

Vergi Yazıları 6

Mesut KOYUNCU Yönetim Danışmanlık & Vergi Hizmetleri | YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİR

İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ

1- Tanım

İndirimli kurumlar vergisi yatırım döneminde yapılan yatırım harcamalarının belirlenen yatırıma katkı oranı ve vergi indirimi oranı ile hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilmesini sağlayan bir teşvik sistemidir. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/A maddesinde düzenlenmiştir.

2- İndirim oranından yararlanamayacaklar

- Finans ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar
- iş ortaklıkları

İndirimli kurumlar vergisi müessesesinden yararlanamazlar. Ayrıca;

- Taahhüt işlerinden,
- 16/7/1997 tarihli ve 4283 sayılı Yap-İşlet Modeli ile Elektrik Enerjisi Üretim Tesislerinin Kurulması ve İşletilmesi ile Enerji Satışının Düzenlenmesi Hakkında Kanun,
- 8/6/1994 tarihli ve 3996 sayılı Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yaptırılması Hakkında Kanun kapsamında yapılan yatırımlar
- Röдовans sözleşmelerine bağlı olarak yapılan yatırımlardan

elde edilen kazançlar dolayısıyla da mükelleflerin indirimli vergi oranı uygulamasından yararlanması mümkün değildir.

29/5/2025 tarihli ve 9903 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı eki Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar uyarınca, arazi, arsa, royalti, yedek parça ve amortismanla tâbi olmayan diğer harcamalar indirimli kurumlar vergisi uygulamasına konu edilemeyecektir.

3- 7555 sayılı kanun ile yapılan değişiklikler

7555 sayılı Kanun ile önemli değişiklikler yapılmıştır. Bu değişiklikler 16/6/2025 tarihinden önce başvurusu yapılmış ve reddedilmemiş olanlar hariç 24/7/2025 tarihinden itibaren (bu tarih dahil) alınan teşvik belgeleri yönünden geçerlidir.

İlgili değişiklikler esas itibarıyla 24/7/2025 tarihinden itibaren (bu tarih dahil) alınmış teşvik belgeleri için uygulanacak olmakla birlikte 16/6/2025 tarihinden önce yapılmış teşvik başvurularına ilişkin teşvik belgeleri 24/7/2025 tarihinden sonra alınmış olsa bile yeni hükümlere tabi olmayacaktır.

Örnek 1: (A) A.Ş., 11/6/2025 tarihinde yatırım teşvik belgesi için Sanayi ve Teknoloji Bakanlığına başvurmuş, bu başvurusuna istinaden 18/8/2025 tarihinde de teşvik belgesini almıştır. Bu durumda, 16/6/2025 tarihinden önce başvurusu yapılan teşvik belgesi için, 5520 sayılı Kanunun 7555 sayılı Kanunla değiştirilmeden önceki 32/A maddesi hükümleri geçerli olacaktır.

Bu Kanunun 18 inci maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanunun “**İndirimli kurumlar vergisi**” başlıklı 32/A maddesinde yapılan düzenlemeyle;

- İndirimli kurumlar vergisi uygulaması, indirim hakkının kullanılabileceği ilk hesap dönemi dahil olmak üzere **en fazla 10 hesap dönemi** ile sınırlandırılmaktadır. (Değişiklikten önce süre bazında bir sınırlandırma bulunmuyordu.)
- Kurumlar vergisi indirim oranı, **2025/9903 Sayılı Yeni Yatırım Teşvik Kararı’na** uygun şekilde %60 olarak belirlenmiştir. (Yıllar itibarıyla farklı oranlar bulunmaktaydı.)
- Kazanç elde edilmesine rağmen **yararlanılmayan yatırıma katkı tutarlarının, müteakip dönemlerde dikkate alınamayacağı** açıkça hüküm altına alınmaktadır. (Tereddüt ortadan giderilmiştir.)
- **Diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara** indirimli kurumlar vergisi oranı uygulanarak yatırıma katkı tutarının kullanılmasına yönelik uygulama, **ilk hesap dönemi dahil en fazla 4 yıl** ile sınırlandırılmaktadır. (Değişiklikten önce süre bazında bir sınırlandırma bulunmuyordu.)
- Cumhurbaşkanı’na **6745 sayılı Yatırımların Proje Bazında Desteklenmesi ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun** kapsamındaki proje bazlı yatırımlar için süreleri ve oranı artırma konusunda yetki verilmiştir.

4- Genel olarak uygulama

- **Yatırıma katkı tutarı**, indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle tahsilinden vazgeçilen vergi yoluyla yatırımların Devletçe karşılanacak tutarını,

- **Yatırıma katkı oranı**, yatırıma katkı tutarının yapılan toplam yatırım tutarına bölünmesi suretiyle bulunacak oranı,

ifade etmektedir.

