



TRASTA



# Kurumlar Vergisi Beyanında Özellikli Konular

**SELAMİ TATKAYA**  
Yeminli Mali Müşavir  
[selami.tatkaya@trasta.com.tr](mailto:selami.tatkaya@trasta.com.tr)

2024



# SUNUM PLANI

- Kurumlar Vergisi Oranları
- İndirimli Kurumlar Vergisi (32/A)

# KURUMLAR VERGİSİ ORANLARI

## Kurumlar Vergisi Oranları

Kurumlar Vergisi Mükellefleri	Kurumlar Vergisi Oranları
Genel Oran	%25
Bankalar, 6361 sayılı Kanun kapsamındaki şirketler, elektronik ödeme ve para kuruluşları, yetkili döviz müesseseleri, varlık yönetim şirketleri, sermaye piyasası kurumları ile sigorta ve reasürans şirketleri ve emeklilik şirketleri	%30
Payları Borsa İstanbul Pay Piyasasında ilk defa işlem görmek üzere en az %20 oranında halka arz edilen kurumlar için (5 hesap dönemi)	%23
İhracat yapan kurumlar ve aracılı ihracat sözleşmesine dayanarak imalatçı veya tedarikçi kurumların, dış ticaret sermaye şirketleri veya sektörel dış ticaret şirketleri üzerinden gerçekleştirdikleri ihracat faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar için	%20
Sanayi sicil belgesine haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle iştigal eden kurumlar için	%24

# Halka Açık Şirketlerde 2 Puan İndirim Uygulaması

- Borsa İstanbul Pay Piyasasında **ilk defa** işlem görmek üzere **en az %20** oranında halka arz edilen kurumların paylarının ilk defa halka arz edildiği hesap döneminden başlamak üzere **beş hesap dönemine** ait kurum kazançlarına kurumlar vergisi oranının **2 puan** indirimli olarak uygulanacaktır.
- Bankalar, finansal kiralama şirketleri, faktoring şirketleri, finansman şirketleri, ödeme ve elektronik para kuruluşları, yetkili döviz müesseseleri, varlık yönetim şirketleri, sermaye piyasası kurumları ile sigorta ve reasürans şirketleri ve emeklilik şirketleri indirimli oran uygulamasından yararlanamayacaklardır.
- Maddenin yürürlük tarihi **17/11/2020, 01/01/2021** tarihinden itibaren (özel hesap dönemi kullanan mükelleflerde 2021 takvim yılından itibaren başlayan özel hesap dönemlerinde) elde edilen kazançlara uygulanacaktır.
- %20'lik oranın hesabında halka arz edilen tutarla birlikte ulaşılan toplam sermaye tutarı dikkate alınacaktır.

# Halka Açık Şirketlerde 2 Puan İndirim Uygulaması

- İndirimli KV uygulaması süresiz olmayıp, ilk defa halka arzın gerçekleştiği hesap döneminden itibaren başlamak üzere **5 hesap dönemi boyunca** elde edilecek kurum kazançlarına uygulanacaktır.
- Halka arz şartının Kanunda öngörülen şekilde sağlandığı **geçici vergilendirme döneminden itibaren** kurumlar vergisi 2 puan indirimli olarak uygulanacak olup halka arzın gerçekleştiği tarihe göre **önceki geçici vergilendirme dönemlerinde** kanuni oran üzerinden hesaplanan geçici vergiler için **düzeltilme işlemi yapılmayacaktır.**
- İndirimli oranlı kurumlar vergisi uygulamasından yararlanabilmesi için en az %20 oranındaki halka açıklığın, ilk defa halka arzın gerçekleştiği hesap döneminden itibaren **beş hesap dönemi boyunca korunması gerekmektedir.** Bu şartın ihlal edilmesi halinde indirimli vergi oranı uygulaması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler, vergi ziyayı cezası uygulanmaksızın **gecikme faizi ile birlikte** tahsil edilecektir.
- İndirimli oranlı kurumlar vergisinden yararlanan kurumların ilk defa halka arzın gerçekleştiği hesap döneminden itibaren beş hesap dönemi içerisinde **tasfiyeye girmeleri** veya **devir** ya da **tam bölünme** yoluyla infisah etmeleri halinde ise indirimli vergi oranı uygulaması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler, vergi ziyayı cezası uygulanmaksızın **gecikme faizi ile birlikte** tahsil edilecektir.

# İhracat Faaliyetlerinden Elde Edilen Kazançlarda 5 Puan İndirim Uygulaması

- Hem **mal** hem de **hizmet** ihraçlarından elde edilen kazançlar uygulama kapsamındadır.
- Karşılıklı olmak şartıyla uluslararası roaming anlaşmaları çerçevesinde yurt dışındaki müşteriler için Türkiye’de verilen **roaming hizmetlerinden** elde edilen kazançlar uygulama kapsamındadır.
- Yurt dışından satın alınan malların Türkiye’ye girmeksizin başka bir ülkedeki müşteriye satılmak suretiyle ihraç edilmesinden elde edilen kazançlar uygulama kapsamındadır.
- Yurt içinden, **serbest bölgeler** ile **gümrüksüz satış mağazalarında** satılmak üzere bu mağazalara yapılan satışlar da ihracat olarak kabul edilmekte olup bu faaliyetlerden elde edilen kazançlar da uygulama kapsamındadır.
- **Aracılı ihracat** sözleşmesine dayanarak imalatçı veya tedarikçi kurumların, dış ticaret sermaye şirketleri veya sektörel dış ticaret şirketleri üzerinden gerçekleştirdikleri ihracat faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına da bu indirim uygulanır.



