



KAPASİTEYİ GENİŞLETEN (TEVSI) YATIRIMLARDA İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMASI

*APPLICATION OF REDUCED CORPORATE
TAX RATE IN INVESTMENTS EXPANDING
CAPACITY*

Hamza KAHRİMAN^(*)

ÖZET

Ülkelerin hedefledikleri ekonomik amaçlara ulaşmada kullandıkları mali teşvik türlerinin başında vergi teşvikleri gelir. Mevcut teşvik sistemimizde yer alan vergi teşviklerinden birisi “indirimli kurumlar vergisi” uygulamasıdır. İndirimli kurumlar vergisi vergi mevzuatımıza 28.02.2009 tarihinde girmiştir. İndirimli kurumlar vergisi uygulaması, kazançtan bir indirim değil, vergi oranında bir indirimdir. Bu uygulamada devlet yatırıma yönelik desteğini nakit değil, alması gereken verginin bir kısmından vazgeçmek suretiyle gerçekleştirmektedir. İndirimli kurumlar vergisi uygulaması teşvik belgesine bağlı büyük ölçekli yatırımlar, bölgesel yatırımlar ve stratejik yatırımlara yönelik bir destektir. İndirimli kurumlar vergisi uygulaması teşvik belgesi kapsamında yapılan komple yeni yatırım ve tevsi yatırım türündeki yatırımlarda geçerlidir. Tevsi yatırım, mevcut bir yatırıma üretim hattı veya makine ve teçhizat ilavesiyle kapasitenin artırılmasına yönelik olan ve mevcut tesis ile alt yapı müşterekliği oluşturarak bir bütün teşkil eden yatırımlardır. Bu çalışmada öncelikle mevcut teşvik sistemi, indirimli kurumlar vergisi uygulamasından bahsedilmiştir. Sonrasında ise tevsi yatırımlarda indirimli kurumlar vergisinin nasıl uygulandığı ve uygulamada karşılaşılan bazı sorunlara değinilmiştir. Konunun anlatımı sırasında gerekli yerlerde örnekli açıklamalara yer verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: İndirimli kurumlar vergisi, tevsi yatırım, sabit kıymet, vergi teşvik tedbirleri

ABSTRACT

Tax incentives are the primary financial incentives used for reaching economic targets of countries. One of the tax incentives existing in our current incentive system is the implementation of “reduced corporate tax”, which entered into force on 28 February 2009. The implementation of reduced corporate tax is not a reduction in taxable corporate income, rather a discount on corporate tax rate. In this implementation, the State carries out its investment-oriented economic support by giving up some of

^(*)Yrd. Doç.Dr., Celal Bayar Üniversitesi, İİBF Maliye Bölümü Öğretim Üyesi

its tax revenue that it is entitled to receive, instead of paying cash directly. Reduced corporate tax is a large scale, regional and strategic investment-oriented incentive based on an incentive certificate. It is applicable to completely new or expansion investments made within the scope of an incentive certificate. Expansion investment is an investment by which current capacity is expanded by adding a new production line, a machine or an equipment to it, and which integrates into the current establishment thereby forming a new and common infrastructure. In this study, firstly the current incentive system, i.e., the implementation of reduced corporate tax will be mentioned; thereafter, how it is applied in expansion investments and some issues confronted during the implementation will be dealt, by providing illustrated explanations where necessary.

Key Words: Reduced corporate tax, expansion investment, fixed asset, tax incentive measures

1- GİRİŞ

Ekonomik ve sosyal kalkınma hedeflerine ulaşmada özel sektörün katkısını sağlamak, müteşebbislerin yatırım, ihracat ve benzeri ekonomik faaliyetlerde bulunma arzularını güçlendirmek amaçlarıyla devletin kullandığı araçlara teşvik denilmektedir¹. Teşvik uygulamalarının ana amacı; yatırımların maliyetlerini düşürmek, finansman ihtiyaçlarını hafifletmek, kolaylıklar sağlamak, kârlılığı arttırmak, özel sektör yatırımlarını belirli sektörlerle ve yörelere kaydırmaktır².

Ülkelerin gelişmişlik düzeyleri bağlı olarak teşvik uygulamalarındaki beklentiler farklılaşmaktadır. Örneğin, gelişmiş ülkelerdeki teşvik uygulamalarının gerekçesini rekabet gücünü korumak, teknolojik gelişmeyi sürdürmek, sermaye kaçışını engellemek, bölgesel dengesizlikleri gidermek, verimlilik artışı, sorunlu sektörleri desteklemek, işsizliği azaltmak gibi konular oluştururken; gelişmekte olan ülkelerde ise ekonomik kalkınma, geri kalmış bölgelerin kalkındırılması, uluslararası rekabet gücü kazanma, verimlilik artışı, istihdam imkânlarını genişletme, teknoloji transferi, ihracatı arttırmak, sanayileşme, yabancı sermaye çekme gibi konular teşvik uygulamalarının gerekçesini oluşturmaktadır³.

Türkiye’de hâlihazırda uygulanan teşvik sisteminden beklentiler; *cari açığın azaltılması amacıyla ithalat bağımlılığı yüksek olan ara malı ve ürünlerin üretiminin artırılmasını, En az gelişmiş bölgelere sağlanan yatırım desteklerinin artırılmasını, Bölgesel gelişmişlik farklılıklarının giderilmesini, Destek unsurlarının etkinliğinin artırılmasını, Kümelenme faaliyetlerinin desteklenmesini, Teknolojik dönüşümü sağlayacak yüksek ve orta-yüksek teknoloji içeren yatırımların desteklenmesi* şeklinde sıralanmaktadır⁴.

Teşvik tedbirlerinin farklı ölçütlere göre sınıflandırması yapılırsa da en yaygın olan sınıflandırma türü; (i) Mali Teşvikler, (ii) Ekonomik Teşvikler ve (iii) İdari ve Teknik Teşvikler şeklinde olan sınıflandırmadır. Mali Teşvikler, kamu harcamaları ve vergi indirimleri yoluyla sağlanan teşviklerdir. Ekonomik Teşvikler, desteklenen ekonomik faaliyetlerin maliyetlerini düşürmeye yönelik olarak sağlanan düşük faizli kredi, düşük fiyatlı girdi temini, personel yardımı gibi teşviklerdir. İdari ve Teknik Teşvikler kap-

¹ İlhami DÜRÜST, Türkiye’de Vergi Teşvik Önlemleri, Mahiyeti ve Etkinliği, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, T.C. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, İstanbul 2005, s. 3

² Erol ÇAMUR, “Türkiye’de Beşinci Beş Yıllık Plan Döneminde Sanayileşme ve İhracatı Teşvik İçin Sağlanan Kredi İmkanları ve Özel Sektör Tarafından Bu Amaç İle Kullanılan Krediler”, 1990-1991 Hesap Uzmanları Kurulu Konferansları II, Maliye ve Gümrük Bakanlığı A.P.K.K.B. Yayını, Ankara, 1991, s.340.

³ Mustafa DURAN, Teşvik Politikaları ve Doğrudan Sermaye Yatırımları, T.C. Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı Ekonomik Araştırmalar Genel Müdürlüğü, Yayın No: 33, Ankara, 2003, s.8.

⁴ Rönesans Değişim ve Yönetişim Bilimleri Enstitüsü, “Devlet Yardımları ve Teşvikler”, <http://www.rdbe.com.tr/devlet-yardimlari-ve-tesvikler> (Erişim Tarihi: 28.02.2014).

samına ise ürünlerin tanıtımı için açılan fuar ve sergiler, lisans ve patent haklarının sağlanması gibi yardımlar girmektedir⁵.

Ülkelerin hedefledikleri ekonomik amaçlara ulaşmada kullandıkları mali teşvik türlerinin başında vergi teşvikleri gelir. Vergi teşvikleri, belirli makro ekonomik hedeflere ulaşabilmek için, vergi kanunlarında değişiklik yapmak suretiyle bazı ekonomik unsurlara ya da faaliyetlere vergisel kolaylıklar ve ayrıcalıklar sağlamak şeklinde tanımlanabilir⁶.

Mevcut teşvik sistemimizde yer alan vergi teşviklerinden birisi “indirimli kurumlar vergisi” uygulamasıdır. İndirimli kurumlar vergisi uygulaması Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 32/A maddesince düzenlenmiş olup, 18.02.2009 tarihinde TBMM’de kabul edilen ve 28.02.2009 tarih, 27155 sayılı mükerrer Resmi Gazete’de yayımlanan 5838 Sayılı “Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” ile yürürlüğe girmiştir. İndirimli kurumlar vergisi, yeni ve tevsî yatırımların devlet tarafından desteklenmesi amacıyla getirilmiştir.

Bu makalede öncelikle mevcut teşvik sisteminin temel yapısı hakkında genel bilgilere yer verilecektir. Bir sonraki kısım indirimli kurumlar vergisi hakkındaki bilgi ve açıklamalar ile bunlara ilişkin örneklerden oluşacaktır. Makalenin son kısmı ise tevsî yatırımlarda indirimli kurumlar vergisinin nasıl uygulandığına dair bilgi ve örnekleri içerecektir.

2- MEVCUT TEŞVİK SİSTEMİ: YATIRIMLARDA DEVLET YARDIMLARI HAKKINDA KARAR

T.C. Ekonomi Bakanlığı’nın 21 Şubat 2014 tarihli “Ekonomik Görünüm” raporunda yer alan bilgilere göre Türkiye Ekonomisi’nin 2002–2012 döneminde büyüme oranı yıllık ortalama %5,2 olmuştur. Raporda yer alan verilere göre 2012 yılında Türkiye %2,2 oranında büyümüştür. IMF, Türkiye’nin 2013 yılında %3,8 oranında büyüyeceğini tahmin etmektedir⁷.

Ancak tüm bu ekonomik büyüme rakamlarına karşın Türkiye, ekonomik kalkınmasındaki önemli unsurların bazılarında hala ciddi sorunlar yaşamaktadır. Bir başka deyişle söz konusu ekonomik büyümenin, bölgelerarası kalkınmışlık düzeyinin en aza düşürülmesi, büyümenin ithalata dayalı olmasının engellenmesi, gelir dağılımında adaletsizliklerin giderilmesi gibi bazı yapısal sorunların çözümüne yansımadağı görülmektedir. Örneğin, T.C. Ekonomi Bakanlığı’nın açıklamasına göre, 2011 yılı içinde gerçekleştirilen her 100 TL imalat için 43 TL ithalat yapılmıştır⁸. Bu durum ekonomik büyümenin hala dışa bağı bir biçimde gerçekleştiğini yani dış ticaret açığının düşmesini engelleyen unsurların başında, imalatın ithalata olan bağımlılığı geldiğini göstermektedir. Bundan dolayı Türkiye’de ihracatın patladığı her dönemde ithalatta da patlama görülür.

