

Eylül 2016 Vergi Raporu Dergisinde Yayınlanmıştır

TEVSI YATIRIMLARDAKİ VERGİ AVANTAJI VE DEVREDEN YATIRIMA KATKI TUTARININ FİNANSAL TABLOLARDA SUNUMU

Perihan AKAN ALTUNCU

ÖZET

Yatırımların devlet tarafından teşviklerle desteklenmesi, gelişmekte olan ülkelerin yapısal özelliklerinden kaynaklanan finansman sorunlarını azaltmak için işletmelere sağladığı katkılarla yapılmaktadır. İşletmeler, sağlanan bu tür katkılarla yatırım yapmaya yönlendirilmektedirler. İşletmelerin, yaptıkları yatırımlar, indirimli vergi oranı uygulanarak devletçe vazgeçilen gelirle (vergi harcaması) finanse edilmeye çalışılmaktadır. Bu şekilde işletmeler, ödenmeyen vergi kadar desteklenmekte, devlet tarafından yatırımlara katkı sağlanmaktadır. Mevcut vergi sistemimizdeki önemli vergi harcamalarından birisi indirimli kurumlar vergisi uygulamasıdır.

Çalışmanın amacı, işletmelerin devlet teşviklerinden sağladığı faydaların nasıl hesaplandığı ve mali tablolarda raporlamanın ve muhasebeleştirilmenin nasıl yapılacağını incelemektir. Çalışmada Türkiye Muhasebe Standartlarında yer alan açıklamalar ile yeni teşvik sistemi kapsamındaki tevsî yatırıma sağlanan vergi indirimi ve hesaplanan yatırıma katkı tutarının finansal tablolarda sunumu örnekle açıklanmıştır.

Anahtar Sözcükler: Teşvik, Tevsî Yatırım, TMS 12 Gelir Vergileri, TMS 20 Teşviklerin Muhasebeleştirilmesi, İndirimli Kurumlar Vergisi,

1. GİRİŞ

Sözcük anlamı özendirme olan "Teşvik" kavramı; katma değeri yüksek, ileri ve uygun teknolojileri kullanarak bölgeler arası dengesizlikleri gidermek, istihdam yaratmak ve uluslararası rekabet gücü sağlamak için yatırımın cinsine bağlı olarak değişen oranlarda verilen ve yatırımcıya sunulan desteklerin tümüne denir.

Teşvik sistemi kalkınma planları ve yıllık programlarda öngörülen hedeflere uygun olarak; tasarrufları katma değeri yüksek yatırımlara yönlendirmek, üretimi ve istihdamı artırmak, uluslararası rekabet gücünü artıracak ve araştırma-geliştirme içeriği yüksek büyük ölçekli yatırımlar ile stratejik yatırımları özendirmek, uluslararası doğrudan yatırımları artırmak, bölgesel gelişmişlik farklılıklarını azaltmak, kümelenme ve çevre korumaya yönelik yatırımları özendirmek, amaçlarını gerçekleştirmeyi hedeflemektedir.

Yeni Yatırım Teşvik Programının sağladığı destekler, 1 Ocak 2012 tarihinden sonra müracaat edilmek suretiyle teşvik belgesine bağlanan tüm yatırımlar için geçerlidir. Yeni Yatırım Teşvik Programı, yatırım kararlarına hız kazandırmak üzere yapılacak yatırımlar için daha avantajlı destekler sağlamaktadır.¹

Yatırım Teşvik Programı kapsamındaki uygulamalarla sağlanan desteklerden, her bir uygulamanın gerektirdiği koşulları sağlamak kaydı ile gerçek kişiler, adi ortaklıklar, sermaye şirketleri, birlikler, kooperatifler, iş ortaklıkları, kamu kurum ve kuruluşları, kamu kuruluşu niteliğindeki meslek kuruluşları ve üniversiteler, dernekler ve vakıflar, yurt dışındaki yabancı şirketlerin Türkiye'deki şubeleri faydalanabilir.

Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve devlet yardımlarının açıklanması standardı, teşvik ve yardımlardan sağlanan faydanın raporlanması yoluyla işletmenin gerçek performansının ölçülebilmesini ve işletmenin önceki dönemleri ile farklı işletmelerle karşılaştırılabilmesini sağlamayı amaçlamaktadır.²

Geleneksel finansal tablolarda raporlanan yasal vergi karşılıkları ile finansal tabloların tam ve gerçeğe uygun bilgi sunma amaçları birbiri ile örtüşmez. Firmalar açısından önemli etkileri olan yasal vergi karşılıklarına ilişkin bilgilerin tam ve gerçeğe uygun şekilde finansal tablo kullanıcılarına sunulabilir olması gerekir. Bu çerçevede yasal vergi karşılıklarının tahakkuku ve ödenmesi bunlara ilişkin kuralları düzenleyen TMS 12 Gelir Vergileri Standardı³ ile muhasebeleştirilmektedir. Teşvikler ise TMS 20'ye göre nakden veya devlete olan bir yükümlülüğün azaltılması şeklinde elde edilmiş olsa dahi aynı şekilde muhasebeleştirilmektedir.⁴

İndirimli kurumlar vergisi oranı uygulanarak hesaplanan vergi giderinin finansal tablolarda raporlanacak kalemlerden olan ertelenmiş vergi etkisi doğurup doğurmadığı konularını Türkiye muhasebe ve finansal raporlama standartları (TMS/TFRS) çerçevesinde değerlendirmek gerekmektedir. Vergi mevzuatında teşvik ve istisna uygulamalarının kolay anlaşılabilmesi ve işletmelerin ekonomik planlarını olumsuz etkileyecek şekilde değişikliklere tabi tutulması bu tür uygulamaların finansal tablolarda sunulmasını gerektirmekte ve vergisel işlemlerin yönetilmesini zorunlu kılmaktadır.

TMS 12'ye göre cari yıl vergi yükümlülüğü, dönem karının vergiye tabi olan kısmı üzerinden hesaplanır. Vergiye tabi kar, diğer yıllarda vergilendirilebilir ya da vergiden indirilebilir kalemler

¹19 Haziran 2012 tarih ve 28328 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 15/06/2012 tarih ve 2012/3305 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Bakanlar Kurulu Kararı. 2016/8715 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararda Değişiklik Yapılmasına Dair Karar 8 Nisan 2016 Tarihli ve 29678 Sayılı Resmî Gazete de yayımlanmıştır. 15/6/2012 tarihli ve 2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın 11 inci maddesinin beşinci fıkrası, 12 nci maddesinin ikinci fıkrası ve 15 inci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan "31/12/2015" ibareleri "31/12/2016" şeklinde, 12 nci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan "1/1/2016" ibaresi ise "1/1/2017" şeklinde değiştirilmiştir.

² TEKŞEN Ömer, TMS 20 Standardındaki Devlet Teşvikleri İle Türkiye'de Yeni Teşvik Sisteminde Yatırıma Sağlanan Desteklerin Muhasebe Ve Vergi Açısından İncelenmesi, Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi Yıl 2010, Cilt XXIX, SAYI II, S. 431-453.

³ Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu, Gelir Vergilerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 12) Hakkında Tebliğ, 28/03/2006 tarih ve 26122 sayılı Resmî Gazetede yayımlanmıştır.

⁴ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Hakkında Tebliğ, 01.11.2005 tarih, 25983 Sayılı T.C. Resmî Gazetede yayımlanmıştır.

ile vergilendirilmesi ya da vergiden indirilmesi mümkün olmayan kalemleri hariç tutması nedeniyle, gelir tablosunda yer verilen kardan farklılık gösterir. İşletmelerin cari vergi yükümlülüğü bilanço tarihi itibarıyla yasal ya da önemli ölçüde yasallaşmış vergi oranı kullanılarak hesaplanır. İndirimli kurumlar vergisi oranı da cari ve gelecek dönem vergilendirmesini etkileyen önemli bir uygulamadır.

2. TEŞVİK SİSTEMİNDE YATIRIMLARA SAĞLANAN VERGİ AVANTAJLARI

Bilindiği üzere, 2012/3305 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar'a göre; illerin sosyo-ekonomik gelişmişlik seviyeleri, bölgesel desteklerden yararlanacak yatırım konulan, her bir il grubunun yatırım potansiyeli ve rekabet gücü dikkate alınarak yatırımlara sağlanan destekler belirlenmiştir. Teşvik sistemi; genel, bölgesel, büyük ölçekli ve stratejik yatırımların teşviki uygulamalarından oluşur⁵. Yatırımlara sağlanan destekler; Gümrük vergisi muafiyeti, KDV istisnası, Vergi indirimi, Sigorta primi işveren hissesi desteği, Yatırım yeri tahsis, Faiz desteği, KDV iadesi, Gelir vergisi stopajı desteği (6 ncı bölgede gerçekleştirilecek yatırımlar için), Sigorta primi desteği (6 ncı bölgede gerçekleştirilecek yatırımlar için) olmak üzere 9 başlıkta açıklanmaktadır.

2.1. Vergi İndirimi:

Büyük ölçekli yatırımlar ile bölgesel uygulama kapsamında gerçekleştirilen yatırımlarda bölgesel olarak değişiklik göstererek uygulanan yatırıma katkı tutarı ve vergi oranlarındaki indirimlerdir.

Vergi indirimi destek unsuru ile ilgili oranları belirleme yetkisi 5838 sayılı Kanun'un 9. maddesiyle 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenen **"İndirimli Kurumlar Vergisi"** başlıklı 32/A maddesinde Bakanlar Kuruluna verilmiştir. Ayrıca 32/A maddesinin 4 üncü fıkrasında tevsii yatırımlarda indirimli kurumlar vergisi matrahının nasıl hesaplanacağı ayrıca düzenlenmiştir. Söz konusu fıkra aşağıdaki gibidir.

".....

⁵ Yatırımların destek unsurlarından yararlanabilmesi için asgari sabit yatırım tutarının; 1 inci ve 2 nci bölgelerde bir milyon Türk Lirası, 3 üncü, 4 üncü, 5 inci ve 6 ncı bölgelerde ise beşyüzbin Türk Lirası olması gerekir. Ancak, desteklerden yararlanacak yatırımların varsa 8 inci maddede veya ekli listelerde belirlenen asgari kapasite, sabit yatırım tutarı ve diğer şartları sağlaması da gerekir.

Finansal kiralama yöntemiyle yapılacak yatırımlarda finansal kiralamaya konu makine ve teçhizata ait toplam tutarın, her bir finansal kiralama şirketi için asgari ikiyüzbin Türk Lirası olması gerekir.

Teşvik belgesi kapsamında yatırım harcaması olarak kabul edilen maddi olmayan duran varlıkların (marka, lisans, know-how vb.) oranı, teşvik belgesinde kayıtlı toplam sabit yatırım tutarının yüzde ellisini aşamaz.

Sabit yatırım tutarları ve üzerindeki yatırımlar bölge ayırımı yapılmaksızın aşağıdaki Gümrük vergisi muafiyeti, Katma Değer Vergisi (KDV) istisnası, Gelir vergisi stopajı desteği (6 ncı bölgede gerçekleştirilecek yatırımlar için), Sigorta primi işveren hissesi desteğinden (tersanelerin gemi inşa yatırımları için) yararlandırılabilir.

