



TÜRKİYE'DE UYGULANAN KURUMLAR VERGİSİ TEŞVİKLERİ

CORPORATE TAX INCENTIVES IN TURKEY

Asım TÜRKEŞ^(*)

ÖZ

Türkiye'de kurumlar vergisi alanında birçok vergisel teşvik uygulanmaktadır. Bu teşvikler büyük oranda 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile düzenlenmiştir. Ancak 5746 ve 4691 sayılı kanunlarla, bilimsel ve teknolojiye dönük araştırma geliştirme çalışmalarının özendirilmesi amacıyla kurumlar vergisi mükelleflerine önemli vergisel avantajlar sunulmuştur. Serbest bölgelerle ilgili düzenlemeleri içeren 3218 sayılı kanunla da bu bölgede faaliyet gösteren kurumlar vergisi mükelleflerine vergisel olarak büyük kolaylıklar gösterilmiştir. Tüm bu teşviklerin amacı tabi ki temel olarak ülkenin ekonomik kalkınmasının sağlanması ve artırılmasıdır. Bu çalışma ile söz konusu düzenlemelere değinilmiş, konunun oldukça kapsamlı olması nedeniyle, yasal düzenlemeler temelinde kısa açıklamalar yapılmaya çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Teşvik, Ar-Ge, istisna, ekonomik kalkınma, teknoloji

ABSTRACT

There are many corporate tax incentives in Turkey. Most of these incentives are provided within Corporate Tax Law, no. 5520. However, Laws, no. 5746 and no. 4691, provide for certain tax incentives in order to support scientific and technological research. Law on free zones, no. 3218, also provides for incentives for those who have business activities in these zones. The main purpose of these incentives, of course, is to back and increase economic development. This study explores these incentives, and briefly mentions related provisions within the law, due to its vastness.

Keywords: Incentive, R&D, exemption, economic development, technology

^(*) Vergi Müfettiş Yardımcısı

1- GİRİŞ

Teşvik etme kavramı sözlük dilinde isteklendirme, özendirme gibi ifadelerle tanımlanmaktadır. Vergisel teşvikler de bu tanım paralelinde girişimci aktörlerin ekonomik faaliyetlere girmelerini ya da mevcut faaliyetlerini genişletmelerini cazip hale getirme amacıyla sunulan kolaylıklar şeklinde ifade edilebilecektir. Günümüzde özellikle gelişmekte olan ülkeler makro ekonomik ve bölgesel kalkınmayı sağlamak, yurt dışı piyasalarda rekabet imkânlarını artırmak veya kaynakların dengeli dağılımını sağlamak gibi birçok amaçla çeşitli vergi teşvikleri uygulamaktadır.

Ülkemizde kurumlar vergisi ve gelir vergisi gibi dolaysız vergiler başta olmak üzere, birçok vergi türü için farklı teşvik düzenlemeleri bulunmaktadır. Bu düzenlemeler ait olduğu vergi türünün özel kanununda yer alabildiği gibi başkaca kanunlarla da uygulama alanı bulabilmektedir. Makalemizin konusu olan “Türkiye’de Uygulanan Kurumlar Vergisi Teşvikleri” temelde 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda¹ yer alan teşvikler ve diğer vergi kanunlarıyla düzenlenmiş teşvikler şeklinde 2 ana başlık altında sınıflandırılabilir. Bu sınıflandırma çerçevesinde konuyla ilgili açıklamalarımıza aşağıda yer verilmiştir.

2- 5520 SAYILI KURUMLAR VERGİSİ KANUNUNDA YER ALAN TEŞVİKLER

1990’lı yıllar, dünya çapında yaşanan politik ve ekonomik dönüşümlerle birlikte küreselleşmenin iyiden iyiye hız kazandığı bir dönem olmuştur. Bu süreçte ülkemiz de şüphesiz sosyal, siyasal ve ekonomik anlamda dış dünya ile giderek daha fazla etkileşim ve bütünleşme yaşamıştır. Söz konusu değişim mali alanda, hukuki altyapının güncellenmesi ihtiyacını beraberinde getirmiştir. İşte bu sürecin bir gereksinimi olarak, kurumlar vergisi özelinde 5422 sayılı eski kanun yürürlükten kaldırılmış ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu 13.06.2006 tarihinde kabul edilerek yürürlüğe girmiştir. Adı geçen kanun kurumlar vergisi uygulamasında birçok teşviki bünyesinde barındırmaktadır. Bu teşvikler kanun sistematigi gözetilerek aşağıda ayrı başlıklar halinde ele alınmıştır.

2.1- Kurumlar Vergisi Kanununun 5. Maddesinde Yer Alan Düzenlemeler

5520 sayılı Kanunun 5. maddesi kurumlar vergisinden istisna edilmiş kazançları belirtmektedir. Bilindiği üzere vergi literatüründe, konu olarak verginin dışında bırakılan unsurlar istisna olarak ifade edilmektedir. Kurumlar Vergisi Kanununun 5. maddesinde de genel anlamda bir takım kazançlar istisna edilmiştir. Aslında bu istisnaların bazıları tam bir vergisel teşvik yaklaşımıyla düzenlenmemiştir. Örneğin hükmün 1. fıkrasının (a) bendinde yer alan iştirak kazançları istisnası bir teşvik mantığından öte mükerrer bir vergilemeyi önlemek için getirilmiş bir düzenlemedir. Benzer şekilde yine aynı fıkranın (g) bendinde yer alan yurt dışındaki işyeri, daimi temsilci vasıtasıyla elde edilen kazançların vergilendirilmemesi yönündeki uygulama mükerrer vergilemenin önlenmesinin yanında yerli firmaların uluslararası rekabette dezavantaj yaşamaması gibi bir amaç taşımaktadır. Ancak aynı maddede düzenlenen bazı istisnalarda bir vergisel teşvik unsuru olarak nitelendirilebilecektir. Hükmün 1. fıkrasının (ı) bendinde yer alan eğitim faaliyetlerine yönelik istisna bunun en güzel örneğidir. Yine aynı fıkranın (ç) bendindeki bazı yatırım fon ve ortaklıklarının kazançlarına ilişkin istisna da benzer şekilde bir teşvik unsuru olarak değerlendirilebilecektir. Ancak tabi ki 5. maddede sayılan istisnaların tümü nihayetinde

¹ 21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

bir vergisel avantaj yarattıkları için, kısmi de olsa bir teşvik niteliği taşımaktadırlar. Söz konusu madde ile getirilmiş düzenlemeler aşağıda kısaca ele alınacaktır.

2.1.2- İştirak Kazançları İstisnası

Kurumlar Vergi Kanununun 5. maddesinin 1. fıkrasının (a) bendi ile kurumların;

- Tam mükellefiyete tabi kurumların sermayesine katılmalarından dolayı elde ettikleri kazançlar,
- Tam mükellefiyete tabi kurumların karına katılma imkanı veren kurucu senetleri ile diğer intifa senetlerinden elde ettikleri kar payları ve
- Tam mükellefiyete tabi girişim sermayesi yatırım fonu katılma payları ile girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde ettikleri kar payları

vergi dışı bırakılmıştır. Bu düzenleme ile elde edilen kazancın hem bu kazancı elde eden kurumda hem de bu kazancın dağıtıldığı kurumlar vergisi mükellefi ortaklar bünyesinde vergilendirilmesi önlenmiş, vergilendirilmiş bir kazancın mükerrer bir vergilendirmeye tabi tutulması engellenmiştir.

2.1.2- Yurtdışı İştirak Kazançları İstisnası

Mezkûr kanunun 5. maddesinin 1. fıkrasının (b) bendi, kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan anonim ve limited şirket niteliğindeki şirketlerin sermayesine iştirak eden kurumların, bu iştiraklerinden elde ettikleri kazançların belirli şartlar dahilinde vergiden istisna tutulması hakkındaki düzenlemeyi içermektedir. Mükelleflerin söz konusu istisnadan faydalanmaları için gereken şartlar kanun maddesinde şöyle sayılmıştır:

- 1) İştirak payını elinde tutan şirketin, yurt dışı iştirakin ödenmiş sermayesinin en az %10’una sahip olması,
- 2) Kazancın elde edildiği tarih itibarıyla iştirak payının kesintisiz olarak en az bir yıl süreyle elde tutulması,
- 3) Yurt dışı iştirak kazancının kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler dahil iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az %15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması; iştirak edilen şirketin esas faaliyet konusunun, finansal kiralama dahil finansman temini veya sigorta hizmetlerinin sunulması ya da menkul kıymet yatırımı olması durumunda, iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az Türkiye’de uygulanan kurumlar vergisi oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması,
- 4) İştirak kazancının, elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye’ye transfer edilmesi.