# Üretim Faaliyetlerinden Elde Edilen Kazançlarda 1 Puan İndirim Uygulaması

- Sanayi sicil belgesini haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle iştigal eden kurumlar bu uygulamadan faydalanabilir.
- Sanayi sicil belgesini haiz olan ve münhasıran bu belge kapsamında yazılım, bilişim vb. hususlarda gerçekleştirilen üretim faaliyetleri de bu kapsamdadır.

## Önemli!!!

*Bu Kanunun 32 nci maddesinin gerek yedinci gerekse sekizinci fıkraları bir bütün olarak değerlendirilecek olup mükellefler tarafından bu kapsamda üretilen ürünlerin satışından elde edilen kazancın bir kısmı veya tamamı ihracattan kaynaklansa bile bu kazançta üretim faaliyetinden elde edilen kazanç olarak kurumlar vergisi oranı **zaten 1 puan indirimli olarak uygulanacağı için**, bu kazancın ihracata isabet eden kısmına **ikinci defa indirime yol açacak şekilde ayrıca 1 puan indirim uygulanmayacaktır.***

## Örnekler

**Örnek-1:** Sanayi sicil belgesini haiz ve ayakkabı üretimiyle uğraşan (A) A.Ş. ürettiği ayakkabıların bir kısmını yurt içi piyasada satarken bir kısmını da ihraç etmektedir. (A) A.Ş. üretmiş olduğu söz konusu ayakkabıların 2023 yılında satışından 800.000 TL, ihracatından ise 1.000.000 TL olmak üzere toplamda 1.800.000 TL kazanç elde etmiştir. Diğer taraftan (A) A.Ş. piyasadaki hazır olarak satın aldığı çantaların ihracatından da 400.000 TL kazanç elde etmiştir. (A) A.Ş.'nin 2023 yılı faaliyet sonuçlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

Ticari bilanço karı	: 2.500.000 TL
-Yurt içi ayakkabı satışından elde edilen kazanç	: 800.000 TL
-Ayakkabı ihracatından elde edilen kazanç	: 1.000.000 TL
-Çanta ihracatından elde edilen kazanç	: 400.000 TL
-Diğer kazançlar (indirim kapsamında olmayan)	: 300.000 TL
KKEG	: 500.000 TL
Geçmiş yıl zararları	: 1.000.000 TL
Matrah	: 2.000.000 TL

## Örnekler

**Çözüm-1:** Üretilen ürünlerin ihraç edilmesi halinde öncelikle ihracattan elde edilen kazançta 5 puanlık indirim uygulanacak, ihraç edilenlerden üretime ait olanlara ayrıca 1 puan indirim uygulanmayacaktır. Hem üretilen ayakkabıların hem de piyasadan satın alınan çantaların ihracından elde edilen kazançtan indirimli oran uygulanacak matrah hesaplanacaktır.

İndirimli oran uygulanacak matrah :  $\text{Matrah} \times (\text{İhracat faaliyetinden elde edilen kazanç} / \text{TBK})$   
:  $2.000.000 \times [(1.000.000 + 400.000) / 2.500.000]$   
:  $2.000.000 \times (1.400.000 / 2.500.000)$   
:  $2.000.000 \times \% 56$   
: 1.120.000 TL

Diğer taraftan, üretilen ayakkabıların yurt içine satışından elde edilen kazanç da 1 puan indirimli kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.

İndirimli oran uygulanacak matrah :  $\text{Matrah} \times (\text{Üretim faaliyetinden elde edilen kazanç} / \text{TBK})$   
:  $2.000.000 \times (800.000 / 2.500.000)$   
:  $2.000.000 \times \% 32$   
: 640.000 TL

# Örnekler

## Çözüm-1 (Devamı):

(A) A.Ş.'nin 2.000.000 TL tutarındaki 2023 yılı matrahının 1.120.000 TL'lik kısmına ihracat faaliyeti nedeniyle kurumlar vergisi oranı (% 25 - % 5 =) % 20 uygulanacaktır. 640.000 TL'lik kısmına da üretim faaliyeti nedeniyle kurumlar vergisi oranı (% 25 - % 1 =) % 24 olarak uygulanacaktır. Matrahın kalan 240.000 TL'lik kısmına ise genel oran uygulanacaktır.

Bu durumda hesaplanan kurumlar vergisi tutarı;

$(1.120.000 \times \% 20) + (640.000 \times \% 24) + (240.000 \times \% 25) = 224.000 + 153.600 + 60.000 = 437.600$  TL olacaktır.

