

KIRSAL KALKINMA YATIRIMLARININ DESTEKLENMESİ PROGRAMI (KKYDP) KAPSAMINDA PROJE BAZLI HİBE UYGULAMASI VE VERGİSEL BOYUTU

Volkan AKSOYOĞLU (*)

1 - GİRİŞ

2006-2010 Ulusal Tarım Strateji çerçevesinde öncelikli olarak tarıma dayalı küçük ve orta ölçekli sanayinin geliştirilmesini amaçlayan, tarımsal ürünlerin depolanması, islenmesi, paketlenmesi ve ambalajlanmasına yönelik yatırım tesislerinin yanı sıra jeotermal, güneş, rüzgar ve benzeri alternatif enerji kaynakları kullanılan seraların yapımı konularını da kapsayan ekonomik faaliyetlere yönelik "Kırsal Kalkınma Yatırımlarının Desteklenmesi Programı" çerçevesinde girişimcilere proje bazlı hibe destekleri uygulanmaktadır.

Tarım ve Köyişleri Bakanlığı ile Dünya Bankası arasında imzalanmış olan tarımsal destekler kapsamında uygulanan bu destekler ile, girişimcilerin belirtilen alanlardaki yatırımlarının belli bir tutarının hibe olarak verilerek bu yatırımlarını tamamlamaları sağlanmaktadır.

Biz de bu yazımızda günümüzde önemli miktarlara ulaşan, özellikle küçük ve orta ölçekli işletmeleri hedef alan ve bu tür işletmelerin özellikle AB'ye uyum çalışmaları ile paralel olarak

daha rekabet edebilir bir yapıya kavuşmalarında önemli katkısı olan bu program kapsamındaki proje bazlı hibe uygulamasını ve yapılan bu hibelerin işletmeler açısından hâsılat olarak dikkate alınıp alınmayacağı hususu ile KDV'ye tabi olup olmadığı hususlarını vergi mevzuatımızdaki amir hükümler doğrultusunda açıklamaya çalışacağız.

2- PROJE BAZLI HİBE UYGULAMASI

2.1. Program Kapsamında Hangi Nitelikleri Taşıyan Projeler Desteklenmektedir?

Program kapsamında;

- Tabandan yukarıya doğru yaklaşımla katılımcılığı sağlayan,
- Yerel kapasiteyi ve kurumsallaşmayı geliştiren,
- İstihdam yaratma potansiyeli olan,
- Üretici gelirlerini artıran ve çeşitlendiren,
- Kadın ve genç nüfusun eğitim ve girişimcilik düzeyini teşvik eden, geliştiren,
- Uygun kırsal teknolojilerin gelişmesini ve yaygınlaştırılmasını esas alan projeler desteklenmektedir.

Bu tür projelerin desteklenmesindeki amaç ise, tarıma dayalı küçük ve orta ölçekli sanayinin

(*) Vergi Denetmeni

geliştirilmesidir. Üretimin değil, üretilmiş ürünlerin işlenmesi yoluyla pazara sunulabilecek hale getirilmesidir.

2.2. Program Kapsamında Desteklenecek Yatırımlar:

Kırsal Kalkınma Yatırımlarının Desteklenmesi Programı kapsamında desteklenecek yatırımlar "Ekonomik Yatırımlar" ve "Alt Yapı Yatırımları" olarak iki gruba ayrılmıştır.

2.2.1 Ekonomik Yatırım Konuları

Program kapsamında desteklenecek ekonomik yatırım konuları şunlardır:

i) Tarımsal ürünlerin işlenmesi, depolanması, ambalajlanması ve paketlenmesine yönelik

- yeni yatırım tesislerin yapımı,
- mevcut faal olan veya olmayan tesislerin kapasite artırımı ve teknoloji yenilenmesine yönelik yatırımlar,

- önceden başlamış yarım kalmış veya kısmen yapılmış yatırımların tamamlanmasına yönelik yatırımlar için bireysel ve grup başvuruları kabul edilir.

(Tarımsal ürün: Tütün hariç tüm bitkisel ürünleri, deri, yapağı, kıl, tiftik ve ipek kozası hariç hayvansal ürünleri ve su ürünlerinin tümünü ifade eder.)

ii) Alternatif enerji kaynakları kullanan seralının yapımına yönelik yatırımlar için yapılacak bireysel ve grup başvuruları kabul edilir.

iii) Basınçlı sulama tesislerinin yapımına yönelik yatırımlar için de, yapılacak grup başvuruları kabul edilir.