Hükmün devamında, yurt dışındaki inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerin yapılabilmesi için ilgili ülke mevzuatına göre ayrı bir şirket kurulmasının zorunlu olduğu durumlarda, özel amaç için kurulduğunun ana sözleşmelerinde belirtilmesi ve fiilen bu amaç dışında faaliyetinin bulunmaması şartıyla, söz konusu şirketlere iştirak edilmesinden elde edilen kazançlar için bu bentte belirtilen şartların aranmayacağı ifade edilmiştir. Ayrıca yukarıda geçen vergi yükünün kanunî veya iş merkezinin bulunduğu ülkede ilgili dönemde tahakkuk eden ve kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler dahil olmak üzere toplam gelir ve kurumlar vergisi benzeri verginin, bu

dönemde elde edilen toplam dağıtılabilir kurum kazancı ile tahakkuk eden gelir ve kurumlar vergisi toplamına oranı olarak hesaplanacağı belirtilmiştir.

Bu düzenlemenin mantığı, yurtdışında, Türkiye'deki vergileme rejimine uygun bir vergileme olması durumunda mükerrer vergilemenin önüne geçmekle birlikte mükellefler açısından hem vergisel yükün azaltılması hem de dış piyasalarda rekabet olanağının sağlanmasıdır.

2.1.3- Yurt Dışı İştirak Hisselerinin Satış Kazancı İstisnası

5520 sayılı kanunun 5. maddesinin 1. fıkrasının (c) bendinde kazancın elde edildiği tarih itibarıyla devamlı olarak en az bir yıl süreyle nakit varlıklar dışında kalan aktif toplamının %75 veya daha fazlası, kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunmayan anonim veya limited şirket niteliğindeki şirketlerin her birinin sermayesine en az %10 oranında iştiraktan oluşan tam mükellefiyete tabi anonim şirketlerin, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan yurt dışı iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kurum kazançlarına istisna tanınmıştır.

2.1.4- Emisyon Primi İstisnası

Kurumlar Vergisi Kanununun 5. maddesinin 1. fıkrasının (ç) bendi ile anonim şirketlerin gerek kuruluşlarında gerekse sermayelerini artırdıkları sırada çıkardıkları payların, itibari değer üzerinde bir bedelle elden çıkarılması halinde oluşan kazançlar kurumlar vergisinden istisna edilmektedir.

2.1.5- Portföy İşletmeciliği Kazancı İstisnası

Mezkûr kanunun 5. maddesinin 1. fıkrasının (d) bendinde, Türkiye'de kurulu;

- Menkul kıymetler yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,
- Portföyü Türkiye'de Kurulu borsalarda işlem gören altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,
- Girişim sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,
- Gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,
- Emeklilik yatırım fonlarının kazançları,
- Konut finansman fonları ile varlık finansman fonlarının kazançları

Kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Bu istisnalar, söz konusu fon ve ortaklıkların gelişmesinin yanında ülkemizdeki sermaye piyasasının derinleşmesini sağlamayı amaç edinmektedir.

2.1.6- Taşınmaz ve İştirak Hissesi Satış Kazancı İstisnası

Kurumlar Vergisi Kanununun 5. maddesinin 1. fıkrasının (e) bendinde, taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançlara ilişkin istisna düzenlenmektedir. İstisnanın amacı, kurumların bağlı değerlerinin ekonomik faaliyetlerde daha etkin bir şekilde kullanılmasına olanak sağlanması ve kurumların mali bünyelerinin güçlendirilmesidir. Doğal olarak bu olgunun makro anlamda ülke ekonomisine ciddi katkılarının olacağı yadsınamaz bir gerçektir. Dolayısıyla bu istisna teşvik uygulamasının amaçları ile örtüşen bir sonucu ortaya çıkarmaktadır.

Bu bentte belirtilen koşulların sağlanması halinde, kurumların en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri

ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların %75'lik kısmı kurumlar vergisinden istisna edilmektedir. Söz konusu bentteki yasal düzenleme gereği istisnadan faydalanılacak fon tutarı satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulmalı ve satış bedelinin tümü satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci yılın sonuna kadar tahsil edilmiş olmalıdır.

2.1.7- Bankalara ve Tasarruf Mevduat Sigorta Fonu'na Borçlu Kurumlar ile Bankalara Tanınan İstisna

5520 sayılı kanunun 5. maddesinin 1. fıkrasının (f) bendi ile bankalara borçları nedeniyle kanuni takibe alınmış veya Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna borçlu durumda olan kurumlar ile bunların kefillerinin ve ipotek verenlerin sahip oldukları taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının, bu borçlara karşılık bankalara veya bu Fona devrinden sağlanan hasılatın bu borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden kazançların tamamı ile bankaların bu şekilde elde ettikleri söz konusu iktisadi kıymetlerin satışından doğan kazançların %75'lik kısmı kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Dikkat edilirse 5. maddenin gerek (e) bendinde gerekse (f) bendinde aynı iktisadi kıymetlerin devri sonucunda ortaya çıkan kazancın belli bir yasal çerçevede vergi dışı bırakılması söz konusudur. 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde bu hususta bir açıklama getirilmiş ve bu istisnalardan birlikte yararlanmanın mümkün olmadığı, mükelleflerin gerekli şartları sağlamaları kaydıyla tercihlerini serbestçe belirleyebilecekleri hüküm altına alınmıştır.²

2.1.8- Yurt Dışı Şube Kazançları İstisnası

Mezkûr kanunun 5. maddesinin 1. fıkrasının (g) bendindeki düzenleme ile kurumlar vergisi mükelleflerinin yurt dışında bulunan iş yerleri veya daimi temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri kazançlardan madde hükmündeki şartları taşıyanlar vergiden istisna edilmiştir. Bahsi edilen şartlar kazançların, (b) bendinde bahsedildiği şekilde en az %15 oranında vergi yükü taşıması ve kazancın elde edildiği hesap dönemine ilişkin Kurumlar Vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olmasıdır. Bu düzenleme ile yurt dışında Türkiye'deki vergi rejimine yakın bir vergileme kapasitesi dahilinde vergilendirilen kazancı tekrar yurt içinde vergilendirilmesinin önüne geçilmektedir. Ayrıca bu uygulamanın mükelleflerin yurt dışında ekonomik faaliyetlerde bulunmalarını teşvik edici yönü yadsınamayacaktır.

2.1.9- Yurt Dışındaki İnşaat, Onarım, Montaj İşleri ile Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazançlara İlişkin İstisna

Kurumlar Vergisi Kanununun 5. maddesinin 1. fıkrasının (h) bendinde yurtdışında yapılan inşaat, onarma, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye'de genel sonuç hesaplarına aktarılan kazançların, herhangi bir koşula bağlanmaksızın kurumlar vergisinden istisna edildiği hükme bağlanmıştır. Bu istisna uygulamasında herhangi bir şartın olmaması mükelleflerin bu sektörlerde yurt dışına açılmalarını kolaylaştırmak amacını taşımaktadır. Böylece bu sektörlerde yurt dışında yatırımların yapılması cazip hale getirilmeye çalışılmaktadır.

² 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği 5.7.1 sayılı bölümü.

2.1.10- Eğitim Tesisleri ile Rehabilitasyon Merkezlerinin İşletilmesinden Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna

5520 sayılı kanunun 5. maddesinde sayılan istisna kazançlar içinde vergisel teşvik niteliği en ağır basanı şüphesiz eğitim tesisleri ile rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden doğan kazançlara yönelik istisnadır. Maddenin 1. fıkrasının (ı) bendindeki düzenlemeye göre okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okulları ile Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara veya kamu yararına çalışan derneklere bağlı rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden, ilgili Bakanlığın görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığının belirleyeceği usuller çerçevesinde beş hesap dönemi itibarıyla elde edilen kazançlar istisna edilmiştir.

İstisna kapsamında yer alan;

Okul Öncesi Eğitim Okulu, 1739 sayılı Milli Eğitim Temel Kanununun 19, 20 ve 21. maddelerine göre kurulan ve mecburi ilköğretim çağına gelmemiş çocukların eğitimini sağlayan okulları,

İlköğretim Okulu, 1739 sayılı kanunun 22-25. maddelerinde belirtilen ve 6-13 yaşlarındaki çocukların eğitim ve öğretimini sağlayan okulları,

Orta Öğretim Okulu, aynı kanunun 26-30. maddelerinde düzenlenmiş, ilköğretime dayalı, dört yıllık zorunlu, örgün veya yaygın öğrenim veren genel, mesleki ve teknik öğretim okullarını,

Özel Eğitim Okulları, engelliler için açılan okul öncesi, ilköğretim ve orta öğretim okullarını,

Rehabilitasyon Merkezleri ise 2828 Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Kanunu ve ilgili mevzuat çerçevesinde kurularak faaliyet gösteren ve bedensel, zihinsel ve ruhsal özürleri nedeniyle normal yaşamın gereklerine uyamama durumunda olan kişilerin, fonksiyon kayıplarını gidermek ve toplum içinde kendi kendilerine yeterli olmasını sağlayan beceriler kazandırmak veya bu becerileri kazanamayanlara devamlı bakmak üzere kurulan sosyal hizmet kuruluşlarını ifade etmektedir.