Örnek 2: Yeni kurulan (B) A.Ş.'nin 2014 hesap döneminde başlamış olduğu ve yatırım teşvik belgesi kapsamındaki komple yeni yatırımının toplam tutarı 8.000.000 TL'dir. 2015 hesap döneminde kısmen işletilmeye başlanan bu yatırımın 1.000.000 TL'lik kısmı gerçekleştirilmiş ve (B) A.Ş. söz konusu yatırımdan bu hesap döneminde 300.000 TL kazanç elde etmiştir. (Yatırıma katkı oranı: %40, vergi indirim oranı: %60)

Toplam yatırıma katkı tutarı = Toplam yatırım harcaması x Yatırıma katkı oranı

$$= 8.000.000 \text{ TL} \times \%40$$

$$= 3.200.000 \text{ TL}$$

2015 he. dön. yat. kat. tut. = Gerçekleştirilen yatırım harcaması x Yatırıma katkı oranı

$$= 1.000.000 \text{ TL} \times \%40$$

$$= 400.000 \text{ TL}$$

Buna göre, (B) A.Ş.'nin yatırım teşvik belgesi kapsamındaki bu yatırımından 2015 hesap döneminde elde ettiği kazanç uygulanacak indirimli kurumlar vergisi oranı ile yararlanılan yatırıma katkı tutarı aşağıdaki gibi olacaktır.

İndirimli KV oranı = [KV oranı - (KV oranı x Vergi indirim oranı)]

$$= [\%20 - (\%20 \times \%60)]$$

$$= [\%20 - \%12] = \%8$$

- Yatırımdan elde edilen kazanç = 300.000 TL

- İndirimli KV olmasaydı ödenecek KV (300.000 TL x %20) = 60.000 TL

- İndirimli orana göre hesaplanan KV (300.000 TL x %8) = 24.000 TL

- Yararlanılan yatırıma katkı tutarı (60.000 TL - 24.000 TL) = 36.000 TL

- 2015 hesap dönemi yatırıma katkı tutarı = 400.000 TL

- Takip Eden Döneme Devreden (400.000 TL - 36.000 TL) = 364.000 TL

5- Diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlarda indirimli kurumlar vergisi uygulaması

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

24/7/2025 tarihinden itibaren alınan teşvik belgelerinde ise diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara ilişkin uygulama mükelleflerin, yatırım teşvik belgeleri kapsamında yatırımlarına fiilen başladıkları tarihten itibaren, hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben;

a) Toplam yatırıma katkı tutarının **Cumhurbaşkanı Kararı ile belirlenen oranını geçmemek** ve

b) Hak edilen yatırıma katkı tutarını aşmamak üzere, indirim hakkının kullanılabileceği ilk hesap dönemi dahil **dördüncü hesap döneminin** sonuna kadar diğer faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecektir.

Örnek 3: (F) A.Ş.'nin 24/7/2025 tarihinden sonra alınmış yatırım teşvik belgesi kapsamında 2025 hesap döneminde başlamış olduğu yatırımının toplam tutarı 12.000.000 TL'dir. 2025 hesap döneminde kısmen işletilmeye başlanan bu yatırımın 6.000.000 TL'lik kısmı gerçekleştirilmiş ve (F) A.Ş. 2025 hesap döneminde bu **yatırımından 2.000.000 TL, diğer faaliyetlerinden de 20.000.000 TL** kazanç elde etmiştir.

(Yatırıma katkı oranı: %40, vergi indirim oranı: %60, yatırıma katkı tutarının diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara uygulanabilecek kısmı: %50)

Bu durumda;

Yatırıma katkı tutarı = Toplam yatırım harcaması x Yatırıma katkı oranı
= 12.000.000 TL x %40 = 4.800.000 TL

2025 hesap döneminde gerçekleştirilen yatırımlar dolayısıyla hak kazanılan yatırıma katkı tutarı = Gerçekleştirilen yatırım harcaması x yatırım Katkı oranı
= 6.000.000 TL x %40
= 2.400.000 TL

$$\begin{aligned}\text{İndirimli KV oranı} &= [\text{KV oranı} - (\text{KV oranı} \times \text{Vergi indirim oranı})] \\ &= [\%25 - (\%25 \times \%60)] = [\%25 - \%15] \\ &= \%10\end{aligned}$$

- Yatırımdan elde edilen kazanç = 2.000.000 TL
- İndirimli KV olmasaydı ödenecek KV = 500.000 TL
- İndirimli KV oranı Yatırıma katkı oranı = %10
- İndirimli orana göre hesaplanan KV (2.000.000 TL x %10) = 200.000 TL
- Yararlanılan yatırıma katkı tutarı (500.000 TL - 200.000 TL) = 300.000 TL
- 2025 yılı yatırımlar dolayısıyla hak kazanılan yatırıma katkı tutarı = 2.400.000 TL
- Yararlanılmamış yatırıma katkı tutarı (2.400.000 TL -300.000 TL)= 2.100.000 TL**

On hesap dönemiyle sınırlı olacak şekilde, kalan 2.100.000 TL'lik yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar, gerçekleştirilen yatırım harcaması üzerinden hak kazanılan yatırıma katkı tutarını aşmamak üzere, sadece yatırım teşvik belgesi kapsamındaki bu yatırımdan elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecektir.

