



Özlem ŞAHİN(*)



Meral SONGURAL(**)



Ayşe Gül SOYALP(***)

DİĞER KANUNLARDA YER ALAN MUAFİYET, İNDİRİM ve İSTİSNALARIN KURUMLAR VERGİSİ KANUNU BAKIMINDAN GEÇERLİLİĞİ

VALIDITY OF EXEMPTIONS AND DEDUCTIONS EXISTING IN THE OTHER LAWS AGAINST CORPORATE TAX LAW

ÖZ

Kamu hizmetlerinin yerine getirilmesi için en önemli finansman kaynağı vergilerdir. Kamu hizmetlerinin üretilmesinde kamu harcaması yapmak yolu ile gerçekleştirilebilecek sonuçlar, devletin, ekonomik, mali ve sosyal amaçlarla tahsil edeceği vergilerden, kısmen veya tamamen, geçici ya da sürekli olarak feragat etmesi şeklinde de gerçekleştirilebilir. Bu uygulamanın adı vergi harcamasıdır. Uygulamada vergi harcamaları; vergi muafiyet ve istisnaları, vergi indirimi, düşük vergi oranları ve vergi ertelemeinden oluşmaktadır. Bu çalışmamız, diğer kanunlarda geçerli olan vergi harcamalarından olan muafiyet, istisna ve indirimlerin kurumlar vergisi açısından geçerliliği konu edinmektedir.

Anahtar kelimeler: Vergi harcaması, istisna, muafiyet, indirim

ABSTRACT

Taxes are the most important financial sources in provision of public services. Results which are achieved through the production of public services can also be achieved by waiving some of the taxes, which are collected by the state for economic, financial and social purposes, either temporarily

(*) Milli Piyango İdaresi Başmüfettişi, EVM

(**) Vergi Müfettiş Yardımcısı

(***) Vergi Müfettiş Yardımcısı

M.G.T.: 07.07.2015 / M.K.T.: 26.08.2015

or permanently, or either partially or wholly. The name of this is tax expenditure. In practice, tax expenditures comprise tax exemptions, tax deductions, low tax rates and tax deferrals. This study explores the applicability of exemptions and deductions, which exist in other tax laws, against corporate tax law.

Keywords: Tax expenditure, exemption, deduction

1- GİRİŞ

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 35'inci maddesinde, diğer kanunlardaki muafiyet, istisna ve indirimlere ilişkin hükümlerin, kurumlar vergisi bakımından geçersiz olduğu; kurumlar vergisi ile ilgili muafiyet, istisna ve indirimlere ilişkin hükümlerin, ancak bu Kanun'a, Gelir Vergisi Kanunu'na ve Vergi Usul Kanunu'na hüküm eklenmek veya bu kanunlarda değişiklik yapılmak suretiyle düzenleneceği ve uluslararası anlaşma hükümlerinin saklı olduğu hüküm altına alınmış olup bu hüküm 1/1/2007 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir.

Diğer taraftan, 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 1'inci maddesinin dokuzuncu fıkrasında, "Bu Kanun'un yürürlüğünden önce kurumlar vergisine ilişkin olarak başka kanunlarda yer alan muafiyet, istisna ve indirimler bakımından 35'inci madde hükmü uygulanmaz." hükmü yer almaktadır.

Buna göre, 31/12/2006 tarihi itibarıyla yürürlükte olan özel kanunlardaki istisnalar 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun uygulanmasında da geçerli olacak, bu tarihten sonra yürürlüğe girecek özel kanunlarda yer alacak kurumlar vergisine ilişkin istisnalar ise kurumlar vergisi bakımından geçersiz sayılacaktır. 1/1/2007 tarihinden itibaren, kurumlar vergisi ile ilgili istisnalara ilişkin hükümler, ancak Kurumlar Vergisi Kanunu'na, Gelir Vergisi Kanunu'na veya Vergi Usul Kanunu'na hüküm eklenmek veya bu kanunlarda değişiklik yapılmak suretiyle yapılacaktır.

2- VERGİDE MUAFİYET, İNDİRİM ve İSTİSNA KAVRAMLARIN TANIMLARI

Devlet harcamaları doğrudan bütçeden yapılabileceği gibi vergiden çeşitli şekillerde vazgeçilerek de yapılabilir. Harcamalardan yararlananlar tarafından bakıldığında devletten yardımı doğrudan almak yerine vergiyi az veya hiç ödemeyerek bu yardımı aldığını görürüz. Bu halde devlet harcamalarına sadece bütçe içindeki harcamalar şeklinde bakmak yanlış olacaktır. Bu harcamaların içine devletin görev zararları ve vergi harcamaları da dahil olmalıdır.