İstisna okulların eğitim ve öğretim, merkezlerinse rehabilitasyon faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına uygulanmaktadır. Dolayısıyla bu kurumlarda yer alan büfe, kantin, kitap satış gibi tesislerin gerek bizzat işletilmesinden gerekse kiraya verilmesinden elde edilen kazançları kapsamamaktadır. Yemek ve konaklama hizmetlerinin okul bünyesinde verildiği ve bu hizmetlere ilişkin bedelin okul ücretine dahil olduğu durumlarda elde edilen kazanç herhangi bir ayrıma tutulmadan istisna uygulamasına konu olmaktadır. Yukarıda belirtilenlerin dışında kalan, öğrencileri istedikleri derslerde yetiştirmek, bilgi düzeylerini yükseltmek, belli sınavlara hazırlamak gibi amaçlarla faaliyet gösteren ders-haneler ile kişilerin sosyal, kültürel ve mesleki alanlarda bilgi, beceri ve yeteneklerini geliştirmek veya serbest zamanlarını değerlendirmek üzere faaliyet gösteren özel eğitim kurumlar (bilgisayar, sürücü, dans ve benzeri kurslar gibi) ve öğrenci etüt merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlar hakkında istisna uygulanmamaktadır. Ayrıca kanun metnin de anlaşılabacağı üzere istisna sadece kamuya yararlı dernekler ve vergi muafiyeti tanınmış vakıflar tarafından işletilen rehabilitasyon merkezlerinin kazançlarına uygulanmaktadır. Zira bunlar dışındaki şahıs veya kurumlarca işletilen merkezler istisna kapsamında değildir.

1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğindeki açıklamalara göre istisnadan faydalanan okul veya merkezlerin 01.01.2006 tarihinden sonra faaliyete geçmiş olmaları gerekmektedir. Söz konusu okul ve merkezler istisnadan yararlanmak için Maliye Bakanlığına başvuracaklar, Maliye Bakanlığı ilgili Bakanlığın görüşünü alarak okul veya merkeze talepleri hakkında dönüş yapacaktır. İstisna, ka-

nun hükmünde de belirtildiği üzere okul veya merkezin faaliyete geçtiği dönem dahil toplam 5 hesap dönemi uygulanmaktadır. İstisna süresi içinde yeni okul veya merkez açan kurumlar için yeni açılan okul veya merkezden elde edilen kazanç istisna uygulaması açısından ayrı bir birim olarak değerlendirilmektedir. Diğer bir ifadeyle istisna okul veya merkez bazında uygulanmaktadır. Örneğin 2012 yılında İzmir’de bir ilköğretim özel okulu açan bir işletme 2012 yılından 2016 yılına kadar İzmir’deki bu okul için istisnadan faydalanacak, ertesi yıl aynı işletmenin Ankara’da açtığı okul içinse 2013 ile 2017 yılları arasında istisna uygulanacaktır. İşletme söz konusu okullardan elde ettiği istisnaya konu kazançları ayrı izleyecek ve bunları Kurumlar Vergisi beyannamesi verirken ayrı beyan ederek istisnadan faydalanacaktır. İstisnadan yararlanan mükelleflerin bu işletmeleri başka bir kuruma devretmeleri halinde ise devralan kurum istisnadan beş hesap dönemi değil devreden kurumun faydalanamadığı kalan dönem kadar yararlanacaktır.

Bu istisnanın amacı mükellefleri eğitim sektörüne yatırım yapmaya özendirerek ülkemizde eğitim altyapısının güçlenmesi, sosyal kalkınmanın artması ve bu yolla ekonomik gelişmişlik seviyesinin artırılmasıdır.

2.1.11- Risturn İstisnası

Kurumlar Vergisi Kanununun 5. maddesinin 1. fıkrasının (i) bendinde, kooperatiflerde risturn istisnası düzenlenmiş olup tüketim, üretim ve kredi kooperatiflerinin ortakları için hesapladıkları risturnlar, bazı koşullar altında kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Kooperatiflerde, ortakların yönetim gideri karşılığı olarak ödedikleri tutarlardan harcanmayarak iade edilen kısımlar da kooperatifin türüne bakılmaksızın istisnadan yararlanacaktır. Bu istisna ile kooperatifleşme teşvik edilmekte böylece hem bölgesel hem de genel olarak ülke çapında kalkınmanın sağlanması amaçlanmaktadır.

2.2- Kurumlar Vergisi Kanununda Yer Alan Ar-Ge İndirimi

Hiç şüphesiz, dünya sürekli yeni teknolojilerin ortaya çıktığı, yeni buluşların yapıldığı hızlı bir bilimsel gelişim süreci yaşamaktadır. Bu yeni buluşlar ülkelere ekonomik anlamda ciddi getiriler sağlamaktadır. Dünya üzerinde bilim ve teknoloji alanında başarılı olan ülkeler ekonomik anlamda da refah seviyesi yüksek ülkeler olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu nedenle ülkemiz için de teknoloji alanında yeniliklerin ortaya çıkması, araştırma ve geliştirme çalışmalarının artırılması her anlamda çok büyük önem arz etmektedir. Bu gereklilik diğer dünya ülkelerinde olduğu gibi ülkemizde de bu çalışmaların teşvik edilmesini zorunlu kılmıştır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 10. maddesinin 1. fıkrasının (a) bendinde Ar-Ge indirimi müessesesi düzenlenmiştir. Buna göre, mükelleflerin, münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme faaliyetleri çerçevesinde, işletmeleri bünyesinde yaptıkları harcamaların %100’ü kurum kazancının tespitinde Ar-Ge indirimi olarak dikkate alınmaktadır. Ancak araştırma ve geliştirme faaliyetleri ile doğrudan ilişkili olmayan giderlerden ve tamamen araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanılmayan amortismanla tâbi iktisadî kıymetler için hesaplanan amortisman tutarlarından verilen paylar üzerinden Ar-Ge indirimi hesaplanamamaktadır. Dolayısıyla yapılan bir harcamanın bu kapsamda indirimine konu olabilmesi için doğrudan araştırma ve geliştirme faaliyetleri ile ilgili olması gerekmektedir. Benzer şekilde amortismanla tabi iktisadi kıymetler için hesaplanan

amortisman giderleri üzerinden Ar-Ge indirimi hesaplanabilmesi için söz konusu iktisadi kıymetlerin tamamen Ar-Ge faaliyetlerinde kullanılıyor olmaları gerekmektedir.

Gerek aktifleştirilerek üzerinden amortisman hesaplanan, gerekse doğrudan gider olarak dikkate alınan Ar-Ge harcamaları üzerinden %100 oranında hesaplanan Ar-Ge indirimi ilgili dönem kazancından indirilmekte, kurum kazancının yetersiz olması nedeniyle indirilemeyen tutar bulunması halinde ise bu tutar sonraki hesap dönemlerine devredilmektedir. Böyle bir durumda ilgili olduğu dönemde indirilemeyen Ar-Ge indiriminin sonraki yıllara devrinde süre sınırı bulunmamaktadır.³

2.2.1- Ar-Ge Faaliyetleri ve Bu kapsamda Sayılmayan Faaliyetler

Ar-Ge faaliyeti, bilim ve teknolojinin gelişmesini sağlayacak yeni bilgileri elde etmek veya mevcut bilgilerle yeni malzeme, ürün ve araçlar üretmek, yazılım üretimi dahil olmak üzere yeni sistem, süreç ve hizmetler oluşturmak veya mevcut olanları geliştirmek amacıyla yapılan çalışmalardır. Yapılan bir harcamanın Ar-Ge indirimine konu edilebilmesi için Ar-Ge faaliyeti kapsamında yapılmış olması gerekmektedir. 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde aşağıda belirtilen amaçlara yönelik faaliyetler Ar-Ge faaliyetleri olarak tanımlanmıştır:

- Bilimsel ve teknolojik alanlardaki belirsizlikleri gidermek ve bunları aydınlatmak amacıyla, bilim ve teknolojinin gelişmesini sağlayacak yeni teknik bilgilerin elde edilmesi,
- Yeni yöntemlerle yeni ürünler, madde ve malzemeler, araçlar, gereçler, işlemler, sistemler geliştirilmesi, tasarım ve çizim çalışmaları ile yeni teknikler ve prototipler üretilmesi,
- Yeni ve özgün tasarıma dayanan yazılım faaliyetleri,
- Yeni üretim yöntem, süreç ve işlemlerinin araştırılması veya geliştirilmesi,
- Bir ürünün maliyetini düşürücü, kalite, standart veya performansını yükseltici yeni tekniklerin ve teknolojilerin araştırılması.

