

VERGİ PUSULASI

Promosyondur. Para ile satılmaz.

Sayı: 7 - Ocak 2024



- ❖ Sermaye Tamamlama Fonunun Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Mevzuatı Bakımından Değerlendirilmesi
Erdoğan SAĞLAM
- ❖ İndirimli Oranda Ciro Prim Sorunu
Ömer ŞENER
- ❖ İndirimli Kurumlar Vergisinde Yatırımların Yeniden Değerlemesi ve Yatırım Teşvik Belgelerinin Revizyonu
Hüseyin PEKMEZCİLER • Behiç BARIŞIK
- ❖ Dijital Çağın Vergilendirme Sorunlarına Yanıt Olarak İki Sütunlu Çözüm
Çağla BOZKURT • Derya AKBABA
- ❖ İhrakiye Teslimlerinin Vergisel Boyutu
Emre SAVCI

www.vergipusulasi.com.tr



VERGİ PUSULASI



6.YIL

Maliye Denetim Elemanları Derneği 3 Aylık Yayın

VERGİ PUSULASI

SAYI 7
TARİH OCAK / 2024

Sahibi	Maliye Denetim Elemanları Derneği Adına Dernek Başkanı Adile ECEMİŞ GÜLEÇ
Genel Yayın Yönetmeni	Ömer ŞENER
Sorumlu Yazı İşleri Müdürü	Ufuk KAYNAR
Dış İlişkiler Koordinatörü ve Reklam Sorumlusu	İbrahim Eren ARSLAN
Yayın Kurulu	Şenay OTO Funda ŞAHİN Ayfer KAYACAN Naciye TAŞKESEN Ömer YÜREK Fırat DEMİR Hüseyin PEKMEZCİLER Sinan UYGUR Adem YALÇIN Rıdvan ÖNDER Nasuh ERDÖNMEZ
İstanbul Temsilcisi	Ahmet KESKİNSOY
Ankara Temsilcisi	Behiç BARIŞIK
İzmir Temsilcisi	Kazım ATİK
Makale Göndermek İçin	yayin@mded.org
Dizgi ve Görsel Tasarım	Oğuz BEYOĞLU
Yayın Satış ve Yazışma Adresi	Finanskent Mah. Finans Cad. Sarphan Finans Merkezi Sitesi B Blok No: 5/B No:333 Ümraniye / İstanbul (212) 909 13 10 yayin@mded.org www.mded.org
Baskı Cilt	Aryan Basım Tanıtım ve Matbaa Hizmetleri San. Tic. Ltd. Şti. Yüzyıl Mah. Mas-Sit Matbaacılar Sitesi 5. Cadde: No: 57-58 Bağcılar / İstanbul - (212) 544 99 06
Yıllık Abone Bedeli	1.750 TL (KDV Dahil)

- Dergimiz 3 AYLIK DERGİ olup, gönderilen makaleler en az 1 tanesi 10 yıl ve üzeri mesleki kıdeme sahip olan 2 okuma komisyonu üyesi tarafından okunmaktadır.
- Okuma komisyonu tarafından uygun görülen makaleler yayın kurulu kararı ile yayımlanmaktadır. Yazım ve yayın kuralları derginin son sayfasında yer almaktadır.
- Vergi Pusulası Dergisinde yer alan yazı, tablo, şekil veya resimlerin telif hakkı Maliye Denetim Elemanları Derneğine aittir. Bir bölümü veya tamamı Dernek Yönetim Kurulu yazılı izni olmaksızın kopyalanamaz ya da bastırılmaz yazılardan alıntı yapıldığında kaynağın belirtilmesi gerekmektedir.
- Vergi Pusulası Dergisinde yayımlanan yazıların bilimsel ve etik sorumluluğu yazarlara aittir. Bu yazılar Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın veya Vergi Denetim Kurulu'nun görüşü olarak değerlendirilemez