Vergi harcamaları; "vergi kanunlarının brüt gelirden özel bir hariç bırakma, muafiyet veya indirim izni veren veya özel bir istisna, ayrımcı vergi oranı veya vergi yükümlülüğünün ertelenmesi olanağı sağlayan imtiyazlara atfedilebilen gelir kayıpları" olarak tanımlanmaktadır. Bu bağlamda muafiyet, istisna ve indirim kavramları vergi harcamalarının kapsamında yer alır; fakat vergi harcamalarının tamamının bu üç kavramdan ibaret olmadığı vurgulanır.¹

2.1- Muafiyetin Tanımı

Vergi muafiyeti (veya vergi bağışıklığı), vergi kanunlarına göre, vergilendirilmesi gereken kişi ya da kişi gruplarının, aynı veya başka vergi kanunlarıyla vergi dışı bırakılmasını ifade etmektedir.

¹ Bahar Köse, Gelir Ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında Yer Alan Muafiyet, İndirim Ve İstisnalara Yönelik Vergi Denetim Etkinliğine İlişkin Araştırma, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Marmara Üniversitesi SBE İstanbul, 2009. ss. 9-10

Muafiyet, vergi kanunlarına göre kendileri için vergi borcunu doğuran bir olay bulunmakla beraber yine aynı veya diğer kanunlarla belirli kişiler veya kişi gruplarının açıkça vergi mükellefiyeti dışında bırakılması demektir. Bu muafıklar kurumların fonksiyonları göz önünde tutulmak suretiyle oluşturulmuştur. Kurumların ekonomik ve sosyal yapı içerisinde sahip oldukları fonksiyon, gerçekleştirmeye çalıştıkları amaçlar, muafıklara yer verilmesinin başlıca nedenidir. Örneğin; Kamu idare ve kuruluşları tarafından yetkili idarî makamların izni ile açılan yerel, ulusal veya uluslararası nitelikteki sergiler, fuarlar ve panayırılar Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4'üncü maddesinin birinci fıkrasının (ç) bendi kapsamında kurumlar vergisinden muaftır.²

Bu muafiyet, fuar alanında ticari faaliyet gösteren mükellefleri kapsamamaktadır.

2.2- İstisnanın Tanımı

Vergi istisnası (veya vergi ayrıcalığı), vergi kanunlarında esas itibarıyla vergilendirilmesi öngörülen bir konunun veya nesnenin kısmen veya tamamen, sürekli veya geçici olarak vergi dışı bırakılmasıdır. Dikkat edilirse burada vergi dışı bırakma olayı objeye veya nesneye uygulanmaktadır. Örneğin, ticari kazançlarda istisnalar, zirai kazançlarda istisnalar, telif kazançları istisnası, ücretlerde istisnalar, ihracat istisnası, yatırım indirim istisnası vb.

Kurumların çifte vergileme olasılığı karşısında korunması, otofinansman imkânlarının yaratılması ve kullanılması, yeni faaliyet alanlarında ortaya çıkan bazı girişimlerin korunması, sosyal ve kültürel amaçlı bağış ve yardımların özendirilmesi gibi çeşitli amaçlarla istisna düzenlemelerine yer verilmiştir.³

Vergi muafiyeti yükümlüyü esas aldığı için subjektif, vergi istisnası ise konudan hareket ettiği için objektiftir.

2.3- İndirimin Tanımı

Vergi indirimi; vergi matrahının daraltılması veya sınırlanmasını ifade eder. Belli kıstaslara sahip olan veya belli kapsama dahil edilen mükelleflerin gayrisafi vergilendirilebilir matrahları üzerinden belirli eksiltmeler yapmak suretiyle uygulanmaktadır. Örneğin; Gelir Vergisi Kanunu'nun 89'uncu maddesi 3'üncü bendine göre; Serbest meslek erbabı özürlü, Basit usulde vergilendirilen özürlüler, bakmakla yükümlü olduğu özürlü kişi bulunan serbest meslek erbabı, bakmakla yükümlü olduğu özürlü kişi bulunan hizmet erbabı, Özürlü hizmet erbabı belirlenen esaslara göre sakatlık indirimine tabidir.⁴

Muafiyete vergi mükellefiyetinin daraltılması, *İstisnaya* vergi konusunun daraltılması ve *indirime* ise vergi matrahının daraltılması denilebilmektedir.

