15 puan ilave edilmesi,
- Kurumlar Vergisi veya Gelir Vergisi indirim oranı her bölgede % 100 olması,
- Yatırıma katkı tutarı, yatırım döneminde yatırımcının diğer faaliyetlerinden dolayı elde ettiği kazançlara % 50 oranında uygulanan bu oran, % 100 olarak değiştirilmiştir.

4- YATIRIMA KATKI TUTARININ ENDEKSLENMESİ

5520 sayılı KVK'nın 32/A maddesinin (2) fıkrasında birinci cümleden sonra gelmek üzere, 6745 sayılı Kanunun 66'ncı maddesi ile: *"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 belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınır"* hükmü ilave edilmiştir. Kanun maddesine yapılan bu ilave hükümle birlikte yatırım tamamlandıktan sonra kalan yatırıma katkı tutarı, yatırımın tamamlandığı hesap dönemini izleyen yıllarda yeniden değerlendirme oranına göre tekrar hesaplanacaktır. Bu sayede, kalan yatırıma katkı tutarı enflasyonla birlikte erimesi önlenmektedir.

Uygulama: (X) A.Ş. 2018 ve 2019 hesap dönemlerinde yatırım teşvik belgeleri kapsamında indirimli kurumlar vergisinden yararlanmıştır. (X) A.Ş.'nin yatırım teşvik belgelerine ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir:

⁴ 1 No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 32.2.8'inci Bölümü

⁵ US-97 (Kodu:15-37) düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında süre 30.12.2019 tarihli ve 30994 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 1950 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararının eki 2'nci maddesi uyarınca 31.12.2022'ye kadar uzatılmıştır.

Teşvik Belgelerine İlişkin Bilgiler	C 111111 Numaralı Teşvik Belgesi	C 222222 Numaralı Teşvik Belgesi	C 333333 Numaralı Teşvik Belgesi	A 444444 Numaralı Teşvik Belgesi
Teşvik Belgesi Tarihi	10.12.2012	15.11.2015	20.05.2018	25.05.2019
Yatırıma Başlama Tarihi (Müracaat Tarihi)	1.11.2012	24.08.2015	23.05.2017	10.05.2019
Yatırımın Tamamlandığı Tarih	24.08.2015	15.05.2017	13.12.2019	Devam Ediyor
Düzenlendiği Bakanlar Kurulu Kararı	2012-3305	2012-3305	2012-3305 2017-9917	2012-3305 2017-9917
Vergi İndirimi Oranı	55%	55%	55%	55%
Yatırıma Katkı Oranı	20%	20%	20%	20%
2017 -2018 - 2019 Yılları İçin Vergi İndirimi Oranı (Geçici 8. Md (%100 vergi indirimi uygulanır)	100%	100%	100%	100%
2017 -2018 - 2019 Yılları İçin Yatırıma Katkı Oranı (Geçici 8. Md %15 YKO ilave edilir)	35%	35%	35%	35%
Toplam Yatırım Harcaması Tutarı	8.200.000,00	15.800.000,00	42.500.000,00	36.500.000,00
Yatırım Sektörü	İmalat	İmalat	İmalat	İmalat
Yatırım Konusu	Metal Eşya İmalatı	Metal Eşya İmalatı	Metal Eşya İmalatı	Metal Eşya İmalatı
Yatırım Türü 1	Tevsi	Tevsi	Komple Yeni Yatırım	Ürün Çeşitlendirme
Yatırım Türü 2	Bölgesel	Bölgesel	Bölgesel	Bölgesel
Bölge	2	2	2	2
Yatırımın Kısmen veya Tamamen İşletmeye Alınıp Alınmadığı	Evet	Evet	Evet	Evet
Yatırım Tamlama Vizesi Yapılıp Yapılmadığı	Evet	Evet	Hayır	Hayır
Yeniden Değerleme Yapılıp Yapılmayacağı	Evet	Evet	Hayır	Hayır
İşletmeye Alınan 2019 Yılı Yatırım Harcaması Tutarı	0,00	0,00	9.800.000,00	1.250.000,00
İşletmeye Alınan 2018 Yılı Yatırım Harcaması Tutarı	0,00	0,00	21.500.000,00	0,00
İşletmeye Alınan 2017 Yılı Yatırım Harcaması Tutarı	0,00	1.400.000,00	11.200.000,00	0,00
İşletmeye Alınan Diğer Yılların Yatırım Harcaması Tutarı (2017 Öncesi)	8.200.000,00	14.400.000,00	0,00	0,00
Önceki Dönemlerde Yatırımdan Elde Edilen Kazanç Dolayısıyla Yararlanılan Yatırıma Katkı Tutarı (Kümülatif)	1.170.000,00	1.160.000,00	0,00	0,00
Önceki Dönemlerde Diğer Faaliyetlerden Elde Edilen Kazanç Dolayısıyla Yararlanılan Yatırıma Katkı Tutarı (Kümülatif)	0,00	1.800.000,00	4.600.000,00	0,00
YKT Önceki Yıllar Yeniden Değerleme Farkı Toplamı (Kümülatif)	126.000,00	0,00	0,00	0,00

