

DENET DUYURU

Vergi

AUDIT | TAX | ADVISORY

For the latest from BDO Turkey, follow us



Duyuru Tarihi : 02.12.2021
Duyuru No : 2021/154
Yayımlandığı Yer : LEBİB YALKIN MEVZUAT
DERGİSİ - Aralık 2021
Sayı : 216

M. Emek KURT
Yeminli Mali Müşavir

YATIRIMA KATKI TUTARININ VERGİ BORÇLARINA MAHSUBUNA İLİŞKİN DÜZENLEMELER

ÖZET

7338 Sayılı Kanun kapsamında yapılan düzenlemeyle yatırım teşvik belgesi bazında yapılan yatırım harcamasına yatırıma katkı oranının uygulanmasıyla hesaplanan yatırıma katkı tutarının %10'luk kısmı, özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi hariç olmak üzere tahakkuk etmiş diğer vergi borçlarından terkin edilmek suretiyle kullanılabilir.

Getirilen düzenlemeyle yatırım harcamaları nedeniyle hak kazanılan yatırıma katkı tutarlarının mükellefe geri dönüşünün hızlandırılması ve yatırımcıya sağlanan desteklerin daha etkin hale getirilmesi amaçlanmaktadır. Diğer taraftan, mükellefler diğer vergi borçlarına mahsup ettiği tutar kadar ayrıca yatırıma katkı tutarından vazgeçmek zorundadır.

Anahtar Kelimeler

Yatırıma katkı tutarı, %10, vergi borçlarına mahsup imkânı.

BDO Yayıncılık A.Ş.

Eski Büyükdere Cad. No.14
Park Plaza Kat:4
34398 Maslak/İstanbul
Turkey

Tel: +90 212 365 62 00
Fax: +90 212 365 62 02
e-mail: bdo@bdo.com.tr
www.bdo.com.tr

Garantisi ile sınırlı bir Birleşik Krallık şirketi olan BDO International Limited'in üyesi ve bir Türk anonim şirketi olan BDO Yayıncılık A.Ş., bağımsız üye kuruluşlardan oluşan BDO ağıının bir parçasını teşkil etmektedir.

BDO International global ağıının toplam gelirleri 2020 yılında 10,3 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 167'dan fazla ülkede bulunan 1.658 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 91.054 kişi çalışmaktadır.

Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayının, geniş anlamda görüşleri içermekte olup, genel bir yol gösterici olarak değerlendirilmelidir. Özel durumlara ilgili olarak, mesleki görüş ve yardım almadan, bu yayına dayanarak uygulamalarda bulunulmamalıdır. Bu konuların kendi özel durumunuza ilişkin etkilerini görüşmek için BDO Yayıncılık A.Ş. ile temas kurabilirsiniz. Bu yayındaki bilgilere dayanarak belli eylemlerde bulunmak veya bulunmamak nedeniyle doğabilecek zararlar nedeniyle, BDO Yayıncılık A.Ş. ve ortakları, çalışanları ile yazarları herhangi bir yükümlülük veya sorumluluk kabul etmemektedirler.

1. GİRİŞ

Bilindiği üzere, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafından teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilen kazançlar için gerek yatırım döneminde, gerekse de işletme döneminde yatırıma katkı tutarına¹ ulaşınca kadar, indirimli oranlar üzerinden kurumlar vergisi uygulanabilmektedir. Ancak yatırım döneminde olan firmaların çoğunluğu, hak ettikleri katkı tutarlarından tam olarak yararlanmalarını sağlayacak kurumlar vergisi matrahı beyan edememekte, bir diğer ifadeyle hak kazanılan yatırıma katkı tutarlarının mükelleflere geri dönüşü belli bir zamanı alabilmektedir.

Son dönemlerde, yatırımcıların hak ettikleri katkı tutarlarını diğer vergi borçlarının ödemesinde de kullanılması talepleri gündeme gelmiştir. Bu talepler çerçevesinde, Hazine ve Maliye Bakanlığının internet sitesinde paylaşılan **Ekonomi Reformları Eylem Planında; yeni yatırımlara yönelik teşvik programlarında, hak edilen yatırıma katkı tutarının kurumlar vergisi haricindeki diğer vergi ödemelerinden de belirli oranlarda indirilebilmesine imkân sağlanacağı** hususuna yer verilmiştir.