Ancak pazar araştırması, kalite kontrol, sosyal bilimlerdeki araştırmalar, petrol, doğalgaz, maden rezervleri arama ve sondaj faaliyetleri, icat edilmiş ya da mevcut geliştirilmiş süreçlerin kullanımı, biçimsel değişiklikler, bilimsel ve teknolojik yenilik doğurmayan rutin faaliyetler, kuruluş ve örgütlenmeye ilgili araştırma giderleri, proje sonucunda geliştirilen ürüne ilişkin fikri mülkiyet haklarının korunmasına yönelik çalışmalar, numune verilmek amacıyla prototiplerden kopyalar çıkarılıp dağıtılması ve reklam amaçlı tüketici testleri gibi çalışmalar Ar-Ge faaliyeti kapsamında değerlendirilmemektedir.

2.2.2- Ar-Ge Faaliyetinin Kapsamı

Ar-Ge faaliyeti, esas itibarıyla denemelerin son bulduğu, ilk üretimin yapıldığı aşamada sona ermekte, dolayısıyla Ar-Ge projesi neticesinde elde edilen ürünün pazarlanabilir aşamaya geldiği andan itibaren Ar-Ge projesi bitmiş sayılmaktadır. Bu tarihten sonra yapılan harcamalar Ar-Ge harcaması kapsamında değerlendirilmez. Ancak, tamamlanan bir proje sonucunda elde edilen ürünün geliştirilmesi amacıyla yapılacak çalışmalar, yeni bir Ar-Ge projesi sayılmaktadır. Nihai ürünün oluşturulması aşamasında elde edilen ürünlerin kullanılabilirliğini ölçmek ve gerektiğinde değişiklik yapılmak üzere işletme içinde veya dışında test edilmesi amacıyla yapılan harcamalar da Ar-Ge faaliyeti kapsamındadır. Ancak, ticari üretimin planlanması ve seri üretim sürecine ilişkin harcamalarla, ürünün tanıtılma-

³ İrfan Vural, Kurumlar Vergisi Rehberi, Ankara Nisan 2013, sf.130.

sı amacıyla üretilip dağıtılan numuneler için yapılan harcamalar Ar-Ge faaliyeti kapsamı dışındadır. Benzer şekilde mevcut teknolojinin kullanılmasıyla elde edilen, şekil ve estetiğe yönelik değişiklikler Ar-Ge faaliyeti kapsamı dışında değerlendirilmektedir.

2.2.3- Ar-Ge Harcamaları

1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde yer alan açıklamalara göre Ar-Ge harcamalarının Ar-Ge indirimi kapsamında değerlendirilebilmesi için işletmelerin ayrı bir Ar-Ge departmanı kurmaları zorunludur. Ayrıca Ar-Ge faaliyetinin esas itibarıyla işletme bünyesinde yapılması gerekmektedir. Ancak fiili kullanım durumunun tespit edilmesi ve ortak giderlerin de buna göre paylaştırılması şartıyla bir kuruma ait olduğu halde diğer kurumlarla ortak kullanılan Ar-Ge departmanında yapılan Ar-Ge faaliyetleri, işletme bünyesinde yapılmış sayılmaktadır. Ayrıca işletmenin organizatörlüğünde olmak şartıyla, kamu kurum ve kuruluşlarına ait Ar-Ge merkezleriyle üniversiteler bünyesinde yapılan Ar-Ge faaliyetleri de bu kapsamda bulunmaktadır. Ar-Ge faaliyetlerinin yürütülmesi esnasında, proje bazında yerli ve yabancı teknik personelden mesleki ve teknik destek alınması veya bazı analizlerin dışarıda yaptırılması halinde bunlarla ilgili olarak yapılan ödemeler de Ar-Ge harcaması kapsamında değerlendirilmektedir.

Genel olarak Ar-Ge faaliyeti kapsamında değerlendirilen harcamalar ilk madde ve malzeme giderleri, personel giderleri, elektrik, su gibi genel giderler, normal bakım ve onarım giderleri dışında işletme dışından sağlanan diğer fayda ve hizmetlere ilişkin giderler, vergi, resim ve harçlar, doğrudan Ar-Ge faaliyetlerinde kullanılan bina, makine-tesis ve cihazlar, taşıtlar, döşeme ve demirbaş gibi maddi ve maddi olmayan duran varlıklar için ayrılan amortisman ve tükenme payları ile Ar-Ge faaliyetleri kapsamında katlanılan finansman giderleridir.

2.2.4- Ar-Ge Harcamalarının Kayıtlarda İzlenmesi

Kurumlar, hesap dönemi içerisinde maddi olmayan haklara yönelik yaptıkları araştırma ve geliştirme harcamalarının tamamını aktifleştirmek zorundadırlar. Ancak, maddi olmayan haklara yönelik olmayan ve Vergi Usul Kanunu hükümleri çerçevesinde aktifleştirilmesi gerekmeyen harcamalar doğrudan gider yazılabilecektir. Örneğin, kanser ilacı geliştirmek için yapılan araştırma faaliyetleri sonucunda patent, lisans gibi maddi olmayan bir hak ortaya çıkacağından, yapılan araştırma harcamalarının aktifleştirilmesi gerekecek, dolayısıyla aktifleştirilmesi gereken bu tutar, amortisman yoluyla itfa edilecektir. Ancak projeden, daha sonraki yıllarda vazgeçilmesi veya projenin tamamlanmasına imkan kalmaması durumunda, kurumun Ar-Ge faaliyeti kapsamında yapmış olduğu ve önceki yıllarda aktifleştirilmiş olan tutarların doğrudan gider yazılabilmesi mümkün bulunmaktadır.

2.2.5- Ar-Ge İndiriminin Uygulanması

Mükellefler, Ar-Ge harcamalarının %100'ü oranında hesaplayacakları Ar-Ge indirimini, beyanname üzerinden hesaplanan kurum kazancından indirebileceklerdir. Ar-Ge indirimi, Ar-Ge faaliyetine başladığı andan itibaren hem yıllık beyannameye hem de geçici vergi beyannamelerinde uygulanabilecektir. Hesaplanan Ar-Ge indirimi tutarı, mükellefler tarafından yıllık kurumlar vergisi beyanname-i ile geçici vergi beyannamesinin ilgili satırına yazılarak kazançtan indirilecektir. Yetkili kuruluşlarca

hazırlanan “Ar-Ge Projesi Değerlendirme Raporu”nun olumsuz olması halinde, Ar-Ge indirimi dolaşısıyla eksik ödenen vergilerle ilgili olarak gerekli tarhiyat yapılacaktır. Mükelleflerin Ar-Ge projesi kapsamındaki harcamalarını, işletmenin diğer faaliyetlerine ilişkin harcamalarından ayırarak, Ar-Ge indiriminin doğru hesaplanmasına imkan verecek şekilde muhasebeleştirmeleri gerekmektedir.

Henüz tamamlanmamış bir Ar-Ge projesinin, başka bir kuruma satılması halinde aktifleştirilen tutarlar kazanç tutarının tespitinde maliyet unsuru olarak dikkate alınacaktır. Ar-Ge indirimi uygulamasında, henüz tamamlanmamış bir Ar-Ge projesinin başka bir kuruma satılması durumunda, Ar-Ge projesini devralan kurumun bu projeye ilişkin olarak ilave yaptığı harcamalar Ar-Ge indiriminden yararlanabilecek olup devreden kurumda yapılan Ar-Ge harcamaları için indirimden yararlanılması söz konusu olmayacaktır. Tamamlanmış bir Ar-Ge projesinin başka bir kuruma satılması durumunda ise Ar-Ge projesini devralan kurumun Ar-Ge indiriminden yararlanması söz konusu değildir.

2.2.6- Mükelleflerden İstenecek Belgeler ve Diğer Hususlar

Ar-Ge indiriminden yararlanmak isteyen mükellefler, Ar-Ge indiriminin uygulanmaya başlanacağı döneme ait geçici vergi beyannamesinin verileceği tarihe kadar Ar-Ge faaliyetiyle ilgili olarak hazırlayacakları raporu, bir yazı ekinde iki nüsha olarak Gelir İdaresi Başkanlığına elden veya posta yoluyla göndereceklerdir. Bu süre içinde başvurusu yapılmayan projeler ile ilgili olarak, çalışmalara başlanıp harcama yapılmakla birlikte projenin herhangi bir aşamasında başvuruda bulunulması ve uygun bulunması halinde, başvuru tarihinin içinde bulunduğu geçici vergilendirme döneminin başlangıcından itibaren yapılan Ar-Ge harcamaları Ar-Ge indiriminden yararlanabilecektir. Maliye Bakanlığı, raporun genel değerlendirmesini yaptıktan sonra, projenin bilimsel olarak incelenerek münhasıran yeni bilgi ve teknoloji arayışına yönelik olup olmadığının tespit edilmesi amacıyla, projeyi Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumuna (TÜBİTAK) ve/veya üniversiteler ile araştırma yapılan konuda uzmanlaşmış kuruluşlara intikal ettirecektir. Mükellefe, proje bütçesinin %0,3’ü oranında bir tutarı incelemeyi yapan kuruluşa ödemesi için bir yazı gönderilecek, ancak bu tutar 15.000 TL’yi aşmayacaktır. Ar-Ge projesine ilişkin incelemeyi yapacak kuruluş, ihtiyaç duyması halinde ilave bilgi veya belgeleri de isteyerek, kendi uzmanları veya görevlendireceği başka kuruluşlara ait uzmanlar marifetiyle gerekli incelemeleri kısa sürede yaptıracak ve hazırladığı değerlendirme raporunun bir örneğini Gelir İdaresi Başkanlığına ve başvuru sahibine gönderecektir. Yukarıda sayılan kuruluşlarca Ar-Ge projesi olarak değerlendirilmeyen projeler nedeniyle mükellef tarafından haksız yere indirim konusu yapılan tutarlar, vergi ziyai cezası ve gecikme faizi ile birlikte mükelleften aranacaktır.