(X) A.Ş.'nin ticari bilanço karı ve dönem safi kurum kazançları sırasıyla 2018 hesap döneminde 60.000.000,00 –TL, 65.000.000,00 –TL; 2019 hesap döneminde 80.000.000,00 –TL, 86.000.000,00 –TL'dir. 213 sayılı Vergi Usul Kanununa göre yeniden değerlendirme oranı 2018 yı-

linda %23,73, 2019 yılında %22,58'dir. (X) A.Ş.'nin toplam sabit kıymet toplamı aşağıdaki tabloda yer almaktadır. (X) A.Ş. yapmış olduğu tüm teşvik belgesi yatırımlarından elde edilen kazançları ayrı hesaplarda tespit edememiştir.

Hesap Adı	31.12.2018	31.12.2019
250- Arazi ve Arsalar	1.600.000,00	1.600.000,00
251-Yer Altı ve Yer Üstü Düzenleri	640.000,00	640.000,00
252-Binalar	7.000.000,00	15.000.000,00
253-Tesis, Makine ve Cihazlar	62.000.000,00	88.000.000,00
254-Taşıtlar	4.500.000,00	6.300.000,00
255-Demirbaşlar	4.000.000,00	4.200.000,00
258- Yapılmakta Olan Yatırımlar	25.500.000,00	4.500.000,00
260- Haklar	875.000,00	875.000,00
267- Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar	485.000,00	485.000,00
Toplam	106.600.000,00	121.600.000,00

(X) A.Ş.'nin yatırım teşvik belgeleri kapsamında 2018 ve 2019 hesap dönemlerinde yararlanabileceği yatırıma katkı tutarlarını, indirimli kurumlar vergisi matrahını ve ödenecek toplam kurumlar vergisini hesaplayalım.

C 111111 numaralı teşvik belgesi kapsamında 2012 yılında başlanılan tevsî yatırıma toplam 8.200.000,00 –TL yatırım harcaması yapılmış ve 2015 yılında yatırım tamamlanmıştır. Bu yatırımdan önceki dönemlerde yatırımdan elde edilen kazanç dolayısıyla 1.170.000,00 –TL yatırıma katkı tutarından faydalanmıştır. (X) A.Ş. söz konusu yatırımdan elde edilen kazancı ayrı hesaplarda tespit edemediğinden ötürü 5520 sayılı KVK'nın 32/A maddesinin (4) fıkrası gereğince

dönem sonunda kurumun aktifinde kayıtlı bulunan toplam sabit kıymet tutarına (devam eden yatırımlar da dahil) oranlanması suretiyle tespit edilmektedir. Bu tespite göre (X) A.Ş.'nin toplam sabit kıymetleri arasında yer alan arazi ve arsalar, 213 sayılı VUK'un 313'üncü maddesi kapsamında amortisman tabi olmadığından, toplam sabit kıymet toplamından hariç tutulmaktadır. Buna göre, 2018 ve 2019 hesap dönemlerinde yatırım teşvik belgesi kapsamında elde edilen kazancın tespitinde oranlamada dikkate alınması gereken toplam sabit kıymet tutarları sırasıyla 105.000.000,00 –TL ve 120.000.000,00 –TL'dir. Bu açıklamalardan sonra hesaplama tablosu aşağıda yer almaktadır.

C 111111 Numaralı Teşvik Belgesi - 2018 Hesap Dönemine İlişkin Hesaplamalar		
İşletmeye Alınan Diğer Yılların Yatırım Harcamalarının Sabit Kıymete Oranı	8.200.000,00 / 105.000.000,00	0,07810
Ticari Bilanço Karı		60.000.000,00
Yatırım Harcaması Kapsamında Elde Ettiği Kazanç	60.000.000,00*0,07810	4.685.714,29
Toplam Yatırıma Katkı Tutarı	8.200.000,00 * %20 YKO	1.640.000,00
Önceki Dönemlerde Yatırımdan Elde Edilen Kazanç Dolayısıyla Yararlanılan Yatırıma Katkı Tutarı (Kümülatif)		1.170.000,00
YKT Önceki Yıllar Yeniden Değerleme Farkı Toplamı (Kümülatif)		126.000,00
Değerleme Öncesi 2018 Yılında Yararlanabileceği Yatırıma Katkı Tutarı	(1.640.000,00 + 126.000,00 - 1.170.000,00)	596.000,00
2018 Yılı Yatırıma Katkı Tutarının Yeniden Değerleme Farkı	596.000,00 * %23,73	141.430,80
2018 Yılında Yararlanabileceği Yatırıma Katkı Tutarı	596.000,00+141.430,80	737.430,80
İndirimli Vergi Oranı	%22 - (%22 * %55)	9,900
Kalan YKT üzerinden Yararlanabileceği Max. İndirimli K.V. Matrahı	737.430,80 / (%22-%9,9)	6.094.469,42
İndirimli Kurumlar Vergisinden Yararlanabileceği Toplam Matrah	Yatırım harcaması kapsamında elde edilen kazançla (4.685.714,29) YKT üzerinden yararlanabileceği max indirimli vergi matrahı (6.094.469,42) kıyaslanarak küçük olan tutar dikkate alınır	4.685.714,29
İndirimli Orana Göre Hesaplanan Kurumlar Vergisi	4.685.714,29 * %9,9	463.885,71
2018 yılında Yararlanılan Yatırıma Katkı Tutarı	4.685.714,29 * (%22-%9,9)	566.971,43
2019 Yılına Devreden Yatırıma Katkı Tutarı	737.430,80 - 566.971,43	170.459,37