YAZI DANIŞMA KURULU

ADI SOYADI	ÜNVANI	GÖREV YERİ
Prof. Dr. Abuzer PINAR	Öğretim Üyesi	Ankara Medipol Üniversitesi
Prof. Dr. Murat BATI	Öğretim Üyesi	19 Mayıs Üniversitesi
Prof. Dr. Murat DEMİR	Öğretim Üyesi	Harran Üniversitesi
Dr. Başar SOYDAN	Öğretim Üyesi	Marmara Üniversitesi
Dr. Mehmet KÜÇÜKKAYA	Öğretim Üyesi	Harran Üniversitesi
Turan ULAŞ	Öğretim Üyesi	Afyon Kocatepe Üniversitesi
Dr. Eyyüp İNCE	Vergi Başmüfettişi (E. Gelirler Kontrolörü)	İstanbul Sektörel-1
Dr. Erdal KOYUNCU	Vergi Başmüfettişi (E. Gelirler Kontrolörü)	İstanbul Sektörel-1
Dr. Gülşen ÖZKAN	Vergi Başmüfettişi (E. Hesap Uzmanı)	Ankara Sektörel-1
Fisun TÜRKMEN	Vergi Başmüfettişi (E. Hesap Uzmanı)	Ankara Sektörel-1
Nazmi KARYAĞDI	E. Baş Hesap Uzmanı	Özel Sektör
Erhan COŞGUN	E. Vergi Başmüfettişi (E. Gelirler Kontrolörü)	Özel Sektör
Hakkı SAYAN	E. Vergi Baş Müfettişi (E. Hesap Uzmanı)	Özel Sektör
Erdal GÜLEÇ	E. Hesap Uzmanı	Özel Sektör
Naciye TAŞKESEN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Murat SOFTA	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Adile ECEMİŞ GÜLEÇ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Erkan EŞİT	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Çiğdem GÜNEŞ AŞIK	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Hasan AYZİT	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Mikail OKYAY	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Ufuk KAYNAR	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Fırat DEMİR	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Bayram MAVİ	Hazine ve Maliye Müfettişi	Teftiş Başkanlığı
Cihad ULUS	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Ömer ŞENER	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Gökhan USLU	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Adem YALÇIN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Yasin TOPAL	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Mustafa YILMAZ	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Hamdi YILDIRIM	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Faruk ARSLAN	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Hüseyin SUNGUR	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Behiç BARIŞIK	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Kürşat ÖZTÜRK	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Yusuf YILDIZ	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Sedat KANLI	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Salih YILMAZ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Sinan UYGUR	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Ümit Çağlar IŞIKOĞLU	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Ahmet YAVUZ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
İkbal BAŞ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Rıdvan ÖNDER	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Bilal KABASAKAL	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Emre SEZER	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Murat MUTLU	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
İbrahim FATİHOĞLU	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Sercan KOÇ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Mehmet SUBAŞI	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
İbrahim Eren ARSLAN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Yusuf KARATAŞ	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Ferhat ATAKUL	Hazine ve Maliye Müfettişi	Teftiş Başkanlığı
Halit İslam EKMEK	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Nasuh ERDÖNMEZ	Vergi Müfettişi	İzmir Sektörel-1
Pelin COŞKUN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Harun DOĞAN	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Uğur KÜÇÜKKAHYAĞLU	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Kamil SIR	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Ramazan EFE	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Hasan KAYA	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Murat DÖNMEZ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Cevdet KAPLAN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Barış Berk GÜNDOĞMUŞ	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Haluk AMİL	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Mehmet Nazmi TOR	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Sıbğatullah İMAMOĞLU	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Alican KARABULUT	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Naci KAYAKÖZÜ	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Alican ÖZÜZEYBEK	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1

Değerli Okurumuz,

Vergi Pusulası'nın yeni sayısıyla karşınızdayız.

Bu sayımızda da yine çok değerli yazarlarımız tarafından hazırlanan önemli makalelerimiz yer alıyor.

E. Hesap Uzmanı ve Yeminli Mali Müşavir Erdoğan SAĞLAM tarafından kaleme alınan “Sermaye Tamamlama Fonunun Türk Ticaret Kanunu Ve Vergi Mevzuatı Bakımından Değerlendirilmesi” başlıklı makalede; sermaye tamamlama fonu uygulamasına ilişkin 7394 sayılı Kanun ile yapılan yasal bir düzenleme ışığında düzenleme öncesi ve sonrası dönem için oluşan tartışmalı konularda uygulama birliğinin nasıl sağlanacağına dair görüş önerisinde bulunulmuştur.

Vergi Müfettişi Ömer ŞENER tarafından kaleme alınan “İndirimli Oranda Ciro Prim Sorunu” başlıklı makale, yakın dönemde incelemesi yapılan perakende sektöründeki uygulamalara ışık tutmaktadır.

Vergi Müfettişi Hüseyin PEKMEZCİLER ve Vergi Müfettişi Behiç BARIŞIK tarafından kaleme alınan “İndirimli Kurumlar Vergisinde Yatırımların Yeniden Değerlemesi Ve Yatırım Teşvik Belgelerinin Revizyonu” başlıklı makalede; indirimli kurumlar vergisi uygulamasında değerlendirme ve yatırım teşvik belgelerinin revizyonunda karşılaşılan özellik arz eden bazı durumlar ilgili mevzuat düzenlemeleri çerçevesinde ele alınıp değerlendirilmiştir.

Vergi Müfettişi Çağla BOZKURT ve Vergi Müfettişi Derya AKBABA tarafından kaleme alınan “Dijital Çağın Vergilendirme Sorunlarına Yanıt Olarak İki Sütunlu Çözüm” başlıklı makalede; ekonominin dijitalleşmesinden kaynaklanan vergi zorluklarını ele alan BEPS Eylem-1 planı hem Sonuç Bildirgesi hem İki Sütunlu Çözüm sürecinin gelişimi ve bileşenleri kapsamında detaylı değerlendirilmiştir.

Vergi Müfettişi Emre SAVCI tarafından kaleme alınan “İhrakiye Teslimlerinin Vergisel Boyutu” başlıklı makalede; ihrakiye teslimleri vergi, gümrük ve enerji piyasasına yönelik mevzuatlarda yer alan düzenleyici hükümler kapsamında incelenmiştir.

Yeni sayımızda tekrar sizlerle buluşmak dileğiyle...

Vergi Pusulası Dergisi
Yayın Kurulu

İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİNDE YATIRIMLARIN YENİDEN DEĞERLEMESİ VE YATIRIM TEŞVİK BELGELERİNİN REVİZYONU

Hüseyin PEKMEZCİLER¹

Behic BARIŞIK²

ÖZET

Ülkemizde uzun yıllardır uygulanmakta olan ve yatırımları desteklemek maksatıyla vergi mevzuatımıza kazandırılmış teşvik politikalarından biri de indirimli kurumlar vergisi uygulamasıdır. Söz konusu uygulama gerek uygulama esasları gerekse yeni düzenlemelerle daha da anlaşılması zor bir yapıya dönüşmektedir. Bu makalemizde indirimli kurumlar vergisi uygulamasında değerlendirme ve yatırım teşvik belgelerinin revizyonunda karşılaşılan konular ile özellikler arz eden bazı durumlar ortaya konulmak suretiyle ilgili mevzuat düzenlemeleri çerçevesinde ele alınarak değerlendirilmeye çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler

İndirimli Kurumlar Vergisi, Değerleme, Yatırım Teşvik Belgelerinde Revizyon.