3- DİĞER KANUNLARDA YER ALAN İNDİRİM ve İSTİSNALAR

Diğer kanunlarda yer alan ve özellik arz eden bazı istisna ve indirim uygulamalarına ilişkin açıklamalar aşağıda yer almaktadır.

² Abdurrahman Akdoğan, Türk Vergi Sistemi ve Uygulanması. 3.baskı. Ankara: Gazi Kitabevi, 2001, s.15

³ Gülay Akgül, "Kurumlar Vergisindeki İstisna ve Muafiyet ve Teşviklerin Ekonomik Gerekçeleri ve Kurumların Vergi Yükü Üzerine Etkileri". Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Marmara Üniversitesi SBE İstanbul, 1992, s.8

⁴ Ersan Öz, "Türk Gelir Vergisindeki Bazı Vergi Harcamalarının Optimal Vergileme İlkeleri Açısından Analizi", Dokuz Eylül Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt 17, Sayı 1, 2002, s. 12

3.1- Diğer Kanunlarda Yer Alan İstisnalar**3.1.1- Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin İşletilmesinden ve Devrinden Sağlanan Kazanç İstisnası**

4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu ile 491 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun, 5266 sayılı Kanunun 3'üncü maddesiyle değişik 12'nci maddesinin birinci fıkrasında, "Bu Kanun uyarınca oluşturulan Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin ve yatların işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazançlar, gelir ve kurumlar vergileriyle fonlardan istisnadır." hükmü yer almaktadır.

Bu hükme göre, 4490 sayılı Kanunla oluşturulan Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin ve yatların işletilmesinden elde edilen kazançlar, faaliyetin gelir vergisi mükelleflerince (dar mükellefler dahil) yapılması halinde gelir vergisinden, kurumlar vergisi mükelleflerince (dar mükellefler dahil) yapılması halinde kurumlar vergisinden; Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin devrinden elde edilecek kazançlar da gelir ve kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

Bu istisna, gerçek ve tüzel kişilerin Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıt ettirdikleri gemilerin ve yatların işletilmesinden ve devrinden elde ettikleri kazançları ile sınırlıdır. Ancak, Türkiye'de inşa edilen gemi ve yatlardan anılan Sicile kayıtlı olanların işletilip işletilmediğine bakılmaksızın devrinden elde edilen kazançlar da istisna kapsamında değerlendirilecektir.

Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin ve yatların otel veya restoran işletmeciliğinde (yüzer otel veya restoran) kullanılması durumunda bu faaliyet gemi işletmeciliği faaliyeti kapsamında değerlendirilemeyeceğinden, elde edilen kazançların söz konusu istisnalardan yararlandırılması mümkün değildir.

Söz konusu istisna tutarının tespiti ise istisnanın uygulanabilmesi için gemilerin işletilmesinden ve devrinden elde edilen hasılatın, bu faaliyetlere ilişkin giderlerin düşülmesi suretiyle istisna kazancın tespiti gerekir. Eğer müşterek genel giderler de var ise, bu giderlerin dağıtımı da, bu faaliyetlerden elde edilen hasılatla orantılı olarak dağıtılması suretiyle kazanç tespitinin yapılması gerekmektedir.

Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin işletilmesi sonucunda zarar doğması halinde, bu zararın diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlardan indirilmesi mümkün değildir. Aynı şekilde, gemiye ait amortisman ve itfa payları da dahil olmak üzere bu faaliyet için yapılan giderler, istisna kapsamı dışında elde edilen kazançlardan indirilemeyecektir.

Münhasıran Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerle yapılan deniz taşımacılığı faaliyetlerinden elde edilen kazançlar ile bu gemilerin devrinden doğan kazançlar istisnaya konu olacağından, anılan faaliyetler nedeniyle doğan alacaklara ilişkin kur farkı ve vade farkı gelirlerinin kurumlar vergisinden istisna edilmesi mümkün bulunmaktadır.