2.2.7- Yeminli Mali Müşavir Tasdik Raporu

02.01.1990 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan “Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları ve Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik” hükümleri uyarınca “Ar-Ge indirimi” ile ilgili işlemler yeminli mali müşavirlerin tasdik edeceği konular kapsamına alınmıştır. Mükellefler, kurumlar vergisi beyannamesinde yararlanan Ar-Ge indiriminin doğru hesaplandığı ve uygulandığına ilişkin YMM tasdik raporunu, yetkili kuruluşlarca hazırlanan değerlendirme raporunun ilgili vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarihten itibaren 30 gün içerisinde bağlı bulundukları vergi dairelerine ibraz etmek zorundadırlar. Söz konusu raporun bu süreler içinde verilememesi halinde ise Ar-

Ge indiriminden yararlanılamayacağı tabiidir. Ar-Ge indirimine ilişkin hususlara tam tasdik raporunda yer verilmiş olması durumunda, Ar-Ge indirimine ilişkin olarak ayrıca tasdik raporu düzenlenmesine gerek bulunmamaktadır.

2.3- Girişim Sermayesi Fonu Uygulaması

Girişim Sermayesi Fonu olgusu 6322 sayılı kanun ile Vergi Usul Kanununa 325/A maddesinin eklenmesi sonucu vergi mevzuatımızda yer bulmuştur. Söz konusu hüküm, mükelleflere, Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi olarak Türkiye’de kurulmuş veya kurulacak olan girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına sermaye olarak konulması veya girişim sermayesi yatırım fonu paylarının satın alınması amacıyla, ilgili dönem kazancından veya beyan edilen gelirden girişim sermayesi fonu ayırabilme imkanı getirmiştir. Düzenlemeye göre girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarlar pasifte geçici bir hesapta tutulmalı ve fonun ayrıldığı yılın sonuna kadar girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına veya girişim sermayesi yatırım fonlarına yönlendirilmelidirler.

Girişim sermayesi kavramı, ellerinde fazla fon bulunan yatırımcıların, gelişme potansiyeli yüksek olan küçük ve orta ölçekli işletmelerin oluşumu ve faaliyete geçmeleri için yaptıkları uzun vadeli bir yatırım olarak ifade edilmektedir.⁴ Ülkemizde de sermaye piyasalarının geliştirilmesi yoluyla ekonomik büyümenin tetiklenmesi amaç edinilerek söz konusu düzenleme getirilmiştir.

Girişim Sermayesi Fonu hakkındaki düzenlemenin kurumlar vergisi mükelleflerine ne şekilde bir teşvik sağlayacağı 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 10. maddesinin 1. fıkrasına eklenen (g) bendi ile ortaya konmuştur. Buna göre Vergi Usul Kanununun 325/A maddesine göre girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarların mükelleflerin beyan ettikleri gelirin %10’unu aşmayan kısmı beyanname üzerinde kazanç olması halinde indirim konusu yapılabilecektir.

İndirim tutarının tespitinde beyan edilen gelir olarak ticari bilanço kâr veya zararına kanunen kabul edilmeyen giderler eklenmek ve geçmiş yıl zararları ile varsa tüm indirim ve istisnalar düşülmek suretiyle bulunan tutar dikkate alınacaktır.

Girişim sermayesi fonu ilgili dönem kazancından ayrılacağından, Vergi Usul Kanunundaki düzenleme gereği pasifte özel bir fon hesabına alınacak tutar hesap dönemi sonu itibarıyla tespit edilebilecektir. Bu çerçevede, fon hesabına alınma işleminin, izleyen hesap döneminin başından itibaren kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar yapılması gerekmektedir. Bu şekilde, indirim konusu yapılacak olan kazanç tutarı, ilgili dönemin genel sonuç hesaplarına yansıtacak olup kurumlar vergisi beyannamesinin ilgili satırında gösterilmek suretiyle de indirimden yararlanılabilecektir. Dolayısıyla geçici vergilendirme dönemlerinde fon ayrılması ve indirim uygulamasından yararlanılması mümkün değildir.

Girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarların mükelleflerce pasifte geçici bir hesapta tutulması, fonun ayrıldığı yılın sonuna kadar girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına veya fonlarına yatırım yapılması gerekmektedir. Söz konusu yatırımın yapılmaması halinde, indirim konusu yapılan tutar nedeniyle tahakkuk ettirilecek vergi gecikme faizi ile birlikte mükelleften tahsil edilecektir. Ayrıca her yıl girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarlar ayrı ayrı dikkate alınacak, önceki yıllarda ayrılan fon tutarları için tekrar indirim uygulanmayacaktır. Ancak, ayrılan toplam fon tutarı hiçbir suretle öz sermayenin %20’sini aşamayacaktır.

⁴ Sermaye Piyasası Kurulu, Yatırımcı Bilgilendirme Kitapçıkları-6, Ankara, 2010, s. 3.

Fonun ayrıldığı yılın sonuna kadar girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına veya fonlarına yatırım yapılmakla birlikte, girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarların; amacı dışında herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledilmesi, işletmeden çekilmesi, ortaklara dağıtılması, dar mükelleflerce ana merkeze aktarılması, mükelleflerce işin terki, işletmenin tasfiyesi, devredilmesi veya bölünmesi ve girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinin veya girişim sermayesi yatırım fonu katılma paylarının elden çıkarılmasından itibaren altı ay içinde aynı amaçla yeniden kullanılmaması hallerinde, bu işlemlerin yapıldığı veya sürenin dolduğu dönemde diğer kazançlarla ilişkilendirilmeksizin vergiye tabi tutulması gerekmektedir. Dolayısıyla, bu fon tutarları, beyan edildiği döneme ilişkin dönem zararı, geçmiş yıl zararları, indirim ve istisnalar ile ilişkilendirilmeksizin vergilendirilecektir. Yukarıda sayılan hallerde sadece girişim sermayesi fonu hesabında tutulan ve önceki yıllarda indirim konusu yapılan tutarlar vergiye tabi tutulacak olup daha önce beyannamede indirim konusu yapılan tutarlar bakımından ise herhangi bir işlem yapılmayacaktır.

2.4- Türkiye’den Yurtdışı Mukimi Kişi ve Kurumlara Verilen Hizmetler Karşılığında Elde Edilen Kazançların Beyan Edilen Kurum Kazançlarından İndirimi

Günümüzde özellikle yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi ve veri saklama gibi hizmet alanlarında dış kaynak kullanımı hızla artmaktadır. Birçok global şirket bu hizmetleri işgücünün nispeten daha ucuz olduğu ülkelerden satın almaktadır. Dünyada giderek büyüyen bu sektöre ülkemiz firmalarını yönlendirecek bir teşvik düşüncesiyle 5520 sayılı kanunun 10. maddesinin 1. fıkrasına 15.06.2012 tarihinden itibaren uygulanmak üzere (ğ) bendi eklenmiştir. Böylece Türk firmalarının bu pazardan daha çok pay alabilme imkanı sağlanmış ve hizmet ihracı artışı hedeflenmiştir.

Sözü edilen kanun hükmü çerçevesinde Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye’de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanılan mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi ve veri saklama alanlarında faaliyette bulunan hizmet işletmeleri ile ilgili Bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak eğitim ve sağlık alanında faaliyet gösteren ve Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişilere hizmet veren işletmelere, münhasıran bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarının %50’sini beyanname üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla, kurum kazancından indirebilme imkanı sağlanmıştır. İndirimden faydalanmak isteyen mükellefler verdikleri hizmetlerin ana sözleşmelerinde esas faaliyet konusu olarak belirtilmesi koşuluyla indirimden faydalanabilmektedir. Ayrıca yukarıda belirtilen hizmetlerin fiilen verilmesi gerekmekte olup bu alanlarda sunulan asistanlık, danışmanlık ve aracılık gibi hizmetlerin bu kapsamda değerlendirilmesi mümkün olmamaktadır. Bunun yanında yapılan hizmet ile ilgili olarak düzenlenecek faturanın, yukarıda özellikleri açıklanan yurt dışı mukimi kişi ve/veya kurum adına düzenlenmesi ve söz konusu hizmetten kesinlikle yurt dışında yararlanılması gerekmektedir. Diğer bir anlatımla, yurt dışı mukimi kişi ve/veya kurum için verilen hizmetin, bu kişilerin ve/veya kurumların Türkiye’deki faaliyetleri ile ilgisinin olmaması gerekmektedir.