Hâlihazırdaki teşvik sistemin temel çatısını 19.06.2012 tarihli 28328 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 2012/3305 Sayılı “Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında” Bakanlar Kurulu Kararı (BKK) ile 20.06.2012 tarihinde 28328 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Ekonomi Bakanlığı’nın 2012/1 No.lu “Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğ” oluşturmaktadır.

⁵ DURMAN Mustafa & ÖNDER Hüseyin, Sanayileşme Sürecinde Teşvikler, Alfa Aktüel Yayınları, Eylül 2006, Bursa, ss. 42-43.

⁶ BENK Serkan, “Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımları ve Vergisel Teşvikler”, İş, Güç Endüstri İlişkileri ve İnsan Kaynakları Dergisi, Cilt: 6 Sayı: 1, Sıra:8, No:195, 2004, <http://www.isgucdergi.org/?p=article&id=195&cilt=6&sayi=1&yil=2004>, (Erişim Tarihi: 28.02.2014).

⁷ T.C. EKONOMİ BAKANLIĞI, “Ekonomik Görünüm: Şubat 2014”, Güncellenme Tarihi: 21 Şubat 2014, http://www.ekonomi.gov.tr/files/Ekonomik_Gorunum.ppt, (Erişim Tarihi: 28.02.2014).

⁸ T.C. EKONOMİ BAKANLIĞI, “Yeni Teşvik Sistemi Sunumu: Yatırımlarda Devlet Yardımları”, 6 Nisan 2012. http://www.rdbce.com.tr/devlet_yardimlari/Tesvik_6Nisan_Sunum.pdf, (Erişim Tarihi: 28.02.2014).

Hükümet yaptığı bu düzenleme ile rekabet gücünün, üretimin ve özellikle istihdamın artırılmasını, katma değer, teknoloji değeri ve Ar-Ge değeri yüksek stratejik yatırımlara yönelilmesini ve bölgesel gelişmişlik farklarının giderilmesini sağlamayı ve ekonominin ithalata olan bağımlılığını azaltmayı hedeflemektedir⁹.

2.1- 2012/3305 Sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar Kapsamındaki Teşvik ve Destekler

Mevcut teşvik sistemi; (i) Genel teşvik sistemi, (ii) Bölgesel Teşvik Sistemi, (iii) Büyük Ölçekli Projelere Dönük Teşvik Sistemi ve (iv) Stratejik yatırımların Teşviki'nden oluşan dört ayaklı bir yapıya sahiptir.

Genel teşvik uygulamaları, bölge ayrımı yapılmaksızın, teşvik edilmeyecek yatırım konuları ile diğer teşvik uygulamaları kapsamında yer almayan ve belirlenen asgari sabit yatırım tutarı şartını (1.ve 2. Bölgede 1 milyon TL, 3., 4., 5. ve 6. Bölgede ise 500 bin TL) sağlayan yatırımlara yönelik KDV İstisnası ve Gümrük Muafiyeti desteklerinden oluşmaktadır. Bu iki genel teşvik uygulaması ilave olarak ayrıca 6. Bölgeye has düzenlenmiş asgari ücret üzerinden hesaplanan "Gelir Vergisi Stopajı Desteği" ile tersanelerin gemi inşa yatırımları için "sigorta primi işveren hissesi desteği" de genel teşvik uygulamaları kapsamında yer alan diğer desteklerdir.

2012/3305 Sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar kapsamında yer alan desteklerin uygulanması açısından iller, sosyo-ekonomik gelişmişlik seviyeleri dikkate alınarak altı bölgeye ayrılmıştır. Bölümlenmenin coğrafi esasa değil, sosyo-ekonomik gelişmişlik seviyeleri dikkate alınarak yapılmasından dolayı, bölge kavramı iller grubu olarak da ifade edilebilir.

Tablo 1:Yatırım Teşvik Uygulamalarında Bölgeler

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 ilçeleri Haric)	Gaziantep	Bartın	Çankırı	Bingöl
İstanbul	Denizli	Karabük	Corum	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	Mus
	Tekirdağ	Zonguldak	Kırşehir	Osmaniye	Siirt
	Yalova		Kütahya	Sinop	Şanlıurfa
			Malatya	Tokat	Sırnak
			Nevşehir	Tunceli	Van
			Rize	Yozgat	Bozcaada ve Gökçeada ilçeleri
			Sivas		

⁹ KURDOĞLU Ferrah Sefer, "Yeni Teşvik Sisteminin Yatırımcılara Sunduğu Fırsatlar", KPMG Gündem, Temmuz-Ekim 2012, s. 40.

Bölgesel Teşvik Uygulamaları sisteminin uygulamasında her ilin ekonomik gelişme noktaları göz önüne alınarak, yatırım konuları ve bunlara ilişkin asgari yatırım tutarları detaylı bir biçimde belirlenmiştir. 2012/3305 Sayılı BKK'nın EK-2A listesinde bölgesel desteklerden faydalanabilecek sektörler ve bölgeler itibarıyla asgari yatırım tutarları veya kapasiteleri, EK-2B listesinde ise illerin bölgesel desteklerden yararlanabilecek sektörlerine ilişkin sektör numaraları yer almaktadır. Bölgesel teşvik uygulamaları için asgari sabit yatırım tutarı 1. ve 2. bölgelerde 1 milyon TL'den, diğer bölgelerde ise 500 bin TL'den başlamak üzere desteklenen her bir sektör ve her bir il için ayrı ayrı belirlenmiştir.

Bölgesel teşvik uygulamaları kapsamında yapılan yatırımlara sağlanan destek unsurları şunlardır: Gümrük vergisi muafiyeti, KDV istisnası, Vergi indirimi, Sigorta primi işveren hissesi desteği, Yatırım yeri tahsisi, Faiz desteği (3., 4., 5. ve 6. bölgelerdeki yatırımlar için), Gelir vergisi stopajı desteği (6. bölgede gerçekleştirilecek yatırımlar için), Sigorta primi desteği (6. bölgede gerçekleştirilecek yatırımlar için).

Potansiyel olarak Türkiye'nin teknoloji ve Ar-Ge kapasitesi ile rekabetçiliğini artıracak 12 yatırım konusu, Büyük Ölçekli Yatırım Teşvik Uygulamaları çerçevesinde desteklenmektedir¹⁰. 2012/3305

Sayılı BKK'nın EK-3'ünde belirtilen 12 sektördeki¹¹, asgari 50 milyon TL (bazı yatırımlar için ise 50 milyon TL'den daha yüksek) tutardaki yatırımlar büyük ölçekli yatırımlar olarak kabul edilmektedir. Asgari tutarları sağlayan büyük ölçekteki yatırım konularına ilişkin olarak; gümrük vergisi muafiyeti, KDV istisnası, vergi indirimi, sigorta primi işveren hissesi desteği, yatırım yeri tahsisi şeklinde teşvik ve destekler sağlanmaktadır. Ayrıca yatırımın 6. bölgede yapılması halinde bu teşvik ve desteklere ilave olarak gelir vergisi stopajı desteği ve sigorta primi işçi hissesi desteği de mevcuttur.

¹⁰ T.C. BAŞBAKANLIK Türkiye Yatırım Destek ve Tanıtım Ajansı, "Türkiye'deki Yatırım Teşvik Sistemi", <http://www.invest.gov.tr/tr-TR/investmentguide/investorguide/Pages/Incentives.aspx>, (Erişim Tarihi: 06.03.2014).

¹¹ 2012/3305 Sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Bakanlar Kurulu Kararı'nın 3 No'lu Ek'inde yer alan büyük ölçekli yatırımların teşviki çerçevesinde desteklenen 12 yatırım konusu şunlardır:

Sıra No	Yatırım Konuları	Asgari Sabit Yatırım Tutarları (Milyon TL)
1	Rafine Edilmiş Petrol Ürünleri İmalatı	1000
2	Kimyasal Madde ve Ürünlerin İmalatı	200
3	Liman ve Liman Hizmetleri Yatırımları	200
4	Motorlu Kara Taşıtlarının İmalatı Yatırımları:	
	a) Motorlu Kara Taşıtları Ana Sanayi Yatırımları	200
	b) Motorlu Kara Taşıtları Yan Sanayi Yatırımları	50
5	Demiryolu ve Tramvay Lokomotifleri ve/veya Vagon İmalatı Yatırımları	50
6	Transit Boru Hattıyla Taşımacılık Hizmetleri Yatırımları	
7	Elektronik Sanayi Yatırımları	
8	Tıbbi Alet, Hassas ve Optik Aletler İmalatı Yatırımları	
9	İlaç Üretimi Yatırımları	
10	Hava ve Uzay Taşıtları ve/veya Parçaları İmalatı Yatırımları	
11	Makine (Elektrikli Makine ve Cihazlar Dahil) İmalatı Yatırımları	
12	Metal Üretimine Yönelik Yatırımlar: [Maden Kanununda belirtilen IV/c grubu metalik madenlerin cevher ve/veya konsantresinden nihai metal üretimine yönelik yatırımlar (bu tesislere entegre madencilik yatırımları dahil)]	

Dört ayaklı mevcut teşvik sisteminin dördüncü ayağını 2012/3305 Sayılı BKK'nın 8. maddesinde stratejik yatırımlar başlığı altındaki yer alan ithalat bağımlılığı yüksek olan ara malı veya ürünlerin üretimine yönelik yatırım konularına sağlanan teşvik ve destekler oluşturmaktadır.

Bu tür bir düzenlenmenin getirilme gayesi; cari açığın en önemli unsurlarından birisi olan ithalata bağlı büyümenin önüne geçilmesi, özellikle de ithalata bağımlılığı yüksek ara mallar ile ürünlerin üretilmesini sağlanması ve uluslararası ticaretteki rekabet gücümüzü artıracak teknolojisi ve katma değeri yüksek malların üretimine dönük yatırımları teşvik etmektir. Mevcut teşvik sistemindeki en kapsamlı teşvikler stratejik yatırımlara yöneliktir¹².

Stratejik yatırımlarda yatırım konuları bölgesel ve büyük ölçekli yatırımlarda olduğu gibi spesifik olarak belirlenmemiştir. Bunun yerine stratejik yatırımlar için kriterler konmuş ve bu kriterleri taşıyan yatırımlara, bölge ayrımı yapılmaksızın belirlenmiş destek unsurlarından yararlanma imkânı tanınmıştır¹³.