(X) A.Ş. 2018 hesap döneminde tevsi yatırım teşvik belgesi kapsamında elde ettiği kazanç ayrı hesaplarda tespit edilemediğinden, söz konusu kazanç; yapılan yatırım harcamasının (8.200.000,00 –TL) sabit kıymet toplamına (105.000.000,00 –TL) oranlanarak, brüt satış karyla (60.000.000,00 –TL) çarpılması suretiyle 4.685.714,29 –TL bulunmuştur. Söz konusu yatırım tamamlandığından 5520 sayılı KVK'nın 32/A maddesinin (2) fıkrası kapsamında 213 sayılı VUK'a göre belirlenen değerleme oranına (%23,73) göre 2018 yılında yararlanabileceği yatırıma katkı tutarı (596.000,00 –TL) endeksle-

nerek yeniden hesaplandığında 737.430,80 –TL olmuştur. Bu tutar devletin vazgeçtiği vergi oranına (%22 - %9,9) bölündüğünde yatırıma katkı tutarı üzerinden yararlanabileceği maksimum indirimli kurumlar vergisi matrahı (6.094.469,42 –TL) bulunmaktadır. (X) A.Ş.'nin yatırıma katkı tutarı üzerinden yararlanabileceği maksimum indirimli kurumlar vergisi matrahı (6.094.469,42 –TL) ile yatırım harcaması kapsamında elde edilen kazanç (4.685.714,29 –TL) karşılaştırıldığında en küçük olan rakam (4.685.714,29 –TL) indirimli kurumlar vergisi matrahını oluşturmaktadır. 2018 yılında yararlanmış olduğu yatırıma

katkı tutarı; indirimli kurumlar vergisi matrahının (4.685.714,29 –TL), devletin vazgeçtiği vergi oranıyla (%22 - %9,9) çarpılması suretiyle 566.971,43 –TL olarak hesaplanmıştır. Bir sonraki döneme devreden yatırıma katkı tutarı da

2018 yılında yararlanabileceği maksimum yatırıma katkı tutarından (737.430,80 –TL) kullanmış olduğu yatırıma katkı tutarı (566.971,43 –TL) çıkartılarak 170.459,37 –TL olarak hesaplanmıştır.

C 111111 Numaralı Teşvik Belgesi – 2019 Hesap Dönemine İlişkin Hesaplamalar		
İşletmeye Alınan Diğer Yılların Yatırım Harcamalarının Sabit Kıymete Oranı	8.200.000,00/120.000.000,00	0,06833
Ticari Bilanço Karı		80.000.000,00
Yatırım Harcaması Kapsamında Elde Ettiği Kazanç	80.000.000,00*0,06833	5.466.666,67
Toplam Yatırıma Katkı Tutarı	8.200.000,00 * %20 YKO	1.640.000,00
Önceki Dönemlerde Yatırımdan Elde Edilen Kazanç Dolayısıyla Yararlanılan Yatırıma Katkı Tutarı (Kümülatif)	1.170.000,00 + 566.971,43	1.736.971,43
YKT Önceki Yıllar Yeniden Değerleme Farkı Toplamı (Kümülatif)	126.000,00 + 141.430,80	267.430,80
Değerleme Öncesi 2019 Yılı Yararlanabileceği Yatırıma Katkı Tutarı	(1.640.000,00 + 267.430,80 - 1.736.971,43)	170.459,37
2019 Yılı Yatırıma Katkı Tutarının Yeniden Değerleme Farkı	170.459,37 * %22,58	38.489,73
2019 Yılında Yararlanabileceği Yatırıma Katkı Tutarı	170.459,37 + 38.489,73	208.949,10
İndirimli Vergi Oranı	%22 - (%22*%55)	9,900
Kalan YKT üzerinden Yararlanabileceği Max. Matrah	208.949,10 / (%22-%9,9)	1.726.852,05
İndirimli Kurumlar Vergisinden Yararlanabileceği Toplam Matrah	Yatırım harcaması kapsamında elde edilen kazançla (5.466.666,67) YKT üzerinden yararlanabileceği max indirimli vergi matrahı (1.726.852,05) kıyaslanarak küçük olan tutar dikkate alınır.	1.726.852,05
İndirimli Orana Göre Hesaplanan Kurumlar Vergisi	1.726.852,05 * %9,9	170.958,35
2019 yılında Yararlanılan Yatırıma Katkı Tutarı	1.726.852,05 * (%22-%9,9)	208.949,10