## Örnekler

**Örnek-2:** 2022 yılında payları Borsa İstanbul Pay Piyasasında ilk defa işlem görmek üzere % 30 oranında halka arz edilen (N) A.Ş. sanayi sicil belgesini haiz olup tekstil makineleri üreterek yurt içine satmaktadır. (N) A.Ş.'nin 2023 yılı faaliyetlerinin sonuçlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

Ticari bilanço karı	: 2.000.000 TL
-Tekstil makinelerinin satışından elde edilen kazanç	: 1.400.000 TL
-Diğer kazançlar (indirim kapsamında olmayan)	: 600.000 TL
KKEG	: 500.000 TL
Geçmiş yıl zararları	: 2.000.000 TL
Matrah	: 500.000 TL

## Örnekler

**Çözüm-2:** (N) A.Ş. 2022 tarihinde gerçekleşen halka arz işleminden dolayı 2023 yılında KVK'nın 32 nci maddesinin altıncı fıkrası uyarınca kurumlar vergisi oranını 2 puan indirimli (% 25- % 2 =) % 23 olarak dikkate alacaktır.

2023 yılında ürettiği tekstil makinelerinin satışından elde etmiş olduğu 1.400.000 TL'lik kazanç dolayısıyla 1 puan indirim uygulanacak matrahı aşağıdaki gibi tespit edecektir.

İndirimli oran uygulanacak matrah : Matrah x (Üretim faaliyetinden elde edilen kazanç / TBK)  
: 500.000 x (1.400.000 / 2.000.000)  
: 500.000 x % 70  
: 350.000 TL

(N) A.Ş.'nin 2022-2026 hesap dönemlerinde matrahının tamamına KVK'nın 32 nci maddesinin altıncı fıkrası uyarınca kurumlar vergisi oranı 2 puan indirimli uygulanacağından 2023 yılında üretim faaliyetinden 1 puan indirim ise 2 puanlık bu indirimden sonra uygulanacaktır.

Dolayısıyla, (N) A.Ş.'nin 500.000 TL'lik kurumlar vergisi matrahının 350.000 TL'lik kısmına kurumlar vergisi oranı KVK'nın 32 nci maddesinin altıncı fıkrası kapsamında hesaplanan 2 puanlık indirime (% 25 - % 2 =) % 23'e ilave olarak 1 puan indirimli (% 23 - % 1 =) % 22 olarak uygulanacak, matrahın kalan 150.000 TL'lik kısmına ise (% 25 - % 2 =) % 23 oranında kurumlar vergisi uygulanacaktır. Bu durumda hesaplanan kurumlar vergisi tutarı;

$(350.000 \times \% 22) + (150.000 \times \% 23) = 77.000 + 34.500 = 111.500$  TL olacaktır.

## İhracat Faaliyetinden Elde Edilen Kazancın Bir Kısımının KVK 10/1-ğ Kapsamında İndirime Konu Edilmesi Halinde Uygulama

- İhracat faaliyetiyle iştigal eden mükelleflerin hizmet ihracından elde ettikleri kazancın %80'lik kısmının Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendi kapsamında kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alınmış olması halinde, ihracat kazancının söz konusu indirimle konu edilerek vergi dışı bırakılmış olan kısmı için kurumlar vergisi oranının 5 puan indirimli uygulanması söz konusu olmayacaktır.
- İhracat faaliyetinden elde edilen kazancın Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendinde yer alan bu **indirimle konu edilen kısmı indirildikten sonra kalan tutar** 5 puan indirimli oranın uygulanacağı matrahın tespitinde dikkate alınabilecektir. Aynı şekilde, 5 puan indirim uygulanacak matrahın hesabında indirimle konu edilerek vergi dışı bırakılmış olan ihracat kazancı, **ticari bilanço karından da çıkarılacaktır.**

# İhracat Faaliyetinden Elde Edilen Kazancın Bir Kısımının KVK 10/1-ğ Kapsamında İndirime Konu Edilmesi Halinde Uygulama

**Örnek:** Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişilerle Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişilerle, iş yeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara mimarlık hizmeti vermekte olan (L) A.Ş.’nin bu hizmetinden münhasıran yurt dışında yararlanılmaktadır. (L) A.Ş. yurt dışına yönelik mimarlık hizmeti faaliyetinden elde ettiği 800.000 TL kazancın %80’inini (640.000 TL) bu Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendi kapsamında 2023 yılı beyannamesinde indirim olarak dikkate almıştır.

Yurt dışına yönelik olarak mimarlık hizmeti sunan (L) A.Ş.’nin 2023 yılı faaliyet sonuçlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

Ticari bilanço kârı	: 2.000.000 TL
-Yurt dışına yönelik mimarlık hizmetinden elde edilen kazanç	: 800.000 TL
-Diğer kazançlar (5 puan indirim kapsamında olmayan)	: 1.200.000 TL
KKEG	: 200.000 TL
İştirak kazançları istisnası	: 600.000 TL
KVK 10/1-ğ kapsamında hizmet ihracı indirimi	: 640.000 TL
<b>Matrah</b>	<b>: 960.000 TL</b>



# İhracat Faaliyetinden Elde Edilen Kazancın Bir Kısımının KVK 10/1-ğ Kapsamında İndirime Konu Edilmesi Halinde Uygulama

## Örnek (Devamı):

(L) A.Ş. 2022 yılında ihracat faaliyetinden 800.000 TL kazanç elde etmiş olsa da bu kazancın 640.000 TL'lik kısmı beyanname üzerinden Kanunun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendi kapsamında zaten kurum kazancından indirilmiş ve vergi dışı bırakılmış olduğundan, 5 puan indirim ancak kalan tutara uygulanabilecektir.