Öte yandan, anılan sicile kayıtlı gemilerle yapılan deniz taşımacılığı ile bu gemilerin devrine ilişkin faaliyetlerle ilişkili olmaksızın elde edilen kur farkı, vade farkı gelirleri ile faiz, repo ve benzeri faaliyet dışı gelirler için söz konusu istisna uygulanmayacaktır. İstisnadan yararlanılabilmesi için kayıtların, istisna kazanç ile diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç ayrımının yapılmasını sağlayacak şekilde tutulması gerekmektedir.

Uygulamada, Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerden elde edilen gelir ve giderlerin mizan üzerinde ayrı hesaplar da takip edilmesi işle ilgili karın veya zararın hesaplanması hususunda kolaylık sağlayacaktır.⁵

⁵ N. Erdem Teksoy, "Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin İşletilmesinden Ve Devrinden Elde Edilecek Kazançlar" Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi. Sayı:89, Mayıs 2011, s. 1-2

3.1.2- Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Elde Edilen Kazanç İstisnası

4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri uygulama yönetmeliğine göre, Bölgede muafiyet ve istisnaların uygulanmasına ilişkin esaslar aşağıda belirtilmiştir:

- a) Yönetici şirketlerin, Kanun'un uygulanması ile ilgili her türlü faaliyetleri sonucunda elde ettikleri kazançları 31/12/2023 tarihine kadar kurumlar vergisinden müstesnadır. Yönetici şirket, ayrıca, Kanun'un uygulanması ile ilgili olarak düzenlenen kâğıtlardan ve yapılan işlemlerden dolayı damga vergisi ve harçtan muaftır. Yönetici şirket, bu muafiyet ve istisnaların uygulanabilmesi için bağlı bulunduğu vergi dairesine başvuruda bulunur.
- b) Bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, münhasıran bu Bölgedeki yazılım ve/veya Ar-Ge faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları 31/12/2023 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır. Bu istisnanın uygulanabilmesi için mükellefler bağlı oldukları vergi dairesine başvuruda bulunurlar. Bu başvuruya, yönetici şirketten alınan söz konusu vergi mükellefinin Bölgede yer aldığını ve mükellefin faaliyet alanlarını gösteren belge de eklenir, aksi takdirde bu bent kapsamındaki istisna uygulanmaz.
- c) Bölgede çalışan ve bu Yönetmeliğe göre tanımlanmış Ar-Ge ve destek personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri 31/12/2023 tarihine kadar her türlü vergiden istisnadır. Bu istisnanın uygulanabilmesi için, ilgili girişimci, Bölgede çalışan ve bu Yönetmeliğe göre tanımlanmış tüm Ar-Ge ve destek personelinin, Ar-Ge projelerindeki görev tanımlarını, nitelik ve çalışma sürelerini gösteren listeyi aylık olarak yönetici şirkete onaylatır, inceleme ve denetimlerde ibraz edilmek üzere saklar. İstisna kapsamındaki çalışma sürelerinin hesabında haftada kırk beş saatin üzerindeki ve ek çalışma süreleri bu hesaplamada dikkate alınmaz. Hak kazanılmış hafta tatili ve yıllık ücretli izin süreleri ile 17/3/1981 tarihli ve 2429 sayılı Ulusal Bayram ve Genel Tatiller Hakkında Kanunda belirtilen tatil günleri gelir vergisi stopajı teşviki uygulamasında dikkate alınır. Hesaplama küsuratlı sayılar bir üst tamsayıya iblağ edilir. İstisna kapsamındaki destek personeli sayısı Ar-Ge personeli sayısının yüzde onunu aşamaz. Destek personeli sayısı hesabında küsuratlı sayılar bir üst tamsayıya iblağ edilir. Destek personelinin toplam Ar-Ge personeli sayısının %10'unu aşması hâlinde, brüt ücreti en az olan destek personelinin ücretinden başlamak üzere her türlü vergi istisnası uygulanır. Brüt ücretlerin aynı olması hâlinde, ücretine her türlü vergi istisnası uygulanacak destek personeli ise çalıştığı girişimci firma tarafından belirlenir. Ücretin brüte iblağ edilmesi gerektiği durumlarda brüt ücret Kanunla sağlanan vergi teşvikleri dikkate alınmaksızın hesaplanır. Ar-Ge ve destek personelinin bu Kanun kapsamında elde ettiği tüm gelirler (ücret, prim, ikramiye ve benzeri ödemeler) istisna kapsamına dahildir.
- d) Bölge içerisinde faaliyette bulunan gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri, yazılım ve/veya Ar-Ge faaliyetleri dolayısıyla 4691 sayılı Kanunda yer alan vergisel teşviklerden bütün halinde yararlanabilirler. Bu durumda aynı yazılım ve/veya Ar-Ge projesi için 13/6/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile 28/2/2008 tarihli ve 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunda yer alan vergisel teşviklerden ayrıca yararlanamazlar. Bölgede faaliyette bulunan girişimcilerden 5520 sayılı Kanun, 193 sayılı Kanun ve 5746 sayılı Kanunda yer alan vergisel teşviklerden yararlanmak isteyenler, bu durumu Maliye Bakanlığına ve Bölge yönetici şirketine eş zamanlı olarak ayrıca bildirirler.