Öte yandan (F) A.Ş.'nin, 2025 hesap döneminde diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarına da indirimli kurumlar vergisi uygulanması mümkün bulunmaktadır. Bu kapsamda yararlanılacak yatırıma katkı tutarıyla ilgili hesaplama ise aşağıdaki şekilde olacaktır.

Diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulamasındaki üst sınır:

- 1. Sınır:

$$\begin{aligned}\text{Diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlar için} &= [(12.000.000 \text{ TL} \times \%40) \times \%50] \\ \text{yararlanılabilecek yatırıma katkı tutarı} &= 2.400.000 \text{ TL}\end{aligned}$$

- 2. Sınır:

$$\begin{aligned}\text{Hak edilen yatırıma katkı tutarı} &= (6.000.000 \text{ TL} \times \%40) \\ &= 2.400.000 \text{ TL}\end{aligned}$$

- Kurumlar vergisi matrahı	= 22.000.000 TL
- İndirimli KV olmasaydı ödenecek KV (22.000.000 TL x %25)	= 5.500.000 TL
- Yararlanılabilecek azami yatırıma katkı tutarı (Diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlar dolayısıyla)	= 2.400.000 TL
- İndirimli KV oranı [%25 - (%25 x %60)] = [%25 - %15]	= %10
- İndirimli KV matrahı [2.400.000 / (%25 - %10)] (Diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlar dolayısıyla)	= 16.000.000 TL
- İndirimli KV matrahı toplamı (16.000.000 TL + 2.000.000 TL)	= 18.000.000 TL
- İndirimli orana göre hesaplanan KV (18.000.000 TL x %10)	= 1.800.000 TL
- Genel orana tabi matrah (20.000.000 TL – 16.000.000 TL)	= 4.000.000 TL
- Genel orana göre hesaplanan KV (4.000.000 TL x %25)	= 1.000.000 TL
- Ödenecek toplam KV (1.800.000 TL + 1.000.000 TL)	= 2.800.000 TL
- Yararlanılan toplam yatırıma katkı tutarı (2.400.000 TL + 300.000 TL)	= 2.700.000 TL

Buna göre, diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle yararlanılabilecek 2.400.000 TL'lik toplam yatırıma katkı tutarının tamamından 2025 hesap döneminde faydalanılmıştır.

Dolayısıyla, (F) A.Ş.'nin müteakip üç hesap döneminde, diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarına bu yatırımı dolayısıyla indirimli kurumlar vergisi uygulanması mümkün bulunmamakta olup diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlar genel oranda kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.

Yukarıda da belirttiğimiz üzere, yatırımlardan elde edilen kazançtan 2025 yılında yararlanılamayıp geriye kalan (2.400.000 TL - 300.000 TL=)2.100.000 TL'lik yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar, on hesap dönemiyle sınırlı olacak şekilde ve gerçekleştirilen yatırım harcaması üzerinden hak kazanılan yatırıma katkı tutarını aşmamak üzere, sadece yatırım teşvik belgesi kapsamındaki bu yatırımdan elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecektir.,

Öte yandan, toplam yatırıma katkı tutarının kalan (4.800.000 TL – 2.400.000 TL) 2.400.000 TL'lik kısmının, bu yatırımın işletilmesinden elde edilecek kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle kullanılabileceği tabiidir.

6- Diğer faaliyetlerden elde edilen kazancın kapsamı ve indirimli vergi oranı uygulamasında öncelik sırası

İndirimli vergi oranı uygulamasında, mükelleflerin yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımlarının işletilmesinden elde edilen kazançları dışında kalan tüm kazançları diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç olarak kabul edilecektir.

Yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımlardan elde edilen kazançlar, indirimli vergi uygulamasında diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç olarak değerlendirilmeyecektir.

Ancak, yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımların tamamlanmış ve indirimli vergi oranı uygulanmak suretiyle yatırıma katkı tutarlarının tamamının kullanılmış olması veya on yıllık sürenin dolması halinde, bu yatırımlardan, **hak kazanılan yatırıma katkı tutarının tamamının kullanıldığı veya on yıllık sürenin dolduğu hesap döneminden itibaren elde edilen kazançlar**, indirimli vergi uygulamasında **diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç olarak değerlendirilebilecektir.**

Mükelleflerin birden fazla yatırım teşvik belgesinin bulunması ve indirim hakkının kullanılabileceği ilk hesap dönemi dahil dördüncü hesap döneminin sonuna kadar diğer faaliyetlerden elde edilen kazancın yetersiz olması durumunda, **hangi teşvik belgesine öncelik verileceği mükellefler tarafından serbestçe** belirlenebilecektir.