Bu kapsamda desteklenecek olan yatırımların; asgari sabit yatırım tutarının 50 milyon TL olması, yatırım sonucu üretilecek ürünün yurt içi toplam üretim kapasitesinin aynı ürünün ithalatından az olması, teşvik belgesi kapsamında gerçekleştirilecek yatırımla asgari %40 oranında katma değer sağlanması, yatırım sonucu üretilcek ürünle ilgili son bir yıl itibarıyla gerçekleşen toplam ithalat tutarının en az 50 Milyon ABD Doları olması şartlarının tümünü bir arada sağlamaları gerekmektedir. Şayet yatırım sonucu üretilcek ürünün Türkiye'de hiç üretimi yoksa 50 Milyon ABD Dolarındaki ithalat şartı, rafineri ve petro-kimya yatırımlarında ise %40 oranında katma değer sağlanması şartı aranmaz. Stratejik yatırımlardaki "yatırımla sağlanacak katma değer asgari %40 olması" şeklindeki şartın sağlanması için yapılacak "Katma Değer Hesabı"nın şu şekilde yapılmaktadır¹⁴; (Ürünün Satış Fiyatı – Girdi Maliyetleri) x 100 / Girdi Maliyetleri.

Mevcut teşvik sistemi ile ilgili belirtilmesi gereken diğer bir husus da "Öncelikli Yatırım Konuları"dır. 2012/3305 Sayılı BKK'nın 17. maddesinde belirtilen öncelikli yatırım konuları kapsamına giren yatırımlar, hangi bölgede olursa olsun 5. bölgede uygulanan bölgesel desteklerden yararlanmaktadır¹⁵. Ayrıca bu yatırımların 6. bölgede yapılması halinde bu bölgeye özgü olan daha avantajlı teşviklerden yararlanılacağı ifade edilmektedir.

¹² KURDOĞLU, a.g.m., s.43.

¹³ KPMG TÜRKİYE, Soru ve Cevaplarla Yeni Yatırım Teşvik Sistemi, s. 8-9., <https://www.kpmg.com/TR/tr/Issues-And-Insights/ArticlesPublications/Documents/Yeni-Tesvik-Sistemi-.pdf>, (Erişim Tarihi: 18.02.2014).

¹⁴ Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğ (Tebliğ No: 2012/1), EK-10.

¹⁵ Bölgesel Teşvik Uygulamaları kapsamında 5. Bölge destekleri ile desteklenecek öncelikli yatırım konuları şunlardır (2012/3305 Sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında BKK, Madde 17):

- a) Denizyolu ile yük ve/veya yolcu taşımacılığına yönelik yatırımlar.
- b) Özel sektör tarafından yapılacak şehirlerarası yük ve/veya yolcu taşımacılığına yönelik demiryolu yatırımları ile şehir içi yük taşımacılığına yönelik demiryolu yatırımları.
- c) Test merkezleri, rüzgâr tüneli ve bu mahiyetteki yatırımlar (otomotiv, uzay veya savunma sanayine yönelik olanlar).
- ç) Kültür ve Turizm Koruma ve Gelişim Bölgelerinde yapılacak turizm yatırımlarından bölgesel desteklerden yararlanabilecek nitelikteki turizm konaklama yatırımları.
- d) Asgari 50 bin m2 kapalı alana sahip uluslararası fuar yatırımları (konaklama ve alışveriş merkezi üniteleri hariç).
- e) Sağlık Bakanlığından alınacak proje onayına istinaden gerçekleştirilecek asgari 20 milyon Türk Lirası tutarındaki biyo-teknolojik ilaç, onkoloji ilaçları ve kan ürünleri üretimine yönelik yatırımlar.
- f) Savunma Sanayii Müsteşarlığından alınacak proje onayına istinaden gerçekleştirilecek asgari 20 milyon Türk Lirası tutarındaki savunma, havacılık ve uzay alanındaki yatırımlar.
- g) Maden istihraç yatırımları ve/veya maden işleme yatırımları (4/6/1985 tarihli ve 3213 sayılı Maden Kanununda tanımlanan I. grup madenler ve mıcır yatırımları ile İstanbul ilinde gerçekleştirilecek istihraç ve/veya işleme yatırımları hariç).
- ğ) Özel sektör tarafından gerçekleştirilecek olan ilk, orta ve lise eğitim yatırımları.
- h) Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafından desteklenen AR-GE projeleri neticesinde geliştirilen ürünlerin üretimine yönelik yatırımlar.

Mevcut teşvik sisteminin amaçlarından birisi olan yatırımlarda kümelenmeyi gerçekleştirmek için birtakım artırılmış destek unsurları da oluşturulmuştur. Bunlardan birisi, 2012/3305 Sayılı BKK'nın 18. maddesinde "Bir alt bölge desteğinden yararlanacak yatırımlar" başlığı altında yer alan düzenlemedir. Bu düzenlemeye göre; Büyük ölçekli yatırımlar veya bölgesel teşvik uygulamaları kapsamında teşvik belgesi düzenlenen yatırımlar 18. maddede belirtilen koşullardan en az birini sağlamaları halinde vergi indirimi ve sigorta primi işveren hissesi desteği açısından bulundukları bölgenin bir alt bölgesinde sağlanan oran ve sürelerde bu desteklerden yararlanabilir. Bu koşullar şunlardır; 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.

6. Bölgede olup da bir alt bölge desteğinden yararlanma şartlarına sahip yatırımlarda; sigorta primi işveren hissesi desteği 6. bölgede geçerli olan süreye 2 yıl, vergi indirimi desteği ise 6. bölgede geçerli olan yatırıma katkı oranına 5 puan ilave edilerek uygulanmaktadır.

Mevcut teşvik sisteminde ayrı başlık açılarak teşvik ve destek unsurlardan yararlanacak yatırım konularının biri de Ar-Ge ve Çevre Yatırımlarıdır. Ar-Ge ve çevre yatırımları; KDV istisnası, gümrük vergisi muafiyeti ve faiz desteği şeklindeki teşvik ve destek unsurlardan yararlanmaktadır. Aynı maddede yer alan diğer düzenlemeye göre; söz konusu yatırımlar, 6. bölgede gerçekleştirildiği takdirde gelir vergisi stopajı ve sigorta primi desteğinden de yararlanabilmektedir.

Tablo 2: Mevcut Teşvik Sistemi Kapsamındaki Teşvik ve Destekler

Genel Teşvik Uygulamaları	Bölgesel Teşvik Uygulamaları	Büyük Ölçekli Yatırımlar	Stratejik Yatırımlar	Ar-Ge ve Çevre Yatırımları
-KDV İstisnası	-KDV İstisnası	-KDV İstisnası	-KDV İstisnası	-KDV İstisnası
-Gümrük Vergisi Muafiyeti	-Gümrük Vergisi Muafiyeti	-Gümrük Vergisi Muafiyeti	-Gümrük Vergisi Muafiyeti	-Gümrük Vergisi Muafiyeti
-Sigorta Primi İşveren Hissesi Desteği (Tersanelerin gemi inşaat yatırımları için)	-Vergi İndirimi	-Vergi İndirimi	-Vergi İndirimi	-Faiz Desteği
-Gelir Vergisi Stopajı Desteği(6. bölge için)	-Sigorta Primi İşveren Hissesi Desteği	-Sigorta Primi İşveren Hissesi Desteği	-Sigorta Primi İşveren Hissesi Desteği	-Gelir Vergisi Stopajı Desteği (6. bölge için)
	-Yatırım Yeri Tahsisi	-Yatırım Yeri Tahsisi	-Yatırım Yeri Tahsisi	-Sigorta Primi Desteği (6. bölge için)
	-Faiz Desteği (3.,4., 5., ve 6. bölgeler için)	-Gelir Vergisi Stopajı Desteği(6. bölge için)	-Faiz Desteği	
	-Gelir Vergisi Stopajı Desteği (6. bölge için)	-Sigorta Primi Desteği (6. bölge için)	KDV İadesi	
	-Sigorta Primi Desteği (6. bölge için)		-Gelir Vergisi Stopajı Desteği(6. bölge için)	
			-Sigorta Primi Desteği (6. bölge için)	

2012/3305 Sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar kapsamında yer alan teşvik ve destek unsurlarına Tablo 2’de özet halinde yer verilmiştir. Hiçbir şekilde teşvik edilemeyecek veya teşviki belli şartlara bağlı yatırım konuları ise söz konusu BKK’nın EK-4 listesinde belirtilmiştir. Teşvik edilemeyecek veya teşviki belirli şartlara bağlı yatırım konuları (i) Tarım ve Tarımsal Sanayi, (ii) İmalat, Enerji ve Madencilik Yatırımları ve (iii) Hizmetler Sektörüne ait yatırım konularından oluşmaktadır¹⁶.

2.2- Teşvik Belgesi

Türkiye’de teşvik sisteminin en önemli unsurlarından birisi teşvik belgesidir. Yatırımların, mevcut teşvik sisteminin temelini oluşturan 2012/3305 Sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında BKK’da yer alan teşvik ve destek imkanlarından faydalanabilmesi için öncelikle yapılacak yatırımın Ekonomi Bakanlığı’ndan alınacak teşvik belgesine dayandırılması gerekmektedir. Nitekim 2012/3305 Sayılı BKK’nın 7. maddesinde *“Yatırımların bu Karar kapsamındaki destek unsurlarından yararlanabilmesi için, makroekonomik programlar ve arz-talep dengesi dikkate alınarak yapılacak sektörel, malî ve teknik değerlendirmeler çerçevesinde projenin uygun görülmesi ve teşvik belgesi düzenlenmesi gerekir”* diyerek mevcut teşvik sisteminin işleyişinin temelini teşvik belgesine dayandırmıştır. Yine aynı maddenin devam eden diğer fıkrasında ise teşvik belgesi düzenlenmesine ilişkin müracaat tarihinden önce gerçekleştirilmiş bulunan yatırım harcamalarının teşvik belgesi kapsamına alınmayacağı belirtilmektedir.

Ekonomi Bakanlığı tarafından yayımlanan 2012/1 Sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğ’in 3. maddesinde teşvik belgesi, *“yatırımın karakteristik değerlerini ihtiva eden, yatırımın bu değerler ve tespit edilen şartlara uygun olarak gerçekleştirilmesi halinde üzerinde kayıtlı destek unsurlarından istifade imkânı sağlayan bir belge olup Kararın amaçlarına uygun olarak gerçekleştirilecek yatırımlar için düzenlenir”* şeklinde tanımlanmaktadır.