(X) A.Ş. C 111111 yatırım teşvik belgesi kapsamında 2019 hesap döneminde kullanabileceği yatırıma katkı tutarı (168.994,02 –TL) 213 sayılı VUK'a göre belirlenen değerlendirme oranına (%22,58) göre endekslediğinde 208.949,10 –TL olmaktadır. Endekslenen bu yatırıma katkı tutarı devletin vazgeçtiği vergi oranına (%22 - %9,9) bölündüğünde yatırıma katkı tutarı üzerinden yararlanabileceği maksimum indirimli kurumlar vergisi matrahı (1.726.852,05 –TL) bulunmak-

tadır. Diğer taraftan tevsii yatırım kapsamında elde ettiği kazanç, yapılan yatırım harcamasının (8.200.000,00 –TL) sabit kıymet toplamına (120.000.000,00 –TL) oranlanarak, brüt satış karıyla (80.000.000,00 –TL) çarpılması suretiyle 5.466.666,67 –TL hesaplanmıştır. (X) A.Ş.'nin yatırıma katkı tutarı üzerinden yararlanabileceği maksimum indirimli kurumlar vergisi matrahı (1.726.852,05 –TL) ile yatırım harcaması kapsamında elde ettiği kazanç (5.466.666,67 –TL)

karşılaştırıldığında en küçük olan (1.726.852,05 –TL) indirimli kurumlar vergisi matrahını oluşturmaktadır. 2019 yılında yararlanmış olduğu yatırıma katkı tutarı; indirimli kurumlar vergisi matrahının (1.726.852,05 –TL), devletin vazgeçtiği vergi oranıyla (%22 - %9,9) çarpılması suretiyle 208.949,10 –TL olarak hesaplanmış olup, söz konusu bu yatırımdan dolayı tüm yatırıma katkı tutarını kullanılmıştır.

C 222222 numaralı teşvik belgesi kapsamında 2015 yılında başlanılan tevsî yatırıma, toplam 15.800.000,00 –TL yatırım harcaması yapılmış ve 2017 yılında yatırım tamamlanmıştır. Bu yatırımdan önceki dönemlerde yatırımdan elde edilen kazanç dolayısıyla 1.160.000,00 –TL ve diğer faaliyetlerden elde ettiği kazanç dolayısıyla 1.800.000,00 –TL yatırıma katkı tutarından

faydalanmıştır. (X) A.Ş. söz konusu yatırımdan elde edilen kazancı ayrı hesaplarda tespit edemediğinden ötürü 5520 sayılı KVK'nın 32/A maddesinin (4) fıkrası gereğince dönem sonunda kurumun aktifinde kayıtlı bulunan toplam sabit kıymet tutarına (devam eden yatırımlarda dahil) oranlanması suretiyle tespit edilmektedir. Bu tespiti göre (X) A.Ş.'nin toplam sabit kıymetleri arasında yer alan arazi ve arsalar 213 sayılı VUK'un 313'üncü maddesi kapsamında amortisman tabi olmadığından, toplam sabit kıymet toplamından hariç tutulmaktadır. Buna göre 2018 hesap döneminde yatırım teşvik belgesi kapsamında elde edilen kazancın tespitinde oranlamada dikkate alınması gereken toplam sabit kıymet tutarı 105.000.000,00 –TL'dir. Bu açıklamalardan sonra hesaplama tablosu aşağıda yer almaktadır.

C 222222 Numaralı Teşvik Belgesi - 2018 Hesap Dönemine İlişkin Hesaplamalar		
Toplam Yatırım Harcaması Toplamı		15.800.000,00
İşletmeye Alınan 2017 Yılı Yatırım Harcaması Tutarı		1.400.000,00
İşletmeye Alınan Diğer Yılların Yatırım Harcaması Tutarı (2017 Öncesi)		14.400.000,00
Toplam Yatırım Harcamalarının Sabit Kıymete Oranı	15.800.000,00/105.000.000,00	0,15048
Ticari Bilanço Karı		60.000.000,00
Yatırım Harcaması Kapsamında Elde Ettiği Kazanç	60.000.000,00*0,15048	9.028.571,43
Toplam Yatırıma Katkı Tutarı	14.400.000,00 * %20 = 2.880.000,00 (%85,46)	3.370.000,00
	1.400.000,00 * %35 = 490.000,00 (%) 14,54)	
Önceki Dönemlerde Yatırımdan Elde Edilen Kazanç Dolayısıyla Yararlanılan Yatırıma Katkı Tutarı (Kümülatif)		1.160.000,00
Önceki Dönemlerde Diğer Faaliyetlerden Elde Edilen Kazanç Dolayısıyla Yararlanılan Yatırıma Katkı Tutarı (Kümülatif)		1.800.000,00
Değerleme Öncesi 2018 Yılı Yararlanabileceği Yatırıma Katkı Tutarı	(3.370.000,00-1.160.000,00-1.800.000,00)	410.000,00
2018 Yılı Yatırıma Katkı Tutarının Yeniden Değerleme Farkı	410.000,00*%23,73	97.293,00
2018 Yılında Yararlanabileceği Yatırıma Katkı Tutarı	410.000,00 + 97.293,00	507.293,00