İndirimli oran uygulanacak matrah : Matrah x (İhracat faaliyetinden elde edilen kazanç / TBK)  
: 960.000 TL x [(800.000 - 640.000)/(2.000.000-640.000)]  
: 960.000 TL x %12  
: 115.200 TL

(L) A.Ş.'nin 2023 yılında ihracat faaliyetinden elde ettiği 800.000 TL'lik kazançtan bu Kanunun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendi kapsamında indirime konu edilen 640.000 TL'lik tutar mahsup edildikten sonra kalan (800.000 TL-640.000 TL=) 160.000 TL'lik tutar, ihracattan elde edilen kazanç olarak dikkate alınmış ve kurumlar vergisinin 5 puan indirimli olarak uygulanacağı matrah 115.200 TL olarak tespit edilmiştir.

Bu hesaplama göre, 960.000 TL'lik 2023 yılı matrahının 115.200 TL'lik kısmına kurumlar vergisi oranı (%25-%5=) %20 olarak uygulanacak, matrahın kalan 844.800 TL'lik kısmına ise genel oran uygulanacaktır.

# 1 Puan-5 Puan İndirim Uygulamasında Diğer Hususlar

- İndirim kapsamında kabul edilen faaliyetler ile bu kapsama girmeyen işlerin birlikte yapılması halinde, indirim uygulanacak kazanç ilişkin **hasılat, gider ve maliyet unsurlarının ayrı olarak tespit edilmesi esastır**. Söz konusu indirim kapsamında kabul edilen faaliyetlerden elde edilen kazancın, kurumlar vergisi matrahının tespiti açısından, hasılat, maliyet ve gider unsurlarının; ayrı ayrı izlenmesi, diğer faaliyetlerle ilişkilendirilmemesi ve kayıtların da bu ayrımı sağlayacak şekilde tutulması gerekmektedir.
- Gider ve maliyet unsurlarının ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespitinin **mümkün olmadığı hallerde** ise müşterek genel giderler, indirim kapsamında olan faaliyetler ile indirim kapsamında olmayan faaliyetler arasında **uygun bir dağıtım anahtarı** tespit edilerek dağıtılabilecektir.
- Öte yandan, indirim kapsamındaki faaliyetler ile bu kapsamda değerlendirilmeyen faaliyetlerde müştereken kullanılan tesisat, makine ve ulaştırma vasıtalarına ilişkin amortismanların ise bunların **her bir işte kullanıldıkları gün sayısına göre** dağıtımının yapılması gerekmektedir. Hangi işte ne kadar süreyle kullanıldığı **tespit edilemeyen** sabit kıymetlere ilişkin amortismanlar ise **müşterek genel giderlerle birlikte** dağıtımına tabi tutulacaktır.
- Gerek ihracat faaliyeti gerekse üretim faaliyeti kapsamında doğan alacaklara isabet eden kur farkı, faiz ve benzeri gelirler 1-5 puan indirim uygulanacak kurum kazancı kapsamında değerlendirilecektir.

# İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ (32/A)

# İndirimli Kurumlar Vergisi (32/A)

- **Amaç:** Yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar indirimli vergi oranı uygulanmak suretiyle yatırıma katkı tutarı kadar vergi tahsil edilmeyip, gelir ve kurumlar vergisi yoluyla yatırımların desteklenmesi amaçlanmaktadır.
- Ekonomi Bakanlığı (Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı) tarafından teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilen kazançlar, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar indirimli oranlar üzerinden kurumlar vergisine tabi tutulur.
- **Yatırıma katkı tutarı:** İndirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle tahsilinden vazgeçilen vergi yoluyla yatırımların Devletçe karşılanacak tutarını ifade eder.
- **Yatırıma katkı oranı:** Yatırıma katkı tutarının yapılan toplam yatırım tutarına bölünmesi suretiyle bulunacak oranı ifade eder.
- İndirimli vergi uygulamasından gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri yararlanabilir.
- **Arazi, arsa, royalti, yedek parça ve amortismanına tabi olmayan diğer harcamaların** indirimli vergi uygulamasından yararlanması söz konusu değildir. Bu harcamalar yatırıma katkı tutarı hesaplanırken dikkate alınmayacaktır.
- Hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben, gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını aşmamak ve toplam yatırıma katkı tutarının **yüzde seksenini** geçmemek üzere **yatırım döneminde yatırımcının diğer faaliyetlerinden elde edilen** kazançlarına indirimli gelir veya kurumlar vergisi uygulanabilir.