Teşvik belgesi alabilecek ve buna bağlı olarak da yatırım teşviklerinden yararlanabilecek gerçek ve tüzel kişiler 2012/1 Sayılı Tebliğ’in 4/1. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre; *Gerçek kişiler, adi ortaklıklar, sermaye şirketleri, kooperatifler, birlikler, iş ortaklıkları, kamu kurum ve kuruluşları (genel ve özel bütçeli kurum ve kuruluşlar, il özel idareleri, belediyeler ve kamu iktisadi teşebbüsleri ile bunların sermaye bileşimindeki hisse oranları yüzde elliye geçen kurum ve kuruluşlar) ve kamu kuruluşu niteliğindeki meslek kuruluşları, dernekler ve vakıflar ile yurt dışındaki yabancı şirketlerin Türkiye’deki şubeleri* teşvik belgesi almak için müracaat edebilecekler olarak belirtilmiştir.

Teşvik belgesi alabilmek için müracaat aşamasında gelindiğinde şirketin kurulmuş olması gerekmektedir. Söz konusu maddenin 2. fıkrasında ise kuruluş süreci tamamlanmamış tüzel kişiler adına yapılacak teşvik belgesi müracaatlarının değerlendirilmeye alınmayacağı ayrıca belirtilmektedir.

Teşvik Belgesi alabilmek için Ekonomi Bakanlığı’na müracaat edilmesi gerekmektedir. Ancak, genel teşvik uygulamaları kapsamında yer alan, sabit yatırım tutarı 10 Milyon Türk Lirasını aşmayan ve EK-4’te belirtilen yatırımlar için firmanın tercihiyle bağlı olarak yatırımın yapılacağı yerdeki yerel birimlere de müracaat edilebilir.

Teşvik belgesi kapsamında yer alan makine ve teçhizatın tamamı veya bir kısmı finansal kiralama yolu ile temin edilebilir. Böyle bir durumda finansal kiralama yöntemiyle gerçekleştirilecek yatırımlar için finansal kiralama şirketi adına ayrı bir teşvik belgesi düzenlenmesine gerek bulunmamaktadır¹⁷.

¹⁶ Detaylı bilgi için bkz. 2012/3305 Sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında BKK, EK-4.

¹⁷ 2012/3305 Sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında BKK madde 7/3.

3- İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMASI

Uzun yıllar uygulanan yatırım indirimi müessesinin 01.01.2009 tarihi itibarıyla tamamen yürürlükten kaldırılması neticesinde, yatırımları vergisel açıdan teşvik edecek bir müessesenin eksikliği hissedilmeye başlandı. Özellikle 2008 yılında ortaya çıkan ve 2009 yılının başında etkisini hissettirmeye başlayan küresel ekonomik krizle birlikte pek çok ülke yatırım teşviklerine yeniden önem vermeye başladı. Bu kapsamda, ülkemizde de çeşitli adımlar atılmaya başlandı ve bu çerçevede çeşitli düzenlemeler yapıldı¹⁸. Yapılan önemli düzenlemelerden birisi de 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK)'na, 28/02/2009 tarih ve 27155 (Mükerrer) Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "5838 Sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun" ile eklenen 32/A maddesi olmuştur. Mevzuatımıza Bu yasal düzenleme ile birlikte teşvik belgesi kapsamında gerçekleştirilecek yatırımlar üzerinden elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanmasına imkân tanınmıştır. İndirimli kurumlar vergisi uygulaması mevzuatımıza KVK 32/A maddesi ile girmiş olsa da, aynı maddenin 8.fıkrasında "Bu madde gelir vergisi mükellefleri hakkında da uygulanır" hükmüne yer verilerek gelir vergisi mükelleflerinin de bu uygulamadan yararlanmasını imkan sağlanmıştır.

3.1- İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulamasından Yararlanıp Yararlanamayacak Sektörler ve Yatırım Konuları

İndirimli kurumlar vergisi uygulaması, kazançtan bir indirim değil, vergi oranında bir indirimdir. Bu vergi indirimi, yatırımcıların normal koşullarda ödemeleri gereken gelir veya kurumlar vergilerine, yatırım teşvik belgesine bağlanmış yatırımları için Bakanlar Kurulunca belirlenmiş yatırım katkı tutarına ulaşınca kadar uygulanacak indirimdir.

İndirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanamayacak olan sektör ve yatırım konularını ikiye ayırabiliriz: Birincisi, Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK)'nın 32/A maddesi gereğince yararlanamayacak olan sektör ve yatırım konularıdır. KVK'nın 32/A maddesinin 1. fıkrasında bu sektör ve yatırım konuları; Finans ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar, İş Ortaklıkları, Taahhüt işleri, 16/7/1997 tarihli ve 4238 Sayılı Yap-İşlet Modeli ile Elektrik Enerjisi Üretim Tesislerinin Kurulması ve İşletilmesi ile Enerji Satışının Düzenlenmesi Hakkında Kanun kapsamındaki yatırımlar, 08/06/1994 tarihli ve 3996 Sayılı Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yapılması Hakkında Kanun kapsamında yapılan yatırımlar ve Rödövens¹⁹ sözleşmelerine bağlı olarak yapılan yatırımlar.

İndirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanamayacak sektör ve yatırım konularının ikincisi, 2012/3305 Sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında BKK'nın EK-4 listesinde belirtilen hiçbir şekilde teşvik edilemeyecek veya teşviki belli şartlara bağlı yatırım konularıdır. Mevcut teşvik sisteminin anlatıldığı bir önceki kısımda da belirtildiği gibi teşvik edilmeyecek veya teşviki belirli şartlara

¹⁸ Selahattin GÖKMEN & Emre KARTALOĞLU, Açıklamalı ve Örnekli Yeni Teşvik Sistemi-2012, İSMMMO Yayınları, Yayın No: 151, İstanbul, 2012, s.284.

¹⁹ Rödövens; Maden ruhsat sahalannın hukuku uhdesinde kalmak kaydıyla hak sahibi tarafından sözleşme ile özel veya tüzel bir kişiye bir süre tahsis edilmesi durumunda maden ocağının işletilmesini üstlenen özel veya tüzel kişinin esas ruhsat sahibine istihsal ettiği beher ton maden için ödemeyi taahhüt ettiği meblağ olarak tarif edilmektedir (Kaynak: TÜRKİYE TAŞ KÖMÜRÜ KURUMU, "Rödövens Karşılığı İşletmecilik", http://www.taskomuru.gov.tr/file/SAG_LINK/RODOVANS/genel_bilgi.doc, Erişim Tarihi: 09.03.2014).

bağlı yatırım konuları (i) Tarım ve Tarımsal Sanayi, (ii) İmalat, Enerji ve Madencilik Yatırımları ve (iii) Hizmetler Sektörüne ait yatırım konularından oluşmaktadır. Ayrıca arazi, arsa, royalti, yedek parça ve amortismanla tâbi olmayan diğer harcamalar da vergi indirimi desteğinden yararlanamamaktadır. Dolayısıyla bu harcamalar yatırım katkı tutarının hesabında dikkate alınmamaktadır.

2012/3305 Sayılı BKK'da vergi indirimin, teşvik belgesine bağlı büyük ölçekli yatırımlar, bölgesel yatırımlar ve stratejik yatırımlar için uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

3.2- İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması Kapsamındaki Vergi İndirimi ve Yatırım Katkı Oranları

İndirimli kurumlar vergisi uygulamasında öne çıkan üç kavram söz konusudur. Bu kavramlar; "indirimli vergi oranı", "yatırım katkı oranı" ve "yatırım katkı tutarı"dır. İndirimli gelir ve kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle tahsilinden vazgeçilen vergi yoluyla yatırımların devletçe karşılanacak tutarına yatırım katkı tutarı, bu tutarın yapılan toplam yatırıma bölünmesi suretiyle bulunacak orana ise yatırım katkı oranı denmektedir. Yatırımlardan sağlanan kazanca uygulanacak vergi oranları ile yatırıma katkı oranları, belirleme yetkisi Bakanlar Kurulu verilmiştir. Bakanlar Kurulu da bu yetki kapsamında 2012/3305 Sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar ile büyük ölçekli yatırımlar, bölgesel yatırımlar ve stratejik yatırımlar için yatırım katkı oranları ile indirimli vergi oranlarını belirlemiştir.

Büyük ölçekli yatırımlara uygulanacak vergi indirimi ve yatırım katkı oranları bölgelere ve yatırıma başlama tarihlerin göre farklı farklı belirlenmiştir. Buna ilişkin indirimli vergi oranları ve yatırım katkı oranları Tablo 3'de yer almaktadır.

Bu tabloya göre örneğin, 2. Bölgede 01.01.2014 tarihinden sonra yapılan 300 milyon TL tutarındaki büyük ölçekli bir yatırımda, bu yatırımın %25'i yani 75 milyon TL tutarındaki kısmı devlet tarafından karşılanacaktır. Devlet bu tutarı, alacağı vergiden vazgeçerek indirimli vergi oranı uygulamak suretiyle (%20 yerine %12) karşılayacaktır²⁰. Vazgeçilen vergi tutarı, yatırım katkı tutarı olan 75 milyon TL'ye ulaşınca kadar, bu yatırımdan elde edilen kazanca %12 indirimli kurumlar vergisi uygulanmaya devam edilecektir. Bir başka ifadeyle, %20 yerine %12 vergi oranı uygulanması nedeniyle eksik ödenen vergilerin tutarı toplamda 75 milyon TL'ye ulaşınca kadar indirimli oran uygulanmaya devam edecektir.

Tablo 3: Büyük Ölçekli Yatırımlarda Yatırım Katkı Oranı ve İndirimli Vergi Oranı

	31.12.2013 Tarihine Kadar Yatırıma Başlanılması Halinde		01.01.2014 Tarihinden Sonra Yatırıma Başlanılması Halinde	
Bölgeler	Yatırıma katkı oranı (%)	Kurumlar vergisi veya gelir vergisi indirim oranı (%)	Yatırıma katkı oranı (%)	Kurumlar vergisi veya gelir vergisi indirim oranı (%)
1	25	50	20	30
2	30	55	25	40
3	35	60	30	50
4	40	70	35	60
5	50	80	40	70
6	60	90	45	90

²⁰ Normal Kurumlar Vergisi oranı %20'dir. 2 Bölgedeki büyük yatırımlar için tanınan vergi indirim oranı %40. Bu yüzden dolayı %20'lik normal Kurumlar Vergisinden yapılacak %40'lık indirim sonucu, KV vergisinin oranı %12'ye düşecektir.

Bölgesel teşvik kapsamında vergi indirimi ve yatırım katkı oranları ise Tablo 4’de yer almaktadır. Bölgesel teşvik ve büyük ölçekli yatırım kapsamındaki yatırımlar şayet organize sanayi bölgelerinde gerçekleştirilirse, bu takdirde sağlanacak vergi indirimi, kendi bulunduğu bölgenin bir alt bölgesine uygulanan oran olacaktır.