3.1.3- Serbest Bölgelerde Elde Edilen Kazanç İstisnası

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununa göre; Serbest bölgeler, Türkiye Gümrük Bölgesinin parçaları olmakla beraber; serbest dolaşımda olmayan eşyanın herhangi bir gümrük rejimine tabi tutulmaksızın ve serbest dolaşıma sokulmaksızın, gümrük mevzuatında öngörülen haller dışında kullanılmamak ya da tüketilmemek kaydıyla konulduğu, ithalat vergileri ile ticaret politikası önlemlerinin ve kambiyo mevzuatının uygulanması bakımından Türkiye Gümrük Bölgesi dışında olduğu kabul edilen ve serbest dolaşımdaki eşyanın bir serbest bölgeye konulması nedeniyle normal olarak eşyanın ihracına bağlı olanaklardan yararlandığı yerlerdir.

Bu bölgelerde gümrük ve kambiyo mükellefiyetine dair mevzuat hükümleri uygulanmaz.

Serbest Bölgeler Kanunu'nun geçici 3'üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi uyarınca, 6/2/2004 tarihine kadar (bu tarih dahil) serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere faaliyet ruhsatı almış mükelleflerin, ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetler dolayısıyla elde ettikleri kazançlar kurumlar vergisinden istisnadır.

Diğer taraftan, serbest bölgelerde halen faaliyette bulunan ya da yeni faaliyete başlayacak gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yıllık vergileme döneminin sonuna kadar gelir veya kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

İstisna, sadece faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere serbest bölgelerde yürütülen faaliyetlerden elde edilen kazançlara ilişkindir. Dolayısıyla, serbest bölgelerde şubesi bulunan kurumlar ile kanuni veya iş merkezi serbest bölgelerde olan mükelleflerin, bu bölgeler dışında yürüttükleri faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar istisna kapsamında değildir.⁶

3.2- Diğer Kanunlarda Yer Alan İndirimler

3.2.1- Ar-ge İndirimi

5746 Sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkındaki Kanuna göre; Teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge merkezlerinde, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan veya teknoloji geliştirme projesi anlaşmaları kapsamında uluslararası kurumlardan ya da kamu kurum ve kuruluşlarından Ar-Ge projelerini desteklemek amacıyla fon veya kredi kullanan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen Ar-Ge ve yenilik projelerinde, rekabet öncesi işbirliği projelerinde ve teknogirişim 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, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10'uncu maddesine göre kurum kazancının ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 89'uncu maddesi uyarınca ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılır. Ayrıca bu harcamalar, Vergi Usul Kanunu'na göre aktifleştirilmek suretiyle amortisman yoluyla itfa edilir, bir iktisadi kıymet oluşmaması halinde ise doğrudan gider yazılır. Kazancın yetersiz olması nedeniyle ilgili hesap döneminde indirim konusu yapılamayan tutar, sonraki hesap dönemlerine devredilir. Devredilen tutarlar, takip eden yıllarda Vergi Usul Kanunu'na göre her yıl belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınır. (5746 s. Kanun md. 3/1)

⁶ Ercüment Öztürk, "Türkiye'de Serbest Bölgeler Ve 5084 Sayılı Kanun Sonrasında Serbest Bölgelerde Vergi Uygulamaları" Vergi Dünyası Dergisi. Sayı:276, Ağustos 2004, s. 5-6.