# İndirimli Vergi Oranından Yararlanamayacaklar

- Finans ve sigortacılık sektöründe faaliyet gösteren kurumlar
- İş ortaklıkları
- Taahhüt işleri
- Yap-İşlet ve Yap-İşlet-Devret modeli çerçevesinde yapılan yatırımlar
- Rödovans sözleşmelerine bağlı olarak yapılan yatırımlar

## İndirimli Kurumlar Vergisi (32/A)

**Yatırım Başlangıç Tarihi:** Teşvik belgesi için Sanayi ve Teknoloji Bakanlığına veya ilgili yerel birime müracaat tarihidir.

**Yatırım Dönemi:** 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 sürenin anlaşılması gerekmektedir. Yatırımın fiilen tamamlandığı tarihin, tamamlama vizesinin yapılmasına ilişkin olarak Sanayi ve Teknoloji Bakanlığına müracaat tarihinden önceki bir geçici vergilendirme dönemine isabet etmesi halinde ise yatırımın fiilen tamamlandığı tarihi içeren geçici vergilendirme döneminin son gününün yatırım döneminin sona erdiği tarih olarak dikkate alınması gerekmektedir.

**Örneğin:** 18.03.2021 tarihinde başlayan yatırımda tamamlama vizesi için 01.11.2023 tarihinde başvurulmuşsa, 01.01.2021-31.12.2023 tarihleri arasındaki kazançlar yatırım dönemi kapsamında değerlendirilecek ve indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecektir.

# İndirimli Kurumlar Vergisi (32/A)



## Örnek:

Yeni kurulan (B) A.Ş.'nin 2023 hesap döneminde başlamış olduğu ve yatırım teşvik belgesi kapsamındaki komple yeni yatırımının toplam tutarı 8.000.000 TL'dir. 2023 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 TL x %40  
= 3.200.000 TL

2023 hesap döneminde hak kazanılan YKT = Gerçekleştirilen yatırım harcaması x YKO  
= 1.000.000 TL x %40  
= 400.000 TL

# İndirimli Kurumlar Vergisi (32/A)



## Örnek (Devamı):

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

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

- Yatırımdan elde edilen kazanç ..... : 300.000 TL
- İndirimli KV olmasaydı ödenecek KV (300.000 TL x %25)..... : 75.000 TL
- İndirimli orana göre hesaplanan KV (300.000 TL x %10)..... : 30.000 TL
- Yararlanılan yatırıma katkı tutarı (75.000 TL - 30.000 TL)..... : 45.000 TL

(B) A.Ş.'nin yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımının kısmen işletilmesinden 2023 hesap döneminde elde ettiği 300.000 TL kazancına indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle faydalandığı yatırıma katkı tutarı 45.000 TL'dir. Dolayısıyla, yapılan yatırım harcaması nedeniyle 2023 hesap döneminde hak kazanılan 400.000 TL'lik yatırıma katkı tutarının bu dönemde faydalanılamayan (400.000 TL - 45.000 TL) 355.000 TL'lik kısmından izleyen hesap dönemlerinde bu yatırımdan elde edilen kazançlara indirimli vergi oranı uygulanmak suretiyle yararlanılabilecektir.



# Yatırım Döneminde Diğer Faaliyetlerden Elde Edilen Kazançlara İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması

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

Mükelleflerin, 6322 sayılı Kanunla yapılan bu değişiklikten sonra yayımlanan 2012/3305 sayılı Karar kapsamında düzenlenmiş yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımlarına fiilen başladıkları tarihten itibaren, **hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben;**

a) Toplam yatırıma katkı tutarının Bakanlar Kurulu Kararı (CB Kararı) ile belirlenen oranını geçmemek ve

b) Gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını aşmamak

üzere, yatırım döneminde diğer faaliyetlerinden 1/1/2013 tarihinden itibaren elde ettikleri kazançlarına indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecektir.

## Yatırım Döneminde Diğer Faaliyetlerden Elde Edilen Kazançlara İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması

**Örnek:** (D) A.Ş. 2012/3305 sayılı Karara göre düzenlenmiş yatırım teşvik belgesi kapsamındaki toplam 20.000.000 TL'lik yatırımına 2/3/2023 tarihinde başlamış olup bu yatırıma ilişkin olarak 2023 hesap dönemi sonu itibarıyla 10.000.000 TL tutarında yatırım harcaması yapmıştır. 2024 hesap döneminde de devam eden bu yatırımını henüz işletmeye başlamamış olan (D) A.Ş., 2023 hesap döneminde diğer faaliyetlerinden 30.000.000 TL kazanç elde etmiş olup bu tutar aynı zamanda (D) A.Ş.'nin kurumlar vergisi matrahıdır. (Yatırıma katkı oranı: %25, vergi indirim oranı: %60, yatırıma katkı tutarının yatırım döneminde kullanılabilir kısmı: %80)

(D) A.Ş., henüz işletilmeyen bu yatırımından kazanç elde etmediği için 2023 hesap döneminde sadece diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarına indirimli kurumlar vergisi uygulayabilecektir .