2.2.2. Alt Yapı Yatırım Konuları

Program kapsamında desteklenecek alt yapı yatırım konuları ise Köy bazlı toplu modern, yağmurlama ve damla sulama sistemlerinin tesis edilmesidir.

2.3. Program Kapsamında Hibe

Yardımlarından Yararlanacak Olanlar

Program kapsamında yukarıda sayılan ekonomik yatırım konuları ile ilgili bireysel olarak;

- Kırsal kesimde yaşayan,
- Tarımsal üretim yapan veya küçük ölçekli iş alanlarında faaliyet gösteren,

- Tarım Bakanlığının oluşturduğu çiftçi kayıt sistemine veya diğer kayıt sistemlerine kayıtlı kişiler, başvurabilir. Grup olarak ise;

- Program illerinde kurulmuş,
- Tarım Bakanlığının oluşturduğu çiftçi kayıt sistemi veya diğer kayıt sistemlerine kayıt olmuş olan tüzel kişiler, yani;

- Adi ortaklık, iş ortaklığı, kolektif şirket, limited şirket ve anonim şeklinde kurulmuş olan şirketler,

- Vakıflar, tarımsal amaçlı kooperatif, birlik ve üretici birlikleri başvurabilir

Burada özellikle belirtmek isteriz ki bu hibe desteğinden faydalanmak için Bireysel başvurularla bireysel başvuru sahibinin, grup başvurularında başvuru sahibi tüzel kişinin, Tarım ve Köy İşleri Bakanlığı tarafından oluşturulan çiftçi kayıt sistemi veya diğer kayıt sistemlerine kayıtlı olmaları esastır.

Ayrıca, Bakanlık tarafından oluşturulan kayıt sistemlerine kayıtlı olmayan ve yukarıda belirtilen nitelikleri taşımayan kişiler tarafından kurulmuş olan şirketler de uygun şartlara haiz olan şirketlerle ortaklık yaparak projeye katılabilir. Ancak, bu kuruluşların ortaklıktaki payları hiçbir şekilde %30'u geçemez.

Yatırımı gerçekleştirecek kişi ve kuruluşların yatırımın gerçekleştirileceği illerde yerleşik olmaları, ana faaliyetlerinin bu il sınırları içinde olması şarttır. Bu nedenle il dışında ikamet eden veya faaliyet gösteren kişi ve kuruluşlar, Proje kapsamındaki il sınırları içinde bulunan özel kuruluşlarla ortak üye olarak projeye katılabilirler.

Ancak, il dışında ikamet eden ve/veya faaliyet gösteren kişi veya kuruluşların ortaklıktaki paylarını %49'dan fazla olamaz.

Ayrıca;

1- Proje sahipleri kendi paylarına düşen ve hibeye esas proje toplam tutarının % 50 si oranındaki katkı payının finansmanını kendi öz kaynaklarından temin etmekle yükümlü ve sorumludurlar. Katkı payının finansmanında kamu kaynakları kullanılmaz.

2- İl özel idaresi, belediye, belde başkanlığı gibi kamu kurum ve kuruluşları, bunların vakıf, birlik benzeri teşekkülleri ile bunların içinde bulunduğu ortaklıkların başvuruları program kapsamında değerlendirilmez.

3- Proje sahipleri, farklı yatırım konularında birden fazla yatırım projesi için hibe başvurusunda bulunabilir. Ancak, hibe desteği miktarını arttırmak amacıyla bir yatırım tesisinin bölümler veya üniteler şeklinde ayrı ayrı projeler şeklinde başvurusu yapılamaz.

Program kapsamında yukarıda sayılan alt yapı yatırım konuları ile ilgili olarak başvurabilecekler ise;

1- Sulama Kooperatifleri,

2- Kaymakamlıklar,

3- Köylere Hizmet Götürme Birlikleri tüzel kişilik olarak başvurabilirler.

Köy ve mahalle muhtarlığı, belde, belediye, büyükşehir belediyesi başkanlığı, İl Özel İdaresi ve bunların vakıf, birlik gibi teşekkülleri ile bunların içinde bulunduğu ortaklıkların yapacakları proje başvuruları program kapsamında değerlendirilmez.