¹ Vergi Müfettişi, Orcid Numarası: 0000-0001-5551-6651

² Vergi Müfettişi, Orcid Numarası: 0000-0001-5551-6651

GİRİŞ

İndirimli kurumlar vergisi uygulaması, 18.02.2009 tarih ve 5838 sayılı kanun ile Kurumlar Vergisi Kanununun(KVK) 32/A maddesinde düzenlenerek uygulama alını bulan bir teşvik uygulamasıdır. Bu uygulama esas itibariyle Ekonomi Bakanlığı tarafından teşvik belgesine bağlanan yatırımların finansmanına katkı sağlamak amacıyla indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle tahsilinden vazgeçilen vergi yoluyla yatırımların Devletçe desteklenmesi olarak tanımlanabilmektedir.³

İndirimli kurumlar vergisinin uygulanma esaslarına yönelik ilk düzenleme 2009/15199 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla(BKK) yürürlüğe konan Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar ile uygulanmaya başlanmış daha sonra 2012/3305 sayılı BKK ve 2012/1 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğ yürürlüğe konmak suretiyle uygulanmaya yön verilmiştir.

KVK'nın 32/A maddesinde yer alan İndirimli kurumlar vergisi uygulaması, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin Ekonomi Bakanlığı tarafından teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilen kazançların, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren yatırıma katkı tutarına ulaşınca kadar indirimli oranlar üzerinden kurumlar vergisine tabi tutulması uygulamanın temel yaklaşımıdır. Ancak, 31/05/2012 tarih ve 6322 sayılı kanunda bu kapsam genişletilmiştir. Son olarak KVK 32/A maddesi 2(c) bendinde yatırıma başlanan 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 edilen kazançlarına indirimli kurumlar vergisi oranı uygulanmak suretiyle yatırıma katkı tutarını kısmen kullandırmaya, bu oranı her bir il grubu, bölgesel, büyük ölçekli, stratejik ve öncelikli yatırımlar ile konusu, sektörü ve niteliği itibarıyla proje bazında desteklenmesine karar verilen yatırımlar için sıfıra kadar indirmeye veya %100'e kadar artırmaya Cumhurbaşkanlığına artırmaya yönelik yetki verilmiştir.⁴

Yapılan bu değişiklikle beraber, yatırım sürecinde diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara da indirimli kurumlar vergi uygulama imkanı sağlanmıştır. Diğer kazanç ifadesinden ne anlaşılması gerektiği ise 1 seri no'lu KVK Genel Tebliğde; mükelleflerin gerek 2009/15199 sayılı ve gerekse 2012/3305 sayılı Karara göre düzenlenmiş yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımlarının işletilmesinden elde edilen kazançları dışında kalan tüm kazançların diğer faaliyetlerden elde edilen

³ Kurumlar Vergisi Kanunu, RG: 21.06.2006 Tarih ve 26205 Sayı, Md. 32/A.

⁴ Kurumlar Vergisi Kanunu, RG: 21.06.2006 Tarih ve 26205 Sayı, Md. 32/A.

kazanç olarak kabul edileceği açıklanmaktadır.⁵ Bununla birlikte 2009/15199 veya 2012/3305 sayılı Karara göre düzenlenmiş yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımların tamamlanmış ve indirimli vergi oranı uygulanmak suretiyle yatırıma katkı tutarlarının tamamının kullanılmış olması halinde, bu yatırımlardan, hak kazanılan yatırıma katkı tutarının tamamının kullanıldığı hesap döneminden itibaren elde edilen kazançların, indirimli vergi uygulamasında diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç olarak değerlendirileceği gözden kaçırılmamalıdır.

Tevsi yatırımlara ilişkin düzenleme KVK'nın 32/A maddesinin 4 numaralı fıkrasında yer almaktadır. Madde hükmü uyarınca tevsi yatırımlarda, elde edilen kazancın işletme bütünlüğü çerçevesinde ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespit edilebilmesi halinde, indirimli oran bu kazanca uygulanacak olup kazancın ayrı bir şekilde tespit edilememesi halinde ise indirimli oran uygulanacak kazanç, yapılan tevsi yatırım tutarının, dönem sonunda kurumun aktifine kayıtlı bulunan toplam sabit kıymet tutarına (devam eden yatırımlara ait tutarlar da dahil) oranlanması suretiyle belirleneceğine hükmedilmiştir. Bu hesaplama sırasında işletme aktifinde yer alan sabit kıymetlerin kayıtlı değeri, yeniden değerlendirilmiş tutarları ile dikkate alınacaktır. İndirimli oran uygulamasına ise yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçtiği geçici vergi döneminde başlanacaktır.⁶ Hemen burada belirtmek gerekir ki tevsi yatırımlardan elde edilen kazanç esas olarak ayrı hesapta takip edilmelidir. Bu husus mükelleflerin tercihine bırakılmamıştır. Şartların buna el vermemesi durumunda oranlama yöntemine başvurulması gereklidir.

