

<b>Tarih</b>	<b>: 26/07/2024</b>
<b>Sayı</b>	<b>: 2024/18</b>
<b>Konu</b>	<b>: İndirimli Kurumlar Vergisinde Endeksleme Uygulaması</b>

Önceki (2024/17) sirkülerimizde; tek yatırımlı ve bu tek yatırımın tamamlandığı son dönem (son dönem= yatırım dönemi + kısmi işletme dönemi) için, üç matrah (1 puan indirimli, 5 puan indirimli ve normal oranlı) üzerinden, gerek kendi kazancından ve gerekse diğer faaliyet kazançlarından oluşan indirimli kurumlar vergisi matrahının tüketilmemiş olduğu ve kullanılmamış yatırıma katkı tutarının bir kısmının vadesi gelmiş vergi borçlarından terkin yoluyla yararlanılması durumunda indirimli kurumlar vergisi hesaplamalarına bir örnek (#9) verilmişti.

Bu sirkülerimizde, indirimli kurumlar vergisi uygulamasında endeksleme işlemine değinmeye çalışacağız.

## ENDESKLEME

İndirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle yararlanılan kısmı hariç olmak üzere kalan yatırıma katkı tutarının, yatırımın tamamlandığı hesap dönemini izleyen yıllarda Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre bu yıllar için belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınmasına endeksleme diyoruz.

Uygulama ilk olarak 01.01.2017 tarihinden itibaren, bu tarihten önceki biten yatırımlarda, kazanç yetersizliği nedeniyle yararlanılmamış katkı tutarına uygulanmaya başlamıştır.

## TEBLİĞDEKİ AÇIKLAMALAR

Konuyla ilgili gerekli açıklamalar Tebliğin<sup>1</sup> 32.2.11.bölümünde yapılmıştır.

5520 sayılı Kanununun 32/A maddesinin ikinci fıkrasına, birinci cümlesinden sonra gelmek üzere; *“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.”* hükmü eklenmiştir.

Buna göre, ilgili 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.

Tebliğe göre 2016/9495 Karar kapsamında, ilgili teşvik belgesi kapsamındaki yatırıma katkı tutarının, kısmi tamamlama işleminde de endeksleme yapılabilecektir.

Tebliğde verilen örnekte, endekslemeye ilişkin yıllık hesaplama kullanılmıştır.

<sup>1</sup> Kurumlar Vergisi Genel Tebliği Seri No:1

## ÖRNEK OLAY

Teşvik belgeli bir yatırımın tamamlanması için 2022 yıl sonunda vize başvurusunda bulunulmuştur. Toplam harcama tutarı 100.000.000,00 TL, yatırıma katkı tutarı 20.000.000,00 TL olup 2022 sonuna kadar yararlanılan katkı tutarı 10.000.000,00 TL sonraki yıllara devreden katkı tutarı 10.000.000,00 TL'dir. Devreden katkı için 2023 yılında hiç katkı tutarından yararlanılmaz ise aşağıdaki gibi endeksleme yapılmaktadır.

Açıklama	2023/I	2023/II	2023/III	2023 Sonu
Önceki dönemden devreden katkı tutarı (A)	10.000.000,00	10.000.000,00	10.000.000,00	10.000.000,00
Yeniden değerlendirme oranı (B)	%8,77	%18,95	%34,80	%58,46
Endeksleme yoluyla kazanılan (C= A x B)	877.000,00	1.895.000,00	3.480.000,00	5.846.000,00
Toplam hak kazanılan katkı tutarı (D= A + C)	10.877.000,00	11.895.000,00	13.480.000,00	15.846.000,00

*Soru:* 2023 Yılı geçici vergi dönemlerinde aşağıdaki tutarlarda yatırıma katkı tutarından yararlanılsaydı endeksleme nasıl yapılacaktır?

Açıklama	2023/I	2023/II	2023/III	2023 Sonu
Yararlanılan katkı (bu dönem)	1.000.000,00	2.000.000,00	500.000,00	1.500.000,00
Yararlanılan katkı (yıl başından itibaren)	1.000.000,00	3.000.000,00	3.500.000,00	5.000.000,00

### Yöntem #1

Bu yöntemde, endeksleme her zaman devreden tutara yani 10.000.000 TL ye yapılmakta ve kullanılan tutarlar endekslenen rakamdan düşülmektedir.