Ayrıca alt yapı yatırımlarında ekonomik yatırımlardan farklı olarak Proje sahipleri kendi paylarına düşen ve hibeye esas proje toplam tutarının % 25'i oranındaki katkı payının finansmanını kendi öz kaynaklarından ve/veya İl Özel İdare kaynaklarından temin etmekle yükümlü ve sorumludurlar.

2.4. Yatırım Bazında Alınabilecek Hibe Tutarları, Yatırımın Süresi ve Projenin Uygulanacağı İller

Destekleme kapsamında projelere verilecek hibe oranı ve tutarları aşağıdaki gibidir.

Ekonomik Yatırımlar	Hibeye Esas Tutar (Toplam Proje Tutarı)	Hibe Oranı (Hibe Üst Limiti)	Hibe Tutarı
Bireysel Başvurular	50.000 YTL	% 50	25.000 YTL
Grup Başvuruları	350.000 YTL	% 50	175.000 YTL
Altyapı Yatırımları	400.000 YTL	% 75	300.000 YTL

Yatırım projeleri, başvuruları kabul edilen proje sahiplerine değerlendirme kesin kararının tebliğ edilme tarihinden sonra, en fazla 15 ayda, bu süre içerisinde kalmak kaydıyla proje sahiplerinin yüklenicilerle yapacağı uygulama sözleşmelerinden sonra ise en fazla 12 ayda tamamlanır.

Aslında proje ilk olarak Tarım ve Köyişleri Bakanlığı Teşkilatlanma ve Destekleme Genel Müdürlüğünce 2005 yılında 16 il bazında Köy Bazlı Katılımcı Yatırım Programı şeklinde pilot olarak uygulanmış, ancak daha sonra çıkarılan Kırsal Kalkınma Yatırımlarının Desteklenmesine İlişkin Tebliğ¹ ile projenin kapsamı 65 ili² kapsayacak şekilde genişletilmiştir.

¹ 06/04/2006 tarih ve 26131 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

² Bu iller tebliğde; Adana, Afyon, Ağrı, Aksaray, Amasya, Ankara, Antalya, Aydın, Balıkesir, Bartın, Bayburt, Bilecik, Bingöl, Bitlis, Bursa, Çankırı, Çorum, Diyarbakır, Düzce, Edirne, Elazığ, Erzincan, Erzurum, Eskişehir, Gaziantep, Giresun, Hakkari, Iğdır, Isparta, İçel, İstanbul, İzmir, K.Maraş, Karabük, Kars, Kastamonu, Kayseri, Kırıkkale, Kırşehir, Kilis, Kocaeli, Kütahya, Manisa, Mardin, Muğla, Muş, Nevşehir, Ordu, Osmaniye, Sakarya, Samsun, Siirt, Sinop, Sivas, Şanlıurfa, Şırnak, Tekirdağ, Trabzon, Tunceli, Uşak, Van, Yalova, Yozgat ve Zonguldak olarak sayılmıştır.

2.5. Program Kapsamında Hibe Desteği Verilecek Proje Giderleri

Yukarıda Kırsal Kalkınma Yatırımlarının Desteklenmesi Programı kapsamında desteklenecek "Ekonomik ve Alt Yapı Yatırımları"na verilecek hibe tutarları yatırım konuları itibariyle ayrıntılı olarak gösterilmiştir. Bu kapsamda yapılacak hibe yardımları yatırımı gerçekleştirebilmek için yapılması gereken proje giderlerinin karşılanması şeklinde uygulanmaktadır. Yatırıma ait giderlerin bu yardım kapsamında değerlendirilebilmesi için bazı kriterler aranmaktadır. Bunları şöyle sıralayabiliriz;

1- Hibe desteği verilecek proje giderlerinin, proje başvuruları kabul edilen başvuru sahipleri tarafından hibe sözleşmesi akdedilmesinden sonra gerçekleştirilmesi,

2- Hibe sözleşmesi ekinde kabul edilen yatırım projesi başvurusunda belirtilmiş olması ve hibe desteği verilecek proje giderleri kapsamında olması,

3- Hibe sözleşmesi ekinde kabul edilen proje bütçesinin hibeye esas proje giderleri limiti, ekonomik yatırım konuları için;

- bireysel başvurularda 50 000 YTL
- grup başvurularında 350 000 YTL
- altyapı yatırımlarında 400 000 YTL limiti içerisinde kalması,

4- Hibe sözleşmesi ekinde kabul edilen iş planında öngörülen yatırım süresi içerisinde gerçekleşmesi,

5- Hibe desteği kapsamındaki kullanımların, Bakanlık tarafından yayınlanan satın alma el kitabında belirtilen kurallara uygun olarak satın alma işlemlerinin gerçekleştirilmesi ve belgelere dayandırılması ve ibraz edilmesi gereklidir.