Tablo 4: Bölgesel Teşvik Kapsamındaki Yatırımlarda Yatırım Katkı Oranı ve İndirimli Vergi Oranı

	31.12.2013 Tarihine Kadar Yatırıma Başlanılması Halinde		01.01.2014 Tarihinden Sonra Yatırıma Başlanılması Halinde	
Bölgeler	Yatırıma katkı oranı (%)	Kurumlar vergisi veya gelir vergisi indirim oranı (%)	Yatırıma katkı oranı (%)	Kurumlar vergisi veya gelir vergisi indirim oranı (%)
1	15	50	10	30
2	20	55	15	40
3	25	60	20	50
4	30	70	25	60
5	40	80	30	70
6	50	90	35	90

Yukarıda örneğini verdiğimiz 2. Bölgede gerçekleşen yatırım, organize sanayi bölgesinde yapıldığı takdirde, daha avantajlı olan 3. Bölgede için tanınan vergi indirimi uygulanacaktır. Yani indirim oranı %40 yerine %50 olacak ve böylece bu yatırımdan elde edilen kazanç için geçerli kurumlar vergisi normal oran %20 yerine indirimli oran olan %10 şeklinde uygulanacaktır. Yatırımın 6. Bölgede gerçekleştirilmesi halinde ise, bölge için sağlanan yatırım katkı oranına 5 puan ilave edilerek, %95 olarak uygulanacaktır. Bir başka ifadeyle, 6. Bölge için geçerli olan vergi indirim oranı %90 olup, bu yatırım 6. Bölgedeki normal bir alanda değil de bir organize sanayi bölgesinde yapılması halinde vergi indirim oranı %95 olacaktır.

Stratejik yatırımlar için vergi indirimi ve yatırıma katkı oranı sabit belirlenmiş olup, vergi indirim oranı %90, yatırıma katkı oranı %50’dir. Yatırımcının farklı bölgelerde birden fazla yatırım yapması durumunda, yatırıma katkı oranı ve indirimli kurumlar vergisi oranı her bölge için ayrı ayrı dikkate alınmaktadır.

3.3- Vergi İndiriminin İşletmenin Diğer Faaliyetlerinden Elde Edilen Kazançlara Uygulanması

Vergi indiriminin işletmenin diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlara uygulanması 2012/3305 Sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında BKK’nın 15. maddesinin 5. fıkrasında düzenlenmiştir. Teşvik belgesi kapsamında gerçekleştirmiş ve böylece indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanmış büyük ölçekli ve bölgesel yatırımlardan, 1. bölgede yapılmış olanlar hariç, diğer bölgelerde yapılan bu yatırımlar sonucu elde edilmiş indirimli vergi oranı, aşağıdaki tabloda belirtilen oranlar dâhilinde yatırım döneminde yatırımcının diğer faaliyetlerinde elde edilen kazançlara da uygulanabilecektir. Görüldüğü gibi söz konusu teşvik belgeli yatırımın kısmen ya da tamamen tamamlanıp bu yatırımdan henüz kazanç sağlanmadan da elde edilen vergi indirimi işletmenin diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlara belli oranlarda uygulanabilmektedir.

Yalnızca stratejik yatırımlar tüm bölgeler açısından söz konusu uygulamanın kapsamına alınmış ve büyük ölçekli ve bölgesel yatırımlarda ise diğer faaliyetlere uygulanacak vergi indirim oranı 6.bölgede %90 diğer bölgelerde %50 olarak belirlenmiştir.

Tablo 5: Diğer Faaliyetlerden Elde Edilen Kazançlara Uygulanacak Vergi İndirim Oranları

Bölgeler	Büyük Ölçekli ve Bölgesel Yatırımlar (%)	Stratejik Yatırımlar (%)
1	0	50
2	10	50
3	20	50
4	30	50
5	50	50
6	80	80

Fakat burada dikkat edilmesi gereken temel nokta şudur; Yatırımcı, yatırım döneminde diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarına indirimli gelir veya kurumlar vergisini uygularken, hesaplanan yatırım katkı tutarının yukarıdaki tabloda belirtilen oranlara denk gelen kısmını kullanacak ve indirilen gelir veya kurumlar vergisinin tutarı, gerçekleştirilen yatırım harcama tutarını da aşmayacaktır.

Konuyu şöyle bir örnekle daha anlaşılabilir bir hale getirmek mümkün olabilir. Örneğin, 1. Bölge kapsamındaki bir ilde gerçekleştirilen bir bölgesel ya da büyük ölçekli yatırımda, Bakanlar Kurulu herhangi bir indirim tanımlamadığı için (Tablo 5’de görüleceği gibi %0) bu yatırımcının diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlar nedeniyle vergi indiriminden faydalanması mümkün olmayacaktır. Bununla birlikte örneğin, bu yatırım 6. Bölgede yapıldığı takdirde, yatırımın devletçe karşılanacak kısmının %80’ni yatırım dönemi içerisinde yatırımcının diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançla uygulanabilecektir.

Diyelim ki bir yatırımcı 01.01.2014 tarihinden sonra 6. Bölgede 300 milyon TL tutarında büyük ölçekli bir yatırımda bulunmuş olsun. Tablo 3’de görüleceği gibi bu yatırımın %45’i (yani 135 milyon TL tutarındaki kısmı) devlet tarafından karşılanacaktır. Devlet bu tutarı, yukarıda da ifade edildiği gibi alacağı vergiden vazgeçerek, indirimli vergi oranı uygulamak suretiyle (vergi indirim oranı %90 olduğu için %20 yerine %2 Kurumlar Vergisi uygulanacak) vazgeçilen vergi tutarı, yatırım katkı tutarı olan 135 milyon TL’ye ulaşıncaya kadar bu yatırımdan elde edilen kazançla %2 indirimli kurumlar vergisi uygulayacaktır. Bu yatırımcının yatırım dönemi içerisinde diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlarının, yatırım katkı tutarının %80’nine (Tablo 5’de görüleceği gibi) yani, 108 milyon TL’ye (135 milyon TL x %80) kadar olan kısmı için de söz konusu indirimli oran (%2) uygulanacaktır²¹.

İndirimli kurumlar vergisi uygulaması, dönem sonu beklenmeksizin, geçici vergi dönemlerinde de uygulanabilmektedir. Fakat stopaj suretiyle yapılan vergilendirmelerde indirimli oranlar uygulanmamaktadır.

²¹ Daha önceki teşvik uygulamalarında sadece teşvik belgesine bağlanmış yatırımlardan elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanmaktaydı. Yürürlükte bulunan teşvik sisteminde indirimli kurumlar vergisi uygulamasının alanı genişletilmiş ve yatırımcının yatırım dönemi içerisindeki yatırımcının diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlara da indirimli kurumlar vergisi uygulanmasının yolu açılmıştır.

3.4- Vergi İndiriminden Yararlanmaya Başlama Zamanı

KVK'nın 32/A maddesi uyarınca, Ekonomi Bakanlığı tarafından teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilen kazançlar, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap dönemin-den itibaren vergi indiriminden yararlanılabilir.

Kanun, bu uygulamadan yararlanılması için teşvik belgesinin varlığını şart koşmuş fakat yatırımın tamamlanmasını ve teşvik belgesinin resmi olarak kapatılmasını, kapanış vizesinin alınmasını şart koşmamıştır. Sonuç olarak, yatırımın işletilmesine başlanması ve kazanç elde edilmesi yeterli olacaktır. Konu ile ilgili idarenin mükelleflere verdiği özelgeler de bu yöndedir²².

3.5- Vergi İndiriminden Yararlanma İmkânının Kalkmasının Sonucu

2012/3305 Sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında BKK'nın 28. maddesi teşvik belgesinin iptali ve bu iptal sonucu uygulanacak müeyyidelere yer vermiştir. Ayrıca 5520 sayılı KVK'nın 32/A maddesinde de indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanma şartlarının kaybolması halinde ne gibi bir yaptırım olacağına vurgu yapılmaktadır. Özetle indirimli kurumlar vergisi uygulaması teşvik belgesine bağlanmış yatırımlar için söz konusu olan bir uygulamadır. Bu açıdan bakıldığında, yatırım türü ve konusu için öngörülmüş bulunan teşvik belgesi sahibi olma şartlarının kaybedilmesi halinde indirimli kurumlar vergisi imkânından yararlanma hakkı da ortadan kalkmış olur. Böyle bir durumda ise vergilendirme döneminde indirimli vergi oranı uygulanması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler, vergi ziyası cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte tahsil edilecektir (KVK 32/A maddesi 5. fıkrası).

3.6- Yatırımın Devri Halinde Vergi İndirimi Uygulaması

5520 sayılı KVK'nın 32/A maddesinde yatırımın faaliyet geçmesinden önce veya sonra devri halinde uygulamanın nasıl olacağı açıklanmıştır. Buna göre;

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

4- TEVSI YATIRIMLARDA İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ

Daha önce de ifade edildiği gibi, indirimli kurumlar vergisi uygulaması teşvik belgesi kapsamında yapılan yatırımlara yönelik bir destek mekanizmasıdır. Teşvik belgesi kapsamında yapılacak yatırım türleri, 2012/1 Sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğ'in 2. maddesinde açıklanmıştır. Söz konusu maddede yer alan düzenlemeye göre yatırım türleri; *entegrasyon, komple yeni yatırım, modernizasyon, tevsî ve ürün çeşitlendirme* yatırımlarından oluşmaktadır.

Söz konusu tebliğde *komple yeni yatırım*, mal ve hizmet üretimine yönelik olarak ana makine ve teçhizat ile yardımcı tesisleri içeren, gerektiğinde arazi-arsa ve bina-inşaat harcamalarını da ihtiva eden, yatırımın yapılacağı yerde aynı üretim konusunda mevcut tesisi veya mevcut tesisi ile altyapı bütünlüğü bulunmayan yatırımlar olarak tanımlanmıştır. *Tevsî yatırım ise, mevcut bir yatırıma üretim hattı veya makine ve teçhizat ilavesiyle kapasitenin artırılmasına yönelik olan ve mevcut tesis ile alt yapı müşterekliği oluşturarak bir bütün teşkil eden yatırımlar* olarak ifade edilmiştir.

²² GÖKMEN & KARTALOĞLU, a.g.e., s.330-334.