Diğer yandan tevsi yatırımdan elde edilen kazancın tespitine ilişkin olarak 1 seri no'lu KVK Genel Tebliğinde yer alan açıklamalarda, tevsi yatırımlardan elde edilen kazancın ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespit edilememesi durumunda indirimli kurumlar vergisine konu edilecek kazanç, tevsi yatırım tutarının toplam sabit kıymet tutarına bölünmesi suretiyle bulunacak oranın kurumun ticari bilanço kârı ile çarpılması suretiyle hesaplanacaktır.⁷

Aynı tebliğde oranlama yönteminde dikkate alınacak toplam sabit kıymetler ifadesinden ne anlaşılması gerektiğine ilişkin açıklamalarda özetle; Vergi Usul Kanununun 313 üncü maddesi uyarınca amortisman mevzuunu oluşturan iktisadi kıymetlerin anlaşılması gerektiği bu nedenle işletmenin aktifine kayıtlı boş arazi/arsa ve amortismanına tabi olmayan diğer kıymetlerle ilgili tutarların bu hesaplamada dikkate alınmaması gerektiği ve sabit kıymet tutarının hesabında bu kıymetlerin birikmiş amortismanları düşülmeden önceki brüt tutarlarının dikkate alınması gerektiği belirtilmiştir.⁸

⁵ 1 Seri No'lu KVK Genel Tebliği, RG: 03.04.2007 Tarih Ve 26482 Sayı.

⁶ Kurumlar Vergisi Kanunu, RG: 21.06.2006 Tarih Ve 26205 Sayı, Md. 32/A.

⁷ 1 Seri No'lu KVK Genel Tebliği, RG: 03.04.2007 Tarih Ve 26482 Sayı.

⁸ 1 Seri No'lu KVK Genel Tebliği, RG: 03.04.2007 Tarih ve 26482 Sayı.

Enflasyon muhasebesine ilişkin olarak VUK Mükerrer 298'inci maddesinin (Ç) fıkrasında; *“Tam mükellefiyete tabi ve bilanço esasına göre defter tutan gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri (kollektif, adî komandit ve adî şirketler dâhil, (A) fıkrasının (9) numaralı bendi kapsamında söz konusu fıkranın (1) numaralı bendinde yer alan şartlara bakılmaksızın enflasyon düzeltmesi yapanlar ile kayıtlarını Türk para birimi dışında başka bir para birimiyle tutmalarına izin verilenler hariç), (A) fıkrasında yer alan enflasyon düzeltmesi yapma şartlarının gerçekleşmediği hesap dönemlerinin sonu itibarıyla, bilançolarına dâhil bulunan amortisman tabi iktisadi kıymetlerini (bu niteliklerini korudukları müddetçe sat-kirala-geri al işlemine veya kira sertifikası ihracına konu edilenler hariç) ve bunlar üzerinden ayrılmış olup bilançolarının pasifinde gösterilen amortismanları aşağıda belirtilen şartlar doğrultusunda yeniden değerleyebilirler.”* hükmüne yer verilmiştir.

Yukarıda açıklanan mevzuat hükümleri uyarınca, VUK Geçici 31 ve 32'nci maddeleri uyarınca mükelleflerin 2021 ve 2022 yılı bilançolarında yer alan kıymetlerine yeniden değerlendirme imkânı sağlanmış olup bu ihtiyari bir uygulamadır. Ancak VUK Geçici 33 maddesi uyarınca mükelleflerin 2023 yılı bilançoları enflasyon düzeltmesine tabi tutulması zorunluluğu getirilmiştir. Mevzuatta uygulama dışında bırakılanlar hariç tüm mükelleflerin bilançolarını ilgili mevzuat düzenlemeleri uyarınca enflasyon düzeltmesine tabi tutulması gerekmektedir.

Dolayısıyla yatırım teşvik belgesi kapsamında alınan ve işletmenin aktifinde yer alan amortisman tabi kıymetler 2023 hesap dönemi sonu itibarıyla yeniden değerlemeye tabi tutulması gerekmektedir.

Bu durum, indirimli kurumlar vergisinin hesaplanmasında özellikle tevsi kazancın tespitinde özellik arz etmektedir. Nitekim tevsi yatırımdan elde edilen kazancın ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespit edilememesi durumunda tevsi yatırım tutarının toplam sabit kıymet tutarına bölünmesi suretiyle bulunacak oranın kurumun ticari bilanço kârı ile çarpılması suretiyle hesaplanacaktır. Bu durumda tevsi yatırım tutarı ile işletmenin toplam sabit kıymet tutarlarının VUK'un yukarıda belirtilen hükümleri kapsamında yeniden değerlendirilmiş tutarları üzerinden hesaplanması gerekmektedir.

Konuya ilişkin olarak Kırşehir Defterdarlığının verdiği 22.02.2022 tarih ve 2995 sayılı özelgede;

“- Tevsi yatırımlardan elde edilen kazancın oranlama yapılmak suretiyle hesaplanmasında sabit kıymetlerin, birikmiş amortismanları düşülmeden önceki Vergi Usul Kanununun geçici 31 inci maddesi kapsamında yeniden değerlendirilen brüt tutarlarıyla dikkate alınması 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. Ayrıca 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 edilecektir.

