

Tayfur İşçi^(*)

İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMASI

İlhan KARAASLAN^(**)

1 - GİRİŞ

Geçmiş yıllarda başta A.B.D gibi büyük ekonomilere sahip ülkelerde meydana gelen mali krizler domino etkisi yaparak Avrupa ekonomilerine kadar tüm global şirketlerin ve nihayetinde ülkemizdeki işletmelerin sermaye yapısını bozmuştur. Yaşanılan bu kriz ortamında beklentilerin, ekonomik dinamikleri etkilediği ve belirlediği bir kez daha görülmüştür. Bu yapıda beklentilerin olumsuz dönmeleriyle hızla dünyayı saran ekonomik kriz ülkemizde de ciddi biçimde hissedilmiştir. Ancak Merkez Bankasının Kur Politikası ve Maliye Bakanlığı 'Mali Disiplin' adı altında birtakım önlemler alarak bu krizle mücadele etmeye çalışması da gözardı edilmemelidir.

Genellikle, şirketlerin talep yetersizliği ile eksilen finansman gereksinimleri, mali sistemden de karşılanamayınca likidite sorunu öncelikle belirlemiştir. Bu noktada işletmelerin önceki ödeme/nakit planlamaları tamamen geçersizleşmiş, vadeli satışlarının geri dönmemesi, kredi limitlerinin bankaların pozisyon alma kaygısıyla derhal azaltılması ya da kredilerin geri çağırılması gibi nedenlerle nakit sıkışıklığı meydana getirmiştir. Bu durum öncelikle şirketleri maliyetlerini azaltma yoluna itmiştir. En büyük maliyet unsurunu da girdi maliyetleri, vergiler ile istihdam maliyetleri oluşturmuştur. Bu maliyetlerin azaltılamaması karşısında işçi çıkarmalar hızla artmıştır. İşsizliğin artmasının ekonomik sonuçları olabileceği gibi daha da önemlisi sosyal sorunlar yaratacağı ve/veya mevcut sorunları artıracığına kuşku yoktur. İşte bu nedenle işsizlikle mücadelede en önemli etmenlerden biri de kamu/özel sektör yatırımlarının artırılması, bu yatırımların teşvik edilmesidir.

Türkiye Cumhuriyeti gelişmekte olan bir ülkedir. Ülkemizin gelişmiş ülkeler kategorisinde yer alması için reel yatırımların artırılması gerekmektedir. Bunun içindir ki devlet yatırımları değişik şekil-

^(*)Vergi Müfettiş Yardımcısı

^(**)Vergi Müfettiş Yardımcısı

lerde desteklemektedir. Ülke ekonomisini; gelişen dünya ekonomisi ile rekabet içinde olması için gerekli olan yatırımların yapılmasına yönlendirmek ve ülke içinde bölgeler arasında var olan gelişmişlik farklarını ortadan kaldırmak, ekonomik kalkınmanın hızlandırılması, istihdamın artırılması, bölgeler arası gelişmişlik düzeyi farkının en aza indirilmesi ve sektörel olarak da kümelenme olgusunun öne çıkarılarak yatırımların teşvik edilmesi amacıyla 28.02.2009 tarih ve 27155 sayılı Mükerrer Resmi Gazete’de yayımlanan 5838 Sayılı Kanunun 9. maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanununa, “İndirimli Kurumlar Vergisi” başlıklı 32/A maddesi eklenmiştir. Bu çalışmada indirimli kurumlar vergisinin yasal çerçevesine, uygulanmasına ve uygulamaya ilişkin örneklerle yer verilecektir.

2- YASAL MEVZUAT

2.1- İndirimli Kurumlar Vergisi

“İndirimli kurumlar vergisi oranı” uygulaması Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 32/A maddesinde düzenlenmiş olup, 28 Şubat 2009 tarihli mükerrer Resmi Gazete’de yayımlanan 5838 sayılı “Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” ile yürürlüğe girmiştir. İndirimli kurumlar vergisi, yeni ve tevsi yatırımların devlet tarafından desteklenmesi amacıyla getirilmiştir. Maddenin gerekçesinde bu düzenlemenin amacı; (1)

- Ekonomik kalkınmanın hızlandırılması,
 - İstihdamın artırılması,
 - Bölgeler arası gelişmişlik farkının giderilmesi,
 - Sektörel kümelenmenin sağlanması,
- olarak belirtilmiştir.