26/10/2021 tarih ve 31640 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 7338 Sayılı "[Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun](#)" (ilerleyen bölümlerde "**7338 sayılı Kanun**" olarak anılacaktır) ile vergi kanunlarında önemli değişiklikler yapılmıştır. Yapılan değişikliklerden bir kısmı; hak kazanılan yatırıma katkı tutarının bir kısmının diğer vergi borçlarından mahsup edilmesine yöneliktir.

Çalışmamızın ilerleyen bölümlerinde, hak kazanılan yatırıma katkı tutarının bir kısmının diğer vergi borçlarından mahsup edilmesine ilişkin düzenlemelere ve uygulamaya ilişkin örneklerle yer verilecektir².

2. YATIRIMA KATKI TUTARININ %10’UNUN DİĞER VERGİ BORÇLARINA MAHSUBUNA İLİŞKİN DÜZENLEMELER

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun "İndirimli Kurumlar Vergisi" başlıklı 32/A maddesi uyarınca, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafından teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilen kazançlar için, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren, yatırıma katkı tutarına ulaşınca kadar, indirimli oranlar üzerinden kurumlar vergisi uygulanabilmektedir.

Ayrıca, Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın "Vergi İndirimi" başlıklı 15’inci maddesi uyarınca; hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben, gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını aşmamak ve toplam yatırıma katkı tutarının **yüzde seksenini geçmemek üzere yatırım döneminde**³ yatırımcının diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına indirimli gelir veya kurumlar vergisi uygulanabilir. Diğer taraftan, anılan Kararın geçici 8’inci maddesi uyarınca, imalat sanayiine yönelik düzenlenen yatırım teşvik belgeleri

¹ Kurumlar Vergisi Kanunu

² 7338 Sayılı Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun

³ Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar

kapsamında, 2017 - 2022 yılları arasında yapılan yatırım harcamalarında yatırıma katkı oranları her bir bölgede geçerli olan yatırıma katkı oranına 15 puan ilave edilmek suretiyle, kurumlar vergisi veya gelir vergisi indirimi tüm bölgelerde % 100 oranında ve yatırıma katkı tutarının yatırım döneminde yatırımcının diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarına uygulanacak oran % 100 olmak üzere uygulanır.

Her ne kadar yatırım döneminde de katkı tutarının kullanılması mümkün olsa da yapılan yatırım harcamaları nedeniyle hak kazanılan yatırıma katkı tutarlarının mükelleflere geri dönüşü işletme döneminde o yatırımdan elde edilen kazançların yetersizliği nedeniyle belli bir zamanı almaktadır. Dolayısıyla, yatırımcıya sağlanan desteklerin etkinliği azalmaktadır.

Son dönemlerde ise, yatırımcıların hak ettikleri katkı tutarlarını diğer vergi borçlarının ödemesinde de kullanılması talepleri sık sık gündeme gelmiştir. Bu talepler çerçevesinde, Hazine ve Maliye Bakanlığının internet sitesinde paylaşılan **Ekonomi Reformları Eylem Planında; yeni yatırımlara yönelik teşvik programlarında, hak edilen yatırıma katkı tutarının kurumlar vergisi haricindeki diğer vergi ödemelerinden de belirli oranlarda indirilebilmesine imkân sağlanacağı** hususuna yer verilmiştir.

Bu çerçevede, 7338 Sayılı Kanun kapsamında yapılan düzenlemeyle yatırım teşvik belgesi bazında yapılan yatırım harcamasına yatırıma katkı oranının uygulanmasıyla hesaplanan yatırıma katkı tutarının **%10'luk kısmı**, kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken ayı **takip eden ikinci ayın sonuna kadar talep edilmesi şartıyla, özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi hariç** olmak üzere **tahakkuk** etmiş diğer vergi borçlarından terkin edilmek suretiyle kullanılabilir. Ancak, terkin talebinde bulunulabilecek tutar, hak edilen yatırıma katkı tutarından indirimli kurumlar vergisi yoluyla kullanılan yatırıma katkı tutarının düşülmesinden sonra bulunan tutarın **yarısından fazla olamayacaktır**. Ayrıca, diğer vergi borçlarından terkin edilebilecek toplam tutar, ilgili yatırım teşvik belgesi kapsamında fiilen yapılan yatırım harcamalarına, yatırıma katkı oranı uygulanmak suretiyle hesaplanan tutarın **%10'undan fazla** olamaz.