Bölgesel teşvik uygulamaları: Kararda belirtilen sektörler, ilin bulunduğu bölgedeki şartları sağlamaları halinde Gümrük vergisi muafiyeti, KDV istisnası, Vergi indirimi, Sigorta primi işveren hissesi desteği, Yatırım yeri tahsis, Faiz desteği (3 üncü, 4 üncü, 5 inci ve 6 ncı bölgelerdeki yatırımlar için), Gelir vergisi stopajı desteği (6 ncı bölgede gerçekleştirilecek yatırımlar için), Sigorta primi desteğinden (6 ncı bölgede gerçekleştirilecek yatırımlar için) yararlandırılabilir.

Büyük ölçekli yatırımlar: Kararda belirtilen asgari tutarları sağlayan yatırım konuları Gümrük vergisi muafiyeti, KDV istisnası, Vergi indirimi, Sigorta primi işveren hissesi desteği, Yatırım yeri tahsis, Gelir vergisi stopajı desteği (6 ncı bölgede gerçekleştirilecek yatırımlar için), Sigorta primi desteğinden (6 ncı bölgede gerçekleştirilecek yatırımlar için) yararlandırılabilir.

Stratejik yatırımlar: Kararın 8 inci maddedeki kriterleri sağlayan yatırımlar bölge farkı gözetilmeksizin Gümrük vergisi muafiyeti, KDV istisnası, Vergi indirimi, Sigorta primi işveren hissesi desteği, Yatırım yeri tahsis, Faiz desteği, KDV iadesi, Gelir vergisi stopajı desteği (6 ncı bölgede gerçekleştirilecek yatırımlar için), Sigorta primi desteğinden (6 ncı bölgede gerçekleştirilecek yatırımlar için) yararlandırılabilir.

(4) Tevsi yatırımlarda, elde edilen kazancın işletme bütünlüğü çerçevesinde ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespit edilebilmesi halinde, indirimli oran bu kazançta uygulanır. 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 belirlenir. Bu hesaplama sırasında işletme aktifinde yer alan sabit kıymetlerin kayıtlı değeri, yeniden değerlendirilmiş tutarları ile dikkate alınır. İndirimli oran uygulamasına yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçtiği geçici vergi döneminde başlanır.

.....”

Mükelleflerin vergi indirimi desteğinden yararlanabilmesi için Ekonomi Bakanlığınca düzenlenen Yatırım Teşvik Belgesine sahip olmaları ve kayıtlı destek unsurları içerisinde vergi indirimi desteğinin yer alması gerekmektedir. Vergi indirimi destek unsuru içeren bir yatırım teşvik belgesi kapsamında yatırım yapmakta olan bir yatırımcı, yatırım yapmakta olduğu bölgeye göre değişen oranlarda gelir veya kurumlar vergisini indirimli olarak ödeyebilmekte ve bu indirimden yine bölgeye göre değişen oranlardaki yatırıma katkı tutarına ulaşınca kadar yararlanmaya devam edebilmektedir.

İndirime konu kazancın tespit edilmesini müteakip, bu destekten yararlanmak isteyen mükellef, Kurumlar Vergisi beyannamesinde yer alan “KVK’nın 32/A maddesi kapsamında indirimli kurumlar vergisi” ifadesiyle belirtilen satırlardaki oran ve tutarları doldurmak suretiyle, başka bir işleme gerek kalmadan destekten faydalanır.

2.2. Yatırım Teşvik Uygulamalarında Bölgeler

Yatırım desteklerinin uygulanması açısından yatırım teşvik uygulamasında bölgeler, Bakanlar Kurulu Kararında yer alan sosyo-ekonomik gelişmişlik seviyeleri dikkate alınarak aşağıdaki gibi altı gruba ayrılmıştır.

1. Bölge	2. Bölge	3. Bölge	4. Bölge	5. Bölge	6. Bölge
Ankara	Adana	Balıkesir	Afyonkarahisar	Adıyaman	Ağrı
Antalya	Aydın	Bilecik	Amasya	Aksaray	Ardahan
Bursa	Bolu	Burdur	Artvin	Bayburt	Batman
Eskişehir	Çanakkale (Bozcaada ve Gökçeada İlçeleri Hariç)	Gaziantep	Bartın	Çankırı	Bingöl
İstanbul	Denizli	Karabük	Çorum	Erzurum	Bitlis
İzmir	Edirne	Karaman	Düzce	Giresun	Diyarbakır
Kocaeli	Isparta	Manisa	Elazığ	Gümüşhane	Hakkari
Muğla	Kayseri	Mersin	Erzincan	Kahramanmaraş	Iğdır
	Kırklareli	Samsun	Hatay	Kilis	Kars
	Konya	Trabzon	Kastamonu	Niğde	Mardin
	Sakarya	Uşak	Kırıkkale	Ordu	Muş
	Tekirdağ	Zonguldak	Kırşehir	Osmaniye	Siirt
	Yalova		Kütahya	Sinop	Şanlıurfa
			Malatya	Tokat	Şırnak
			Nevşehir	Tunceli	Van
			Rize	Yozgat	Bozcaada ve Gökçeada İlçeleri
			Sivas		

Ayrıca 2012/3305 Kararın vergi indirim başlıklı 15. maddesinde, büyük ölçekli yatırımlar ile bölgesel uygulama kapsamında gerçekleştirilen yatırımlarda⁶, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5838 ve 5904 sayılı Kanunlar ile değişik 32/A maddesi çerçevesinde, Kurumlar veya Gelir Vergisine uygulanacak indirim oranları ile yatırıma katkı oranları aşağıda belirtilmiştir.

2012/3305 Karara istinaden düzenlenecek teşvik belgeleri kapsamında 31/12/2013 tarihine kadar (bu tarih dahil) yatırıma başlanılmış olması halinde aşağıdaki tabloda belirtilen indirim oranları ile yatırıma katkı oranları uygulanacaktır.

Bölgeler	Bölgesel Teşvik Uygulamaları		Büyük Ölçekli Yatırımlar	
	Yatırıma katkı oranı (%)	Kurumlar vergisi veya gelir vergisi indirim oranı (%)	Yatırıma katkı oranı (%)	Kurumlar vergisi veya gelir vergisi indirim oranı (%)
1	15	50	25	50
2	20	55	30	55
3	25	60	35	60
4	30	70	40	70
5	40	80	50	80
6	50	90	60	90

Büyük ölçekli yatırımlar veya bölgesel teşvik uygulamaları kapsamında teşvik belgesi düzenlenen yatırımlar, aşağıda belirtilen koşullardan en az birini sağlamaları halinde vergi indirim desteği açısından buldukları bölgenin bir alt bölgesinde sağlanan oran ve sürelerde bu desteklerden yararlanabilir.

a) Yatırımın organize sanayi bölgesinde (OSB) gerçekleştirilmesi.

b) Yatırımın, aynı sektörde faaliyet gösteren en az beş gerçek veya tüzel kişinin ortağı olduğu yatırımcı tarafından gerçekleştirilmesi ve ortak faaliyet gösterilen alanda entegrasyonu sağlayacak bir yatırım olması.

İndirimli vergi uygulamasına yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren başlanılır ve indirilen Kurumlar veya Gelir Vergisi tutarı yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar devam edilir.

⁶ 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5838 ve 5904 sayılı Kanunlar ile değişik 32/A maddesi çerçevesinde, Kurumlar veya Gelir Vergisine uygulanacak indirim oranları ile yatırıma katkı oranları aşağıda belirtilmiştir.

Bölgeler	Bölgesel Uygulama		Büyük Ölçekli Yatırımlar	
	Yatırıma Katkı Oranı (%)	Kurumlar veya Gelir Vergisi İndirim Oranı (%)	Yatırıma Katkı Oranı (%)	Kurumlar veya Gelir Vergisi İndirim Oranı (%)
I	10	25	25	25
II	15	40	30	40
III	20	60	40	60
IV	25	80	45	80

Ancak, teşvik belgesi kapsamında 31/12/2011 tarihine kadar yatırıma başlanması halinde aşağıda belirtilen indirim oranları ile yatırıma katkı oranları uygulanır.

Bölgeler	Bölgesel Uygulama		Büyük Ölçekli Yatırımlar	
	Yatırıma Katkı Oranı (%)	Kurumlar veya Gelir Vergisi İndirim Oranı (%)	Yatırıma Katkı Oranı (%)	Kurumlar veya Gelir Vergisi İndirim Oranı (%)
I	20	50	30	50
II	30	60	40	60
III	40	80	50	80
IV	60	90	70	90

2.3. Yatırım Cinsleri

14/07/2009 tarih ve 2009/15199 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanması Kararı ve buna ilişkin 2009/1 sayılı Tebliğ'in⁷ Ek-4 Yatırım Cinsleri başlıklı bölümünde, yatırım türleri; “Komple yeni yatırım”, “Tevsi”, “Modernizasyon”, “Ürün çeşitlendirmesi” ve “Entegrasyon” olarak tespit edilmiş ve tanımlanmıştır. 5520 sayılı Kanun Md.32/A'da indirimli kurumlar vergisinin uygulanacağı kazancın hesaplanması açısından yatırımlar “komple yeni yatırım” ve “tevsi yatırımlar” olarak belirtilmiştir. Ancak maddenin birinci fıkrasında “...bu maddenin ikinci fıkrasında belirtilen ve Hazine Müsteşarlığı tarafından teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilen kazançlar, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren yatırıma katkı tutarına ulaşmaya kadar indirimli oranlar üzerinden kurumlar vergisine tabi tutulur.” hükmüne yer verilmiştir. Bu durumda, 5520 sayılı Kanun Md.32/A'da yer alan “tevsi yatırımlar” ifadesi, Hazine Müsteşarlığı tarafından yatırım teşvik belgesine (YTB) bağlanan “modernizasyon”, “ürün çeşitlendirmesi” ve “entegrasyon” yatırım türlerini de kapsamaktadır. Komple yeni, tevsi, modernizasyon ve ürün çeşitlendirme cinslerindeki yatırımların, aynı işletmede veya aynı organize sanayi bölgesinde olması gerekir.

2.3.1. Komple Yeni Yatırım:

Mal ve hizmet üretimine yönelik olarak ana makine ve teçhizat ile yardımcı tesisleri içeren, gerektiğinde arazi-arsa, bina-inşaat harcamalarını da ihtiva eden, yatırımın yapılacağı yerde aynı üretim konusunda mevcut tesisi veya altyapı bütünlüğü bulunmayan yatırımlardır. Ayrıca, mevcut tesislerde makine ve teçhizat ilavesi nedeniyle kapasite artışının %100'ü geçmesi halinde bu yatırımlar yeni yatırım sayılmaktadır.

2.3.2. Tevsi:

Mevcut bir yatırıma ilave üretim hattı veya makine ve teçhizat ilave yapılması suretiyle üretim miktarının artırılması veya yeni bir yatırım hüviyeti taşımayan, mevcut üretim hattında yer alan makine ve teçhizatların bir bölümünün kapasite açısından ve işlevsel olarak üretim akışındaki diğer makine ve teçhizatlarla uyum içinde olmadığı durumlarda makine ve teçhizatların değiştirilmesi veya yenilerinin ilave edilmesi ve genişleme yapıldıktan sonra mevcut tesis ile alt yapı müşterekliği oluşturarak bir bütün teşkil eden, aynı işletmede aynı mal ve hizmetin kapasitesini en fazla %100'e kadar arttırmaya yönelik yatırımlardır.