- Öte yandan, yatırım teşvik belgesi kapsamındaki iktisadi kıymetlerin Vergi Usul Kanununun geçici 31 inci maddesi uyarınca yeniden değerlendirilmesi, yatırıma katkı tutarını değiştirmeyecek ve Sanayi ve Teknoloji Bakanlığının verdiği teşvik belgesine göre belirlenen indirimli kurumlar vergisine esas yatırıma katkı tutarı, yeniden değerlendirilme kapsamında artmayacaktır.”¹¹ şeklinde açıklamada bulunulmuştur.

Dolayısıyla mükelleflerin tevsi yatırımlardan elde edilen kazancın oranlama yapılmak suretiyle hesaplanmasında sabit kıymetlerin, yeniden değerlendirilen veya enflasyon düzeltmesine tabi tutulan brüt tutarlarıyla (birikmiş amortismanları düşülmeden) dikkate alınması gerekmektedir. Ancak yatırım teşvik belgesi kapsamındaki iktisadi kıymetlerin bilançolarda yer alan diğer sabit kıymetler ile birlikte yeniden değerlemeye veya enflasyon düzeltmesine tabi tutulması yatırıma katkı tutarını değiştirmeyecektir.

2023 hesap dönemi sonu itibarıyla VUK Geçici 33 maddesi Enflasyon muhasebesi kapsamında söz konusu yatırımların nasıl hesaplanacağı ise Gelir İdaresi başkanlığı tarafından sunulan tebliğ taslağının 20’nci maddesinde;

“(1) 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançoda yer alan (yapımı süren ve tamamlandığında ilgili maddi duran varlık hesabına aktarılacak olan, her türlü madde ve malzeme ile işçilik ve genel giderlerle ilgili harcamaların yapıldığı) yatırımlara ilişkin tutarların düzeltilmesi; söz konusu yatırımlara ait geçmiş her ay sonu itibarıyla kesinleşmiş harcama tutarlarının (reel olmayan finansman maliyeti var ise düşülmesi şartıyla) o ayın düzeltmeye esas tarih olarak dikkate alınması yoluyla bulunacak düzeltme katsayısı ile çarpılması ve bulunan bu tutarların toplanması suretiyle yapılacaktır.

(2) 2023 hesap dönemi sonu itibarıyla bilançoda yer almayan, ilgili aktif hesabına bilanço tarihinden önce aktarılmış bulunan ve yapılmakta olan yatırımlar hesabından gelmiş olan değerlerin düzeltmeye esas tarihi olarak, söz konusu değerlerin aktifleştirme tarihlerinin değil,

¹¹ Kırşehir Defterdarlığı 22.02.2022 tarih ve 2995 sayılı Özelge

yapılmakta olan yatırımlar hesabının kullanıldığı tarihlerin alınması gerekmektedir. Buna göre söz konusu değerlerin düzeltilmesi iki aşamada gerçekleştirilecektir. Öncelikle her bir aya ilişkin yatırım harcaması, harcamanın gerçekleştiği ay sonu itibariyle aktifleştirme tarihine kadar, sonra da aktifleştirilen bedel kül halinde aktifleştirme tarihinden 2023 hesap dönemi sonuna kadar düzeltilecektir.” şeklinde açıklamada bulunmaktadır.

Dolayısıyla taslak tebliğin yukarıdaki açıklamalar nezdinde yayımlanması durumunda 2023 hesap dönemi sonu itibariyle yapılacak indirimli kurumlar vergisi hesaplamalarında henüz tamamlanmayan yatırımların hesaplanmasında söz konusu yatırımlara ait geçmiş her ay sonu itibariyle kesinleşmiş harcama tutarlarının (reel olmayan finansman maliyeti var ise düşülmesi şartıyla) o ayın düzeltmeye esas tarih olarak dikkate alınması yoluyla bulunacak düzeltme katsayısı ile çarpılması ve bulunan bu tutarların toplanması suretiyle yapılacaktır.

Kısa bir örnek verecek olursak; (X) A.Ş.’nin ticari bilanço karı 12.000,00 TL olup yatırım teşvik belgesi kapsamında yapılan yatırım harcaması tutarı 7.500,00 TL’dir. Yatırım harcaması kapsamındaki sabit kıymetlerin tutarı VUK uyarınca değerlemeye tabi tutularak 10.000,00 TL olarak değerlendirilmiştir. Yatırım tutarı dışındaki amortismanına tabi sabit kıymetleri toplamı olan 15.000,00 TL ise yeniden değerlendirilerek 30.000,00 TL olarak dönem sonu işletmenin aktifinde yer almaktadır.

Dolayısıyla işletmenin tevsi yatırımdan elde edilecek kazanç tutarı $(12.000,00 * (10.000 / 40.000)) = 3.000,00$ TL olacaktır.

Mükelleflerin mali tablolarında yer alan sabit kıymetlerin yeniden değerlemeye veya enflasyon düzeltilmesine tabi tutulması tevsi yatırımdan elde edilen kazancın oranlama yöntemiyle hesaplanması halinde yatırımdan elde edilen kazancın daha az hesaplanmasına neden olmaktadır. Çünkü tevsi yatırım kapsamında yapılan yatırım harcamaları yakın dönemlerde gerçekleşmiş bulunmakta, buna karşın diğer sabit kıymetler çok daha eski dönemlerden beri bilançolarda yer almaktadır.