16.07.2009 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 2009/15199 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile “Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar” yürürlüğe konulmuştur. Daha sonrasında ise 28.07.2009 tarihli Resmi Gazete’de, 2009/1 sayılı “Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğ” yayımlanmıştır. Daha sonra ise 2011/1597 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile uygulamaya devam edilmiştir. Son olarak 19.06.2012 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile “Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar” son halini almış, Karar’ın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları tespit etmek üzere Ekonomi Bakanlığı tarafından 2012/1 sayılı “Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğ” yayımlanmıştır.(2)

2.2- İndirimli Kurumlar Vergisi Kapsamı

1- Finans ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar, iş ortaklıkları, taahhüt işleri, 16/7/1997 tarihli ve 4283 sayılı Kanun ile 8/6/1994 tarihli ve 3996 sayılı Kanun kapsamında yapılan yatırımlar ile rödovans sözleşmelerine bağlı olarak yapılan yatırımlar hariç olmak üzere, bu maddenin ikinci fıkrasında belirtilen ve Ekonomi Bakanlığı tarafından 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.(3)

2- Bu maddenin uygulamasında yatırıma katkı tutarı, indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle tahsilinden vazgeçilen vergi yoluyla yatırımların Devletçe karşılanacak tutarını, bu tutarın yapılan toplam yatırıma bölünmesi suretiyle bulunacak oran ise yatırıma katkı oranını ifade eder.

Bakanlar Kurulu;

a) İstatistikî bölge birimleri sınıflandırması ile kişi başına düşen milli gelir veya sosyoekonomik gelişmişlik düzeylerini dikkate almak suretiyle illeri gruplandırmaya ve gruplar itibarıyla teşvik edilecek sektörleri ve bu sektörler ile organize sanayi bölgeleri, Gökçeada ve Bozcaada'da yapılan yatırımlara ve Bakanlar Kurulunca belirlenen kültür ve turizm koruma ve gelişim bölgelerinde yapılan turizm yatırımlarına ilişkin yatırım ve istihdam büyüklüklerini belirlemeye,

b) Her bir il grubu, stratejik yatırımlar veya (a) bendinde belirtilen yerler için yatırıma katkı oranını % 55'i, yatırım tutarı 50 milyon Türk Lirasını aşan büyük ölçekli yatırımlarda ise % 65'i geçmemek üzere belirlemeye, kurumlar vergisi oranını % 90'a kadar indirimli uygulamaya,

c) Yatırıma başlanan tarihten itibaren bu maddeye göre hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben, toplam yatırıma katkı tutarının %50'sini ve gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını geçmemek üzere; yatırım döneminde kurumun diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına indirimli kurumlar vergisi oranı uygulamak suretiyle yatırıma katkı tutarını kısmen kullandırmaya, bu oranı her bir il grubu için sıfıra kadar indirmeye veya %80'e kadar artırmaya,"

ç) Yatırım harcamaları içindeki arsa, bina, kullanılmış makine, yedek parça, yazılım, patent, lisans ve know-how bedeli gibi harcamaların oranlarını ayrı ayrı veya topluca sınırlandırmaya, yetkilidir.

3- İkinci fıkraya göre yatırıma katkı ve vergi oranı farklı illerde aynı mükellef tarafından yapılan yatırımlarda, toplam yatırımın her bir ile isabet eden oranına göre ilgili ilin yatırıma katkı oranı ve indirimli vergi oranı uygulanır.

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.

5- Hesap dönemi itibarıyla ikinci fıkrada belirtilen şartların sağlanamadığının tespit edilmesi halinde, söz konusu vergilendirme döneminde indirimli vergi oranı uygulanması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler, vergi ziyai cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte tahsil olunur.

6- Yatırımın faaliyete geçmesinden önce devri halinde, devralan kurum, aynı koşulları yerine getirmek kaydıyla indirimli vergi oranından yararlanır. Yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanmadan önce indirimli kurumlar vergisi uygulanan hallerde, yatırımın tamamlanıp işletilmeye geçilmemesi durumunda ikinci fıkranın (c) bendi uyarınca indirimli vergi oranı uygulanması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler, vergi ziyai cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte tahsil edilir.

7- Yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçmesinden sonra devri halinde indirimli vergi oranından devir tarihine kadar devreden, devir tarihinden sonra ise devralan, aynı koşulları yerine getirmek kaydıyla yatırıma katkı tutarının kalan kısmı için yararlanır.

8- Bu madde gelir vergisi mükellefleri hakkında da uygulanır.