2.3.3. Modernizasyon:

Mevcut tesislerin üretim hatlarında, gelişen teknoloji sonucunda teknik ve/veya ekonomik ömrünü tamamlamış makine ve teçhizatlara, teknolojiye uygun parçaların eklenmesi veya mevcut bir aksamın gelişmiş bir modeli ile veya makine teçhizatın yenileri ile değiştirilmesini, tesiste eksik kalmış yatırım harcamalarının tamamlanmasını, nihai ürünün doğrudan kalitesinin yükseltilmesini veya modelinin değiştirilmesini içeren yatırımlardır.

⁷ Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanması Kararı ve buna ilişkin 2009/1 sayılı Tebliğ 28 Temmuz 2009 tarih ve 27302 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.

2.3.4. Ürün Çeşitlendirmesi:

Mevcut tesis ile altyapı müşterekliği olan, aynı işletmede mevcut makine ve teçhizata yapılacak ilave yatırımla farklı bir nihai ürün elde edilmesine yönelik yatırımlardır.

2.3.5. Entegrasyon:

Mal ve hizmet üreten tesislerin mevcut üretim hatlarında elde edilen nihai ürüne bütünleyici nitelikte ara malı verecek ve/veya üretilmekte olan nihai ürünü ara malı olarak kullanabilecek şekilde, mevcut tesise ileri ve/veya geriye doğru entegre olan, yatırımın konusu ve projenin özelliği dikkate alınarak aynı il sınırları içinde veya aynı yerde ve aynı tesis bünyesinde olan yatırımlardır.

2.4. Katkı Sağlanmayacak Yatırımlar

Arazi, arsa, royalti, yedek parça ve amortismanına tâbi olmayan diğer harcamalar ile 5520 sayılı Kanun gereği finans ve sigortacılık konularında faaliyet gösteren kurumlar, is ortaklıkları, 4283 sayılı Yap-İşlet Modeli ile Elektrik Enerjisi Üretim Tesislerinin Kurulması ve İşletilmesi ile Enerji Satışının Düzenlenmesi Hakkında Kanun ve 3996 sayılı Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yapılması Hakkında Kanun kapsamında gerçekleştirilen yatırımlar ve rödovans sözleşmesine bağlı olarak yapılan yatırımlar vergi indirimi desteğinden yararlanamaz.

3. TEVSI YATIRIMLARDA VERGİ İNDİRİMİ NASIL UYGULANIR

Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesinin uygulamasında, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanması indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanabilmek için yeterli görülmektedir.

Tevsi yatırım kapsamında kısmen işletilmeye başlanan ünitelerden elde edilen kazançlar nedeniyle, yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanmak mümkündür.

Tevsi yatırımlarda, yatırımın işletme kazancına sağladığı etki doğrudan doğruya tespit edilebiliyor ve bu durum muhasebe kayıtlarında da ayrıntılı bir şekilde gösterilebiliyorsa, indirimli kurumlar vergisi bu kazanç kısmına uygulanacaktır.

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 hesaplanır.⁸ Bu hesaplamada işletme aktifinde yer alan sabit kıymetlerin kayıtlı değeri, yeniden değerlendirilmiş tutarları ile dikkate alınır. 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.

⁸ 10 seri nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği 05/08/2016 tarih ve 29796 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

İndirimli vergi uygulamasına esas kazanç vergi öncesi kâr/ticari bilanço kârına göre bulunur⁹. Yatırımdan elde edilen kazanç vergi öncesi kar/ticari bilanço karı olarak dikkate alınacaktır. Bu şekilde bulunacak kazanç beyanname üzerinde yer alan ilave indirim ve istisnalardan sonra bulunan safi kurum kazancı ile kıyaslanacaktır. Şayet bu kazanç safi kurum kazancından yüksek ise o dönemde sadece safi kazanç tutarına indirimli vergi oranı uygulanacaktır.

Örnek: KLM İlaç Sanayi Tic. A.Ş. Ankara Sincan organize sanayi bölgesinde sağlık sektöründe kullanılan jel üretimi ve satışı faaliyeti ile uğraşmaktadır. KLM İlaç Sanayi Tic. A.Ş. üretim kapasitesini genişletmek ve ürün çeşitlendirilmesi yapmak amacıyla 2010 yılından itibaren aşağıdaki iki ayrı yatırım teşvik belgeleri kapsamında yatırıma başlamıştır. Mükellef Karar ve Tebliğ çerçevesinde 1.Bölge olan Ankara’da Asgari yatırım tutarı olan 5 milyon TL yatırım tutarının üzerinde teşvik belgelerini almıştır.

	94479 sayılı Yatırım Teşvik Belgesi	107646 sayılı Yatırım Teşvik Belgesi
Sektörü:	İmalat Sanayi	İmalat Sanayi
Yatırım Cinsi:	Tevsi, Ürün Çeşitlendirme, Modernizasyon	Modernizasyon
Yeri:	TR51 (1. Bölge)	TR51 (1. Bölge)
Başlama Tarihi:	30.09.2009	19.10.2012
Bitiş Tarihi:	30.09.2014	19.10.2016
YATIRIMIN YARARLANACAĞI DESTEK UNSURLARI		
Vergi İndirimi:	%50 YKO %20	%55 YKO %20
YATIRIMIN TUTARI		
Sabit Yatırım:	10.280.751-TL	8.000.000-TL

2015 yılına kadar bu belgeler eki listeler kapsamında 16.456.615,00 TL tutarında yatırım yapmıştır. Kısmi yapılan yatırım sonucunda ilgili yıllarda da üretim yapıp hasılat elde etmeye devam etmiştir. Şirketin 2015 yılı ticari karı 978.205,96 TL dir ve 100.357,43 TL kanunen kabul edilmeyen giderleri bulunmaktadır. 2010 yılında başlanan 94479 sayılı Yatırım Teşvik Belgesi kapsamındaki yatırıma ilişkin yedek parça ve amortismanla tâbi olmayan diğer harcamaların tutarı 927.820,00 TL ve 31.12.2013 tarihinden önce başlanılmış olan 107646 sayılı Yatırım Teşvik Belgesi kapsamındaki yatırıma ilişkin 31.12.2015 tarihine kadar 6.175.864,00 TL harcama gerçekleştirmiş bu harcamanın 62.325,00 TL tutarı yedek parça ve amortismanla tâbi olmayan diğer harcamalardan oluşmaktadır. KLM İlaç Sanayi Tic. A.Ş. 31.12.2011 tarihine kadar yapmış olduğu tevsi yatırıma başlamış ve 2014 yılında tamamlamıştır. Önceki yıllarda teşvik belgeleri kapsamında 2015 yılına devreden yatırıma katkı tutarları aşağıdaki gibidir.

94479 sayılı yatırım teşvik belgesine ilişkin	1.745.174,51
107646 sayılı yatırım teşvik belgesine	1.574.439,75

KLM İlaç Sanayi Tic. A.Ş.’nin 31.12.2015 hesap dönemi kayıtlarında yer alan sabit kıymetlerin tutarları aşağıdaki gibidir.

⁹ Gelir İdaresi Başkanlığı Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Grup Müdürlüğü’nün 19/06/2012 tarih ve B.07.1.Gib.4.16.16.01-Kv-11-62-259 sayılı özelge.

<i>SABİT KIYMET CİNSİ</i>	<i>KAYITLI DEĞER</i>
<i>BİNALAR</i>	6.717.263,83
<i>TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR</i>	11.177.792,25
<i>TAŞITLAR</i>	653.704,27
<i>DEMİRBAŞLAR</i>	388.156,73
<i>YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR</i>	6.861.490,89
<i>HAKLAR</i>	1.592.451,48
<i>ARAŞTIRMA GELİŞTİRME GİDERLERİ</i>	1.182.988,84
<i>TOPLAM</i>	28.573.848,29

3.1. Uygulanacak Vergi İndirim ve Katkı Oranları

KLM İlaç Sanayi Tic. A.Ş.'nin 94479 sayılı Yatırım Teşvik Belgesi için yatırıma 31.12.2011 tarihinden önce başlanılmış olduğundan vergi indirim oranı %50 Yatırıma Katkı Oranı (YKO) %20 olarak uygulanacaktır.

107646 sayılı Yatırım Teşvik Belgesi için 31.12.2013 tarihinden önce başlanılmış olduğundan vergi indirim oranı %55 Yatırıma Katkı Oranı (YKO) %20 olarak uygulanacaktır.

Devletin bu yatırımlardan dolayı KLM İlaç Sanayi Tic. A.Ş.'ye desteği, bu yatırımlardan dolayı mükellef kurumun elde edeceği kazanç;

94479 sayılı Yatırım Teşvik Belgesi için, Kurumlar Vergisi oranının %50 indirimli yani

%20 yerine $[\%20 - (20 \times \%50) =] \%10$ ve

107646 sayılı Yatırım Teşvik Belgesi için % 55 indirimli yani

%20 yerine $[\%20 - (20 \times \%55) =] \%11$ olarak uygulanması diğer bir ifade ile %10 ve %9 oranında indirimli kurumlar vergisi oranının uygulanmasıyla yapılacaktır.

3.2. Devlet Tarafından Yapılacak Katkı Tutarının Hesaplanması

KLM İlaç Sanayi Tic. A.Ş.'nin söz konusu yatırımlarına Devlet tarafından yapılacak katkı tutarı;

94479 sayılı Yatırım Teşvik Belgesi için $((10.280.751,00 - 927.820,00) \times \%20) = 1.870.586,00$ -TL,

107646 sayılı Yatırım Teşvik Belgesi için $((8.000.000,00 - 62.325,00) \times \%20) = 1.587.535,00$ -TL, olmak üzere

Toplam $((1.870.586,00 + 1.587.535,00) \times \%20) = 3.458.121,00$ -TL olmaktadır.

Diğer bir ifade ile yatırımın 3.458.121,00 TL'lik kısmı Devlet tarafından, KLM İlaç Sanayi Tic. A.Ş.'nin bu yatırımında elde edeceği kazançlardan bu tutarda az vergi tahsilatı yapılmak suretiyle desteklenmektedir.

3.3. İndirimli Oran Uygulanacak Kazanç (Matrah) Tutarının Hesaplanması

Muhasebe kayıtlarından teşvik belgesine bağlı olarak yapılan yatırım harcamalarının kesin olarak tespiti ve bu harcamalar sonucunda elde edilen gelir ve giderlerle birlikte kazancın ayrıca belirlenmesi gerekmektedir. Teşvikli yatırımdan elde edilen kazancın belirlenmesinin imkansız olduğu durumlarda teşvikli yatırımların toplam sabit varlıklar içindeki payına göre vergi öncesi bilanço karı içindeki tutar hesaplanır. Bu nedenle yapılan yatırımın ayrı bir işletme bütünlüğü sağlayıp sağlamadığı, bu yatırımdan elde edilecek olan gelir ve bu yatırıma ilişkin giderlerin ayrı hesaplarda izlenmesinin mümkün olup olmadığı öncelikle değerlendirilmelidir.

KLM İlaç Sanayi Tic. A.Ş.'nin yaptığı ilave yatırımların bütünlük arz etmesi nedeniyle yeni yatırımlardan elde edilen kazanç tutarı ayrıca tespit edilememektedir. Bu nedenle KLM İlaç Sanayi Tic. A.Ş.'nin yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlardan elde edilen kazancı ile mevcut yatırımlardan elde edilen kazançlar 2015 yılı kurum ticari kazancı olan 978.205,96 TL içerisindeki indirimli kurumlar vergisi matrahının ayrıca hesaplanması gerekmektedir.