2.5- İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu bünyesinde yatırımların teşvikine yönelik en önemli düzenleme kuşkusuz indirimli kurumlar vergisi uygulamasıdır. Ülkelerin üretim kapasitelerini artırarak eko-

nomik anlamda kalkınma ve dış dünya ile olan rekabette avantaj sağlamaları için yatırımların önemi çok büyüktür. Ayrıca belli teşvik uygulamaları ile sektörel, bölgesel, stratejik veya büyük yatırımların önünün açılması özellikle gelişmekte olan ülkelerde dengeli büyümenin kilit noktalarından biridir.

5838 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 9. maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanununa “İndirimli Kurumlar Vergisi” başlıklı 32/A maddesi eklenmiştir. Bu düzenleme ile yatırımların vergi harcamaları yoluyla desteklenmesi amaçlanmıştır. Düzenlemenin temel mantığı, kapsam dahilinde gerçekleştirilen yatırımlar üzerinden elde edilen kazançların vergilendirilmesinde, indirimli vergi oranı uygulanarak; yatırımın bölgesinin, ölçeğinin ve yapıldığı sektörün göz önünde bulundurulması suretiyle yatırım maliyetinin belli bir kısmının, gelecekteki vergi alacaklarından vazgeçilmesi yoluyla Devlet tarafından karşılanmasıdır.⁵

5520 sayılı kanunun 32/A maddesine göre finans ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar, iş ortaklıkları, taahhüt işleri, 4283 ve 3996 sayılı Kanunlar kapsamında yapılan yatırımlar ile rödovans sözleşmelerine bağlı olarak yapılan yatırımlar hariç olmak üzere, Ekonomi Bakanlığı tarafından teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilen kazançlar, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren yatırıma katkı tutarına ulaşınca kadar indirimli oranlar üzerinden kurumlar vergisine tabi tutulmaktadır. Hükmün devamında yatırıma katkı tutarı kavramı indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle tahsilinden vazgeçilen vergi yoluyla yatırımların Devletçe karşılanacak tutarı olarak açıklanmakta, bu tutarın yapılan toplam yatırıma bölünmesi suretiyle bulunacak oran ise yatırıma katkı oranı olarak tanımlanmaktadır.

Söz konusu kanun hükmünün 2. fıkrası ile Bakanlar Kuruluna

- İstatistiki bölge birimleri sınıflandırması yapma,
- Kişi başına düşen milli gelir veya sosyoekonomik gelişmişlik düzeylerini dikkate alarak illeri gruplandırma ve teşvik edilecek sektörleri belirleme,
- 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 belirleme,
- Yatırıma katkı oranını her bir il grubu, stratejik yatırımlar veya yukarıda belirtilen yerler için %55’i, yatırım tutarı 50 milyon Türk Lirasını aşan büyük ölçekli yatırımlarda ise %65’i geçmemek üzere belirleme,
- Kurumlar vergisi oranını %90’a kadar indirimli uygulatma,
- Yatırıma başlanan tarihten itibaren 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 uygulatmak suretiyle yatırıma katkı tutarını kısmen kullandırma, bu oranı her bir il grubu için sifıra kadar indirme veya %80’e kadar artırma ve
- Yatırım harcamaları içindeki arsa, bina, kullanılmış makine, yedek parça, yazılım, patent, lisans ve know-how bedeli gibi harcamaların oranlarını ayrı ayrı veya topluca sınırlandırma yetkileri verilmiştir.

⁵ Fuat Usta, İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulamasında Yatırım Tutarı, Yaklaşım Dergisi, Sayı 255, Mart 2014, sf. 79.

Hükümün devamında 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 uygulanacağı ifade edilmiştir. Tevsi yatırımlar hakkında ise elde edilen kazancın işletme bütünlüğü çerçevesinde ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespit edilebilmesi halinde, indirimli oranın bu kazanca uygulanacağı ifade edilmiş, kazancın ayrı bir şekilde tespit edilememesi halinde ise indirimli oran uygulanacak kazancın yapılan tevsi yatırım tutarının dönem sonunda kurumun aktifine kayıtlı bulunan toplam sabit kıymet tutarına oranlanması suretiyle hesaplanacağı belirtilmiştir. Bu hesaplama yapılırken devam eden yatırımlara ait tutarlar dönem sonu toplam sabit kıymet tutarına eklenecek ve işletme aktifinde yer alan sabit kıymetlerin kayıtlı değeri yeniden değerlendirilmiş tutarları ile dikkate alınacaktır. Ayrıca indirimli oran uygulaması yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçtiği geçici vergi döneminde başlayacaktır.

Kanun hükmünün 6 ve 7. fıkralarında indirimli oran uygulanacak yatırımların devri halinde ortaya çıkacak durumlara ilişkin düzenlemeler yer almaktadır. 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.

Bakanlar Kurulu 5520 sayılı kanunun 32/A maddesi ile kendisine verilen yetkiyi kullanarak 14.07.2009 tarih ve 2009/15199 sayılı Bakanlar Kurulu Kararını yayınlamış ancak bu karar yapılan değişiklikler nedeniyle 15.06.2012 tarih ve 2012/3305 sayılı "Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar"⁶ ile yürürlükten kaldırılmıştır. 2012/3305 sayılı kararın 1. maddesi ile yatırım yapılacak iller 6 bölgeye ayrılmıştır. Teşvik sistemi aşağıdaki sınıflandırma çerçevesinde uygulanmaktadır.

1. Genel Teşvik Uygulamaları
2. Bölgesel Teşvik Uygulamaları
3. Büyük Ölçekli Yatırımlar
4. Stratejik Yatırımlar

Bu dört teşvik uygulamasının her biri bazında; teşvik unsurları, bölgeler itibariyle asgari sabit yatırım tutarları ile teşvik belgesi müracaatına ve düzenlenmesine ilişkin diğer hususlar söz konusu karar ile yasal zemine oturtulmuştur.

Kurumlar Vergisi mükellefleri açısından indirimli kurumlar vergisi düzenlemesinin Bakanlar Kurulu kararında geçen bölgeler ve teşvik türü sınıflandırması göz önünde bulundurularak ne şekilde uygulanacağı; 2012/3305 sayılı kararın 15. maddesinde belirtilmiştir. Buna göre, büyük ölçekli yatırımlar ile bölgesel teşvik uygulamaları kapsamında gerçekleştirilecek yatırımlarda, kurumlar vergisi, öngörülen yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar aşağıda belirtilen oranlarda indirimli olarak uygulanacaktır.⁷

⁶ 19.06.2012 tarih ve 28328 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁷ 2012/3305 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı 15. md

Bölgeler	Bölgesel Teşvik Uygulamaları		Büyük Ölçekli Yatırımlar	
	Yatırıma katkı oranı (%)	Kurumlar vergisi indirim oranı (%)	Yatırıma katkı oranı (%)	Kurumlar vergisi indirim oranı (%)
1	10	30	20	30
2	15	40	25	40
3	20	50	30	50
4	25	60	35	60
5	30	70	40	70
6	35	90	45	90

Stratejik yatırımlar içinse herhangi bir bölge ayırımına gidilmemiş, kurumlar vergisi indirim oranının %90, yatırıma katkı oranının %50 olarak uygulanacağı hükmedilmiştir. Ayrıca 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 %10'unu, 3. bölgede %20'sini, 4. bölgede %30'unu, 5. bölgede %50'sini ve 6. bölgede %80'ini, stratejik yatırımlarda ise 6. bölgede %80'ini, diğer bölgelerde %50'sini geçmemek üzere yatırım döneminde yatırımcının diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına indirimli kurumlar vergisinin uygulanabileceği ifade edilmiştir.

3- DİĞER VERGİ KANUNLARIYLA DÜZENLENMİŞ KURUMLAR VERGİSİ TEŞVİKLERİ

Kurumlar vergisi mükellefleri için 5520 sayılı kanun dışında başkaca kanunlarla düzenlenmiş teşvik uygulamaları da bulunmaktadır. Söz konusu uygulamalara aşağıda başlıklar halinde değinilmiştir.