İndirimli Vergi Oranı	2017 yılı öncesi yatırım harcamaları için %22 - (%22 * %55)	9,90%
	2017 yılı yatırım harcamaları için %22 - (%22 * %100)	0,00%
Kalan YKT üzerinden Yararlanabileceği Max. Matrah	$507.293,00 * \%85,46 / (\%22 - \%9,9) = 3.582.914,04$	3.918.188,58
	$507.293,00 * \%14,54 / (\%22 - \%0) = 335.274,54$	
İndirimli Kurumlar Vergisinden Yararlanabileceği Toplam Matrah	Yatırım harcaması kapsamında elde edilen kazançla (9.028.571,43) YKT üzerinden yararlanabileceği max indirimli vergi matrahı (3.918.188,58) kıyaslanarak küçük olan tutar dikkate alınır.	3.918.188,58
İndirimli Orana Göre Hesaplanan Kurumlar Vergisi	$3.582.914,04 * \%9,9 + 335.274,54 * \%0$ (indirimli kv oranı 354.708,48 / 3.918.188,58 = %9,052)	354.708,48
2018 yılında Yararlanılan Yatırıma Katkı Tutarı	$3.582.914,04 * (\%22 - \%9,9) + 335.274,54 * (\%22 - \%0)$	507.293,00

(X) A.Ş. 2018 hesap döneminde tevsî yatırım teşvik belgesi kapsamında elde ettiği kazanç, ayrı hesaplarda tespit edilemediğinden, söz konusu kazanç; yapılan yatırım harcamasının (15.800.000,00 –TL) sabit kıymet toplamına (105.000.000,00 –TL) oranlanarak, brüt satış karyyla (60.000.000,00 –TL) çarpılması suretiyle 9.028.571,43 –TL olarak bulunmuştur. Teşvik belgesi kapsamında yatırıma katkı oranı %20 iken 2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının Geçici 8’inci maddesinde 1/1/2017 ile 31/12/2019 tarihleri arasında yapılan yatırımların katkı oranına %15 ilave edilmesi ve indirimli vergi oranının %100 olarak uygulanması gerektiği hüküm altına alınmıştır. Bu kapsamda (X) A.Ş.’nin 2017 yılında gerçekleştirmiş olduğu 1.400.000,00 –TL yatırım harcaması için yatırıma katkı oranı %35 iken, daha önceki dönemlerde gerçekleştirdiği yatırım harcaması olan 14.400.000,00 TL için yatırıma katkı oranı %20’dir. Buna göre toplam yatırıma katkı tutarı $(14.400.000,00 * \%20 + 1.400.000,00 * \%35)$ 3.370.000,00 –TL’dir. Toplam yatırıma katkı tutarının $(2.880.000,00 / 3.370.000,00)$

%85,46’sı 2017 yılı öncesine ait iken, $(490.000,00 / 3.370.000,00)$ %14,54’ü 2017 yılına aittir. Söz konusu yatırım tamamlandığından 5520 sayılı KVK’nın 32/A maddesinin (2) fıkrası kapsamında 213 sayılı VUK’a göre belirlenen değerlendirme oranına (%23,73) göre 2018 yılında yararlanabileceği yatırıma katkı tutarı $(410.000,00 –TL)$ endekslenip yeniden hesaplandığında 507.293,00 –TL olmuştur. Bu tutarın %85,46’sı 2017 yılı öncesi için devletin vazgeçtiği vergi oranına (%22 - %9,9) ve %14,54’ü 2017 yılı devletin vazgeçtiği veri oranına (%22 - %0) bölündüğünde yatırıma katkı tutarı üzerinden yararlanabileceği maksimum indirimli kurumlar vergisi matrahı (3.918.188,58 –TL) bulunmaktadır. (X) A.Ş.’nin yatırıma katkı tutarı üzerinden yararlanabileceği maksimum indirimli kurumlar vergisi matrahı (3.918.188,58 –TL) ile yatırım harcaması kapsamında elde ettiği kazanç (9.028.571,43 –TL) karşılaştırıldığında en küçük olan (3.918.188,58 –TL) indirimli kurumlar vergisi matrahını oluşturmaktadır. 2018 yılında yararlanmış olduğu yatırıma katkı tutarı; indirimli kurumlar vergisi (3.918.188,58–TL) matrahının,

3.582.914,04 –TL’si 2017 yılı öncesi devletin vazgeçtiği vergi oranıyla (%22 - %9,9) ve geriye kalan 335.274,54 –TL’si 2017 yılı devletin vazgeçtiği vergi oranıyla (%22 - %0) çarpılması suretiyle 507.293,00 –TL olarak hesaplanmıştır. Dolayısıyla yatırıma katkı tutarının tamamını kullanmıştır.