7- Kurumlar vergisi matrahının birden fazla yatırım teşvik belgesi kapsamında elde edilen kazançtan düşük olması

İlgili dönem kurumlar vergisi matrahının, birden fazla yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlardan bu hesap dönemi içinde elde edilen toplam kazançtan düşük olması halinde, **her bir yatırım teşvik belgesi kapsamında ayrı ayrı elde edilen kazancın bu yatırımlardan elde edilen toplam kazanca oranının kurumlar vergisi matrahına uygulanması suretiyle**, bu teşvik belgelerinde yer alan vergi indirim oranlarına göre indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecektir.

Örnek 4: (G) A.Ş. 2013 hesap döneminde, 2009/15199 sayılı Karara göre düzenlenmiş yatırım teşvik belgesi kapsamındaki birinci yatırımından 300.000 TL, 2012/3305 sayılı Karara göre düzenlenmiş yatırım teşvik belgesi kapsamındaki ikinci yatırımından ise 200.000 TL kazanç elde etmiştir. Ancak, (G) A.Ş.'nin 2013 hesap dönemi sonundaki kurumlar vergisi matrahı 400.000 TL'dir.

Yatırımlardan elde edilen kazançta indirimli kurumlar vergisi uygulanması:

İlgili teşvik belgesi kapsamında indirimli KV uygulanacak matrah

= KV matrahı x Yatırım teşvik belgesi kapsamındaki ilgili yatırımdan elde edilen kazanç /
Yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlardan elde edilen toplam kazanç

Yatırım 1 (2009/15199) → $300.000 / (300.000 + 200.000) = \%60$

Yatırım 2 (2012/3305) → $200.000 / (300.000 + 200.000) = \%40$

İlgili teşvik belgesi kapsamında indirimli KV uyg. matrah = KV matrahı x Tespit edilen oran

Yatırım 1 (2009/15199) → $400.000 \times \%60 = 240.000 \text{ TL}$

Yatırım 2 (2012/3305) → $400.000 \times \%40 = 160.000 \text{ TL}$

Dolayısıyla, 400.000 TL'lik kurumlar vergisi matrahının 240.000 TL'lik kısmına 2009/15199 sayılı Karara göre düzenlenmiş yatırım teşvik belgesindeki vergi indirim oranı; 160.000 TL'lik kısmına ise 2012/3305 sayılı Karara göre düzenlenmiş yatırım teşvik belgesindeki vergi indirim oranı dikkate alınarak indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecektir.

8- Tevsi yatırımlardan doğan kazançlarda indirimli kurumlar vergisi oranı uygulaması

Tevsi yatırımlardan elde edilen kazancın işletme bütünlüğü çerçevesinde **ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespit edilebilmesi halinde**, 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 belirlenecektir.

Tevsi yatırımlardan elde edilen kazancın **bu şekilde oranlama yapılmak suretiyle belirlenmesi seçimlik bir hak olmayıp**, indirimli kurumlar vergisi uygulanacak kazancın işletme bütünlüğü çerçevesinde ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle mükellefçe tespit edilmesi esastır.

“Dönem sonunda kurumun aktifine kayıtlı bulunan toplam sabit kıymet” ifadesinden Vergi Usul Kanununun 313'üncü maddesi uyarınca amortisman mevzuunu oluşturan iktisadi kıymetlerin anlaşılması, **boş arazi-arsa ve amortismanına tabi olmayan diğer kıymetlerle** ilgili tutarların bu hesaplamada **dikkate alınmaması**; sabit kıymet tutarının hesabında 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** dikkate alınacaktır.

Birden fazla tevsî yatırımı bulunan kurumların oranlama yaparken sadece tevsî yatırıma konu hizmet ve üretim işletmesiyle ilgili sabit kıymetleri değil, **kurumun aktifine kayıtlı olan ve amortisman mevzuunu oluşturan tüm sabit kıymetlerin toplamını** dikkate almaları gerekmektedir.

Hak kazanılan yatırıma katkı tutarına birden fazla yılda ulaşılması halinde her bir dönem itibarıyla indirimli oran uygulanacak kazanç, tevsî yatırım tutarının her bir dönem sonu itibarıyla kurumun aktifine kayıtlı bulunan toplam sabit kıymet tutarına oranlanması suretiyle belirlenecektir.

Mevcut sabit kıymet tutarı, indirimli kurumlar vergisi uygulanacak kazancın tespit edileceği **geçici vergilendirme dönemleri için**, ilgili geçici vergilendirme döneminin son günü; **hesap dönemleri için** ise ilgili hesap döneminin son günü itibarıyla tespit edilecek ve indirimli oran uygulanacak kazancın hesaplanmasında dikkate alınacaktır.

Tevsî yatırımlardan elde edilen kazancın ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespit edilememesi durumunda indirimli kurumlar vergisine konu edilecek kazanç, tevsî yatırım tutarının toplam sabit kıymet tutarına bölünmesi suretiyle bulunacak oranın kurumun ticari bilanço kârı ile çarpılması suretiyle hesaplanacaktır.

