

2 Kasım 2023

GES Yatırımları ile İmalat ve İhracatçılar için İndirimli Kurumlar Vergisinin Hesabı

Teşvik belgesi kapsamında yapılan GES yatırımlarında 1'inci, 2'nci ve 3'üncü bölgelerde gerçekleştirilmeleri halinde 4'üncü bölgede; 4'üncü, 5'inci ve 6'ncı bölgelerde gerçekleştirilmeleri halinde ise bulunduğu bölgede uygulanan bölgesel desteklerden yararlanılacaktır.

Bölgelere göre yatırıma katkı oranı ve vergi indirimi oranları aşağıda yer almaktadır:

Bölgeler	Yatırıma Katkı Oranı (%)	Vergi İndirimi Oranı (%)
1-4'üncü Bölgeler	30	70
5'inci Bölge	40	80
6'ncı Bölge	50	90

GES yatırımına ilişkin indirimli kurumlar vergisi uygulamasında aşağıdaki adımların takip edilmesinde yarar vardır:

- İlk olarak yatırım döneminde diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecektir.
- Yatırım dönemi GES yatırımlarında kısa sürmektedir. Bu sebeple yatırım dönemi ve işletme döneminin doğru tespit edilmesi gerekmektedir. Yatırım dönemi, yatırıma başlanılan geçici vergi döneminin başı ile yatırımın tamamlandığı (kapama müracaatı yahut fiili tamamlama) tarihi içeren geçici vergi döneminin sonu arasındadır.
- Diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara indirimli vergi uygulanırken toplam yatırıma katkı tutarının %80'i kullanılabilir (yapılan toplam yatırım tutarı kısıtı da dikkate alınarak). Kalan kısım işletme döneminde yatırımdan kazanç elde edilmeye başlandığında kullanılacaktır.
- Yatırımdan sağlanan ve işletmede tüketilen enerji miktarının doğrudan mali karşılığı ile (KDV ve çeşitli fon bedelleri hariç) bu enerjinin sağlanması için katlanılan maliyet (GES amortismanı, işletilmesi için çalıştırılan işçilik gideri, dönemsel temizlik ve bakım giderleri maliyetler arasında sayılabilir) arasındaki fark, yatırımdan elde edilen kazanç addedilir.
- Üretilen enerjinin bir kısmının satılması durumunda, bu satıştan elde edilen kazanç da yatırımdan elde edilen kazanç olarak kabul edilir. Bu durumda satış hasılatı, önceki maddede ifade edilen kazançla eklenecektir.

Bilgener Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.

Buyaka İş Merkezi
Kule: 2 No: 22
34771 Ümraniye/ İstanbul

+90 216 651 4 651
info@bilgener.com
bilgener.com

Bilgener sahip olduğu yerel uzmanlığı, faaliyete başladığı 1995 yılından beri kazandığı tecrübe ile ahenkli bir şekilde birleştiren Türkiye'nin öncü profesyonel hizmetler sağlayıcı grubudur.

Bilgener'in temel hedefi; Türkiye'de faaliyette bulunan yerel ve global girişimcilerin operasyonel olarak ihtiyaç duydukları üst düzey vergi, denetim ve danışmanlık hizmetlerini tek bir noktadan sunmak suretiyle işlerini daha verimli ve sağlıklı bir şekilde yürütmelerine yardımcı olmaktır.

Bilgener, müşterilerinin sınır ötesi muhasebe, denetim, vergi ve danışmanlık ihtiyaçlarına hizmet eden lider profesyonel hizmet firmalarının oluşturduğu Londra merkezli uluslararası bir birlik olan Morison Global' in 2002 yılından beri Türkiye bağımsız üyesidir.

Yazar:
Ömer BİNİCİ
Yeminli Mali Müşavir
omer.binici@bilgener.com

Örnek 1:

(A) İşletmesi ikinci bölgede yer alan Bolu ilinde bulunan fabrikasındaki çatı GES yatırımına 09.07.2023 tarihinde başlamış ve yatırımı 25.09.2023 tarihinde tamamlamıştır. Yatırımın toplam büyüklüğü 10.000.000,00-TL'dir. Mükellefin üçüncü geçici vergi dönemindeki kurumlar vergisi matrahı 60.000.000,00-TL'dir.

Yatırım devreye alındıktan sonra yatırım sebebiyle dışarıdan alınmayıp işletmede üretilerek tüketilen enerji miktarının doğrudan mali karşılığı 3.000.000,00-TL'dir. Enerjinin üretilmesi için döneme ait katlanılan maliyet ise 1.200.000,00-TL'dir (amortisman ve diğer giderler). Bunun yanında, enerjinin bir kısmı ücretli satılmış ve bu satıştan 400.000,00-TL hasılat elde edilmiştir.