Açıklama	2023/I	2023/II	2023/III	2023 Sonu
Önceki dönemden devreden (A)	10.000.000,00	10.000.000,00	10.000.000,00	10.000.000,00
Yeniden değerlendirme oranı (B)	%8,77	%18,95	%34,80	%58,46
Endekslemeyle kazanılan (C= A x B)	877.000,00	1.895.000,00	3.480.000,00	5.846.000,00
Toplam hak kazanılan (D= A + C)	10.877.000,00	11.895.000,00	13.480.000,00	15.846.000,00
Yararlanılan katkı (yıl başından) (E)	1.000.000,00	3.000.000,00	3.500.000,00	5.000.000,00
Kullanılmayan katkı (G=D- E)	9.877.000,00	8.895.000,00	9.980.000,00	10.846.000,00

Bu yöntemde, katkının geçici vergi döneminde yararlanılan kısmına, yıl sonuna kadar yine endeksleme yapılması tereddütlere neden olmaktadır.

Şöyle ki; 2023/I. geçici vergi döneminde 9.999.999,99 TL katkıdan yararlanılsa ve yararlanılmayan katkı 0,01 TL (bir kuruş) kalsa bile bu 0,01 TL için 2023/II, 2023/III ve nihayet 2023 yıl sonunda (5.846.000- 877.000=) 4.969.000,00 TL endeksleme yapılmış olacaktır.

### Yöntem #2

Bu yöntemde, indirilemeyen devreden katkı tutarı güncellenmektedir. Geçici vergi dönemlerinde yararlanılan katkı tutarı ise tekrar endekslemeye tabi tutulmamaktadır.

#### Yöntem #2-a

Açıklama	2023/I	2023/II	2023/III	2023 Sonu
Önceki dönemden devreden (A)	10.000.000,00	9.877.000,00	8.748.691,50	8.293.236,14
Yeniden değerlendirme oranı (B)	%8,77	%18,95	%34,80	%58,46
Endekslemeyle kazanılan (C= A x B)	877.000,00	1.871.691,50	3.044.544,64	4.848.225,85
Toplam hak kazanılan (D= A + C)	10.877.000,00	11.748.691,50	11.793.236,14	13.141.461,99
Yararlanılan katkı (yıl başından) (E)	1.000.000,00	3.000.000,00	3.500.000,00	5.000.000,00
Kullanılmayan katkı (G=D- E)	9.877.000,00	8.748.691,50	8.293.236,14	8.141.461,99

Bu tabloda, geçici vergi dönemlerinde yararlanılan katkı yıl başından itibaren kümülatif olarak dikkate alınırken, yeniden değerlendirme oranı da yıl başından itibaren dikkate alınmaktadır.

### Yöntem #2-b

Açıklama	2023/I	2023/II	2023/III	2023 Sonu
Önceki dönemden devreden (A)	10.000.000,00	9.877.000,00	8.801.408,02	9.474.189,16
Yeniden değerlendirme oranı (B)	%8,77	%9,36	%13,32	%17,55
Endekslemeyle kazanılan (C= A x B)	877.000,00	924.408,02	1.172.781,14	1.662.902,93
Toplam hak kazanılan (D= A + C)	10.877.000,00	10.801.408,02	9.974.189,16	11.137.092,09
Yararlanılan katkı (yıl başından) (E)	1.000.000,00	2.000.000,00	500.000,00	1.500.000,00
Kullanılmayan katkı (G=D- E)	9.877.000,00	8.801.408,02	9.474.189,16	9.637.092,09

Bu tabloda geçici vergi dönemlerinde yararlanılan katkı sadece o döneme ilişkin olarak dikkate alınırken, kullanılan değerlendirme oranı da yine o döneme özel dikkate alınmaktadır. Bu tabloda kullanılan yeniden değerlendirme oranlarının üretilmesine kısaca göz atalım:

Açıklama	2023/I	2023/II	2023/III	2023 Sonu
Yıllık yeniden değerlendirme oranı (A)	%8,77	%18,95	%34,80	%58,46
Yıllık değerlendirme sonucu (B=100+A)	108,77	118,95	134,80	158,46
Önceki dönem değerlendirme sonucu (C)	100,00	108,77	118,95	134,80
Bu dönem değerlendirme katsayısı (D=B / C)	1,0877	1,0936	1,1332	1,1755
Bu dönem yeniden değerlendirme oranı (E=D-1)	%8,77	%9,36	%13,32	%17,55