KLM İlaç Sanayi Tic. A.Ş.'nin belgeler kapsamında yapmış olduğu yatırımların tevsi yatırım olması ve bu yatırımlardan elde edilen kazancın işletme bütünlüğü çerçevesinde ayrı hesaplarda izlenememesi nedeniyle KVK' nın 32/A maddesinin 4. no.lu fıkrası gereğince, indirimli oran uygulanacak kazanç, yapılan tevsi yatırım tutarının, dönem sonunda KLM İlaç Sanayi Tic. A.Ş.'nin aktifine kayıtlı bulunan sabit kıymetlerin yeniden değerlendirilmiş tutarlarına oranlanması suretiyle belirlenir. Anılan madde hükmünde tevsi yatırımlarda indirimli oran uygulanacak kazanç, yapılan tevsi yatırım tutarının, dönem sonunda KLM İlaç Sanayi Tic. A.Ş.'nin aktifine kayıtlı bulunan toplam sabit kıymet tutarına (devam eden yatırımlara ait tutarlar da dahil) oranlanması suretiyle belirleneceği ve bu hesaplama sırasında işletme aktifinde yer alan sabit kıymetlerin kayıtlı değeri olarak yeniden değerlendirilmiş tutarlarının dikkate alınacağı belirtilmiştir.

Yeniden değerlendirme uygulaması, Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298. Maddesi hükmü gereğince, işletmelerde en son 31.12.2004 tarihi itibarıyla yapılarak güncelleştirildiğinden, 2005 yılından itibaren, 31.12.2015 tarihine kadar yeniden değerlendirme işlemlerinin yapılması gerekir. Yeniden değerlendirme işlemi 31.12.2004 – 31.12.2015 tarihleri arasında yapılacak olup, bu dönemlerde sabit kıymet artışı ve azalışlarının olduğunu göz önüne alarak 31.12.2015 tarihindeki kayıtlı bulunan sabit kıymetlerin hesap kalemi bazında kümülatif tutarları esas alınır.

Aşağıda sabit kıymet grupları bazında değerlendirme yapılmıştır. Buna göre, KLM İlaç Sanayi Tic. A.Ş.'nin sabit kıymetlerinin 31.12.2015 tarihi dönem sonundaki yeniden değerlendirilmiş tutarları aşağıdaki gibi hesaplanmıştır.

<i>SABİT KIYMET CİNSİ</i>	<i>YENİDEN DEĞERLEME ÖNCESİ DEĞER</i>	<i>YENİDEN DEĞERLENMİŞ DEĞERİ (2015 DAHİL)</i>
<i>BİNALAR</i>	6.717.263,83	8.850.736,45
<i>TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR</i>	11.177.792,25	15.318.079,43
<i>TAŞITLAR</i>	653.704,27	838.980,71
<i>DEMİRBAŞLAR</i>	388.156,73	556.934,34
<i>YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR</i>	6.861.490,89	7.250.173,77
<i>HAKLAR</i>	1.592.451,48	1.951.189,13
<i>ARAŞTIRMA GELİŞTİRME GİDERLERİ</i>	1.182.988,84	1.473.622,85
TOPLAM	28.573.848,29	36.239.716,68

KLM İlaç Sanayi Tic. A.Ş.'nin 2015 yılında elde etmiş olduğu toplam kazancı içindeki indirimli orana tabi kazancı, yapılan tevsi yatırım tutarının, dönem sonunda KLM İlaç Sanayi Tic. A.Ş.'nin aktifine kayıtlı bulunan toplam sabit kıymet tutarına oranlanması suretiyle belirlenecektir. Yatırım katkı tutarına birden fazla yılda ulaşılması halinde indirimli oran uygulanacak kazancın, tevsi yatırım tutarının her bir dönem sonu itibariyle kurumun aktifine kayıtlı bulunan toplam sabit kıymet tutarına (devam eden yatırımlara ait tutarlar da dahil) oranlanması suretiyle belirlenecektir¹⁰.

Buna göre;

$$\text{İndirimli Oran Uygulanacak Yatırıma İsbet Eden Kazanç Tutarı} = \frac{1.078.563,39 \times 16.456.615,00}{36.239.716,68}$$

$$\text{İndirimli Oran Uygulanacak Yatırıma İsbet Eden Kazanç Tutarı} = 489.780,38 \text{ TL olmaktadır.}$$

KLM İlaç Sanayi Tic. A.Ş.'nin iki ayrı teşvik belgesi bulunmaktadır. Hesaplanan bu kazanç içerisinde uygulanacak vergi indirim oranının farklı olması yani teşvik belgesi kapsamında 94479 sayılı teşvik belgesi için indirimli kurumlar vergisi oranı %10, 107646 sayılı teşvik belgesi için indirimli kurumlar vergisi oranı %9 uygulanması gerekmektedir. İki veya daha fazla yatırım teşvik belgesine bağlı yatırımdan kazanç elde edilmesi durumunda, her iki kazançta da yatırım teşvik belgesinde belirtilen oranlarda indirimli kurumlar vergisi uygulanması mümkündür¹¹.

Buna göre;

$$\begin{array}{l} \text{İlgili Teşvik Belgesi Kapsamında 2015 Yılı İçin Tespit Edilen Oran} \\ \text{İlgili Teşvik Belgesi Kapsamında 2015 Yılına Kadar Yapılan Yatırım Tutarı} \\ \text{2015 Yılına Kadar Yapılan Toplam Yatırım Tutarı} \end{array} = \frac{\text{İlgili Teşvik Belgesi Kapsamında 2015 Yılına Kadar Yapılan Yatırım Tutarı}}{\text{2015 Yılına Kadar Yapılan Toplam Yatırım Tutarı}}$$

94479 sayılı yatırım teşvik belgesine ilişkin	10.280.751,00/(16.456.615,00)	=	% 62,5
107646 sayılı yatırım teşvik belgesine ilişkin	6.175.864,00/(16.456.615,00)	=	% 37,5

$$\begin{array}{l} \text{İlgili Teşvik Belgesi Kapsamında İndirimli K.V. Uygulanacak Matrah} \\ \text{İndirimli Oran Uygulanacak Yatırıma İsbet Eden Kazanç Tutarı} \\ \text{X} \\ \text{Tespit Edilen Oran} \end{array} =$$

İndirimli Oran Uygulanacak Kazanç Tutarları;

94479 sayılı yatırım teşvik belgesine ilişkin	489.780,38 x % 62,5	=	306.112,74 TL
107646 sayılı yatırım teşvik belgesine ilişkin	489.780,38 x % 37,5	=	183.667,64 TL

olarak hesaplanmaktadır.

Başka bir ifade ile 489.780,38 TL'lik İndirimli Oran Uygulanacak Yatırıma İsbet Eden Kazanç Tutarının 306.112,74 TL'lik kısmına 94479 sayılı Karara göre düzenlenmiş yatırım teşvik belgesindeki vergi indirim oranı; 183.667,64 TL'lik kısmına ise 107646 sayılı Karara göre düzenlenmiş yatırım teşvik belgesindeki vergi indirim oranı dikkate alınarak indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecektir.

¹⁰ Gelir İdaresi Başkanlığı Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığı, 07/12/2011 tarih ve B.07.1.Gib.4.38.15.01-Kv-20-193-131 sayılı özelge

¹¹ Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı, 14.07.2014 gün ve 64597866-125[32/A-2014]-108 sayılı özelge.



3.4. İndirimli Oran Uygulanacak Kazanç (Matrah) Tutarının Beyanı:

Bu veriler çerçevesinde KLM İlaç Sanayi Tic. A.Ş.'nin Kurumlar Vergisi "Matrah"ı (Dönem Safi Kurum Kazancı) ve "Hesaplanan Kurumlar Vergisi" aşağıdaki şekilde olacaktır.

A-DÖNEM SAFİ KURUM KAZANCI	1.078.563,39
A1 TİCARİ BİLANÇO KARI	978.205,96
A2 KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER	100.357,43
B-KVK'NIN 32/A MAD. KAPSAMINDA İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİNE TABİ MATRAH	489.780,38
B1-94479 sayılı yatırım teşvik belgesine isabet eden İnd. Matrah	306.112,74
B2- 107646 sayılı yatırım teşvik belgesine isabet eden İnd. Matrah	183.667,64
C-YARARLANILABİLECEK AZAMİ YATIRIM KATKI TUTARI (TOPLAM YATIRIM TUTARI / YATIRIMA KATKI ORANI)	3.458.121,00
C1-94479 sayılı yatırım teşvik belgesine ilişkin ((10.280.751,00 - 927.820,00) x %20) = 1.870.586,00,	1.870.586,00
C2- 107646 sayılı yatırım teşvik belgesine ilişkin ((8.000.000,00 - 62.325,00) x %20) = 1.587.535,00	1.587.535,00
D-KVK'NIN 32/A MAD. KAPSAMINDA İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ ORANI	
D1-94479 sayılı yatırım teşvik belgesine ilişkin vergi indirim oranı	%10
D2- 107646 sayılı yatırım teşvik belgesine ilişkin vergi indirim oranı	%11
E-İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ (B*E)	47.141,36
E1-94479 sayılı yatırım teşvik belgesine ilişkin 306.112,74x %10 = 30.611,27	30.611,27
E2- 107646 sayılı yatırım teşvik belgesine ilişkin 183.667,64x % 9 = 16.530,09	16.530,09
F-GENEL ORANA TABİ MATRAH (A-B)	588.783,01
G-GENEL KURUMLAR VERGİSİ ORANI	%20
H-GENEL ORANA TABİ HESAPLANAN KURUMLAR VERGİSİ	117.756,60

KLM İlaç Sanayi Tic. A.Ş.'nin 2015 yılı indirimli kurumlar vergisinin dayanağı olan yatırım teşvik belgelerinin Kurumlar vergisi beyannamesinin eki olarak aşağıdaki tablo ile birlikte beyan edilmesi gerekmektedir.

**YATIRIM TEŞVİK BELGELERİNE GÖRE İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ TABLOSU**

Teşvik Belgesi Numarası	94479	107646
Teşvik Belgesinin Hangi BKK ya Göre Düzenlendiği	2009/15199	2012/3305
Yatırıma Başlama Tarihi	30/09/2009	19/12/2012
Yatırımın Türü 1	Tevsi	Modernizasyon
Yatırımın Türü 2	Bölgesel	Bölgesel
Toplam Yatırım Tutarı (İndirimli KV Kapsamında Olmayan Harcamalar Hariç)	9.352.931,00	7.937.675,00
Yatırıma Katkı Oranı	20	20
Vergi İndirim Oranı	50	55
Yatırımın Yapıldığı Bölge	1. Bölge	1. Bölge
İndirimli KV Oranı	10	9
Toplam Yatırıma Katkı Tutarı	1.870.586,00	1.587.535,00
Fiilen Gerçekleştirilen Yatırım Harcaması (Yatırımın Başlangıcından İtibaren)	9.352.931,00	6.175.864,00
Fiili Yatırım Harcaması Nedeniyle Hak Kazanılan Yatırıma Katkı Tutarı	1.870.586,00	1.235.172,80
Önceki Dönemlerde Yararlanılan Yatırıma Katkı Tutarı (Yatırımdan Elde Edilen Kazanç Dolayısıyla)	125.411,49	13.095,25
Önceki Dönemlerde Yararlanılan Yatırıma Katkı Tutarı (Diğer Faaliyetlerden Elde Edilen Kazanç Dolayısıyla)	-	-
Önceki Dönemlerde Yararlanılan Toplam Yatırıma Katkı Tutarı	125.411,49	13.095,25
Cari Dönemde Yararlanılan Yatırıma Katkı Tutarı (Yatırımdan Elde Edilen Kazanç Dolayısıyla)	30.611,27	20.203,44
Cari Dönemde Yararlanılan Yatırıma Katkı Tutarı (Diğer Faaliyetlerden Elde Edilen Gelirler Dolayısıyla)	-	-
Cari Dönemde Yararlanılan Toplam Yatırıma Katkı Tutarı	30.611,27	20.203,44
Cari Dönem Dahil Olmak Üzere Yararlanılan Toplam Yatırıma Katkı Tutarı	156.022,76	33.298,69
2016 Yılına Devreden Yatırım Katkı Tutarı	1.714.563,24	1.554.236,31

3.5. Devreden Yatırıma Katkı Tutarı

Yatırım döneminde yararlanılan yatırıma katkı tutarları yatırım dönemi boyunca takip edilecektir. Yatırımın sona erdiği dönemde yararlanılan toplam yatırıma katkı tutarı hesaplanacak, bu tutar toplam yatırıma katkı tutarından düşülecektir. Böylece işletme döneminde yararlanılabilecek yatırıma katkı tutarı bulunacaktır. Teşvikli yatırımdan elde edilen kazançlara uygulanan indirimli vergi uygulamasında indirimli oranın uygulandığı ilk yıldan itibaren yararlanılan yatırıma katkı tutarlarının (vazgeçilen vergi tutarına eşittir) izlenmesi gerekmektedir. İlk yıl yararlanılan yatırıma katkı tutarı yatırıma katkı tutarından düşülerek ertesi yıllarda (2016 ve devamı) yararlanılacak yatırıma katkı tutarı devreden yatırıma katkı tutarı olarak izlenmelidir.