Şirketin 2023 hesap dönemi sonundaki kurumlar vergisi matrahı ise 80.000.000,00-TL'dir.

- İşletmenin yatırıma başlama ve yatırımı bitirme tarihleri üçüncü geçici vergi dönemine rastlamaktadır. İşletme bu dönemde yatırım döneminde sayılır. Yatırım döneminde diğer faaliyetlerden sağlanan kazançta indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecektir. Yatırım döneminde yararlanılabilecek yatırıma katkı tutarı ise aşağıdaki şekilde hesaplanır: $10.000.000 * \%30 * \%80 = 2.400.000,00$ -TL

- İşletme döneminde ise kalan yatırıma katkı tutarı kullanılacaktır: $10.000.000 * \%30 * \%20 = 600.000,00$ -TL

- Mükellefin indirimli uygulanacak vergi oranı ise şu şekilde bulunur: $25 - 25 * \%70 = \%7,5$ (Kolay anlaşılmasını teminen bu aşamada mükellefin imalatçı veya ihracatçı indiriminden yararlanmadığı varsayılmıştır.)

- Mükellefin 2.400.000,00-TL'lik yatırıma katkı tutarını kullanabilmesini sağlayacak matrah: $2.400.000 / 0,175 = 13.714.285,71$ -TL'dir. ($25 - 7,5 = \%17,5$ oranında düşük vergi ödendiğinden kullanılacak yatırıma katkı tutarı 0,175'e bölünmüştür.)

Buna göre üçüncü geçici vergi dönemindeki indirimli kurumlar vergisi hesaplama tablosu ile ödenecek vergi aşağıda yer almaktadır:

Yatırım Tutarı (A)	10.000.000,00
Yatırıma Katkı Oranı (B)	30%
Kurumlar Vergisi İndirim Oranı (C)	70%
Kurumlar Vergisi Oranı (D)	25%
İndirimli Kurumlar Vergisi Oranı (E)=D-(D*C)	7,5%
Geçici Dönemi Sonu Toplam Matrah (F)	60.000.000,00
Genel Oran Uygulanacak Matrah (G)	46.285.714,29
İndirimli Oran Uygulanacak Matrah (H)=(F-G)	13.714.285,71
Genel Oran Üzerinden Hesaplanan Vergi (I)=(G*D)	11.571.428,57
İndirimli Oran Üzerinden Hesaplanan Vergi (i)=(H*E)	1.028.571,43
Toplam Ödenecek Vergi (K)=(I+i)	12.600.000,00
Yatırıma Katkı Tutarı (L)=(A*B)	3.000.000,00
Yararlanılan Yatırıma Katkı Tutarı (M)=(H*D)-İ	2.400.000,00
(Kalan Yatırıma Katkı Tutarı (N)=(L-M)	600.000,00

Yatırım, üçüncü geçici vergi döneminde tamamlandığından mükellefin kalan yatırıma katkı tutarını (600.000-TL) sonraki dönemde, yatırımdan elde edilen kazançta indirimli vergi uygulamak suretiyle kullanması gerekecektir. Kalan yatırıma katkı tutarının kullanılmasına ilişkin hesaplama aşağıda yer almaktadır:

- Soruya göre yatırımdan elde edilen kazanç $3.000.000-1.200.000+400.000=2.200.000$ -TL'dir. Bu tutar indirimli kurumlar vergisine tabi tutulacak matrahtır.

- Bu tutara uygulanacak indirimli vergi oranı ile kullanılacak yatırıma katkı tutarı: $2.200.000 * \%17,5 = 385.000$ -TL olacaktır (genel vergi oranı-indirimli vergi oranı*matrah).

- Kalan yatırıma katkı tutarı ise $600.000-385.000=215.000,00$ -TL olacaktır.

Buna göre, 2023 hesap dönemindeki indirimli kurumlar vergisi hesaplama tablosu ile ödenecek vergi aşağıda yer almaktadır:

Yatırım Tutarı (A)	10.000.000,00
Yatırıma Katkı Oranı (B)	30%
Kurumlar Vergisi İndirim Oranı (C)	70%
Kurumlar Vergisi Oranı (D)	25%
İndirimli Kurumlar Vergisi Oranı (E)=D-(D*C)	7,5%
Geçici Dönemi Sonu Toplam Matrah (F)	80.000.000,00
Genel Oran Uygulanacak Matrah (G)	64.085.714,29
İndirimli Oran Uygulanacak Matrah (H)=(F-G)	15.914.285,71*
Genel Oran Üzerinden Hesaplanan Vergi (I)=(G*D)	16.021.428,57
İndirimli Oran Üzerinden Hesaplanan Vergi (İ)=(H*E)	1.193.571,43
Toplam Ödenecek Vergi (K)=(I+İ)	17.215.000,00
Yatırıma Katkı Tutarı (L)=(A*B)	3.000.000,00
Yararlanılan Yatırıma Katkı Tutarı (M)=(H*D)-İ	2.785.000,00
Kalan Yatırıma Katkı Tutarı (N)=(L-M)	215.000,00

*Önceki dönem indirimli vergi matrahına 2.200.000,00-TL'nin eklenmesi ile bulunan tutar.