Her iki yöntemde de indirilemeyen devreden katkı tutarı güncellenmekte ve geçici vergi dönemlerinde yararlanılan katkı tutarı ise tekrar endekslemeye tabi tutulmamaktadır. Ancak, her iki yöntemde de endeksleme sonucu hak kazanılan ilave katkıya da yıl içerisinde takip eden çeyreklerde endeksleme uygulanmaktadır. Şöyle ki; 2023/I. geçici vergi döneminde hak kazanılan 877.000,00 TL katkı tutarı 2023/II. geçici vergi döneminde endeksleme yapılacak rakama dahil edilmektedir.

Tebliğdeki örnek (bölüm: 32.2.11.) yıllık olarak verilmiş olup yıl içerisinde geçici vergi döneminde yapılan endekslemeyle eklenen tutarın sonraki üç aylık dönemlerde endekslemesi (endekslemenin endekslemesi) şeklinde bir hesaplama yapılmamıştır.

### Yöntem #3

Bu yöntemde, indirilemeyen devreden katkı tutarı güncellenmektedir. Geçici vergi dönemlerinde yararlanılan katkı tutarı ve yapılan endekslemeyle eklenen tutarın tekrar endekslemesi yapılmamaktadır.

Açıklama	2023/I	2023/II	2023/III	2023 Sonu
Devreden katkı tutarı (A)	10.000.000,00	9.877.000,00	9.582.500,00	11.518.500,00
Bu yıl endekslemeyle eklenen (B)	0,00	877.000,00	2.582.500,00	5.018.500,00
Yıl başından devir gelen (C= A-B)	10.000.000,00	9.000.000,00	7.000.000,00	6.500.000,00
Yeniden değerlendirme oranı (D)	%8,77	%18,95	%34,80	%58,46
Endekslemeyle kazanılan (E= C x D)	877.000,00	1.705.500,00	2.436.000,00	3.799.900,00
Toplam hak kazanılan (F= A + E)	10.877.000,00	11.582.500,00	12.018.500,00	15.318.400,00
Yararlanılan katkı tutarı (bu dönem)	1.000.000,00	2.000.000,00	500.000,00	1.500.000,00
Devreden katkı tutarı (G=D- E)	9.877.000,00	9.582.500,00	11.518.500,00	13.818.400,00

### Yöntemlerin Karşılaştırılması

Bu bölümde gösterilen yöntemleri bir birleriyle kıyaslamak istersek, sonraki döneme devreden katkı tutarları açısından şöyle bir tabloyla karşılarız.

Yöntem	2023/I	2023/II	2023/III	2023 Sonu
Yöntem #1	9.877.000,00	8.895.000,00	9.980.000,00	10.846.000,00
Yöntem #2-a	9.877.000,00	8.748.691,50	8.293.236,14	8.141.461,99
Yöntem #2-b	9.877.000,00	8.801.408,02	9.474.189,16	9.637.092,09
Yöntem #3	9.877.000,00	9.582.500,00	11.518.500,00	13.818.400,00

## DEĞERLENDİRME

Bir önceki tablodan da görüleceği üzere her yöntemde 2023/I. Geçici vergi dönemi ayındır. Ancak sonraki geçici dönemleriyle 2023 sonu rakamları farklı çıkmaktadır. Bunun nedeni; geçici vergi dönemi sonuçlarının kendinden sonra gelen dönemi etkilemesiyle yakından ilgilidir. Sadece “Yöntem #1” ile sonraki dönemleri etkilemeden hesaplama yapılmaktadır.

Doğru sonuca ulaşmak için şu soruya cevap vermemiz gerekir: İndirimli kurumlar vergisi yıllık mı üç aylık mı hesaplanır?

### İndirimli kurumlar vergisi yıllık mı üç aylık mı hesaplanır?

Verilmesi gereken kararlardan biri de indirimli kurumlar vergisini yıllık mı hesaplayacağız yoksa üç aylık mı? Tabii ki de üç aylık hesaplayacağız dediğinizi duyar gibiyim. Haklısınız. Ama biraz detaylara girelim mi?