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

### 1. sınır:

$$\begin{aligned} \text{Yatırım Döneminde Yararlanılabilecek YKT} &= [(\text{Toplam Yatırım Harcaması} \times \text{YKO}) \times \text{Belirlenen Oran}] \\ &= [(20.000.000\text{TL} \times \%25) \times \%80] \\ &= 4.000.000 \text{ TL} \end{aligned}$$

### 2. sınır:

$$\text{Gerçekleştirilen Yatırım Harcaması} = 10.000.000 \text{ TL}$$

## Yatırım Döneminde Diğer Faaliyetlerden Elde Edilen Kazançlara İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması

**Örnek (Devamı):** Yukarıda yapılan hesaplamalar çerçevesinde yatırım döneminde yararlanılabilecek toplam yatırıma katkı tutarı, 2023 yılında gerçekleşen yatırım harcamasının altında kalmaktadır. Bu nedenle, 2023 yılında diğer faaliyetlerden elde edilen kazançta indirimli kurumlar vergisi uygularken yatırıma katkı tutarının hesabında baz alınacak tutar 4.000.000 TL'dir.

(D) A.Ş.'nin 2022 hesap döneminde diğer faaliyetlerden elde ettiği kazançlarına ilişkin indirimli kurumlar vergisi uygulaması aşağıdaki gibi olacaktır.

İndirimli KV oranı :  $[KV \text{ oranı} - (KV \text{ oranı} \times \text{Vergi indirim oranı})]$

$$: [\%25 - (\%25 \times \%60)] = [\%25 - \%15] = \%10$$

Diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç (KV matrahı) : 30.000.000 TL

İndirimli KV olmasaydı ödenecek KV : 7.500.000 TL

Yatırım döneminde yararlanılabilecek yatırıma katkı tutarı : 4.000.000 TL

İndirimli KV matrahı

$[Yararlanılabilecek \text{ yatırıma katkı tutarı} / (KV \text{ oranı} - \text{İndirimli KV oranı})]$

$[4.000.000 \text{ TL} / (\%25 - \%10)]$  : 26.666.667 TL

## Yatırım Döneminde Diğer Faaliyetlerden Elde Edilen Kazançlara İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması

### Örnek (Devamı):

İndirimli orana tabi matrah üzerinden hesaplanan KV (26.666.667 TL x %10)	: 2.666.667 TL
Genel orana tabi matrah (30.000.000 TL - 26.666.667 TL)	: 3.333.333 TL
Genel orana tabi matrah üzerinden hesaplanan KV (3.333.334 TL x %25)	: 833.333 TL
Hesaplanan toplam KV (2.666.667 TL + 833.333 TL)	: 3.500.000 TL

## Yatırım Döneminde Diğer Faaliyetlerden Elde Edilen Kazançlara İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması

### Örnek (Devamı):

(D) A.Ş.'nin yatırım döneminde diğer faaliyetlerden elde ettiği kazancının 26.666.667 TL'lik kısmına indirimli kurumlar vergisi oranı uygulanması nedeniyle tahsilinden vazgeçilen kurumlar vergisi tutarı  $[26.666.667 \text{ TL} \times \%25) - (26.666.667 \text{ TL} \times \%10)]$  4.000.000 TL'dir. Buna göre, (D) A.Ş. bu yatırımı dolayısıyla yatırım döneminde yararlanabileceği yatırıma katkı tutarının (4.000.000 TL) tamamından, 2023 hesap döneminde diğer faaliyetlerden elde edilen kazancına indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle faydalanmıştır. Dolayısıyla, (D) A.Ş.'nin henüz tamamlanmamış bu yatırımı nedeniyle 2024 ve sonraki hesap dönemlerinde diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarına indirimli kurumlar vergisi uygulanmasına imkân bulunmamaktadır.

Öte yandan, toplam yatırıma katkı tutarının kalan  $[(20.000.000 \text{ TL} \times \%25) - 4.000.000 \text{ TL}]$  1.000.000 TL'lik kısmının, bu yatırımın işletilmesinden elde edilecek kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle kullanılabilmesi tabiidir.

## KV Matrahının Birden Fazla YTB Kapsamında Elde Edilen Kazançtan Düşük Olması

Mükelleflerin 2012/3305 sayılı Karara göre düzenlenmiş birden fazla yatırım teşvik belgesinin bulunması ve **yatırım döneminde diğer faaliyetlerden elde edilen kazancın yetersiz olması durumunda**, hangi teşvik belgesine öncelik verileceği mükellefler tarafından serbestçe belirlenebilecektir.

İlgili dönem KV 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 kazanç oranının kurumlar vergisi matrahına uygulanması suretiyle, bu teşvik belgelerinde yer alan vergi indirim oranlarına göre indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecektir.