Ar-Ge indirimi 1.4.2008 tarihinde yürürlüğe giren 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunun 5'inci maddesiyle yapılan değişiklikle, araştırma ve geliştirme harcamaları üzerinden hesaplanacak Ar-Ge indirimi oranı %40'tan %100'e çıkarılmıştır. Bu düzenleme ile mükelleflerin, işletmeleri bünyesinde 2008 hesap döneminden itibaren yaptıkları harcamaların %100'ü beyan edilen gelirinin (kurum kazancının) tespitinde Ar-Ge indirimi olarak dikkate alınabilecektir.

Yapılan bir harcamanın Ar-Ge indirimine konu edilebilmesi için Ar-Ge faaliyeti kapsamında yapılmış olması gerekmekte olup aşağıda belirtilen amaçlara yönelik faaliyetler Ar-Ge faaliyetleridir:

- 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/teknolojilerin araştırılması.

Aşağıda sayılan faaliyetler Ar-Ge faaliyetleri kapsamında değerlendirilmez:

- Pazar araştırması ya da satış promosyonu,
- Kalite kontrol,
- Sosyal bilimlerdeki araştırmalar,
- Petrol, doğalgaz, maden rezervleri arama ve sondaj faaliyetleri,
- İcat edilmiş ya da mevcut geliştirilmiş süreçlerin kullanımı,
- Biçimsel değişiklikler (Tebliğin "10.2.2. Ar-Ge faaliyetleri" bölümündeki amaçlara yönelik olmayan şekil, renk, dekorasyon vb., estetik ve görsel değişiklikler),
- Bilimsel ve teknolojik yenilik doğurmayan rutin faaliyetler (rutin veri toplama, rutin analizler için kullanılan program, yazılım gibi üretilen prototiplerin rutin ayarlamaları),
- İlk kuruluş aşamasında kuruluş ve örgütlenmeyle 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.

Ar-Ge faaliyeti, esas itibarıyla denemelerin son bulduğu, ilk üretimin yapıldığı aşamada sona erer. Ar-Ge projesi neticesinde elde edilen ürünün pazarlanabilir aşamaya geldiği andan itibaren Ar-Ge projesi bitmiş sayılır. Bu tarihten sonra yapılan harcamalar Ar-Ge harcaması kapsamında değerlendirilmez. Ancak, tamamlanan bir proje sonucunda elde edilen ürünün geliştirilmesi amacıyla yapılacak çalışmalar, yeni Ar-Ge projesi olarak değerlendirilir.

Nihai ürünün oluşturulması aşamasında elde edilen ürünlerin kullanılabilirliğini ölçmek ve gerektiğinde değişiklik yapılmak üzere işletme içinde veya dışında test edilmesi amacıyla yapılan harcamalar Ar-Ge faaliyeti kapsamındadır. Ancak, ticari üretimin planlanması ve seri üretim sürecine ilişkin harcamalarla, ürünün tanıtılması amacıyla üretilip dağıtılan numuneler için yapılan harcamalar Ar-Ge faaliyeti kapsamı dışındadır.

3.2.2- Kurumlar Vergisi Kanunu 32/A Maddesi

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununa 32/A maddesi olarak 5838 sayılı Kanunla eklenen indirimli kurumlar vergisi müessesesinin amacı, kalkınma planları ve yıllık programlarda öngörülen hedeflere uygun olarak, tasarrufları katma değeri yüksek yatırımlara yönlendirmek, üretimi ve istihdamı artırmak, uluslararası rekabet gücünü artıracak büyük ölçekli yatırımları özendirmek, doğrudan yabancı yatırımları artırmak, bölgesel gelişmişlik farklılıklarını gidermek, araştırma ve geliştirme faaliyetlerini desteklemektir.

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

- İndirilen kurumlar vergisi veya gelir vergisi tutarı yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar indirimli vergi uygulamasına devam edilir.
- Yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçmesinden sonra devri halinde indirimli vergi oranından devir tarihine kadar devreden, devir tarihinden sonra ise devralan, aynı koşulları yerine getirmek kaydıyla yatırıma katkı tutarının kalan kısmı için yararlanır.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun Geçici 4. Maddesinde Yer Alan Teşvik Uygulaması: Kurumlar Vergisi Kanunu’na 5838 sayılı Kanunla eklenen geçici 4. maddeye göre; münhasıran tekstil, konfeksiyon ve hazır giyim, deri ve deri mamulleri sektörlerinde faaliyette bulunanlardan üretim tesislerini Bakanlar Kurulunca belirlenen illere 31/12/2010 tarihine kadar nakleden ve asgari 50 kişilik istihdam sağlayan mükelleflerin, bu illerdeki işletmelerinden sağladıkları kazançlar için nakil tarihini izleyen hesap döneminden itibaren beş yıl süreyle kurumlar vergisi oranı %75 indirimli olarak uygulanır. Bu teşvikten gelir vergisi mükellefleri de yararlanır.