### Uygulama, Üç Aylık Hesaplama Üzerine Kurulmuştur

İndirimli kurumlar vergisinin uygulanması ile ilgili açıklama 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin 32.2.5. bölümünde yapılmıştır.

Buna göre; yatırıma fiilen başlanılan tarihi içeren üç aylık dönemin başından yatırım dönemi başlar. Bu dönemden itibaren, tamamlama vizesi yapılması amacıyla Bakanlığa müracaat tarihini<sup>2</sup> içeren üç aylık dönemin sonuna kadar olan döneme yatırım dönemi denir. Takip eden üç aylık dönem ve sonrası artık işletme dönemi olarak adlandırılır.

### Geçici Vergi Dönemleri Geçicidir, Esas Olan Yıllık Beyannamedir

Bilindiği üzere, geçici vergi; nihai bir vergileme modeli değildir, cari dönemin yıllık vergisine mahsup edilmek üzere ödenen, adı üstünde geçici olan bir vergidir. Dolayısıyla geçici vergi dönemlerinde, vergi dönemi daima hesap döneminin -takvim yılı diyelim- başından (çünkü mahsup edileceği vergi öyle başlıyor) başlar. Üç aylık dönemlerde nihai bir vergi alma modeli olsaydı, vergi dönemi bir önceki üç aylık döneminden sonundan yani cari üç aylık dönemin başından başlardı.

İlgili yılın 2023 olduğunu varsayalım ve dönemleri tablo halinde gösterelim:

Dönemler	Kesin Vergileme	Geçici Vergileme
Birinci Üç Aylık	01.01.2023 – 31.03.2023	01.01.2023 – 31.03.2023
İkinci Üç Aylık	01.04.2023 – 30.06.2023	01.01.2023 – 30.06.2023
Üçüncü Üç Aylık	01.07.2023 – 30.09.2023	01.01.2023 – 30.09.2023
Dördüncü Üç Aylık	01.10.2023 – 31.12.2023	01.01.2023 – 31.12.2023

Kesin bir vergileme rejimi olsaydı. İlgili üç ayın başı ile sonu arasındaki dönem için hesaplamamızı yapar. Önceki dönemden devir varsa alır, sonraki döneme devir oluşursa beyan edersiniz.

<sup>2</sup> Yatırımın fiilen tamamlandığı tarihi içeren üç aylık dönemin Bakanlığa müracaat tarihini içeren üç aylık dönemden önce olması halinde yatırımın fiilen tamamlandığı tarih esas alınır.

Böylece üç aylık dönemler birbirini etkiler ama birbirine karışmaz net bir şekilde hesaplamınızı yaparsınız.

Oysa geçici vergileme rejiminde, üç aylık dönemler varsa yılın önceki üç aylık dönemlerini de kapsar. Bu durum üç aylık dönemler itibarıyla yılın başından itibaren kümülatif hesaplama yapmayı gerektirir. Bu hesaplama ile aynı zamanda (eğer ilk üç aylık dönemde değil ise) önceki üç aylık dönem hesaplamaların da hükmü, önemi kalmaz.

Bu işlem, geçici vergi beyannamelerinde sorun oluşturmaz. Önceki dönem beyannamesinde ödenmiş bir vergi varsa bu dönem mahsup edilerek (yıllık vergi hesaplaması sonunda mahsup olanağı yoksa iade edilerek) sorun çözümlenir.

Tekrarlayalım: Yılın üç aylık dönemlerinde her dönem sonunda yapılan hesaplama, aynı yılın bir önceki geçici üç aylık dönem hesaplamasını hükümsüz kılar. Müessese, bu hükümsüz kılma işlemini sorunsuz bir şekilde gerçekleştirme yeteneğine sahiptir, bu uygulama oturmuştur.

Ancak üç aylık dönem hesaplaması içinde ayrıca indirimli kurumlar vergisi uygulaması varsa durum biraz daha karmaşık olabilir.