Bu durumda yeniden değerlemeye ve enflasyon düzeltilmesinde dikkate alınacak endeks değerlerindeki değişimlerde çok farklı değerler olacaktır. Tevsi yatırımdan elde edilen kazancın oranlama yöntemiyle hesaplanmasında; yeniden değerlendirme veya enflasyon düzeltilmesi oranlamada kullanılan kesrin payında yer verilen aktifleştirilen tevsi yatırım harcamalarını pek fazla arttırmamakta, bununla birlikte paydada yer alan diğer sabit kıymetlerin tutarlarını çok daha fazla arttırmaktadır. Netice itibariyle ticari bilanço karının çarpılacağı kesir değeri küçülmekte, bu da tevsi yatırımda elde edilen kazancın daha az hesaplanmasına neden olmaktadır.

Yukarıda yer verilen örnekten görüleceği üzere; sabit kıymetler yeniden değerlemeye tabi tutulmamış olsaydı, tevsi yatırımdan elde edilen kazanç 3.000 TL değil $(12.000 * (7.500/22.500))=4.000$ TL olarak hesaplanacaktı.

Sonuç olarak; şirketlerin böyle yatırımlarda, 2023 hesap dönemi sonu itibariyle yapılacak tevsi yatırımdan elde edilen kazancın oranlama yöntemiyle hesaplanmasında sabit kıymetlerin yeniden değerlendirilmiş tutarlarının esas alınmasına ilişkin yeniden değerlendirilmiş sabit kıymetler dolayısıyla değişen teşvik tutarlarında yukarıda izah edilen konunun dikkate alınması faydalı olacaktır.

2.YATIRIM TEŞVİK BELGELERİNİN REVİZE EDİLMESİ

KVK'nın 32/A maddesinde yer alan İndirimli kurumlar vergisi uygulamasının gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin Ekonomi Bakanlığı tarafından teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilen kazançları için uygulanacağına hükmedilmiştir. Dolayısıyla mükelleflerin indirimli kurumlar vergisi uygulamasından faydalana bilmesi için yatırımın teşvik belgesine bağlanması uygulamanın esasını oluşturmaktadır.

Yatırım teşvik belgelerinin revize edilmesi hakkındaki genel esaslar 2012/3305 sayılı BKK ve 2012/1 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğin 17'inci maddesinde açıklanmakta olup ilgili kısım aşağıda yer almaktadır.

“ (1) Teşvik belgesinde kayıtlı olan değerlerde, yatırımın her aşamasında tevsik edilen bilgi ve belgelere istinaden yapılacak değerlendirme sonucunda Genel Müdürlük tarafından değişiklik yapılabilir.

(2) Teşvik belgesinde kayıtlı sabit yatırım tutarında veya belgede kayıtlı diğer bilgilerde değişiklik olması durumunda, yatırımcı tarafından revize gerekçesi veya ilgili bilgi ve belgeler ile birlikte Bakanlığa müracaat edilerek teşvik belgesinin revizesi talebinde bulunulur. Genel Müdürlük tarafından yapılacak değerlendirme neticesinde gerekçesi uygun bulunan teşvik belgeleri revize edilebilir.

(3) Yatırımcı bilgilerinde (unvan, vergi dairesi, iletişim bilgileri ile diğer bilgiler) değişiklik yapılması durumunda Bakanlığa müracaat olmaksızın yatırımcı adına kullanıcı söz konusu değişiklikleri E-TUYS'ta günceller.

(4) Yatırıma başlama tarihinden sonra temin edilen, ancak makine teçhizat listelerinde yer almayan makine ve teçhizatın proje ile uyumlu olanları, teşvik belgesi kapsamında temin edilmiş sayılmak suretiyle belge kapsamına dahil edilebilir.”

Yukarıdaki madde hükmünden de anlaşılacağı üzere Yatırım teşvik belgelerinin revize edilmesi ilgili genel müdürlük tarafından yapılacaktır. Genel müdürlük yapılan başvurularda gerekli değerlendirmeleri yaparak teşvik belgelerini revizyonunu yapacaktır. Bu kapsamda yatırım teşvik belgelerinin revizyonu yapılmadan yapılan yatırım harcamaları dolayısıyla yatırıma katkı tutarından faydalanmak mümkün olmamaktadır.

Yatırım teşvik belgesinin revize edilmesi halinde ise revize edilmiş yatırım teşvik belgesiyle birlikte indirimli kurumlar vergisi uygulamasına hak kazanılacak olması nedeniyle revize edilme tarihini kapsayan geçici vergi dönemi itibarıyla revize edilmiş tutarlar üzerinden indirimli kurumlar vergisi hesaplaması yapılabilecektir.

Diğer yandan revize edilen yatırım teşvik belgelerinin hangi dönem yatırım harcamalarına uygulanacağına yönelik Düzce Defterdarlığı Gelir Müdürlüğü tarafından verilen 07.11.2022 tarih ve 13334133-125-24393 sayılı özelge'de; *"Buna göre, ... tarihinde yatırım teşvik belgeniz revize edilerek vergi indirim oranı ve yatırıma katkı oranı artırılmış olduğundan, ... tarihinden sonraki dönemlere ilişkin (bu tarihin içinde bulunduğu geçici vergilendirme dönemi dahil) olmak üzere verilecek geçici ve yıllık kurumlar vergisi beyannamelerinde, teşvik belgesi kapsamındaki (revize öncesi olanlar dahil) tüm harcamalara, revize edilmiş yatırıma katkı oranı esas alınarak indirimli kurumlar vergisi uygulanması mümkün bulunmaktadır."* şeklinde ifadeler bulunmaktadır. Dolayısıyla yatırım teşvik belgelerinin revize edilmesi söz konusu olduğunda, yapılan tüm harcamalar dikkate alınarak indirimli kurumlar vergisi hesaplaması yapılacaktır.