94479 sayılı yatırım teşvik belgesine ilişkin yapılan tevsi yatırım nedeniyle tahsilinden vazgeçilen kurumlar vergisi, diğer bir ifadeyle yararlanılan yatırıma katkı tutarı [(306.112,74 TL x %20) - (306.112,74 TL x %10)] = 30.611,27 TL'dir. 107646 sayılı yatırım teşvik belgesine ilişkin yapılan tevsi yatırım nedeniyle tahsilinden vazgeçilen kurumlar vergisi, diğer bir ifadeyle yararlanılan yatırıma katkı tutarı [(183.667,64 TL x %20) - (183.667,64 TL x %9)] 20.203,44 TL'dir. Sonraki yıllara devreden katkı tutarları aşağıdaki gibi olmaktadır.

YARARLANILAN YATIRIMA KATKI TUTARI 2015 Yılı	50.814,71
DEVREDEN YATIRIM KATKI TUTARI	
(YARARLANILABİLECEK AZAMİ YATIRIM KATKI TUTARI - YARARLANILAN YATIRIM KATKI TUTARI) (3.319.614,26-50.814,71=) 3.268.799,55	3.268.799,55
94479 sayılı yatırım teşvik belgesine ilişkin (1.745.174,51-30.611,27) = 1.714.563,24 TL	
107646 sayılı yatırım teşvik belgesine ilişkin (1.574.439,75-20.203,44) = 1.554.236,31 TL	

Yatırım teşvik belgesi kapsamında yapılan yatırımlar dolayısıyla hak kazanılan yatırıma katkı tutarları, indirimli kurumlar vergisi uygulanacak matrah oluşmaması halinde sonraki döneme devredebilecektir.¹²

4. DEVREDEN YATIRIMA KATKI TUTARININ FİNANSAL TABLOLARDA SUNUMU

İşletmelerin hazırladıkları finansal tablolar bilanço, gelir tablosu ve nakit akım tablosu, özkaynaklar değişim tablosu ve dip notlardan oluşur. İşletmeler, gerek işletme içindeki gerekse işletme dışındaki çeşitli kullanıcılara sundukları finansal bilgileri finansal tablolarında gösterirler.

4.1. Devreden Yatırım Katkı Tutarlarının Muhasebe Kayıtlarında İzlenmesi

Muhasebe hesaplarının oluşturulması sırasında öncelikle teşvikli yatırımdan/yatırımlardan elde edilecek kazancın ayrı hesaplarda izlenerek tespit edilip edilemeyeceğine karar verilmelidir. Kazancın ayrı tespit edilebildiği hallerde müşterek gelirler ile pazarlama, genel yönetim ve finansman giderleri gibi tüm işletme faaliyetlerini kapsayan giderler uygun dağıtım anahtarları kullanılarak dağıtılmalıdır. Ancak tevsi, modernizasyon ve ürün çeşitlendirmesi yatırımlarında yenileme gibi yatırımlar sonucunda ayrı bir gelirden söz etmek mümkün değildir. Bazen gelirin ayrıştırılabilmesi imkânı olsa bile giderlerin sağlıklı bir şekilde ayrıştırılması mümkün olmayabilir. Giderlerin ayrıştırılması 710 Direkt İlk Madde Ve Malzeme Giderleri, 720 Direkt İşçilik Giderleri, 730 Genel Üretim Giderleri grubu hesaplarının ayrıştırılabilmesidir. Bu yapılamıyor ve başka ölçüler kullanılarak hesaplamalar yapılması gerekiyorsa bu durumda da teşvikli yatırım kazancının ayrıca tespitinde imkânsızlık vardır diyebiliriz.

Teşvikli yatırım harcamaları genel olarak yatırım sürecinde 258- Yapılmakta Olan Yatırımlar hesabı altında izlenmektedir. Yatırımlar tamamlandığında ilgili maddi duran varlıklar hesaplarına aktarılmalıdır. Bununla birlikte yatırımın devam ettiği dönemlerde henüz yatırım komple tamamlanmadan bazı unsurlar ilgili sabit varlık hesaplarına aktarılabilir. Bununla birlikte teşvikli yatırımlar nazım hesaplarda da detaylı olarak kayıt edilmekte ve izlenmektedir.

Yatırımlardan elde edilen kazançlara indirimli vergi uygulamasında; yararlanılacak katkı tutarı ile her yıl yararlanılan katkı tutarı ve izleyen dönemlerde yararlanılabilecek katkı tutarının kayıtlarda takip edilmesi gerekmektedir. İndirimli vergi uygulamasından beyanname üzerinde yararlanıldığı için kayıtlarda takip etme Nazım Hesaplar aracılığı ile yapılabilir.

<i>910 YARARLANILACAK YATIRIMA KATKI TUTARI ERTELENMİŞ VERGİ GELİR ETKİSİ HS</i>	1.870.586,00	
<i>910.01 94479 sayılı yatırım teşvik belgesi 1.870.586,00</i>		
<i>911 YATIRIMA KATKI TUTARI ERTELENMİŞ VERGİ GELİR ETKİSİ ALACAKLI HS</i>		1.870.586,00
<i>911.01 94479 sayılı yatırım teşvik belgesi 1.870.586,00</i>		
Hesaplanan Yatırım Katkı Tutarı		

¹² Gelir İdaresi Başkanlığı Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 03.04.2014 tarih ve 17192610-125[ÖZG-13/7]-91 sayılı özelge.

910 YARARLANILACAK YATIRIMA KATKI TUTARI ERTELENMİŞ VERGİ GELİR ETKİSİ HS 910.02 107646 sayılı yatırım teşvik belgesi 1.587.535,00	1.587.535,00	
911 YATIRIMA KATKI TUTARI ERTELENMİŞ VERGİ GELİR ETKİSİ ALACAKLI HS 911.02 107646 sayılı yatırım teşvik belgesi 1.587.535,00		1.587.535,00
Hesaplanan Yatırım Katkı Tutarı		

4.2. Vergi Avantajları Dolayısıyla Ortaya Çıkan Vergi Etkilerinin Raporlanması

4.2.1 Ertelenen Vergiyi Doğuran Nedenler ve Muhasebeleştirme

Ertelenmiş vergilere ilişkin düzenlemeler, TMS 12 Gelir Vergileri Standardında yer almaktadır. Amaç, işletmelerin dönem vergilerinin muhasebeleştirmesini düzenlemektir. Esas itibari ile ertelenen vergi, indirilebilir¹³ veya vergilendirilebilir¹⁴ geçici farklar ve mali zararlar ile vergi avantajlarından doğmaktadır.

i) Geçici farklar; Bir varlığın ya da borcun muhasebeleştirilme döneminin vergilendirme döneminden önce olmasından dolayı oluşan farklardır. Muhasebeleştirme önce olduğu için geçici fark oluşmakta ve vergilendirildiği dönemde de bu geçici fark ortadan kalmaktadır. Hiç bir zaman ortadan kalkmayacak farklar ertelenen verginin konusunu oluşturmazlar. Bu tür farklara sürekli farklar denir. Sürekli farklar ile geçici farkları birbirinden ayıran en büyük özellik vergi değeridir. Sürekli farklar hiçbir zaman vergi değeri olmaması nedeniyle ertelenen vergi doğurmazlar.

Sürekli farklar; iştirak kazançları, serbest bölge kazançları, risk sermayesi kazançları, para ve vergi cezaları, motorlu taşıt vergisi gibi.

¹³ TFRS'ye göre hazırlanmış bilançoda yer alan ve gelecek dönemlerde faydalanma veya ödeme yapıldığında o dönemlerin vergiye tabi kârını veya zararını belirlerken **vergî matrahundan indirilebilir** tutarlardır. İndirilebilir geçici farklar; bir varlığın veya borcun kayıtlı değerinin geri kazanıldığı veya ödendiği dönemlerde mali kârın hesaplanmasında vergi matrahını azaltan işleve sahiptirler. İndirilebilir geçici farklar, gelecek dönemlerde işletmenin karşı karşıya kalacağı vergi yükünü azaltacağından, bu geçici farklar üzerinden ertelenmiş vergi varlığı hesaplanmakta ve hesaplanan bu vergi varlıkları muhasebeleştirilmektedir. TMS 12 standardının 24-36. paragraflarında indirilebilir geçici farka neden olan uygulamalara yer verilmiştir.

¹⁴ TFRS'ye göre hazırlanmış bilançoda yer alan ve gelecek dönemlerde faydalanma veya ödeme yapıldığında o dönemlerin vergiye tabi kârını veya zararını belirlerken vergiye tabi olan tutarlar **vergîlendirilebilir** tutarlardır. Bu farklar, bir varlığın ya da borcun defter değeri (muhasebe değeri) ile vergi mevzuatı uyarınca belirlenen vergiye esas değeri arasında ortaya çıkan ve sonraki dönemlerde mali kâr veya zararın hesabında dikkate alınan farklardır. Ortaya çıkan vergiye tabi geçici farklar, gelecek dönemlerde işletmenin ödeyeceği verginin artmasına sebep olacağından, vergiye tabi geçici farklar üzerinden ertelenmiş vergi borcu hesaplanmakta ve hesaplanan bu vergi borcu muhasebeleştirilmektedir. TMS 12 standardının 15-23.paragrafları arasında vergilendirilebilir geçici farka ilişkin uygulamalar açıklanmıştır.