2.3- İndirimli Kurumlar Vergisinin Uygulanması

Kurumlar Vergisi Kanununa 32/a-2 maddesi olarak 5838 sayılı Kanunla eklenen indirimli kurumlar vergisi müessesesinin amacı, kalkınma planları ve yıllık programlarda öngörülen hedeflere uygun olarak, tasarrufları katma değeri yüksek yatırımlara yönlendirmek, üretimi ve istihdamı artırmak, uluslararası rekabet gücünü artıracak büyük ölçekli yatırımları özendirmek, doğrudan yabancı yatırımları artırmak, bölgesel gelişmişlik farklılıklarını gidermek, araştırma ve geliştirme faaliyetlerini desteklemektir.

İndirimli kurumlar vergisi müessesesi ile Ekonomi Bakanlığı tarafından teşvik belgesine bağlanan yatırımlar dolayısıyla elde edilen kazançların düşük oranda vergilendirilmesi öngörülmektedir. 15/06/2012 tarih ve 2012/3305 sayılı “Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar”a göre, bölgesel ve büyük ölçekli yatırımlara, Kararda belirtilen indirimli kurumlar vergisi oranları uygulanmaktadır. Karara göre;

- İndirilen kurumlar vergisi veya gelir vergisi tutarı yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar indirimli vergi uygulamasına devam edilir.

- Yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçmesinden sonra devri halinde indirimli vergi oranından devir tarihine kadar devreden, devir tarihinden sonra ise devralan, aynı koşulları yerine getirmek kaydıyla yatırıma katkı tutarının kalan kısmı için yararlanır.

Kurumlar Vergisi Kanununa 5838 sayılı Kanunla eklenen geçici 4. maddeye göre; münhasıran tekstil, konfeksiyon ve hazır giyim, deri ve deri mamulleri sektörlerinde faaliyette bulunanlardan üretim tesislerini Bakanlar Kurulunca belirlenen illere 31/12/2010 tarihine kadar nakleden ve asgari 50 kişilik istihdam sağlayan mükelleflerin, bu illerdeki işletmelerinden sağladıkları kazançlar için nakil tarihini izleyen hesap döneminden itibaren beş yıl süreyle kurumlar vergisi oranı % 75 indirimli olarak uygulanır. Bu teşvikten gelir vergisi mükellefleri de yararlanır.

2.3.1- Yatırıma katkı tutarı ve indirim oranı

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 32/a-2 maddesinde;

- Yatırıma katkı tutarı: İndirimli kurumlar vergisi oranı uygulanmak suretiyle tahsilinden vazgeçilen vergi yoluyla yatırımların devletçe karşılanacak kısmı,

- Yatırıma katkı oranı ise: Yatırıma katkı tutarının yapılan toplam yatırıma bölünmesi suretiyle bulunacak olan oran olarak tanımlanmıştır.

Büyük ölçekli yatırımlar ile bölgesel uygulama kapsamında gerçekleştirilen yatırımlarda, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 32/a maddesi çerçevesinde, kurumlar vergisi veya gelir vergisine uygulanacak indirim oranları ile yatırıma katkı oranları aşağıda belirtilmiştir. Bu Karara istinaden düzenlenecek teşvik belgeleri kapsamında 31.12.2013 tarihine kadar (bu tarih dahil) yatırıma başlanılmış olması halinde aşağıda yer vermiş olduğumuz indirim oranları ile yatırıma katkı oranları uygulanır.

31.12.2013'e kadar yatırıma başlanılmış olması halinde

Bölgeler	Bölgesel Teşvik Uygulamaları		Büyük Ölçekli Yatırımlar		Bölgesel Teşvik Uygulamaları		Büyük Ölçekli Yatırımlar	
	Yatırıma katkı oranı (%)	K.V veya G.V indirim oranı (%)	Yatırıma katkı oranı (%)	K.V veya G.V indirim oranı (%)	Yatırıma katkı oranı (%)	K.V veya G.V indirim oranı (%)	Yatırıma katkı oranı (%)	K.V veya G.V indirim oranı (%)
1	10	30	20	30	15	50	25	50
2	15	40	25	40	20	55	30	55
3	20	50	30	50	25	60	35	60
4	25	60	35	60	30	70	40	70
5	30	70	40	70	40	80	50	80
6	35	90	45	90	50	90	60	90

Bununla beraber stratejik yatırımlar için tüm bölgelerde uygulanacak vergi indirimi oranı yüzde doksan ve yatırıma katkı oranı yüzde elli olarak belirlenmiştir.