## KV Matrahının Birden Fazla YTB Kapsamında Elde Edilen Kazançtan Düşük Olması

**Örnek:** (G) A.Ş. 2023 hesap döneminde, 2012/3305 sayılı Karara göre düzenlenmiş yatırım teşvik belgesi kapsamındaki 1. yatırımından 300.000 TL, 2. yatırımından ise 200.000 TL kazanç elde etmiştir. Ancak, (G) A.Ş.'nin 2023 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	$\frac{\text{Yatırım teşvik belgesi kapsamındaki ilgili yatırımdan elde edilen kazanç}}{\text{Yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlardan elde edilen toplam kazanç}}$
--	---	------------	---	--

$$\text{Yatırım 1} \rightarrow 300.000 / (300.000 + 200.000) = \%60$$

$$\text{Yatırım 2} \rightarrow 200.000 / (300.000 + 200.000) = \%40$$

## KV Matrahının Birden Fazla YTB Kapsamında Elde Edilen Kazançtan Düşük Olması

### Örnek (Devamı):

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

Yatırım 1 →  $400.000 \times \%60 = 240.000$  TL

Yatırım 2 →  $400.000 \times \%40 = 160.000$  TL

Dolayısıyla, 400.000 TL'lik kurumlar vergisi matrahının 240.000 TL'lik kısmına 1. yatırım teşvik belgesindeki vergi indirim oranı; 160.000 TL'lik kısmına ise 2. yatırım teşvik belgesindeki vergi indirim oranı dikkate alınarak indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecektir



## Tevsi Yatırımlardan Doğan Kazançlarda İndirimli KV Uygulaması

Tevsi yatırımlarda (mevcut bir yatırıma üretim hattı veya makine ve teçhizat ilavesiyle kapasitesinin artırılmasına yönelik olan ve mevcut tesis ile alt yapı müşterekliği oluşturarak bir bütün teşkil eden yatırımlar);

Elde edilen kazancın işletme bütünlüğü çerçevesinde **ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle** tespit edilebilmesi halinde indirimli oran bu kazanca uygulanır.

Kazancın ayrı bir şekilde tespit edilememesi halinde indirim uygulanacak kazanç;

(Yapılan tevsi yatırım tutarı / Dönem sonunda kurumun aktifine kayıtlı devam eden yatırımlara ait tutarlar da dahil toplam sabit kıymet tutarı)

oranı ile tespit edilir.

İndirimli oran uygulamasına yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçtiği geçici vergi döneminde başlanır.

## Tevsi Yatırımlardan Doğan Kazançlarda İndirimli KV Uygulaması

- «Dönem sonunda kurumun aktifine kayıtlı bulunan toplam sabit kıymet» VUK'un 313 üncü maddesi uyarınca amortisman konusunu oluşturan, iktisadi kıymetler olup boş arazi-arsa ve amortismanına tabi olmayan diğer kıymetler bu hesaplamada dikkate alınmayıp, bu kıymet tutarının hesabında birikmiş **amortismanlar düşülmeden önceki brüt tutarlar** dikkate alınacaktır.
- Birden fazla tevsi yatırımı bulunan kurumların oranlama yaparken sadece tevsi 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, tevsi yatırım tutarının her bir dönem sonu itibarıyla kurumun aktifine kayıtlı bulunan toplam sabit kıymet tutarına oranlanması suretiyle belirlenecektir.

## Tevsi Yatırımlardan Doğan Kazançlarda İndirimli KV Uygulaması

**Örnek:** H) A.Ş. 2023 hesap döneminde yatırım teşvik belgesi kapsamında **8.000.000 TL** tutarında tevsi yatırım harcaması yapmış olup söz konusu yatırım aynı yıl tamamlanmıştır. Söz konusu şirketin 2023 hesap döneminde ticari bilanço kârı 1.000.000 TL, kurumlar vergisi matrahı ise **1.200.000 TL**'dir. Tevsi yatırımdan doğan kazanç ayrı bir şekilde tespit edilememiştir. (Yatırıma katkı oranı: %40, vergi indirim oranı: %80)

(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	1.750.000 TL
252-Binalar	7.000.000 TL
255-Demirbaşlar	1.000.000 TL
258-Yapılmakta Olan Yatırımlar	2.000.000 TL
<b>TOPLAM</b>	<b>11.750.000 TL</b>

## Tevsi Yatırımlardan Doğan Kazançlarda İndirimli KV Uygulaması

Tevsi yatırıma isabet eden kazanç tutarının hesaplanmasında amortismanına tabi olmayan boş arsa ve araziler dikkate alınmayacağından, oranlamada dikkate alınacak tutar (11.750.000 TL – 1.750.000 TL) 10.000.000 TL'dir.

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

Tevsi yatırıma isabet eden kazanç tutarı = (8.000.000 / 10.000.000) x 1.000.000

Tevsi yatırıma isabet eden kazanç tutarı = % 80 x 1.000.000

Tevsi yatırıma isabet eden kazanç tutarı = 800.000 TL

Buna göre, indirimli kurumlar vergisine tabi tutulacak olan matrah 800.000 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 (8.000.000 TL x % 40) 3.200.000 TL'dir.