Geçici farklar; gerçekleşmemiş hisse senedi değer artışları ya da azalışları, kıdem tazminatı karşılıkları, ödenmemiş SGK Primleri, duran varlık değerlendirme artışları, TMS/TFRS'ye göre gerçeğe uygun değer ile vergi değeri arasındaki farklar gibi. Bazı durumlarda gelir vergisi oranı (kurumlar vergisi) tek de olsa vergi otoritesi tarafından bazı gelirler için istisna uygulayabilir. Bu tür istisnalarda geçici fark doğurur.

ii) Mali Zararlar; 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun vergi matrahının tayinine ilişkin bölümün zarar mahsubu konulu 9. Maddesinin a bendinde beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla geçmiş yılların beyannamelerinde yer alan zararlarının kurumlar vergisinden indirileceği hükme bağlanmıştır. Süre sınırlaması mevcuttur. Yani 5 yıl içerisinde kullanılmayan geçmiş yıl mali zararları daha sonra kullanılamaz. Kullanılmayan mali zararlar ertelenen vergiye de konu edilemezler. Ayrıca geçmiş yıl mali zararları, ancak sonraki dönemlerde indirilmesine yetecek kadar vergiye tabi karın oluşacağına muhtemel olması durumunda ertelenen vergiye konu edilebilirler aksi halde ertelenen vergiye konu edilemezler.

iii) Vergi Avantajları; araştırma ve geliştirme faaliyetlerini desteklemek için Ar-Ge teşvikleri, bölgelerin gelişmişlik farkını azaltmak veya belirli sektörleri geliştirmek için verilen bölgesel teşvikler, yatırımları desteklemek için indirimli kurumlar vergisi uygulaması gibi. Bu tür teşvikler, kurum kazancı üzerinden ödenecek vergilerden indirim ve istisna olarak kullandırıldığında işletmelere bir vergi avantajı sağlamaktadırlar. Vergi avantajları sonraki dönemlerde indirim konusu yapılabilmektedir. Ertelenen vergi varlıkları hesaplaması yapılırken bu tür avantajlar da (devreden yatırıma katkı tutarı ve yeniden değerlendirme yapılmak suretiyle sonraki yıla devreden ar-ge indirimi gibi) dikkate alınmalıdır.

TMS 12'nin 32. Paragrafında, vergi planlama olanakları kullanılarak daha sonra oluşacak vergiye tabi gelirin önceki bir döneme çekilmesi suretiyle geçmiş dönemlerden gelen mali zararın veya vergi avantajının söz konusu döneme taşınabilmesi için, ilerideki dönemlerde oluşacak vergilendirilebilir gelirin o dönemlerde ortaya çıkacak geçici farkların dışındaki kaynaklardan oluşması gerekir. Başka bir ifade ile vergi avantajlarının sonraki dönemlerde indirilmesine yetecek kadar vergiye tabi karın oluşacağına muhtemel olması durumunda, ertelenen vergiye konu edilebilirler, aksi halde ertelenen vergiye konu edilmezler.

İşletmelerin TMS ve TFRS'ye göre hazırlanmış bilançolarında Ertelenmiş Vergi Varlığı (Alacağı) ve gelir tablosunda da Ertelenmiş Vergi Geliri kalemlerine yer vermek gerekmektedir. İşletmelerin genel olarak karşılaşılabileceği tüm muhasebe işlemlerine ilişkin muhasebe esaslarını belirleyen ve bu yönüyle başka bir standart setine ihtiyaç duyulmadan finansal tabloların hazırlanmasına imkân verecek olan Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi henüz yayımlanmamıştır.

TMS ve TFRS'ye göre hazırlamak zorunda olan işletmelerin finansal tabloları vergi mevzuatının öngördüğü işlemleri yansıtmaktadır. Yani finansal tablolar devletin vergisini zamanında, tam ve doğru olarak almasına yönelik olarak hazırlanırlar. TFRS'nin amacı ile vergi düzenlemelerinin amacının birbirinden farklı olması, karşımıza iki farklı kar/zarar durumunu çıkarmaktadır. Mali Kar ve Muhasebe Karı.

TFRS uygulamak zorunda olan işletmelerde vergi kuralları değil muhasebe standartları esas alınarak finansal tablolar hazırlanmaktadır. Vergi Usul Kanununda değerlendirme ve sınıflandırma

esasları düzenlenmiştir. Bu düzenlemeler kapsam ve zamanlama bakımından TMS ve TFRS’de yer alan düzenlemelerden farklıdır. Yukarıda ifade edildiği gibi bu tür farklılıklar sürekli fark olabileceği gibi geçici farkta olabilmektedir.

Örnek; VUK’na göre alış değeri ile değerlendirilen hisse senetleri TFRS 9’a göre, gerçeğe uygun değer ile ölçülür. Hisse senedi satıldığında ortadan kalkacak olan değerlendirme farkı, geçici bir farktır ve ertelenen vergi hesaplanmasını gerektirir. Eğer gerçeğe uygun değer alış değerinden büyük ise ertelenen vergi borcu¹⁵, küçük ise ertelenen vergi varlığı¹⁶ oluşur.

İndirilebilir ve vergilendirilebilir geçici farklardan kaynaklanan ertelenmiş vergi varlığı veya borcu gibi hesap kalemleri mevcut Tekdüzen Hesap Planında bulunmamaktadır. Ancak Tekdüzen Hesap Planında Ertelenmiş Vergi Varlığı için aktifte ve duran varlık hesaplarında; Ertelenmiş Vergi Borçları için ise pasifte ve uzun süreli borç hesaplarında geçici farkların yarattığı gelir gider etkileri ise gelir tablosu ödenecek vergi ve yasal yükümlülük karşılık hesapları kullanılarak Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu düzenlemelerine göre TMS’yi uygulamakla yükümlü olan şirketler için oluşturulmuş TMS’ye uygun finansal tablolarda sunulacak yeni hesap kalemleri olarak gösterilmesi gerekmektedir. Sermaye Piyasasında faaliyet gösteren kurumlarda olduğu gibi işlemlerin ve olayların muhasebe ve finansal raporlama standartlarına uygun olarak muhasebeleştirildiği ayrı defterlerde tutularak finansal tablolarda raporlanabilir.

<i>ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI</i>	XXX	
<i>ERTELENMİŞ VERGİ GELİR ETKİSİ</i>		XXX
Vergi varlığının (alacağı) muhasebeleştirilmesi		

<i>ERTELENMİŞ VERGİ GİDER ETKİSİ</i>	XXX	
<i>ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ</i>		XXX
Vergi yükümlülüğünün (borcu) muhasebeleştirilmesi		

¹⁵ *Ertelenen Vergi Borcu*; Vergilendirilebilir geçici farklar nedeniyle sonraki dönemlerde geri ödenecek gelir vergisi tutarlarıdır. Ertelenen vergi varlıklarının aksine, ertelenen vergi borcunun hesaplanması zorunludur.

¹⁶ *Ertelenmiş Vergi Varlığı*: TFRS’ye göre hazırlanmış bilançoda yer alan ve gelecek dönemlerde faydalanma veya ödeme yapıldığında o dönemlerin vergiye tabi kârını veya zararını belirlerken vergi matrahından indirilebilir tutarlardır. İndirilebilir geçici farklar; bir varlığın veya borcun kayıtlı değerinin geri kazanıldığı veya ödendiği dönemlerde mali kârın hesaplanmasında vergi matrahını azaltan işleve sahiptirler. İndirilebilir geçici farklar, gelecek dönemlerde işletmenin karşı karşıya kalacağı vergi yükünü azaltacağından, bu geçici farklar üzerinden ertelenmiş vergi varlığı hesaplanmakta ve hesaplanan bu vergi varlıkları muhasebeleştirilmektedir. TMS 12 standardının 24-36. paragraflarında indirilebilir geçici farka neden olan uygulamalara yer verilmiştir.

4.2.1 Devreden Yatırıma Katkı Tutarı Ertelenen Vergi Varlığı Olarak Raporlanmalı mıdır?

Genel olarak finansal tabloların gerçeğe uygun sunuluşu vergi mevzuatında yer alan düzenlemelere uygun sunumu da içerdiği söylenebilir. TTK'nın, ticari defterler ile ilgili madde hükümlerine tâbi gerçek ve tüzel kişiler; bireysel ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken, Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına (TFRS), kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara aynen uymak ve bunları uygulamak zorundadır. Yeni Türk Ticaret Kanunu uyarınca, finansal tabloların hazırlanması ve sunumuyla ilgili düzenlemeler Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yapılmaktadır.¹⁷

TFRS, işletmelerle ilgili olan finansal tablo kullanıcılarının (Şirket ortakları, şirket yöneticileri, şirket çalışanları, işletmeye finansman sağlayan kuruluşlar, işletme ile ticari ilişkide bulunan işletmeler, işletmeye borsada yatırım yapmayı düşünen yatırımcılar, Devletin çeşitli birimleri, vergi idaresi gibi.) ihtiyaç duydukları finansal tabloların; ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, dengeli, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir nitelikte olmaları ve kamu yararını sağlayabilmeleri için oluşturulmuştur. Diğer bir ifadeyle, işletmenin doğru ve gerçeğe uygun finansal raporlama yapmasına olanak sağlayan standartlardır.

Finansal raporlama ve bu finansal raporlama sonucunda oluşan bilgilerin gerçeğe uygun sunulup sunulmadığı ile asıl amaçlanan tam ve gerçeğe uygun üretilen bilgilerle yukarıda belirtilen kullanıcıların güvenini artırmaktır. Üretilen bu bilgiler içinde yer alan cari dönem ödenmesi gereken vergiler ile gelecekte ödenecek veya indirilecek vergi tutarlarının da doğru hesaplanması ve sunulması gerekir. Vergiler, finansal tablolar üzerinde, hem tablo kalemi olarak hem de dipnot açıklamaları itibariyle önemli etkiye sahiptirler. Dolayısıyla, finansal tablo kullanıcıları açısından ertelenmiş vergiler önemlidir ve bu kalemde izlenen ve açıklanan tutarların dikkatle analiz edilmesi gerekmektedir.

Dönem vergisi ve ertelenmiş vergi, gelir veya gider olarak, verginin doğrudan özkaynak veya diğer kapsamlı gelir altında muhasebeleştirilen bir işlemle ilgili olmaması koşuluyla, gelir tablosunda sunulur. TMS/TFRS kapsamında düzeltilmiş tutarlar ile Vergi Kanunlarına göre kaydedilmiş tutarlar arasındaki farkların yanında işletmeye sağlanan avantajlar, geçmiş yıl finansal zararları gibi gelecekte indirim konusu yapılabilecek farklar da hesaplama dahil edilir.

TMS 12, 4. paragrafı kapsam bölümünde belirtildiği üzere, devlet teşviklerinden veya yatırımlara ilişkin vergi avantajlarından kaynaklanan zamanlama farklarının muhasebeleştirilmesi ile ilgili düzenlemeleri içerir. Yatırım teşvikleri dolayısıyla Devlet tarafından işletmelere yatırıma katkı oranı ve indirimli kurumlar vergisi oranı uygulanarak sağlanan bir vergi avantajı söz konudur.

¹⁷ 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ve 660 sayılı KHK uyarınca, 26/08/2014 tarih ve 29100 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 26 sayılı Kurul Kararıyla;

- Genel olarak Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşların (KAYİK) 1/1/2014 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere münferit ve konsolide finansal tabloların hazırlanmasında Türkiye Muhasebe Standartlarını (TMS) uygulamasına,
- TMS uygulama kapsamı dışında kalan kurum, kuruluş ve işletmelerin ise 660 sayılı KHK'nın Geçici 1 inci maddesinde yer alan "Kurum tarafından yayımlanacak standart ve düzenlemeler yürürlüğe girinceye kadar, bu hususlara ilişkin mevcut düzenlemelerin uygulanmasına devam edilir." hükmü doğrultusunda (Kurumca bir belirleme yapılmıncaya kadar) yürürlükteki mevzuatı uygulamasına karar verilmiştir. Dolayısıyla kapsam dışında kalan şirketler tarafından 26/12/1992 tarih ve 21447 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 1 sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve ekindeki Tek Düzen Hesap Planının uygulanmasına devam edilecek olup bunlar isteklerine bağlı olarak TMS'leri de uygulayabileceklerdir.