2012/3305 sayılı Karar'ın daha önce yürürlükte bulunan 2009/15199 sayılı Bakanlar Kurulu Kararında belirtilmiş olan indirimli kurumlar vergisi uygulamasından ayıran en önemli değişiklik hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben, gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını aşmamak ve toplam yatırıma katkı tutarının;

- Büyük ölçekli yatırımlar ve bölgesel teşvik uygulamaları kapsamındaki yatırımlarda; 2. bölgede yüzde onunu, 3. bölgede yüzde yirmisini, 4. bölgede yüzde otuzunu, 5. bölgede yüzde ellisini ve 6. bölgede yüzde seksenini,

- Stratejik yatırımlarda; 6. bölgede yüzde seksenini, diğer bölgelerde yüzde ellisini, geçmemek üzere yatırım döneminde yatırımcının diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına indirimli kurumlar vergisi uygulanabilir. Geçmiş Bakanlar Kurulu Kararı'nda ve Gelir İdaresinin muktezalarında indirimli kurumlar vergisinin yatırıma katkı tutarına ulaşınca bu yatırımdan elde edilen kazançlara uygulanması uygun görülmüştür.

İndirimli kurumlar vergisi uygulanacak kazancın safi kurum kazancını aşmayacağı tabii olup gerekli şartları sağlayan yatırımdan kazanç elde edilmesine rağmen safi kurum kazancının bulunmaması veya zarar edilmesi halinde söz konusu dönemde indirimli kurumlar vergisi uygulanamayacağı gibi yatırımdan elde edilen kazançların da sonraki dönemlere aktarılması mümkün bulunmamaktadır. Ancak indirimli kurumlar vergisi tahsilinden vazgeçilen vergiler yoluyla yatırıma katkı tutarına ulaşılınca kadar uygulanabileceğinden bu durum bir hak kaybına da neden olmayacaktır.

Karar kapsamındaki teşvik sistemi; genel destekler, bölgesel yatırımlara uygulanacak destekler, büyük ölçekli yatırımlara uygulanacak destekler ve stratejik yatırımlara uygulanacak destekler olmak üzere dört temel başlığa ayrılmıştır. Kurumlar Vergisi Kanunu'nda düzenlenmiş indirimli kurumlar vergisi uygulaması bölgesel teşviklerden yararlanacak yatırımlar, büyük ölçekli yatırımlar ve stratejik yatırımlar için öngörülmüştür.

Genel teşvik uygulamaları	- KDV istisnası	- Gümrük vergisi muafiyeti	- Sigorta primi işveren hissesi desteği (Tersanelerin gemi inşaat yatırımları için)	- G.V stopajı desteği (6'ncı bölge için)					
Bölgesel teşvik uygulamaları	- KDV istisnası	- Gümrük vergisi muafiyeti	- Vergi indirimi	- Sigorta primi işveren hissesi desteği	- Yatırım yeri tahsisi	- Faiz desteği	- G.V stopajı desteği (6'ncı bölge için)	- Sigorta primi desteği (6'ncı bölge)	
Büyük ölçekli yatırımlar	- KDV istisnası	- Gümrük vergisi muafiyeti	- Vergi indirimi	- Sigorta primi işveren hissesi desteği	- Yatırım yeri tahsisi	- Gelir vergisi stopajı desteği (6'ncı bölge)	- Sigorta primi desteği (6'ncı bölge)		
Stratejik yatırımlar	- KDV istisnası	- Gümrük vergisi muafiyeti	- Vergi indirimi	- Sigorta primi işveren hissesi desteği	- Yatırım yeri tahsisi	- Faiz desteği	- KDV iadesi	G.V stopajı desteği (6'ncı bölge için)	- Sigorta primi desteği (6'ncı bölge)
Ar-Ge ve Çevre Yatırımları	- KDV istisnası	- Gümrük vergisi muafiyeti	- Faiz desteği	- G.V stopajı desteği (6'ncı bölge için)	- Sigorta primi desteği (6'ncı bölge)				

2.3.2- Bölgesel teşvikler

Ülkemizin teşvik uygulaması açısından gelişmişlik kriterine göre 4 bölgeye ayrıldığı görülmektedir. Bölgeler ve bu bölgelerde yer alan iller aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

I. Bölgedeki iller: İstanbul, Tekirdağ, Edirne, Kırklareli, İzmir, Bursa, Eskişehir, Bilecik, Kocaeli, Sakarya, Düzce, Bolu, Yalova, Ankara

II. Bölgedeki iller: Balıkesir, Çanakkale (Bozcaada ve Gökçeada hariç), Aydın, Denizli, Muğla, Antalya, Isparta, Burdur, Adana, Mersin

III. Bölgedeki iller: Konya, Karaman, Hatay, Kahramanmaraş, Osmaniye, Kırıkkale, Aksaray, Niğde, Nevşehir, Kırşehir, Manisa, Afyonkarahisar, Kütahya, Uşak, Kayseri, Sivas, Yozgat, Zonguldak, Karabük, Bartın, Samsun, Tokat, Çorum, Amasya, Gaziantep, Adıyaman, Kilis

IV. Bölgedeki iller: Kastamonu, Çankırı, Sinop, Trabzon, Ordu, Giresun, Rize, Artvin, Gümüşhane, Erzurum, Erzincan, Bayburt, Ağrı, Kars, Ardahan, Iğdır, Van, Muş, Bitlis, Hakkari, Malatya, Elazığ, Bingöl, Tunceli, Şanlıurfa, Diyarbakır, Mardin, Batman, Şırnak, Siirt.