C 333333 numaralı teşvik belgesi kapsamında 2017 yılında başlanılan komple yatırıma, toplam

42.500.000,00 –TL yatırım harcaması yapılmış ve 2019 yılında yatırım tamamlanmıştır. Bu yatırımdan önceki dönemlerde diğer faaliyetlerden elde ettiği kazanç dolayısıyla 4.600.000,00 –TL yatırıma katkı tutarından faydalanmıştır. (X) A.Ş. söz konusu yatırım için 2018 yılında herhangi bir kazanç elde etmemiştir. Bu açıklamalardan sonra hesaplama tablosu aşağıda yer almaktadır.

C 333333 Numaralı Teşvik Belgesi - 2018 Hesap Dönemine İlişkin Hesaplamalar		
Toplam Yatırım Harcaması Tutarı		42.500.000,00
İşletmeye Alınan 2019 Yılı Yatırım Harcaması Tutarı		9.800.000,00
İşletmeye Alınan 2018 Yılı Yatırım Harcaması Tutarı		21.500.000,00
İşletmeye Alınan 2017 Yılı Yatırım Harcaması Tutarı		11.200.000,00
Toplam Yatırıma Katkı Tutarı	42.500.000,00 * %35 YKO	14.875.000,00
Diğer Faaliyetlerden Dolayı Toplam Yatırıma Katkı Tutarı	42.500.000,00 * %35 YKO * %100	14.875.000,00
Önceki Dönem Diğer Faaliyetlerden Elde Ettiği Kazanç Dolayısıyla Yararlanılan YKT (Kümülatif)		4.600.000,00
Diğer Faaliyetlerden Dolayı 2018 Yılında Yararlanabileceği Yatırıma Katkı Tutarı	14.875.000,00 - 4.600.000,00	10.275.000,00
Diğer Faaliyetlerden Dolayı Dikkate Alınacak Yatırıma Katkı Tutarı	10.275.000,00 -TL ile 21.500.000,00 -TL kıyaslandığında küçük olan dikkate alınır	10.275.000,00
İndirimli Vergi Oranı	%22 - (%22*%100)	0%
Diğer Faaliyetlerden Elde Edilen Kazanç Dolayısıyla Hak Kazanılan Yatırıma Katkı Tutarına Göre Hsp. İnd. KV Matrahı	10.275.000,00 / (%22-%0)	46.704.545,45
Mükellefin Yararlandığı Yatırıma Katkı Tutarı	46.704.545,45 * (%22 - %0)	10.275.000,00
İndirimli Orana Göre Hesaplanan Kurumlar Vergisi	46.704.545,45 * %0	0,00
Kalan Yatırıma Katkı Tutarı	14.875.000,00 - 4.600.000,00 - 10.275.000,00	0,00

(X) A.Ş. yapmış olduğu komple yatırım teşvik belgesi kapsamında 2018 hesap döneminde 21.500.000,00 –TL yatırım harcaması gerçekleştirmiştir. Söz konusu yatırımdan dolayı herhangi bir kazanç elde etmediğinden dolayı, sadece diğer faaliyetlerinden dolayı elde ettiği kazançlardan ötürü indirimli kurumlar vergisinden yararlanabilecektir. Yukarıdaki tabloda yapılan hesaplamalardan görüleceği üzere; yatırıma katkı oranı %20 iken 2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu

Kararının Geçici 8’inci maddesinde 1/1/2017 ile 31/12/2019 tarihleri arasında yapılan yatırımların katkı oranına %15 ilave edilmesi, indirimli vergi oranının %100 olarak uygulanması ve diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlarda yatırıma katkı tutarının %100’den yararlanabileceği gerektiği hüküm altına alınmıştır. Buna göre yatırıma katkı tutarı (42.500.000,00 * %35) 14.875.000,00 –TL olarak hesaplanmış olup, bu tutar diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlar içinde yararlanabi-

leceği yatırıma katkı tutarıdır. 2018 hesap döneminde yararlanabileceği yatırıma katkı tutarı, önceki dönemde yararlanmış olduğu yatırıma katkı tutarından çıkartıldığında (14.875.000,00 - 4.600.000,00) 10.275.000,00 -TL'dir. Diğer faaliyetlerden dolayı yararlanabileceği yatırıma katkı tutarı (10.275.000,00), 2018 yılında gerçekleşen yatırım harcaması tutarı (21.500.000,00) ile kıyaslandığında küçük olan 10.275.000,00 -TL dikkate alınacaktır. Bu tutar devletin vazgeçtiği vergi oranına (%22 - %0) oranlandığında $[10.275.000,00 / (\%22 - \%0)]$ yararlanabileceği

indirimli kurumlar vergisi matrahı 46.704.545,45 -TL olarak hesaplanmış olup, yatırıma katkı tutarının da tamamını kullanmıştır.

A 444444 numaralı teşvik belgesi kapsamında 2019 yılında başlanılan ürün çeşitlendirme yatırıma, toplam 36.500.000,00 -TL yatırım harcaması yapılmış ve halen yatırım devam etmektedir. (X) A.Ş. söz konusu yatırıma için 2019 yılında elde ettiği kazancı ayrı bir hesapta tespit edememiştir. Bu açıklamalardan sonra hesaplama tablosu aşağıda yer almaktadır.