Mükellef üçüncü geçici vergi döneminde 12.600.000,00-TL vergi ödemiş olduğu için bu dönemde $17.215.000,00-12.600.000,00=4.615.000,00$ -TL kurumlar vergisi ödeyecektir.

Bu dönemde mükellefin yüksek matrahı olmasına rağmen diğer faaliyetlerden elde edilen kazançta indirimli kurumlar vergisi uygulanamaz. Kalan yatırıma katkı tutarı yalnızca yatırımdan elde edilen kazançta indirimli vergi uygulanmak suretiyle kullanılmıştır. Buna göre sonraki döneme devreden yatırıma katkı tutarı 215.000,00-TL olarak tespit edilmiştir.

Örnek 2:

Aynı İşetmenin üçüncü geçici vergi dönemindeki kazancının 20.000.000,00-TL'si imalattan, 30.000.000,00-TL'si ihracattan, 10.000.000,00-TL'si ise imalat ve ihracat dışı kazançlardan kaynaklanmaktadır. Yukarıda imalat ve ihracat kazançları dikkate alınmadan hesaplanan indirimli kurumlar vergisinin, bu kazançların dikkate alınması durumundaki uygulaması aşağıdaki şekilde olacaktır:

Bilindiği üzere imalat ve ihracat kazançlarına uygulanan 1 puanlık indirim, ihracat kazançları için üçüncü geçici vergi döneminden itibaren 5 puan olarak uygulanacaktır. 32/A'ya göre indirimli kurumlar vergisi oranı tespit edilmeden önce imalat ve ihracat kazançlarına uygulanacak vergi oranı tespit edilmelidir. Bu oran tespit edildikten sonra 32/A'ya geçilebilir.

Yatırıma katkı tutarının kullanılacak olduğu matrahlar belirlenirken mükellefin toplam kazancının içindeki imalat, ihracat ve harici kazançların oranına göre yatırıma katkı tutarının parçalanması gerektiğini değerlendirmekteyiz. %20, %24 ve %25'lik oranlara vergi indirimini uygulandıktan sonra ortaya çıkacak indirimli kurumlar vergisi oranları farklıdır. Dolayısıyla yatırıma katkı tutarına ulaşılmasını sağlayacak matrahlar da bu oranlara göre belirlenmelidir. Bu belirleme yapıldıktan sonra her bir yatırıma katkı tutarı için indirimli kurumlar vergisi uygulanacak matrahlar bulunur. Ardından %20, %24 ve %25'lik oranlarda vergilendirilecek matrahlar da tespit edilebilir.

Kazancın yeterli olması ve yatırıma katkı tutarının tamamının kullanılması durumunda bu hesaplamanın yararlanan yatırıma katkı tutarında bir değişiklik meydana getirmeyeceği açıktır. Fakat bu tutarın kullanılmasını sağlayacak matrahlar değişiklik göstereceğinden genel orana tabi matrah ve ödenecek vergi de değişecektir. Bu sebeple hesaplamanın buna göre yapılması önem arz eder.

Aşağıdaki tabloda kazancın türüne göre bahse konu hesaplama yer almaktadır:

Kaynak	Kazanç	Yatırıma Katkı Tutarı (A)= (Kazanç/60.000.000)	32'nci Maddeye Göre İndirimli Vergi Oranı (B)	32/A'ya Göre İndirimli Vergi Oranı (C)=(B)- (B*70%)	Genel Vergi Oranı İle İndirimli Vergi Oranı Arasındaki Fark (D)=(25-C)	İndirimli Vergi Uygulanacak Matrah (E)=(A/%D)	Hesaplanan İndirimli Vergi (F)=(E*C)	Genel Oran Uygulanacak Matrah (G=Kazanç-E)	Hesaplanan Genel Orana Tabi Vergi (H=C*B)
İmalat Kazancı	20.000.000	800.000	24	7,2	16,8	4.761.904,76	342.857,14	15.238.095,24	3.657.142,86
İhracat Kazancı	30.000.000	1.200.000	20	6	14	8.571.428,57	514.285,71	21.428.571,43	4.285.714,29
İmalat ve İhracat Harici Kazanç	10.000.000	400.000	25	7,5	17,5	2.285.714,29	171.428,57	7.714.285,71	1.928.571,43
Toplam	60.000.000	2.400.000				15.619.047,62	1.028.571,43	44.380.952,38	9.871.428,57

- Mükellefin yatırım döneminde kullanabileceği yatırıma katkı tutarı 2.400.000,00-TL olarak belirlenmişti. Bu tutar kazancın toplam içindeki oranına göre (A) sütununda parçalanmıştır.