Bölgesel desteklerden yararlanacak olan yatırım konuları (sektör bazında) ve asgari yatırım tutarları her şehir grubu için BKK'nın 2 numaralı ekinde belirtilmiştir. Buna bağlı olarak yapılacak olan bir yatırımın bölgesel teşvikten faydalanabilmesi için diğer şartlar ile birlikte BKK'nın 2 numaralı ekinde yer verilmiş olan yatırım konuları arasında sayılmış olması ve asgari yatırım tutarı ve/veya asgari kapasite şartını sağlaması şarttır.

2.4- Konuyla ilgili Örnek Uygulamalar

Bu çalışmamızda yararlandığımız yukarıdaki veriler ışığında hem konunun anlaşılması hem de pratikte uygulanışı açısından aşağıdaki örneklere yer verilmiştir.(4)

Örnek 1:

- X A.Ş. İstanbul'da ilaç üretimi için teşvik belgesi almıştır. Yatırıma 2009 yılının 12. ayında başlanmış (teşvik belgesi için Müsteşarlığa veya sanayi odasına müracaat edilmiş, arsa tedarik edilip inşaatla başlanmış ve bu ay itibarıyla teşvik belgesinde kayıtlı sabit yatırımın en az %10'u gerçekleşmiş) olup, 2011 yılının Nisan ayında yatırım tamamlanmış ve yatırımın işletilmesine geçilmiş diğer bir deyişle kapasite raporu alınarak, teşvik belgesinin tamamlama vizesi yapılmıştır.

- Gerçekleşen sabit yatırım tutarı 8.500.000 TL'dir.

- Arazi-arsa, , yedek parça ve amortismanı tabi olmayan diğer harcamaların tutarı 1.000.000 TL'dir.

- 2011 yılının 9. ayında oluşan geçici vergi matrahı (ilk iki geçici vergi döneminde matrah oluşmadığı varsayımıyla) 1.800.000 TL'dir.

Verilere Göre Tespitler

- I. Bölgede yer alan ilde, söz konusu yatırıma indirimli kurumlar vergisi, sigorta primi işveren hissesi desteği ve yatırım yeri tahsisi için en az sabit yatırım tutarı, Karar ekindeki listede 5.000.000 TL olarak belirlenmiştir.

- Gerçekleşen sabit yatırım tutarı, İstanbul'da ilaç üretimi için öngörülen asgari yatırım tutarının üstünde (8.500.000 TL) olduğundan işletme indirimli kurumlar vergisi desteğinden faydalanabilecektir.

- Yatırımın işletilmesine 2011 yılı içinde başlanıldığından 2011 yılı geçici vergi ve kurumlar vergisi beyannamelerinde vergi indiriminden işletme faydalanabilecektir.

- Yatırıma 2010 yılı sonuna kadar başlanıldığından yatırıma katkı oranı %20, kurumlar vergisi indirim oranı %50 olacaktır.

- Yatırıma Katkı Tutarının Hesaplanması

1. Toplam Sabit Yatırım Tutarı	8.500.000 TL
2. Hesaplama Dikkate Alınamayacak Harcama	1.000.000 TL
3. Yatırıma Katkı Tutarının Matrahı ((1)-(2))	7.500.000 TL
4. Yatırıma Katkı Oranı	%20
5. Yatırıma Katkı Tutarı ((3)x(4))	1.500.000 TL

Yatırıma katkı payı 1.500.000 TL olarak hesaplandığı için, geçici vergi ve kurumlar vergisi beyannamelerinde bu tutar indirim konusu yapılacaktır. Kurumlar vergisi indirimi oranı %50 olduğundan hesaplanacak geçici vergi ya da kurumlar vergisinin %50'si, indirim toplamı 1.500.000 TL'ye ulaşmaya kadar, beyannamelerde indirim konusu yapılacaktır.