Bilindiği üzere vergi avantajı, işletmelerin elde ettikleri kar üzerinden ödeyeceği vergi tutarlarını azaltan vergi indirimleridir. Kullanılmamış vergi avantajları da kullanılmamış mali zararlar gibi ertelenmiş vergi varlığı doğurur. İşletmelerin ödeyeceği vergi tutarı vergi avantajı ve vergi indirimi yoluyla azalır. Vergilendirilebilir karı azaltan indirimler ise kullanılmamış vergi avantajları kapsamında değerlendirilmez. **Ödenecek vergiler üzerinde doğrudan bir indirim etkisi (vergi avantajı)** ertelenmiş vergi varlığına neden olur. Vergilendirilebilir karlarda bir indirim (vergi indirimi) ise ertelenmiş vergi doğurmaz.¹⁸ İndirimli kurumlar vergisi oranı uygulaması ödenecek vergi tutarında bir indirim sağladığından, ertelenmiş vergi bir varlık olarak gelir etkisi yaratacaktır.

Öte yandan yatırımlar için sağlanan vergi avantajlarının borç dışı vergi kalkanı¹⁹ olarak değerlendirilebileceği ve bunların borçlanmanın yerine geçebileceği de tartışılmaktadır. İşletmelerin gelecekteki marjinal vergi oranını etkileyebilecek vergi ödemelerindeki değişiklikler işletmeler tarafından doğrudan ölçülebilir. Net ertelenmiş vergi varlığı/borcu raporlayan işletmelerin daha az/fazla borçlandıkları yani finansal kaldıraç kullandıkları ve ileri taşınan bu ertelenmiş vergi varlıklarının hisse senedi fiyatlarına pozitif etki yaparak, piyasanın ertelenmiş vergi varlıklarını gerçek bir varlık gibi değerlendirdiği gözlenmiştir²⁰. Bu yönüyle de raporlamalarda yapılacak açıklamaların finansal tablo kullanıcıları açısından ne kadar önemli olduğu değerlendirilmelidir.

Sonraki yıllara devreden (Ar-Ge indirimi gibi) yatırıma katkı tutarı olan kullanılmamış vergi avantajı olarak ertelenmiş vergi varlığı şeklinde finansal tablolarda raporlanması gerekecek midir? Ödenecek vergi, vergi avantajı ve/veya vergi indirimi yoluyla azalıyorsa yukarıda değindiğimiz devreden katkı tutarı, ertelenmiş vergi varlığı kapsamında ele alınmalı ve bu kapsamda raporlanmalıdır.

Ülkemizdeki yasal düzenlemelere göre teşvik belgesi kapsamında yatırım yapıldığından işletmelerin kar üzerinden ödeyecekleri vergi tutarından, hesaplanan yatırıma katkı tutarının indirimli kurumlar vergisi oranı uygulanmak suretiyle indirilmesi öngörülmüştür. Örneğimizdeki tevsî yatırım dolayısıyla yatırıma katkı oranı ve vergi oranları dikkate alınarak hesaplanan vergi avantajı (yatırıma katkı tutarı) aynı zamanda gelecek dönemlerde ödenecek vergiden indirilecek tutardır. İlgili dönemlerde beyannamede indirilemediği takdirde sonraki yıllara devretmektedir. Dolayısıyla hesaplanan yatırıma katkı tutarı ertelenmiş vergi varlığı tutarıdır (Alacağı). Başka bir ifade ile yatırıma katkı tutarı ertelenmiş vergi etkisinin hesaplanmış tutarıdır. Buna göre KLM İlaç Sanayi Tic. A.Ş., hesaplanan yatırıma katkı tutarı 3.458.121,00 TL'nin ödeyeceği vergi tutarından indirilmesi gereken vergi avantajı tutarıdır.

Yukarıdaki hesaplamalardan ve açıklamalardan görüleceği üzere şirket 2015 dönem sonunda ve önceki dönemlerde hesaplanan yatırıma katkı tutarını önceki yıllarda ve cari yılda kullanmadığından dolayı gelecekteki raporlama dönemlerine taşıyabilecektir. İşletme 2015 hesap döneminden önce 138.506,74 TL, 2015 hesap döneminde 50.814,71 TL olmak üzere toplam 189.321,45 TL vergi karşılığı katkı tutarını bağlı olduğu vergi dairesine ödememiş ödenecek vergiden indirmiştir.

¹⁸ Prof Dr. Çelik, Orhan, Örnek Uygulamalarla Ertelenmiş Vergi ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına Geçiş s:155-157, Ankara, TURMOB.

¹⁹ Finans literatüründe vergi kalkanı, genellikle faiz gibi ödemelerin yapılması nedeniyle vergiye tabi kârın azaltılması yoluyla firma değerinin artırılması şeklinde tanımlanmaktadır.

²⁰ Ergin, Numan Emre - Ayanoğlu, Yıldız, Ertelenmiş Vergilerin Finansal Tablo Kullanıcıları Açısından Önemi Gazi İktisat ve İşletme Dergisi, 1/1 (2015) 77-104

Öte yandan işletmenin kullanabileceği vergi avantajı toplamı 3.458.121,00 TL dir. Vergi avantajının gelecek muhasebe dönemlerinde kullanılabilecek tutarı $(3.458.121,00 - 189.321,45 =) 3.268.799,55$ TL ileriye taşıdığı ertelenmiş vergi varlığı olarak raporlanacaktır. Vergi avantajı vergilendirilebilir karı değil doğrudan ödenecek vergiyi azalttığı için ertelenmiş vergi varlığı hesaplanırken vergi avantajına ayrıca vergi oranı uygulanmamıştır.

Hesaplanacak vergi varlığı finansal tabloların dip notlarında ayrıca raporlanması gerekmektedir. Çünkü işletmelerin vergi avantajlarını kullanmak istediği gelecek dönemlerde vergilendirilebilir kar elde etme olanağı olduğu durumlarda vergi varlığı raporlanır. Bu nedenle ertelenmiş vergi varlıklarının raporlanmasında ön koşul olan gelecekte yeterli düzeyde vergilendirilebilir kara sahip olacağının olası olmasının işletme yönetimi tarafından da ayrıca değerlendirilmesi gerekir. İşletmenin mali zararının olması ilerideki dönemde yeterli vergilendirilebilir gelirin olmayabileceğinin de güçlü bir işarettir. Bu nedenle işletmenin mali zararları olan bir geçmiş varsa kullanılmamış mali zararı veya vergi avantajı üzerinden ayırabileceği vergi varlığının tutarı indirilebilir geçici farklarının tutarı ve diğer geçerli güçlü karinelere dayanmak kaydıyla, işletmenin bu zarar veya avantajları mahsup edeceği varsayılan vergilendirilebilir gelirin tutarı ile sınırlıdır. Bu gibi durumlarda, ertelenmiş vergi varlığının tutarının ve muhasebeleştirilmesini destekleyen gerekçelerin niteliklerinin açıklanmasını gerektirir.

4.2.2. Vergi Avantajları Dolayısıyla Ortaya Çıkan Vergi Etkilerinin Raporlanması

Geçmiş yıl mali zararları ve vergi avantajlarının ileriye taşınması nedeniyle ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilmesinin koşulları indirilebilir geçici farklar nedeniyle ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilmesinin koşulları ile aynıdır. Dolayısıyla vergi varlığı olarak raporlanması gerekmektedir.

Yatırım teşvik belgesine bağlı olarak uygulanacak indirimli kurumlar vergisi, devlet tarafından yatırıma sağlanan katkılar olarak sonraki döneme devredilmektedir. Dolayısıyla işletmeler için gelir yaratıcı bir unsurdur ve tutarı bellidir. Henüz kullanılmamış vergi avantajları için ilerideki dönemde bunların mahsup edilmesine yeterli olacak tutarda vergilendirilebilir gelir elde edileceğinin muhtemel olması halinde ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilir.

Yapılan bu açıklamalar ve verilen örnek tevsî yatırım uygulamasında indirilebilir geçici farkların vergi etkileri aşağıdaki şekilde muhasebeleştirilebilir. Dönem vergi karşılığı 215.712,67 TL, KKEG dahil edilerek hesaplanmıştır $(1.078.563,39 \times 0,20 =) 215.712,67$ TL.

Dönem Vergi Karşılığı	215.712,67
Ertelenmiş Vergi Geliri	(50.814,71)
Toplam Vergi Gideri	164.897,96
Muhasebe Kârı	978.205,96
(-) Vergi Karşılıkları	164.897,96
Net Kâr	813.308,00



Cari dönemdeki (2015) 50.814,71 TL'lik ertelenmiş vergi varlığı (alacağı) gelir etkisi nedeniyle net dönem karının 813.308,00 TL olarak raporlanmasına neden olacaktır.

690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI	978.205,96	
691 DÖNEM KARI VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIĞI		164.897,96
692 DÖNEM NET KARI		813.308,00
Dönem karı ve vergi karşılığının muhasebeleştirilmesi		

*Daha önceki yıllarda indirilen devreden yatırım tutarları düşülerek kayıtlanmıştır.

912 YARARLANILAN YATIRIMA KATKI TUTARI ERTELENMİŞ VERGİ GELİR ETKİSİ HS.	50.814,71	
912.01 94479 sayılı yatırım teşvik belgesi 30.611,27		
912.02 107646 sayılı yatırım teşvik belgesi 20.203,44		
910 YATIRIMA KATKI TUTARI ERTELENMİŞ VERGİ GELİR ETKİSİ ALACAKLI HS		50.814,71
910.0194479 sayılı yatırım teşvik belgesi 30.611,27		
910.02 107646 sayılı yatırım teşvik belgesi 20.203,44		
2015 Hesap Dönemi Yatırım Katkı Tutarının Kullanımı		

691 DÖNEM KARI VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIĞI	164.897,96	
370 DÖNEM KARI VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIĞI		164.897,96
Bu dönem vergisinin ilgili hesaba devri		

Sonraki dönemlerde (3.319.614,26 – 50.814,71 =) 3.268.799,55 TL devreden vergi varlığının, 2016 hesap döneminin vergi hesabında indirim konusu yapılamayacağı düşünülüyorsa bu tür indirim tutarları üzerinden hesaplanan ertelenmiş vergi varlığı, karşılık ayrılarak ve kar veya zarar tablosuna yansıtılmak suretiyle silinebilir. Sonraki yıllara devrolmuş ve karşılık ayrılarak kar ve zararla ilişkilendirilmiş vergi indirimleri tekrar kullanılabilir hale gelebilir. Ancak böyle durumlarda sonraki yıllara devrolan vergi indirimlerinden doğacak ertelenmiş vergi varlığının geri kazanılabilirliğinin öngörülebilir gelecekte gerçekleşme durumunun muhtemel olması gerekir. Eğer değilse finansal tablolara yansıtılmaz.