4.1- Vergi İndirimin Tevsi Yatırımlarda Uygulanması

5520 sayılı KVK'nın 32/A maddesinde, indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yalnızca komple yeni yatırımlar ile tevsi yatırımların yararlanabileceği açıkça belirtilmiştir. Bu yüzden entegrasyon, modernizasyon ve ürün çeşitlendirmesi türündeki yatırımlar indirimli kurumlar vergisinden yararlanamaz²³.

Modernizasyon yatırımları ile tevsi yatırımlar birbirine benzeyen ve ayırt edilmesi zor olan yatırım türleridir. Özellikle de mevcut düzenlemede tevsi yatırım tanımının geniş anlam içerecek şekilde tutulmuş olması kafa karışlığına yol açabilmektedir. Nitekim vergi idaresi verdiği bir özalgede de bu duruma vurgu yapılarak *"Ekonomi Bakanlığı tarafından yatırım teşvik belgesine bağlanan modernizasyon yatırımları da tevsi yatırımlara benzer özellikler taşıdığı görülmektedir."* ifadesine yer verilmiştir²⁴. Bu noktada dikkat edilmesi gereken husus şudur: Bir yatırımın tevsi yatırım olarak kabul edilebilmesi için yatırım teşvik belgesinde yatırım cinsinin tevsi yatırım olarak belirtilmiş olması gerekmektedir.

Tevsi yatırımların indirimli kurumlar vergisi uygulamasından faydalanmasını düzenleyen 5520 sayılı KVK'nın 32/A maddesinin 4. fıkrası şu şekildedir: *"Tevsi yatırımlarda, elde edilen kazancın işletme bütünlüğü çerçevesinde ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespit edilebilmesi halinde, indirimli oran bu kazanca 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 değeri lenmiş tutarları ile dikkate alınır. İndirimli oran uygulamasına yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçtiği geçici vergi döneminde başlanır."* Görüldüğü gibi tevsi yatırımlarda, elde edilen kazancın işletme bütünlüğü çerçevesinde ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespit edilebilmesi halinde, indirimli oran bu kazanca uygulanacağı belirtilmiştir. 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 belirleneceği belirtilmiştir. Bu hesaplama sırasında işletme aktifinde yer alan sabit kıymetlerin kayıtlı değeri, yeniden değeri lenmiş tutarları ile dikkate alınacaktır²⁵.

Dikkat edilirse burada mükellefe bir seçimlik hak tanınmamıştır. Diğer bir ifadeyle mükellef, tevsi yatırımında indirimli kurumlar vergisi faydalanırken, tevsi yatırımdan elde edilen kazancını ayrı hesap-

²³ 2012/1 Sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğ'de;

-Entegrasyon, mal ve hizmet üreten tesislerin mevcut üretim hatlarında elde edilen nihai ürüne bütünüleyici 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 kaideten aynı il sınırları içinde veya aynı yerde ve aynı tesis bünyesinde olan yatırımları,

-Modernizasyon, Mevcut tesislerin üretim hatlarında teknik ve/veya ekonomik ömrünü tamamlamış makine ve teçhizata uygun parçaların eklenmesini veya mevcut makine ve teçhizatın yenileri ile değıştirilmesini, tesiste eksik kalmış bölümlerin tamamlanmasını, nihai ürünün doğrudan kalitesinin yükseltilmesini veya modelinin değıştirilmesini içeren yatırımları,

-Ürün çeşitlendirme ise, mevcut tesisler ile altyapı müşterekliliği olan, aynı işletmede mevcut makine ve teçhizata yapılacak ilave yatırımla farklı bir nihai ürün elde edilmesine yönelik yatırımları ifade etmektedir.

²⁴ T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü, Konu: İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması Hakkında Özelge, Sayı: 38418978-125 [32/A-12/1]-446, Tarih: 14/05/2013.

²⁵ İndirimli vergi oranı uygulanacak tevsi yatırıma isabet eden kazanç tutarı = $\frac{\text{Tevsi Yatırım Tutarı} \times \text{Toplam kazanç}}{\text{Dönem Sonu Toplam Sabit Kıymet Tutarı}}$

larda izleyerek, indirimli oranı bu kazancına uygulayacaktır. Yani bu durum varlığı halinde mükellefin bunu yapması bir zorunluluktur. Şayet mükellef kazancını ayrı hesaplarda izleyip tespit edemiyorsa, bu takdirde tevsi yatırım tutarını dönem sonunda kurumun aktifine kayıtlı bulunan toplam sabit kıymet tutarına oranlayarak belirleyecektir.

4.2- Tevsi Yatırımlarda Toplam Sabit Kıymet Tutarının Belirlenmesi

Bu noktada açıklanması gereken bir kavram da “sabit kıymet” kavramıdır. Hemen hemen her işletme faaliyet konusunu gerçekleştirmek amacıyla bir takım uzun ömürlü alet, makine, taşıt ve gayri menkul gibi nesnelere ihtiyaç duyar. 1 No.lu Muhasebe Uygulamaları Genel Tebliğinde DURAN VARLIKLAR “bir yıldan veya bir normal faaliyet döneminden daha uzun sürelerle, işletme faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi için kullanılmak amacıyla elde edilen ve ilke olarak bir yılda veya normal faaliyet dönemi içinde paraya çevrilmesi veya tüketilmesi öngörülmeleyen varlıkları kapsar” şeklinde tanımlanmıştır. Vergi Mevzuatında Sabit Kıymet veya Duran Varlık adı altında bir tanım bulmak mümkün olmamakla birlikte amortisman konusunun işlendiği temel hükümler hemen hemen yukarıdaki tarife göre sınıflandırılmıştır²⁶.

Vergi İdaresi’nin verdiği özelgelere, sabit kıymet ifadesinden Vergi Usul Kanunu’nun 313. maddesi uyarınca amortisman mevzuunu oluşturan iktisadi kıymetlerin anlaşılması gerektiği belirtilmiştir²⁷. Görüldüğü gibi, vergi idaresi sabit kıymet tutarının belirlenmesinde tek düzen hesap planında yapılan bölümlendirme gereği, “duran varlıklar” hesabı grubunda yer alan tüm unsurları katmamıştır. Diğer bir ifadeyle, arsa ve arazi (Vergi Usul Kanunu’nda belirtilen bazı özel durumlar hariç) gibi amortisman tabi olmayan varlıklar sabit kıymet kavramı içinde değerlendirip de tevsi yatırımların oranlanmasında kullanılacak toplam sabit kıymet tutarına dâhil edilmeyecektir. Fakat idari bina, fabrika binası gibi ak-tife kayıtlı iktisadi kıymet niteliğindeki tüm binalar sabit kıymet tutarında dikkate alınacaktır²⁸.

Hal böyle olunca, yapılan tevsi yatırım tutarının dönem sonunda işletmede kayıtlı olan toplam sabit kıymet tutarına oranlanması esnasında²⁹;

- toplam sabit tutarı olarak, üretimde kullanılsın ya da kullanılsın tüm amortisman tabi kıymetlerin birikmiş amortismanlar düşülmeden önceki brüt tutarları dikkate alınacak,
- söz konusu sabit kıymetlerin gerekli şartların oluşması halinde yapılan enflasyon düzeltmesi sonucu oluşan yeniden değerlendirilmiş tutarı dikkate alınacak, enflasyon düzeltmesi dışında başkaca bir değerlendirme yapılmayacaktır.

²⁶ Murat İSTANBULLUOĞLU, “Sabit Kıymetler ve Amortisman”, <http://www.muratistanbulluoglu.com.tr/?p=192>, (Erişim Tarihi: 09.03.2014).

²⁷ “Sabit kıymet ifadesinden ise Vergi Usul Kanununun 313’üncü maddesi uyarınca amortisman mevzuunu oluşturan iktisadi kıymetlerin anlaşılması gerektiği tabiidir.”. T.C. GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, Yatırımın kısmen işletilmesinden elde edilen kazancın ayrı tespitinin söz konusu olmaması nedeniyle indirimli kurumlar vergisi uygulanacak kazancın tespiti hakkında Özelge, Sayı: B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 32/A-395, Tarih: 29/04/2011.

²⁸ VUK’nın 313. Maddesi “İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269’uncu madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edavat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil eder.” denilmek sureti ile nelerin amortisman tabi tutulması gerektiğini söyleyerek bir bakıma sabit kıymetlerin tanımını da yapmaktadır.

²⁹ GÖKMEN & KARTALOĞLU, a.g.e., s.337.

4.3- Kazanç Olmaması (Zarar Olması) Durumunda Vergi İndiriminden Faydalanma Durumu

Bir işletmenin tevsî bir yatırım için vergi indirimi yararlanabilmesi için teşvik belgesi aldıktan sonra üç aşamalı bir süreçten geçmesi gerekmektedir. Öncelikle söz konusu tevsî yatırımını kısmen ya da tamamen faaliyete geçirecek. Sonrasında kısmen ya da tamamen faaliyete geçen bu tevsî yatırımdan bir kazanç elde edecek. Son olarak vergi indirimi dolayısıyla elde ettiği teşvik tutarını hesaplayıp, bu hesaba göre gerekli indirimlerini yapacaktır. Teşvik sistemdeki bu yapıyla olaya bakıldığında, söz konusu indirimli kurumlar vergisi uygulamasının ancak kazanç durumunda geçerli olacağını söylemek mümkündür. Çünkü konuya ilişkin mevzuatlardan 5520 sayılı KVK'nın 32/A maddesinde "...indirimli oranın uygulanacağı kazanç...", 2012/3305 Sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında BKK 15. maddesinde "...elde edilen kazançlara..." ifadelerini görmekteyiz. Ayrıca vergi idaresinin verdiği bir özeldedeki³⁰ "...indirimli kurumlar vergisi, yukarıda açıklandığı şekilde 5520 sayılı KVK'nın 32/A maddesinde açıklandığı şekilde tespit edilen kazanç tutarını aşmamak koşuluyla beyannamede ticari kâr, bilanço kâr veya zararına kanunen kabul edilmeyen giderler eklendikten tüm indirim, istisna ve geçmiş yıl zararları düşüldükten sonra kalan safi kazanca uygulanabilecektir..." şeklinde açıklaması da indirimli kurumlar vergisi uygulamasının sadece kazanç durumunda geçerli olacağını göstermektedir.

Öte yandan indirimli kurumlar vergisi uygulamasında, teşvik belgesine bağlı yatırımdan hak kazanılan yatırıma katkı tutarını mükelleflerin yatırımdan doğacak olan kazançtan, indirimli kurumlar vergisi yoluyla geri almalarında süre sınırı olmadığından, söz konusu teşvik belgeli yatırıma kaktı tutarına ulaşıncaya kadar indirimli kurumlar vergisinin uygulanması mümkündür³¹.