Getirilen düzenlemeyle yapılan yatırım harcamaları nedeniyle hak kazanılan yatırıma katkı tutarlarının mükellefe geri dönüşünün hızlandırılması ve yatırımcıya sağlanan desteklerin daha etkin hale getirilmesi amaçlanmaktadır.

Diğer taraftan, getirilen düzenleme uyarınca, mükellefler diğer vergi borçlarına mahsup ettiği tutar kadar ayrıca yatırıma katkı tutarından vazgeçmek zorundadır. Örneğin 600.000 TL tutarındaki yatırıma katkı tutarını diğer vergi borçlarından terkin talep eden bir mükellefin hak ettiği yatırıma katkı tutarı (600.000 + 600.000 =) 1.200.000 TL azalmış olacaktır. Söz konusu kısıtlayıcı düzenleme nedeniyle bazı mükellefler doğal olarak anılan terkin uygulamasından yararlanmamayı tercih edebilirler. Dolayısıyla ayrıca getirilen kısıtlayıcı düzenleme nedeniyle ilgili yatırıma katkı tutarının vergi borçlarından mahsubunu sağlayan düzenlemenin etkinliği de azalacaktır. Görüşümüz söz konusu kısıtlayıcı düzenlemenin kaldırılması yönündedir.

3. DÜZENLEMENİN YÜRÜRLÜĞÜ

Düzenleme, gerek mevcut gerekse yeni alınacak yatırım teşvik belgeleri kapsamında 1/1/2022 tarihinden itibaren yapılacak yatırım harcamalarına uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir. 1/1/2022 tarihinden önce yapılan yatırım harcamaları nedeniyle hak kazanılan ancak kazanç yetersizliği nedeniyle henüz kullanılmamış yatırıma katkı tutarları yeni getirilen düzenlemenin kapsamında değildir.

Buna göre uygulamadan ilk olarak 2022 yılında yapılan yatırım harcamaları nedeniyle 2022 hesap dönemi için verilecek kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesiyle yararlanılabilir. Dolayısıyla hesap dönemi takvim yılı olan mükellefler, 2022 yılı kurumlar vergisi beyannamesini verecekleri 2023 yılının Nisan ayından itibaren en geç 2023 yılının Haziran ayına kadar ilgili yatırıma katkı tutarını diğer vergi borçlarından terkinini talep edebilir. Düzenlemeden Haziran ayından sonra tahakkuk edecek vergi borçlarına terkin talep edilemeyeceği anlaşılmaktadır. Maliye İdaresinin yorumu da bu şekilde olursa düzenlemenin etkinliği son derece sınırlı olacaktır. Bu nedenle talepte bulunma süresinin uzatılması yahut gelecekte tahakkuk edecek vergi borçlarından da mahsup imkanı getirilmesine dair düzenlemenin yapılması, uygulamanın etkinliğini artıracaktır.

4. DÜZENLEMeye İLİŞKİN ÖRNEKLER

Örnek 1: (EGE) A.Ş. imalat sanayiine yönelik düzenlenen yatırım teşvik belgesi kapsamında 2022 yılında 30.000.000 TL tutarında yatırım harcaması gerçekleştirmiştir. Söz konusu yatırım harcaması nedeniyle uygulanacak yatırıma katkı oranı % 40'dır. (A) A.Ş.'nin 2022 yılında mahsup ettiği geçmiş yıllar zararı nedeniyle kurumlar vergisi matrahı çıkmamıştır.

Buna göre (EGE) A.Ş.'nin tahakkuk etmiş vergi borçlarından (ÖTV ve KDV hariç) terkin edebileceği katkı tutarı $\{(30.000.000 \times (\% 40 + \% 15^4)) \times \% 10 =\}$ 1.650.000 TL tutarındadır. Ancak (EGE) A.Ş. söz konusu katkı tutarını, vergi borçlarından terkin etmek suretiyle kullanırsa, (EGE) A.Ş.'nin 2023 yılına devreden katkı tutarı $(1.650.000 + 1.650.000 =)$ 3.300.000 TL azalacak, 13.200.000 TL olacaktır.