A 444444 Numaralı Teşvik Belgesi - 2019 Hesap Dönemine İlişkin Hesaplamalar

Toplam Yatırım Harcaması Tutarı		36.500.000,00
İşletmeye Alınan 2019 Yılı Yatırım Harcaması Tutarı		1.250.000,00
İşletmeye Alınan Yatırım Harcamalarının Sabit Kıymete Oranı	$1.250.000,00 / 120.000.000,00$	0,01042
Ticari Bilanço Karı		80.000.000,00
Tevsi Yatırıma İsbet Eden Kazanç Tutarı	$80.000.000,00 * 0,01042$	833.333,33
Toplam Yatırıma Katkı Tutarı	$36.500.000,00 * \%35 \text{ YKO}$	12.775.000,00
Diğer Faaliyetlerden Dolayı Toplam Yatırıma Katkı Tutarı	$36.500.000,00 * \%35 \text{ YKO} * \%100$	12.775.000,00
Fiili Yatırım Harcaması Nedeniyle Hak Kazanılan Yatırıma Katkı Tutarı	$1.250.000,00 * \%35 \text{ YKO}$	437.500,00
İndirimli Vergi Oranı	$\%22 - (\%22 * \%100)$	0%
Fiili Yatırım Harcaması Nedeniyle Hak Kazanılan Yatırıma Katkı Tutarına Göre Hsp. KV Matrahı	$437.500,00 / (\%22 - \%0)$	1.988.636,36
Fiili Yatırım Harcaması Nedeniyle Yararlanması Gereken İndirimli Vergi Matrahı	$833.333,33 \text{ -TL ile } 1.988.636,36 \text{ -TL kıyaslandığında küçük olan dikkate alınır}$	833.333,33
Diğer Faaliyetlerden Dolayı Dikkate Alınacak Yatırıma Katkı Tutarı	$1.250.000,00 \text{ -TL ile } 12.775.000,00 \text{ -TL kıyaslandığında küçük olan dikkate alınır}$	1.250.000,00
Diğer Faaliyetlerden Elde Edilen Kazanç Dolayısıyla İndirimli Vergi Uygulanacak Matrahı	$1.250.000,00 / (\%22 - \%0)$	5.583.383,95
Yararlanabileceği Toplam İndirimli KV Matrahı	$833.333,33 + 5.583.383,95$	6.416.717,28
İndirimli Orana Göre Hesaplanan Kurumlar Vergisi	$6.416.717,28 * 0\%$	0,00
2019 Yılında Yararlanılan Toplam Yatırıma Katkı Tutarı	$6.416.717,28 * (\%22 - \%0)$	1.411.677,80
Kalan Yatırıma Katkı Tutarı	$12.775.000,00 - 1.411.677,80$	11.363.322,20

(X) A.Ş. söz konusu teşvik belgesi kapsamında yapmış olduğu ürün çeşitlendirme yatırımı mevcut tesisin üretim kapasitesini arttırmaya veya daha önce üretilen ürünleri farklılaştırmaya yönelik olması nedeniyle tevsî yatırımıyla benzer özellikler arz ettiğinden, tevsî yatırım gibi değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu teşvik belgesi kapsamında 2019 yılında 1.250.000,00 –TL yatırım harcaması gerçekleştirilmiş ve bu yatırımdan elde ettiği kazancı ayrı bir hesapta tespit edemediğinden 5520 sayılı KVK'nın 32/A maddesinin (4) fıkrası kapsamında; yapılan yatırım harcaması (1.250.000,00) sabit kıymet tutarına (120.000.000,00) oranlanıp ticari bilanço kârıyla (80.000.000,00) çarpılarak 833.333,33 –TL, bu yatırımdan elde ettiği kazanç olarak hesaplanmıştır. Fiili yatırım harcaması nedeniyle maksimum hak kazanılan yatırıma katkı tutarı ise; yapılan yatırım harcamasının (1.250.000,00) yatırıma katkı oranı (%35) ile çarpılarak 437.500,00 –TL olarak hesaplanmış olup, bu tutar devletin vazgeçtiği vergi oranına (%22-%0) oranlandığında, yatırıma katkı tutarına göre hesaplanan indirimli matrah 1.988.636,36 –TL olarak bulunmuştur. Bu tutar oranlama suretiyle yatırımdan elde edilen kazançla (833.333,33) kıyaslandığın-

da, küçük olan 833.333,33 –TL yatırım harcaması kapsamında elde edilen indirimli vergi matrahı olarak dikkate alınacaktır. Öte yandan, diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç dolayısıyla indirimli vergi matrahının tespitinde ise; yapılan yatırım harcaması tutarı (1.250.000,00) ile toplam yatırım harcaması tutarının (36.500.000,00) yatırıma katkı oranına (%35) ve 2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının belirlemiş olduğu oran (%100) (Geçici 8. Madde ile %100 olarak belirlenmiştir) ile çarpılması suretiyle bulunan (12.775.000,00) tutardan küçük olan 1.250.000,00 –TL, yatırıma katkı tutarı olarak dikkate alınacaktır. Bu yatırıma katkı tutarı devletin vazgeçtiği vergi oranına (%22-%0) oranlandığında 5.583.383,95 –TL bulunmuştur. Dolayısıyla toplamda dikkate alınacak indirimli kurumlar vergisi matrahı (833.333,33 + 5.583.383,95) 6.416.717,28 –TL olacak ve indirimli vergi oranı (%0) ile çarpıldığında ödenecek herhangi bir kurumlar vergisi çıkmamaktadır.