İndirimli kurumlar vergisi uygulanacak kazancın, kurumlar vergisi matrahını aşamayacağı tabiidir.

Tevsî yatırımları için de, 24/7/2025 tarihinden itibaren alınan teşvik belgelerinde, on yıllık süreyle sınırlı olmak kaydıyla indirimli oranda kurumlar vergisi uygulanacaktır. Bu yatırım teşvik belgeleri kapsamında diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara da dört hesap dönemiyle sınırlı şekilde indirimli kurumlar vergisi uygulanması mümkündür.

Örnek 5: (H) A.Ş. 2013 hesap döneminde yatırım teşvik belgesi kapsamında 1.000.000 TL tutarında tevsî yatırım harcaması yapmış olup söz konusu yatırım 2013 yılında tamamlanmıştır. Yatırım döneminde herhangi bir kazancı bulunmayan (H) A.Ş. bu dönemde indirimli kurumlar vergisinden yararlanmamıştır.

Söz konusu şirketin 2014 hesap döneminde ticari bilanço kârı 200.000 TL, kurumlar vergisi matrahı ise 100.000 TL'dir. Tevsi yatırımdan doğan kazanç ayrı bir şekilde tespit edilememiştir. (Yatırıma katkı oranı: %40, vergi indirim oranı: %70)

(H) A.Ş.'nin dönem sonunda aktifine kayıtlı bulunan sabit kıymetlerin tutarları aşağıdaki gibidir:

Sabit Kıymetler	Amortisman düşülmeden önceki brüt tutar
250-Arazi ve Arsalar	750.000 TL
252-Binalar	2.000.000 TL
255-Demirbaşlar	1.000.000 TL
258-Yapılmakta Olan Yatırımlar	1.000.000 TL
TOPLAM	4.750.000 TL

Tevsi yatırıma isabet eden kazanç tutarının hesaplanmasında amortismanı tabi olmayan boş arsa ve araziler dikkate alınmayacağından, oranlamada dikkate alınacak tutar (4.750.000 TL - 750.000 TL) 4.000.000 TL'dir.

Tevsi yatırıma isabet eden kazanç tutarı = (Gerçekleşen tevsi yatırım tutarı/ Dönem sonu toplam sabit kıymet tutarı) x Ticari bilanço kârı

Tevsi yatırıma isabet eden kazanç tutarı = (1.000.000 TL / 4.000.000 TL) x 200.000 TL
= %25 x 200.000 TL
= 50.000 TL

Buna göre, indirimli kurumlar vergisine tabi tutulacak olan matrah 50.000 TL, (H) A.Ş.'nin kurumlar vergisi matrahından düşük olduğundan, bu tutarın tamamı indirimli kurumlar vergisi uygulamasına konu olacaktır.

Yatırıma katkı oranı %40 olduğundan, hak kazanılan yatırıma katkı tutarı (1.000.000 TL x %40) 400.000 TL'dir.

- Kurumlar vergisi matrahı : 100.000 TL

- İndirimli KV oranı [%20 - (%20 x %70)] = [%20 - %14] : %6

- İndirimli KV matrahı : 50.000 TL

- İndirimli orana göre hesaplanan KV (50.000 TL x %6) : 3.000 TL
- Genel orana tabi matrah (100.000 - 50.000 TL) : 50.000 TL
- Genel orana göre hesaplanan KV (50.000 TL x %20) : 10.000 TL
- Ödenecek toplam KV (3.000 TL + 10.000 TL) : 13.000 TL

Yapılan tevsî yatırım nedeniyle tahsilinden vazgeçilen kurumlar vergisi, diğer bir ifadeyle yararlanılan yatırıma katkı tutarı [(50.000 TL x %20) - (50.000 TL x %6)] 7.000 TL'dir. Buna göre, hak kazanılan 400.000 TL'lik yatırıma katkı tutarının kalan (400.000 TL - 7.000 TL) 393.000 TL'lik kısmı için izleyen hesap dönemlerinde indirimli kurumlar vergisi uygulanması mümkün bulunmaktadır.

Öte yandan, (H) A.Ş.'nin yatırım döneminde diğer faaliyetlerden kazanç elde etmiş olması halinde, bu kazançlarına indirimli kurumlar vergisi uygulanması mümkün olabilecektir.

9- Kanunda belirtilen şartlara uyulmaması halinde yapılacak işlemler

Hesap dönemi itibarıyla 32/A maddesinin ikinci ve üçüncü fıkrasında belirtilen şartların sağlanamadığının tespit edilmesi halinde, söz konusu vergilendirme döneminde indirimli vergi oranı uygulanması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler, **vergi ziyâ cezası uygulanmaksızın** gecikme faiziyle birlikte tahsil olunur.