3.1- 5746 Sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun'da⁸ Yer Alan Düzenlemeler

5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun; Ar-Ge ve yenilik yoluyla ülke ekonomisinin uluslararası düzeyde rekabet edebilir bir yapıya kavuşturulması için teknolojik bilgi üretilmesini, verimliliğin artırılmasını, üretim maliyetlerinin düşürülmesini, teknoloji yoğun sektörlere yönelik yatırımların artırılmasını, Ar-Ge'ye yönelik doğrudan yabancı sermaye yatırımlarının ülkeye girişinin hızlandırılmasını ve Ar-Ge personeli ve nitelikli işgücü istihdamının artırılmasını teşvik etmek amacıyla 2008 yılında yasalaşarak yürürlüğe girmiştir. Zira ülkemizde 2007-2013 yılları arasında uygulanan 9. Kalkınma Planında Ar-Ge ve yenilikçiliğin geliştirilmesi ana hedefi çerçevesinde Ar-Ge faaliyetlerinin yenilik üretecek şekilde ve pazara yönelik tasarlanması sağlanması, bu kapsamda Ar-Ge harcamalarının GSYİH içindeki payının ve özel sektörün bu harcamalardaki ağırlığının artırılması amaçlanmıştır.⁹

⁸ 12.03.2008 tarih ve 26814 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁹ Enes Öz, 5746 sayılı Kanun Hükümleri Doğrultusunda Ar-Ge İndirimine Konu Edilen Harcamaların İrdelenmesi, Lebib Yalın Mevzuat Dergisi, Sayı 124, Nisan 2014, sf. 144.

Söz konusu kanuna göre teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge merkezlerinde, kurum veya kuruluşlardan Ar-Ge projelerini desteklemek amacıyla fon veya kredi kullanan vakıflar veya uluslararası fonlar tarafından desteklenen Ar-Ge ve yenilik projelerinde; tekno girişim sermaye desteklerinden yararlananlarca gerçekleştirilen Ar-Ge ve yenilik harcamalarının tamamı ile 500 ve üzerinde tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli istihdam eden Ar-Ge merkezlerinde ayrıca o yıl yapılan Ar-Ge ve yenilik harcamasının bir önceki yıla göre artışının yarısı 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 10. maddesine göre kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılmaktadır.

Dikkat edilirse 5746 sayılı kanun, Kurumlar Vergisi Kanununun 10. maddesindeki Ar-Ge indirimi müessesesinin benzeri bir uygulamayı içermektedir. Bir başka ifadeyle Ar-Ge indirimi iki farklı kanunla düzenlenmiştir. Ancak 5746 sayılı kanunda yer alan düzenlemeye göre söz konusu kanuna göre Ar-Ge indiriminden faydalanan mükelleflerin mükerrer bir şekilde Kurumlar Vergisi Kanununa göre Ar-Ge indiriminden faydalanmaları mümkün değildir.

5520 sayılı kanunda yer alan Ar-Ge indiriminin kazancın yeterli olmaması durumunda sonraki yıllara devredilmesine ilişkin düzenlemenin benzeri 5746 sayılı Kanunda da yer almaktadır. Ancak 5746 sayılı Kanuna göre devredilen tutarlar takip eden yıllarda Vergi Usul Kanununa göre her yıl belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınmaktadır. Oysa 5520 sayılı kanunda bu şekilde bir endeksleme bulunmamaktadır. Bu iki kanun arasında teknik anlamda ve daha detay sayılabilecek şekilde başkaca farklılıklarda bulunmaktadır. Ancak çalışmamızın oldukça kapsamlı olması sebebiyle başlı başına bir makale konusu olan bu farklılıkların detayına girilmemiştir.

3.2- 4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununda¹⁰ Yer Alan Düzenlemeler

Bilim ve teknoloji alanında ortaya çıkan hızlı değişimler şüphesiz bu alanlardaki hukuki altyapının güncelleşmesi gereğini beraberinde getirmektedir. 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu bu gereksinim nedeniyle doğmuştur. Kanun üniversiteler, araştırma kurum ve kuruluşları ile üretim sektörlerinin işbirliğinden yola çıkarak, rekabet gücünü artırmak, teknolojik yenilikler geliştirmek ve ileri teknoloji sağlayacak yabancı sermaye yatırımlarının artmasını sağlamak ve küçük ve orta ölçekli mükelleflerin yeni teknolojilere uyumunu sağlamak gibi birçok amaç gözetilerek oluşturulmuştur. Bu kanunla Teknoloji Geliştirme Bölgelerinin kuruluşu, işleyişi, yönetim ve denetimi ile bunlarla ilgili kişi ve kuruluşların görev, yetki ve sorumlulukları düzenlenmiştir.

Kanun metninde, "Teknoloji Geliştirme Bölgesi" kavramı, ileri teknoloji kullanan ya da yeni teknolojilere yönelen firmaların, belirli bir üniversite, yüksek teknoloji enstitüsü ya da AR-GE merkezi olanaklarından yararlanarak; teknoloji veya yazılım geliştirdikleri, teknolojik bir buluşu ticari bir ürün, yöntem veya hizmet haline dönüştürmek için faaliyet gösterdikleri ve bu yolla bölgenin kalkınmasına katkıda bulundukları, aynı üniversite, yüksek teknoloji enstitüsü ya da AR-GE merkez alanı içinde veya yakınında; akademik, ekonomik ve sosyal yapının bütünleştiği site veya bu özelliklere sahip teknopark şeklinde tanımlanmaktadır.

4691 sayılı kanunun uygulanması hakkında 12.03.2014 tarih ve 28939 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak "Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Uygulama Yönetmeliği" yürürlüğe konmuştur. Söz konusu yönetmelik hem bu bölgelerin kuruluşu, işleyişi, yönetimi ve denetimi gibi konularda düzenlemeler getirmekte hem de 4691 sayılı kanunun uygulanmasına ilişkin usul ve esasları kapsamaktadır.

¹⁰ 06.07.2001 tarih ve 24454 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Uygulama kapsamında herhangi bir teknoloji geliştirme bölgesinin kuruluş kararının Resmi Gazete’de yayımlanmasından itibaren bir yıl içinde bölgenin yönetimi ve işletilmesinden sorumlu ve anonim şirket statüsünde olan bir “Yönetici Şirket” kurulmaktadır. Bu şirketin kurucuları arasında bölgenin bulunduğu ilde yer alan en az bir üniversite, ileri teknoloji enstitüsü veya Ar-Ge merkez veya enstitüsü bulunmak zorundadır. Ayrıca bu şirkete Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği’ne bağlı odalar ve borsalar, Türkiye Esnaf ve Sanatkarları Konfederasyonuna bağlı odalar, birlikler ve federasyonlar, yerel yönetimler, bankalar ve finansman kurumları, yerli ve yabancı özel hukuk tüzel kişileri, Ar-Ge ve teknoloji geliştirme ile ilgili vakıf, kooperatif ve dernekler, ilgili kamu kuruluşları ve ihracatçı birlikleri kurucu veya sonradan ortak olabilmektedirler.

Bu bölgelerde faaliyet göstermek, bölgedeki hizmet ve imkanlardan yararlanmak isteyen gerçek veya tüzel kişiler yönetici şirkete bu taleplerini iletmekte, yapılan değerlendirme sonucunda talebi uygun bulunanlara yönetici şirket tarafından yer tahsisi yapılarak faaliyete geçmeleri sağlanmaktadır. Söz konusu girişimcilerin kanun ve yönetmelikte yazan hususlara uygun şekilde faaliyette bulunup bulunmadıklarına yönelik denetim yetkisi yine yönetici şirkette olmaktadır.

Teknoloji geliştirme bölgesi uygulamasında kurumlar vergisi açısından ne tür teşviklerin yapılacağı yönetmeliğin 37. maddesinde düzenlenmektedir. Buna göre yönetici şirketlerin, kanunun uygulanması ile ilgili her türlü faaliyetleri sonucunda elde ettikleri kazançları 31.12.2023 tarihine kadar kurumlar vergisinden müstesnadır. Ayrıca bölgede faaliyet gösteren kurumlar vergisi mükelleflerinin, münhasıran bu bölgedeki yazılım ve/veya Ar-Ge faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları yine 31.12.2023 tarihine kadar kurumlar vergisinden istisna edilmektedir. Bu istisnadan faydalanmak isteyen mükellefler, yönetici şirketten kendilerinin bölgede yer aldıklarını ve faaliyette bulundukları alanları gösteren bir yazı alacaklar ve bu yazıyı ek yaparak bağlı bulundukları vergi dairesine yazılı başvuruda bulunacaklardır.

Bölge içerisinde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükellefleri, yazılım ve/veya Ar-Ge faaliyetleri dolayısıyla 4691 sayılı Kanunda yer alan vergisel teşviklerden bütün halinde yararlanabilmektedirler. Ancak söz konusu mükellefler aynı yazılım ve/veya Ar-Ge projesi için 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunda yer alan vergisel teşviklerden ayrıca yararlanamazlar. Bölgede faaliyette bulunan girişimcilerden, 5520 veya 5746 sayılı kanunlarda yer alan vergisel teşviklerden yararlanmak isteyenler, bu durumu Maliye Bakanlığına ve Bölge yönetici şirketine eş zamanlı olarak ayrıca bildirmek zorundadırlar.