Peki bu şartları taşıyan proje giderlerinin hepsi hibe yardımından karşılanacak mıdır? Bu konuda da yapılan yasal düzenleme ile bir sınırlama getirilmiş ve yukarıdaki şartları taşıyan proje

giderlerinden sadece yatırım süresi içinde ve projenin gerçekleşmesi için ihtiyaç duyulan;

- İnşaat işleri (projenin ayrılmaz bir parçası ve faaliyete geçmesi için kaçınılmaz olan inşaat giderleri)

- Mal (makine, malzeme ve ekipman) alımı
- Danışmanlık alımı

- Proje yönetim giderleri bu yardımdan karşılanacaktır. Ayrıca proje sadece bir inşaat faaliyetinden veya mal alımından ibaret olmamalı, her ikisini de kapsmalıdır.

Danışmanlık hizmetleri yerel sivil toplum kuruluşları vasıtasıyla temin edilirse, hibeye esas proje toplam tutarının %8'ini, bireysel danışmanlar veya özel danışmanlık firmaları kanalıyla temin edilirse hibeye esas toplam tutarın %4'ünü geçemeyecektir. Projenin yönetimiyle ilgili oluşacak kırtasiye giderlerine ilişkin olarak belgelendirilmeleri koşuluyla verilebilecek hibe desteği tutarı ise, hibe sözleşmesinde belirtilen hibeye esas toplam proje tutarının % 2'sini geçemeyecektir.

Bunun dışında aşağıda sayılan giderler ise hibe desteği kapsamında değildir. Bunlar;

- Her türlü borç ödemeleri
- Faiz ,Kur farkı giderleri ile Bankacılık giderleri
- Başka bir kaynaktan finanse edilen harcama ve giderler

- Kira giderleri
- Arazi, arsa ve bina alım giderleri
- Bina yakıt, su, elektrik ve apartman giderleri
- Nakliye giderleri
- Denetim giderleri
- KDV de dahil iade alınan veya alınacak vergiler
- İkinci el mal alım giderleridir.

Bu hibe desteğinden faydalanmak isteyen yatırımcılar ilk müracaatlarını buldukları ilin Tarım İl Müdürlüklerine yapacaklardır. Program kapsamında bilgi alınması ve proje hazırlanması ile ilgili olarak Tarım İl Müdürlükleri bünyesinde "İl Proje Yürütme Birimi (Proje Teknik Yardım

Ekibi)" birimleri kurulmuştur. Başvuruda bulunmak isteyenler, proje hazırlama konusunda ihtiyaç duydukları teknik desteği söz konusu birime başvurarak bedel ödemedi alabilecekler. Ayrıca programla ilgili tüm dokümanlara ve bilgilere <http://www.tedgem.gov.tr> internet adresinden ulaşılabilir.

2007 yılı sonu itibariyle bu proje kapsamında yapılan hibe destekleri aşağıdaki gibidir. Görüleceği üzere iki yıl içinde 280.569.315 YTL'si ekonomik yatırımlar olmak üzere toplam 311.667.125 YTL tutarında hibe desteği sağlanmıştır.³

	I.ETAP (2006)	II.ETAP (2006)	III.ETAP (2007)	TOPLAM
BAŞVURU SAYISI	388	1139	2032	3559
PROJE TUTARI(YTL)	61.784.499	209.954.799	651.285.516	923.024.814
UYGUN PROJE SAYISI				
Ekon.	161	525	1098	1784
Altyapı	12	276	70	358
Toplam	173	801	1168	2142
HİBE TUTARI (YTL)				
Ekon.	25.068.675	79.587.525	175.913.115	280.569.315
Altyapı	3.003.665	10.394.571	17.699.575	31.097.811
Toplam	28.072.339	89.982.096	193.612.690	311.667.125