Ancak, **mezkûr üçüncü fıkrada belirtilen şartların sağlanamaması dışında**, haksız bir nedenle indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanılması nedeniyle zamanında **tahakkuk ettirilmemiş vergilere ilişkin olarak vergi ziyâının gerçekleşeceği** tabiidir.

10- Teşvik belgeli yatırımların devri

a- Yatırımın faaliyete geçmeden önce devredilmesi durumu

Kanunun 32/A maddesinin altıncı fıkrasına göre, **yatırımın faaliyete geçmesinden önce** devri halinde, devralan kurum, ilgili mevzuatta belirtilen koşulları aynen yerine getirmek kaydıyla indirimli vergi uygulamasından yararlanabilecektir.

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 ziyâ cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte** tahsil edilir.

b- Yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçmesinden sonra devredilmesi durumu

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

24/7/2025 tarihinden itibaren alınan teşvik belgelerinde, **yatırımı devreden ve devralan için birlikte toplam on yıllık süreyle sınırlı** olmak kaydıyla hak kazanılan yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar indirimli oranda kurumlar vergisi uygulanacaktır.

Örnek 6: (K) A.Ş.'nin yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımının toplam tutarı 8.000.000 TL'dir. (K) A.Ş. 2015 hesap döneminde başladığı yatırım kapsamında bu dönemde 2.000.000 TL yatırım harcaması yapmış ve kısmen işletilmeye başlanan bu yatırımdan anılan dönemde 250.000 TL kazanç elde etmiştir. (K) A.Ş. bu yatırımını, kısmen işletilmeye başladığı 2015 hesap döneminin sonunda devretmiştir. (Yatırıma katkı oranı: %60, vergi indirim oranı: %80).

Buna göre,

$$\begin{aligned}\text{Yatırıma katkı tutarı} &= \text{Toplam yatırım harcaması} \times \text{Yatırıma katkı oranı} \\ &= 8.000.000 \text{ TL} \times \%60 \\ &= 4.800.000 \text{ TL}\end{aligned}$$

2015 hesap döneminde hak kazanılan yatırıma katkı tutarı

$$\begin{aligned}&= \text{Gerçekleştirilen yatırım harcaması} \times \text{Yatırıma katkı oranı} \\ &= 2.000.000 \text{ TL} \times \%60 \\ &= 1.200.000 \text{ TL}\end{aligned}$$

Bu yatırımdan elde edilen kazançta kurumlar vergisi %80 oranında indirimli uygulanacağı için, yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar yatırımdan elde edilen kazanç $[\%20 - (\%20 \times \%80)]$ %4 oranında kurumlar vergisine tabi olacaktır.

Yatırımdan (K) A.Ş. tarafından elde edilen 250.000 TL kazanç üzerinden $(250.000 \text{ TL} \times \%4)$ 10.000 TL kurumlar vergisi ödenecek olup ilk yıl yararlanılan yatırıma katkı tutarı;

$$\begin{aligned}&= [(250.000 \text{ TL} \times \%20) - (250.000 \text{ TL} \times \%4)] \\ &= 40.000 \text{ TL olacaktır.}\end{aligned}$$

Dolayısıyla, kısmen işletilmeye başlanılan bu yatırımı devralan kurum, gereken koşulları yerine getirmek kaydıyla, 4.800.000 TL'lik yatırıma katkı tutarının kalan (4.800.000 TL - 40.000 TL) 4.760.000 TL'lik kısmı için indirimli kurumlar vergisinden yararlanabilecektir.

11- Yatırıma katkı tutarında endeksleme

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.

7/4/2023 tarih 32156 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 1 Seri Numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde değişiklik yapan 22 Seri Numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile 17/10/2016 tarihli ve 2016/9495 sayılı Yatırımlara Proje Bazlı Devlet Yardımı Verilmesine İlişkin Kararın 12 nci maddesinin on yedinci fıkrasında, yatırım süresi asgari 10 yıl olarak belirlenen ve entegrasyonu sağlayan fazlardan oluşan yatırımlar için asgari 5 milyar TL yatırım harcamasının gerçekleştirilmesini müteakip kısmi tamamlama işleminin yapılabileceği hükme bağlanmıştır.

Buna göre, ilgili teşvik belgesi kapsamındaki yatırıma katkı tutarının, yukarıdaki madde kapsamında kısmi tamamlama işleminin yapıldığı hesap döneminin sonuna kadar yararlanılamayan kısmı, kısmi tamamlanan bölüme ilişkin yatırıma katkı tutarıyla sınırlı olmak üzere kısmi tamamlamanın yapıldığı hesap dönemini izleyen yıllarda Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre bu yıllar için belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınabilecektir.

Örnek 7: (L) A.Ş. yatırım teşvik belgesi kapsamında 2013 hesap döneminde başladığı yatırımını 15/10/2015 tarihinde tamamlamış ve 1/11/2015 tarihinde tamamen işletmeye başlamıştır.