Yatırım teşvik belgelerinin revize edilmesiyle ilgili olarak diğer bir husus ise yatırım teşvik belgesi kapsamında alınan ithal ve yerli makine ve teçhizatların değerlemesi ile ilgilidir.

2012/1 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğin 16'ncı maddesinin 2'nci bendinde *"Teşvik belgesi kapsamı ithal ve yerli makine ve teçhizat listelerine ilişkin değişiklik talepleri için Bakanlığa müracaat edilir. Ancak, ithal ve yerli makine ve teçhizat listelerinde her bir makine ve teçhizat için belirtilen miktarın aşılması kaydıyla, listede belirtilen tutarın üzerinde veya altında kalan alımlarda liste tadilatı yapılmaksızın doğrudan işlem yapılabilir."* şeklinde açıklamada bulunulmuştur.

Bu kapsamda yatırım teşvik belgesi kapsamında alınan ithal ve yerli makine ve teçhizatların miktarlarında değişiklikler genel müdürlük tarafından onaylanmadıkça yatırıma katkı tutarının hesaplamasında dikkate alınmayacaktır. Ancak miktarlarında bir değişiklik olmaksızın ithal ve yerli makine ve teçhizatların tutarlarında meydana gelen değişikliklerde listede tadilatı yapılmaksızın doğrudan işlem yapılabileceği tebliğde açıklanmaktadır.

Bu durum yüksek enflasyon dönemlerinde yatırım tutarlarının hesaplanmasında önemli bir husus olarak karşımıza çıkmakta ve özellikle yatırım aşamasında yatırım teşvik listesinde olan mallardaki fiyat artışları ve yatırım kapsamında yapılan harcama tutarlarının artışları konusunda ne yapılması gerektiği ile ilgilidir.

Makine teçhizat listelerinde yer almayan makine ve teçhizatın proje ile uyumlu olmaları şartıyla yatırıma başlama tarihinden sonra temin edilmesi gibi nedenlerle teşvik belgesinde kayıtlı olan değerlerde meydana gelen artışlar, Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğin 17'inci maddesi kapsamında kalarak yatırım teşvik belgesinin revize edilmesi ve yapılacak revizyon sonrası yatırım teşvik belgesindeki artış tutarı kadar yatırıma katkı tutarından yararlanılması gerekmektedir.

Bununla birlikte teşvik belgesi eki listelerinde yer alan makina ve teçhizatların listede belirtilen tutarlarının üzerinde fiyatlarla temin edilmesi halinde, Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğin 16'ncı maddesinin ikinci fıkrası hükmü uyarınca yatırım teşvik belgelerinin revize edilmesine gerek bulunmamaktadır.

Teşvik belgesi eki listelerde yer alan makina ve teçhizatların listede belirtilen tutarlarının üzerinde fiyatlarla satın alınmasının, diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlar üzerinden yararlanılacak yatırıma katkı tutarı ile teşvik belgeli yatırımlardan elde edilen kazançlar üzerindeki etkisi birbirinden farklılık arz edecektir.

Teşvik belgesi eki listelerde yer alan makina ve teçhizatların listede belirtilen tutarlarının üzerinde fiyatlarla satın alınması neticesinde ortaya çıkan yatırım harcamalarındaki artış, yatırım dönemi diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlar üzerinden yararlanılacak yatırıma katkı tutarlarının hesaplanmasına doğrudan etkisi bulunmayacak sadece yararlanılabilecek üst limitine etki edecektir. Çünkü yatırım dönemi diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlar üzerinden yararlanılacak yatırıma katkı tutarları teşvik belgesinde yer alan toplam sabit yatırım tutarı esas alınarak belirlenmektedir. Teşvik belgesi revize edilmediği sürece; artan harcama tutarları, diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlar üzerinden yararlanılacak yatırıma katkı tutarlarını arttırmayacak sadece yararlanılabilecek üst limiti belirlemek için kullanılabilir.

Diğer taraftan teşvik belgesi eki listelerde yer alan makina ve teçhizatların listede belirtilen tutarlarının üzerinde fiyatlarla satın alınması nedeniyle ortaya çıkan yatırım harcaması tutarındaki artışlar, yatırımlardan elde edilen kazançlar üzerinden yararlanılacak yatırıma katkı tutarlarının belirlenmesinde teşvik belgesinde herhangi bir revizyon yapılmaksızın dikkate alınabilecektir. Ancak bu durum mutlak değildir. Revize edilmemiş teşvik belgesinde yer alan toplam sabit kıy-

met tutarını aşan şekilde yatırım harcaması yapılması halinde, aşan kısma ilişkin yatırıma katkı tutarından yararlanılabilmesi için her halükarda teşvik belgesinin revize edilmesi gerekmektedir.

3.YATIRIM DÖNEMİ KUR FARKI VE FAİZ GİDERLERİ

Diğer bir özellikli husus ise teşvik belgeli yatırımların finansmanında kullanılan kredilere ilişkin faiz ve kur farkı giderleridir. Bilindiği üzere değerlemeye ilişkin hususlar VUK'ta açıklanmakta olup VUK 262'nci maddesinde "Maliyet Bedeli" esasına ilişkin hükümlere yer verilmiştir. Söz konusu maddeye 7338 sayılı kanun ile daha önce tebliğlerde yer alan bazı hususlar madde metnine eklenerek kanuni dayanak altına alınmıştır. Bunlardan biri de iktisadi kıymetlerin finansmanında kullanılan kur farkı ve faiz giderleridir.