Kaynak:<http://www.tedgem.gov.tr/yayim/alimler.htm>

3- KIRSAL KALKINMA YATIRIMLARININ DESTEKLENMESİ PROGRAMI KAPSAMINDA YAPILAN HİBENİN İŞLETMELER AÇISINDAN HÂSILAT YAZILIP YAZILAMAYACAĞI

Proje bazlı hibe uygulamasını açıkladıktan sonra yazımızın bu bölümünde bu kapsamda elde edilen hibenin proje sahibi gerçek kişi veya kurum tarafından yasal defterlerine gelir olarak

mı kaydedilmesi gerektiği yoksa proje maliyetinin hibe tutarı kadar düşürülerek bu şekilde mi kayıtlara geçirilmesi gerektiği konusunu açıklamaya çalışacağız.

3.1. Gelir İdaresinin Görüşü:

Hibenin hasılat olarak kaydedilip kaydedilmeyeceği hususunu açıklamadan önce hibe şeklindeki yardımın büyük bölümünün yatırımın gerçekleştirme süresi içinde ve projenin gerçekleştirilmesi için zorunlu olan inşaat işi, makine, malzeme ve ekipman alımı giderlerinin finansmanı şeklinde uygulandığını tekrar hatırlatalım.

Vergi idaresinin bu konudaki görüşünü yanıtması bakımından önem arz eden Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen bir muktezada⁴ özetle;

" Bilindiği üzere 01/01/2006 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6'ncı maddesinde, kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı ve safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır. Gelir Vergisi Kanununun 37'nci maddesinde ise, her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazancın ticari kazanç olduğu belirtilmiştir.

Dolayısıyla, ticari faaliyet ile ilgili olarak zeytinyağı fabrikası yatırımı için hibe olarak alınan destek tutarının kurum kazancının tespitinde gelir unsuru olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Öte yandan, tek düzen muhasebe sisteminin uygulanmasına ilişkin açıklamalar, 26/12/1992 tarih ve 21447 mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 1 sıra nolu Muhasebe Sistemi Uygulama

³ www.tedgem.gov.tr/yayim/alimler.htm, Teşkilatlanma ve Destekleme Genel Müdürlüğü.

⁴ 06/07/2007 tarih ve B.07.01.GİB.0.07.31/3185-174/060053 sayılı mukteza

Genel Tebliği ve daha sonra bu konuda yayımlanan diğer tebliğlerde yapılmış bulunmaktadır.

Buna göre, "602 Diğer Gelirler" hesabı; İşletmenin korunması, ihracatı teşvik ya da hükümet politikasına uyma zorunluluğu karşısında oluşan işletmenin faaliyet hasılatındaki düşüklüğü veya faaliyet zararını gidermek için, sermaye katkısı niteliğinde olmayan, mali yardımlar (sübvansiyonlar), devletin bazı malları vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülüklerden istisna etmesi yoluyla yaptığı yardımlar (vergi iadeleri) ve satış tarihindeki vade farkları, ihracatla ilgili fiyat istikrar destekleme primi vb. hasılat kalemlerinin izlendiği hesaptır.

Bu açıklamalara göre, ticari faaliyet ile ilgili olarak zeytinyağı fabrikası yatırımı için hibe olarak alınan destek tutarının "602 Diğer Gelirler" hesabında izlenmesi gerekmektedir." Denilmektedir. Anlaşılacağı üzere vergi idaresi bu konuda elde edilen hibe şeklindeki destek tutarını ticari kazancın bir unsuru olarak görmekte ve doğrudan gelir olarak dikkate alınmasını istemektedir. Ancak bu görüşe aşağıda açıkladığımız nedenlerle katılamıyoruz.

3.2. Kişisel Görüşümüz:

İşletmenin faaliyet konuları ile ilgili belirli koşulların yerine getirilmesi karşılığında işletmeye kaynak transferi şeklindeki devlet yardımı olarak da tanımlayabileceğimiz hibe şeklindeki bu yardımların karşılığında işletmeler bina, makine ve ekipman gibi amortisman tabii duran varlık elde etmektedir. Yani bu yardımları varlığa ilişkin teşvikler olarak da adlandırabiliriz. Dolayısıyla bu hibenin amortisman tabii iktisadi varlıkların elde edilmesi yani harcamanın işletme tarafından yapıldıktan sonra bu hibenin işletme tarafından fiilen elde edilmesi şeklinde gerçekleşecektir. Yine hibenin elde edilmesi ile bu hibeyi elde edebilmek

için proje kapsamında yapılacak olan danışmanlık alımı ve proje yönetim giderleri de aynı şekilde harcamanın yapıldıktan sonra hibenin alınması şeklinde gerçekleşecektir.