4.3. İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması İçin Dip Notlarda Yapılacak Açıklama

TMS 20'ye göre Devlet teşvikleri; parasal, parasal olmayan devlet teşvikleri, gelire ilişkin teşvikler, gider ve zararların karşılanması ve varlıklara ilişkin teşvikler olmak üzere beş grupta açıklanmaktadır.²¹ Yatırımlara sağlanan desteklerde devlet teşviki olan indirimli kurumlar vergisi uygulaması ise bunlardan herhangi birine ilişkin muhasebeleştirilmeyi kapsamamaktadır. Ancak finansal tabloları kullananların, işletmelerden beklentisi farklı olduğundan elde etmek istedikleri bilgi ihtiyaçları da farklıdır. Finansal tablolar tüm paydaşları dikkate alarak ve hepsinin ortak ihtiyaçlarını karşılayacak bilgileri sunmalıdır. Bu çerçevede alınan devlet teşviklerine ilişkin muhasebe politikasının ve teşvike ilişkin bilgilerin finansal tablo dipnotlarında ayrıca açıklanmalıdır.

Örnek

Dipnot 13: Devlet Teşvik Ve Yardımları

Yatırım Teşvik Belgeleri

Şirketin varlıklarıyla ilişkilendirilebilecek nakdi veya aynı teşviki bulunmamaktadır. Ancak geçmiş yıllarda alınmış teşvik belgeleri kapsamında yaptığı yatırımları için elde ettiği vergisel avantajlar mevcuttur. Yapılmakta olan yatırımların niteliği, toplam tutarı, başlangıç ve bitiş tarihi ve tamamlanma derecesi aşağıdaki tabloda görüldüğü şekildedir.

Yatırımın Niteliği	Toplam Tutarı	Teşvik Belgesi Tarihi	Teşvik Belgesi No	Başlangıç Tarihi	Bitiş Tarihi	Yapılan Harcama Tutarı (TL)	Yararlanılan Teşvikler
Tevsi, Ürün Çeşitlendirme, Modernizasyon	10.280.751	29.09.2009	94479	30.09.2009	30.09.2014	10.280.751	Vergi İndirim Oranı %50 Yatırıma Katkı Oranı %20
Modernizasyon	8.000.000	18.10.2012	107646	19.10.2012	19.10.2015	6.175.864,00	Vergi İndirim Oranı %55 Yatırıma Katkı Oranı %20

Şirket'in 94479 sayılı Yatırım Teşvik Belgesi için $((10.280.751,00 - 927.820,00) \times \%20) = 1.870.586,00$ -TL ve 107646 sayılı Yatırım Teşvik Belgesi için $((8.000.000,00 - 62.325,00) \times \%20) = 1.587.535,00$ -TL yatırıma katkı tutarları sağlanana kadar vergi matrahının ilgili mevzuat uyarınca hesaplanan kısmı için indirimli kurumlar vergisinden yararlanılacaktır.

²¹ TEKŞEN Ömer, Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi Yıl 2010, Cilt XXIX, SAYI II, S. 431-453 TMS 20 Standardındaki Devlet Teşvikleri İle Türkiye'de Yeni Teşvik Sisteminde Yatırıma Sağlanan Desteklerin Muhasebe Ve Vergi Açısından İncelenmesi

**Dipnot 25: Dönem Vergi Varlık ve Yükümlülükleri****Cari Dönem Vergisi**

Kurumlar Vergisi Matrahı	1.078.563,39
Genel Orana Tabi Kurumlar Vergisi	117.756,60
(*) İndirimli Kurumlar Vergisi (Yasal Vergi teşvikinden dolayı % 10 ve % 9 olarak hesaplanmıştır.)	47.141,36
Toplam Cari Dönem Vergi Karşılığı	164.897,96

(*) KLM tarafından yapılacak olan eczacılıkta ve tıpta kullanılan kimyasal ve bitkisel kaynaklı ilaçların üretimi yatırımı için T.C. Ekonomi Bakanlığı Teşvik Uygulama ve Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğü tarafından; a) 29.09.2009 tarih ve 94479 sayılı Yatırım Teşvik Belgeleri düzenlenmiştir. Yatırım Bölgesel yatırım teşvik desteklerinden yararlanacaktır (Vergi İndirimi Oranı: %50, Yatırıma Katkı Oranı: %20).

b) 18.10.2012 tarih ve 107646 sayılı Yatırım Teşvik Belgeleri düzenlenmiştir. Yatırım Bölgesel yatırım teşvik desteklerinden yararlanacaktır (Vergi İndirimi Oranı: %55, Yatırıma Katkı Oranı: %20).

19.06.2012 tarih ve 28328 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren “2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının (Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar) 15. Maddesinin 5. Fıkrasının a bendine göre hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben, gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını aşmamak ve toplam yatırıma katkı tutarının; Bölgesel Yatırımlar 1 inci bölgede yüzde yirmisini geçmemek üzere yatırım döneminde yatırımcının diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına indirimli gelir veya kurumlar vergisi uygulanabilir.” Hükmüne göre Kurumlar vergisi Oranı % 10 ve % 9 olarak hesaplanmıştır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesi çerçevesinde, indirimli kurumlar vergisinden kaynaklanan geçici farklar üzerinden öngörülebilir ve vergi kanunları çerçevesinde indirimli kurumlar vergisi hakkının devam edebileceği süre içerisinde yararlanılabileceği sonucuna varılan (3.458.121,00 – 138.506,74 =) 3.319.614,26 TL (31 Aralık 2015: 50.814,71 TL) indirimli kurumlar vergisi için ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilmiştir.

Örneğimizde dönem vergi varlık ve yükümlülükleri arasında kıdem tazminatı ve kullanılmış izin karşılığı, ertelenmiş gelir, garanti karşılığı amortismanına tabi varlıklar ve stoklar, dönem içinde yapılan ar-ge harcamalarından sağlanan indirim gibi geçici farkların olmadığı varsayılmıştır.

31 Aralık 2015 ve 2014 tarihlerinde sona eren yıllara ilişkin kar veya zarar tablosunda yansıtılan vergi giderinin analizi aşağıdaki gibi sunulur:

	2015	2014
Vergi Öncesi Kar	978.205,96	754.906,87
Etkin Vergi Üzerinden Vergi Gideri	(195.641,19)	(150.981,37)
Etkin Vergi Oranı Haricinde Kullanılan İndirimli Kurumlar Vergi Oranı Etkisi	50.814,71	39.346,82
Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Etkisi	(20.071,48)	-
Toplam Vergi Gideri	(164.897,96)	(111.634,55)

Ertelenen Vergi Varlıkları Ve Yükümlülükleri

31 Aralık 2015 ve 31 Aralık 2014 tarihleri itibariyle, ertelenmiş vergiye konu olan ertelenmiş vergi varlığının tutarları aşağıdaki gibidir:

	Kümülatif Geçici Farklar		Ertelenmiş Vergi Varlığı/(Yükümlülüğü)	
	2015	2014	2015	2014
İndirimli Kurumlar Vergisi (*)	189.321,45	138.506,74	50.814,71	39.346,82
Ertelenmiş vergi varlığı, net			50.814,71	39.346,82

(*) KLM, farklı teşvik belgeleri ile yaptığı yatırımlar sonucunda yatırım tutarlarının farklı katkı oranlarında farklı indirimli vergi oranları kullanmaktadır.

Ertelenmiş vergi varlığı dönem içerisindeki hareketi aşağıdaki gibi olacaktır:

Ertelenmiş Vergi Varlıkları	01 Ocak 2015	K/Z Tablosuna Yazılan Gelir	31 Aralık 2015
Yatırım Teşviği Vergi Varlığı	138.506,74	50.814,71	189.321,45
31 Aralık İtibariyle Ertelenmiş Vergi Varlığı	138.506,74	50.814,71	189.321,45

Görüleceği üzere teşvik, indirimli vergi uygulanarak devlet tarafından yatırım katkı tutarında daha az vergi tahsilâtı yapılmak suretiyle gerçekleşmektedir. Yatırım teşvik belgesi kapsamında yapılan yatırımlar dolayısıyla hak kazanılan yatırıma katkı tutarları, indirimli kurumlar vergisi uygulanacak matrah oluşmaması veya az oluşması halinde sonraki döneme devredebilir. Bu itibarla ilk yıllarda yararlanan yatırıma katkı tutarı, devreden yatırıma katkı tutarlarından düşülerek ertesi yıllarda yararlanılacak yatırıma katkı tutarı devreden yatırıma katkı tutarı vergi varlığı olarak dip notlarda açıklanmasında fayda bulunmaktadır.

5. SONUÇ

Kazancın ayrı bir şekilde tespit edilememesi halinde indirimli oran uygulanacak kazanç, yapılan tevsî yatırım tutarının, dönem sonunda kurumun aktifine kayıtlı bulunan toplam sabit kıymet tutarına (devam eden yatırımlara ait tutarlar da dahil) oranlanması suretiyle belirlendikten sonra işletme aktifinde yer alan sabit kıymetlerin kayıtlı değeri, yeniden değerlendirilmiş tutarları ile dikkate alınarak tevsî yatırımlar sonucu yatırıma katkı tutarı hesaplanmaktadır. İndirimli kurumlar vergisi uygulanacak kazancın bulunmaması halinde, devreden yatırıma katkı tutarının ertelenen vergi varlığı olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceği ile sonuçları ve dip notlarda yapılacak açıklamaların finansal tablolar ve finansal bilgi kullanıcıları üzerindeki etkisi konusu tartışılmaya çalışılmıştır. Türkiye’de bu tür çalışmaların çok az sayıda ve yeni olduğu görülmektedir. Devlet tarafından sağlanan vergi avantajlarının finansal tablo kullanıcılarına etkilerinin ve finansal tablolarda sunumunun önemi bu çalışmada değerlendirilmiştir. Yapılan yatırımlar sonucu yararlanılacak yatırıma katkı tutarlarının, her yıl yararlanan ve gelecek dönemlerde yararlanılabilecek katkı tutarları vergi varlığı şeklinde ayrıca sunulmalı ve dönem raporlamasının ayrılmaz parçası olan dip notlarda açıklanmalıdır.

Birçok işletme, özellikle kamuya hesap verme zorunluluğu olan işletmeler, finansal tabloların raporlanmasında TMS/IFRS'nin uygulanması ile birlikte bağımsız denetimi de gündemlerine almak durumunda kalacaklardır. İşletme yönetimleri, finansal rapor kullanıcılarının ihtiyaçlarına daha uygun ve daha güncel bilgiler sunarak şeffaflığı artırıcı tablolar hazırlamaları gerekmekte birlikte bu bilgileri yorumlamak, işleyebilmek ve kullanabilmekte yarattığı sonuçlar itibariyle önemle üzerinde durulması gereken hususlardır.

KAYNAKÇA

- 1- Çelik, Orhan, Prof Dr. Örnek Uygulamalarla Ertelenmiş Vergi ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına Geçiş, Ankara, TURMOB.
- 2- Ergin, Numan Emre - Ayanoglu, Yıldız Ertelenmiş Vergilerin Finansal Tablo Kullanıcıları Açısından Önemi, Gazi İktisat ve İşletme Dergisi.
- 3- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu, Finansal Tabloların Sunuluşuna İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 1) Hakkında Tebliğ.
- 4- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu, Gelir Vergilerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 12) Hakkında Tebliğ.
- 5- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu, Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanmasına İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 20) Hakkında Tebliğ.
- 6- TEKŞEN Ömer, TMS 20 Standardındaki Devlet Teşvikleri İle Türkiye'de Yeni Teşvik Sisteminde Yatırıma Sağlanan Desteklerin Muhasebe Ve Vergi Açısından İncelenmesi, Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi Yıl 2010, Cilt XXIX, SAYI II, S. 431-453.