### Önceki Geçici Vergi Hükümsüz Kalır

Üç aylık hesaplamanın bağımsız olmadığını, birbiriyle bağlantılı olduğunu gösteren bir örnekle devam edelim:

*Örnek 1: Bu örnekte; 2021/I. geçici vergi döneminde kurumlar vergisi oranının %20, takip eden geçici vergi dönemlerinde ise %25 olması işlenmektedir.*

Açıklama	2021/I	2021/II	2021/III	2021 Yıl Sonu
Ticari Bilanço Karı (A)	95.000,00	95.000,00	95.000,00	95.000,00
Saflı Kurum Kazancı (B)	100.000,00	100.000,00	100.000,00	100.000,00
Vergi Matrahı (C)	100.000,00	100.000,00	100.000,00	100.000,00
Vergi Oranı (D)	%20	%25	%25	%25
İndirimli Vergi Matrahı	100.000,00	100.000,00	100.000,00	100.000,00
İndirimli Vergi Oranı	%0	%0	%0	%0
Yararlanılan Katkı	20.000,00	25.000,00	25.000,00	25.000,00

*2021/I. Geçici vergi döneminden sonra sadece genel vergi oranı değişmiş bunun dışında bütün parametreler aynı kalmıştır. 2021/II. Geçici vergi döneminde hiçbir yatırım harcaması yapılmadığı ve hiç kazanç elde edilmediği halde indirimli kurumlar vergisi uygulaması nedeniyle yararlanılan katkı tutarı 5.000.-TL artmıştır.*

Üç aylık hesaplamanın bağımsız olmadığını, her dönem sonunda yapılan hesaplamanın, aynı yılın bir önceki geçici üç aylık dönem hesaplamasını hükümsüz kıldığını gösteren bir örnek daha verelim:

*Örnek 2: Bu örnekte; 2022/I. geçici vergi döneminde matrah beyan eden ve indirimli kurumlar vergisinden yararlanan mükellefin mali bilançosunun takip eden dönemlerde durağan veya doğrusal bir artış izlememesi işlenmektedir.*

Açıklama	2022/I	2022/II	2022/III	2022 Yıl Sonu
Ticari Bilanço Karı (A)	95.000,00	75.000,00	Zarar	Zarar
Saflı Kurum Kazancı (B)	100.000,00	80.000,00	Zarar	Zarar
Vergi Matrahı (C)	100.000,00	85.000,00	5.000,00	15.000,00
Vergi Oranı (D)	%23	%23	%23	%23
İndirimli Vergi Matrahı	100.000,00	80.000,00	0,00	0,00
İndirimli Vergi Oranı	%0	%0	%0	%0
Yararlanılan Katkı	23.000,00	18.400,00	0,00	0,00



2022/I. Geçici vergi döneminde indirimli kurumlar vergisinden 23.000.-TL yararlanılmış, sonraki geçici dönemde bu tutar 18.400.-TL'ye düşmüş, sonrasında ise hepten sıfırlanmıştır. Bir başka ifade ile 2022/I ve 2022/II geçici dönem indirimli kurumlar vergisi hesaplamaları hükümsüz kalmıştır.

Bu durumda 2022/I. geçici vergi döneminde hesaplanan 23.000.-TL katkı tutarı ne olacaktır?

Eğer bu beyannamede indirimli kurumlar vergisi uygulanmamış olsaydı; normal şartlarda bu 23.000.-TL geçici vergi olarak hazineye ödenecek ve 2022 yıl sonu beyannamesinde hesaplanan vergiden mahsup edilecek, artan kısım olursa iade edilecekti.

İndirimli kurumlar vergisinde yararlanan katkı tutarı ise hazineye ödenen bir vergiyi değil, hazinenin vazgeçtiği bir vergiyi göstermektedir. Dolayısıyla hazineye girmemiş bir paranın hazineden çıkması söz konusu olmaz.

O halde; 2023/I. geçici vergi döneminde hesaplama yapılırken, önceki yıllar yararlanan katkı tutarı bu 23.000.-TL ilave edilmeden, bir başka deyişle 2021 sonu itibarıyla devreden orijinal rakam olarak dikkate alınmalıdır.

### Önceki Geçici Vergi Hesaplamaları Bütünüyle Yok Sayılmaz

Her dönem sonunda yapılan hesaplama, aynı yılın bir önceki geçici üç aylık dönem hesaplamasını bütünüyle yok sayamaz.