## Tevsi Yatırımlardan Doğan Kazançlarda İndirimli KV Uygulaması

Kurumlar vergisi matrahı	: 1.200.000 TL
İndirimli KV oranı [%25 - (%25 x %80)] = [%25 - %20]	: %5
İndirimli KV matrahı	: 800.000 TL
İndirimli orana göre hesaplanan KV (800.000 TL x %5)	: 40.000 TL
Genel orana tabi matrah (1.200.000 - 800.000 TL)	: 400.000 TL
Genel orana göre hesaplanan KV (400.000 TL x %25)	: 100.000 TL
Ödenecek toplam KV (40.000 TL + 100.000 TL)	: 140.000 TL

Yapılan tevsi yatırım nedeniyle tahsilinden vazgeçilen kurumlar vergisi, diğer bir ifadeyle yararlanan yatırıma katkı tutarı [(800.000 TL x %25) - (800.000 TL x %5)] 160.000 TL'dir. Buna göre, hak kazanılan 3.200.000 TL'lik yatırıma katkı tutarının kalan (3.200.000 TL - 160.000 TL) 3.040.000 TL'lik kısmı için izleyen hesap dönemlerinde sadece bu yatırımdan elde edilen kazançta indirimli kurumlar vergisi uygulanması mümkün bulunmaktadır.

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

## 2012/3305 Sayılı Karar Geçici 8. Madde

2012/3305 sayılı Kararın geçici 8 inci maddesi uyarınca; imalat sanayiine yönelik (US-97 Kodu:15-37) düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında bölgesel ve stratejik teşvik uygulamaları kapsamında;

1/1/2017 ile 31/12/2022 tarihleri arasında gerçekleştirilecek yatırım harcamalarında,

- Vergi indirimi desteğinde uygulanacak yatırıma katkı oranları her bir bölgede geçerli olan orana **15 puan ilave** edilecektir.
- Kurumlar vergisi indirimi **% 100** oranında uygulanacaktır
- Yatırıma katkı tutarının yatırım döneminde yatırımcının diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına uygulanacak oranı **% 100** olacaktır

# Yatırımın Devri

## Yatırımın Faaliyete Geçmesinden Önce Devri

- Devralan kurum, aynı koşulları sağlarsa indirimli vergi oranından yararlanır
- Devreden kurum, bu yatırım dolayısıyla indirimli vergi oranı uygulamasından yararlanamaz
- Yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılmadan önce indirimli kurumlar vergisi uygulanan hallerde, yatırımın tamamlanıp işletilmeye geçilememesi durumunda yatırım döneminde indirimli vergi oranı uygulanması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler, vergi ziyai cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte tahsil olunur.

## Yatırımın Kısmen Veya Tamamen Faaliyete Geçmesinden Sonra Devri

- Devir tarihine kadar devreden,
- Devir tarihinden sonra devralan,

Aynı koşulları yerine getirmek şartıyla yatırıma katkı tutarının kalan kısmı için İndirimli vergi oranından yararlanır.

## Şartlara Uyulmaması

Hesap dönemi itibarıyla 32/A maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen şartların sağlanamadığının (BKK ile belirlenen hususlara uyulmaması) tespit edilmesi halinde, söz konusu vergilendirme döneminde indirimli vergi oranı uygulanması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler, **vergi ziyai cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte** tahsil olunur.

Bunun haricinde haksız bir nedenle indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergilere ilişkin olarak vergi ziyainın gerçekleştiği kabul edilecektir.



# Tamamlanan Yatırımlarda Endeksleme

Tamamlanan yatırımlarda kalan Katkı Tutarı için **endeksleme yapılacaktır.**

İlgili teşvik belgesi kapsamındaki toplam yatırıma katkı tutarının yatırımın tamamlandığı hesap döneminin sonuna kadar **yararlanılamayan kısmı** (yatırımın tamamlandığı hesap döneminin sonuna kadar gerek diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara ve gerekse yatırımın tamamen veya kısmen işletilmesinden elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanması suretiyle yararlanılan kısmından sonra kalan yatırıma katkı tutarı), yatırımın tamamlandığı hesap dönemini izleyen yıllarda Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre bu yıllar için belirlenen **yeniden değerlendirme oranında** artırılarak dikkate alınacaktır.

# Yatırıma Katkı Tutarının Diğer Vergi Borçlarının Terkini Suretiyle Kullanımı

**1/1/2022** tarihinden itibaren yapılacak yatırım harcamalarına uygulanmak üzere;

Kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken ayı takip eden **ikinci ayın** sonuna kadar talep edilmesi şartıyla,

Yatırım teşvik belgesi bazında yapılan yatırım harcamasına yatırıma katkı oranının uygulanmasıyla belirlenen tutarın **%10'luk kısmı**

**özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi** hariç olmak üzere

tahakkuk etmiş diğer vergi borçlarından terkin edilmek suretiyle kullanılabilir.

Terkin talebinde bulunulabilecek tutar, hak edilen yatırıma katkı tutarından indirimli kurumlar vergisi yoluyla kullanılan yatırıma katkı tutarının düşülmesinden sonra bulunan tutarın **yarısından fazla olamaz.**

Diğer vergi borçlarının terkini suretiyle kullanılan tutarın **bir katına isabet eden yatırıma katkı tutarından vazgeçildiği kabul edilir**, diğer vergilerden terkini talep edilen tutar ile vazgeçilen yatırıma katkı tutarları dolayısıyla vergi matrahına indirimli oranda kurumlar vergisi uygulanmaz

# Teşekkürler...