1. Geçici Vergi Matrahı	1.800.000 TL
2. Geçici Vergi Tutarı ((1)x%20)	360.000 TL
3. Vergi İndirim Oranı	%50
4. İndirilecek Vergi ((2)x(3))	180.000 TL
5. Ödenecek Vergi ((2)-(4))	180.000 TL

Görüldüğü üzere hesaplanan verginin yarısı olan 180.000 TL ödenmeyerek, yatırıma 180.000 TL Devlet tarafından katkı sağlanmıştır. Ancak halen bu şekilde devletin 1.320.000 TL (1.500.000-180.000) daha vergi tahsil etmeyerek katkı sağlamaya devam etmesi gerekmektedir.

Örnekte kurumlar vergisi indirim oranı %50 iken, indirimli kurumlar vergisi oranı %10 (%20 kurumlar vergisi oranı $\times (1-0,5)$) olmuştur.

Örnek 2:

Y.A.Ş tarafından yatırımlar I. ve III. Bölgelerde yapılmış ve bitmiştir. Yatırımların tamamlandığı teşvik belgelerine kaydedilmiştir. Yatırımların türü entegrasyondur. Yatırım teşvik belgesi için 2010 yılında müracaat edilmiş ve 31.12.2010 tarihine kadar yatırımın %10'u tamamlanarak bölgesel teşvik unsurlarından yararlanması uygun görülmüş ve teşvik belgesine kaydedilmiştir.

- Birinci (I) bölgede yapılan sabit yatırım tutarı 20.000.000 (yirmi milyon) TL'dir. Yatırıma katkı oranı %20, vergi indirim oranı ise %50'dir.

- Üçüncü (III) bölgede yapılan sabit yatırım tutarı ise 4.000.000 (dört milyon) TL'dir. Yatırıma katkı oranı %40, vergi indirim oranı %80'dir.

- Kurumun 5520 sayılı kanunun 32/A-4 maddesine göre tesbit edilmiş bulunan sabit kıymet tutarı 80.000.000 (seksen milyon) TL'dir.

- Son olarak kurumun geçici vergi dönemi sonundaki karı ise 6.000.000 (üç milyon) liradır.

I. Bölgedeki yatırımla ilgili vergi indirimi, katkı oranı hesaplamaları:

30.09.2011 tarihindeki kar = 6.000.000 TL

Yapılan sabit yatırım = 20.000.000 TL

Yatırıma katkı oranı = $\%20 \times 20.000.000 = 4.000.000$ TL.

30.09.2011 tarihindeki sabit kıymet toplamı = 80.000.000 TL.

-İndirimli orana tabi matrah hesabı= Kar x (Yapılan sabit yatırım/Toplam sabit kıymet)

= $6.000.000 \times (20.000.000/80.000.000) = 1.500.000$ TL. (***İndirimli orana tabi matrah***)

- Normal olarak hesaplanması gereken kurumlar vergisi veya geçici vergi %20 olmasına rağmen, indirimli oranda teşvik %50 olduğu için vergi oranının %50 si indirilecektir.

- İndirimli oranda vergi hesabı $\%20 \times \%50 = \%10$ olacaktır.

$1.500.000 \times \%10 = 150.000$ TL. (***İndirimli oranda kurumlar vergisi***)

-Sonraki döneme devreden yatırıma katkı tutarı hesabı= Hesaplanan yatırıma katkı tutarı – Faydalanılan yatırıma katkı tutarı

= $4.000.000 - 150.000 = 3.850.000$ TL. (***sonraki döneme devreden yatırıma katkı tutarı***)

III. Bölgedeki yatırımla ilgili vergi indirimi, katkı oranı hesaplamaları:

30.09.2011 tarihindeki kar = 6.000.000 TL.

Yapılan sabit yatırım = 4.000.000 TL.

Yatırıma katkı oranı = $\%40 \times 4.000.000 = 1.600.000$ TL.

30.09.2011 tarihindeki sabit kıymet toplamı = 60.000.000 TL.

İndirimli orana tabi matrah hesabı=Kar x (Yapılan sabit yatırım/Toplam sabit kıymet)

= $6.000.000 \times (4.000.000/60.000.000) = 400.000$ TL. (***İndirimli orana tabi matrah***)

Normal olarak hesaplanması gereken kurumlar vergisi veya geçici vergi %20 olmasına rağmen, indirimli oranda teşvik %80 olduğu için indirilecek kurumlar vergisi oranı $\%20 \times \%80 = \%16$ olacaktır.

- Faydalanılan yatırıma katkı tutarı= %16 x 400.000 = 64.000 TL olarak hesaplanır.

Öyle ise ödenecek kurumlar vergisi oranı %20 - %16 = %4 olacaktır.