*Örnek 3: Bu örnekte; 2022/I. geçici vergi döneminde, yatırım döneminde olduğu için diğer faaliyet gelirlerinden yararlanan yatırımın, aynı dönem tamamlama vizesi yapılarak ikinci ve müteakip geçici vergi dönemlerinde işletme dönemine geçmesi işlenmektedir.*

Açıklama	2022/I	2022/II	2022/III	2022 Yıl Sonu
<i>Dönem Tipi</i>	<i>Yatırım Döneminde</i>	<i>İşletme Döneminde</i>	<i>İşletme Döneminde</i>	<i>İşletme Döneminde</i>
Yatırımın Kendi Kazancı (A)	15.000,00	115.000,00	115.000,00	115.000,00
Diğer Faaliyetlerin Gelirleri (B)	80.000,00	180.000,00	180.000,00	180.000,00
Ticari Bilanço Karı (C= A+B)	95.000,00	195.000,00	195.000,00	195.000,00
Saflı Kurum Kazancı (D)	100.000,00	200.000,00	200.000,00	200.000,00
Vergi Matrahı (E)	100.000,00	200.000,00	200.000,00	200.000,00
Vergi Oranı (F)	%23	%23	%23	%23
İndirimli Vergi Oranı (G)	%0	%0	%0	%0
Katkı Oranı (H= F-G)	%23	%23	%23	%23
Mali Kâr Katsayısı (I= D/C)	1,052631579	1,025641026	1,025641026	1,025641026
Kendi Kazancından (J= A x I x H)	3.631,58	27.128,21	27.128,21	27.128,21
Diğer Kazançlardan (K=B x I x H)	19.368,42	<sup>(1)</sup> 19.368,42	19.368,42	19.368,42
Yararlanan Katkı (L=J + K)	23.000,00	46.496,63	46.496,63	46.496,63
İndirimli Vergi Matrahı (M= L / H)	100.000,00	<sup>(2)</sup> 202.159,24	202.159,24	202.159,24

(1) Yatırım, işletme dönemine geçmeseydi 42.461,54 TL olarak hesaplanacaktı, işletme döneminde diğer faaliyet gelirlerinden yararlanılamaz. Ancak bu yılın önceki geçici vergi dönemlerinde yararlanan kısım yok olmaz.

(2) İndirimli kurumlar vergisi matrahının sağlanması: Kendi kazancından + Diğer Kazançlardan = (115.000,00 x 1,025641026) + (80.000,00 x 1,052631579) = 117.948,72 + 84.210,53= 202.159,24 TL

Sadelik amacıyla 2022/III. geçici ve yıl sonu matrah ile kazanç bilgilerinde değişiklik yapılmamıştır.

### Tartışma Konusu:

Kanunun 32/A Beşinci fıkrasında;

“(5) Hesap dönemi itibarıyla ikinci fıkrada belirtilen şartların sağlanamadığının 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.”*

Denilmektedir.

Bahsedilen ikinci fıkranın c) bendinde; *yatırım döneminde kurumun diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına indirimli kurumlar vergisi oranı uygulamak suretiyle yatırıma katkı tutarının kullanılmasına dair düzenleme de yapılmıştır.*

Bu düzenlemeye göre; 2022/I. geçici vergi döneminde diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlardan yararlanan 19.368,42 TL katkı tutarını, hesap dönemi sonunda ikinci fıkrada belirtilen şartların sağlanamadığı gerekçesiyle, yıl sonunda yok saymamız gerekmez mi?

#### Yorum:

Yatırımının fiilen tamamlanması nedeniyle 2022/I. geçici vergilendirme döneminde yatırım dönemi sona erdiğinden, 2022/II. geçici vergilendirme döneminden itibaren diğer faaliyetlerden elde ettiği kazançlar için yatırım teşvik belgesi kapsamında indirimli kurumlar vergisi uygulanması mümkün bulunmamaktadır. Sadece yatırım dönemi içerisinde yer alan 2022/I. geçici vergilendirme döneminde diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarına, yararlanacağı yatırıma katkı tutarını aşmamak üzere indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecektir.

Yararlanan 2022/I. geçici vergi döneminde diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlar katkı tutarının takip eden dönemde akıbeti ne olacaktır? 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin 32.2.5. bölümündeki *Örnek 2* ile bu konu açıklığa kavuşturulmuştur.

Söz konusu kısımda özetle;

*Ayrıca izleyen geçici vergilendirme dönemlerine ait geçici vergi beyannameleri ile hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde, 1. geçici vergilendirme döneminde diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlarla sınırlı olmak üzere indirimli kurumlar vergisinden faydalanabilecektir.*

Denilmektedir.