(L) A.Ş.'nin yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımının yatırıma katkı oranı %50 ve vergi indirim oranı %80 olup toplam yatırıma katkı tutarı 3.000.000.- TL'dir. (L) A.Ş. toplam yatırıma katkı tutarının 800.000.- TL'lik kısmını 2013 ve 2014 hesap dönemlerinde diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarına indirimli kurumlar vergisi uygulamak suretiyle kullanmıştır. Yatırımın tamamlandığı 2015 hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinde, diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarına indirimli kurumlar vergisi uygulamak suretiyle 450.000.- TL, bu yatırımından elde ettiği kazancına indirimli kurumlar vergisi uygulamak suretiyle de 250.000.- TL olmak üzere yatırıma katkı tutarının toplam 700.000.- TL'lik kısmından yararlanmıştır. 2016 hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi

beyannamesinde, bu yatırımdan elde ettiği kazancına indirimli kurumlar vergisi uygulamak suretiyle yatırıma katkı tutarının 300.000.- TL'lik kısmından faydalanmıştır.

Buna göre, (L) A.Ş. bu yatırıma ilişkin toplam yatırıma katkı tutarının kalan [3.000.000.- TL – (800.000.- TL + 700.000.- TL + 300.000.- TL)=] 1.200.000.- TL'lik kısmını, 2017 yılı için Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırarak kullanabilecektir. 2017 yılı için belirlenen yeniden değerlendirme oranının %5 olması halinde,

(L) A.Ş.'nin yeniden değerlendirme sonrasında yararlanabileceği yatırıma katkı tutarı [1.200.000.- TL x (1 + 0,05)=] 1.260.000.- TL olacaktır. (L) A.Ş.'nin 2017 hesap döneminde bu yatırımdan elde ettiği kazancının 2.500.000.- TL olması halinde yararlanılacak yatırıma katkı tutarı [(2.500.000.- TL x %20) – (2.500.000.TL x %4)] 400.000.- TL ve bu durumda 2018 hesap dönemine devreden yatırıma katkı tutarı da (1.260.000.- TL – 400.000.- TL=) 860.000.- TL olacaktır. (L) A.Ş. bu tutarı, 2018 yılı için Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırarak kullanabilecektir.

12- Hak kazanılan yatırıma katkı tutarından diğer vergi borçlarından terkin yoluyla yararlanılması

1/1/2022 tarihinden itibaren yapılacak yatırım harcamalarına uygulanmak üzere 7338 sayılı Kanunun 60 ıncı maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesine eklenen sekizinci fıkra ile ilgili hesap dönemi başından **kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken ayı takip eden ikinci ayın sonuna kadar talep edilmesi şartıyla**, ilgili dönem itibarıyla **hak kazanılan yatırıma katkı tutarının %10'luk kısmından, özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi hariç** olmak üzere **tahakkuk etmiş diğer vergi borçlarından terkin edilmek suretiyle** yararlanılmasına imkan sağlanmıştır.

Ancak terkin talebinde bulunulabilecek tutar, hak kazanılan yatırıma katkı tutarından indirimli kurumlar vergisi yoluyla kullanılan yatırıma katkı tutarının düşülmesinden sonra bulunan tutarın **yarısından fazla olamayacaktır.**

Bu uygulamada, diğer vergi borçlarının terkini suretiyle kullanılan yatırıma katkı **tutarının bir katına isabet eden yatırıma katkı tutarından da vazgeçildiği** kabul edilecektir.

Böylece yatırıma katkı tutarı, **diğer vergilerden terkini talep edilen tutar ile terkin nedeniyle vazgeçilen yatırıma katkı tutarı kadar azalmış** olacaktır.

Terkin talebinde bulunan mükelleflerin, her bir geçici vergi ile yıllık beyannamesini ibrazı sonrasında, terkin talep dilekçesindeki hesaplamaları revize etmesi ve yeni bir terkin talep dilekçesi vermesi gerekmektedir.

Ayrıca, hak edilen yatırıma katkı tutarından diğer vergi borçlarından terkin yoluyla yararlanılmasına ilişkin söz konusu uygulama 1/1/2022 tarihinden itibaren yapılacak yatırım harcamaları için geçerlidir.

Terkin talebi, her bir yatırım teşvik belgesi bazında ayrı ayrı yapılacaktır.

24/7/2025 tarihinden itibaren alınan teşvik belgelerinde on yıllık süreyle sınırlı olarak indirimli oranda kurumlar vergisi uygulanacağından, on yıllık sürenin dolduğu hesap döneminden sonra, diğer vergi borçlarından terkin yoluyla yatırıma katkı tutarının kullanılması mümkün olmayacaktır.