Örnek 2: (DENİZ) A.Ş. imalat sanayiine yönelik düzenlenen yatırım teşvik belgesi kapsamında 2022 yılında 20.000.000 TL tutarında yatırım harcaması gerçekleştirmiş olup, anılan yatırım harcaması için uygulanacak yatırıma katkı oranı % 30'dur. (DENİZ) A.Ş. yatırım döneminde diğer faaliyetlerinden elde ettiği gelirler için anılan yatırım teşvik belgesi kapsamında indirimli kurumlar vergisi uygulayarak 8.400.000 TL yatırıma katkı tutarından faydalanmıştır.

(DENİZ) A.Ş.'nin tahakkuk etmiş vergi borçlarından (ÖTV ve KDV hariç) terkin edebileceği katkı tutarı öncelikle $\{(20.000.000 \times (\% 30 + \% 15)) \times \% 10 =\}$ 900.000 TL olarak hesaplanmaktadır. Ancak, terkin talebinde bulunulabilecek tutar, hak edilen yatırıma katkı tutarından indirimli kurumlar vergisi yoluyla kullanılan

⁴ 26.10.2021 tarih ve 2021/116 sayılı, "7338 Sayılı Kanunun Yatırıma Katkı Tutarının Vergi Borçlarına Mahsubu ile Nakdi Sermaye Artışlarındaki Faiz İndirimine İlişkin Düzenlemeleri" başlıklı BDO DENET Sirküleri

yatırıma katkı tutarının düşülmesinden sonra bulunan tutarın **yarısından fazla olamaz**. Buna göre, terkin talebinde bulunulabilecek tutar $\{(20.000.000 \times \% 45) - 8.400.000\} / 2 =$ 300.000 TL olarak hesaplanmaktadır. Şayet, (DENİZ) A.Ş. söz konusu katkı tutarını, vergi borçlarından terkin etmek suretiyle kullanırsa, (DENİZ) A.Ş.'nin 2023 yılına devreden katkı tutarı $\{(20.000.000 \times \% 45) - 8.400.000 - 300.000 - 300.000 = 0\}$ kalmayacaktır.

5. SONUÇ

7338 sayılı Kanunla vergi kanunlarında önemli değişiklikler yapılmıştır. Yapılan değişikliklerden bir tanesi ise, hak kazanılan yatırıma katkı tutarının bir kısmının diğer vergi borçlarından mahsup edilmesine yöneliktir.

Yapılan düzenlemeyle yatırım teşvik belgesi bazında yapılan yatırım harcamasına yatırıma katkı oranının uygulanmasıyla hesaplanan yatırıma katkı tutarının %10'luk kısmı, kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken ayı takip eden ikinci ayın sonuna kadar talep edilmesi şartıyla, özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi hariç olmak üzere tahakkuk etmiş diğer vergi borçlarından terkin edilmek suretiyle kullanılabilir. Ancak, terkin talebinde bulunulabilecek tutar, hak edilen yatırıma katkı tutarından indirimli kurumlar vergisi yoluyla kullanılan yatırıma katkı tutarının düşülmesinden sonra bulunan tutarın yarısından fazla olamayacaktır.

Ancak, getirilen düzenleme uyarınca, mükellefler diğer vergi borçlarına mahsup ettiği tutar kadar ayrıca yatırıma katkı tutarından vazgeçmek zorundadır. Örneğin 600.000 TL tutarındaki yatırıma katkı tutarını diğer vergi borçlarından terkin talep eden bir mükellefin hak ettiği yatırıma katkı tutarı $(600.000 + 600.000 =)$ 1.200.000 TL azalmış olacaktır.

Yapılan düzenlemeyle yapılan yatırım harcamaları nedeniyle hak kazanılan yatırıma katkı tutarlarının mükellefe geri dönüşünün hızlandırılması ve yatırımcıya sağlanan desteklerin daha etkin hale getirilmesi amaçlanmaktadır. Ancak diğer vergi borçlarına mahsup edilen tutar kadar ayrıca yatırıma katkı tutarından vazgeçilmesine dair kısıtlayıcı düzenleme nedeniyle, getirilen düzenlemenin etkinliği azalacaktır.