#### **Sonuç**

İndirimli kurumlar vergisi müessesesi, esas olarak üç aylık dönemler itibarıyla hesaplama yapılması temeli üzerine kurulmuştur. Öngörülen düzenlemeye göre her üç aylık dönem sonunda (geçici vergi dönemleri ve yıl sonu) verilen beyannamelerde indirimli kurumlar vergisi uygulaması yoluyla tahsilinden vazgeçilen vergi, dolayısıyla bu yolla yatırıma yapılan katkı hesaplanacaktır.

Ancak, geçici vergi beyannameleri, yıllık vergiye mahsuben önceden vergi tahsil etmek amacıyla yönelik olarak verilmektedir. Dolayısıyla ilgili yıla ait kapsamlı bir hesaplama (daha sonra verilen geçici vergi beyannamesi veya yıllık beyanname), önceki geçici vergi beyannamesini hükümsüz kılmakta, önceki beyanname dönemini de kapsayacak şekilde, önceki döneme üç ay daha ilave ederek ve onu da kapsayacak şekilde yeni bir hesaplama sonucunu göstermektedir.

Buna göre, indirimli kurumlar vergisi uygulamasında, yılın son üç ayı yani 4. çeyreği için yapılan hesaplama nihai olmaktadır. Yılın 1-2-3. Çeyrekleri için yapılan hesaplama ise sadece kendinden sonra bir beyanname verilene kadar geçerlidir. Bunun tek istisnası yıl içerisinde yatırım döneminden işletme dönemine geçen yatırımın, yatırım döneminde yararlandığı diğer faaliyet gelirlerinden katkı tutarının yılın sonuna kadar geçerli olmasıdır.

## ÖRNEK OLAYDA ENDEKSLEME SONUCU

Yukarıda açıklandığı üzere üç aylık dönemler itibarıyla yılın başından itibaren kümülatif hesaplama yapmak gerekmektedir.

Bu hesaplama ile aynı zamanda (eğer ilk üç aylık dönemde değil ise) önceki üç aylık dönem hesaplamaların da bir hükmü, önemi kalmaz. Şu şekilde düşünebiliriz: Eğer yılın sonunda zarar ettiyseniz, yılın içindeki geçici vergilerde elde ettiğiniz kazançların da yararlandığınız yatırıma katkı tutarlarının da hiçbir kıymeti yoktur. Bunlar iptal edilecektir.

Bir başka bakış açısı da şu olabilir. Örneğin 2023/III. geçici vergi döneminin kapsadığı tarih aralığı nedir? Cevap: 01.01.2023-30.09.2023 olacaktır. O halde 2023/III. geçici vergi döneminde önceki dönemden yararlanılmayan katkı tutarından 01.01.2023 tarihinden önceki tutarı anlamamız gerekir, 01.07.2023 tarihinden önceki tutarı değil!

Buna göre “Yöntem #1” bizim benimsediğimiz yöntem olmaktadır. Aşağıda bu yöntemi tekrar tabloyla gösterelim:

Açıklama	2023/I	2023/II	2023/III	2023 Sonu
Önceki dönemden devreden (A)	10.000.000,00	10.000.000,00	10.000.000,00	10.000.000,00
Yeniden değerlendirme oranı (B)	%8,77	%18,95	%34,80	%58,46
Endekslemeyle kazanılan (C= A x B)	877.000,00	1.895.000,00	3.480.000,00	5.846.000,00
Toplam hak kazanılan (D= A + C)	10.877.000,00	11.895.000,00	13.480.000,00	15.846.000,00
Yararlanılan katkı (yıl başından) (E)	1.000.000,00	3.000.000,00	3.500.000,00	5.000.000,00
Kullanılmayan katkı (G=D- E)	9.877.000,00	8.895.000,00	9.980.000,00	10.846.000,00

Son söz: Karışık durumlarda bazen en doğru sonuca ilk yaptığınız denemede ulaşırsınız.

Bu konuda farklı durumlara ilişkin örnekler vermeye devam edeceğiz.

**Saygılarımızla,  
ATC Universe**

(\*) Bu sirkülerde yer alan açıklamalar bilgilendirme amaçlı olup konuyla ilgili işlem tesis etmeden önce profesyonel bir danışmana başvurunuz.

atc universe