- İndirimli oranda vergi hesabına esas kurumlar vergisi oranı %4 olacaktır.

400.000 x %4 = 16.000 TL. (**İndirimli oranda kurumlar vergisi**)

- Sonraki döneme devreden yatırıma katkı tutarı hesabı=Hesaplanan yatırıma katkı tutarı – Faydalanılan yatırıma katkı tutarı

= 1.600.000 – 64.000 = 1.536.000 TL (**sonraki döneme devreden yatırıma katkı tutarı**)

Ödenecek normal kurumlar vergisi matrahı ve hesabı:

Yukarıdaki indirimli kurumlar vergisi hesaplamalarından sonra kalan kar payı üzerinden ise normal oranlı yani %20 kurumlar vergisi veya geçici vergi ödenecektir.

Dönem karı = 6.000.000 TL.

Bölge yatırımları ile ilgili indirimli orandaki matrah tutarı: 1.500.000 TL

III. bölge yatırımları ile ilgili indirimli orandaki matrah tutarı: 400.000 TL

Kalan normal oranlı matrah tutarı: 6.000.000 – 1.500.000 – 400.000 = 4.100.000 TL

Normal kurumlar vergisi oranı %20

Normal kurumlar vergisi = 4.100.000 x %20 = 820.000 TL

Kurumun bu geçici vergi dönemindeki toplam kurumlar vergisi tutarı

I. bölge kurumlar vergisi tutarı = 150.000 TL

III. bölge kurumlar vergisi tutarı = 16.000 TL

Normal kurumlar vergisi tutarı = 820.000 TL

Toplam ödenecek kurumlar vergisi tutarı = 986.000 TL

- Eğer hiç indirimli ve yatırıma katkı paylı hesaplama olmasa idi kurum

6.000.000 TL kar üzerinden %20 tutarında 1.200.000 TL kurumlar vergisi ödeyecekti.

- Oysa 986.000 TL toplam kurumlar vergisi ödemiş olduğu için Kurumun eksik ödemiş olduğu vergi = 1.200.000 – 986.000 = 214.000 TL olmuştur.

Ayrıca kurumun sonraki dönemlere devreden birinci bölgeden 3.850.000 TL ve III. Bölgeden ise 1.536.000 TL olmak üzere toplam 5.386.000 TL tutarında da indirimli kurumlar vergisi matrahı bulunacaktır.

Hesaplamalar bu şekilde yapıp beyannameler doldurulduktan sonra, yapılan hesaplamalar kayıtlara geçirilecek ve hesaplanan vergiler de ödenecektir

2.5- İndirimli Kurumlar Vergisinden Kimler Yararlanabilecek

Yasada hem kurumlar vergisi mükelleflerinin hem de gelir vergisi mükelleflerinin indirimli kurumlar vergisinden yararlanacağı belirtilmiştir. Ancak gelir vergisi mükelleflerinin işletme hesabı esasına göre defter tutmaları halinde bu imkândan yararlanıp-yararlanamayacakları yasadan anlaşılmamaktadır. Öte yandan serbest meslek kazancı elde eden mükellefler ile ilgili bir düzenleme de yapılmamıştır.

Dar mükellef kurumlar için bir açıklama yer almamakla beraber yararlanabilecekleri anlaşılmaktadır. Çünkü yararlanamayacak mükellefler arasında sayılmamışlardır.

Kanun maddesi uyarınca diğer tüm şartlar sağlansa bile, indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanamayacak olan yatırımlar;

- Finans sektöründe faaliyet gösteren kurumlar tarafından yapılan yatırımlar,
- Sigortacılık sektöründe faaliyet gösteren kurumlar tarafından yapılan yatırımlar,
- İş ortaklıkları tarafından yapılan yatırımlar,
- 4283 sayılı Kanun kapsamında gerçekleştirilen yatırımlar,
- 3996 sayılı Kanun kapsamında gerçekleştirilen yatırımlar,
- Rödovans sözleşmelerine bağlı olarak yapılan yatırımlar olarak belirlenmiştir.