Örnek 8: (B) A.Ş.'nin 2023 hesap döneminde başlamış olduğu yatırım teşvik belgesi kapsamındaki komple yeni yatırımının toplam tutarı 10.000.000 TL'dir. 2023 hesap döneminde kısmen işletilmeye başlanan bu yatırımın 2.000.000 TL'lik kısmı 11/3/2023 tarihi itibarıyla gerçekleştirilmiş ve (B) A.Ş. söz konusu yatırımdan 2023 hesap döneminin 3. geçici vergilendirme döneminde 1.000.000 TL kazanç elde etmiştir. (Yatırıma katkı oranı: %30, vergi indirim oranı: %50)

Toplam yatırıma katkı tutarı = Toplam yatırım harcaması x Yatırıma katkı oranı
= 10.000.000 TL x %30
= 3.000.000 TL

2023/3. geçici vergilendirme dönemi itibarıyla hak kazanılan yatırıma katkı tutarı
= Gerçekleştirilen yatırım harç. x Yatırıma katkı oranı
= 2.000.000 TL x %30
= 600.000 TL

Buna göre, (B) A.Ş.'nin yatırım teşvik belgesi kapsamındaki bu yatırımından 2023 hesap döneminin 3. geçici vergilendirme döneminde elde ettiği kazançta uygulanacak indirimli kurumlar vergisi oranı ile yararlanılan yatırıma katkı tutarı aşağıdaki gibi olacaktır.

İndirimli KV oranı = [KV oranı - (KV oranı x Vergi indirim oranı)]

$$= [%25 - (%25 \times \%50)] = [%25 - \%12,5]$$

$$= \%12,5$$

- Yatırımdan elde edilen kazanç = 1.000.000 TL

- İndirimli KV olmasaydı ödenecek KV (1.000.000 TL x %25) = 250.000 TL

- İndirimli orana göre hesaplanan KV (1.000.000 TL x %12,5) = 125.000 TL

- Yararlanılan yatırıma katkı tutarı (250.000 TL - 125.000 TL) = 125.000 TL

Yatırıma katkı tutarı sınırı = 600.000 TL

Bu dönemde faydalanılamayan kısım (600.000 TL – 125.000 TL) = 475.000 TL

3. geçici vergilendirme döneminde hak kazanılan 600.000 TL'lik yatırıma katkı tutarının bu dönemde faydalanılamayan 475.000 TL'lik kısmından izleyen hesap dönemlerinde bu yatırımdan elde edilen kazançlara indirimli vergi oranı uygulanmak suretiyle yararlanılabilecektir.

Mükellef 22/5/2023 tarihinde vermiş olduğu dilekçeyle, Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesinin sekizinci fıkrası kapsamında indirimli kurumlar vergisi uygulaması nedeniyle hesaplanan yatırıma katkı tutarının %10'unun diğer vergi borçlarından terkin edilmek suretiyle kullanılmasını talep etmiştir. Mükellefin Kasım/2023 dönem gelir vergisi stopajı ve damga vergisi borcu 80.000 TL'dir.

Mükellefin terkin yoluyla yararlanabileceği yatırıma katkı tutarı aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

1. sınır:

Diğer vergi borçlarından terkin edilecek tutar = Hak edilen yatırıma katkı tutarı x %10

$$= 600.000 \text{ TL} \times \%10$$

$$= 60.000 \text{ TL}$$

Buna göre, mükellefin ilgili dönemde diğer vergi borçlarına terkin yoluyla kullanımını talep edebileceği yatırıma katkı tutarı, hak edilen yatırıma katkı tutarının %10'unu geçemeyecektir.

2. sınır:

Terkin talebinde bulunulabilecek üst sınır = (Hak kazanılan yatırıma katkı tutarı – yararlanılan yatırıma katkı tutarı) / 2

$$= (600.000 \text{ TL} - 125.000 \text{ TL}) / 2$$

$$= 475.000 \text{ TL} / 2$$

$$= 237.500 \text{ TL}$$

(B) A.Ş.'nin terkin talebinde bulunabileceği üst sınır 237.500 TL olup mükellefin terkin edilebilecek vergi borcu söz konusu üst sınırın altında kalmaktadır.

Bununla birlikte, sadece hak kazanılan yatırıma katkı tutarının %10'u olan 60.000 TL, 80.000 TL tutarındaki diğer vergi borcundan terkin edilebilecektir.

Diğer taraftan, (B) A.Ş.'nin söz konusu tutarı diğer vergi borçlarından terkin etmesi durumunda, kullanılan tutarın bir katına isabet eden yatırıma katkı tutarından vazgeçilecektir.

Vazgeçilen yatırıma katkı tutarı = Diğer vergi borçlarının terkini suretiyle kullanılan tutar x 1

$$= 60.000 \text{ TL} \times 1$$

$$= 60.000 \text{ TL}$$

Dolayısıyla, (B) A.Ş.'nin diğer vergilerden terkin ettiği 60.000 TL ile bu tutarın bir katına isabet eden (vazgeçilen yatırıma katkı tutarı) 60.000 TL'nin toplamı olan 120.000 TL indirimli oranda kurumlar vergisine tabi olmayacaktır.