(X) A.Ş.'nin toplamda dört yatırım teşvik belgesi dikkate alındığında, 2018 ve 2019 hesap dönemlerine ilişkin; genel orana tabi kurumlar vergisi matrahı, indirimli kurumlar vergisi matrahı ve ödenecek kurumlar vergisi tutarı aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

Dönem	2018				2019		
Dönem Safi Kurum Kazancı				65.000.000,00			86.000.000,00
Teşvik Belgeleri	C 111111	C 222222	C 333333		C 111111	A 444444	
KVK'nın 32/A Mad. Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisine Tabi Matrah	4.685.714,29	3.918.188,58	46.704.545,45	55.308.448,32	1.726.852,05	6.416.717,28	8.143.569,33
KVK'nın 32/A Mad. Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisi Oranı	0,099	0,009052	0,00	0,009028515	0,099	0,00	0,020993049
Genel Orana Tabi Matrah	65.000.000,00 - 55.308.448,32			9.691.551,68	86.000.000,00 - 8.143.569,33		77.856.430,67
Kurumlar Vergisi Matrahı				65.000.000,00			86.000.000,00
Hesaplanan Kurumlar Vergisi	55.308.448,32 * %0,9028 + 9.691.551,68 * %22			2.631.494,53	8.143.569,33 * %2,0993 + 77.856.430,67 * %22		17.299.373,10

(X) A.Ş. 2018 hesap döneminde indirimli vergi oranına tabi matrahı 55.308.448,32 –TL ve indirimli vergi oranı %9,028 iken, bu rakamlar 2019 hesap döneminde 8.143.569,33 –TL ve %2,099'dur. (X) A.Ş. teşvik belgesi kapsamında indirimli kurumlar vergisinden yararlanmamış olsaydı, 2018 ve 2019 hesap dönemlerinde sırasıyla toplam $(65.000.000,00 * \%22)$ 14.300.000,00 –TL, $(86.000.000,00 * \%22)$ 18.920.000,00 –TL kurumlar vergisi ödeyecekti. İndirimli kurumlar vergisinden yararlanarak 2018 hesap döneminde $(14.300.000,00 - 2.631.494,53)$ 11.668.505,47 –TL, 2019 hesap döneminde 1.620.626,90 –TL daha az vergi ödemiştir.

SONUÇ

Vergi mevzuatımıza, 2009 yılı kazançlarına uygulanması ile başlayan indirimli kurumlar vergisi uygulaması, mükelleflere ödemesi gereken vergilerinin, daha az vergi ödeyerek yatırımlarını finanse etmelerini sağlamaktadır. Bunun için yapılacak olan yatırımların, yatırım teşvik belgesi kapsamında yapılma şartı getirilmiştir. Bu vergisel teşvik uygulamasında, uygulanmaya başlandığı tarihten itibaren, birçok değişiklik yapılmış ve yapılan her bir değişiklik mükelleflerin lehine sonuçlanmıştır. Gerek diğer kazançların indirimli vergi uygulamasından yararlanılması, gerekse yatırım tamamlandıktan sonra kalan yatırıma katkı tutarının endekslenmesi gibi birçok yenilikler getirilmiştir.

İndirimli kurumlar vergisi, bir çeşit vergi teşviki olması nedeniyle, ekonomide yaşanacak

herhangi bir darboğazda, yatırımcının bu teşvikten daha fazla yararlanabilmesi için 5520 sayılı KVK'nın 32/A maddesinde Cumhurbaşkanına bazı yetkiler verilmiştir. Bu yetki ile ani kararlar alınıp, ekonominin hızla toparlanması sağlanmaktadır. Bu gerekçe ile ilgili kanun maddesi, yaşanabilecek herhangi bir ekonomik olumsuzlukta, kurtuluş reçetesi olabilme özelliği taşımaktadır.

KAYNAKÇA

- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 24/02/2012 tarih B.07.1.Gİ-B.4.34.16.01-KVK 32/A-738 Sayılı Özelge
- Vergi Müfettişleri Derneği (2019), *Beyanname Düzenleme Rehberi*, Ankara.
- T.C. Yasalar (13.06.2006). 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, Ankara: Resmi Gazete (18563 sayılı)
- 1 No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, Ankara: Resmi Gazete (03.04.2007 tarih 26482 sayılı)
- 14/7/2009 tarih 2009/15199 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı, Ankara: Resmi Gazete (16.07.2009 tarih 27290 sayılı)
- 15/6/2012 tarih 2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı, Ankara: Resmi Gazete (19.06.2012 tarih 28328 sayılı)
- 2012/1 Sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğ, Ankara: Resmi Gazete (20.06.2012 tarih 28329 sayılı)