Fakat kurum faaliyetlerinden oluşan mali zararlar KVK'nın 9. maddesine göre en fazla 5 yıl içinde doğacak olan kazançlardan mahsup edilebilmektedir. İşte bu cihetle, işletmenin önce zararını kurum kazancından mahsup etmesi, kalan tutar olduğu takdirde bu tutara indirimli kurumlar vergisini uygulaması makul ve mükellef lehine sonuç doğuracak bir tutum olacaktır. Nitekim vergi idaresi de yukarıda belirttiğimiz özeldesinde tüm indirim, istisna ve geçmiş yıl zararları düşüldükten sonra kalan safi kazanca indirimli kurumlar vergisinin uygulanması gerektiği yönünde görüş beyan etmiştir.

4.4- Tevsî Yatırımlarda Kapsamındaki Vergi İndiriminin İşletmenin Diğer Faaliyetlerinden Elde Edilen Kazançlara Uygulanıp Uygulanamayacağı

Komple yeni yatırımlara yönelik olan yatırımın kısmen ya da tamamen faaliyete geçmesini beklemeden belirli oranları aşmamak kaydıyla, teşvik belgeli yatırıma başlanıldığı andan itibaren, sahip olunan vergi indiriminin işletmenin diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına uygulanmasına ilişkin düzenleme tevsî yatırımları kapsamamaktadır. Tevsî yatırımlara ilişkin indirimli vergi oranı düzenlemesinin yer aldığı 5520 sayılı KVK'nın 32/A maddesinin 4. fıkrasındaki "İndirimli oran uygulamasına yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçtiği geçici vergi döneminde başlanır." şeklinde ifadeden, tevsî yatırımlardan kaynaklı vergi indiriminin yatırımın kısmen ya da tamamen faaliyete geçip de bu yatırımdan kazanç elde edilmeden uygulanamayacağını anlamı çıkmaktadır.

³⁰ T.C. GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü, İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması Hakkında Özelge, Sayı: 38418978-125 [32/A-12/1]-446, Tarih: 14/05/2013.

³¹ GÖKMEN & KARTALOĞLU, a.g.e., s.40.

4.5- Komple Yatırımlara Kıyasla Tevsi Yatırımlarda Vergi İndirimine İlişkin Bazı Sorunlu Durumlar

Yatırım türü olarak, komple yeni yatırımlar ile tevsi yatırımlar indirimli kurumlar vergisi uygulamamasından yararlanmak birlikte, komple yeni yatırımlara kıyasla tevsi yatırımlarda bazı sorunların olduğu görülmektedir. Bu sorunları şu başlıklar altında açıklamak mümkündür.

4.5.1- Vergi İndiriminin Yatırım Dönemi İçerisinde Kullanılamaması

Komple yeni yatırımlarda yatırımın tamamlanması beklenmeden, yatırım sürecinde mükellefler vergi indiriminden faydalanırken, tevsi yatırımlara bu imkân tanınmamıştır. Türkiye'deki işletmelerin yatırım yapmaya karar vermeleri ile yapılan yatırım sonucu üretilen ürünlerin satılmasına kadar geçen yatırım sürecinin ciddi bir zaman almaktadır. Kısıtlı sermaye ile çalışan ülkemiz sanayicilerinin yatırım yapmalarının oldukça zahmetli, meşakkatli ve bir o kadar da riskli bir faaliyet olduğu düşünüldüğünde, böylesi bir durumda yatırımın tam nemasının elde edilmesi aşamasına gelindiğinde söz konusu sabit yatırımın teknolojik olarak geri kaldığı dahi olmaktadır. Tüm bu sorun ve aşamalar göz önüne alındığı takdirde; işletmenin yapacağı tevsi yatırıma, *yatırımın kısmen veya tamamen faaliyet geçmesinden sonra katkı sağlanması, gecikmiş bir katkı olmaktadır*³². Bu yüzden komple yeni yatırımlarda yatırımın tamamlanması beklenmeden, yatırım sürecince vergi indiriminden faydalanma avantajının tevsi yatırımlara da sağlanması ülkemizin yatırım potansiyelinin artması bakımından faydalı olabilecektir.

4.5.2- Vergi İndiriminin İşletmenin Diğer Faaliyetlerinden Elde Edilen Kazançlara Uygulanmaması

Komple yatırımlarda elde edilen vergi indirimi belirli oranlar dâhilinde işletmenin diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına da uygulanabilirken, tevsi yatırımlardan elde edilen vergi indirimi yalnızca söz konusu tevsi yatırımdan elde edilen kazançta uygulanmaktadır. Özellikle yasal olarak işletmeye tanınan yatırıma katkı (vergi indirim hakkı) tutarı, işletmenin yaptığı yatırım ve ürettiği vergi tutarı ile kıyaslandığında tevsi yatırımların ciddi ve zamanında teşvik edildiğini söylemek zordur³³.

Bu durumu şöyle bir anlatmak mümkündür. Diyelim ki işletme bünyesindeki sabit kıymet toplamı 25 milyon TL olsun ve işletme 5 milyon TL tutarında bir tevsi yatırım yapmış olsun. Tevsi yatırımın toplam sabit kıymete oranlanması ($5/25 = \%20$) bize işletmenin elde ettiği kârın ne kadarlık kısmının indirimli kurumlar vergisinden yararlanacağını gösterir. Varsayalım ki, işletme 2 milyon TL kazanç elde etti. Bunun 1 milyon 600 bin TL'lik kısmına (yani kazancın $\%80$ 'nine) normal kurumlar vergisi yani $\%20$ 'lik oran 400 bin TL'lik kısmına ise indirimli kurumlar vergisi uygulanacaktır. Bu örnekte yatırımın 4.bölgede yer alan Malatya'da yapıldığını varsayalım. Bu bölgedeki, bölgesel teşvik kapsamındaki yatırımlarda yatırıma katkı oranı $\%25$ 'dir. Dolayısıyla 5 milyon TL tutarındaki tevsi yatırımın $\%25$ 'i yani 1 milyon 250 bin TL'lik kısmı devletçe karşılanacak tutarı ifade etmektedir. Vergi indirim oranı ise bu bölge için $\%60$ 'tır. Toplam kazancın $\%20$ 'sine tekabül eden 400 bin TL'lik kazanç ($\%20 \times \%60$) $\%8$ 'lik indirimli vergi oranı uygulanacaktır. Böyle olunca 400 bin TL'lik kazanç $\%8$ vergi oranı uygulandığında ödenecek vergi 32 bin TL olacaktır. 1 milyon 600 bin TL'lik kazanç ise normal kurumlar vergisi oranı olan $\%20$ uygulandığında ise ödenecek vergi 320 bin TL olacaktır. Hal böyle olunca, söz

³² YAŞAR Nesimi, "Tevsi Yatırımlarda Vergi İndirimi Teşviki", Mali Çözüm Dergisi, Temmuz-Ağustos 2013, ss.144-145.

³³ YAŞAR, a.g.m., s.146.

konusu işletmenin, ilgili dönemde ödeyeceği toplam vergi $320 + 32 = 352$ bin TL olacaktır. Yatırım teşviki olmasa idi mükellefin toplam kazancı olan 2 milyon TL için normal kurumlar vergisi oranı olan %20 geçerli olacaktı ve mükellef 400 bin TL kurumlar vergisi ödeyecekti. Fakat mevcut vergi indirimi dolayısıyla 48 bin TL daha az vergi ödenmiş oldu. Yani devletçe vazgeçilen vergi tutarı 48 bin TL'dir. İndirimli kurumlar vergisi oranı, vazgeçilen vergi tutarı yatırım katkı tutarına ulaşınca kadar devam edeceği için örnek olarak verilen bu işletme, her yıl aynı kazancı elde etse ve ileriki yıllarda başka yatırım yapmasa dahi, söz konusu bu tevsî yatırım için hak ettiği bu yatırıma katkı tutarını (1 milyon 250 bin TL / 48 bin TL =) 26 yılda kullanacaktır. Oysa tevsî yatırımlar için tanınan vergi indirim hakkı sadece bu yatırımdan elde edilen kazançta denk gelen kısma değil de, tüm dönem kazancına uygulanabilseydi 2 milyon TL'lik kazanç üzerinden 160 bin TL (vergi indirim oranı %8 olduğundan) kurumlar vergisi ödenecekti. Hak edilen 1 milyon 250 bin TL'lik yatırıma katkı tutarına kıyaslandığında (1 milyon 250 bin / 160 bin) söz konusu vergi indirim hakkını yaklaşık 8 yılda kullanılmış olacaktı.

4.5.3- Sabit Kıymetin Defter Değerinden Yüksek Olması

Tevsî yatırımlar konusunda tereddüde yol açabilen bir durumda, tevsî yatırım tutarının belirlenmesinde sabit kıymetin defter değerinden yüksek olması durumunda indirimli kurumlar vergisinin uygulanması sırasında yaşanacak durumudur. **İşletmenin aktifinde yer alan sabit kıymetlerin defter değerlerinin rayiç bedellerine kıyasla düşük kalması halinde** tevsî yatırım tutarının ilgili sabit kıymet tutarından yüksek olması gibi bir sonuç doğuracaktır. Tevsî yatırımlarda elde edilen 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 belirlenmektedir. Bu yüzden yalnızca defter değerinin düşük kalmasından ötürü tevsî yatırım tutarının ilgili sabit kıymet tutarından yüksek olması durumu ile karşılaşılabilecektir. Örneğin, bir fabrikanın ana unsuru olan bir montaj hattının fiili olarak değerli olmasına karşın defter değerinin düşük kalması, bu montaj hattına yapılan küçük bir tevsî yatırımının değer olarak daha yüksek kalmasına neden olabilmektedir³⁴. Hal böyle olunca da işletme çok az bir kazanç kısmı için indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanacaktır.

5- SONUÇ ve DEĞERLENDİRME

Türkiye gibi gelişmekte olan ülkeler için ekonominin yatırım kapasitesinin artırılması kaçınılmaz bir durumdur. Özellikle bölgelerarası kalkınmışlığın düzeyinin en aza indirilmesi, ithalata dayalı ekonomik büyümenin engellenmesi, istihdam (özellikle de genç nüfus istihdamı) imkânlarının artırılmasının gibi yapısal sorunları giderecek türden yatırım konulara yönelik yatırım kapasitesinin çoğaltılmasını sağlayacak ekonomik teşvik tedbirleri bu noktadaki en önemli araçtır. Bu teşvik tedbirlerinden birisi de indirimli kurumlar vergisi uygulamasıdır. Yıllarca yürürlükte olan yatırım indirimi müessesesinin kaldırmasından sonra yatırımları vergisel açıdan teşvik edecek bir müesseseye duyulan ihtiyaç neticesinde 28.02.2009 tarihinde 5838 Sayılı Kanun'la Kurumlar Vergisi'ne dâhil edilen 32/A maddesi ile indirimli kurumlar vergisi uygulaması vergi mevzuatımıza girmiştir.