Proje kapsamındaki danışmanlık ve proje yönetim giderleri karşılığında alınacak olan hibenin muhasebeleştirilmesi hususunda bir sorun yoktur. Zira yapılan bu giderler ister doğrudan hibe geliri ile isterse önce işletmeden karşılanarak daha sonra elde edilen hibe desteği ile karşılanсын gerek muhasebe kaydı gerekse gelir tablosuna ve dolayısıyla vergiye tabii gelirden bir değişiklik yaratmayacaktır.

Örneğin, gerekli şartları taşıyan ve projesi ilgili kurullarda kabul edilen X A.Ş., tarımsal ürünlerin işlenmesi, depolanması, ambalajlanması ve paketlenmesine yönelik 300.000 YTL tutarında yeni yatırım tesisi projesi kapsamında 10/01/2008 tarihinde 10.000 YTL tutarında danışmanlık ve proje yönetim gideri yapmıştır. Buna ilişkin olarak gerekli hibe desteğini ise 25/03/2008 tarihinde Y Bankası aracılığıyla tahsil etmiştir. Buna göre X A.Ş.'nin yapacağı kayıtlar aşağıdaki gibi olacaktır. KDV ihmal edilmiştir.

.....	10/01/2008
770 GYG		10.000
	100 Kasa	10.000
.....	25/03/2008
102 Banka		10.000
	602 Diğer Gel.	10.000
.....	/

Görüleceği üzere işletme açısından doğrudan gider olarak kabul edebileceğimiz hibe desteği kapsamında gerçekleştirilen danışmanlık ve proje yönetim giderleri ile gelir olarak kaydedilen aynı tutardaki hibe gelir tablosuna aktarılması sonucunda birbirini nötrleyecek ve vergiye tabii gelirden herhangi bir değişiklik yaratmayacaktır.

Buradaki esas sorun hibe desteğinin neredeyse %90'ının⁵ karşılığını oluşturan amortisman tabi iktisadi kıymetlerin, yani bina inşaatı, makine ve ekipman alımı dolayısıyla elde edilecek hibe tutarının işletme hesaplarına doğrudan gelir olarak mı yansıtılacağı, yoksa bu hibe karşılığında elde edilen varlığın faydalı ömrü boyunca amortismanları oranında sistematik ve oransal bir biçimde gelir tablosuna yansıtılmak üzere ertelenmiş gelir olarak veya varlığın defter değerinin tespiti sırasında varlığın defter değerinden indirilerek faydalı ömrü boyunca yapılacak amortisman giderinin azaltılması yoluyla mı gelir tablosu ile ilişkilendirileceğidir.

Bizim görüşümüz, proje kapsamında karşılığında amortisman tabi bir varlık elde edilen ve aslında bir ölçüde yatırımın maliyetinin dolayısıyla iktisadi kıymetin maliyetinin hibe tutarı kadar azalması sonucunu doğuran bu hibelerin doğrudan gelir yazılamayacağı yönündedir.

Aksi halde, örneğin, tarımsal ürünlerin işlenmesi, depolanması, ambalajlanması ve paketlenmesine yönelik 300.000 YTL tutarındaki bir proje kapsamında alınan ve 140.000 YTL [(300.000 x 0,50) x 0,90] tutarını bulabilen nakit şeklindeki hibenin gelir tablosuna doğrudan yansıtılması gerekecektir. Bu 140.000 YTL hibe karşılığında tamamı faydalı ömrü 5 yıl olan makine ve ekipman alındığını varsaydığımızda ise, gelir tablosuna yansiyacak gider tutarı (amortisman tutarı) 28.000 YTL olacak ve bu durumda işletmenin ilgili yıl ticari kazancı "0" bile olsa vergiye tabi matrahı (140.000 – 28.000) 112.000 YTL olacak ve kurumlar vergisi mükellefi olduğunu düşündüğümüzde 22.400 YTL kurumlar vergisi ödemek durumunda kalacaktır. Hâlbuki işletme