VUK 262'nci maddesinin ikinci fıkrasının (c) bendinde iktisadi kıymetin finansmanında kullanılan kredilere ait faiz giderleri ve bunlara ilişkin kur farklarının iktisadi kıymetlerde, iktisadi kıymetin envantere alındığı hesap döneminin sonuna kadar olan kısmı ile söz konusu kredilere ilişkin giderlerin maliyete eklenmesi gerektiği sonraki dönemler ise faiz giderleri ile kur farklarının maliyet bedeline ithal etmekte veya genel giderler arasında göstermekte mükelleflerin serbest oldukları belirtilmiştir.

Dolayısıyla yatırımların maliyet bedelinin belirlenmesinde faiz giderleri ile kur farklarının iktisadi kıymetlerin aktife alındıkları dönem sonu kadar olan kısımların eklenmesi zorunluluğu bulunmaktadır.

Konuya ilişkin olarak İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 17.07.2014 tarih ve 84098128-125[32A-201322]-436 sayılı özelge'de aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.

"Yatırımların finansmanında kullanılan kredilere ilişkin faiz giderleri ile yurt dışından döviz kredisi ile sabit kıymet ithal edilmesi nedeniyle ortaya çıkan kur farklarının, aktifleştirme tarihine kadar olan kısmının maliyete intikal ettirilmesi; aktifleştirildikten sonraki döneme ilişkin olanların ise seçimlik hak olarak doğrudan gider yazılması veya maliyete intikal ettirmek suretiyle amortismanına tabi tutulması mümkün bulunmakta olup 163 ve 334 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğler' inde yapılan açıklamaların dikkate alınması gerekmektedir.

Öte yandan faiz giderleri ve kur farkları, indirimli kurumlar vergisine esas olan yatırıma katkı tutarını değiştirmeyecek, Ekonomi Bakanlığının teşvik belgesine göre belirlenen indirimli kurumlar vergisine esas yatırıma katkı tutarı finansman giderleri dolayısıyla artmayacak veya azalmayacaktır."

Maliye idaresinin yukarıda yer verilen görüşü VUK'un 262'nci maddesinde yapılan değişiklik öncesi dönemlere ilişkin olarak dikkate alınabilecektir. Çünkü yatırım dönemi faiz ve kur farklarının maliyete eklenmesi VUK'un 262'nci maddesinde yapılan değişiklik sonrası kanuni zorunluluk haline getirilmiştir.

Yukarıda yer alan açıklamalar birlikte değerlendirildiğinde VUK'nun 262'nci maddesi hükmü gereği maliyete ilave edilmesi gereken faiz ve kur farklarının yatırım teşvik belgesinde yer alan toplam sabit kıymet tutarını aşmamak şartıyla yatırım teşvik belgesinin revize edilmesine gerek kalmaksızın yatırıma katkı tutarının hesaplanmasında dikkate alınabileceği değerlendirilmektedir.

SONUÇ

Türkiye'de uygulanmakta olan indirimli kurumlar vergisi uygulaması yapısı itibariyle anlaşılması zor bir uygulamadır. İçerisinde barındırdığı özellikli konular ile sürekli şekilde yapılan yeni düzenlemelerle daha da anlaşılması zor bir yapıya dönüşmektedir. Bu durum ise uygulamanın tam anlaşılabilmesi ve karşılaşılan hususlarla ilgili birbirinden farklı görüş oluşmasına zemin hazırlamaktadır. Uygulama, yatırımların finansmanı konusunda büyük avantajlar sağlamakla birlikte uygulanma esasları ve ilgili mevzuat konusunda anlaşılması güç bir yapıya bürünmektedir. Bu durum ise uygulamanın tam anlaşılabilmesi ve karşılaşılan hususlarla ilgili birbirinden farklı görüş oluşmasına neden olmaktadır. Bu makalede yatırımcı kurumlar nezdinde önemli bir yere sahip olan indirimli kurumlar vergisi uygulamasında değerlendirme ve yatırım teşvik belgelerinin revizyonunda karşılaşılan ve özellik arz eden durumlar ele alınmaya çalışılmış olup, yukarıda açıklanan hususların göz önünde bulundurulması faydalı olacaktır.

KAYNAKÇA

Kurumlar Vergisi Kanunu. RG: 21.06.2006 Tarih ve 26205 Sayı.

6770 Sayılı Kanun. RG: 27.01.2017 Tarih ve 29961 Sayı.

Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararda Değişiklik Yapılmasına Dair Karar. RG: 22.02.2017 Tarih ve 2017/9917 Sayı.

1 Seri No'lu KVK Genel Tebliği. RG: 03.04.2007 Tarih ve 26482 Sayı.

Kırşehir Defterdarlığı 22.02.2022 Tarih Ve 2995 Sayılı Özelge

Düzce Defterdarlığı Gelir Müdürlüğü 07.11.2022 tarih ve 13334133-125-24393 sayılı özelge

İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı 17.07.2014 tarih ve 84098128-125[32A-201322]-436 sayılı özelge

Beyanname Düzenleme Kılavuzu. Maliye Hesap Uzmanları Derneği. İstanbul/2021.