- Mükellefin KVK'nın 32'nci maddesine göre uygulayacağı vergi oranı ise (B) sütununda yer almaktadır. Burada kazancın türüne göre 1-5 puanlık indirimler uygulanmıştır.

- Bu oranlar tespit edildikten sonra %70 vergi indirim oranı (C) sütununda uygulanmıştır.

- Parçalanmış yatırıma katkı tutarlarının kullanılacak olduğu matrahları bulmak için önce normal vergi oranı ile indirimli oran arasındaki fark bulunmuş (D sütunu), daha sonra bu tutar yüzde olarak ilgili tutara bölünmüştür (E sütunu).

- (F) sütununda ise matrah ve indirimli vergi oranının çarpılması sonucu hesaplanan vergiye ulaşılmaktadır.

- (G) sütununda indirimli oran sonrası genel orana tabi matrah ve (H) sütununda, genel orana tabi matrah üzerinden hesaplanan vergi yer almaktadır.

Bu noktada ödenecek vergi hesabını tekrar yapmak gerekir. İndirimli kurumlar vergisi hesaplama tablosu ile ödenecek vergi karşılaştırmalı olarak aşağıda yer almaktadır:

	İhracat-İmalat İndirimi Dikkate Alınmadığında	İhracat-İmalat İndirimi Dikkate Alındığında	Fark
Yatırım Tutarı (A)	10.000.000,00	10.000.000,00	0,00
Yatırıma Katkı Oranı (B)	30%	30%	0,00
Kurumlar Vergisi İndirim Oranı (C)	70%	70%	0,00
Kurumlar Vergisi Oranı (D)	25%	25, 24, 20%	-
İndirimli Kurumlar Vergisi Oranı (E)=D-(D*C)	7,5%	7,5, 7,2, 6%	0,00
Geçici Dönemi Sonu Toplam Matrah (F)	60.000.000,00	60.000.000,00	0,00
Genel Oran Uygulanacak Matrah (G)*	46.285.714,29	44.380.952,38	1.904.761,91
İndirimli Oran Uygulanacak Matrah (H)=(F-G)	13.714.285,71	15.619.047,62	-1.904.761,91
Genel Oran Üzerinden Hesaplanan Vergi (I)=(G*D)	11.571.428,57	9.871.428,57	1.700.000,00
İndirimli Oran Üzerinden Hesaplanan Vergi (İ)=(H*E)	1.028.571,43	1.028.571,43	0,00
Toplam Ödenecek Vergi (K)=(I+İ)	12.600.000,00	10.900.000,00	1.700.000,00
Yatırıma Katkı Tutarı (L)=(A*B)	3.000.000,00	3.000.000,00	0,00
Yararlanılan Yatırıma Katkı Tutarı (M)=(H*D)-İ	2.400.000,00	2.400.000,00	0,00
Kalan Yatırıma Katkı Tutarı (N)=(L-M)	600.000,00	600.000,00	0,00

*Genel oran ihracat ve imalat indirimi uygulanan matrahları da içermektedir. Mukayeseyi zorlaştırmaması için ayrı satırlarda gösterilmemiştir.

Görüldüğü üzere indirimli oran üzerinden hesaplanan vergi tutarı her iki durumda da 1.028.571,43-TL'dir. Fakat bu tutara ulaşılmasını sağlayan matrah, ilk durumda 13.714.285,71-TL iken ihracat-imalat indirimi dikkate alındığında 15.619.047,62-TL olmaktadır. Bu durum mükellefin genel orana tabi matrahını da değiştirmektedir.

Genel orana tabi matrah ilk durumda 46.285.714,29 olarak dikkate alınmışken ikinci durumda bu tutar 44.380.952,38-TL'ye düşmektedir. Bu durum tek başına genel orana tabi matrahı azalttığı için ödenecek kurumlar vergisinin de düşmesine sebep olmaktadır.

Yatırım döneminden işletme dönemine geçildiğinde ise sadece 2.200.000,00-TL'lik kazanç üzerinden yukarıdaki şekilde indirimli kurumlar vergisi hesaplanacaktır.

Saygılarımızla,

BİLGİLER