140.000 YTL tutarında bir iktisadi varlık elde etmiş ve bu tutarı doğrudan bu iktisadi varlığın elde edilmesinde kullanmıştır. Dolayısıyla aslında oluşan bu 112.000 YTL kazanç fiktif bir kazanç olup, gerçekte böyle bir kazanç oluşmamıştır. Bir an olsun işletmelerin bunu bu şekilde kaydettiğini ve üzerinden vergi hesapladığını düşünelim. Bu takdirde işletmede fiilen bulunmayan bu paranın, yani karın ortaklara dağıtılması da mümkün olmayacak ve ileride bu işletmeler örtülü kar dağıtımını yaptığı iddiası ile cezai müeyyideyle karşı karşıya kalabileceklerdir.

Ayrıca asıl amacı, kırsal alanda, yerel kapasiteyi ve kurumsallaşmayı geliştirerek istihdam yaratan, uygun kırsal teknolojilerin gelişmesini ve yaygınlaştırılmasını esas alan, kırsal altyapının geliştirilmesine ve iyileştirilmesine yönelik projelere hibe desteği uygulayarak gelir ve sosyal standartları geliştirmek, tarım-sanayi entegrasyonunu sağlamak, alternatif gelir kaynakları yaratmak, katma değer sağlayacak altyapı tesis etmek ve Uluslararası kaynakların (özellikle AB) kullanımı için kapasite oluşturmak olan proje bazlı hibe desteği amacına ulaşamayacaktır. Zira gerçekte elde etmedikleri kazanç için vergi ödemek zorunda bırakılan işletmeler bu alandaki projelere en baştan girmeyecektir.

Açıkladığımız bu nedenlerle Kırsal Kalkınma Yatırımlarının Desteklenmesi Programı kapsamında "Ekonomik Yatırımlar" ve "Alt Yapı Yatırımları" projelerine ilişkin hibe yardımlarından yararlandırılacak olan danışmanlık ve proje yönetim giderlerine ilişkin hibelerin doğrudan gelir hesabına kaydedilmelidir. İşletmelerin amortisman tabi iktisadi kıymet edinmeleri sonucunu doğuran hibelerin ise eğer hibe tutarı iktisadi kıy-

⁵ Hibe desteğinden karşılanacak gider kalemlerinden danışmanlık giderinin proje toplam tutarının % 8'ini, proje yönetim giderleri ise %2'sini aşamayacağından, diğer giderler olan inşaat ve makine ve ekipman giderleri için bu oran % 90'ını geçemeyecektir.

metin amortismanları oranında sistematik ve oransal bir biçimde ertelenmiş gelir olarak kaydedilmesi gerekir.

Konun daha iyi anlaşılması için bir örnekle açıklayalım.

Örneğin, gerekli şartları taşıyan ve projesi ilgili kurullarda kabul edilen X A.Ş., tarımsal ürünlerin ambalajlanması ve paketlenmesine yönelik 500.000 YTL tutarında yeni yatırım tesisi projesi kapsamında 10/02/2008 tarihinde tanesi 50.000 YTL tutarında A,B ve C modeli olmak üzere 3 adet paketleme makinesi almıştır. Bu şirketin bu proje kapsamında yararlanabileceği hibe tutarının üst sınırı yasal düzenleme gereği (500.000 x 0,50) 175.000 YTL'dir. Dolayısıyla bu proje kapsamında yapmış olduğu toplam 150.000 YTL harcamayı hibe olarak alabilecektir. Buna ilişkin olarak 150.000 YTL tutarındaki hibe desteğini ise 20/03/2008 tarihinde Y Bankası aracılığıyla tahsil etmiştir. Bu durumda yukarıda açıkladığımız görüşümüz doğrultusunda X A.Ş.'nin yapacağı kayıtlar aşağıdaki gibi olacaktır.KDV ihmal edilmiştir.