2.6- İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulama Şartları

- Mükelleflerin bu düzenlemeden yararlanmaları için her şeyden önce hazine müsteşarlığından ‘yatırım teşvik belgesi’ almaları gerekmektedir.
- İndirimli oran, mükellefin başka faaliyeti bulunması durumunda sadece teşvik belgesi kapsamında yapılan yatırımlardan elde edilen kazançlara uygulanacaktır.
- İndirimli kurumlar vergisi uygulamasına yatırımın tamamen bitmesi beklenilmeyecek, kısmen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren başlanılabilecektir.
- İndirimli kurumlar vergisi uygulamasının kaç yıl olduğu net olarak belirtilmemiş olup, “yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar uygulanacağı belirtilmiştir. Yatırıma katkı tutarından ne anlaşılması gerektiği ise Kanunda yatırımların, indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle tahsilinden vazgeçilen vergi yoluyla Devletçe karşılanacak tutarını gösterdiği belirtilmektedir. Bu tutarın yapılan toplam yatırıma bölünmesi suretiyle bulunacak oran ise “yatırıma katkı oranı” olarak ifade edilmektedir.
- İndirimli kurumlar vergisi uygulaması bütün illerde ve bütün sektörlerde aynı oranlarda uygulanmayacaktır. Bu konuda bakanlar kuruluna yetki verilmiştir.
- Bu yatırımlardan elde edilen kazançlar üzerinden hesaplanacak verginin oranı konusunda da Kanunda bir belirleme yapılmamış, Bakanlar Kurulu’na yetki verilmiştir. Buna göre yukarıda yer alan kriterler çerçevesinde Bakanlar Kurulu kurumlar vergisi oranını % 90’a kadar indirimli olarak uygulatabilecektir. Buna göre yatırımın büyüklüğü, bulunduğu yer gibi kriterlere bağlı olarak Bakanlar Kurulu tarafından belirlenebilecek en düşük kurumlar vergisi oranı % 2 olmaktadır.
- Kanunda gelir vergisi mükelleflerinin de bu düzenlemelerden yararlanabileceği belirtilmiştir. Gelir vergisi tarifesi artan oranlı olduğundan dolayı mükelleflerin kazançları arttıkça kazanca uygulanan gelir vergisi oranı da artmaktadır. Yapılan açıklamalara göre gelir vergisi mükelleflerinin kazançlarının tekabül ettiği gelir vergisi oranı üzerinden bakanlar kurulunca 90’a kadar indirimli uygulatma imkanı verilmiştir. Bu durumda en düşük gelir vergisi oranı %1,5 olmaktadır.
- Ancak hemen belirtmeliyiz ki; işletme hesabı esasına göre defter tutan gelir vergisi mükellefleri ile serbest meslek faaliyeti nedeniyle gelir vergisi mükellefi olanların bu yasadan yararlanıp-yararlanamayacakları açıkça belirtilmemiştir.

3- SONUÇ

Yatırımları teşvik etmek bölgesel farklılıkları ortadan kaldırmak ve küresel krizin etkilerini minimize etmek amacıyla 5838 sayılı yasa ile ihdas edilen ‘İndirimli Kurumlar Vergisi’ni irdelediğimiz makalemizde özetle aşağıdaki sonuçlar ortaya çıkmaktadır.

- Hem gelir hem de kurumlar vergisi mükellefleri indirimli kurumlar vergisinden yararlanabilecektir.
 - İndirimli Kurumlar vergisinden yararlanmak için yatırım teşvik belgesi almak zorunludur.
 - İndirimli Kurumlar vergisi uygulaması illere ve bölgelere göre farklılık arz etmekte olup, bakanlar kurulu bu konuda belirleme yetkisine sahiptir.
 - Bazı sektör ve mükellef grupları indirimli kurumlar vergisinden yararlanması mümkün değildir.
 - Tevsi yatırımları da indirimli kurumlar vergisinden yararlanabilecektir.
 - Şartları taşımadığı halde indirimli kurumlar vergisinden yararlanan mükellefler eksik tahakkuk ettirdikleri vergileri Vergi ziyası Cezası uygulanmaksızın gecikme faizi ile birlikte ödemek zorunda kalacaklardır.
 - Yatırımın tamamlanmadan devri halinde devralan mükellef şartları sağlaması kaydıyla indirimli kurumlar vergisinden yararlanabilecektir.
 - 5838 sayılı yasa kapsamında yatırım yapanlara belli şartlarda hazine arazisi de tahsis edilebilecektir.
- İndirimli Gelir ve Kurumlar Vergisi uygulaması yatırım taleplerinin vergisel yönden teşvik edilmesi gayesiyle yapılmış bir düzenlemedir. Bu düzenlemeyle Devlet, yatırımcıdan alma hakkına sahip olduğu verginin bir kısmından feragat ederek yatırımcıya katkıda bulunmaktadır.

KAYNAKÇA

- 28 Şubat 2009 tarihli mükerrer Resmi Gazete’de yayımlanan 5838 sayılı “Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun”
- 19.06.2012 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile “Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar”
- www.gib.gov.tr
- www.MuhasebeTR.net