³⁴ Ferruh Sefer KURDOĞLU, "Tevsî Yatırımlarda İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması ve Karşılaşılan Sorunlar", <http://www.ozdogrular.com/content/view/18915/>, (Erişim Tarihi: 18/02/2014).

İndirimli kurumlar vergisi uygulaması, kazançtan bir indirim değil, vergi oranından bir indirim olup, bu vergi indirimi, yatırımcıların normal koşullarda ödemeleri gereken gelir veya kurumlar vergilerine, yatırım teşvik belgesine bağlanmış yatırımları için Bakanlar Kurulunca belirlenmiş yatırım katkı tutarına ulaşıncaya kadar uygulanacak indirimdir. İndirimli kurumlar vergisi uygulaması, teşvik belgesine bağlı büyük ölçekli, bölgesel ve stratejik yatırımlar yöneliktir.

Mükellef, tevsî yatırımında indirimli kurumlar vergisi faydalanırken, tevsî yatırımdan elde edilen kazancını ayrı hesaplarda izleyerek, indirimli oranı bu kazancına uygulamaktadır. Mükellefin kazancını ayrı hesaplarda izleyip tespit etme imkanı yoksa bu durumda tevsî yatırım tutarını dönem sonunda kurumun aktifine kayıtlı bulunan toplam sabit kıymet tutarına oranlayarak belirlemektedir.

Vergi İdaresi verdiği özelgelerde sabit kıymet ifadesinden Vergi Usul Kanunu'nun 313. maddesi uyarınca amortisman mevzuunu oluşturan iktisadi kıymetlerin anlaşılması gerektiği söyleyerek bu konudaki karmaşık durumu aydınlatmıştır.

İndirimli kurumlar vergisi uygulaması sadece kazanç durumunda geçerli bir uygulamadır. Yasal şartları sağlayan tevsî yatırımdan kazanç elde edilmesine rağmen safi kurum kazancının bulunmaması veya zarar edilmesi halinde, ilgili dönemde indirimli kurumlar vergisi uygulanamaz. Zaten yatırımdan elde edilen kazançların da sonraki dönemlere aktarılması mümkün değildir. Fakat indirimli kurumlar vergisi, tahsilinden vazgeçilen vergiler yoluyla yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar uygulanabileceğinden, diğer bir ifadeyle süre sınırlaması olmadığından, ilgili dönemde indirimli kurumlar vergisi uygulanamaması sonraki yıllar açısından hak kaybına neden olmaz.

Komple yeni yatırımlarda mükellefler yatırımın tamamlanması beklemeden, yatırım sürecinde vergi indiriminden faydalanırken, tevsî yatırımlara bu imkân tanınması Türkiye gibi yatırım kararının alınmasından hayata geçirilmesine kadar ki süreçlerin uzun olduğu, yatırım için sermaye bulma ve bunu düşük maliyetle elde etme imkanın kısıtlı olduğu ve yaşanan siyasal-sosyal gelişmelerin ekonomideki yapısal sorunlar nedeniyle genel ekonomik düzene çabuk sirayet ettiği bir ülkede söz konusu vergi indirimi düzenlemesinin tevsî yatırımlar açısından gecikmiş bir katkı olduğu söylenebilir. Bu yüzden de tevsî yatırımlara da tıpkı komple yatırımlarda olduğu gibi yatırım süresi içerisinde vergi indiriminden faydalanma imkanı tanınması ülkemizin yatırım potansiyelinin artması bakımından yararlı olabilecektir.

Aynı şekilde komple yatırımlarda elde edilen vergi indiriminin belirli oranlar dâhilinde işletmenin diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına uygulanabilirliğinin tevsî yatırımlar açısından da geçerli olması, elde edilen vergi indirim hakkının daha kısa sürede kullanılması imkânını doğuracaktır.

Tevsî yatırımlarda elde edilen 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 belirlendiği için, defter değerinin düşük kalmasından ötürü tevsî yatırım tutarının ilgili sabit kıymet tutarından yüksek olması durumunda, işletme çok az bir kazanç kısmı için indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanma durumu ile karşı karşıya kalabilmektedir. Bunu önlemek için rayiç bedeli dikkate alacak bir düzenlemenin, indirimli kurumlar vergisi müessesesini mükellefler açısından daha yararlı kılacaktır.

İndirimli kurumlar vergisi müessesesi konusunda son olarak söylenecek husus zarar eden işletmelerin indirimli kurumlar vergisi açısından desteklenmemesine ilişkin olacaktır. Yaşar'ın da ifade ettiği

gibi³⁵; “mevcut teşvik sistemi kar eden işletmelere katkı sağlamaktadır. Zarar eden işletmelerin yatırım yapması (ya da yatırım yapan işletmelerin yatırımdan sonra zarar etmesi) halinde bir teşvik ya da katı bulunmamaktadır. Zarar eden ancak bu zarardan kurtulmak için çaba harcayan, yatırım yapan, riske giren işletmeler mevcut teşvik sisteminde indirimli kurumlar vergisi açısından desteklenmemektedir. Aynı şekilde yatırım yapmakla birlikte zarar eden veya yeterince kar elde edemeyen işletmeler de teşvikten yararlanamamaktadır.”. Yasal sınırlar ve imkanlar dahilinde hem komple hem de tevsi yatırım yaptığı halde zarar eden işletmelere dönük olarak da bazı lehte uygulamaların hayata geçirilmesinin faydalı olacaktır.

KAYNAKÇA

- BENK Serkan, “Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımları ve Vergisel Teşvikler”, İş, Güç Endüstri İlişkileri ve İnsan Kaynakları Dergisi, Cilt: 6 Sayı: 1, Sıra:8, No:195, 2004, <http://www.isgucdergi.org/?p=article&id=195&cilt=6&sayi=1&yil=2004> , (Erişim Tarihi: 28.02.2014).
- ÇAMUR Erol, “Türkiye’de Beşinci Beş Yıllık Plan Döneminde Sanayileşme ve İhracatı Teşvik İçin Sağlanan Kredi İmkanları ve Özel Sektör Tarafından Bu Amaç İle Kullanılan Krediler”, 1990-1991 Hesap Uzmanları Kurulu Konferansları II, Maliye ve Gümrük Bakanlığı A.P.K.K.B. Yayını, Ankara, 1991.
- DURAN Mustafa, Teşvik Politikaları ve Doğrudan Sermaye Yatırımları, T.C. Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı Ekonomik Araştırmalar Genel Müdürlüğü, Yayın No: 33, Ankara, 2003.
- DURMAN Mustafa & Hüseyin ÖNDER, Sanayileşme Sürecinde Teşvikler, Alfa Aktüel Yayınları, Eylül 2006, Bursa.
- DÜRÜST İlhami, Türkiye’de Vergi Teşvik Önlemleri, Mahiyeti ve Etkinliği, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, T.C. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, İstanbul 2005
- GÖKMEN Selahattin & Emre KARTALOĞLU, Açıklamalı ve Örnekli Yeni Teşvik Sistemi-2012, İSM-MMO Yayınları, Yayın No: 151, İstanbul, 2012.
- İSTANBULLUOĞLU Murat, “Sabit Kıymetler ve Amortisman”, <http://www.muratistanbulluoglu.com.tr/?p=192> , (Erişim Tarihi: 09.03.2014).
- KPMG TÜRKİYE, Soru ve Cevaplarla Yeni Yatırım Teşvik Sistemi, s. 8-9., <https://www.kpmg.com/TR/tr/Issues-And-Insights/ArticlesPublications/Documents/Yeni-Tesvik-Sistemi-.pdf>, (Erişim Tarihi: 18.02.2014).
- KURDOĞLU Ferrah Sefer, “Yeni Teşvik Sisteminin Yatırımcılara Sunduğu Fırsatlar”, KPMG Gündem, Temmuz-Ekim 2012.
- KURDOĞLU Ferruh Sefer, “Tevsi Yatırımlarda İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması ve Karşılaşılan Sorunlar”, <http://www.ozdogrular.com/content/view/18915/>, (Erişim Tarihi: 18/02/2014).
- Rönesans Değişim ve Yönetişim Bilimleri Enstitüsü, “Devlet Yardımları ve Teşvikler”, <http://www.rdb.com.tr/devlet-yardimlari-ve-tesvikler> (Erişim Tarihi: 28.02.2014).
- T.C. BAŞBAKANLIK Türkiye Yatırım Destek ve Tanıtım Ajansı, “Türkiye’deki Yatırım Teşvik Sistemi”, <http://www.invest.gov.tr/TR/investmentguide/investorsguide/Pages/Incentives.aspx> , (Erişim Tarihi: 06.03.2014).

³⁵ YAŞAR, a.g.m., s.144.

- T.C. EKONOMİ BAKANLIĞI, “Ekonomik Görünüm: Şubat 2014”, Güncellenme Tarihi: 21 Şubat 2014, http://www.ekonomi.gov.tr/files/Ekonomik_Gorunum.ppt, (Erişim Tarihi: 28.02.2014).
- T.C. EKONOMİ BAKANLIĞI, “Yeni Teşvik Sistemi Sunumu: Yatırımlarda Devlet Yardımları”, 6 Nisan 2012. http://www.rdbe.com.tr/devlet_yardimlari/Tesvik_6Nisan_Sunum.pdf, (Erişim Tarihi: 28.02.2014).
- T.C. GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü, İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması Hakkında Özelge, Sayı: 38418978-125 [32/A-12/1]-446, Tarih: 14/05/2013.
- T.C. GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, Yatırımın kısmen işletilmesinden elde edilen kazancın ayrı tespitinin söz konusu olmaması nedeniyle indirimli kurumlar vergisi uygulanacak kazancın tespiti hakkında Özelge, Sayı: B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 32/A-395, Tarih: 29/04/2011.
- TÜRKİYE TAŞ KÖMÜRÜ KURUMU, “Rödövens Karşılığı İşletmecilik”, http://www.taskomuru.gov.tr/file/SAG_LINK/RODOVANS/genel_bilgi.doc, (Erişim Tarihi: 09.03.2014).
- YAŞAR Nesimi, “Tevsi Yatırımlarda Vergi İndirimi Teşviki”, Mali Çözüm Dergisi, Temmuz-Ağustos 2013.