..... 10/02/2008	
254 Tesis,Makine ve Cihazlar	150.000
01. A Model Makine	50.000
02. B Model Makine	50.000
03. C Model Makine	50.000
102 Banka	150.000
..... 20/03/2008	
102 Banka	150.000
480 Gelecek Yıllara Ait Gel.	150.000
..... 31/12/2008	
770 GYG	30.000
257 Birikmiş Amortisman	30.000

..... 31/12/2008

480 Gelecek Yıllara Ait Gel. 30.000

602 Diğer Gel. 30.000

..... /

Eğer proje toplam maliyeti 200.000 YTL olsaydı diğer verilerin sabit kalması koşuluyla yararlanılacak hibe üst limiti 100.000 YTL olacaktır. Bu takdirde ise her yıl ayrılacak amortisman tutarının (100.000 / 150.000) 2/3'ü yani 20.000 YTL tutarındaki hibe gelir olarak kaydedilecektir. Böylelikle gelir ve gider(amortisman) tutarları birbirine eşit olduğundan hesapların Gelir Tablosuna aktarılması durumunda dönem karlılığını etkilemeyecek ve fiktif karların oluşması önlenecektir.

4- KIRSAL KALKINMA YATIRIMLARININ DESTEKLENMESİ PROGRAMI KAPSAMINDA YAPILAN HİBELERİN KDV KARŞISINDAKİ DURUMU

Bilindiği üzere 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun⁶ 1 inci maddesine göre, verginin konusunu; her türlü mal ve hizmet ithalatı ile ticari, sınai, zirai veya mesleki faaliyet kapsamında yapılan veya maddenin 3 üncü fıkrasında ismen zikredilen teslim ve hizmetler oluşturmaktadır.

Kırsal Kalkınma Yatırımlarının Desteklenmesi Programı kapsamında "Ekonomik Yatırımlar" ve "Alt Yapı Yatırımları" projelerine ilişkin geri dönüşümsüz olarak verilen destekler kapsamındaki hibe yardımlarına ilişkin ödemeler bir teslim ve hizmetin karşılığı olarak ortaya çıkmadığından katma değer vergisinin konusuna girmemektedir. Dolayısıyla bu hibe yardımları KDV'ye tabi değildir.

Benzer bir konuda çıkarılmış 20 sıra nolu Katma Değer Vergisi Sirkülerinde⁷; KOSGEB tarafından nitelikli eleman istihdamı ve yurtiçi fuarları

⁶ 02/11/1984 tarih ve 18563 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁷ 27/07/2004 tarihli 20 Sıra Nolu KDV Sirküleri

finansal programı kapsamında geri dönüşümsüz olarak verilen destekler kapsamındaki ödemeler bir teslim ve hizmetin karşılığı olarak ortaya çıkmadığından katma değer vergisinin konusuna girmediği belirtilmiştir.

5- SONUÇ

Öncelikli olarak tarıma dayalı küçük ve orta ölçekli sanayinin geliştirilmesini amaçlayan, kırsal alanda gelir ve sosyal standartları geliştirmek, tarım-sanayi entegrasyonunu sağlamak, alternatif gelir kaynakları yaratmak, katma değer sağlayacak altyapı tesis etmek ve Uluslararası kaynakların (özellikle AB) kullanımı için kapasite oluşturmak amacıyla "ekonomik" ve "alt yapı" faaliyetlerine yönelik "Kırsal Kalkınma Yatırımlarının Desteklenmesi Programı" 2006 yılından itibaren uygulamaya başlanmıştır. Bu program çerçevesinde girişimcilere proje bazlı hibe destekleri uygulanmaktadır.

Bu programın uygulanmaya başlandığı tarihten bu güne kadar toplam 311 milyon YTL civarında girişimcilere hibe desteği sağlanmıştır. Bu kadar büyük meblağa ulaşan bu hibe desteklerinin hibeyi alan kişi ya da kurumlar tarafından ne şekilde muhasebeleştirileceği ve bu hibelerin KDV'ye tabi olup olmadığı hususu uygulamada tereddütlere yol açmış, gelir idaresi ise bu tereddütleri mukteza ve sirküler bazında gidermeye çalışmıştır.

Ancak kanaatimizce, bu hibelerin doğrudan gelir yazılması halinde gerçekte olmayan fiktif bir kar ortaya çıktığından ve bu hibe karşılığında amortismanı tabi bir iktisadi varlık elde edildiğinden bu hibelerin doğrudan gelir yazılması yerine iktisadi varlığın faydalı ömrü ile orantılı bir şekilde gelir yazılması gerekir. Ayrıca bu hibeler bir teslim ve hizmetin karşılığı olarak ortaya çıkmadığından katma değer vergisinin konusuna da girmemektedir.