4- SONUÇ

Vergi, devletin karşılıksız, cebri ve kamu giderlerini karşılamak için kullandığı bir araç olmanın yanı sıra, sosyal ve iktisadi işlevleri gerçekleştirmek için de kullanılır. Verginin iktisadi ve sosyal ilkelere gerçekleştirmek için bir vergi harcaması olan muafiyet, indirim ve istisnalar söz konusu ilkeler arasında çatışmaları en aza indirecek şekilde düzenlenmelidir. Ayrıca düzenlenen bu harcamalar vergi matrahının azalmasına sebep olmamalıdır.

Bu çalışmamızda, 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun yürürlüğünden önce yürürlüğe giren kanunlarla getirilen muafiyet, istisna ve indirimlerin geçerli olarak hüküm ifade edeceği; 01/01/2007 tarihinden sonra yürürlüğe giren kanunlarla Kurumlar Vergisi Kanunu’nda yer alan istisna, muafiyet ve indirimlerle ilgili olarak yapılacak düzenlemelerin, Kurumlar Vergisi uygulaması açısından hüküm ifade etmesinin tek koşulunun, Kurumlar Vergisi Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanununa ilgili bölümlerine yeni ifadeler eklemek veya mevcut hükümleri değiştirmek koşuluyla Kanun’a uygun olacağı; ancak bunun dışındaki düzenlemelerin Kanuna aykırılık teşkil ettiği değerlendirilmeye çalışılmıştır.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun yürürlüğe girmesinden sonra 35'inci maddeye rağmen, aynı Kanun'un Geçici 1'inci maddesinin 9'uncu fıkrasına göre, "Bu Kanun'un yürürlüğünden önce kurumlar vergisine ilişkin olarak başka kanunlarda yer alan muafiyet, istisna ve indirimler bakımından 35'inci madde hükmü uygulanmaz." hükmü hukuken mümkün olmaktadır.

Bu bilgiler doğrultusunda Anayasa dışında hiçbir kanun hükmü, gelecekte çıkarılacak kanunları sınırlayan ve kanun koyucunun gelecekteki iradesini sınırlayacak şekilde anlam ifade etmemelidir. Sonuç olarak esas olan kanun koyucunun son ve yeni olan iradesidir.

KAYNAKÇA

- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu
- 5746 Sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkındaki Kanunu
- AKDOĞAN, A. Türk Vergi Sistemi ve Uygulanması. 3. Baskı. Ankara: Gazi Kitabevi, 2001, ss.15.
- AKGÜL, G. "Kurumlar Vergisindeki İstisna ve Muafiyet ve Teşviklerin Ekonomik Gerekçeleri ve Kurumların Vergi Yüğü Üzerine Etkileri", Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi SBE İstanbul, 1992, ss.8.
- KÖSE, B. "Gelir Ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında Yer Alan Muafiyet, İndirim Ve İstisnalara Yönelik Vergi Denetim Etkinliğine İlişkin Araştırma", Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Marmara Üniversitesi SBE İstanbul, 2009, ss.9-10.
- Kurumlar Vergisi 1 ve 6 Nolu Genel Tebliğ
- ÖZ, E. "Türk Gelir Vergisindeki Bazı Vergi Harcamalarının Optimal Vergileme İlkeleri Açısından Analizi", Dokuz Eylül Üniversitesi İİBF Dergisi. Cilt 17, Sayı: 1, 2002, ss. 12.
- ÖZTÜRK, E. "Türkiye'de Serbest Bölgeler Ve 5084 Sayılı Kanun Sonrasında Serbest Bölgelerde Vergi Uygulamaları" Vergi Dünyası Dergisi. Sayı:276, Ağustos 2004, ss. 5-6.
- Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Uygulama Yönetmeliği (12/03/2014 tarih 28939 sayı)
- TEKSOY, N. E. "Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin İşletilmesinden Ve Devrinden Elde Edilecek Kazançlar" Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi. Sayı:89, Mayıs 2011, ss. 1-2.