3.3- 3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanununda¹¹ Yer Alan Düzenlemeler

Bilindiği üzere ülkeler, dış ticaret hacmini geliştirmek, ithalat ve ihracatı kolaylaştırmak, sanayiye canlandırmak, teknoloji transferini hızlandırmak, kalkınmaya uygun ortamı yaratmak, geleceğin sektörlerini seçerek teşvikleri onlara göre yönlendirmek, yeni yatırımları gerçekleştirecek yabancı sermaye ile teknolojiyi ülkeye çekmek gibi pek çok amaçla serbest bölgeler kurmaktadır. Serbest bölgeler bir ülkenin dış ticaret rejimi için gerekli olan mevzuat ve kısıtlamaların kısmen veya tamamen uygulama dışı bırakıldığı, genellikle uluslararası bir liman veya havaalanı yakınında olan, milli sınırlar içinde bulunmakla birlikte, gümrük sınırları dışında kabul edilen ve esas itibarıyla ihracata yönelik faaliyet gösteren seçilmiş sınai ve ticari alanlardır.

¹¹ 15.06.1985 tarih ve 18785 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Türkiye 1980’li yıllarla birlikte ciddi bir dışa açılma politikası izlemeye başlamış ve daha fazla serbestliğin olduğu, dış ticaretin kalkınmanın önemli bir kaynağı olarak değerlendirildiği yeni bir anlayış ortaya çıkmıştır. Bu gelişme çerçevesinde yukarıdaki amaçların gerçekleştirilmesine dönük serbest bölgelerin kurulması kararlaştırılmış ve bu çalışmaların hukuki altyapısının sağlanması için 3218 sayılı “Serbest Bölgeler Kanunu” yasalaşarak 15.06.1985 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Söz konusu kanun ile serbest bölgelerin yer ve sınırlarını belirleme ile kuruluş ve işletilmesine ilişkin izin yetkisi Bakanlar Kuruluna verilmiştir.

3218 sayılı kanunla, kurumlar vergisi mükellefleri için getirilen teşvikleri daha kolay anlaşılabilir olması sebebiyle 3 ayrı şekilde ifade etmek mümkündür:

1. 3218 sayılı kanunun geçici 3. maddesinin 1. fıkrasının (a) bendi uyarınca; mezkur kanuna göre kurulan serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere 06.02.2004 tarihine kadar ruhsat almış mükelleflerin bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazançları, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Dolayısıyla faaliyet ruhsatı almak üzere ilgili mercilere başvurmuş olsa bile, 06.02.2004 tarihine kadar henüz faaliyet ruhsatı alamamış mükelleflerin bu istisna hükümlerinden faydalanabilmeleri mümkün değildir. İstisna, sadece faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere serbest bölgelerde yürütülen faaliyetlerden elde edilen kazançlara ilişkindir. Dolayısıyla, serbest bölgelerde şubesi bulunan mükellefler ile işyeri, kanuni yada iş merkezi serbest bölgelerde olan mükelleflerin, bölgeler dışında yürüttükleri faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar istisna kapsamında değildir. Sözü edilen istisna serbest bölgelerde yürütülen faaliyetlerden elde edilen kazançlara ilişkin olduğundan, serbest bölgelerde elde edilmiş olsa dahi faiz, repo gibi faaliyet dışı gelirler için uygulanması mümkün değildir. Bununla birlikte, serbest bölgelerde yürütülen faaliyetlerden doğan alacaklara ilişkin kur farkı ve vade farkı gibi gelirler istisna kapsamında değerlendirilecektir.

Üst paragrafta açıklanan bu istisna, bir kazanç istisnasıdır. Dolayısıyla, mükelleflerin serbest bölgelerdeki faaliyetlerinden elde ettikleri hasılatın bu faaliyetlere ilişkin olarak yapılan giderlerin düşülmesi sonucu bulunacak kazanç istisnaya konu edilmektedir. İstisna kazancın doğru bir şekilde tespitinin yapılabilmesi açısından, istisna kapsamında olan faaliyetler ile diğer faaliyetlere ilişkin hasılat, maliyet ve gider unsurlarının ayrı ayrı izlenmesi gerekmektedir. Serbest bölgelerde yürütülen ve istisna kapsamına giren faaliyetlerin zararlı sonuçlanması halinde; bu zararların, diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlardan indirilmesi mümkün bulunmadığı gibi ertesi yıla devredilmesi de mümkün değildir. Ayrıca istisna uygulamasında, imal edilen veya satın alınan ürünün yurt dışında ya da yurt içinde satılmış olmasının bir önemi bulunmamaktadır.

2. 3218 sayılı kanunun geçici 3. maddesinin, 2009 yılı başında yürürlüğe giren, 5810 sayılı kanunla değişik 2. fıkrasına göre; Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar, serbest bölgelerde üretim faaliyetinde bulunan mükelleflerin bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Ancak bu ikinci istisnanın 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15 ve 30. maddelerine göre yapılacak tevkifat üzerinde geçerliliği bulunmamaktadır. İstisna uygulaması açısından, imalat faaliyetinin serbest bölgede yapılması gerekmekte olup imalatın belli safhalarında dışarıdan fason hizmet satın alınması istisna uygulamasına engel teşkil etmemektedir. Ayrıca Serbest bölgede imalat faaliyetinde bulunan bir mükellefin ticaretle de uğraşması du-

rumunda, imalat faaliyetlerinden elde edilen kazançlar istisna kapsamında değerlendirilecek; faaliyet ruhsatının 06.02.2004 tarihinden önce alınmış olması hali saklı kalmak kaydıyla, ticari faaliyetlerden elde edilen kazançlar ise istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir.

3. Kurumlar vergisi mükellefleri için Serbest Bölgeler Kanununda düzenlenmiş bir diğer önemli teşvik ise Türkiye'deki kurumlar vergisi mükellefi tüzel kişilerin serbest bölgedeki faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazançlarının, Türkiye'nin diğer yerlerine getirildiğinin kambiyo mevzuatına göre tevsiki halinde, kurumlar vergisinden muaf tutulmalarıdır.

4- SONUÇ

Vergisel teşvikler ülkelerdeki ekonomik girişimleri artırarak refah seviyesini yükseltmek, hem bölgesel hem de ulusal anlamda kalkınmayı sağlamak, stratejik sektörlerde gerekli üretim hacmini sağlamak, uluslararası pazarlarda rekabet olanaklarını artırmak gibi birçok amaçla uzun yıllardır uygulanmaktadır. Ülkemizde de yasal mevzuat çerçevesinde benzer amaçlarla hemen hemen tüm vergi türleri için farklı teşvik uygulamaları bulunmaktadır. Bu çalışmamızda Türkiye'deki kurumlar vergisi teşvikleri irdelenmeye çalışılmıştır. Ülkemizdeki kurumlar vergisi teşvikleri büyük oranda, genç bir kanun olarak değerlendirilebilecek olan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yasal zemin bulmuştur. Ancak tabi ki diğer ilgili kanunlarla da kurumlar vergisi alanında önemli teşvik düzenlemeleri yer almaktadır.

Söz konusu uygulamaların ülkemizin ekonomik gelişmişliğine ciddi katkıları olduğu yadsınamaz bir gerçektir. Ancak bu teşvikler dışında diğer ülkelerde uygulanan farklı, yeni düzenlemelere ihtiyaç duyulmadığını söylemek güçtür. Kurumlar vergisi mükellefleri ülkedeki istihdam açısından da kritik unsurlardır. Çünkü genellikle bu mükellefler ciddi bir iş gücü kullanıcısı durumundadırlar. Dolayısıyla kurumlar vergisi teşvikleri istihdamın artırılması yoluyla dolaylı olarak ekonomide bir çarpan etkisi yaratabilme imkanına sahiptirler.

Esasen yukarıda bahsedilen teşvik uygulamalarının her biri ayrı bir makale konusu olarak değerlendirilerek çok daha detaylı bir şekilde ifade edilebilecektir. Dolayısıyla bunların tümünü aynı çalışma bünyesinde anlatmak ancak yasal mevzuat temelinde kısa açıklamalar yaparak mümkün olabilmektedir.

KAYNAKÇA

- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu.
- 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği.
- 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu
- 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu
- 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun
- 15.06.2012 tarih ve 2012/3305 sayılı "Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar"
- ÖZ, E. (Nisan 2014), 5746 sayılı Kanun Hükümleri Doğrultusunda Ar-Ge İndirimine Konu Edilen Harcamaların İrdelenmesi, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, Sayı 124, sf. 144-155
- Sermaye Piyasası Kurulu, Yatırımcı Bilgilendirme Kitapçıkları-6, Ankara 2010.
- USTA, F. (Mart 2014), İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulamasında Yatırım Tutarı, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 255, sf. 79-82.
- Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Uygulama Yönetmeliği
- VURAL, İ. Kurumlar Vergisi Rehberi, Ankara Nisan 2013.